

RACHUNKOWOŚĆ LUDZIE, PASJA, HISTORIE

X Ogólnopolska Konferencja Naukowa SIGMA MARATON

Ewa Śnieżek

SIZ

wydawnictwo



Rachunkowość – ludzie, pasja, historie

X Ogólnopolska Konferencja Naukowa
SIGMA MARATON

pod red. Ewy Śnieżek

SIZ

wydawnictwo

ŁÓDŹ 2020

Redaktor naukowy
dr hab. Ewa Śnieżek, prof. UŁ

Autorzy:

Biggot Paulina, Bilski Patryk, Deląg Michał, Górny Arkadiusz, Grzymała Stanisław,
Jasiorska Paulina, Jaworska Karolina, Kaczmarczyk Zuzanna, Kielbasa Zuzanna, Kopytek Wiktoria,
Marianna Krawczyk Aleksandra, Kubiak Gabriela, Nawrot Roberta Diletta, Owczarek Paulina,
Pyzia Dariusz, Staniszevska Paulina, Stemplowski Rafał, Stolc Anna, Trzmielewska Julia,
Wagner Klaudia, Warda Marcel, Wielgus Natalia, Wielicki Dariusz

Recenzja naukowa

Dr Zuzanna Firkowska-Jakobsze, dr hab. Jacek Gad, dr Joanna Stępień-Andrzejewska,
dr hab. Ewa Śnieżek, prof. UŁ, dr Michał Wiatr, dr Przemysław Czajor

projekt okładki
Katarzyna Olak
Kamil Dura

Projekt typograficzny, skład i łamanie
Mateusz Poradecki

Redakcja językowo stylistyczna i techniczna
Monika Poradecka

© Copyright by the Authors

© Copyright for this edition by Wydawnictwo SIZ, Łódź 2020

Wszelkie prawa zastrzeżone

Zezwala się na kopiowanie, dystrybucje, wyświetlanie tylko dokładnych (dosłownych) kopii
dzieła. Niedozwolone jest jego zmienianie i tworzenie na jego bazie pochodnych

e-ISBN 978-83-65766-37-3

SIZ

wydawnictwo

Wydawnictwo SIZ
Ul Matejki 22/26 pok. 112
90-237 Łódź
tel. 42 635 47 91
email: biuro@wydawnictwo-siz.pl

Spis treści

Część I

Rachunkowość – ludzie i ich pasje

Wiktoria Marianna Kopytek, Patryk Bilski

Profesor Alicja Jaruga – legenda rachunkowości 11

Zuzanna Kaczmarczyk, Rafał Stempowski

Kazimierz Sawicki – jeden z prekursorów szczecińskiej szkoły rachunkowości 23

Część II

Rachunkowość – pasja i zawód

Stanisław Grzymała, Gabriela Kubiak

Z rachunkowością do końca świata i jeden dzień dłużej – od powstania po współczesność 31

Paulina Bigott, Anna Stolc

Profesja księgowego w obliczu automatyzacji procesów księgowych 41

Zuzanna Kielbasa, Karolina Jaworska

Czy zostać i pozostać księgowym – rozważania na temat zawodu księgowego 51

Część III

Rachunkowość – współczesne problemy

Paulina Jasiorska, Aleksandra Krawczyk, Paulina Owczarek

Specyfika ustalania amortyzacji na przykładzie branży wydobywczej 63

Marcel Warda, Michał Deląg

Greenwashing na przykładzie Dieselgate 81

Dariusz Wielicki, Dariusz Pyzia

Historia rozwoju założeń koncepcyjnych Międzynarodowych Standardów Rachunkowości 91

Natalia Wielgus, Klaudia Wagner

Różnice między wartością bilansową a podatkową aktywów oraz pasywów – przyczyny i skutki 103

Arkadiusz Górny, Roberta Nawrot

Wpływ cyfryzacji administracji skarbowej na służby finansowo-księgowe podmiotów gospodarczych 113

Słowo wstępne

Jesteśmy świadkami i jednocześnie uczestnikami burzliwych i dynamicznych zmian w gospodarkach światowych, społeczeństwach i kulturach. Zmiany te kreują nowe wyzwania dla funkcjonowania poszczególnych krajów i działających w nich przedsiębiorstw. W XXI wieku u podstaw biznesu leży koncepcja firmy zorientowanej na interesariuszy i klientów. Biznes odpowiedzialny społecznie pozwala minimalizować ryzyko i maksymalizować szanse na długookresowe powodzenie podejmowanych przez podmioty gospodarcze inicjatyw. Umożliwia to stabilne osiąganie zysku w długim okresie, w warunkach roztropnego i świadomego kształtowania relacji ze wszystkimi zainteresowanymi stronami.

Rachunkowość od wieków towarzyszyła działalności gospodarczej. Ponadczasowy charakter tej dyscypliny przejawia się w tym, że przez stulecia nie zmieniała się jej istota i podstawowe założenia. Wielu nestorów polskiej rachunkowości podkreśla, że procesom przemian o charakterze przemysłowym i technologicznym towarzyszą zmiany otoczenia organizacyjnego i prawnego podmiotów. Mechanizmy globalizacji wymuszają zmiany wewnątrz jednostek oraz w realiach ich prawnego funkcjonowania, aby możliwe było działanie na wielu różnych rynkach. Historycznie ukształtowane regulacje rachunkowości ulegają zmianie, co w warunkach umiędzynarodowienia wymiany, rosnącej wagi transnarodowych korporacji i rozbudowy rynków kapitałowych powinno sprzyjać dalszej międzynarodowej harmonizacji rachunkowości.

Od rachunkowości zależy efektywność porozumienia stron zaangażowanych bezpośrednio i pośrednio w działalność gospodarczą. Współczesna rachunkowość nie tylko generuje informacje finansowe, ale i stoi na straży przestrzegania zasad etyki.

Dyscyplina ta to dla wielu nie tylko nauka czy zawód, to pasja, która na stałe splótła się z losami naukowców, praktyków, dydaktyków, których zainteresowania naukowo-badawcze obejmują szerokie spektrum zagadnień: od teorii rachunkowości, poprzez problematykę kosztów produkcji i ich rachunku, a także finansowych wyników działalności przedsiębiorstwa i kierunków ich analizy, po zagadnienia szeroko rozumianego systemu informacyjnego przedsiębiorstwa oraz złożoną i wieloaspektową problematykę rozwoju współczesnej rachunkowości. Dobrze jest znać historie napisane przez życie tym, którzy w rachunkowości widzą o wiele więcej niż tylko Debet i Credit. Warto pamiętać o tych najbardziej zasłużonych i uznanych członkach Pantheonu Polskiej Rachunkowości. *Il Maestro di color che sanno*, czyli „Mistrz tych, którzy wiedzą”. Ludzie, pasja, historie.

Opracowanie *Rachunkowość – ludzie, pasja, historie* stanowi głos w dyskusji nad ewolucyjnym charakterem oraz perspektywami współczesnej rachunkowości. Miało ono być zwieńczeniem X Ogólnopolskiej Konferencji Studenckich Kół Naukowych Rachunkowości SIGMA MARATON. Niestety, pandemia nie pozwoliła na zorganizowanie tradycyjnego spotkania kół. Niniejsza monografia stanowi więc próbę przedstawienia choćby części dokonań studentów zrzeszonych w studenckich kołach naukowych rachunkowości w Polsce.

Łódź, sierpień 2020 roku
Prof. UŁ dr hab. Ewa Śnieżek

Część I

Rachunkowość – ludzie i ich pasje

Wiktoria Marianna Kopytek, Patryk Bilski

Studenckie Koło Naukowe Rachunkowości SIGMA, Uniwersytet Łódzki

Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości

Profesor Alicja Jaruga – legenda rachunkowości

Wprowadzenie

Opracowanie nowoczesnych rozwiązań w zakresie rachunkowości zawsze wymagało długoletnich badań, obserwacji środowiska ekonomicznego i społecznego. Dziś dzięki upowszechnieniu zasad, teorii, definicji oraz schematów możemy cieszyć się ogromnym dorobkiem polskiej myśli ekonomicznej na arenie międzynarodowej.

Jedną z ważnych postaci w gronie wielkich badaczy rachunkowości jest profesor Alicja Jaruga. Jej działalność naukowo-badawcza zostawiła niezatarty ślad w historii rachunkowości, przyczyniając się do rozwoju rachunkowości zarządczej i rachunkowości międzynarodowej. Pani profesor wykształciła na Uniwersytecie Łódzkim rzeszę studentów, doktorów i profesorów Katedry Rachunkowości Wydziału Zarządzania.

W niniejszym opracowaniu starano się przybliżyć postać profesor Alicji Jarugi. Pokazano jej wpływ na rozwój rachunkowości na arenie krajowej i międzynarodowej, a także jej wkład w działalność naukową oraz rozwój dydaktyki na Uniwersytecie Łódzkim.

Wkład prac badawczych profesor Alicji Jarugi w rozwój rachunkowości krajowej i międzynarodowej

Działalność naukowa profesor Alicji Jarugi miała znaczący wpływ na rozwój rachunkowości w Polsce i na świecie. Jej badania i liczne publikacje dotyczą przede wszystkim zagadnień z zakresu¹:

- rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej;
- prawnych unormowań rachunkowości;
- międzynarodowej rachunkowości porównawczej;
- rozwoju międzynarodowej harmonizacji rachunkowości finansowej;
- pomiaru i sprawozdawczości kapitału intelektualnego.

¹ A. Sychta (red.), *W służbie rachunkowości. Księga na jubileusz urodzin Profesor A. Jarugi*, Oficyna Wydawnicza Tercja, Łódź 2008, s. 16.

Zyskały one uznanie na gruncie krajowym i międzynarodowym. Przytoczone poniżej wypowiedzi mówią same za siebie:

Profesor A. Jaruga, publikując pięć artykułów, zajęła pierwsze miejsce wśród europejskich autorów, których teksty zostały zamieszczone w latach 1965–1990 na łamach prestiżowego czasopisma „International Journal of Accounting” wydawanego w USA.²

Jedno z pierwszych, zarówno w Polsce, jak i na świecie, kompleksowych opracowań dotyczących harmonizacji rachunkowości to praca zbiorowa pod redakcją A. Jarugi, zatytułowana *Współczesne problemy rachunkowości*, opublikowana w 1991 roku. Podsumowaniem wieloletnich badań A. Jarugi i Jej zespołu jest również książka *Międzynarodowe regulacje rachunkowości. Wpływ na rozwiązania krajowe* (2002), przedstawiająca międzynarodową harmonizację i standaryzację rachunkowości w aspekcie zarówno przedmiotowym, jak i podmiotowym (instytucjonalnym).³

Referaty profesor Jarugowej wzbudzały wiele emocji wśród słuchaczy, nigdy nie spotykały się z obojętnością i nie popadały w zapomnienie. W kongresowych kuluarach profesor Jarugowa prowadziła zawsze ożywione dyskusje, wszak znana była z niecodziennego i wizjonerskiego spojrzenia na rachunkowość i jej problematykę. Podczas 11. Światowego Kongresu Historyków Rachunkowości, który odbył się w Nantes w 2006 r. (czyli 14 lat po wystąpieniu w Kioto), słowa uznania dla osiągnięć badawczych profesor Alicji Jarugowej wyrazili prof. dr Oktay Guvemli i Batuhan Guvemli z Uniwersytetu w Istambule.⁴

Profesor Jarugowa była aktywnym członkiem organizacji międzynarodowych oraz światowych kongresów historii rachunkowości. Imponujące jest również to, że uczestniczyła w prawie wszystkich kongresach European Accounting Association (EAA) oraz International Federation of Accountants (IFAC). Brała udział w międzynarodowym programie badawczym Europejskiego Stowarzyszenia Rachunkowości (EAA) „Harmonizacja norm i zasad rachunkowości polskiej z dyrektywami Unii Europejskiej i Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości”, zajmując się obszarem podmiotów gospodarczych nastawionych na zysk⁵.

2 Tamże, s. 16.

3 E. Śnieżek, J. Piłacik, *Międzynarodowe regulacje rachunkowości i harmonizacja zasad sprawozdawczości finansowej w dorobku naukowym Profesor Alicji Jarugi*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2014, t. 80(136), s. 44.

4 M. Wiatr, *Wkład Profesor Alicji Jarugowej w badania historii rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2014, t. 80(136), s. 61.

5 *Historia i rozwój Katedry Rachunkowości Uniwersytetu Łódzkiego w latach 1948–2008*, <http://wz.uni.lodz.pl/kr/historia.pdf> (dostęp: 8.04.2020).

Profesor A. Jaruga uczestniczyła w przygotowywaniu przez Międzynarodową Grupę Ekspertów Standardów Rachunkowości ISAR (agenda ONZ) kolejnych raportów oceniających rozwój standardów rachunkowości w różnych krajach. Do najważniejszych jej publikacji z tego zakresu należy zaliczyć prace⁶:

- *The Impact of Inflation on Accounting: A Global View, A Monograph*, CIERA, University of Illinois, Chicago 1979 (współautor);
- *Accounting in Poland*, [w:] D. Bailey (red.), *Accounting in Socialist Countries*, Routledge, London – New York 1988;
- *The New Europe: Recent Political and Economic Implication for Accountants and Accounting, A Monograph*, CIERA, University of Illinois, Chicago 1994 (współautor);
- *Accounting in Poland*, [w:] D. Alexander, S. Archer (red.), *The European Accounting Guide*, Harcourt Brace & Company, San Diego 1995 (wyd. 2);
- *Accounting in Socialist Countries: the Beginnings of Reform*, [w:] N. Garrod, S. McLeay (red.), *Accounting in Transition, The Implementations of Political and Economic Reform in Central Europe*, Routledge, London – New York 1996.

W tabeli 1 przedstawiono przykłady konferencji naukowych o wymiarze międzynarodowym, których uczestnikiem była A. Jaruga.

Tabela 1. Wybrane konferencje międzynarodowe z udziałem prof. A. Jarugi

Nazwa konferencji	Prezentowane informacje
5 th World Congress of Accounting Historians, Sydney, 21–24.08.1988	Profesor Alicja Jaruga wygłosiła referat <i>The Evolution of Accounting in East European Nations</i> . W wystąpieniu zaprezentowała wpływ otoczenia politycznego, socjoekonomicznego oraz prawnego na zmiany, jakie zachodziły w systemach rachunkowości w krajach bloku wschodniego (Polska, Bułgaria, Czechosłowacja, Węgry) po zakończeniu II wojny światowej. Podkreślała różnice pomiędzy rachunkowością w systemach centralnie planowanych i wolnorynkowych.
6 th World Congress of Accounting Historians, Kyoto, 20–22.08.1992	Profesor Alicja Jaruga zaprezentowała referat <i>Nicolaus Copernicus Economic Theorist & Accountant</i> . Wystąpienie było rezultatem badań nad działalnością Mikołaja Kopernika, które prof. Jaruga rozpoczęła wspólnie z dr Anną Szychtą. Znanego wszystkim astronomowi pokazała również jako ekonomistkę-teoretyka, zajmującego się problematyką monetarizmu, ale przede wszystkim jako działacza gospodarczego, wykorzystującego dostępne mu narzędzia służące do rozliczeń pieniężnych.
7 th World Congress of Accounting Historians, Kingston, 11–13.08.1996	Dr Anna Szychta zaprezentowała wyniki wspólnych badań na temat ewolucji planów kont w Polsce (podczas tematycznej sesji plenarnej zorganizowanej i prowadzonej przez profesora Davida Foreстера z Wielkiej Brytanii). Wystąpienie zatytułowane <i>The origin and evolution of charts of Accounts in Poland</i> stało się podstawą przygotowania rozbudowanej wersji artykułu opublikowanego na łamach „The European Accounting Review” (1997, vol. 6, no. 3).

Źródło: opracowanie własne na podstawie: M. Wiatr, *Wkład Profesor Alicji Jarugowej w badania historii rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2014, t. 80(136), s. 59–61.

Twórczość prof. Jarugowej była i jest inspiracją dla wielu pokoleń ekonomistów. Stanowi podstawę badań oraz doskonale źródło wiedzy, o czym świadczy liczba po-

6 Tamże.

wołań w pracach i artykułach naukowych. Poniższe tabele obejmują stan na 2014 rok, a więc w roku 2020 jest ich z pewnością dużo więcej.

Tabela 2. Publikacje prof. A. Jarugi z zakresu rachunkowości zarządczej i rachunku kosztów o największej liczbie cytowań

Liczba powołań	Autor	Tytuł	Rok wydania	Wydawnictwo
263	A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Szychta	<i>Rachunkowość zarządcza</i>	1999, 2001	Spółeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania w Łodzi
87	A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Szychta	<i>Zarządzanie kosztami w praktyce światowej</i>	1998	Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr
72	A. Jaruga, W. Małc, K. Sawicki	<i>Rachunek kosztów</i>	1990	Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne
66	A. Jarugowa	<i>Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem</i>	1986	Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne
54	A. Jaruga, J. Skowroński	<i>Rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa</i>	1986	Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne
50	A. Jaruga, I. Sobańska, R. Sochacka	<i>Metody kalkulacji: koszty – ceny – decyzje</i>	1991	Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne
29	A. Jaruga	<i>Zrównoważona karta dokonań w systemie zarządzania strategicznego</i>	2000	Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie
20	A. Jaruga	<i>Koszty zarządzania przedsiębiorstw przemysłowych</i>	1996	Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne
20	A. Jaruga	<i>Koszty pośrednie w przedsiębiorstwach przemysłowych: rachunek i kontrola</i>	1972	Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne
17	A. Jaruga	<i>Rachunkowość dla menadżerów</i>	1996	Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne

Źródło: J. Stępień-Andrzejewska, *Wpływ dorobku profesor Alicji A. Jarugi na rozwój wybranych nurtów badawczych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2014, t. 80(136), s. 76.

W tabeli 3 przedstawiono liczbę publikacji prof. A. Jarugi dotyczących problematyki rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w poszczególnych latach.

Tabela 3. Publikacje prof. A. Jarugi z zakresu rachunkowości zarządczej i rachunku kosztów

Rok wydania	Liczba publikacji	Rok wydania	Liczba publikacji
1994	4	1998	3
1995	2	1999	7
1996	3	2000	3
1997	6	2001	9

Źródło: J. Stępień-Andrzejewska, *Wpływ dorobku profesor Alicji A. Jarugi na rozwój wybranych nurtów badawczych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2014, t. 80(136), s. 77.

Natomiast w tabeli 4 przedstawiono liczbę powołań na publikacje prof. Alicji Jarugi dotyczące rachunkowości finansowej i międzynarodowej.

Tabela 4. Publikacje prof. A. Jarugi z zakresu rachunkowości finansowej o największej liczbie cytowań

Liczba powołań	Autor	Tytuł	Rok wydania	Wydawnictwo/czasopismo
194	A. Jarugowa, J. Fijałkowska	<i>Rachunkowość i zarządzanie kapitałem intelektualnym: koncepcje i praktyka</i>	2002	Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr
53	A. Jarugowa	<i>Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF/MSR) a ustawa o rachunkowości – podobieństwa i różnice</i>	2005	Stowarzyszenie Księgowych w Polsce
52	A. Jarugowa, J. Fijałkowska, M. Jaruga-Baranowska, M. Frendzel	<i>The impact of IAS/IFRS on Polish accounting regulations and their practical implementation in Poland</i>	2007	„European Accounting Review”
50	A. Jarugowa (red.)	<i>Międzynarodowe regulacje rachunkowości: wpływ na rozwiązania krajowe</i>	2002	Wydawnictwo C.H. Beck
38	A. Jaruga	<i>Changing rules of accounting in Poland</i>	1993	„European Accounting Review”
32	A. Jaruga, A. Szychta	<i>The origin and evolution of charts of accounts in Poland</i>	1997	„European Accounting Review”
28	A. Jarugowa, E. Walińska	<i>Roczne sprawozdania finansowe: ujęcie księgowo a podatkowe</i>	1997	Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr
23	A. Jarugowa	<i>Międzynarodowe standardy sprawozdawczości finansowej (MSSF/MSR) 2009: najnowsze zmiany</i>	2009	Stowarzyszenie Księgowych w Polsce
23	A. Jarugowa, E. Walińska, A. Baniewicz	<i>The relationship between accounting and taxation in Poland</i>	1996	„European Accounting Review”
21	A. Jarugowa	<i>Accounting in socialist countries: the beginnings of reform</i>	1996	Routledge
18	A. Jarugowa, R. Ignatowski, P. Kabalski, M. Frendzel	<i>Międzynarodowe Standardy Rachunkowości a ustawa o rachunkowości – podobieństwa i różnice</i>	2004	Stowarzyszenie Księgowych w Polsce
17	A. Jarugowa i in.	<i>Rachunkowość finansowa</i>	1994	RaFiB

Źródło: J. Stępień-Andrzejewska, *Wpływ dorobku profesor Alicji A. Jarugi na rozwój wybranych nurtów badawczych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2014, t. 80(136), s. 78–79.

W tabeli 5 przedstawiono liczbę publikacji profesor Alicji Jarugi z zakresu rachunkowości finansowej i międzynarodowej w poszczególnych latach.

Tabela 5. Publikacje prof. A. Jarugi z zakresu rachunkowości finansowej i międzynarodowej

Rok wydania	Liczba publikacji	Rok wydania	Liczba publikacji
1972	1	1998	2
1983	1	2000	1
1984	1	2001	5
1988	1	2002	8
1989	1	2003	1
1990	1	2004	4
1993	5	2005	4
1994	2	2006	2
1995	1	2007	2
1996	3	2008	1
1997	3	2009	2

Źródło: J. Stępień-Andrzejewska, *Wpływ dorobku profesor Alicji A. Jarugi na rozwój wybranych nurtów badawczych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2014, t. 80(136), s. 79.

Działalność prof. A. Jarugi na Uniwersytecie Łódzkim

Profesor Alicja Jaruga była ściśle związana z Uniwersytetem Łódzkim.

W 1964 r. Rada Wydziału Ekonomicznego Uniwersytetu Łódzkiego nadała Jej tytuł doktora, na podstawie rozprawy pt.: „Koszty zarządzania przedsiębiorstwa przemysłowego”. Rozprawa ta została nagrodzona Nagrodą im. Prof. Stanisława Skrzywana, za najlepszą pracę doktorską. Siedem lat później dr Alicja Jarugowa uzyskała, na podstawie rozprawy „Rachunek i kontrola kosztów pośrednich w przedsiębiorstwach przemysłowych”, tytuł doktora habilitowanego, nadany Jej przez Radę Wydziału Ekonomiczno-Socjologicznego Uniwersytetu Łódzkiego. W 1975 r. uzyskała tytuł profesora nadzwyczajnego, w 1985 r. – profesora zwyczajnego, a w 1997 – tytuł doktora *honoris causa*⁷ Uniwersytetu Gdańskiego „*Za wybitne zasługi dla rozwoju nauki rachunkowości w Polsce i międzynarodowej współpracy naukowej oraz wielce owocne kształcenie kadry naukowej i kierowniczej dla reformowanej polskiej gospodarki*”.⁸

⁷ *Doctor honoris causa* (łac. „doktor dla zaszczytu”) – akademicki tytuł honorowy nadawany przez uczelnie osobom szczególnie zasłużonym dla nauki i kultury.

⁸ *Profesor zw. dr hab., dr h.c. Alicja Jaruga. Życiorys*, <http://zarzadzanie.uni.lodz.pl/Stronaglowna/ProfilAlicjaJaruga%C5%BCyciorys/tabid/1332/Default.aspx> (dostęp: 16.03.2020).

Było to szczególne wyróżnienie, ponieważ po raz pierwszy polski uniwersytet przyznał je przedstawicielowi nauki rachunkowości i związanych z nią dyscyplin. Ceremonia nadania doktoratu odbyła się 1 grudnia 1997 roku w Sopocie⁹.

W tabeli 6 przedstawiono stanowiska kierownicze, które obejmowała profesor Jarugowa na Uniwersytecie Łódzkim w poszczególnych latach.

Tabela 6. Stanowiska prof. Alicji Jarugi na Uniwersytecie Łódzkim

Lata	Zajmowane stanowisko
1971–1973	Kierownik Wieczorowego Podyplomowego Studium Organizacji i Zarządzania UŁ
1973–1980	Kierownik Zakładu Rachunkowości Kierownik Katedry Rachunkowości w Instytucie Organizacji i Zarządzania Wydziału Ekonomiczno-Socjologicznego Uniwersytetu Łódzkiego
1980–1998	Kierownik Katedry Rachunkowości na Wydziale Zarządzania UŁ
1992	Kierownik utworzonego na UŁ w ramach szerokiej współpracy zagranicznej Ośrodka Międzynarodowych Studiów Rachunkowości

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Profesor zw. dr hab., dr h.c. Alicja Jaruga. Życiorys*, <http://zarzadzanie.uni.lodz.pl/Stronaglowna/ProfAlicjaJaruga%C5%BCyciorys/tabid/1332/Default.aspx> (dostęp: 16.03.2020).

W latach osiemdziesiątych XX wieku Katedra Rachunkowości Uniwersytetu Łódzkiego stała się ważnym ośrodkiem badań nad projektowaniem i wdrażaniem systemów rachunkowości zarządczej na potrzeby kierowania i kontroli organizacji gospodarczych. W ramach badań systemowych Polskiej Akademii Nauk pod kierownictwem prof. Alicji Jarugowej zrealizowano temat badawczy „System informacyjny rachunkowości w dużej organizacji gospodarczej”. Nurt ten był kontynuowany w statutowych badaniach prowadzonych przez pracowników katedry¹⁰.

Standaryzacja rachunkowości zapoczątkowana została w latach 70. XX w. powołaniem Komitetu Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (obecnie Rady Międzynarodowych Standardów Rachunkowości – RMSR). Najistotniejszym zadaniem, jakie stawia sobie RMSR, jest zmniejszenie różnic w istniejących na świecie przepisach z zakresu rachunkowości.¹¹

Profesor A. Jaruga wraz z zespołem po raz pierwszy przetłumaczyła Międzynarodowe Standardy Rachunkowości na język polski. Wprowadzenie MSR przyczyniło

9 Ż. Pietrzak, T. Wnuk-Pel, *Wkład Profesor Alicji Jarugowej w rozwój rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2014, t. 80(136), s. 32–33.

10 Tamże, s. 29.

11 K. Świetla, *Założenia koncepcyjne sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych jako podstawa MSSF*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie” 2008, nr 768, s. 39–52, <https://r.uek.krakow.pl/bitstream/123456789/635/1/158469348.pdf> (dostęp: 8.04.2020).

się do nowelizacji ustawy o rachunkowości z 1994 roku. Podstawowym celem ustawy było:

[...] dostosowanie polskich rozwiązań do dyrektyw w dziedzinie rachunkowości obowiązujących w krajach Unii Europejskiej (czyli dyrektywy VI w sprawie rocznych zamknięć rachunkowych, VII w sprawie skonsolidowanych sprawozdań finansowych i VIII w sprawie badania ksiąg rachunkowych)¹².

Celem sprawozdań finansowych według założeń koncepcyjnych jest:

[...] dostarczanie informacji o sytuacji finansowej, wynikach działalności oraz zmianach sytuacji finansowej jednostki, które będą użyteczne dla szerokiego kręgu użytkowników przy podejmowaniu decyzji gospodarczych¹³.

Założenia koncepcyjne regulują takie kwestie jak: cele sprawozdań finansowych, nadrzędne zasady rachunkowości, cechy jakościowe informacji zawartych w sprawozdaniach, główne elementy sprawozdań finansowych – definicje i zasady uznawania, koncepcje wyceny, koncepcje kapitału i zachowań kapitału¹⁴.

Profesor Alicja Jaruga aktywnie uczestniczyła w procesach budowania zasad rachunkowości międzynarodowej jako członek rad organizacji międzynarodowych oraz instytucji krajowych. Poniżej wymieniono kilka pełnionych przez nią funkcji¹⁵:

- delegat Polski na sesję Międzrządowej Grupy Ekspertów Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (ISAR) przy ONZ, której przewodniczyła w kadencji 1999/2000;
- członek Academy of Accounting Historians;
- przewodnicząca Komitetu Standardów Rachunkowości działającego przy Fundacji Rozwoju Standardów Rynku Kapitałowego;
- członek krajowego Komitetu Standardów Rachunkowości utworzonego na mocy ustawy o rachunkowości;

12 A. Jaruga, P. Kabalski, *Od niemieckich ksiąg handlowych do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Zarys historii regulacji rachunkowości w Polsce*, http://dSPACE.uni.lodz.pl:8080/xmlui/bitstream/handle/11089/17442/4_47-91%20Jaruga%20Kabalski.pdf?sequence=1&isAllowed=y (dostęp: 8.04.2020).

13 *Założenia koncepcyjne sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych*, [w:] *Międzynarodowe standardy sprawozdawczości finansowej*, International Accounting Standards Board, London 2004, § 12, s. 58, za: K. Świetla, *Założenia koncepcyjne...*, s. 40.

14 K. Świetla, *Założenia koncepcyjne...*, s. 42.

15 *Odeszła Profesor Alicja Jaruga – przewodnicząca Rady Programowej naszego miesięcznika*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2012, nr 1, www.controllingirachunkowosc.pl/aktualnosci/odeszla-profesor-alicja-jaruga-przewodniczaca-rady-programowej-naszego-miesiecznika (dostęp: 15.04.2020).

- przewodnicząca Komitetu Redakcyjnego „Zeszytów Teoretycznych Rachunkowości” wydawanych przez Radę Naukową Stowarzyszenia Księgowych w Polsce (SKwP);
- prezes, a następnie członek honorowy Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, uczestniczący w pracach Rady Naukowej SKwP;
- przewodnicząca Rady Programowej miesięcznika „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”;
- przewodnicząca Polskiej Sekcji Komitetu European Accounting Association;
- członek International Association of Accounting Education and Research.

Profesor Alicja Jaruga bardzo lubiła studentów. Była inicjatorem założenia pierwszego w Polsce studenckiego koła rachunkowości. W księdze historycznej napisano, że „w 1978 roku po raz pierwszy Zakład Rachunkowości Uniwersytetu Łódzkiego w swym sprawozdaniu umieścił nazwę: Studenckie Koło Naukowe Rachunkowości Instytutu Organizacji i Zarządzania UŁ, 27 studentów dało początek działalności wspianialej organizacji” istniejącej do dnia dzisiejszego¹⁶.

Kontynuatorzy prac prof. A. Jarugowej

Do głównych kontynuatorów nurtu rachunkowości zarządczej w Katedrze Rachunkowości działającej na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego zalicza się przede wszystkim:

- prof. zw. dr hab. Irenę Sobańską;
- prof. nadzw. UŁ dr hab. Annę Szychtę;
- prof. nadzw. UŁ dr. hab. Tomasza Wnuka-Pela.

Oczywiście nie są to jedyne osoby zajmujące się tym obszarem rachunkowości. Należą do nich również uczniowie wychowanków prof. Alicji Jarugowej.

Kontynuując prace badawcze swojej Mistrzyni, pracownicy Katedry Rachunkowości Uniwersytetu Łódzkiego opublikowali wiele artykułów i monografii z zakresu rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej¹⁷.

Kontynuatorami dorobku prof. A. Jarugi w nurcie rachunkowości finansowej i międzynarodowej są między innymi:

- prof. zw. dr hab. Ewa Walińska;
- prof. nadzw. UŁ Radosław Ignatowski;

¹⁶ SIGMA, *Historia*, http://sigma.sknr.pl/?page_id=53 (dostęp: 15.04.2020).

¹⁷ Ż. Pietrzak, T. Wnuk-Pel, *Wkład Profesor Alicji Jarugowej...*, s. 30.

- prof. nadzw. UŁ Ewa Śnieżek;
 - prof. nadzw. UŁ Przemysław Kabalski.
- Wychowankowie Profesor Alicji Jarugowej:

[...] kontynuują Jej przesłanie, kształcąc i pomagając kolejnym pokoleniom doktorów rozwijać zainteresowania naukowe. Bezpośrednio w nurt rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej wpisują się cztery prace napisane i obronione w Katedrze Rachunkowości: trzy z nich powstały pod kierownictwem prof. zw. dr hab. Ireny Sobańskiej, czwarta zaś pod opieką prof. nadzw. UŁ dr hab. Anny Szychty¹⁸.

Profesor A. Jaruga była wybitnym naukowcem i badaczem. Dzięki jej nieocenionej pracy wielu pracowników Uniwersytetu Łódzkiego uczestniczyło w tworzeniu systemu prawnego oraz norm środowiskowych w Polsce.

Jako wychowawca kadr naukowych wypromowała dziewiętnastu doktorów nauk ekonomicznych (w tym także dwóch z zagranicy) i ponad trzystu magistrów ekonomii i zarządzania.¹⁹

Poniżej przedstawiono kilka publikacji pracowników Uniwersytetu Łódzkiego, pokazujących ogromny wpływ dorobku prof. A. Jarugi na rozwój rachunkowości:

- E. Śnieżek, J. Piłacik, *Międzynarodowe regulacje rachunkowości i harmonizacja zasad sprawozdawczości finansowej w dorobku naukowym Profesor Alicji Jarugi*;
- T. Wnuk-Pel, Ź. Pietrzak, *Wkład Profesor Alicji Jarugowej w rozwój rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej*;
- E. Walińska, M. Michalak, *Polityka rachunkowości w kontekście poglądów naukowych Profesor Alicji Jarugowej*;
- M. Wiatr, *Wkład Profesor Alicji Jarugowej w badania historii rachunkowości*;
- J. Gad, *Funkcja rozliczeniowa systemu rachunkowości według Profesor Alicji Jarugowej – perspektywa nadzoru korporacyjnego*.

Podsumowanie

Dorobek naukowy prof. zw. dr hab. dr h.c. Alicji Anny Jarugi pokazuje, że polska rachunkowość może chlubić się na rynku światowym człowiekiem z pasją i ogromnym

¹⁸ Tamże, s. 32.

¹⁹ *Profesor zw. dr hab., dr h.c. Alicja Jaruga. Życiorys.*

zaangażowaniem w procesy identyfikacji problemów, standaryzowania rachunkowości i stworzenia rozwiązań implementowanych w przedsiębiorstwach.

W opracowaniu przedstawiono zaledwie ułamek działalności naukowej profesor Jarugi, pokazujący przekrój jej pracy, która jest wzorem do naśladowania dla wielu pokoleń ekonomistów. Olbrzymie zasługi profesor Jarugowej dla rozwoju nauki, dydaktyki i prawa rachunkowości przyniosły jej siedem nagród Ministra Edukacji Narodowej, Nagrodę Naukową im. Oskara Langego i wiele odznaczeń. Profesor Jaruga potrafiła łączyć z sobą wiele obszarów rachunkowości, dzięki czemu powstały tak liczne publikacje o różnorodnej tematyce.

Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów jest obszarem o największej liczbie publikacji. Współpraca na arenie międzynarodowej pozwoliła na poszerzenie zakresu jej działań i uzyskanie autorytetu oraz rozpoznawalności na skalę światową. Profesor Alicja Jaruga była człowiekiem o wielkiej wiedzy, doświadczeniu i pasji. Na stałe zajmuje miejsce w Panteonie Mistrzów Polskiej Rachunkowości.

Bibliografia

- Historia i rozwój Katedry Rachunkowości Uniwersytetu Łódzkiego w latach 1948–2008*, <http://wz.uni.lodz.pl/kr/historia.pdf> (dostęp: 8.04.2020).
- Jaruga A., Kabalski P., *Od niemieckich ksiąg handlowych do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Zarys historii regulacji rachunkowości w Polsce*, http://dspace.uni.lodz.pl:8080/xmlui/bitstream/handle/11089/17442/4_47-91%20Jaruga%20Kabalski.pdf?sequence=1&isAllowed=y (dostęp: 8.04.2020).
- Odeszła Profesor Alicja Jaruga – przewodnicząca Rady Programowej naszego miesięcznika*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2012, nr 1, www.controllingirachunkowosc.pl/aktualnosc/odeszla-profesor-alicja-jaruga-przewodniczaca-rady-programowej-naszego-miesiecznika (dostęp: 15.04.2020).
- Pietrzak Ż., Wnuk-Pel T., *Wkład Profesor Alicji Jarugowej w rozwój rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2014, t. 80(136), s. 21–38.
- Profesor zw. dr hab., dr h.c. Alicja Jaruga. Życiorys*, <http://zarzadzanie.uni.lodz.pl/Stronaglowna/ProfAlicjaJaruga%C5%BCyciorys/tabid/1332/Default.aspx> (dostęp: 16.03.2020).
- SIGMA, *Historia*, http://sigma.sknr.pl/?page_id=53 (dostęp: 15.04.2020).
- Stępień-Andrzejewska J., *Wpływ dorobku profesor Alicji A. Jarugi na rozwój wybranych nurtów badawczych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2014, t. 80(136), s. 69–88.
- Szychta A. (red.), *W służbie rachunkowości. Księga na jubileusz urodzin Profesor A. Jarugi*, Oficyna Wydawnicza Tercja, Łódź 2008.
- Śnieżek E., Piłacik J., *Międzynarodowe regulacje rachunkowości i harmonizacja zasad sprawozdawczości finansowej w dorobku naukowym Profesor Alicji Jarugi*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2014, t. 80(136), s. 39–55.
- Świetla K., *Założenia koncepcyjne sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych jako podstawa MSSF*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie” 2008, nr 768, s. 39–52, <https://r.uek.krakow.pl/bitstream/123456789/635/1/158469348.pdf> (dostęp: 8.04.2020).

Wiatr M., *Wkład Profesor Alicji Jarugowej w badania historii rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2014, t. 80(136), s. 57–67.

Założenia koncepcyjne sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych, [w:] *Międzynarodowe standardy sprawozdawczości finansowej*, International Accounting Standards Board, London 2004.

Streszczenie:

Profesor Alicja Jaruga przyczyniła się do rozwoju rachunkowości w Polsce i na świecie. Jej działalność naukowa skupiała się przede wszystkim na rachunkowości zarządczej i rachunku kosztów. Była aktywnym członkiem organizacji krajowych oraz międzynarodowych. Prace naukowe profesor Jarugi stały się podstawą licznych badań naukowych. Przez całe życie związana była z Uniwersytetem Łódzkim, gdzie zdobywała tytuły naukowe. Była kierownikiem Katedry Rachunkowości na Wydziale Zarządzania oraz założycielem pierwszego w Polsce Studenckiego Koła Naukowego Rachunkowości SIGMA. Artykuł ma na celu przybliżenie postaci profesor Alicji Jarugi.

Zuzanna Kaczmarczyk, Rafał Stempowski

Koło Naukowe Rachunkowości Storno, Uniwersytet Szczeciński

Wydział Ekonomii, Finansów i Zarządzania, Katedra Rachunkowości

Kazimierz Sawicki – jeden z prekursorów szczecińskiej szkoły rachunkowości

Wprowadzenie

Ludzie, pasja, chęć tworzenia oraz dzielenia się wiedzą – od tego zaczęła się historia pierwszego ośrodka rachunkowości na Pomorzu Zachodnim, w tym także profesora Kazimierza Sawickiego. Początki Katedry Rachunkowości w Szczecinie sięgają stosunkowo nieodległych czasów. Na jej utworzenie i rozkwit wpłynęły pasja do nauki i zaangażowanie wielu osób środowiska akademickiego. Mimo że początkowo kadra składała się tylko z czterech pracowników, to rozwijała się na tyle dynamicznie, że w pewnym momencie szczecińska Katedra Rachunkowości zaliczała się do ośrodków uczelnianych zatrudniających największe grono profesorów. Ogromne znaczenie miał rok 2006, w którym katedra została przekształcona w Instytut Rachunkowości, a profesor Kazimierz Sawicki otrzymał tytuł doktora *honoris causa* Uniwersytetu Szczecińskiego¹. Profesor Sawicki znacząco przyczynił się do rozwoju rachunkowości w Polsce. Celem opracowania jest prezentacja jego wkładu w rachunkowość jako dziedzinę nauki.

Kazimierz Sawicki – profesor Uniwersytetu Szczecińskiego

Profesor Sawicki urodził się w 1926 roku w Toruniu, a do Szczecina przyjechał zaraz po uzyskaniu matury. Podjął wtedy studia na szczecińskim oddziale Akademii Handlowej w Poznaniu. Po ukończeniu studiów ekonomicznych I stopnia w 1950 roku objął stanowisko asystenta w Katedrze Rachunkowości Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Szczecinie, której pozostał wierny przez całe życie². Przeszedł w niej przez wszystkie etapy swojej pracy zawodowej, a także zbudował solidne fundamenty jakości edukacji poprzez kształcenie nowych pokoleń kadry naukowej. Podczas gdy kierownikiem Katedry Ra-

1 S. Sojak (red.), *Historia katedr rachunkowości w uczelniach polskich*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2011, s. 429–441.

2 J. Stanielewicz, J. Wolny, E. Urbańczyk, *Nasza Alma Mater: Wspomnienia absolwentów szczecińskiego ośrodka nauk ekonomicznych*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 1996, s. 167.

chunkowości był prof. dr hab. Kazimierz Sawicki, rozwijała się ona bardzo dynamicznie oraz interdyscyplinarnie. Jej pracownicy publikowali liczne monografie, rozprawy i artykuły naukowe, książki, skrypty oraz podręczniki³. Co więcej, profesor Sawicki przyczynił się do sukcesu wielu absolwentów jako promotor setek prac magisterskich i dyplomowych, z których wiele zostało nagrodzonych i wyróżnionych przez Radę Naukową Stowarzyszenia Księgowych w Polsce. Jednak to liczne rozprawy doktorskie, które promował profesor Sawicki, stanowią jedno z jego najważniejszych osiągnięć, ponieważ to one bezpośrednio przyczyniły się do znacznego postępu rachunkowości (tabela 1).

Tabela 1. Wykaz doktorów, których promotorem był prof. zw. dr hab. Kazimierz Sawicki

Imię i nazwisko	Temat rozprawy	Rok obrony
Teresa Kiziukiewicz	<i>Problemy modernizacji systemu informacji o kosztach jako instrumentu zarządzania okregiem kolei państwowych</i>	1974
Ilija Stawrew Christow (Bułgaria)	<i>Problem konstrukcji operatywnego systemu informacyjnego dla zarządzania portem morskim</i>	1975
Józef Łucki	<i>Analiza kosztów przewozów towarowych w żegludze śródlądowej</i>	1975
Zygmunt Leśkiewicz	<i>Węzłowe problemy modernizacji systemu informacji ekonomicznej w zapleczu naprawczym przedsiębiorstw transportu samochodowego</i>	1976
Krystyna Szuszkowska	<i>Problemy rachunku kosztów jako instrumentu zarządzania przedsiębiorstwem budowlano-montażowym</i>	1976
Kazimiera Winiarska	<i>Teoretyczne zagadnienia rachunku kosztów przedsiębiorstw żeglugi morskiej w warunkach elektronicznego przetwarzania danych</i>	1976
Grzegorz Klonowski	<i>Budowa systemu informacji ekonomicznej w zakresie gospodarki materiałowej kolei w warunkach elektronicznej techniki obliczeniowej</i>	1979
Mieczysław Tumidajewicz	<i>System informacji ekonomicznej o gospodarce materiałowej przy zastosowaniu elektronicznej techniki obliczeniowej</i>	1982
Ksenia Czubakowska	<i>Rachunek kosztów i wyników w zarządzaniu portem morskim</i>	1984
Irena Nowaczek	<i>Ocena skuteczności i efektywności zewnętrznej kontroli finansowej</i>	1986
Anna Buczkowska	<i>Model organizacji rachunkowości w morskich stocznich produkcyjnych</i>	1989
Jan Czerniawski	<i>Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem PŻB</i>	1990
Stanisław Augustyn	<i>Model taryfy za roboty ładunkowe w transporcie samochodowym</i>	1997

Źródło: J. Stanielewicz, J. Wolny, E. Urbańczyk, *Nasza Alma Mater: Wspomnienia absolwentów szczecińskiego ośrodka nauk ekonomicznych*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 1996, s. 175.

Profesor Kazimierz Sawicki był również recenzentem wielu rozpraw doktorskich oraz habilitacyjnych (tabela 2).

Profesor Sawicki, obok Eufemiusza Terebuchy, jest twórcą szczecińskiej szkoły rachunkowości. Objęcie przez niego kierownictwa nad katedrą na 26 lat miało bezpośredni wpływ na kierunek rozwoju naukowego ośrodka rachunkowości – powstało wtedy wiele prac na temat rachunku kosztów i problematyki transportu w rachunkowości.

3 S. Sojak, *Historia katedr rachunkowości...*, s. 437.

Tabela 2. Wybrane prace recenzowane przez prof. Kazimierza Sawickiego

Imię i nazwisko	Praca	Temat pracy	Rok
Anna Kuzior	Doktorska	<i>Leasing jako źródło pozyskiwania kapitału i jego finansowo-ekonomiczne konsekwencje</i>	2001
Anna Karmańska	Habilitacyjna	<i>Modelowanie rachunkowości zarządczej ubezpieczyciela na podstawie rachunku kosztów działań</i>	2001
Anna Kostur	Habilitacyjna	<i>Koncepcje i analiza modelu sprawozdawczego rachunkowości</i>	2002
Andrzej Piosik	Habilitacyjna	<i>Budżetowanie i kontrola budżetowa w warunkach rachunku kosztów działań</i>	2003
Janusz Samelak	Habilitacyjna	<i>Determinanty sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstw oraz kierunki jej dalszego rozwoju</i>	2004
Rafał Grabowski	Doktorska	<i>Skuteczność polityki bilansu handlowego spółek giełdowych</i>	2008
Maciej Frenzel	Doktorska	<i>Przydatność informacyjna wartości godziwej jako podstawy pomiaru w rachunkowości i ograniczenia jej stosowania w praktyce</i>	2010

Źródło: Nauka Polska, Prof. zw. dr hab. Kazimierz Sawicki, https://nauka-polska.pl/#/profile/scientist?id=49297&_k=samyfb (dostęp: 7.06.2020).

Działania profesora Sawickiego na rzecz rozwoju rachunkowości

Profesor Sawicki podejmował pracę w wielu działach rachunkowości (tabela 3). Poprzez artykuły naukowe, referaty, monografie czy podręczniki umożliwił studentom zgłębianie wiedzy oraz zapewnił cenną pomoc praktykom. Szczególną wartość mają publikacje, które odznaczyły się w literaturze naukowej w kraju i za granicą. Dzięki jego opracowaniom, które zostały przetłumaczone na inne języki, nauka rachunkowości w Polsce zyskała uznanie w krajach europejskich.

W 1961 roku profesor Sawicki uzyskał uprawnienia biegłego księgowego (obecnie biegłego rewidenta), co przełożyło się na długi staż w zakresie badania sprawozdań finansowych. Pełnił również funkcję przewodniczącego Krajowej Komisji Rewizyjnej oraz należał do Komisji ds. Standardów Rewizji Finansowej i Norm Wykonywania Zawodu Biegłego Rewidenta. Brał udział w regulowaniu norm i etyki zawodu biegłego rewidenta poprzez członkostwo w Krajowej Radzie Biegłych Rewidentów. W związku z tym sprawozdawczość i rewizja finansowa także znalazły się na liście tytułów jego publikacji. Wskazywał w nich na istotę i znaczenie sumienności biegłych rewidentów.

Istotne są również działania profesora Sawickiego na arenie międzynarodowej. Niejednokrotnie nawiązywał on współpracę z zagranicznymi uczelniami, z którymi organizował konferencje, przeprowadzał badania naukowo-badawcze, czy też na których okazjonalnie wygłaszał wykłady⁴.

4 J. Stanielewicz, J. Wolny, E. Urbańczyk, *Nasza Alma Mater...*, s. 172–173.

Tabela 3. Najważniejsze publikacje z różnych obszarów rachunkowości

Obszar rachunkowości	Tytuł pozycji
Rachunek kosztów powiązany z rachunkiem wyników	<i>Rachunek kosztów w przedsiębiorstwie transportu samochodowego</i> , Wydawnictwa Komunikacji i Łączności, Warszawa 1970
	<i>Metody kalkulacji kosztów przewozów samochodowych</i> , Wydawnictwa Komunikacji i Łączności, Warszawa 1971
	<i>Rachunek kosztów i wyników w przedsiębiorstwie transportu samochodowego (współautor i redaktor całości)</i> , Wydawnictwa Komunikacji i Łączności, Warszawa 1979
	<i>Rachunek kosztów</i> (współautorzy A. Jarugowa, W. Malc), Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1979, 1983, 1990
Operatywna informacja o kosztach i kontroli kosztów	<i>Operatywna informacja o kosztach dla potrzeb zarządzania</i> , Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1963, 1974
	<i>Operatywna kontrola kosztów w przedsiębiorstwie</i> (współautorzy T. Kiziukiewicz, B. Wardyn), Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1980, 1986
Analiza ekonomiczna	<i>Analiza finansowa w przedsiębiorstwie transportu samochodowego</i> , Wydawnictwa Komunikacji i Łączności, Warszawa 1968
	<i>Analiza kosztów w przedsiębiorstwie przemysłowym</i> , Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1973, 1988

Źródło: J. Stanielewicz, J. Wolny, E. Urbańczyk, *Nasza Alma Mater...*, s. 169.

Tematyka podejmowana przez profesora Sawickiego

Szczeciński ośrodek rachunkowości od 1952 roku zajmował się rachunkowością przedsiębiorstw transportu samochodowego, wyraźnie skupiając się na rachunku i analizie kosztów. Efektem prowadzenia obszernych badań w tym zakresie było wydanie w 1959 roku przez adiunktów – dr. Tadeusza Waśniewskiego i dr. Kazimierza Sawickiego – pierwszej w Polsce publikacji na temat problematyki transportu samochodowego w rachunkowości. Prowadzenie prac badawczych zachodniopomorskiego ośrodka rachunkowości w tej dziedzinie zapoczątkowało rozwojem naukowym jego pracowników – pokłosiem była między innymi rozprawa habilitacyjna wtedy jeszcze doktora Kazimierza Sawickiego pt. *Problemy obliczania kosztów jednostkowych przewozów samochodowych*⁵. W konkursie Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce uzyskała ona nagrodę pierwszego stopnia.

Rachunek i analiza kosztów to jedno z zagadnień, którymi zajmował się profesor Sawicki na początku działalności naukowej, czyli w latach sześćdziesiątych. Pracę nad tą tematyką kontynuował przez całą karierę zawodową. Jej owocem są liczne publikacje, w których wskazuje, w jaki sposób można usprawnić gospodarowanie, a także efektywnie zidentyfikować i wykorzystać rezerwy przedsiębiorstwa.

5 S. Sojak, *Historia katedr rachunkowości...*, s. 433.

Podsumowanie

Prawie osiemdziesięcioletnia historia szczecińskiej szkoły rachunkowości, a w tym historia życia profesora Kazimierza Sawickiego, to okres intensywnych przemian, dzięki którym kolejne pokolenia studentów mogą zdobywać stopnie i tytuły naukowe, prowadzić badania i realizować swoje pasje związane z naukami ekonomicznymi. Działania naukowe profesora utworzyły podstawy do pracy nad rachunkiem kosztów i rachunkowością przedsiębiorstw transportowych, które powiększyły dorobek uczelni i ugruntowały jej pozycję w dziedzinie rachunkowości w Polsce. Z dziedzictwa profesora Sawickiego, świadomie lub nie, korzysta każdy student Wydziału Ekonomii, Finansów i Zarządzania w Szczecinie. Profesor Kazimierz Sawicki jest wzorem człowieka uczzonego, który zdobył najwyższy szczebel kariery naukowej w swojej dziedzinie.

Bibliografia

- Nauka Polska, *Prof. zw. dr hab. Kazimierz Sawicki*, <https://nauka-polska.pl/#/profile/scientist?id=49297&k=samyfb> (dostęp: 7.06.2020).
- Sojak S. (red.), *Historia katedr rachunkowości w uczelniach polskich*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2011.
- Stanielewicz J., Wolny J., Urbańczyk E., *Nasza Alma Mater: Wspomnienia absolwentów szczecińskiego ośrodka nauk ekonomicznych*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 1996.

Streszczenie:

Opracowanie ma na celu przedstawienie sylwetki profesora Kazimierza Sawickiego. Na początku przybliżone zostały historia jego życia oraz wkład w rozwój Katedry Rachunkowości Uniwersytetu Szczecińskiego i rachunkowości w Polsce. Następnie ukazano główne obszary rachunkowości, którymi zajmował się profesor, tj. rachunek i analiza kosztów, a także problematyką transportu.

Część II

Rachunkowość – pasja i zawód

Stanisław Grzymała, Gabriela Kubiak

Studenckie Koło Naukowe Rachunkowości KONTO, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości i Rewizji Finansowej

Z rachunkowością do końca świata i jeden dzień dłużej – od powstania po współczesność

Wprowadzenie

Niezmiennosc podstawowych zalożeń i istoty nauki rachunkowości świadczy o jej ponadczasowym charakterze, czego dowodem jest skonstruowana ponad pięć tysięcy lat temu i wykorzystywana do dziś teoria o strukturze konta księgowego (Winien i Ma). Jest to dyscyplina, która wytrzymała próbę czasu, a poprzez jej powszechność łączy posługujących się nią ludzi na całym świecie. Rachunkowość była wykorzystywana już w prehistorii, choć wielu znawców przedmiotu jest zdania, że zapoczątkował ją Luca Pacioli w epoce renesansu. Celem niniejszego opracowania jest prezentacja najważniejszych etapów, faktów i współczesnych osiągnięć będących efektem ewolucji rachunkowości oraz historycznego początku tej dziedziny. Artykuł w pewnym stopniu opiera się na wynikach ankiety przeprowadzonej w kwietniu 2020 roku na próbie 174 osób, których profesja jest zbieżna z dziedziną rachunkowości, w celu określenia ich rozważań na temat dyscypliny i jej historii. Badane osoby wyraziły swoje zainteresowanie nauką ekonomii i rachunkowości przeciętnie na 7,9 punktów w skali od 1 do 10.

Rachunkowość – „potrzeba matką wynalazków”

Zgodnie z wynikami przeprowadzonej ankiety 91,4% osób ściśle związanych z rachunkowością jest zdania, że jest to dziedzina o ponadczasowym charakterze. Cecha ta wynika zapewne z faktu, że za pomocą współczesnych definicji rachunkowości (jest to system odzwierciedlający zdarzenia gospodarcze w sposób wartościowy) można doszukiwać się jej początków w czasach prehistorycznych.

Istnieje wiele dowodów potwierdzających wczesny początek rachunkowości, przede wszystkim odkrycia archeologiczne, takie jak gliniane bryłki różnych kształtów, będące tokenami służącymi do rozliczeń gospodarczych od VI tysiąclecia p.n.e. Starotestamentowe słowa „Cokolwiek przekazujesz, niech będzie pod liczbą i wagą, a dawanie i odbieranie – wszystko na piśmie” [Syr 42,7] jasno wskazują na potrze-

bę dokonywania zapisów rachunkowych. Dążenie do współpracy, która umożliwiła osiągnięcie większych korzyści niż w przypadku działań indywidualnych, wiązało się z koniecznością prowadzenia różnych zapisów oraz dalszych propozycji podziału efektu wspólnej pracy. Kolejnym dowodem na stosowanie rachunkowości w dawnych czasach jest mechanizm funkcjonowania fabryki tkanin w mieście Ur trzy tysiące lat przed narodzeniem Chrystusa. Sumowano tam nakłady pracy i posługiwano się pojęciem roboczodniówki oraz wykorzystywano coś na wzór konta księgowego, na które składała się wartość sukna pozostałego z poprzedniego okresu, następnie po stronie „Winien” rejestrowano zwiększenie ilości materiałów, a po stronie „Ma” jego rozchód. W Sumerze rejestrowano wielkość kosztów przypadającą na poszczególne fazy produkcji i generowano miesięczne zestawienia zgodnie z ustaloną, wewnętrzną jednostką miary. Co więcej, tekst pisma hinduskiego *Pieśń Pana* – „Jestem Prahłajdą wśród Dajtjówi / Czasem wśród rachmistrzów [...]” świadczy o wysokiej pozycji osób zajmujących się rachunkowością w tamtejszym społeczeństwie¹. W starożytnej Grecji i Rzymie bankierzy prowadzili rachunki bankowe z podziałem konta na stronę debetową i kredytową oraz rachunki państwowe².

Tabela 1. Rozwój rachunkowości na przestrzeni lat

Okres	Rozwój rachunkowości
Czasy prehistoryczne	Rachunki przy użyciu kijów, kamieni, kości itp.
Starożytność	Pojęcie tabeli i salda, tablice sumeryjskie, Kodeks Hammurabiego
Średniowiecze	Prowadzenie ksiąg kupieckich, zapisy długów i wierzytelności, rachunkowość podwójna
Renesans	Wydanie dzieła <i>Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita</i>
Kapitalizm	Wykształcenie systemu kont, upowszechnienie bilansu, rachunku zysków i strat
XX wiek	Rozwój teorii rachunkowości
XXI wiek	Próby ujednoczenia i udoskonalenia rachunkowości, systemy informatyczne

Źródło: opracowanie własne na podstawie E. Pogodzińska-Mizdrak, *Rachunkowość w historycznej perspektywie*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2006, s. 34–52.

Trudno natomiast wskazać na jakąkolwiek podstawę do rozważań o posługiwaniu się rachunkowością i rozwoju tej dziedziny w pierwszych stuleciach po narodzinach Chrystusa, ze względu na brak dowodów i odkryć archeologicznych, których przedmioty miałyby pochodzić z tamtych czasów.

W kolejnych częściach opracowania opisane zostały – uznane za najistotniejsze – momenty i odkrycia w praktykowanej od tysiący lat dziedzinie, jaką jest rachunkowość. Etapy jej ewolucji przedstawione zostały w tabeli 1.

1 A. Staszek, *Historia rachunkowości – jednej z najstarszych dyscyplin ekonomicznych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie” 2014, nr 1(925), s. 128–129.

2 P. Szczypa, A. Zimny, *Dylematy i perspektywy rozwoju finansów i rachunkowości*, Wydawnictwo Państwowej Wyższej Szkoły Zawodowej w Koninie, Konin 2017, s. 92–93.

„Bez zachodu nie ma miodu”, czyli wkład i działalność rachunkowa Luki Paciolego

Luca Pacioli urodził się w 1445 roku w Toskanii, a zmarł w 1517 roku w Rzymie. Był człowiekiem renesansu. W wieku 19 lat osiadł we Włoszech, gdzie wykładał na uniwersytetach w Perugii, Neapolu i Rzymie. Był zakonnikiem i matematykiem. Przez wielu uważany jest za „ojca rachunkowości” za sprawą swojego dzieła *Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita*, czyli *Zasady arytmetyki, geometrii, proporcji i proporcjonalności*, wydanego w roku 1494 w Wenecji. Luca Pacioli w swojej pracy opisał w sposób naukowy między innymi³:

- zasady rachunkowości podwójnej;
- zasady sporządzania inwentarza;
- zasady tworzenia rachunku zysków i strat, bilansu obrotów i bilansu sald wszystkich kont;
- techniki przenoszenia zapisów z dziennika do księgi głównej;
- zasady podwójnego zapisu;
- zasady równości sumy bilansowej (aktywa i pasywa);
- zasady kategorii storna.

Wiele reguł, które zaproponował matematyk, jest wykorzystywanych do dziś. W średniowiecznych Włoszech ewidencja księgową składała się z trzech ksiąg: memoriału, dziennika i księgi głównej. Istniało również pojęcie inwentarza, którego układ, zgodnie z sugestią Paciolego, miał być sporządzany według malejącej płynności (odwrotnie niż współcześnie w bilansie według ustawy o rachunkowości). Według Paciolego najistotniejsze do prowadzenia handlu były pieniądze w gotówce, majątek oraz kapitał. Jego praca konstrukcją jest bardzo zbliżona do współczesnych międzynarodowych zasad rachunkowości – zawiera cel, zakres stosowania oraz sposoby postępowania i praktyczne przykłady zastosowań. Ze względu na to, iż zasady przedstawione przez Paciolego były stosowane przede wszystkim przez weneckich kupców, często w stosunku do jego prac używa się określenia „księgowość wenecka”. Jego dzieło w krótkim czasie znalazło wielu naśladowców, takich jak Domenico Manzoni, Don Angelo Pietra oraz Matteo Mainardi, i stało się pierwowzorem wielu podręczników. Dzieło Paciolego jest uznawane za jedno z największych osiągnięć z dziedziny rachunkowości przed rewolucją przemysłową⁴. Jak pokazują wyniki przeprowadzonej ankiety, 33,7% osób zajmujących się współcześnie rachunkowością deklaruje znajomość postaci Luki Paciolego i uważa go za ikonę i jednego z twórców rachunkowości, a 23,7% ankietowanych co najmniej kojarzy jego postać. Aż 42,6% osób, które wzięły udział w badaniu, nie zna Luki Paciolego i nigdy o nim nie słyszało.

3 A. Staszal, *Historia rachunkowości...*, s. 130–131.

4 Tamże.

„Od przybytku głowa nie boli” – sedno rachunkowych regulacji w Polsce i na świecie od XVII do XX wieku

Istotnym momentem w historii rachunkowości był XVII wiek. W 1673 roku w jednym z europejskich ośrodków handlu – Francji – wydany został *Ordonance de commerce*, czyli francuski kodeks handlowy. Nakładał on na kupców między innymi obowiązek „[...] prowadzenia ksiąg rachunkowych, sporządzania co dwa lata inwentarza oraz przechowywania przez 10 lat ksiąg i dokumentów handlowych”⁵.

Dzieło to tworzone było w trudnych dla Francji czasach, w których kraj borykał się z takimi problemami, jak masowe bankructwa oraz duża ilość nadużyć finansowych. Z inicjatywy Jean-Baptiste’a Colberta kodeks handlowy przygotowany został przez Jacques’a Savery’ego – francuskiego kupca i szanowanego eksperta w dziedzinie handlu. *Ordonnance de commerce* jest przykładem pierwszej na świecie udanej próby uregulowania prawa handlowego na skalę krajową. Mimo że po wydaniu dokumentu pojawiły się liczne zastrzeżenia i ogłoszonych zostało wiele postulatów dotyczących nowelizacji kodeksu, z pewnością był to istotny i przełomowy dokument w historii rachunkowości, który stał się inspiracją do regulacji prawa rachunkowego w innych krajach⁶.

Ważnym momentem w historii rachunkowości był również rok 1890. Zostały wtedy sformułowane przez Alfreda Marshalla pojęcia kosztów stałych i zmiennych oraz kosztów długo- i krótkookresowych⁷, które stały się podstawą do tworzenia rachunku kosztów zmiennych. Współczesny rachunek kosztów opiera się na teorii niemieckiego naukowca i ekonomisty Eugena Schmalenbacha, który w latach dwudziestych i trzydziestych XX wieku prowadził badania dotyczące rachunku kosztów. W okresie od 1918 do 1933 poszerzył on analizę kosztów stałych i zmiennych oraz opisał metodę podziału kosztów całkowitych zarówno sposobem matematycznym, jak i księgowym⁸. Działalność Schmalenbacha w dużym stopniu pozwoliła w późniejszym okresie na dalszą klasyfikację kosztów według struktury rodzajowej, przedmiotowej (według produktów) oraz podmiotowej (według miejsc powstawania kosztów), a także na rozwój rachunku kosztów jako osobnej i niezależnej dyscypliny naukowej⁹.

5 Tamże, s. 131.

6 A. Klimaszewska, *Francuskie prawo handlowe na przełomie XIX i XX wieku. Kodeks handlowy Napoleona z 1807 r. a jego dekodyfikacja*, „Zeszyty Prawnicze UKSW” 2011, nr 11.2, s. 190–191.

7 Blandyna, *Historia rachunku kosztów*, <https://www.eduteka.pl/doc/historia-rachunku-kosztow> (dostęp: 19.04.2020).

8 A. Szychta, *Zarys rozwoju rachunkowości zarządczej w zachodnich krajach Europy kontynentalnej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2012, s. 118.

9 Blandyna, *Historia...*

W naszym kraju ważnym dokumentem wprowadzonym w celu regulacji prawa rachunkowego stał się ustanowiony w 1809 roku w Księstwie Warszawskim Kodeks handlowy. „Nakładał on na wszystkich kupców obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych (lecz pozwalał na zwolnienie podmiotowe »małych przedsiębiorców«)”¹⁰. Dokument ten wywodził się z Francji, powstał w 1807 roku i nosił nazwę *Code de commerce*. Dzieło to w dużej mierze pokrywało się z opisanym wcześniej francuskim kodeksem handlowym z 1673 roku, który stał się pierwowzorem dla dokumentu z roku 1807. Sam dokument został wprowadzony na ziemie polskie bez niezbędnych prac przygotowawczych, w języku francuskim, co spowodowało początkowo niewielkie zainteresowanie ze strony uczonych i polskiego ustawodawcy. Należy jednak zauważyć, „iż przyjęcie francuskiego kodeksu stworzyło w XIX wieku podstawy prawne dla rozwoju przemysłu, handlu i kredytu na ziemiach polskich”¹¹.

Fundamentalnym w historii polskiej rachunkowości wydarzeniem było również powołanie w 1907 roku Związku Buchalterów w Warszawie, działającego na terenie Księstwa Warszawskiego. Pierwszym prezesem stowarzyszenia był Konrad Czerwiński. W 1926 roku uchwalono statut zmieniający nazwę stowarzyszenia na Związek Księgowych w Polsce i poszerzono jego działalność na cały kraj. W dniu 30 lipca 1946 roku na mocy postanowienia Prezydenta m.st. Warszawy zarejestrowane zostało Stowarzyszenie Księgowych w Polsce (SKwP) – jako organizacja społeczna mająca na celu zrzeszanie osób związanych z zawodem. Rozwój gospodarczy na przełomie XX–XXI wieku w Polsce wpłynął na zakres działalności SKwP, które podjęło się prowadzenia różnego rodzaju certyfikowanych szkoleń i nauki zawodu księgowego¹². Do dziś stowarzyszenie działa prężnie i realizuje swoje cele między innymi poprzez: prowadzenie działalności oświatowej, ochronę praw i interesów członków stowarzyszenia, inspirowanie i rozwijanie działalności zmierzającej do upowszechniania nowoczesnych metod w zakresie organizacji i techniki prowadzenia rachunkowości, współpracę ze szkolnictwem wyższym i zawodowym w zakresie nauczania rachunkowości i przedmiotów pokrewnych czy wspieranie inicjatyw podejmowanych przez młodych księgowych oraz członków uczniowskich i studenckich kół naukowych rachunkowości¹³.

10 A. Staszal, *Historia rachunkowości...*, s. 132.

11 A. Klimaszewska, M. Gałędek, *Stosowanie norm francuskiego Kodeksu handlowego w Księstwie Warszawskim, konstytucyjnym Królestwie Polskim i Rzeczypospolitej Krakowskiej w świetle aktów notarialnych*, Oficyna Wydawnicza AFM KAAFM, Kraków 2016, s. 136.

12 Stowarzyszenie Księgowych w Polsce. Oddział Okręgowy w Białymstoku, *Historia*, <https://bit.ly/historiaskwp> (dostęp: 20.04.2020).

13 Stowarzyszenie Księgowych w Polsce. Oddział Okręgowy w Białymstoku, *Cele*, <https://bit.ly/skwpc> (dostęp: 20.04.2020).

Na przełomie XX i XXI wieku w Polsce dokonały się liczne zmiany – zarówno gospodarcze, jak i ustawodawcze. Miały one duży wpływ na proces przekształceń i modernizacji systemu rachunkowości. Poniżej przedstawione zostaną wybrane zdarzenia, które wpłynęły na obecny „wygląd” rachunkowości. Wydanie rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości z 1991 roku jest jednym z takich zdarzeń. Dokument ten częściowo złagodził zapisy dotyczące obowiązku stosowania Jednolitego Planu Kont w tworzeniu zakładowych planów kont w podmiotach oraz rachunku kosztów. Pozwoliło to przedsiębiorcom na dostosowanie „metod rachunkowości zarządczej do ich zindywidualizowanych uwarunkowań oraz potrzeb informacyjnych procesów zarządzania przedsiębiorstwem poddawanych regułom tworzącego się rynku towarów i usług”¹⁴. Widoczny wpływ na rachunkowość miało również przystąpienie Polski do Unii Europejskiej. Członkostwo w UE spowodowało, iż Polska była obecna podczas końcowego etapu projektu włączenia MSR do prawa unijnego¹⁵. Międzynarodowe standardy rachunkowości (MSR) wydane przez Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, przekształcony w 2001 roku w Międzynarodową Radę Standardów Rachunkowości (IASB)¹⁶, mają na celu zapewnienie porównywalności sprawozdań finansowych spółek mających oddziały w różnych krajach. Każda spółka giełdowa Unii Europejskiej od roku 2005 jest zobligowana do stosowania MSSF¹⁷.

„Nowe milenium, nowe możliwości”, czyli współczesne rozwiązania i wykorzystywanie rachunkowości

Zgodnie z badaniem ankietowym 85,5% rachmistrzów uznaje nowoczesną rachunkowość i zmiany, które w niej zachodzą, za słuszne i zmierzające w dobrym kierunku. Podręcznikowym przykładem nowoczesnego rozwiązania w rachunkowości jest zjawisko outsourcingu. Określenie to po raz pierwszy wykorzystane zostało przez

14 I. Sobańska, E. Śnieżek, *Transformacja systemu rachunkowości w okresie przemian ustrojowych i gospodarczych w Polsce*, [w:] I. Sobańska, R. Ignatowski (red.), *Łódzka szkoła rachunkowości w procesie transformowania systemu rachunkowości w Polsce w latach 1989–2016. Wyzwania dla praktyki i nauki*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2018, s. 26.

15 K. Świetla, *Ewolucja rachunkowości polskiej na tle rozwiązań Unii Europejskiej*, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Kraków 2008, s. 177.

16 Tamże, s. 179.

17 *Jakie jednostki stosują obowiązkowo Międzynarodowe Standardy Rachunkowości?*, „Gazeta Podatkowa”, 7.09.2017, nr 72(1426), <http://www.poradnikksiegowego.pl/artukul,93,15362,jakie-jednostki-stoja-obowiazkowo-miedzynarodowe-standardy.html> (dostęp: 20.04.2020).

koncern General Motors w latach osiemdziesiątych ubiegłego wieku¹⁸. Pojęcie *outsourcing* jest skrótem od:

[...] wyrażenia „outside resource using” oznaczającego, wykorzystanie zasobów zewnętrznych. Istotą outsourcingu jest przekazywanie przez przedsiębiorstwo realizacji części zadań, funkcji bądź procesów zewnętrznym podmiotom specjalizującym się w realizacji określonych działań¹⁹.

Główną zaletą outsourcingu jest odciążenie przedsiębiorcy i umożliwienie skoncentrowania się na podstawowej działalności firmy. W dzisiejszych czasach wraz z rozwojem technologii rosną oczekiwania klientów i przedsiębiorców. Jest to spowodowane między innymi większą świadomością przedsiębiorców i dostępem do internetu. Rezultatem tego trendu są takie rozwiązania jak elektroniczny obieg dokumentów czy integratory wyciągów bankowych. Elektroniczny obieg dokumentów polega na uzupełnianiu przez klienta informacji elektronicznie, we wcześniej przygotowanym szablonie, do którego księgowość ma dostęp od momentu powstania. Zawiera on dodatkowo informacje o statusie takiej faktury i o tym, czy jest już możliwa do zaksięgowania. Drugim wymienionym wyżej nowoczesnym rozwiązaniem są integratory wyciągów bankowych, które umożliwiają automatyczne pobieranie wyciągów bankowych i wczytywanie ich do programu księgowego, co w dużym stopniu zwiększa wydajność pracy.

Podsumowanie

Pierwsze rachunkowe działania miały miejsce tysiące lat temu podczas zwykłych transakcji wymian, zapisów dłużników i wierzycieli. Rachunkowość ewoluowała i rozwijała się, do czego bardzo przyczynił się Luca Pacioli oraz wprowadzone później regulacje i rozwiązania, takie jak *Ordonane de commerce*, outsourcing czy elektroniczny obieg dokumentów. Współcześni rachmistrzowie dostrzegają ponadczasowy charakter dziedziny rachunkowości. W przeważającej większości uważają też, że nowoczesna rachunkowość i jej dzisiejsze propozycje są pozytywnym zjawiskiem i zmierzają we właściwym kierunku. Nie sposób wymienić wszystkich istotnych odkryć i dzieł kluczowych dla rozwoju rachunkowości i jej aktualnej postaci. Opracowanie miało na celu przedstawienie jedynie wybranych z nich i zwrócenie uwagi na to, jak wiele czynników miało wpływ na aktualną postać tej dziedziny nauki.

18 T. Jamry, *Geograficzne i ekonomiczne aspekty rozwoju sektora usług biznesowych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków 2019, s. 158.

19 S. Cyfert, K. Krzakiewicz, *Nauka o organizacji*, Towarzystwo Organizacji i Kierowania, Poznań 2009, s. 160.

Bibliografia

- Blandyna, *Historia rachunku kosztów*, <https://www.eduteka.pl/doc/historia-rachunku-kosztow> (dostęp: 19.04.2020).
- Cyfert S., Krzakiewicz K., *Nauka o organizacji*, Towarzystwo Organizacji i Kierowania, Poznań 2009.
- Jakie jednostki stosują obowiązkowo Międzynarodowe Standardy Rachunkowości?, „Gazeta Podatkowa”, 7.09.2017, nr 72(1426), <http://www.poradnikksiegowego.pl/arttykul,93,15362,jakie-jednostki-stosuja-obowiazkowo-miedzynarodowe-standardy.html> (dostęp: 20.04.2020).
- Jamry T., *Geograficzne i ekonomiczne aspekty rozwoju sektora usług biznesowych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków 2019.
- Klimaszewska A., *Francuskie prawo handlowe na przełomie XIX i XX wieku. Kodeks handlowy Napoleona z 1807 r. a jego dekodyfikacja*, „Zeszyty Prawnicze UKSW” 2011, nr 11.2, s. 189–206.
- Klimaszewska A., Gałędek M., *Stosowanie norm francuskiego Kodeksu handlowego w Księstwie Warszawskim, konstytucyjnym Królestwie Polskim i Rzeczypospolitej Krakowskiej w świetle aktów notarialnych*, Oficyna Wydawnicza AFM KAAF, Kraków 2016.
- Pogodzińska-Mizdrak E., *Rachunkowość w historycznej perspektywie*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2006.
- Sobańska I., Śnieżek E., *Transformacja systemu rachunkowości w okresie przemian ustrojowych i gospodarczych w Polsce*, [w:] I. Sobańska, R. Ignatowski (red.), *Łódzka szkoła rachunkowości w procesie transformowania systemu rachunkowości w Polsce w latach 1989–2016. Wyzwania dla praktyki i nauki*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2018, s. 19–34.
- Staszal A., *Historia rachunkowości – jednej z najstarszych dyscyplin ekonomicznych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie” 2014, nr 1(925), s. 127–138.
- Stowarzyszenie Księgowych w Polsce. Oddział Okręgowy w Białymstoku, *Cele*, <https://bit.ly/skwpcle> (dostęp: 20.04.2020).
- Stowarzyszenie Księgowych w Polsce. Oddział Okręgowy w Białymstoku, *Historia*, <https://bit.ly/historiaskwp> (dostęp: 20.04.2020).
- Szczypa P., Zimny A., *Dylematy i perspektywy rozwoju finansów i rachunkowości*, Wydawnictwo Państwowej Wyższej Szkoły Zawodowej w Koninie, Konin 2017.
- Szycha A., *Zarys rozwoju rachunkowości zarządczej w zachodnich krajach Europy kontynentalnej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2012.
- Świetla K., *Ewolucja rachunkowości polskiej na tle rozwiązań Unii Europejskiej*, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Kraków 2008.

Streszczenie:

Niniejsze opracowanie poświęcone jest charakterystyce ewolucji dziedziny rachunkowości, poczynwszy od pierwszych jej oznak i wykorzystywania w starożytności, po współcześnie stosowaną rachunkowość i księgowość. W związku z powyższym rachunkowości starożytnej przeznaczono pierwsze strony pracy. O historii Luki Paciolego, przedstawiciela epoki renesansu, i jej znaczącym wpływie na rozwój tej dziedziny nauki wspomniano w części drugiej. Następnie przedstawiono wybrane regulacje w Polsce i na świecie od XVII do XX wieku. W tej części opisano między innymi wpływ wydanego w 1673 roku francuskiego kodeksu handlowego *Ordonance de commerce* na rozwój Francji, a w późniejszych latach Księstwa Warszawskiego, przedstawiono proces podziału kosztów i formowania się aktualnego rachunku kosztów oraz zaprezentowano historię SKwP. W ostatniej części artykułu opisane zostały wyniki przeprowadzonej ankiety oraz przykłady nowoczesnych rozwiązań stosowanych i wykorzystywanych w zakresie rachunkowości.

Paulina Bigott, Anna Stolec

Koło Naukowe Rachunkowości Audytor, Uniwersytet Gdański, Wydział Zarządzania

Katedra Rachunkowości

Profesja księgowego w obliczu automatyzacji procesów księgowych

Wprowadzenie

Powszechnie wiadomo, że dynamiczny rozwój nowych technologii niesie z sobą nie tylko wiele korzyści, ale również nowych problemów. Innowacyjne rozwiązania związane z robotyzacją są w coraz większym stopniu wykorzystywane w różnych sektorach gospodarki. Na przestrzeni lat wpływ rozwoju technologii odczuły między innymi osoby trudniące się profesją księgowego, które nieustannie muszą mierzyć się z nowymi sposobami wykonywania przez nie pracy.

Celem opracowania jest naświetlenie sytuacji osób trudniących się profesją księgowego w obliczu następujących automatyzacji procesów księgowych oraz przedstawienie ich wpływu na działalność księgowych.

Automatyzacja procesów biznesowych

Pojęcie RPA

Termin RPA jest skróconym zapisem angielskiej nazwy *Robotic Process Automation*. RPA to podejście polegające na zastosowaniu inteligentnego oprogramowania, które ma w zamierzeniu imitować ludzkie zachowania i realizować procesy w ramach różnych systemów¹.

Miejsca zastosowania RPA

RPA znajduje swoje zastosowanie w sektorach, w których pracownicy wykonują wiele powtarzalnych i schematycznych zadań – ze względu na swoją uciążliwość nie-

¹ PwC, *Robotic Process Automation przygotowuje firmę na wyzwania przyszłości*, s. 1, <https://www.pwc.pl/pl/pdf/robotic-process-automation.pdf> (dostęp: 8.02.2020).

zmiernie podatnych na błędy. Z tego powodu wiele sektorów back-office, takich jak procesy finansowo-księgowe czy telekomunikacja², to obszary doskonale do wdrażania RPA.

Czynniki przemawiające za zastosowaniem RPA

Powszechnie uważa się, iż implementowanie innowacji technologicznych najczęściej wiąże się z minimalizacją czasu wykonywanych zadań, a co za tym idzie – większą efektywnością ich wykonywania. Ma to swoje potwierdzenie w rzeczywistości. Wdrożenie RPA w odpowiednich sektorach pozwala na minimalizację kosztów³ oraz czasu realizacji zadań, a przede wszystkim zwiększenie wydajności back-office oraz ograniczenie ryzyka błędu ludzkiego⁴. Co więcej, jako oprogramowanie może działać 24 godziny na dobę⁵.

Sposób zastosowania RPA w procesach księgowych

Profesja księgowego charakteryzuje się wykonywaniem wielu powtarzalnych czynności. Wdrożenie RPA może przynieść pozytywne efekty, odciążając pracowników między innymi w sektorze księgowości zobowiązań oraz należności. Automatyzacja w procesach księgowych polega głównie na wykorzystywaniu specjalnie stworzonych programów, dzięki którym przejmowane są od pracowników zadania cechujące się powtarzalnością oraz czasochłonnością. Programy konstruowane do użytku w księgowości przyczyniają się do digitalizacji procesu obiegu dokumentów, która z kolei wpływa na udoskonalenie ich obiegu, oraz do automatyzacji księgowania faktur. Poza tym automatyzacja w księgowości ma również swoje zastosowanie w dokonywaniu przelewów i płatności oraz w procesach windykacyjnych. Prawidłowe zastosowanie rozwiązań z zakresu RPA niesie z sobą nie tylko minimalizację czasu wykonywania zadań, ale przede wszystkim zwiększenie efektywności pracowników i poczucia zadowolenia z wykonywanej pracy. Jednakże zastosowanie RPA w procesach księgowych może również nieść z sobą ryzyko, między innymi w postaci zwolnień oraz konieczności zmiany kompetencji pracowników.

2 101 pytań i odpowiedzi dotyczących robotyzacji biznesu, <https://robonomika.pl/101pytan/w-jakich-branżach-mozna-stosowac-robotyzacje-procesow-biznesowych> (dostęp: 8.02.2020).

3 PwC, *Robotic Process Automation...*, s. 2.

4 E.I. Szczepankiewicz, *Audyty sprawozdań finansowych w środowisku informatycznym*, [w:] W. Gabruszewicz (red.), *Audyty sprawozdań finansowych. Teoria i praktyka*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2014, s. 228.

5 M. Tafft, C. Flynn, *Robotic process automation (RPA)*, https://www.ey.com/en_pl/tax/robotic-process-automation-rpa (dostęp: 8.02.2020).

Badanie ankietowe

Opis badania ankietowego

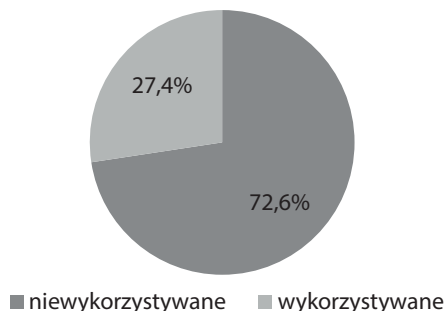
Nadrzędnym celem przeprowadzonego badania było sprawdzenie skali wykorzystywania rozwiązań z zakresu automatyzacji w pracy wśród pracowników zajmujących się księgowością. Oprócz tego sonda miała przybliżyć stanowiska pracowników dotyczące stosowania robotyzacji oraz ich nastawienia wobec związanej z tym tematem problematyki.

Ankieta została przeprowadzona w dniach 22–29.02.2020 roku na grupie 536 osób. Badanie wykonano z wykorzystaniem programu internetowego Google Forms. Respondenci wypełniali ankietę on-line, a udzielone przez nich odpowiedzi automatycznie zapisywały się w bazie danych. Kwestionariusz dostępny był na stronie internetowej <https://docs.google.com/forms/d/1EfDMApQ4MBiOvHvJvMzKTIIp-ES2dGQnrLanYMxwIQ/prefill>. Udzielenie odpowiedzi na wszystkie pytania było obowiązkowe – umożliwiło to otrzymanie dokładniejszych wyników badań. Kwestionariusz został rozpowszechniony w formie elektronicznej na portalu społecznościowym Facebook. Dostęp do ankiety mieli tylko członkowie zamkniętych grup o tematyce księgowej, znajdujących się na wyżej wymienionej platformie społecznościowej.

Kwestionariusz składał się z trzynastu pytań, jednak ankieta miała charakter eliminacyjny, w związku z czym ostateczna liczba odpowiedzi w pojedynczym badaniu mogła wynieść dziewięć lub dziesięć. W celu uzyskania konkretnych i jak najdokładniejszych danych zastosowano następujące formy pytań: dwanaście pytań zamkniętych (w tym trzy pytania wielokrotnego wyboru z możliwością dodawania własnej odpowiedzi) oraz jedno pytanie w postaci skali (od 1 do 10). Ankieta zawierała zarówno pytania zasadnicze (wiek oraz staż pracy, wykorzystywanie rozwiązań z zakresu automatyzacji), jak i szczegółowe, do analizy których kluczowe były odpowiedzi na pytania z pierwszej kategorii.

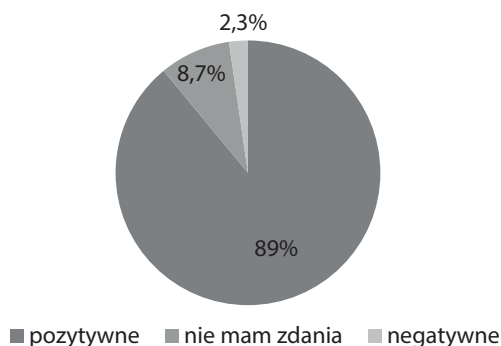
Wyniki badania dotyczące wykorzystywania rozwiązań z zakresu automatyzacji

Najważniejszym zagadnieniem dla przeprowadzonego badania oraz całej jego analizy było pytanie dotyczące wykorzystywania rozwiązań z zakresu automatyzacji w miejscach pracy wśród wszystkich badanych (łącznie 536 osób). Okazało się, że większość respondentów korzysta z udogodnień wynikających z automatyzacji. Grupa ta wyniosła 389 osób (tj. 72,6% wszystkich badanych). Pozostali ankietowani, czyli 147 osób (tj. 27,4%), nie wykorzystują rozwiązań z zakresu automatyzacji w pracy.



Rysunek 1. Wykorzystywanie rozwiązań z zakresu automatyzacji w miejscach pracy wśród badanych
Źródło: opracowanie własne.

O wyrażenie opinii wobec wprowadzania rozwiązań z zakresu automatyzacji zostali poproszeni ankietowani, którzy wykorzystują je w obecnym miejscu zatrudnienia. Pozytywny stosunek do ich wprowadzenia wyraziła zdecydowana większość ankietowanych – 346 osób (tj. 89%). Jedynie 9 osób (tj. 2,3%) spośród korzystających z udogodnień z zakresu automatyzacji wyraziło swój negatywny stosunek do wprowadzonych zmian. Pozostałe 34 osoby (tj. 8,7%) nie miały zdania na ten temat.



Rysunek 2. Ogólna ocena wpływu rozwiązań z zakresu automatyzacji na wykonywane zadania
Źródło: opracowanie własne.

Ankietowani, którzy w obecnym miejscu zatrudnienia wykorzystują rozwiązania z zakresu automatyzacji, zostali poproszeni również o opinię na temat jej wpływu na czas wykonywanej pracy. W tym wypadku także większość udzielonych odpowiedzi miała charakter aprobatywny – aż 263 (tj. 67,6%) osoby stwierdziły, iż wprowadzone zmiany z zakresu automatyzacji wpłynęły zauważalnie na skrócenie czasu wykonywanej przez nie pracy. Drugą grupę pod względem liczby odpowiedzi stanowią osoby uważające, że wpływ ten okazał się nieznaczny. To stanowisko wobec tematu zadeklarowało 118 osób (tj. 30,3%). Najmniej liczy-

nym gronem są ankietowani, którzy nie zauważyli wpływu wykorzystywania rozwiązań z zakresu automatyzacji na skrócenie czasu pracy. Takie zdanie wyraziło tylko 9 osób (tj. 2%).

Jeszcze inną, ale nie mniej ważną kwestią, która została zbadana wśród respondentów wykorzystujących rozwiązania z zakresu automatyzacji, była opinia na temat ich wpływu na wydajność pracownika. W tym wypadku badani mieli do wyboru jedną z czterech odpowiedzi zamkniętych.

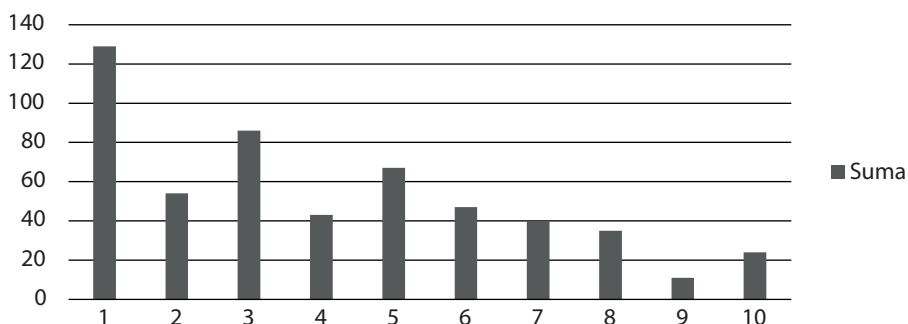
Największa liczba ankietowanych uważała, że wprowadzenie zmian z zakresu automatyzacji zdecydowanie wpłynęło na zwiększenie wydajności w pracy. Grupa ta składała się z 225 osób (tj. 57,8%). Kolejną pod względem liczby odpowiedzi zbiorowością – wynoszącą 132 osoby (tj. 33,9%) – okazali się respondenci, którzy uważali wprowadzone zmiany za nieznacznie odpowiedzialne za zwiększenie wydajności pracy. Na pozytywną opinię o automatyzacji w pracy wpływa bardzo mała liczba osób wybierających dwie pozostałe odpowiedzi, gdyż jedynie 29 (tj. 7,5%) ankietowanych nie zauważyło braku zwiększenia wydajności pracy, a tylko 3 (tj. 0,8%) odpowiedzi wskazywały na jej spadek.

Wyniki badania dotyczące obawy przed automatyzacją

Jedną z najbardziej powszechnych obaw dotyczących automatyzacją jest obawa pracowników przed zastąpieniem ich robotami. W związku z tym w ankiecie zostało zawarte pytanie o obawę pracowników księgowości spowodowaną takim przewidywaniem. Respondenci mieli możliwość określenia swojego lęku poprzez użycie skali liczbowej, której zakres wynosił od 1 do 10, gdzie liczba 1 została oznaczona jako brak obawy, a liczba 10 jako bardzo duże obawy.

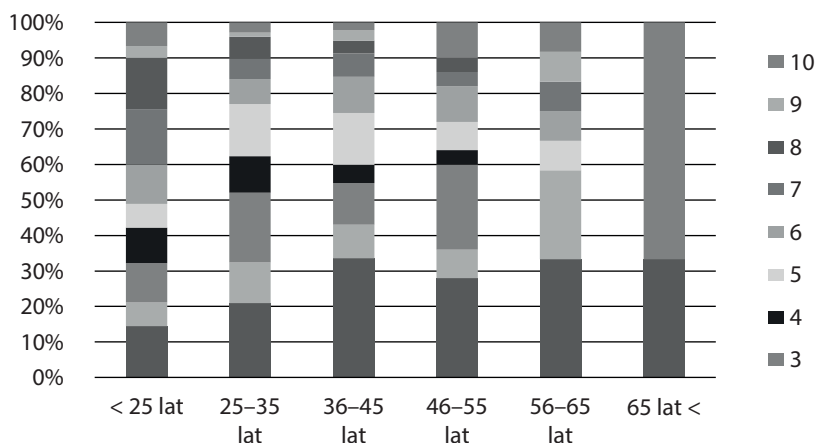
Największa liczba odpowiedzi udzielonych przez badanych wskazywała na obawę wynoszącą 1 w skali do 10 (129 osób), co oznacza całkowity brak jej występowania. Kolejną najczęściej wybieraną odpowiedzią była ocena strachu w wysokości 3 (86 osób), a tuż po niej w wysokości 5 (67 osób), wskazująca na umiarkowaną obawę. Pozostałe wysokości oceny uzyskały zbliżoną do siebie liczbę wskazań. Rozkład niepokoju przed tym zjawiskiem okazał się dość zróżnicowany, co skłoniło nas do dalszej analizy sytuacji, uwzględniającej dwa różne czynniki: wiek oraz staż badanego.

Pierwszym czynnikiem uwzględnionym w analizie obawy przed zastąpieniem ludzi robotami był wiek badanego. W ankiecie respondenci proszeni byli o zaznaczenie przedziału wiekowego, do którego się zaliczają. Zostało stworzonych sześć przedziałów wiekowych: < 25 lat, 25–35 lat, 36–45 lat, 46–55 lat, 56–65 lat, 65 lat i więcej.



Rysunek 3. Ogólny rozkład stopnia strachu przed zastąpieniem ludzi robotami w księgowości

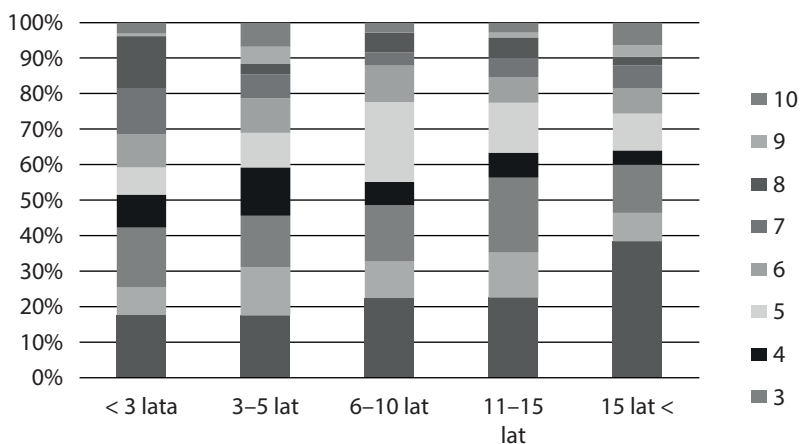
Źródło: opracowanie własne.



Rysunek 4. Obawa przed zastąpieniem ludzi robotami w księgowości a wiek ankietowanego

Źródło: opracowanie własne.

Analizując wskazane odpowiedzi w grupach o różnym przedziale wiekowym, zauważyć można, że osobami najmniej obawiającymi się wpływu robotyzacji na ich pracę są osoby z dwóch przedziałów wiekowych: 36–45 lat oraz 56–65 lat. Większość osób z tych przedziałów oznaczyła swoją skalę obawy jako 1 (w grupie 36–45 lat było to 33,6% badanych, a w grupie 56–65 lat 33,3%), co oznacza całkowity brak występowania tego zjawiska. Ciekawy jest wynik pochodzący z grupy wiekowej powyżej 65 lat. Grupa badanych z tego przedziału wyniosła jedynie trzy osoby – było to najmniej liczne grono pod względem przedziałów wiekowych. Jedna z tych trzech osób oceniła swoją wielkość obawy jako 1 (całkowity brak obawy), natomiast dwie pozostałe osoby jako 10 (bardzo duża obawa).



Rysunek 5. Obawa przed zastąpieniem ludzi robotami w księgowości a staż pracy ankietowanego

Źródło: opracowanie własne.

Kolejnym czynnikiem uwzględnionym w analizie obawy przed zastąpieniem ludzi robotami był staż pracy badanego. W ankiecie respondenci poproszeni zostali o zaznaczenie przedziału stażu pracy, do którego się kwalifikują. Zostało stworzonych pięć przedziałów długości stażu: < 3 lata, 3–5 lat, 6–10 lat, 11–15 lat, 15 lat i więcej.

Analizując wskazane odpowiedzi w grupach o różnym stażu pracy, można zauważyć, że osobami najmniej obawiającymi się wpływu robotyzacji na ich pracę jest grono z przedziału najwyższego (tj. 15 lat i więcej). W tym przedziale aż 38,4% badanych określiło swoją obawę jako wynoszącą 1 (w skali do 10), co oznacza całkowity brak występowania tego zjawiska. Rozkład obawy przed robotyzacją w pozostałych grupach przedziałowych był do siebie zbliżony, jednak można zauważyć tutaj tendencję do malejącej obawy wraz ze zwiększaniem się stażu pracy.

Niekorzystanie z rozwiązań z zakresu automatyzacji w miejscach pracy a stosunek pracowników do ich wdrożenia

O wyrażenie opinii wobec wprowadzania rozwiązań z zakresu automatyzacji zostali poproszeni ankietowani, którzy wskazali na brak wykorzystywania tych rozwiązań w obecnym miejscu zatrudnienia. Grupa ta wyniosła 147 osób (tj. 27,4%). Stosunek pozytywny wyraziło aż 62,6% ankietowanych (tj. 92 osoby). Drugą pod względem liczebności okazała się grupa, która nie miała zdania na ten temat – 29,2% ankietowanych (tj. 43 osoby). Zaledwie 8,2% ankietowanych (tj. 12 osób) wyraziło niechęć wobec wprowadzania takich rozwiązań.

Ankietowani, którzy wyrazili pozytywny stosunek wobec wprowadzania rozwiązań z zakresu automatyzacji (tj. 62,6%), zostali poproszeni o wskazanie determinują-

cych ich decyzję czynników. Pytanie miało charakter wielokrotnego wyboru z możliwością dodania własnej odpowiedzi. Czynnikiem, który okazał się najistotniejszy, była perspektywa krótszego wykonywania zadań. Odpowiedź ta została wskazana przez 71 osób (tj. 77,2%). Wizja odciążenia w zakresie wykonywania powtarzalnych zadań została wytypowana jako drugi z kolei czynnik determinujący przez 55 ankietowanych (tj. 59,8%). Równie znaczące okazało się zmniejszenie prawdopodobieństwa występowania błędów w wykonywanej przez ankietowanych pracy – wskazane przez 53 osoby (tj. 57,6%). Na kolejnych miejscach uplasowały się: zwiększenie wydajności wykonywanej pracy, wskazane przez 47 ankietowanych (tj. 51,5%), oraz chęć nadążania za postępem technologicznym, wskazana przez 44 ankietowanych (tj. 44,6%). Z możliwości udzielenia własnej odpowiedzi skorzystał jeden ankietowany, który wskazał na zwiększenie czasu na analizę jednostki i poszukiwanie innych możliwości.

O wskazanie czynników determinujących decyzję o niechęci wobec wprowadzania rozwiązań z zakresu automatyzacji zostali poproszeni ankietowani, którzy wyrazili wobec owych zmian negatywny stosunek (tj. 8,2%). Czynnikiem najbardziej znaczącym okazała się obawa przed błędami w wykonanej pracy, spowodowanymi błędami w oprogramowaniu, wskazana przez sześciu ankietowanych (tj. 50%). Obawa przed zmianą formy pracy została wskazana przez cztery osoby (tj. 33,3%), natomiast brak zauważalnej potrzeby wyraziło trzech ankietowanych (tj. 25%). Jednostkowo zostały również wskazane poniższe czynniki:

- obawa przed brakiem pracy;
- obawa przed potrzebą szkoleń;
- obawa przed wydłużeniem czasu wykonywanej pracy.

Automatyzacja a zmiana kompetencji

Ankietowani zostali również poproszeni o wyrażenie opinii na temat przewidywań dotyczących możliwej zmiany kompetencji wymaganych do wykonywania pracy z zakresu księgowości. Do wyboru była jedna z trzech odpowiedzi: „nie mam zdania”, „tak”, „nie”. Najmniej liczną grupą wśród badanych była ta, która opowiedziała się za stwierdzeniem, iż nie ma w tej kwestii zdania. Grupa ta wyniosła jedynie 13,1%. Kolejną grupą o bardzo zbliżonej liczebności do poprzedniej była ta, która owych zmian nie przewiduje – 15,3% ankietowanych. Najliczniejsza grupa, która wyniosła 71,6%, opowiedziała się za stwierdzeniem, iż owe zmiany będą następowały.

Każdy z ankietowanych, bez względu na stanowisko w sprawie przewidywań wobec zmiany kompetencji, musiał również udzielić odpowiedzi na pytanie dotyczące obawy przed nią. W tym pytaniu możliwa była do wyboru jedna z dwóch odpowiedzi: „tak” i „nie”. Znacząco przeważała liczba odpowiedzi opowiadających się za brakiem

strachu przed zmianą. Większość ta wyniosła 67,5%, natomiast pozostała część ankietowanych – 32,5% – stwierdziła, że odczuwa obawę przed możliwością zmiany.

Przeszkody we wdrażaniu nowych technologii

Wszyscy respondenci badania zostali poproszeni również o wyrażenie swojej opinii dotyczącej przeszkód we wdrażaniu nowych technologii. Pytanie to miało możliwość wielokrotnego wyboru odpowiedzi, a także dodatkową opcję do wyrażenia własnego stanowiska w stosunku do tego problemu. Do wyboru ankietowanych były odpowiedzi wskazujące na takie przyczyny jak: brak budżetu, brak informacji o istniejących rozwiązaniach technologicznych, brak zaufania do technologii, niechęć pracowników, kosztowne szkolenia dla pracowników z zakresu automatyzacji oraz odpowiedź „nie widzę żadnych przeszkód”.

Najczęściej wskazywaną przez ankietowanych przyczyną występowania tego zjawiska był brak budżetu (299 wskazań), kolejną brak informacji o istniejących rozwiązaniach technologicznych (204 wskazania), a następnie kosztowne szkolenia dla pracowników z zakresu automatyzacji (170 wskazań). Oprócz tego 32 osoby wskazały odpowiedź o braku przeszkód we wdrażaniu automatyzacji.

Z możliwości udzielenia własnej odpowiedzi skorzystało 18 badanych. Tutaj najczęściej występujące odpowiedzi dotyczyły niechęci wprowadzenia rozwiązań z zakresu automatyzacji przez pracodawców.

Podsumowanie

Po dokonaniu analizy przeprowadzonego badania można stwierdzić, iż powszechna pozytywna opinia dotycząca wprowadzania zmian z zakresu automatyzacji ma swoje uzasadnienie w rzeczywistości. Statystyczna większość ankietowanych, będących pracownikami księgowości, wykorzystuje owe rozwiązania w obecnych miejscach pracy. Wyrazili oni swój pozytywny stosunek dotyczący zmian, który wynika z faktu, iż zaobserwowane zostało przez nich zarówno skrócenie czasu, jak i podniesienie wydajności w wykonywaniu zadań. Co więcej, większość z grupy ankietowanych, która nie wykorzystuje rozwiązań z zakresu automatyzacji w obecnym miejscu pracy, wyraziła chęć ich wprowadzania. Głównymi czynnikami determinującymi okazały się te, które wpływają na powszechną pozytywną opinię rozwiązań z zakresu automatyzacji, tj. zarówno perspektywa skrócenia czasu, jak i wizja odciążenia w zakresie wykonywania powtarzalnych zadań. Ponadto respondenci przeprowadzonego badania w większości opowiedzieli się za stwierdzeniem, iż przewidują wystąpienie zmian dotyczących kompetencji niezbędnych do wykonywania zawodu księgowego.

Owe przewidywania nie wpływają jednak na strach przed ich wystąpieniem, gdyż zdecydowana większość badanych w niewielkim lub umiarkowanym stopniu obawia się zastąpienia ludzi robotami w księgowości. Niemniej jednak, pomimo nieustannie następujących zmian w sposobie wykonywania pracy z zakresu księgowości, osoby trudniące się profesją księgowego nie tylko nie wykazują wobec nich negatywnego stosunku, ale dostrzegają ich możliwy pozytywny wpływ.

Bibliografia

- 101 pytań i odpowiedzi dotyczących robotyzacji biznesu, <https://robonomika.pl/101pytan/w-jakich-br-anzach-mozna-stosowac-robotyzacje-procesow-biznesowych> (dostęp: 8.02.2020).
- PwC, *Robotic Process Automation przygotowuje firmę na wyzwania przyszłości*, <https://www.pwc.pl/pl/pdf/robotic-process-automation.pdf> (dostęp: 8.02.2020).
- Szczepankiewicz E.I., *Audyty sprawozdań finansowych w środowisku informatycznym*, [w:] W. Gabrusewicz (red.) *Audyty sprawozdań finansowych. Teoria i praktyka*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2014, s. 193–231.
- Tafft M., Flynn C., *Robotic process automation (RPA)*, https://www.ey.com/en_pl/tax/robotic-process-automation-rpa (dostęp: 8.02.2020).

Streszczenie

Niniejsze opracowanie zostało sporządzone w celu poznania stosunku osób trudniących się profesją księgowego wobec następującej automatyzacji procesów księgowych. W związku z powyższym treść pracy skupia się wyłącznie na implementowaniu rozwiązań z zakresu RPA (*Robotic Process Automation*) w obszarze księgowości. Do przeprowadzenia badania wykorzystano kwestionariusz ankiety sporządzony za pomocą programu Google Forms, składający się z 13 pytań, w tym zarówno merytorycznych, jak i merytorycznych. Badani to osoby należące do grup zamkniętych o tematyce księgowej na portalu społecznościowym Facebook. Otrzymane wyniki wskazują na wysoki poziom wykorzystywania rozwiązań z zakresu RPA, ich ogólną pozytywną ocenę oraz pozytywny wpływ na czas i wydajność pracy. Poziom obawy wobec implementowania owych rozwiązań okazał się w większości niższy lub równy 5 w skali od 1 do 10, gdzie 1 to całkowity brak obawy. Zauważono, iż najmniejszą obawę wykazują osoby w wieku 35–49 lat oraz 55–65 lat. Wystąpiła również pewna korelacja dotycząca jednoczesnego spadku obawy przy wzroście stażu pracy. Zdiagnozowane zostały także kluczowe z punktu widzenia pracowników przeszkody w implementowaniu rozwiązań z zakresu RPA w obszarze księgowości. Co więcej, otrzymane wyniki umożliwiły weryfikację tezy o strachu wobec konieczności zmian kompetencji zawodowych na stanowisku księgowego.

Zuzanna Kielbasa, Karolina Jaworska⁶

Koło Naukowe Rachunkowości Rachmistrz, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach

Kolegium Finansów, Katedra Rachunkowości

Czy zostać i pozostać księgowym – rozważania na temat zawodu księgowego

Wprowadzenie

Księgowość jest branżą, która przez lata bardzo się zmieniła. Pozostawanie w tym zawodzie wymaga pełnej gotowości na zmiany ze strony ustawodawców i choć systemy informatyczne wprowadziły wiele uproszczeń w pracy, nadal potrzeba dużej wiedzy oraz zaangażowania. Co sprawia, że tak wiele osób decyduje się na tę ścieżkę kariery? Celem opracowania jest zebranie odpowiedzi na to pytanie i wyciągnięcie wniosków na temat samego zawodu. Hipoteza główna pracy badawczej zakłada, iż zawód księgowego jest odpowiedzialny i stresujący, jednak jego wykonywanie może przynosić satysfakcję. Dodatkową hipotezą jest stwierdzenie, że pasja pomaga w wykonywaniu zawodu i że należy ją w sobie utrzymać pomimo pojawiającego się zmęczenia czy wręcz wypalenia zawodowego. Wnioski wyciągnięto na podstawie ankiety przeprowadzonej w grupie badawczej liczącej 244 osoby, która została podzielona na trzy podgrupy: studentów niepracujących (61 osób), studentów pracujących w zawodzie (72 osoby), pracowników z doświadczeniem (111 osób). Ankieta została udostępniona w internecie w postaci formularza do wypełnienia na ogólnodostępnych grupach dla studentów oraz pracowników związanych z księgowością.

Początki księgowości

Nauka rachunkowości towarzyszy człowiekowi od wieków. Nie jest to stwierdzenie szokujące, gdyż księgowość związana jest z prawidłowym funkcjonowaniem każdego rodzaju działalności gospodarczej. Działania polegające na osiąganiu korzyści, przychodów istniały w społeczeństwie od zawsze, warunkowały jego przetrwanie. W związku z tym śmiało można stwierdzić, że rachunkowość była i jest jedną z nauk zdecydowanie ułatwiających różne aspekty życia człowieka, a co za tym idzie – jest mu ona nieustannie potrzebna.

⁶ Koło Naukowe Rachunkowości Rachmistrz, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Kolegium Finansów, Katedra Rachunkowości, ul. 1 Maja 50, 40–287 Katowice.

Pierwsze wzmianki o księgowości pojawiły się już w starożytności. To tam według pasjonatów historii dopatrywać się można pierwotnego zastosowania konta księgowego. Po stronie WN starożytni Sumerowie zapisywali poszczególne dostawy sukna, a po stronie MA rozchód materiału. Stan końcowy przechodził na kolejny okres, co wskazywałoby na pierwsze zastosowanie „naszego” salda początkowego⁷.

Najistotniejszym punktem odniesienia w dziejach rozwoju rachunkowości jest jednak rok 1494. Ukazał się wtedy *Traktat o księgowości podwójnej* Luki Paciolo. Ujął on w nim zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych, które stały się „kolebką” dla następnych pokoleń. System opisywany przez Paciolo służył kupcom weneckim w prowadzeniu handlu⁸.

Z czasem nauka rachunkowości zaczęła ulegać nieustannym modyfikacjom. Rozwój ten trwa do dziś. Wśród ważnych wydarzeń można wspomnieć o francuskim kodeksie handlowym z XVII wieku. Nałożył on na kupców obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych, sporządzanie co dwa lata inwentarza, a także obowiązek przechowywania ksiąg rachunkowych i dokumentów księgowych przez dziesięć lat⁹. W Polsce rachunkowość rozwinęła się po II wojnie światowej. Powstało wówczas Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, mające zrzeszać pracowników księgowości¹⁰. Jednak sam rozwój stowarzyszenia rozpoczął się już w roku 1907, kiedy powstał Związek Buchalterów w Warszawie. W latach dziewięćdziesiątych XX wieku, w okresie transformacji gospodarczej, nowym regulacjom poddano także naukę rachunkowości. Od roku 1994 zaczęła obowiązywać ustawa o rachunkowości, która na przestrzeni lat ulegała wielu modyfikacjom¹¹.

Oprócz rozwoju metod księgowania i podstaw prawnych służących rachunkowości zmianom ulegała również motywacja do wykonywania zawodu. W opracowaniu skupiono się na tym, jak wygląda to w obecnych czasach.

7 A. Staszek, *Historia rachunkowości – jednej z najstarszych dyscyplin ekonomicznych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie” 2014, nr 1(925), s. 129.

8 S. Sojak, M. Kowalska, *Z historii rachunkowości. Księgowość podwójna według Paciolo i jego włoskich naśladowców z XVI i XVII wieku*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2015, nr 81(137), s. 156.

9 A. Staszek, *Historia rachunkowości...*, s. 131.

10 Tamże, s. 133.

11 O. Grzybek, *Historia i perspektywy rozwoju polskiej rachunkowości na tle rozwiązań międzynarodowych*, „Zeszyty Naukowe Wydziałowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach. Studia Ekonomiczne” 2014, nr 164, s. 59–60.

Analiza materiału badawczego

Studenci

Pierwsze pytanie dotyczące postrzegania zawodu księgowego przez studentów dotyczyło tego, czy zawód ten jest prestiżowy. Nie udało się tutaj wyciągnąć jednoznacznych wniosków, ponieważ blisko 43% ankietowanych uznało, że zawód ten raczej jest zawodem prestiżowym, a 24,6% odpowiedziało, że trudno to stwierdzić. W pytaniu o odpowiedzialność pracy aż 77% ankietowanych stwierdziło, że zawód ten zdecydowanie jest zawodem odpowiedzialnym, a 23%, że raczej odpowiedzialnym.

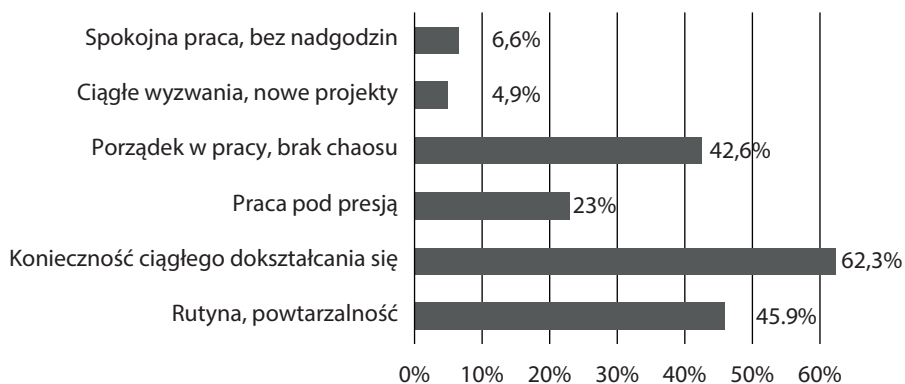
Podobne stanowiska studentów zostały zaprezentowane w artykule Katarzyny Struzik i Martyny Pilarskiej pt. *Księgowość – ewolucja czy rewolucja? Rozważania na temat zawodu księgowego i jego znaczenia we współczesnym świecie*. Tam również ankietowani twierdzili, że zawód ten związany jest z ogromną odpowiedzialnością¹². W kształtowaniu obrazu postrzegania zawodu przez studentów pomocne okazało się pytanie o skojarzenia z zawodem, na które odpowiedzi przedstawia rysunek 1. Na pierwszym miejscu wśród skojarzeń było zagadnienie konieczności ciągłego doskonalenia. Wśród respondentów taką odpowiedź wskazało aż 38 osób. Odpowiedź, że księgowość to spokojna praca, bez nadgodzin, wskazały jedynie 4 osoby. Tylko na podstawie tych dwóch odpowiedzi można przeanalizować podejście studentów do zawodu. Już na studiach mają oni świadomość, że jest to praca, która wiąże się z wieloma wyzwaniami, dotrzymywaniem terminów, a przede wszystkim potrzebą ciągłego poszerzania swojej wiedzy.

Ostatnim etapem sprawdzenia, co sądzą studenci o pracy w rachunkowości, było zwerifikowanie, jak według nich klienci biur rachunkowych oceniają swojego księgowego. Najwięcej badanych (67,2%) wskazało, że księgowy jest osobistym doradcą swojego klienta. Natomiast 41% ankietowanych określiło, że klienci traktują księgowego jako osobę zaufania publicznego, a 39,9% uznało, że dla klientów księgowy na pewno jest wysokiej klasy specjalistą. Ankietowani, którzy wskazali ostatnią odpowiedź, twierdzili też najczęściej (aż prawie 70% z nich), że zawód ten jest zawodem prestiżowym. Można wnioskować, że dla tej części studentów bycie księgowym oznacza bycie kimś ważnym, niezwykle potrzebnym innym i docenianym przez społeczeństwo.

W pytaniu o to, czy pasja jest niezbędna do wykonywania zawodu księgowego, niewiele ponad połowa studentów (52,5%) odpowiedziała, że tak. Dla reszty grupy pasja nie jest istotna. Podobnie w pytaniu o powody, dla których chcą podjąć w przyszłości pracę w zawodzie, jedynie 13,1% wskazało, że uczyni to ze względu na pasję. Wśród

¹² M. Pilarska, K. Struzik, *Księgowość – ewolucja czy rewolucja? Rozważania na temat zawodu księgowego i jego znaczenia we współczesnym świecie*. Zawód księgowego i biegłego rewidenta – ewolucja czy rewolucja?, VII Ogólnopolska Konferencja Naukowa SIGMA MARATON, Łódź 2018, s. 14.

dominujących przesłanek zachęcających studentów do pracy w rachunkowości znajdują się: chęć znalezienia pracy biurowej (36,1%), możliwość rozwoju i awansów (34,4%), dobre zarobki (32,8%), a także zdobycie wiedzy, która może ułatwić założenie własnej działalności gospodarczej w przyszłości (27,9%). Znaleźli się też studenci, którzy mimo wybranego kierunku studiów nie planują wiązać swojej przyszłości z księgowością. Stanowisko takie zajęło 10 studentów z 61 badanych. Co istotne, wszystkie osoby, które nie są skłonne podjąć pracy w branży księgowej, w pytaniu o wynagrodzenie tego zawodu zaznaczyły, że trudno stwierdzić, czy jest ono adekwatne do posiadanych umiejętności, bądź zaznaczyły, że nie jest ono adekwatne. Może okazać się, że jest to główna przesłanka, dla której niektórzy wolą zmienić ścieżkę kariery. Zbadano również stanowisko studentów na temat ciągłych zmian występujących w przepisach dotyczących księgowych. Większość nie odniosła się do tego procesu pozytywnie. Mimo że każdy w tej pracy ceni sobie rozwój, to zbyt częste zmiany mogą okazać się frustrujące – twierdziło tak 32,8% ankietowanych. Studenci zdają sobie najwidoczniej sprawę, że czasami ciężko nadążyć za modyfikacjami prawa podatkowego czy innych działów bezpośrednio związanych z księgowością.



Rysunek 1. Skojarzenia studentów z zawodem księgowego

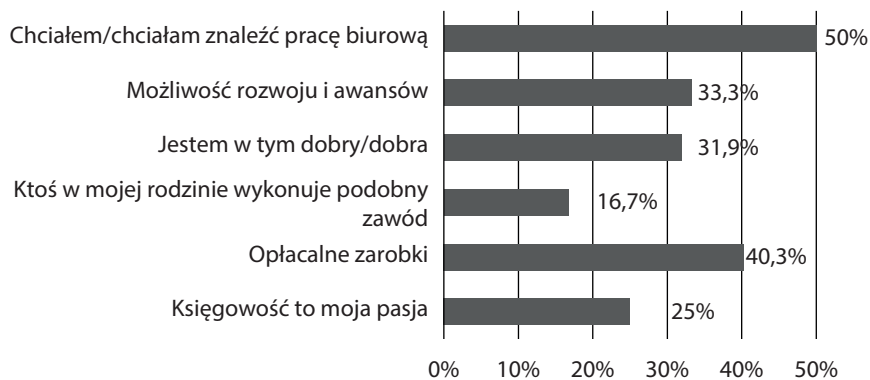
Źródło: opracowanie własne.

Ankietowani studenci mają już na etapie studiowania dużą wiedzę na temat wybranego przez siebie zawodu. Ich odpowiedzi wskazują, że większość przemyślała ten wybór i nie był on przypadkowy. Są przygotowani na to, z jakimi problemami mogą mieć styczność. Blisko połowa z nich (47,5%) podejmuje dodatkowe działania, nie ograniczając się jedynie do uczestniczenia w zajęciach na uczelni.

Studenci pracujący

Według ankiety 54,1% pracujących studentów uważało, iż zawód księgowego można uznać za szanowany oraz poważany. Zbadano czynniki, dzięki którym grupa ta podjęła pracę w księgowości.

Aż 50% pracujących studentów stwierdziło, że z chęcią podejmą się pracy biurowej. Na drugiej pozycji uplasowały się dobre zarobki (40,3%). Inni zaznaczyli, że chcieliby, aby praca łączyła się z pasją (25%) oraz zapewniała awans czy rozwój (33,3%).



Rysunek 2. Powody podjęcia pracy w księgowości przez studentów pracujących

Źródło: opracowanie własne.

Nie da się ukryć, że zawód księgowego jest zawodem wielu obszarów nauki. Ponad połowa ankietowanych (66,7%) przyznała, że sama wiedza nabyta podczas studiów nie wystarcza im do pełnienia funkcji księgowego. Podejmują oni wiele działań, by jak najlepiej przygotować się do wykonywania pracy. Wyróżnia się wśród tych działań zarówno śledzenie przepisów prawnych (43,1%), jak i uczestniczenie w kursach branżowych (22,2%). Część studentów już w latach szkolnych wybrała technikum o profilu ekonomicznym (34,7%), gdzie mogła poszerzyć wiedzę z zakresu rachunkowości.

Księgowość często kojarzona jest z nieciekawym, żmudnym zajęciem. Jednak czy na pewno tak jest? Ostatnio ten wizerunek ulega stopniowej zmianie. W pytaniu o skojarzenia dotyczące tego zawodu pracujący studenci rutynę oraz powtarzalność uplasowali dopiero na piątej pozycji (33,3%). Na pierwszych miejscach rankingu umieścili konieczność ciągłego doksztalcania się (84,7%) oraz to, że praca księgowego kojarzy się głównie z dużą odpowiedzialnością (61,1%). Należy do tego również dołączyć ogromną presję, która spoczywa na wykonawcach sprawozdań finansowych oraz prowadzących rozliczenia w firmie (45,8%). Warto zaznaczyć, że ponad połowa (54,2%) pracujących studentów przyznaje, że pasja jest szczególnie ważna w pracy księgowego. Co więcej, 68,1% pracujących studentów cieszy się z wykonywanej pracy oraz lubi to, co robi.

Kwestia wynagrodzenia jest niezwykle problematyczna w każdym obszarze rynku pracy. Odpowiedzi „raczej nie” bądź „zdecydowanie nie” na pytanie o adekwatności wynagrodzenia do wykonywanej, odpowiedzialnej pracy księgowych udzieliła

niemal połowa badanej grupy (48,6%). Dlaczego praca w rachunkowości nie jest wystarczająco doceniana? Na to pytanie nie ma jednoznacznej odpowiedzi. Ankietowani stwierdzili również, że nie jest to zawód wystarczająco doceniany przez samych klientów biur (57%). Księgowi postrzegani są w dwojaki sposób. Z jednej strony traktowani są jako osoby zaufania publicznego (27,8%), doradcy w osobistych sprawach (80,6%) czy najwyższej rangi specjaliści (30,6%). Ponadto są to ludzie, którzy ratują firmę, pomagają, gdy sytuacja staje się zła i klienci znajdują się w opałach (56,9%). Z drugiej strony księgowy to „przykra konieczność” (23,6%) lub człowiek, który pobiera dodatkowe opłaty (31,9%). Pozwala to na wyciągnięcie wniosku, że klienci poważnie podchodzą do obowiązków księgowego, zdają sobie sprawę, że bez jego pomocy nie potrafiliby zająć się finansową stroną swojej działalności, lecz mimo wszystko część z nich chciałaby, aby ich usługi kosztowały mniej niż teraz.

Istotny jest fakt, że aż 77,8% pracujących obecnie studentów potwierdziło, że po zakończeniu studiów zamierza spełniać się w zawodzie księgowego oraz poszerzać umiejętności rachunkowe czy analityczne. Zawód księgowego to dla nich stały rozwój i doskonalenie wiedzy (41,7%), satysfakcja (34,7%), a także zadowolenie z lubianej przez siebie pracy (33,3%).

Pracownicy

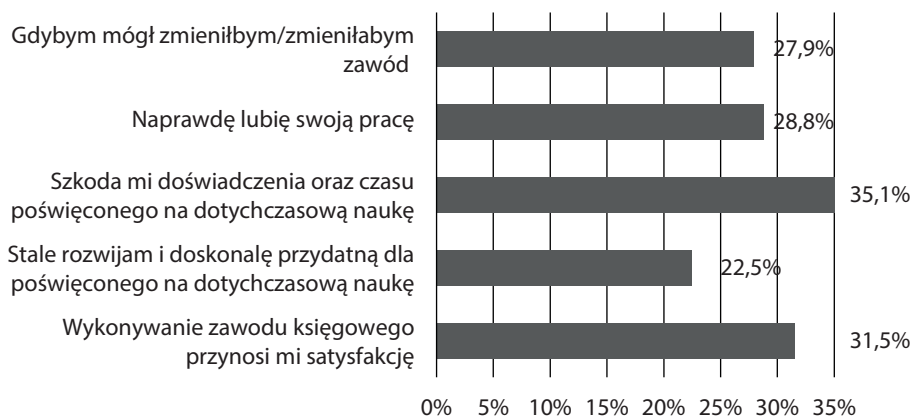
Najliczniejszą grupę ankietowanych stanowią pracownicy, spośród których 85 osób zajmuje stanowisko samodzielnego księgowego, 16 głównego księgowego, natomiast 10 prowadzi własne biuro rachunkowe.

Kluczowym aspektem jest to, czy podczas wykonywania tego zawodu, pomimo upływającego czasu, wciąż utrzymuje się pasja. Aż 81 ankietowanych potwierdziło, że nadal lubi swoją pracę i czuje pasję. Pomimo rozwijania umiejętności w pracy badana grupa stara się uczestniczyć w licznych szkoleniach poszerzających kompetencje i specjalistyczną wiedzę (17,1%), chodzi na dodatkowe studia, by zdobyć odpowiednie wykształcenie (10,8%) oraz na bieżąco śledzi artykuły odzwierciedlające nieustannie zmieniające się przepisy (44,1%). Dla niektórych te ciągłe zmiany – w rachunkowości, podatkach, raportowaniu – są przykrą koniecznością (10,8%), powodują zmęczenie oraz frustrację (64,9%). To właśnie ten czynnik dla części ankietowanych jest głównym problemem w pracy w księgowości, który może prowadzić do wypalenia zawodowego.

Jak według osób z doświadczeniem w tego typu pracy postrzegani są księgowi w dzisiejszym świecie? Osobiści doradcy to główny kierunek, którym sugerują się pracownicy (68,5%). Z jednej strony uważają oni, że księgowy to człowiek służący pomocą w trudnej sytuacji (ratuje w opałach) – 53,2%, a z drugiej to tzw. generator do-

datkowych kosztów (50,5%) bądź przykra konieczność (27,9%). Zdanie bardziej doświadczonych pracowników pokrywa się więc ze stanowiskiem osób początkujących w branży księgowej. Według doświadczonych pracowników ich zawód w ciągu ostatnich lat stracił na znaczeniu. Uważa tak prawie 45% ankietowanych. Ponadto twierdzą oni, że nie jest to zawód wystarczająco doceniany przez samych klientów biur rachunkowych i pracodawców (54,1%). To właśnie niedoceniecie przez klientów mogło doprowadzić do tego, że większość spośród badanych ocenia pracę z klientem jako uciążliwą (51,4%). Docenianie bądź niedoceniecie wiąże się również w dużej mierze z aspektem finansowym tej pracy, 40,5% badanych twierdzi bowiem, że wynagrodzenie nie jest adekwatne do ich kompetencji i powierzonej im odpowiedzialności.

Ankietowani w 59,5% odpowiedzieli twierdząco, iż nie zmieniliby pracy, gdyby mieli taką możliwość. Rysunek 3 przedstawia czynniki, które brali pod uwagę, myśląc o dotychczasowym wykonywaniu zawodu. Zdobyte doświadczenie, lata pracy, wysiłku, nauki to główne aspekty, którymi kierują się pracownicy (35,1%). Z kolei 28,8% osób potwierdza, że naprawdę lubi swoją pracę, a 31,5% badanych za ważny czynnik uznaje możliwość ciągłego rozwoju i doskonalenia wiedzy. Nie da się ukryć, że człowiek jest szczęśliwy, gdy praca daje mu stabilizację finansową oraz równowagę psychiczną. Wymarzona praca to taka, która jest wykonywana z pasją oraz daje optymalne zarobki.



Rysunek 3. Powody, dla których ankietowani nie zmieniliby pracy księgowego

Źródło: opracowanie własne.

Podsumowanie

Hipoteza główna zakładała, że zawód księgowego jest odpowiedzialny i stresujący, jednak jego wykonywanie może przynieść satysfakcję. Na podstawie wniosków wyciągniętych z pracy badawczej hipoteza ta została potwierdzona. Wszystkie trzy podgrupy badawcze (studenci, studenci pracujący, pracownicy) uznały zgodnie, że praca w księgowości wiąże się z dużą odpowiedzialnością. Ankietowani nie zaprzeczyli też temu, że praca w księgowości często towarzyszy stres. Jedynie niewielki odsetek studentów stwierdził, że praca w tym zawodzie kojarzy się ze spokojną pracą przy biurku. To, że praca ta może przynosić satysfakcję, również zostało potwierdzone przez badane osoby. Studenci wśród powodów, dla których w przyszłości chcą rozpocząć karierę w rachunkowości, wskazali możliwości rozwoju i awansów, które zapewne będą dostarczać im satysfakcji z wybranej drogi zawodowej. Studenci, którzy podjęli pracę, również twierdzili, że cenią sobie doskonalenie własnej wiedzy, a także przyznali, że czerpią radość z wykonywanych obowiązków. Doświadczeni pracownicy mają już wieloletni pogląd na zawód księgowego. Wśród powodów, dla których wciąż pozostają w tym zawodzie, wymienili między innymi to, że nadal mają możliwość doskonalenia, oraz to, że lubią swoją pracę.

Dodatkowa hipoteza zakładała, że pasja pomaga w wykonywaniu zawodu i że należy ją w sobie utrzymać pomimo pojawiającego się zmęczenia czy wręcz wypalenia zawodowego. Udało się ją potwierdzić w grupach studentów pracujących oraz pracowników. Studenci niepracujący jeszcze w księgowości nie wiedzą jeszcze, czy praca wykonywana w przyszłości będzie ich pasją. Jednak ponad połowa z nich uznała, że pasja jest niezbędna do wykonywania tego zawodu. Natomiast odpowiedzi pracowników wskazywały, że czują oni w sobie pasję do zawodu i jest im ona potrzebna. Co więcej, pielęgnują ją w sobie na przykład poprzez dodatkowe kursy księgowości. Nie ograniczają się jedynie do pracy. Najważniejsze jest to, że w momencie, gdy praca przynosi radość i naprawdę się ją lubi, zmęczenie i stres można w łatwy sposób pokonać.

Podsumowując – bycie księgowym może okazać się wyzwaniem. Duża dawka stresu, odpowiedzialności i w dodatku niedocenianie przez innych... Tylko czy właśnie te wszystkie czynniki nie czynią tego wyzwania wyjątkowym? Stres jest w większości przypadków kojarzony negatywnie, ale przecież może też być budujący i motywować do działania. Odpowiedzialność zadań sprawia, że pracownik wie, że robi coś ważnego. Wykonywanie zbyt łatwych prac mogłoby doprowadzić do zaniku samorozwoju, zatrzymania się w miejscu. W księgowości taka sytuacja na pewno nikogo nie spotka. To branża, która łamie stereotyp spokojnej pracy „przy kawie”. Jedno jest pewne – w tej pracy dużo się dzieje, co sprawia, że wiele osób wciąż decyduje się na ten zawód, a jeśli ktoś odkrył w sobie pasję do księgowości, to w tym zawodzie się zrealizuje.

Bibliografia

- Grzybek O., *Historia i perspektywy rozwoju polskiej rachunkowości na tle rozwiązań międzynarodowych*, „Zeszyty Naukowe Wydziałowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach. Studia Ekonomiczne” 2014, nr 164, s. 56–64.
- Pilarska M., Struzik K., *Księgowość – ewolucja czy rewolucja? Rozważania na temat zawodu księgowego i jego znaczenia we współczesnym świecie. Zawód księgowego i biegłego rewidenta – ewolucja czy rewolucja?*, VII Ogólnopolska Konferencja Naukowa SIGMA MARATON, Łódź 2018.
- Sojak S., Kowalska M., *Z historii rachunkowości. Księgowość podwójna według Pacioliiego i jego włoskich naśladowców z XVI i XVII wieku*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2015, nr 81(137), s. 155–179.
- Staszal A., *Historia rachunkowości – jednej z najstarszych dyscyplin ekonomicznych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie” 2014, nr 1(925), s. 127–138.

Streszczenie:

Księgowość jest dziedziną, z którą wiele osób wiąże swoją karierę zawodową. Celem opracowania jest przedstawienie ponadczasowego i wciąż popularnego zawodu księgowego oraz aspektów, którymi ludzie kierują się przy wyborze tej ścieżki kariery. Autorki początkowo skupiają się na wprowadzeniu w świat historii rachunkowości, aby następnie zaprezentować wyniki przeprowadzonej ankiety i wyciągnąć wnioski na temat tego, jaki tak naprawdę jest zawód księgowego oraz czy może on przynosić satysfakcję osobą go wykonującym.

Część III

Rachunkowość – współczesne problemy

Specyfika ustalania amortyzacji na przykładzie branży wydobywczej

Wprowadzenie

Przemysł wydobywczy to dział przemysłu zajmujący się wydobywaniem surowców mineralnych i ich wstępnym przygotowaniem, aby następnie mogły być wykorzystane w działach przemysłu przetwórczego lub bezpośrednio skonsumowane. Obecne dane Głównego Urzędu Statystycznego wykazują, iż złoża surowców się wyczerpują, a pierwszy sektor przemysłu – górnictwo i wydobywanie – stanowi zaledwie 2,7% ogółu przemysłu¹. Należy zaznaczyć, iż w 2019 roku na rynku istniało 2249 podmiotów gospodarczych² zajmujących się tym odłamek przemysłu. Według informacji sygnałnych GUS, porównujących dane z marca bieżącego roku z danymi z marca ubiegłego roku, odnotowano spadek produkcji sprzedanej w 16 spośród 34 działów przemysłu. Produkcja górnictwa i wydobywania zmalała o 4,8% w stosunku do roku poprzedniego, ale wzrosła o 12% w stosunku do lutego. Warto podkreślić, że wydobycie węgla kamiennego i brunatnego zmalało aż o 15,9%³. Wydobywane surowce są niezbędne do produkcji wielu produktów, ogrzewania budynków czy innych celów, dlatego tak ważna jest odpowiednia działalność istniejących przedsiębiorstw. Większość z nich prowadzi księgi zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSFF). Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie sposobu ustalania amortyzacji na przykładzie przedsiębiorstw z branży wydobywczej notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie. Przedstawiono w nim przykłady charakterystycznych dla tego sektora rzeczowych aktywów trwałych oraz sposób ich wyceny. Zaprezentowano również sposoby amortyzacji środków trwałych w przedsiębiorstwach tej branży oraz pokazano, jakie czynniki mają wpływ na okresy amortyzacji.

1 Główny Urząd Statystyczny, *Dynamika produkcji sprzedanej przemysłu w marcu 2020 roku*, <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/przemysl-budownictwo-srodki-trwale/przemysl/dynamika-produkcji-sprzedanej-przemyslu-w-marcu-2020-roku,13,15.html> (dostęp: 22.04.2020).

2 Rocznik Statystyczny Przemysłu 2019, s. 34, <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/roczniki-statystyczne/roczniki-statystyczne/rocznik-statystyczny-przemyslu-2019,5,13.html> (dostęp: 22.04.2020).

3 Główny Urząd Statystyczny, *Dynamika produkcji sprzedanej...*

Istota amortyzacji w wycenie aktywów

W rozumieniu Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 1994 r. Nr 121, poz. 591) amortyzacja rozpatrywana jest jako koszt zmniejszający wartość użytkową lub handlową składnika aktywów. Dzieje się to zgodnie z zasadą ostrożności, która pozwala na rzeczywiste ujęcie składnika aktywów w bilansie, a co za tym idzie – wykazanie go w rzeczywistej wartości na dany dzień bilansowy. Dzięki temu przedsiębiorstwo, które sporządza bilans, a także wszyscy interesariusze są w stanie określić wartość składników aktywów objętych amortyzacją. Jest to ważne, aby ujmować aktywa w wartości bieżącej, ponieważ nie zaburza to ogólnego obrazu przedsiębiorstwa.

Zgodnie z tym, co można znaleźć w wyżej wymienionej ustawie, amortyzacji dokonuje się według planu amortyzacyjnego, który powinien rozłożyć wartość początkową składnika na ustalony okres amortyzacji (art. 32). Istnieje kilka metod ustalania amortyzacji, które definiują jej wysokość w poszczególnych miesiącach roku obrotowego. Wybierając dany wariant, przedsiębiorstwo powinno kierować się zasadą wiernego obrazu, a więc w jak najlepszy sposób wykazać rzeczywiste zużycie się aktywa. Dzięki temu amortyzacja działa zgodnie z zasadami przejętymi w rachunkowości, a także w wierny sposób przedstawia sytuację firmy. Amortyzację można naliczyć zgodnie z:

- metodą liniową;
- metodą degresywną;
- metodą progresywną;
- metodą naturalną;
- metodą jednorazowej amortyzacji.

Metoda liniowa to nic innego jak rozłożenie wartości składnika na równe części. Metoda degresywna i progresywna są do siebie podobne. Obie pozwalają na szybsze zamortyzowanie składnika dzięki przyjęciu odpowiednio najwyższej lub najniższej wartości amortyzacji, a następnie sukcesywne zmniejszanie lub zwiększanie tej wartości z każdym kolejnym miesiącem. Metoda naturalna ma to do siebie, że wykorzystuje rzeczywiste zużycie aktywa poprzez ustalenie faktycznego czasu używania w firmie i odpowiednie rozdzielenie wartości początkowej. Ostatnia wymieniona metoda jest stosowana, kiedy wartość aktywów jest niska i nie opłaca się wprowadzać innej metody.

Definicja i ujmowanie aktywów wydobywczych

Za aktywa wydobywcze uznaje się przede wszystkim wszelkie aktywa, które służą do wykopania i wydobywania na zewnątrz minerałów i kopalin. Wśród nich możemy wykazać między innymi:

- kopalnie odkrywkowe;
- wszelkie maszyny wspomagające wydobywanie surowców, na przykład: samojezdne maszyny górnicze, przenośniki taśmowe, wagi przenośnikowe;
- wyrobiska;
- szyby, wieże szybowe;
- lokomotywy dołowe;
- wózki dołowe, widłowe;
- tamy, zbiorniki.

Są one nieodzowne w działalności wydobywczej, ponieważ to dzięki nim nadal są w obiegu takie materiały jak gaz ziemny, węgiel brunatny czy kamienny, a bez nich proces wydobywczy byłby z pewnością utrudniony.

Aktywa te powinny być wykazane w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, co jest określone w MSSF nr 6 „Poszukiwanie i ocena zasobów mineralnych”⁴. Przy uwzględnianiu początkowej wartości aktywów można tu zaliczyć takie nakłady jak:

- nabycie praw do wydobywania;
- analizy topograficzne, geologiczne, geochemiczne i geofizyczne;
- wiercenia;
- prace odkrywkowe;
- próbkowanie;
- działania związane z oceną technicznej wykonalności i komercyjnej zasadności wydobywania zasobów mineralnych.

Podane elementy są jedynie przykładami ujmowanych kosztów w wartości początkowej aktywów wydobywczych. Warto pamiętać, że prac rozwojowych, które były związane z zasobami mineralnymi, nie powinno się ujmować w wartości początkowej, lecz jako wartości niematerialne i prawne. Wynika to z tego, że poniesione na ten cel nakłady przeważnie są ujmowane właśnie w tym segmencie aktywów, a ponadto są to wszelkie czynności poniesione na ten cel, które mają polepszyć technologie wydobywania minerałów lub działanie maszyn i urządzeń wykorzystywanych przy ich wydobywaniu.

Aktywa wydobywcze ujmuje się w bilansie albo jako rzeczowe aktywa trwałe, albo jako wartości niematerialne i prawne. Do tych pierwszych można zaliczyć wszelkie maszyny i platformy wydobywcze, natomiast do tych drugi prawa do dokonywania

⁴ MSSF 6 „Poszukiwanie i ocena zasobów mineralnych”, <https://ibcauditoria.com/wp-content/uploads/2016/08/mssf-6.pdf> (dostęp: 29.04.2020).

odwiertów czy inne prawa nabyte w toku prowadzenia działalności. Warto zaznaczyć, że wykorzystywanie aktywów rzeczowych w celu wytworzenia aktywa niematerialnego nie prowadzi do jego zmiany w aktywo niematerialne. Nadal jest ono ujmowane jako rzeczowe aktywa trwałe danej jednostki.

Problematyka wyceny aktywów kopalnianych

W ustawie o rachunkowości istnieje zapis, który mówi, że grunty oraz prawa użytkowania wieczystego, wchodzące w skład środków trwałych, nie powinny podlegać amortyzacji. Jednak kiedy rozpatrywane grunty wchodzą w skład działalności przedsiębiorstwa, naturalne jest, że owe aktywa są sukcesywnie zużywane poprzez ciągłe wydobywanie z nich wszelkich kopalin i minerałów. Przez te czynności grunt staje się mniej wartościowy – ma gorszą jakość po obróbkach oraz wykopach.

Firmy, w skład majątku których wchodzi grunty o właściwościach wydobywczych, aby wiernie zobrazować zużywanie się tych aktywów, używają przeważnie metody naturalnej. Dzięki niej przedsiębiorstwo ma możliwość w jak najbardziej realny sposób zobrazować zużycie aktywów. Wszelkie inne aktywa rzeczowe wykorzystywane do celów prowadzenia działalności wydobywczej są amortyzowane zgodnie z podanymi przewidywanymi okresami amortyzacji, przeważnie dzieje się to z wykorzystaniem metody liniowej. Prawo⁵ daje jednak firmom pewną dowolność w ustalaniu wysokości wartości amortyzacji, która dotyczy wprowadzonych do ewidencji po raz pierwszy odwiertów rozpoznawczych lub wydobywczych oraz platform wiertniczych lub produkcyjnych, z zastrzeżeniem, że okres amortyzowania nie powinien być krótszy niż 60 miesięcy. Wszelkie inne stawki amortyzacyjne poszczególnych aktywów rzeczowych są zamieszczone w załączniku nr 1 do Ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 1991 r. Nr 80, poz. 350).

Rzeczowe aktywa trwałe, ich wycena i amortyzacja na przykładzie spółki akcyjnej KGHM Polska Miedź

Przykładem spółki akcyjnej należącej do branży wydobywczej jest KGHM Polska Miedź S.A. Wchodzi ona w skład Grupy Kapitałowej KGHM Polska Miedź S.A., a jej podstawowe przedmioty działalności to: produkcja miedzi, metali szlachetnych i nie-

⁵ Art. 22j ust. 6 Ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 1991 r. Nr 80, poz. 350); art. 16j ust. 6 Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1992 r. Nr 21, poz. 86).

żelaznych oraz kopalnictwo tych surowców. Należy wspomnieć, iż akcje KGHM Polska Miedź S.A. notowane są na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie.

Przedsiębiorstwo sporządza swoją dokumentację zgodnie z obowiązującymi zasadami rachunkowości oraz Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej.

Głównymi rzeczowymi aktywami trwałymi spółki są nieruchomości związane z działalnością górniczą i hutniczą oraz ruchome środki trwałe.

Do pierwszej grupy możemy zaliczyć grunty własne, budynki oraz obiekty inżynierii wodnej i lądowej. Wyodrębniamy tu takie obiekty jak szyby, studnie, linie kablowe, chodniki, rurociągi i inne.

Kolejną grupą rzeczowych aktywów trwałych są maszyny, urządzenia techniczne, środki transportu oraz prawa do użytkowania aktywów ujmowane zgodnie z MSSF 16 „Leasing”⁶ (w tym prawo wieczystego użytkowania gruntów).

Wycena rzeczowych aktywów trwałych w spółce następuje po cenie nabycia bądź koszcie wytworzenia. Wartość tę pomniejsza się o amortyzację oraz skumulowane odpisy z tytułu utraty wartości. Należy wspomnieć, iż części zamienne do środków trwałych oraz niezbędne remonty i przeglądy ujmuje się w wartości bilansowej środka trwałego. Wyjątkiem są składniki aktywów z tytułu prawa do użytkowania, które wycenia się początkową kwotą zobowiązania, skorygowaną na przykład o zachęty leasingowe bądź dodatkowe opłaty związane z demontażem. Prawo wieczystego użytkowania gruntów wyceniane jest metodą renty wieczystej.

Odpisów amortyzacyjnych, z pominięciem gruntów i prawa wieczystego użytkowania gruntów, dokonuje się zgodnie z korzyściami wynikającymi z użytkowania danego składnika aktywów. Metodą linową amortyzuje się składniki, które wykorzystywane są w równomierny i ciągły sposób, natomiast metodą amortyzacji naturalnej odpisuje się umorzenie wartości składników majątku, które wykorzystywane są w niejednostajny sposób, a wielkość ich zużycia jest zależna od liczby wytworzonych jednostek produkcji.

Okresy eksploatacji i stawki amortyzacyjne określone są według planu zakończenia działalności, to znaczy oczekiwanego życia kopalń i hut. Wyjątek stanowi prawo do użytkowania, które przyjmuje okres eksploatacji w zależności od okresu trwania umowy leasingowej.

W tabelach 1 i 2 przedstawiono omówione wyżej zagadnienia.

6 MSSF 16 „Leasing”, <http://www.przepisy.gofin.pl/przepisy/4435,42,42,20171109,1,1.html> (dostęp: 3.09.2020).

Tabela 1. Przykładowe okresy użytkowania środków trwałych (środki trwałe własne)

Grupa	Rodzaj środka trwałego	Całkowity okres użytkowania
Budowle, budynki i grunty	Grunty	Nie podlegają amortyzacji
	Budynki:	
	– w hutach i kopalniach	90–100 lat
	– wiaty, zbiorniki	20–30 lat
	Kapitałne wyrobiska górnicze	22–90 lat
	Rurociągi:	
	– podsadzkowe do przesyłu piasku wodą	6–9 lat
	– technologiczne, odwadniające, gazowe, przeciwpożarowe	22–90 lat
Urządzenia techniczne, maszyny, środki transportu i inne środki trwałe	Urządzenia techniczne i maszyny:	
	– samojezdne maszyny górnicze, obudowy kopalniane	4–10 lat
	– przenośniki taśmowe, wagi przenośnikowe	10–66 lat
	– rozdzielnice, rozdzielnie	4–50 lat
	Środki transportu:	
	– lokomotywy dołowe elektryczne	20–50 lat
	– wozy kopalniane, szynowe, cysterny, platformy do transportu	7–35 lat
	– wózki jezdne, widłowe, akumulatorowe	7–22 lat
	– samochody osobowe, ciężarowe, specjalne	5–22 lat
	– lokomotywy dołowe spalinowe	10–20 lat
	Inne środki trwałe, w tym narzędzia i przyrządy	5–25 lat

Źródło: *Sprawozdanie finansowe KGHM S.A. za 2019 rok*, s. 88, <https://kgbm.com/pl/inwestorzy/prezentacje/raporty-finansowe> (dostęp: 28.03.2020).

Tabela 2. Przykładowe okresy użytkowania środków trwałych (środki trwałe z tytułu prawa do użytkowania)

Grupa	Rodzaj prawa do użytkowania	Całkowity okres użytkowania
Budynki, budowle i grunty	Prawo wieczystego użytkowania gruntów wyceniane metodą renty wieczystej	Nie podlega amortyzacji
	Służebność przesyłu	6–54 lata (okres amortyzacji jest zależny od okresu amortyzacji składnika aktywów, w związku z którym służebność została ustanowiona)
	Nieruchomości gruntowe	5–30 lat
	Budynki – magazyny	22 lata
	Budynki pozostałe	3–5 lat
	Budowle	3 lata
	Zespoły komputerowe	3 lata
Urządzenia techniczne, maszyny, środki transportu i inne środki trwałe	Maszyny i urządzenia techniczne	3–4 lata
	Środki transportu	3 lata
	Wyposażenie i pozostałe	5 lat

Źródło: *Sprawozdanie finansowe KGHM S.A. za 2019 rok*, s. 89.

Części składowe środka trwałego, które są istotne, a mają inny okres użytkowania niż środek trwały, amortyzuje się odrębnie z wykorzystaniem innego okresu i stawki amortyzacyjnej, odpowiednich dla okresu ich eksploatacji.

Utracone wartości środków trwałych określa się w spółce jako różnicę wartości bilansowej i wartości odzyskiwanej (tj. wyższą z dwóch kwot: wartość godziwą pomniejszoną o koszty zbycia i wartość użytkową) tego środka trwałego.

Aktywa niematerialne

Aktywa niematerialne obejmują głównie aktywa z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych. Wycenia się je w wartości kosztów pomniejszonych o odpisy z tytułu utraty wartości. Do powyższych kosztów zalicza się między innymi projekty robót geologicznych, decyzje środowiskowe, realizację robót i prac wiertniczych, koszty zużycia urządzeń i sprzętu itp. Przykładową analizę rzeczowych aktywów trwałych i wartości niematerialnych w spółce KGHM w 2019 roku przedstawiono w tabeli 3.

Tabela 3. Analiza rzeczowych aktywów trwałych i wartości niematerialnych w 2019 roku (w mln PLN)

	Rzeczowe aktywa trwałe			Wartości niematerialne	Pozostałe	Razem
	Budynki, budowle, grunty	Urządzenia, maszyny, środki transportu i inne środki trwałe	Środki trwałe w budowie	Aktywa z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych		
Stan na 31.12.2018						
Wartość brutto	10 582	12 165	4 325	302	467	27 841
Umorzenie	4 745	5 936	–	–	75	10 756
Odpisy z tytułu utraty wartości	–	3	6	118	–	127
Wartość księgowa netto na 31.12.2018	5 837	6 226	4 319	184	392	16 958
Stan na 31.12.2019						
Wartość brutto	11 820	13 019	4 709	320	531	30 399
Umorzenie	5 027	6 411	6	–	83	11 527
Odpisy z tytułu utraty wartości	1	11	–	117	–	129
Wartość księgowa netto na 31.12.2019	6 792	6 597	4 703	203	448	18 743

Źródło: Sprawozdanie finansowe KGHM S.A. za 2019 rok, s. 92.

Dla pozostałych aktywów rzeczowych i niematerialnych przyjęto określone przedziały okresów użytkowych dla poszczególnych grup:

- budynki i budowle: 25–60 lat;

- urządzenia techniczne i maszyny: 4–15 lat;
- środki transportu: 3–14 lat;
- inne środki trwałe: 5–10 lat;
- nabyte prawa majątkowe niezwiązane z działalnością górniczą: 5–50 lat;
- oprogramowanie komputerowe: 2–5 lat;
- inne wartości niematerialne: 40–50 lat.

Spółka tworzy również rezerwy związane z koniecznością likwidacji kopalń bądź innych obiektów.

Podsumowując, spółka KGHM Polska Miedź S.A. wycenia swoje rzeczowe aktywa trwałe po cenie nabycia bądź koszcie wytworzenia. Podobnie jak inne przedsiębiorstwa o specyfice wydobywczej spółka stosuje amortyzację linową bądź naturalną w taki sposób, by wynikała ona z korzyści, które spółka uzyskuje z użytkowania środków trwałych.

Zasady wyceny rzeczowych aktywów trwałych w PGE Polska Grupa Energetyczna

PGE Polska Grupa Energetyczna to największa firma sektora elektroenergetycznego w Polsce pod względem przychodów i generowanego zysku. Dzięki połączeniu własnych zasobów paliwa i wytwarzania energii oraz posiadaniu sieci dystrybucyjnych PGE gwarantuje bezpieczne i stabilne dostawy energii elektrycznej dla ponad pięciu milionów klientów.

Przez rzeczowe aktywa trwałe rozumie się aktywa:

- które są utrzymywane w celu wykorzystania ich w procesie produkcyjnym lub przy dostawach towarów i świadczeniu usług, w celu oddania do używania innym podmiotom na podstawie umowy najmu lub w celach administracyjnych oraz
- którym towarzyszy oczekiwanie, iż będą wykorzystywane przez czas dłuższy niż rok.

Podstawę naliczania odpisów amortyzacyjnych stanowi cena nabycia/koszt wytworzenia składnika rzeczowych aktywów trwałych pomniejszona o jego wartość rezydualną. Amortyzacja rozpoczyna się, gdy składnik jest dostępny do użytkowania. Amortyzacja rzeczowych aktywów trwałych następuje na podstawie planu amortyzacji określającego przewidywany okres użytkowania składnika rzeczowych aktywów trwałych. Zastosowana metoda amortyzacji odzwierciedla tryb konsumowania przez Grupę Kapitałową PGE korzyści ekonomicznych ze składnika aktywów. Remonty kapitalne i przeglądy okresowe, stanowiące komponent składnika rzeczowych aktywów trwałych, amortyzuje się przez okres od miesiąca następującego po zakoń-

czeniu remontu/przeгляdu do miesiąca rozpoczęcia następnego remontu/przeгляdu. Okresy użytkowania poszczególnych grup rzeczowych aktywów trwałych w Grupie Kapitałowej PGE przedstawiono w tabeli 4.

Tabela 4. Okresy (przedział) użytkowania grup rzeczowych aktywów trwałych (w latach)

Grupa rodzajowa	Średni pozostały okres amortyzacji	Najczęściej stosowane całkowite okresy amortyzacji
Budynki, lokale i obiekty inżynierii lądowej i wodnej	15	20–60
Maszyny i urządzenia techniczne	13	4–40
Środki transportu	6	4–14
Inne rzeczowe aktywa trwałe	3	3–23

Źródło: Polska Grupa Energetyczna, *Raport Zintegrowany 2018. 9. Rzeczowe aktywa trwałe*, https://raportzintegrowany2018.gkpgc.pl/noty_objasniajace/9-rzeczowe-aktywa-trwale/ (dostęp: 15.04.2020).

Utrata wartości niematerialnych aktywów trwałych

Na każdy dzień bilansowy Grupa Kapitałowa PGE ocenia, czy istnieją jakiegokolwiek przesłanki wskazujące na to, że mogła nastąpić utrata wartości któregoś ze składników niefinansowych aktywów trwałych. W razie stwierdzenia, że przesłanki takie zachodzą lub w razie konieczności przeprowadzenia corocznego testu sprawdzającego, czy nastąpiła utrata wartości, Grupa Kapitałowa PGE dokonuje oszacowania wartości odzyskiwalnej danego składnika aktywów lub ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do którego dany składnik aktywów należy.

Wartość odzyskiwalna składnika aktywów lub ośrodka wypracowującego środki pieniężne odpowiada wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży tego składnika aktywów lub odpowiednio ośrodka wypracowującego środki pieniężne, lub jego wartości użytkowej, zależnie od tego, która z nich jest wyższa. Wartość odzyskiwalną ustala się dla poszczególnych aktywów, chyba że dany składnik aktywów nie generuje samodzielnie wpływów pieniężnych, które w większości są niezależne od generowanych przez inne aktywa lub grupy aktywów. Jeśli wartość księgowa składnika aktywów jest wyższa niż jego wartość odzyskiwalna, ma miejsce utrata wartości i dokonuje się wówczas odpisu do ustalonej wartości odzyskiwalnej. Przy szacowaniu wartości użytkowej prognozowane przepływy pieniężne są dyskontowane do ich wartości bieżącej przy zastosowaniu stopy dyskontowej przed uwzględnieniem skutków opodatkowania, która odzwierciedla bieżące rynkowe oszacowanie wartości pieniądza w czasie oraz ryzyko typowe dla danego składnika aktywów. Odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości składników majątkowych używanych w działalności kontynuowanej ujmują się w tych kategoriach kosztów odpowiadających funkcji składnika aktywów, w przypadku którego stwierdzono utratę wartości.

Koszty usuwania nadkładu

Kopalnie odkrywkowe należące do Grupy Kapitałowej PGE ujmują jako aktywa ponoszone na etapie budowy i rozruchu kopalni koszty usuwania nadkładu i prezentują je jako składnik rzeczowych aktywów trwałych. Z chwilą rozpoczęcia eksploatacji węgla te skapitalizowane koszty są systematycznie amortyzowane z zastosowaniem metody naturalnej, opartej na ilości wydobytego węgla.

W przypadku spełnienia warunków zapisanych w interpretacji KIMSF 20 kopalnie ujmują również jako składnik rzeczowych aktywów trwałych tzw. aktywy z tytułu usuwania nadkładu, czyli ponoszone na etapie produkcji koszty usuwania nadkładu. Wartość składnika aktywa z tytułu zdejmowania nadkładu na etapie produkcji ustalana jest na podstawie modelu uwzględniającego między innymi szacowaną wartość ogólnego wskaźnika N-W (stosunek ilości nadkładu do węgla) oraz rzeczywistego rocznego wskaźnika N-W. Składnik aktywów z tytułu usuwania nadkładu jest systematycznie amortyzowany z zastosowaniem metody naturalnej, opartej na ilości wydobytego węgla z danego komponentu złoża.

Koszty rekultywacji wyrobisk końcowych kopalni odkrywkowych

Kopalnie odkrywkowe działające w Grupie Kapitałowej PGE ujmują w wartości środków trwałych szacowane koszty rekultywacji wyrobisk końcowych, przypadające na wydobyty nadkład, w proporcji odpowiadającej stosunkowi objętości odkrywki przypadającej na nadkład na dzień sprawozdawczy do planowanej objętości odkrywki przypadającej na nadkład na zakończenie okresu eksploatacji.

Składnik aktywów z tytułu kosztów rekultywacji jest systematycznie amortyzowany z zastosowaniem metody naturalnej, opartej na ilości wydobytego węgla z danej odkrywki. Stan oraz jego zmiany dotyczące rzeczowych aktywów trwałych według grup rodzajowych zaprezentowano w tabelach 5 i 6.

Tabela 5. Stan rzeczowych aktywów trwałych według grup rodzajowych (w mln PLN)

	Stan na 31 grudnia 2018 r.	Stan na 31 grudnia 2017 r., dane przekształcone
Grunty	236	248
Budynki i budowle	21 011	20 666
Urządzenia techniczne	22 446	22 459
Środki transportu	342	339
Inne rzeczowe aktywa trwałe	3 428	2 952
RAT w budowie	14 811	12 346
Wartość netto rzeczowych aktywów trwałych	62 274	59 010

Źródło: Polska Grupa Energetyczna, *Raport Zintegrowany 2018. 9. Rzeczowe aktywa...*

Tabela 6. Zmiany stanu rzeczowych aktywów trwałych według grup rodzajowych (w mln PLN)

	Grunty	Budynki i budowle	Urządzenia techniczne	Środki transportu	Inne RAT	RAT w budowie	Razem
Wartość księgowa brutto							
Na 1 stycznia 2018 r.	290	36 275	46 457	757	5 810	12 814	102 403
Nakłady inwestycyjne	–	–	1	10	1	6 727	6 739
Rozliczenie RAT w budowie	3	1 748	2 055	55	303	(4 164)	–
Likwidacja, sprzedaż	(1)	(130)	(423)	(10)	(7)	(3)	(574)
Nabycie nowych spółek zależnych	–	–	5	1	–	1	7
Pozostałe	(8)	28	(19)	(1)	380	(57)	323
Na 31 grudnia 2018 r.	284	37 921	48 076	812	6 487	15 318	108 898
Umorzenie oraz odpisy aktualizujące							
Na 1 stycznia 2018 r.	42	15 609	23 998	418	2 858	468	43 393
Amortyzacja i wartość netto likwidacji ujętych w kosztach rodzajowych	5	1 371	1 816	61	206	1	3 460
Odpisy aktualizujące	–	61	255	–	2	83	401
Likwidacja, sprzedaż	–	(127)	(419)	(9)	(7)	–	(562)
Pozostałe	1	(4)	(20)	–	–	(45)	(68)
Na 31 grudnia 2018 r.	48	16 910	25 630	470	3 059	507	46 624
Wartość netto na 31 grudnia 2018 r.	236	21 011	22 446	342	3 428	14 811	62 274
Dane przekształcone							
	Grunty	Budynki i budowle	Urządzenia techniczne	Środki transportu	Inne RAT	RAT w budowie	Razem
Wartość księgowa brutto							
Na 1 stycznia 2017 r.	271	33 492	42 152	729	5 271	9 965	91 880
Nakłady inwestycyjne	–	–	1	2	–	6 610	6 613
Rozliczenie RAT w budowie	4	1 865	2 006	54	398	(4 327)	–
Likwidacja, sprzedaż	–	(134)	(324)	(25)	(11)	–	(494)
Nabycie nowych spółek zależnych	13	1 460	3 124	4	9	515	5 125
Wyjście jednostek z GK PGE	–	(406)	(505)	(5)	(41)	(33)	(990)
Pozostałe	2	(2)	3	(2)	184	84	269
Na 31 grudnia 2017 r.	290	36 275	46 457	757	5 810	12 814	102 403
Umorzenie oraz odpisy aktualizujące							
Na 1 stycznia 2017 r.	35	14 431	22 548	388	2 749	364	40 515
Amortyzacja i wartość netto likwidacji ujętych w kosztach rodzajowych	4	1 268	1 567	58	153	2	3 052
Odpisy aktualizujące	4	291	601	1	2	112	1 011
Likwidacja, sprzedaż	–	(121)	(289)	(23)	(11)	–	(444)
Wyjście jednostek z GK PGE	–	(246)	(386)	(3)	(35)	–	(670)
Pozostałe	(1)	(14)	(43)	(3)	–	(10)	(71)
Na 31 grudnia 2017 r.	42	15 609	23 998	418	2 858	468	43 393
Wartość netto na 31 grudnia 2017 r.	248	20 666	22 459	339	2 952	12 346	59 010

Źródło: Polska Grupa Energetyczna, *Raport Zintegrowany 2018. 9. Rzeczowe aktywa...*

Pozostałe zmiany w wartości brutto rzeczowych aktywów trwałych obejmują głównie zmiany założeń i aktywowanie kosztów rezerw rekultywacyjnych.

Istotne zwiększenia i zmniejszenia rzeczowych aktywów trwałych

Największe nakłady poniesione zostały przez segmenty: Energetyka Konwencjonalna (4491 mln PLN) i Dystrybucja (1853 mln PLN). Główne pozycje nakładów stanowiły: budowa bloków 5–6 w Elektrowni Opole (1075 mln PLN), budowa bloku 11 w Elektrowni Turów (1080 mln PLN), modernizacja bloków 1–3 w Elektrowni Turów (254 mln PLN), budowa instalacji termicznego przetwarzania z odzyskiem energii w Elektrociepłowni Rzeszów (177 mln PLN).

Koszty finansowania zewnętrznego

W 2018 roku Grupa Kapitałowa PGE ujęła w rzeczowych aktywach trwałych w budowie koszty finansowania zewnętrznego w wysokości około 147 mln PLN (159 mln PLN w okresie porównawczym).

Aktywowane koszty udostępnienia złożeń

W 2018 roku, zgodnie z wymogami KIMSF 20, aktywowano wydatki poniesione na usuwanie nadkładu na etapie produkcji w kwocie 269 mln PLN. Jednocześnie w tym okresie sprawozdawczym w koszty została odniesiona amortyzacja aktywowanych wydatków w wysokości 130 mln PLN. Aktywowane koszty udostępnienia złożeń są prezentowane w pozycji „Inne rzeczowe aktywa trwałe”.

Aktywowanie zmian wyceny rezerwy rekultywacyjnej

Grupa Kapitałowa PGE ujmuje w wartości rzeczowych aktywów zmiany wartości rezerwy rekultywacyjnej przypisanej do nadkładu, rezerwy na rekultywację terenów po farmach wiatrowych i rezerwy na likwidację rzeczowych aktywów trwałych. Według stanu na 31 grudnia 2018 roku wartość netto aktywowanej części rezerw rekultywacyjnych wyniosła 1138 mln PLN (w tym rezerwa na rekultywację wyrobisk końcowych 1041 mln PLN). W okresie porównawczym wartość netto aktywowanej części rezerw rekultywacyjnych wyniosła 792 mln PLN (w tym rezerwa na rekultywację wyrobisk końcowych 702 mln PLN). Aktywowana część rezerwy rekultywacyjnej jest prezentowana w pozycjach „Grunty” i „Inne rzeczowe aktywa trwałe”.

Wycena aktywów kopalnianych na przykładzie przedsiębiorstwa Lubelski Węgiel „Bogdanka” S.A.

Przedsiębiorstwo Lubelski Węgiel „Bogdanka” S.A. prowadzi działalność na terenie trzech pól wydobywczych: Bogdanka, Nadrybie i Stefanów. Wszystkie aktywa produkcyjne, które są zaliczane do bilansu, występują na terenie pola Bogdanka i są powiązane z pozostałymi polami wydobywczymi, dzięki czemu nie mogą samodzielnie funkcjonować w obrębie jednostki.

Spółka do rzeczowych aktywów trwałych zalicza między innymi budynki i budowle, a także wyrobiska eksploatacyjne, urządzenia techniczne i maszyny, środki transportu oraz inne środki trwałe.

Środki trwałe wycenia się w koszcie wytworzenia, do których w przypadku wyrobisk uwzględnia się wytworzenie podziemnych korytarzy i wyrobisk ścianowych w obszarach eksploatacyjnych. To wszystko pomniejsza się o przychody uzyskane ze sprzedaży węgla wydobytego w tych wyrobiskach. Całość jest związana z wyrobiskami kapitalnymi oraz ruchomymi. Za wyrobiska kapitalne uznaje się wyrobiska stale występujące, które umożliwiają wentylację dalszych rejonów oraz transport pracowników i potrzebnych do pracy urządzeń lub maszyn. Natomiast wyrobiska ruchome to miejsca bezpośrednio w pokładzie kopaliny, dzięki czemu możliwa jest eksploatacja węgla lub innych złóż poprzez proces oddzielenia z ziemi.

O ile w spółce gruntów się nie umarza, o tyle koszt wytworzenia poszczególnych kopalni amortyzuje się, co do zasady, jak środki trwałe. Ciekawym odstępstwem jest to, że do umorzenia wyrobisk kopalnianych używa się amortyzacji naturalnej, opartej na długości eksploatowanych ścian – liczonej w metrach bieżących. Całość umorzenia następuje od początku używania obiektu zgodnie z planem likwidacyjnym obszaru, który określa przewidywany okres użyteczności obiektu. Wszystkie pozostałe środki trwałe wchodzące w skład wyrobiska są amortyzowane metodą liniową rozpoczynającą się od dnia miesiąca następnego po oddaniu do użytkowania. Warto zaznaczyć, iż późniejsze przychody płynące z konkretnego środka trwałego należy ujmować oddzielnie, aby bilans zachował czytelność i mógł służyć przez długie lata. Amortyzację zazwyczaj kończy się po upływie zdatności środka trwałego do dalszej eksploatacji lub kiedy środek trwały jest przeznaczony do sprzedaży, lub jeśli został zlikwidowany w wyniku zamknięcia kopalni. W tym momencie traci on swoją funkcję zasadniczą, przestaje być uznawany za element aktywów i zostaje wyksięgowany ze środków trwałych. Okresy amortyzacji środków trwałych w przedsiębiorstwie Lubelski Węgiel „Bogdanka” S.A. przedstawiono w tabeli 7.

W badanej jednostce w skład wyrobisk zalicza się chodniki amortyzowane metodą liniową lub naturalną oraz pozostałe pozycje, do których można zaliczyć szyby, wieże szybowe, tamy, zbiorniki i inne rzeczy. W roku 2018 w znaczącej większości

były to chodniki amortyzowane liniowo (aż 234 szt.). W sprawozdaniu można również znaleźć takie informacje jak stopień umorzenia wyrażony w procentach, który na 31 grudnia wyniósł 48%. Środki trwałe wykazywane jako wyrobiska przedstawiono w tabeli 8.

Tabela 7. Okres amortyzacji poszczególnych środków trwałych w przedsiębiorstwie Lubelski Węgiel „Bogdanka” S.A.

Rodzaj aktywa	Okres amortyzacji
Budynki i budowle	25–40 lat, lecz nie dłużej niż do przewidywanej daty likwidacji kopalni
Budowle (wyrobiska eksploatacyjne)	Amortyzacja metodą naturalną na podstawie długości eksploatowanych ścian (liczonej w metrach bieżących)
Urządzenia techniczne i maszyny	5–20 lat, lecz nie dłużej niż do przewidywanej daty likwidacji kopalni
Środki transportu	3–30 lat, lecz nie dłużej niż do przewidywanej daty likwidacji kopalni
Inne środki trwałe	3–30 lat, lecz nie dłużej niż do przewidywanej daty likwidacji kopalni

Źródło: Lubelski Węgiel „Bogdanka” S.A., *Sprawozdanie finansowe za rok obrotowy od 1 stycznia do 31 grudnia 2018 roku*, s. 29, http://ri.lw.com.pl/pub/files/pl_raporty_okresowe/2018_Y/Jednostka/1._Sprawozdanie_finance_LWB_2018.pdf (dostęp: 30.03.2020).

Tabela 8. Środki trwałe wykazywane w bilansie jako wyrobiska

Wyszczególnienie	Liczba (szt.)	Długość (m)	Wartość początkowa (tys. PLN)	Umorzenie (tys. PLN)	Wartość netto na dzień bilansowy (tys. PLN)	Stopień umorzenia w danej grupie (proc.)
Chodniki wykazywane w środkach trwałych, amortyzowane metodą naturalną, w tym: – amortyzowane do grudnia 2018 r.	30 8	19 267 8 732	526 126 89 493	(416 431) (47 027)	109 695 42 466	79 53
Chodniki wykazywane w środkach trwałych, amortyzowane wg okresów użytkowania	234	91 937	1 379 982	(499 001)	880 981	36
Pozostałe pozycje, amortyzowane wg okresów użytkowania (szyby, wieże szybowe, tamy zbiorniki i inne)	31	–	299 001	(138 081)	160 920	46
Razem na 31 grudnia 2018 r.	295	111 204	2 205 109	(1 053 513)	1 151 596	48

Źródło: Lubelski Węgiel „Bogdanka” S.A., *Sprawozdanie finansowe...*, s. 44.

Ponadto, aby środek trwały był jak najdłużej zdalny do eksploataowania, stosuje się wszelkie czynności inwestycyjne, które mają za zadanie przedłużyć żywotność kopalni. Do takich zadań można zaliczyć na przykład wyrobiska, a co za tym idzie – budowę chodników, modernizację kompleksów ścianowych, budowę nowych pól wydobywczych, wzmacnianie szybów, zakup przenośników taśmowych czy modernizację stacji wentylatorów głównych przy szybie. Koszty poniesione na inwestycje w badanej jednostce zaprezentowano w tabeli 9.

Tabela 9. Koszty poniesione na inwestycje (w tys. PLN)

Wyszczególnienie	Stan na 31 grudnia	
	2017 r.	2018 r.
Wyrobiska (chodniki)	191 152	283 458
Modernizacja kompleksów ścianowych	–	61 796
Rozbudowa składowiska odpadów w Bogdance	9 290	9 929
Budowa nowych pól wydobywczych	5 607	6 081
Wzmacnianie obudowy szybu 1.3	3 708	3 708
Modernizacja wentylatorów głównych przy szybie 1.4	361	4 005
Zakup przenośników taśmowych	–	2 322
Pozostałe	3 969	7 429
Na 31 grudnia	214 087	378 728

Źródło: Lubelski Węgiel „Bogdanka” S.A., *Sprawozdanie finansowe...*, s. 45.

Reasumując, można stwierdzić, że ta jednostka pod względem amortyzacji nie różni się znacząco od innych przedsiębiorstw występujących na rynku. Odstępstwem może być uznanie wyrobiska kopalnego za środek trwały, którego wartość amortyzuje się naturalnie, ponieważ zazwyczaj najczęściej stosuje się metodę liniową.

Podsumowanie

Przemysł wydobywczy obejmuje eksploatację zasobów naturalnych, a także wstępne czynności związane z sortowaniem i uszlachetnianiem. Amortyzacja środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych stanowi istotne, wykorzystywane w praktyce gospodarczej przez przedsiębiorców źródło finansowania wewnętrzznego. W opracowaniu omówiono metody amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych w aspekcie „osłony podatkowej” przedsiębiorcy i bezpośredniego wpływu na koszty uzyskania przychodów. Przeprowadzone analizy wykazały, że przed podjęciem decyzji dotyczącej wyboru metody amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych przedsiębiorca powinien rozważyć, jaki będzie najkorzystniejszy podatkowo rozkład wysokości kosztów amortyzacji w czasie. Wybór optymalnej metody amortyzacji nie jest łatwy, gdyż związany jest z ryzykiem prowadzenia działalności gospodarczej w warunkach niepewności związanej z zachowaniem rynku w przyszłości i wymaga znajomości kilku zawiłych i podlegających ciągłym zmianom ustaw, rozporządzeń, a nawet interpretacji. Przeprowadzone rozważania dotyczące wyceny środków trwałych według uregulowań krajowych i międzynarodowych, w kontekście polityki rachunkowości i ich wpływu na dochód całkowity, pozwalają na sformułowanie następujących wniosków:

- wybór metod i zasad wyceny środków trwałych będzie wynikał z celu, który jednostka zamierza zrealizować poprzez sprawozdanie finansowe;
- wpływ na wielkość i strukturę całkowitego dochodu ma wybór modelu wyceny bilansowej.

Istotne znaczenie może mieć również wybór uregulowań krajowych i międzynarodowych. W zakresie amortyzacji różnice dotyczą kwalifikacji przedmiotu amortyzacji, ujęcia amortyzacji w bilansie bądź w rachunku zysków i strat, zmiany metody amortyzacji. Jakość informacji dostarczanych przez rachunkowość zależy od rzetelności pomiaru, dlatego też właściwy pomiar kategorii ekonomicznych będących przedmiotem rachunkowości, a prezentowanych w sprawozdaniu finansowym, ma kluczowe znaczenie w rachunkowości. Zaprezentowane rozważania pokazują, że środki trwałe często stanowią dominującą co do wartości grupę bilansową oraz podstawowy składnik operacyjnych aktywów trwałych podmiotów gospodarczych. Dlatego szczególnie istotną kwestią jest ich wycena. Natomiast przyjęte przez jednostkę zasady wyceny bilansowej mają bezpośredni wpływ na wysokość i strukturę wyniku finansowego. Można zatem stwierdzić, że wynik finansowy w znacznym stopniu jest kreowany poprzez operacje będące bezpośrednim skutkiem wyceny bilansowej środków trwałych.

Bibliografia

- Główny Urząd Statystyczny, *Dynamika produkcji sprzedanej przemysłu w marcu 2020 roku*, <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/przemysl-budownictwo-srodk-trwale/przemysl/dynamika-produkcji-sprzedanej-przemyslu-w-marcu-2020-roku,13,15.html> (dostęp: 22.04.2020).
- Lubelski Węgiel „Bogdanka” S.A., *Sprawozdanie finansowe za rok obrotowy od 1 stycznia do 31 grudnia 2018 roku*, http://ri.lw.com.pl/pub/files/pl_raporty_okresowe/2018_Y/Jednostka/1._Sprawozdanie_finansowe_LWB_2018.pdf (dostęp: 30.03.2020).
- MSSF 6 „Poszukiwanie i ocena zasobów mineralnych”, <https://ibcauditoria.com/wp-content/uploads/2016/08/mssf-6.pdf> (dostęp: 29.04.2020).
- MSSF 16 „Leasing”, <http://www.przepisy.gofin.pl/przepisy,4435,,42,42,20171109,1,1.html> (dostęp: 3.09.2020).
- Polska Grupa Energetyczna, *Raport Zintegrowany 2018. 9. Rzeczowe aktywa trwałe*, https://raportzintegrowany2018.gkpe.pl/noty_objasniajace/9-rzeczowe-aktywa-trwale/ (dostęp: 15.04.2020).
- Rocznik Statystyczny Przemysłu 2019, <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/roczniki-statystyczne/roczniki-statystyczne/rocznik-statystyczny-przemyslu-2019,5,13.html> (dostęp: 22.04.2020).
- Sprawozdanie finansowe KGHM Polska Miedź S.A. za rok 2019*, <https://kgm.com/pl/inwestorzy/prezentacje/raporty-finansowe> (dostęp: 28.03.2020).
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 1991 r. Nr 80, poz. 350).
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1992 r. Nr 21, poz. 86).
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 1994 r. Nr 121, poz. 591).

Streszczenie:

Istotnym i wykorzystywanym w praktyce gospodarczej przez przedsiębiorców źródłem finansowania wewnętrznego jest amortyzacja środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, która jest narzędziem tworzenia funduszy pieniężnych przeznaczonych na finansowanie inwestycji odtworzeniowych. W niniejszym opracowaniu najpierw poddano analizie pojęcie i gospodarcze znaczenie amortyzacji jako formy finansowania wewnętrznego, powiązania amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych z prawem podatkowym, a następnie rozważono kwestie metod amortyzacji i stawek amortyzacyjnych, przeprowadzając symulacje amortyzacji różnymi metodami. Na końcu poddano analizie amortyzację środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych w przykładowych jednostkach gospodarczych z branży wydobywczej metale szlachetne m.in. miedź i srebro.

Marcel Warda, Michał Deląg

Studenckie Koło Naukowe Rachunkowości SIGMA, Uniwersytet Łódzki

Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości

Greenwashing na przykładzie *Dieselgate*

Wprowadzenie

W obecnych czasach przedsiębiorstwa starają się przyciągnąć do siebie konsumentów różnymi sposobami. Oprócz oczywistych rozwiązań, takich jak stworzenie dobrego produktu, producenci dostrzegli nowe rozwiązanie, które ma kluczowy wpływ na wynik sprzedaży dóbr i usług. Mowa tutaj o dobrze przemyślanym marketingu, który ma na celu przyciągnięcie klientów. Jednym z rodzajów takich działań jest *greenwashing*, zwany również „zielonym połykiem” lub „zielonym marketingiem”. Polega on na promowaniu danej organizacji lub jej produktów jako przyjaznych dla środowiska. Wraz ze wzrostem świadomości konsumentów co do wpływu przedsiębiorstw na środowisko naturalne wzrósł też popyt na działania ekologiczne. Większość firm dostrzegła to zapotrzebowanie i często nieuczciwie stosowała różnego rodzaju kampanie marketingowe mające na celu stworzenie wrażenia, jakoby ich produkty czy usługi były przyjazne dla środowiska.

Termin *greenwashing*¹ został po raz pierwszy użyty w 1986 roku w eseju Jaya Westervelta dotyczącym branży hotelarskiej i umieszczanych w hotelach tabliczek promujących ponowne wykorzystywanie ręczników zamiast ich codziennej wymiany. Westervelt dostrzegł, że zużycie energii i wody w hotelach się nie zmieniło, a rzeczywisty cel takiej „zielonej kampanii” ze strony hotelarzy to zwiększenie zysków. Jednak zjawisko „zielonego marketingu” jest dużo starsze, sięga bowiem roku 1960, kiedy to ruchy środowiskowe zaczęły zyskiwać na popularności. Zainteresowanie konsumentów kondycją naszej planety zainspirowało wiele firm, które, aby kształtować nowy wizerunek, zaczęły stosować reklamę siebie jako podmiotu przyjaznego dla środowiska. Znany amerykański działacz społeczny i pisarz Jerry Mander określił te działania jako *ecopornography*. Dalszy rozwój „zielonego marketingu” nastąpił w 1970 roku za sprawą pierwszego Dnia Ziemi. Wydarzenie to zachęciło wiele branż do reklamowania się jako przyjazne dla naszej planety. Budżety reklamowe tych organizacji na przedstawienie siebie jako przyjaznych dla środowiska były ogromne, liczone w setkach milionów dolarów, natomiast pieniądze przeznaczone na faktyczne badania redukcji

1 *Greenwashing, czyli ekościema i zielone kłamstwo*, <https://wlczoszczedzanie.pl/ekokonsument/greenwashing-ekosciema-czyli-zielone-klamstwo/> (dostęp: 18.06.2020).

zanieczyszczeń niewielkie. W 1999 roku słowo *greenwashing* zostało dodane do słownika *Oxford English Dictionary*. Badania przeprowadzone w 2009 roku pokazały, że prawdziwe zielonym produktami okazało się jedynie 2% reklamowanych jako takie. Te same badania z 2010 roku pokazały, że 95% produktów przedstawianych jako „zielone” wcale nimi nie są.

Wybrana do analizy w niniejszym opracowaniu historia nieuczciwego *greenwashingu* wyszła na jaw w 2015 roku. Afera Volkswagena, zwana potocznie *Dieselgate*, jest uważana za największą aferę motoryzacyjną w historii. Oszustwo polegało na montowaniu w samochodach koncernu Volkswagen AG oprogramowania pozwalającego na manipulację wynikami pomiarów emisji spalin z układu wydechowego.

Historia afery *Dieselgate*

Początki tej historii sięgają 2009 roku, kiedy rozpoczęto proces udoskonalania lekkich turbodoładowanych silników Diesla z bezpośrednim wtryskiem, znanych jako TDI, do systemu wtrysku paliwa *common rail*, aby spełniać nowo określone regulacje dotyczące emisji spalin. Nowy system został przedstawiony przez koncern Volkswagen jako tak czysty lub nawet czystszy od amerykańskich standardów w tym zakresie, określonych wymogami prawnymi. Rzeczywistość była jednak inna. System ten nie był w stanie poradzić sobie z niskim zużyciem paliwa oraz jednoczesną niską emisją tlenków azotu NOx. Wobec tego Volkswagen zdecydował się w 2010 roku na zaprogramowanie systemu kontroli silnika, który przełączałby tryb niskiego zużycia paliwa i wysokiej emisji tlenków azotu NOx na tryb niskiej i zgodnej z normami emisji w momencie odbywania przez samochód testów, które dopuszczały go do użytku. To spowodowało, że silniki na co dzień emitowały ilość tlenków azotu NOx powyżej obowiązujących limitów, a poziom emisji był zgodny z amerykańskimi standardami emisji tylko w momencie testów².

Z powodu fałszowania niskich emisji substancji toksycznych koncern Volkswagen uzyskał dotacje na samochody ekologiczne oraz zwolnienia podatkowe w Stanach Zjednoczonych. Ponadto model Volkswagen Jetta Diesel Sedan rocznik 2009 został wybrany ekologicznym samochodem roku.

Pierwsze ostrzeżenia o fałszowaniu emisji spalin pochodzą z 2011 roku. Wspólne Centrum Badawcze Komisji Europejskiej opublikowało raport, w którym stwierdzono, że wszystkie testowane samochody Volkswagena z silnikiem Diesla znacznie

2 Ł. Bąk, *Dieselgate, czyli jak Volkswagen stał się kozłem ofiarnym ekologów*. Tekst niesponsorowany, <https://auto.dziennik.pl/aktualnosci/artykuly/501411,afera-z-silnikami-volkswagena-dieselgate-czyli-jak-ekolodzy-urządzaja-nam-swiat.html> (dostęp: 20.06.2020).

przekraczają normy emisji spalin. W roku 2013 ośrodek badawczy wydał następujące ostrzeżenie:

Czujniki i elementy elektroniczne w nowoczesnych samochodach osobowych oraz lekkich dostawczych są zdolne do „wykrywania”, że rozpoczyna się test emisji zanieczyszczeń w laboratorium na podstawie warunków pracy silnika (na przykład na podstawie działania czujników przyspieszenia lub obrotów i pracy kół). Niektóre funkcje pojazdu mogą być sprawne jedynie w laboratorium, jeśli aktywowany jest zdefiniowany uprzednio tryb testowy. Wykrywanie testów emisji zanieczyszczeń jest problematyczne z punktu widzenia przepisów prawa dotyczących emisji, ponieważ może to umożliwić korzystanie z urządzeń fałszujących pomiary, które aktywują, modułują, opóźniają lub wyłączają systemy kontroli emisji gazów spalinywych w celu zwiększenia skuteczności tych systemów podczas badania emisji lub też zmniejszenia ich skuteczności w przypadku normalnej pracy i użytkowania pojazdu. Podczas gdy stosowanie urządzeń fałszujących jest zasadniczo zabronione, istnieją wyjątki w przypadkach, gdy jest to konieczne dla ochrony silnika przed uszkodzeniem i zapewnienia bezpiecznego funkcjonowania pojazdu. Wyjątki te pozostawiają przestrzeń do różnorodnych interpretacji i pozwalają, wraz z obecnie stosowaną procedurą testową, na manipulowanie wynikami pomiarów poziomu emisji zanieczyszczeń³.

Kalendarium afery *Dieselgate*⁴

Na początku 2014 roku grupa naukowców z Uniwersytetu Wirginii Zachodniej przeprowadziła testy samochodów z silnikami Diesla. Testy emisji spalin były przeprowadzane w środowisku laboratoryjnym oraz podczas normalnej jazdy po drodze. Wyniki emisji spalin dla obu tych przypadków powinny być podobne, jednakże znacząco się od siebie różniły. Poziom emisji spalin w warunkach laboratoryjnych był zgodny z obowiązującymi normami prawnymi, jednak po wyjechaniu na drogę emisja substancji toksycznych znacznie przekraczała ustanowione limity. Naukowcy przedstawili problem Agencji Ochrony Środowiska (EPA) i kalifornijskiej Agencji ds. Zasobów Powietrza (CARB) w maju 2014 roku.

³ Wikipedia, *Afera Volkswagena*, https://pl.wikipedia.org/wiki/Afera_Volkswagena (dostęp: 25.06.2020).

⁴ Stowarzyszenie Osób Poszkodowanych przez Spółki Grupy Volkswagen AG, *Kalendarium afery*, <https://www.stopvw.pl/kalendarium/> (dostęp: 18.06.2020).

18 września 2015 roku EPA wystosowała do grupy Volkswagen notę o naruszeniu Ustawy o czystym powietrzu (Clean Air Act), po tym, jak wyszedł na jaw fakt, że producent celowo zaprogramował nowe silniki TDI tak, aby wyłącznie w warunkach laboratoryjnych przechodziły testy emisji spalin. Po wyjechaniu na drogę emisja była do czterdziestu razy większa. Według szacunków pomiędzy rokiem 2009 a 2015 wyprodukowano 11 mln samochodów z zainstalowanym fałszującym oprogramowaniem, w tym około 500 tys. w Stanach Zjednoczonych.

20 września 2015 roku giełdy zareagowały na ujawnienie afery. Akcje spółki Volkswagen straciły na wartości około 20%.

21 września 2015 roku prezes Volkswagena Martin Winterkorn oficjalnie przyznał się do oszustwa i publicznie przeprosił. Dwa dni później podał się do dymisji, utrzymując, że nie wiedział o aferze, a manipulacji dokonała grupa inżynierów.

26 września 2015 roku Volkswagen oświadczył, że afera dotyczy 5 mln samochodów, a nie jak podawano na początku 11 mln.

29 września 2015 roku marki wchodzące w skład grupy Volkswagen zaczęły liczyć samochody z fałszującym systemem. Łączna liczba oszustw wróciła do 11 mln samochodów.

5 października 2015 roku zaczęto spekulacje na temat strat, jakie poniesie Volkswagen w związku z aferą spalinową. Bank Credit Suisse wyliczył straty w wariantach optymistycznym na 23 mld euro, natomiast w wariantach pesymistycznym na 78 mln euro.

20 października 2015 roku rozpoczęły się działania w Polsce. Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumenta wszczął postępowanie.

24 października 2015 roku grupa Volkswagen wstrzymała sprzedaż swoich pojazdów z wadliwym silnikiem EA 189 na większości rynków.

3 listopada 2015 roku koncern przyznał się również do manipulacji testami emisji CO₂, a tym samym zużycia paliwa, w około 800 tys. samochodów.

25 listopada 2015 roku Volkswagen przedstawił plany naprawcze silników EA 189.

17 grudnia 2015 roku Parlament Europejski powołał komisję śledczą w sprawie oszustw VW. Zajęła się ona naruszeniami oraz niewłaściwym stosowaniem prawa UE, co miało umożliwić koncernowi między innymi manipulacje przy pomiarach toksyczności spalin.

4 stycznia 2016 roku Ministerstwo Sprawiedliwości USA wniosło pozew na kwotę 46 mld dolarów przeciwko koncernowi VW w związku z oszustwami i manipulacjami, jakich się dopuścił.

3 lutego 2016 roku Volkswagen przedstawił CARB i EPA plan naprawy 80 tys. samochodów z sześciocylindrowymi silnikami Diesla.

4 lutego 2016 roku firma ogłosiła, że rozpoczyna akcję serwisową związaną z naprawą samochodów po aferze spalinowej w Europie. Miała ona potrwać do końca 2016 roku.

2 marca 2016 roku rozpoczął się pierwszy w Niemczech proces cywilny przeciwko dealerowi Volkswagena. Został on wniesiony przez profesora jednego z uniwersytetów, który domagał się rekompensaty w wysokości 38 tys. euro za zakup „oszukanego” Tiguanu.

14 marca 2016 roku Stowarzyszenie Osób Poszkodowanych przez Spółki Grupy Volkswagen AG złożyło pierwszy w Polsce pozew w imieniu indywidualnego poszkodowanego w sprawie *Dieseldgate*⁵. Również akcjonariusze instytucjonalni z kilkunastu krajów wystąpili wspólnie przeciwko Volkswagenowi. Nie czekając na porozumienie się VW z władzami amerykańskimi, wytoczyli oni koncernowi proces w Niemczech. Domagali się 3,3 mld euro odszkodowania za straty związane z *Dieseldgate*.

23 kwietnia 2016 roku Volkswagen, przyparty do muru przez władze USA, zaofiarował, że odkupi 500 tys. samochodów z „oszukany” oprogramowaniem i wypłaci odszkodowanie w wysokości 5000 dolarów każdemu poszkodowanemu w Stanach Zjednoczonych.

12 maja 2016 roku koncern zamknął rok 2015 ze stratą na poziomie 4,1 mld euro. Był to niechlubny rekord i pierwsza strata wykazana przez koncern VW od 22 lat.

7 listopada 2016 roku w samochodach Audi na terenie USA odkryto nowy typ oprogramowania manipulującego wynikami testów emisji spalin, tym razem dwutlenkiem węgla. Znalaziono zupełnie nowy sterownik, a nie rozwiązanie stosowane dotychczas do oszukiwania testów⁶.

15 listopada 2016 roku Federalna Komisja Handlu (FTC) przesłuchała pracowników Volkswagena, aby ustalić, czy i jakie dokumenty zostały zniszczone. O niszczenie dokumentów i zacieranie śladów afery oskarżył VW były pracownik – Daniel Donovan. Twierdził on, że zwolniono go w grudniu 2015 roku, gdyż odmówił udziału w działaniach mających usunąć dowody i utrudniać pracę federalnego wymiaru sprawiedliwości. Ponadto ustalono, że co najmniej ośmiu pracownikowi w dziale inżynieryjnym VW zatarło albo usunęło w sierpniu 2015 roku obciążające dane. Niestety, odzyskano tylko część z nich.

9 stycznia 2017 roku Federalne Biuro Śledcze (FBI) aresztowało Olivera Schmidta, dyrektora ds. ładu korporacyjnego (*regulatory compliance*) w firmie Volkswagen

5 M. Łobodziński, *Co dalej z poszkodowanymi przez Volkswagena? Sąd odrzucił pozew Stowarzyszenia Stop VW*, <https://autokult.pl/30401,co-dalej-z-poszkodowanymi-przez-volkswagena-sad-odrzucil-pozew-stowarzyszenia-stop-vw> (dostęp: 20.06.2020).

6 *Poprawka usuwająca skutki Dieseldgate z kolejnym kantem w środku. Czy to się kiedyś skończy?*, <https://elektrowoz.pl/auta/poprawka-usuwajaca-skutki-dieseldgate-z-kolejnym-kantem-w-srodku-czy-to-sie-kiedys-skonczy/> (dostęp: 18.06.2020).

w Stanach Zjednoczonych w latach 2014–2015. Aresztowania dokonano pod zarzutem udziału w oszustwach *Dieseldate* w Stanach Zjednoczonych.

15 lutego 2017 roku Frank Welsch, dyrektor działu badawczo-rozwojowego VW, stwierdził, że konstruowanie nowego silnika Diesla nie ma sensu, więc wszelkie prace nad nim zostały wstrzymane. Oficjalnie koncern twierdził, że zamiast małych diesli będzie teraz produkował silniki hybrydowe na podstawie istniejących wersji benzynowych. Pojawiały się jednak głosy, że Volkswagen zdał sobie sprawę, że nie dysponuje odpowiednią technologią, aby zapewnić zgodność spalin emitowanych przez silniki Diesla z najnowszymi normami EURO i to jest prawdziwy powód porzucenia pracy nad tym silnikiem.

16 marca 2017 roku prokuratura i policja weszły do biur Audi. Czynności służb dotyczyły wywołanej przez Volkswagena afery *Dieseldate*. Śledczy szukali dokumentów, które potwierdziłyby podejrzenia, że Audi – podobnie jak VW – oszukiwało klientów nie tylko w USA, ale również w Europie, montując oprogramowanie do fałszowania wyników testów emisji spalin.

W 2017 roku naukowcy z USA i Unii Europejskiej oszacowali, że w konsekwencji afery umiera 38 tys. ludzi rocznie, a w 2015 r. ponad 107 tys. osób zmarło przedwcześnie z powodu tlenków azotu ulatujących z rur wydechowych samochodów napędzanych silnikami dieslowskimi. W tej liczbie jest 38 tys. osób, które umarły, ponieważ firmy produkujące auta oszukiwały klientów.

11 sierpnia 2017 roku Olivier Schmidt, były dyrektor VW, stanął przed sądem okręgowym w Detroit w USA. Przyznał się do udziału i realizacji spisku, który celowo wprowadził w błąd klientów, organy regulacyjne i naruszył przepisy dotyczące ochrony jakości powietrza.

Podano do wiadomości, że koncern Volkswagen prowadził testy spalin wydobywających się z silników wysokoprężnych na ludziach i małpach. Badania na ludziach przeprowadzano w klinice w Akwizgranie. W 2016 roku zatrudniono 25 osób, które przez trzy godziny tygodniowo wdychały spaliny z silników samochodowych. Test ten trwał cztery tygodnie.

Badania nie pozostawiają złudzeń – akcja serwisowa VW nie usunęła problemu *Dieseldate*. Zużycie paliwa jest większe o 26%, a emisja tlenków azotu 4,11 razy wyższa niż przewidują normy. To oficjalne wyniki badań samochodu tej marki po akcji serwisowej, przeprowadzonych przez australijskie laboratorium. Testy Australijskiego Stowarzyszenia Motoryzacyjnego we współpracy z Paryską Federacją Internationale de l'Automobile przeprowadzono w rzeczywistych warunkach jazdy, nie w laboratoriach – przed i po akcji serwisowej VW, w celu pokazania rzeczywistych parametrów samochodu.

W sierpniu 2018 roku aktywiści Greenpeace oraz uczestnicy kampanii antysmogowej zablokowali główną siedzibę Volkswagena w Milton Keynes, protestując prze-

ciwko wpływom emisji silnika Diesla na zdrowie. Pierwszym z niemieckim producentów samochodów, który zdecydował o rezygnacji z silników Diesla, był Porsche. „*Dieselgate* sprawił nam wiele kłopotów” – przyznał prezes firmy Oliver Blume w wywiadzie dla „Bild am Sonntag”⁷.

To jednak nie koniec nieuczciwych praktyk. W 2018 roku ustalono, że Audi fałszowało numery seryjne pojazdów. Niemieccy prokuratorzy badają tę firmę. Producent jest podejrzany o nielegalnie uzyskanie homologacji dla modeli przeznaczonych na rynek południowokoreański. Jak podały niemieckie media, Audi fałszowało numery podwozi i zapisy z testów.

W 2018 roku Volkswagen prognozował koniec epoki silników spalinowych. Jednocześnie zapowiedział, że jego następna generacja konwencjonalnych napędów będzie ostatnią. Chodzi o silniki spalinowe, które mają się pojawiać na rynku od 2026 roku.

13 grudnia 2018 roku ogłoszono ważny wyrok sądu UE w sprawie norm emisji spalin. Sąd UE przyznał rację skarżącym się na unijne przepisy – Paryżowi, Brukseli i Madrytowi – i uchylił rozporządzenie KE określające zbyt wysokie limity emisji tlenków azotu do badań wprowadzanych na rynek samochodów. Zieloni ogłosili zwycięstwo.

1 stycznia 2019 roku Stuttgart jako pierwsze miasto w Niemczech wprowadził całkowity zakaz wjazdu dla aut z silnikiem Diesla. Chodzi o pojazdy, które spełniają normy Euro 4 lub niższe. Za złamanie przepisów grozi kara w wysokości 80 euro. Zakaz obowiązuje w całym mieście.

Na początku 2019 roku stwierdzono, że tak zwana afera spalinowa kosztowała do tychczas niemiecki koncern 28 mld euro. Same koszty postępowań sądowych wynoszą już kilkaset milionów euro⁸.

Afera *Dieselgate* otworzyła puszkę Pandory. Wciąż słychać o nowych procederach. Prokuratorzy w Stuttgarcie rozważają nałożenie na firmę Bosch ogromnej kary pieniężnej za dostarczenie firmie Volkswagen oprogramowania do zarządzania wynikami pomiarów w pojazdach z silnikiem Diesla. Natomiast unijne laboratorium przetestowało w 2017 roku samochód Porsche Cayenne i odkryło, że zmiana procedury testowej powoduje znaczące podwyższenie emisji tlenków azotu. Jednak wyniki tych badań ukryto przed opinią publiczną.

30 września 2019 roku w Brunszwiku rozpoczął się bezprecedensowy proces, w którym sąd zdecyduje, czy prawie pół miliona właścicieli aut wyprodukowanych

⁷ *Porsche żegna się z dieselami*, <https://www.stopvw.pl/porsche-zegna-sie-z-dieslami/> (dostęp: 20.06.2020).

⁸ *Kolejny nalot na siedzibę Volkswagena*, <https://motoryzacja.interia.pl/raporty/raport-volkswagen-spaliny/wiadomosci/news-kolejny-nalot-na-siedzibe-volkswagena,nId,3371747> (dostęp: 19.06.2020).

przez marki wchodzące w skład koncernu Volkswagen ma prawo do odszkodowań za tzw. aferę dieslową.

Podsumowanie

Afera *Dieselgate* objęła swoim zasięgiem cały świat, stając się tym samym największą aferą greenwashingu w historii. Sprawy sądowe przeciwko grupie Volkswagen toczą się do dziś. Jak przedstawiliśmy w kalendarium, straty dla producenta aut były ogromne – do 7 lutego 2019 roku afera kosztowała koncern 28 mld euro. Straty finansowe nie są jednak najgorsze, ponieważ z czasem można je odrobić. Gorsze dla grupy Volkswagen są nieodwracalne straty wizerunkowe spowodowane oszukiwaniem klientów. Afera spalinowa wywołała ogromną debatę publiczną na temat ekologii we współczesnym biznesie. Część miast w Europie zdecydowała na zakaz wjazdu aut z silnikami Diesla niespełniającymi określonych norm emisyjnych. Przykład *Dieselgate* obrazuje idealnie, jakie ryzyko niesie z sobą *greenwashing*. Nieodpowiednio wykorzystany wprowadza konsumentów w błąd. Jednak kłamstwo ma to do siebie, że prędzej czy później ujrzy światło dzienne. Czy warto więc ryzykować tak ogromne straty finansowe i wizerunkowe dla fałszywej „łatki” bycia ekologicznym?

Bibliografia

- Bąk Ł., *Dieselgate, czyli jak Volkswagen stał się kozłem ofiarnym ekologów. Tekst niesponsorowany*, <https://auto.dziennik.pl/aktualnosci/artykuly/501411,afera-z-silnikami-volkswagena-dieselgate-czyli-jak-ekolodzy-urzadzaja-nam-swiat.html> (dostęp: 20.06.2020).
- Greenwashing, czyli ekościema i zielone kłamstwo*, <https://wlaczoszczedzanie.pl/ekokonsument/greenwashing-ekosciema-czyli-zielone-klamstwo/> (dostęp: 18.06.2020).
- Kolejny nalot na siedzibę Volkswagena*, <https://motoryzacja.interia.pl/raporty/raport-volkswagen-spaliny/wiadomosci/news-kolejny-nalot-na-siedzibe-volkswagena,nId,3371747> (dostęp: 19.06.2020).
- Łobodziński M., *Co dalej z poszkodowanymi przez Volkswagena? Sąd odrzucił pozew Stowarzyszenia Stop VW*, <https://autokult.pl/30401,co-dalej-z-poszkodowanymi-przez-volkswagena-sad-odrzuil-pozew-stowarzyszenia-stop-vw> (dostęp: 20.06.2020).
- Poprawka usuwająca skutki Dieselgate z kolejnym kantem w środku. Czy to się kiedyś skończy?*, <https://elektrowoz.pl/auta/poprawka-usuwajaca-skutki-dieselgate-z-kolejnym-kantem-w-srodku-czy-to-sie-kiedys-skonczy/> (dostęp: 18.06.2020).
- Porsche żegna się z dieselami*, <https://www.stopvw.pl/porsche-zegna-sie-z-dieslami/> (dostęp: 20.06.2020).
- Stowarzyszenie Osób Poszkodowanych przez Spółki Grupy Volkswagen AG, *Kalendarium afery*, <https://www.stopvw.pl/kalendarium/> (dostęp: 18.06.2020).
- Wikipedia, *Afera Volkswagena*, https://pl.wikipedia.org/wiki/Afera_Volkswagena (dostęp: 25.06.2020).

Streszczenie:

W opracowaniu wyjaśniono termin *greenwashing* oraz przedstawiono genezę tego zjawiska. Wprowadzenie do afery *Dieselgate* pozwala poznać historię oszustwa Volkswagena. Wy tłumaczono, na czym polegała afera, jak ją wykryto, co stało się po wykryciu i jakie były jej skutki dla grupy Volkswagen. Zaprezentowano również kalendarium najważniejszych wydarzeń afery. W podsumowaniu przedstawiono jej skutki dla Volkswagena oraz własne przemyślenia autorów pracy.

Dariusz Wielicki, Dariusz Pyzia

Studenckie Koło Naukowe Rachunkowości KONTO, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu
Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości i Rewizji Finansowej

Historia rozwoju założeń koncepcyjnych Międzynarodowych Standardów Rachunkowości

Wprowadzenie

Założenia koncepcyjne stanowią swoisty filar dla Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Początek ich historii datuje się na 1989 rok. Od tamtego czasu dokument ten przeszedł gruntowne zmiany spowodowane ewolucją rynków i systemów rachunkowości na całym świecie. Zgłębienie przebiegu zmian wprowadzanych do założeń jest zadaniem trudnym, lecz niezwykle interesującym. Autorzy podjęli się tego wyzwania na podstawie analizy dostępnej literatury przedmiotowej i tekstu oryginalnego założeń koncepcyjnych.

Wstęp do historii MSR/MSSF i założeń koncepcyjnych

Postępująca globalizacja pozwala przedsiębiorstwom na działanie na arenie międzynarodowej. Otwarcie na nowe rynki to nie tylko duża szansa, ale również wyzwanie. Powszechną praktyką może wydawać się oczekiwanie raportowania od firm partnerskich według jednolitego wzoru. Biorąc pod uwagę fakt, że każda z firm może znajdować się w innym kraju, występuje problem w postaci tamtejszych przepisów. Rok 1973 był przełomowy, ponieważ to właśnie wtedy szesnaście organizacji księgowych z dziewięciu krajów, to jest Australii, Kanady, Francji, Holandii, Japonii, Meksyku, Wielkiej Brytanii, USA, Niemiec, powołało do życia Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (dalej Komitet). Nadrzędnym celem Komitetu było wprowadzenie standardów dążących do zapewnienia porównywalności danych prezentowanych w sprawozdaniach finansowych. Drugim, równie ważnym celem była popularyzacja tych standardów na świecie¹.

Działalność Komitetu względem publikacji można podzielić na pewne etapy, ukażujące przebieg ewolucji standardów²:

1 B. Dratwińska-Kania, *Ujednoczanie regulacji rachunkowości w skali międzynarodowej i jej główne problemy*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice 2011, s. 23.

2 A. Hołda, *MSR/MSSF w polskiej praktyce gospodarczej*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2013, s. 21.

- lata 1973–1979, kiedy zostały wprowadzone ogólne standardy dotyczące prezentacji sprawozdań finansowych;
- lata 1980–1989 – w tym okresie wprowadzone standardy zostały rozszerzone na bazie doświadczeń gospodarek wysoko rozwiniętych; w roku 1989 opublikowano pierwsze założenia koncepcyjne;
- lata 1990–1995, w których elastyczność standardów została zmniejszona i zaczęto kłaść nacisk na porównywalność danych prezentowanych w sprawozdaniach finansowych;
- lata 1995–1999, w których trakcie Komitet podpisał z Międzynarodową Organizacją Komisji Papierów Wartościowych (IOSCO) umowę mającą na celu wprowadzenie jednolitych wymagań komisji giełdowych dla spółek ubiegających się o dołączenie do giełdy.

W roku 1997, w ramach rosnącego zainteresowania standaryzacją, podjęto decyzję o restrukturyzacji Komitetu. Tak powstał nowy organ – Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (dalej Rada). Ta właśnie jednostka jest odpowiedzialna do dziś za opracowywanie i publikowanie standardów oraz za ich projektowanie i zatwierdzanie interpretacji Stałego Komitetu do spraw Interpretacji. Do Rady należy obecnie ponad 120 zawodowych organizacji księgowych z całego świata, będących członkami Międzynarodowej Federacji Księgowych. Polska również ma swoje przedstawicielstwo w Radzie. Stanowi je Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, które jest członkiem organizacji od 1989 roku³.

Równie istotny w rozwoju standardów był rok 2001, kiedy Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości został przekształcony w Radę ds. Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Data ta była przełomowa również pod tym względem, że od tego momentu Międzynarodowe Standardy Rachunkowości były publikowane jako Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej.

Obecnie obowiązuje czterdzieści Międzynarodowych Standardów Rachunkowości i Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej wraz z licznymi interpretacjami, a założenia koncepcyjne, o których traktuje poniższe opracowanie, stanowią filar dla każdego z nich. Poza założeniami koncepcyjnymi MSR-y dotyczą takich pojęć, jak: prezentacja sprawozdań finansowych, zapasy, przepływy pieniężne, zasady rachunkowości w zakresie polityki rachunkowości przedsiębiorstwa, zdarzenia po zakończeniu roku sprawozdawczego, podatki dochodowe, rzeczowe aktywa trwałe, świadczenia pracownicze i inne⁴.

3 *Geneza powstania Międzynarodowych Standardów Rachunkowości*, <https://mojafirma.infor.pl/raport-dnia/213364,Geneza-powstania-Miedzynarodowych-Standardow-Rachunkowosci.html> (dostęp: 24.02.2020).

4 *MSR/MSSF – obowiązujące od 03.04.2019*, <https://www.pkfpolska.pl/msr-mssf-%E2%80%93-obowiazujace-od-03-04-2019-4579> (dostęp: 25.02.2019).

Jednostki zobowiązane do stosowania MSR/MSSF

Rozważając temat Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, należy również odnieść się do polskiej rzeczywistości. W naszym kraju obowiązuje bowiem ustawa o rachunkowości, jednakże ze względu na członkostwo w Unii Europejskiej, zgodnie z Rozporządzeniem nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego z dnia 19 lipca 2002 roku, określona grupa podmiotów gospodarczych zobligowana jest do standaryzacji sprawozdań finansowych zgodnie z MSR. Dotyczy to przede wszystkim skonsolidowanych sprawozdań takich jednostek gospodarczych, jak:

- przedsiębiorstwa dopuszczone do obrotu na jednym z regulowanych rynków papierów wartościowych Europejskiego Obszaru Gospodarczego;
- banki.

Wspomniane wyżej jednostki sporządzają sprawozdania zgodne z MSR obligatoryjnie, natomiast jest również grupa przedsiębiorstw, którym taką możliwość pozo-
stawiono jako wolny wybór. W zakresie skonsolidowanych sprawozdań są to:

- emitenci ubiegający się o dopuszczenie oraz zamierzający ubiegać się o dopuszczenie do publicznego obrotu papierów wartościowych w Polsce lub w Europejskim Obszarze Gospodarczym;
- jednostki stanowiące część grupy kapitałowej, kiedy spółka dominująca wyższego szczebla sporządza sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR.

Natomiast w przypadku jednostkowych sprawozdań finansowych możliwość takiego sporządzania została pozostawiona takim jednostkom, jak⁵:

- emitenci papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie lub w Europejskim Obszarze Gospodarczym;
- emitenci zamierzający ubiegać się i ubiegający się o dopuszczenie do publicznego obrotu papierów wartościowych;
- jednostki stanowiące część grupy kapitałowej (zależne i współzależne), kiedy spółka dominująca sporządza sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR.

Założenia koncepcyjne a standardy

Założenia koncepcyjne nie są odrębnym standardem. Traktują one o zasadach i koncepcjach będących podstawą sporządzania sprawozdań finansowych i prezentacji danych w nich zawartych. Są więc tworem bardziej ogólnym niż poszczególne MSR-y. Nadrzędną ich funkcją jest pomoc Radzie przy opracowywaniu nowych standardów oraz przedsiębiorstwom przy lepszym ich zrozumieniu. Ważne jest również, że zało-

5 A. Hołda, *MSR/MSSF...*, s. 29.

żenia koncepcyjne nie mają statusu nadrzędnego zarówno w stosunku do MSR-ów, jak i MSSF-ów. Tak więc w przypadku, gdy występuje konflikt interpretacji, należy kierować się treścią poszczególnych aktów, a nie założeniami. Założenia koncepcyjne dotyczą takich pojęć, jak⁶:

- cele sprawozdań finansowych;
- określenie jednostki sprawozdawczej;
- cechy jakościowe użytecznych informacji finansowych;
- założenia podstawowe;
- składniki sprawozdań finansowych;
- ujmowanie poszczególnych składników w sprawozdaniach finansowych;
- wycena tych składników;
- koncepcje kapitału i zachowania kapitału.

Stworzenie jednolitych ram koncepcyjnych jest zadaniem niezwykle trudnym ze względu na różne sposoby prowadzenia działalności gospodarczej w krajach świata. Różnica ta wynika z wielu czynników, na przykład potrzeb informacyjnych użytkowników sprawozdań finansowych.

Pierwotne założenia koncepcyjne sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych, obowiązujące od 1989 roku

Omawiając pierwotne założenia koncepcyjne, należy zaznaczyć, że są one w trakcie rozwoju, a ich ostateczna forma nie jest jeszcze określona. Założenia, opublikowane i zatwierdzone przez Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości w 1989 roku, przyjęte przez Komisję Międzynarodowych Standardów Rachunkowości w roku 2001, różniły się znacznie od tych obowiązujących dzisiaj, między innymi⁷:

- celami sprawozdań finansowych;
- cechami jakościowymi stanowiącymi o użyteczności informacji zawartych w sprawozdaniach;
- definicją, ujmowaniem i wyceną składników tworzących sprawozdanie;
- koncepcją kapitału i zachowania kapitału.

Pierwszą istotną różnicą, jaką należy zauważyć, jest brak konkretnego rozdziału mającego na celu określenie składowych elementów sprawozdania finansowego w celach założeń. Zgodnie z tekstem pełne sprawozdanie finansowe obejmuje zwykle bilans, rachunek zysków i strat, sprawozdanie ze zmian w sytuacji finansowej oraz informację dodatkową i inne materiały objaśniające, które są integralną częścią spr-

⁶ Tamże, s. 22.

⁷ *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości 1999*, tłum. A. Ostaszewicz, T. Ostaszewicz, D. Wyczółkowska, International Accounting Standards Committee, Londyn 1999, s. 45.

wozdania finansowego. Pierwotne założenia koncepcyjne wymieniają użytkowników sprawozdań finansowych jako obecnych i potencjalnych inwestorów, pracowników, kredytodawców, dostawców i pozostałych wierzycieli, klientów, rząd i agendy rządowe oraz społeczeństwo⁸. W zakresie celowości sprawozdań finansowych pierwotne założenia koncepcyjne określiły cel jako dostarczanie informacji o sytuacji finansowej, wynikach działalności oraz zmianach, które są użyteczne dla wymienionych powyżej użytkowników przy podejmowaniu decyzji gospodarczych. Założenia stanowią, że sprawozdanie sporządzane w takim celu zaspokaja podstawowe potrzeby informacyjne, lecz nie stanowią one kompletu informacji, gdyż na to składają się również elementy, które nie są ujmowane w sprawozdaniu, takie jak skutki zdarzeń przeszłych czy czynniki pozagospodarcze⁹. Ponadto informacje dostarczane użytkownikom mogą być podstawą oceny działalności kierownictwa jednostki poprzez analizę gospodarowania majątkiem, jego zabezpieczania oraz odpowiedzialności przy podejmowaniu decyzji.

Podstawowe zasady, jakie zgodnie z założeniami koncepcyjnymi przyświecają sporządzaniu sprawozdania finansowego, to zasada memoriału oraz kontynuacji działalności. Pierwsza z nich jest o tyle istotna, że pozwala na prezentację wyniku zdarzeń w momencie ich wystąpienia – w przeciwieństwie do metody kasowej. Zastosowanie zasady memoriałowej z punktu widzenia użytkowników dostarcza informacji zarówno o zdarzeniach przeszłych, jak i zobowiązaniach bądź należnościach, których wymagalność zapadnie w przyszłości, co przekłada się na użyteczność sprawozdania z punktu widzenia cech jakościowych. Zasada kontynuacji działalności jest z kolei podstawową przesłanką zarówno dla międzynarodowych, jak i krajowych sprawozdań finansowych. Informuje ona o tym, że przedsiębiorstwo jest w stanie oraz zamierza kontynuować działalność w dającej się przewidzieć przyszłości. Oznacza to, że nie występują przesłanki mogące stanowić o trudnościach prowadzących do ograniczenia, zaniechania bądź zaprzestania prowadzenia działalności gospodarczej¹⁰.

Założenia koncepcyjne od samego początku kładły nacisk na cechy jakościowe sprawozdania finansowego, jakimi są: zrozumiałość, przydatność, istotność, wiarygodność, wierne odzwierciedlenie, przewaga treści nad formą, neutralność, ostrożna wycena, kompletność oraz porównywalność. Jednak zdaniem autorów najważniejsze jest stwierdzenie zawarte w założeniach, że posiadanie podstawowych cech jakościowych i zastosowanie właściwych standardów rachunkowości powoduje, że sprawozdania prezentują wierny i rzetelny obraz jednostki¹¹.

8 Tamże, s. 46.

9 Tamże, s. 49.

10 Tamże, s. 52.

11 Tamże, s. 58.

Ujmowanie poszczególnych składników w sprawozdaniu finansowym zgodnie z założeniami koncepcyjnymi to proces polegający na uwzględnieniu w bilansie lub rachunku zysków i strat pozycji, które spełniają definicję i kryteria poszczególnych składników. Ujmowanie obejmuje swoim zakresem słowny opis pozycji, kwotę oraz jej uwzględnienie w sumie bilansowej lub pozycji rachunku. Zaniechania ujmowania nie rekompensuje z kolei umieszczenie informacji na temat zastosowanych zasad rachunkowości bądź opisanie tego w dodatkowych informacjach. Zgodnie z założeniami dany składnik należy ująć w sprawozdaniu, jeżeli:

- istnieje prawdopodobieństwo osiągnięcia przyszłych korzyści ekonomicznych bądź możliwy jest jego wpływ z jednostki;
- składnik jest nośnikiem kosztu w postaci ceny bądź kosztu wytworzenia lub wartości, którą można wiarygodnie określić.

Przy ocenie celowości ujęcia danej pozycji należy kierować się szeroko rozumianym pojęciem istotności oraz wzajemnymi relacjami pomiędzy poszczególnymi pozycjami, które stanowią o konieczności odrębnej prezentacji niektórych składników, jak na przykład relacje między przychodami a zobowiązaniami¹².

Koncepcja kapitału i zachowania kapitału według założeń koncepcyjnych wyróżnia dwie podstawowe koncepcje: rzeczową i finansową. Pierwsza z nich polega na tym, że za kapitał uważa się zdolności produkcyjne jednostki wyrażone przykładowo za pomocą dziennego wolumenu produkcji jednostek wyrobu. Zasadę tę można sprowadzić do stwierdzenia, że kapitał to możliwości operacyjne. Finansowa koncepcja kapitału, w przeciwieństwie do poprzedniej, za kapitał uważa zainwestowane pieniądze lub zainwestowaną siłę nabywczą. Jako synonimy kapitału można w tej koncepcji przyjąć pojęcia *kapitał własny* bądź *aktywa netto*. Biorąc pod uwagę dwubiegunowość opisanych koncepcji, założenia koncepcyjne podkreślają konieczność dopasowania wyboru na podstawie potrzeb informacyjnych użytkowników¹³.

Zaktualizowane założenia koncepcyjne obowiązujące od 2010 roku

Rozwój gospodarki światowej w ciągu dwudziestu lat spowodował, że pierwotne założenia straciły na aktualności i należało je zaktualizować. W rezultacie Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości we współpracy z Radą Standardów Rachunkowości we wrześniu 2010 roku opublikowały odnowione Założenia koncep-

¹² Tamże, s. 70.

¹³ Tamże, s. 77.

cyjne sprawozdawczości finansowej¹⁴. Podstawową zmianą w stosunku do uprzednio obowiązujących jest rozszerzenie o dwa kolejne rozdziały. Pierwszym z nich jest rozdział *Cele sprawozdawczości ogólnego przeznaczenia*¹⁵. Jedną z najważniejszych przesłanek stanowiących podstawę omawianego rozdziału jest potrzeba zmniejszenia asymetrii informacyjnej pomiędzy użytkownikami. Według zaktualizowanych założeń sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia nie mają na celu prezentacji wartości przedsiębiorstwa, jednakże powinny dostarczać informacji pomocnych przy jej szacowaniu. Ponadto zestaw informacji powinien zaspokajać potrzeby informacyjne jak najszerzego grona odbiorców, co z kolei nie powinno stanowić przesłanki do zaniechania prezentacji dodatkowych informacji, istotnych z punktu widzenia głównego grona odbiorców. Mówiąc bardziej szczegółowo, przy opracowywaniu informacji ogólnodostępnych nie powinniśmy pomijać informacji nieprzydatnych dla ogółu, lecz przydatnych dla interesariuszy strategicznych.

Kolejnym rozszerzeniem założeń koncepcyjnych z 2010 roku jest rozdział *Cechy jakościowe użytecznych informacji finansowych*¹⁶. Analizując poprzedzający go rozdział, można uznać, że omawiane pojęcie znajdowało się w pierwotnej wersji, jednakże ze względu na znaczące zmiany należy uznać ten rozdział za nowy. W zaktualizowanej wersji podzielono cechy jakościowe na dwie kategorie – cechy podstawowe, uznawane za kluczowe, oraz cechy wspomagające – o mniejszym znaczeniu, lecz również pożądane. Do kategorii cech podstawowych zaliczono przydatność – zdefiniowaną jako zdolność do stwarzania różnicy w decyzjach podejmowanych przez użytkowników, która ukazuje się przez atrybuty informacji, jakimi są¹⁷:

- wartość predykcyjna – która umożliwia przewidywanie przyszłych rezultatów;
- wartość potwierdzająca – która stanowi weryfikację bądź koryguje posiadane dotychczas informacje.

Z kolei wierne odzwierciedlenie jest cechą złożoną, na którą składają się kompletność, neutralność oraz wolność od błędów. Kompletność informacji to zawarcie wszelkich możliwych informacji wraz z wyjaśnieniami i opisami, które pozwolą na zrozumienie zjawiska przez użytkownika. Neutralność przejawia się poprzez unikanie uprzedzeń w sposobie i doborze prezentowanych informacji finansowych. Sprawozdanie wolne od błędów, zgodnie z założeniami, przejawia się przez brak błę-

14 H. Buk, *Międzynarodowe standardy rachunkowości w praktyce*, Wydawnictwo CEDEWU, Warszawa 2011, s. 19.

15 P. Kabalski, *MSSF a Ustawa o rachunkowości. Reguły i uzupełnienia*, „Rachunkowość” 2015, nr 8, s. 20.

16 Tamże.

17 M. Kędzior, K. Grabiński, *Ocena opracowywanego przez IASB i FASB projektu założeń koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2011, s. 65.

dów przy sporządzaniu informacji finansowej. Nie oznacza to jednak braku błędów bądź pominięć w opisie zjawiska¹⁸.

Do kategorii cech wspomagających zostały zakwalifikowane porównywalność, sprawdzalność, aktualność i zrozumiałość¹⁹.

Obecnie obowiązujące założenia koncepcyjne

Obecnie obowiązujące założenia zostały opublikowane w 2018 roku, lecz dopiero w 2020 roku *de facto* wejdą w życie. Są rezultatem zaplanowanej aktualizacji, nad którą prace trwały od 2007 roku, i zawierają między innymi założenia opublikowane w 2010 roku. Obecnie obowiązujące założenia składają się ze wstępu, ośmiu rozdziałów i załącznika stanowiącego glosariusz pojęć. Poszczególne rozdziały omawiają²⁰:

- cel sprawozdawczości finansowej ogólnego przeznaczenia;
- cechy jakościowe użytecznej informacji finansowej;
- sprawozdanie finansowe i jednostkę sprawozdawczą;
- elementy sprawozdania finansowego;
- ujmowanie i zaprzestanie ujmowania;
- wycenę;
- prezentację i ujawnienia;
- koncepcje kapitału i zachowania kapitału.

Zdaniem autorów rozwinięcia wymaga kilka pojęć. Pierwszymi z nich są te zawarte w rozdziale 3. Sprawozdanie finansowe według założeń koncepcyjnych prezentuje informacje o zasobach gospodarczych podmiotu, roszczeniach oraz zmianach tych roszczeń i zasobów, które spełniają definicję elementów sprawozdania finansowego²¹. Natomiast jednostka sprawozdawcza to podmiot, który jest zobowiązany lub dobrowolnie sporządza sprawozdanie finansowe. Jednostka sprawozdawcza nie musi być pojedynczym podmiotem, może być częścią podmiotu lub grupą podmiotów, co w rezultacie przekłada się na fakt sporządzania różnych rodzajów sprawozdań, takich jak skonsolidowane bądź łączne.

Podstawowe elementy sprawozdania finansowego, zgodnie z założeniami, to aktywa, zobowiązania i kapitał własny, przychody i koszty. Przez aktywa rozumie się obecne zasoby gospodarcze, kontrolowane przez przedsiębiorstwo powstałe w wy-

18 Tamże, s. 66.

19 Tamże.

20 *Conceptual framework for financial reporting*, IASC, London 2018, s. 4–5.

21 Tamże, s. 23.

niku zdarzeń przeszłych²². Zobowiązania to z kolei istniejące obowiązki przedsiębiorstwa do przekazania zasobów w wyniku zdarzeń przeszłych²³. Kapitał własny to udział w aktywach jednostki, pomniejszony o zobowiązania²⁴. Przychody i koszty definiuje się jako odpowiednio wzrost/zmniejszenie aktywów bądź wzrost/zmniejszenie zobowiązań, skutkujące wzrostem/spadkiem wartości kapitału własnego w sposób inny niż poprzez wypłaty dla udziałowców²⁵.

Zaprzestanie ujmowania to usunięcie całości lub części składnika sprawozdania z całości sprawozdania, kiedy nie można go zakwalifikować do aktywów bądź zobowiązań. Zwykle wynika ono z utracenia kontroli nad składnikiem aktywów poprzez jego wpływ lub z braku dalszego istnienia zobowiązania²⁶.

W zakresie wyceny składników majątku założenia koncepcyjne proponują dwie podstawowe metody pomiaru²⁷:

- koszt historyczny – oparty na cenie transakcyjnej w momencie ujęcia;
- wartość bieżącą – wyrażoną poprzez wartość godziwą, użytkową bądź koszt bieżący.

W sposobie prezentacji i ujawnień założenia kładą nacisk na to, że efektywne przekazanie informacji podnosi ich użyteczność i pozwala na prezentację składników sprawozdania. Poprawia również porównywalność i zrozumiałość sprawozdań finansowych. Prawidłowa prezentacja wymaga od przedsiębiorstw²⁸:

- koncentracji na celach i zasadach prezentacji, a nie na regułach;
- klasyfikacji informacji w sposób grupujący elementy podobne i oddzielający odmienne;
- agregacji informacji w sposób zapewniający, że nie będą one ukrywane przez nadmiar szczegółów lub przez nadmierną agregację.

Podsumowanie

Założenia koncepcyjne Międzynarodowych Standardów Rachunkowości stanowią obszerny temat do dalszych badań i dyskusji. Jednakże ich harmonizacja i dostosowanie do bieżących warunków gospodarki światowej ze strony Rady to zabiegi ko-

22 Tamże, s. 29.

23 Tamże, s. 33.

24 Tamże, s. 39.

25 Tamże, s. 40.

26 Tamże, s. 46.

27 Tamże, s. 51–52.

28 Tamże, s. 75.

nieczne, będące wynikiem szeroko rozumianej globalizacji. Zestawiając pierwotne założenia z tymi, które dopiero weszły w życie, należy zauważyć, jak ewoluował świat rachunkowości na przestrzeni ostatnich trzydziestu lat. Zdaniem autorów przeprowadzona analiza w sposób zwięzły przedstawia przebieg rozwoju omawianego pojęcia.

Bibliografia

- Buk H., *Międzynarodowe standardy rachunkowości w praktyce*, Wydawnictwo CEDEWU, Warszawa 2011.
- Conceptual framework for financial reporting*, IASC, London 2018.
- Dratwińska-Kania B., *Ujednolicanie regulacji rachunkowości w skali międzynarodowej i jej główne problemy*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice 2011.
- Geneza powstania Międzynarodowych Standardów Rachunkowości*, <https://mojafirma.infor.pl/raport-dnia/213364,Geneza-powstania-Miedzynarodowych-Standardow-Rachunkowosci.html> (dostęp: 24.02.2020).
- Hołda A., *MSR/MSSF w polskiej praktyce gospodarczej*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2013.
- Kabalski P., *MSSF a Ustawa o rachunkowości. Reguły i uzupełnienia*, „Rachunkowość” 2015, nr 8, s. 16–26.
- Kędzior M., Grabiński K., *Ocena opracowywanego przez IASB i FASB projektu założeń koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2011.
- Międzynarodowe Standardy Rachunkowości 1999*, tłum. A. Ostaszewicz, T. Ostaszewicz, D. Wyczółkowska, International Accounting Standards Committee, Londyn 1999.
- MSR/MSSF – obowiązujące od 03.04.2019*, <https://www.pkfpolska.pl/msr-mssf-%E2%80%93-obowiazujace-od-03-04-2019-4579> (dostęp: 25.02.2019).

Streszczenie:

Opracowanie dotyczy rozwoju założeń koncepcyjnych Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Pierwsza część przedstawia wydarzenia związane z działalnością Komitetu Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Następnie zaprezentowane zostały jednostki zobowiązane do stosowania Międzynarodowych Standardów według prawa polskiego. Trzecia część przedstawia rolę założeń koncepcyjnych w kształtowaniu standardów oraz omawia funkcje, jakie względem siebie pełnią. Czwarta część prezentuje założenia koncepcyjne wprowadzone w roku 1989. W kolejnych dwóch częściach zostały omówione następne wersje założeń koncepcyjnych wraz z wyszczególnieniem wprowadzonych zmian względem wersji pierwotnej Międzynarodowych Standardów Rachunkowości.

Natalia Wielgus, Klaudia Wagner

Studenckie Koło Naukowe Rachunkowości SIGMA, Uniwersytet Łódzki

Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości

Różnice między wartością bilansową a podatkową aktywów oraz pasywów – przyczyny i skutki

Wprowadzenie

Do funkcjonowania każdej spółki i generowania przychodu niezbędne jest posiadanie majątku. Dzieli się go na aktywa trwałe i obrotowe, co jest motywowane ich płynnością. Poddając je wycenie wstępnej, spółka może wykorzystać kilka metod. Jest to zależne od rodzaju majątku lub sposobu jego pozyskania. Może być to między innymi cena nabycia, koszt wytworzenia, wartość rynkowa czy godziwa. Wybraną przez spółkę metodę należy zapisać w polityce rachunkowości i konsekwentnie stosować. Nie zawsze jednak wartość bilansowa pokrywa się z podatkową. Różnice w wartości mogą dotyczyć również pasywów. Wynikają one ze stosowania nadrzędnych zasad rachunkowości, jakimi są zasada współmierności przychodów i kosztów, memoriału czy ostrożnej wyceny. Ma to bezpośredni wpływ na wysokość zobowiązań z tytułu podatku dochodowego.

W opracowaniu omówiono, w jakich przypadkach powstają różnice między wartością księgową a podatkową, jaki charakter mogą mieć te różnice, a także gdzie można zauważyć tego skutki. Zostanie wyjaśnione również, czym są aktywa oraz rezerwy z tytułu podatku dochodowego i w jakich sytuacjach spółka musi te pozycje uwzględnić w swoim sprawozdaniu finansowym. Zagadnienia zostaną omówione na podstawie analizy sprawozdań finansowych spółek PGE i KGHM za lata 2017–2018.

Skutki różnic między wartością bilansową i podatkową aktywów oraz pasywów

Każda jednostka stosująca Międzynarodowe Standardy Rachunkowości jest zobligowana do stworzenia sprawozdania finansowego na koniec roku obrotowego. Podczas wyceniania wartości bilansowej składników aktywów i pasywów (według wartości rynkowej) powstaje rozbieżność pomiędzy wartością księgową a wartością podatkową. Takie różnice mogą mieć charakter stały bądź przejściowy. Ponadto różnice

przejściowe dzielą się na dodatnie i ujemne, odnoszone na kapitał własny lub na wynik finansowy.

Różnice stałe mają tendencję regularną, pojawiają się w każdym kolejnym okresie sprawozdawczym. Wartość bilansowa różni się od wartości podatkowej, ale koszty bilansowe nigdy nie staną się kosztami uzyskania przychodu. W związku z tym nie będą tworzone ani aktywa, ani rezerwy z tytułu podatku odroczonego. Przykładami różnic stałych są między innymi¹:

- amortyzacja gruntów oraz prawa wieczystego użytkowania gruntów;
- amortyzacja środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytych nieodpłatnie;
- ulepszenie środków trwałych, kiedy ich wartość zostanie zwiększona i będzie można naliczać odpisy amortyzacyjne;
- naliczone, lecz niezapłacone bądź nieumorzone odsetki od zobowiązań;
- przedawnione wierzytelności;
- wydatki obejmujące nabycie udziałów (akcji) oraz papierów wartościowych, a także wydatki na nabycie tytułów uczestnictwa w funduszach kapitałowych;
- straty powstałe w wyniku likwidacji nie w pełni umorzonych środków trwałych (kiedy środki utraciły przydatność gospodarczą na skutek zmiany rodzaju działalności);
- odsetki, prowizje i różnice kursowe od pożyczek (kredytów) zwiększających koszty inwestycji w okresie ich realizacji;
- wszelkiego rodzaju darowizny;
- kary, opłaty i odszkodowania oraz odsetki od tych zobowiązań z tytułu nieprzebrzegania przepisów w zakresie ochrony środowiska.

Różnice przejściowe z kolei mogą być dla każdego okresu sprawozdawczego różne, ich wpływ musi zostać zatem zneutralizowany przez podatek odroczoney. Za najczęstszy powód ich powstania uznaje się odmienny moment uznania przychodów za osiągnięte lub kosztów za poniesione, według ustawy o rachunkowości i ustawy podatkowej. Dodatkowo różnice przejściowe będą powiększać podstawę opodatkowania w następnych okresach. Występują, kiedy wartość księgowa aktywów jest większa od ich wartości podatkowej. Jednostka jest wtedy zobowiązana do utworzenia rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

Analogicznie zmniejszenie podstawy opodatkowania powoduje powstanie ujemnych różnic przejściowych. W takiej sytuacji jednostka tworzy aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, które umożliwią powstanie, w sposób pośredni lub bezpośredni, korzyści ekonomicznych w przyszłości. Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego należy ustalić bezwzględnie w przypadku tworzenia rezer-

1 J. Jechowski, *Podatek odroczoney*, https://www.knf.gov.pl/knf/pl/komponenty/img/Prezentacja%20CEDUR%2026-10-2018_64243.pdf (dostęp: 12.06.2020).

wy na odprawy emerytalne, rentowe, urlopy wypoczynkowe, nagrody jubileuszowe. Tytułem zmniejszającym podstawę opodatkowania są również straty podatkowe lub niewykorzystane ulgi podatkowe. Dodatkowo oraz ujemne różnice przejściowe mogą także powstać w związku z pozycjami wcześniej nieujętymi w księgach jako aktywa lub zobowiązania bądź w sytuacji, kiedy przy wycenie bilansowej różnice kursowe staną się odpowiednio dodatnie lub ujemne, zmieniając wartość należności.

Zgodnie z art. 37 ust. 6 Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 1994 r. Nr 121, poz. 591) wysokość rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego należy ustalić na podstawie stawek podatku dochodowego obowiązujących w roku powstania obowiązku podatkowego. Stawka wynosi 19% lub 15% (dla małych podatników oraz podatników rozpoczynających swoją działalność) podstawy opodatkowania. Nie ma obowiązku bieżącego kalkulowania odroczonego podatku dochodowego, dlatego na ogół ewidencja następuje na koniec roku sprawozdawczego (poprzez ujęcie zmian sald aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego).

Kierownik jednostki decyduje o sposobie ustalania kwoty aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego w polityce rachunkowości. Decyzję podejmuje na podstawie zamierzeń jednostki dotyczących sposobu wykorzystania aktywów lub rozliczenia zobowiązań, a także możliwych skutków podatkowych, w celu rozliczenia składników w jak najkorzystniejszy podatkowo sposób. Jeżeli jednostka nie wyznaczyła zasad wiarygodnego ustalenia, to przyjmuje się rozwiązanie, w którym²:

- rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego ujmuje się w najwyższej kwocie, czyli rezerwa jest tworzona od wszystkich dodatnich różnic przejściowych podlegających opodatkowaniu;
- aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego ujmuje się w najniższej kwocie, czyli do wysokości, w jakiej jest prawdopodobne, że będzie można pomniejszyć przyszłe zyski podatkowe o rozpoznane ujemne różnice przejściowe.

Odpisy amortyzacyjne, które są elementem uzyskania kosztów przychodu, zmniejszają zobowiązania podatku dochodowego. W zależności od ustalonej wartości początkowej środka trwałego, wartości niematerialnej bądź prawnej, tworzony jest odpis amortyzacyjny, który na podstawie stawki amortyzacyjnej jest odliczany od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek trwały został wprowadzony do ewidencji (według prawa podatkowego) bądź w chwili oddania do użytkowania (według prawa bilansowego). Z pojęciem amortyzacji łączy się pojęcie umorzenia, które oznacza wartość wszystkich dokonanych odpisów amortyzacyj-

2 *Odroczonego podatek dochodowy*, „Zeszyty Metodyczne Rachunkowości” 2018, nr 9(465), <https://www.gofin.pl/bilans/17,1,233,227375,odroczonego-podatek-dochodowy.html> (dostęp: 10.06.2020).

nych od początku okresu ich użytkowania. Zarówno w amortyzacji bilansowej, jak i podatkowej zmiany metod są niedopuszczalne.

W amortyzacji bilansowej jednostka jest zobowiązana do ustalenia we własnym zakresie metody amortyzacji, wysokości stawek oraz długości okresu amortyzacji, uwzględniając okres użyteczności środka trwałego. Zmiana stawki amortyzacji może nastąpić w następnych latach obrotowych. Odpisy są dokonywane w równych ratach za poszczególne okresy sprawozdawcze. Zakończenie amortyzacji odbywa się nie później niż z chwilą zrównania wartości odpisów amortyzacyjnych, zrównania wartości odpisów umorzeniowych, wraz z wartością początkową środka trwałego, w momencie przeznaczenia do likwidacji, w momencie sprzedaży albo stwierdzenia niedoboru.

W amortyzacji podatkowej wyróżnia się głównie dwie metody amortyzacji: liniową oraz degresywną. Amortyzacja liniowa polega na równomiernym amortyzowaniu środka trwałego przez cały okres jego użytkowania (wynika to z założenia, że środek trwały zużywa się równomiernie w tym okresie). W celu wyliczenia kwoty amortyzacji rocznej należy podzielić wartość środka trwałego przez cały przewidywany okres jego użytkowania, na podstawie wartości wskazanych w tabeli rocznych stawek amortyzacyjnych³. Odmiany amortyzacji liniowej to także amortyzacja przyspieszona oraz amortyzacja indywidualna. Pierwsza jest stosowana poprzez podwyższenie stawki amortyzacji w sytuacji, kiedy środki trwałe są wystawione na większą eksploatację lub warunki atmosferyczne⁴. Natomiast zastosowanie amortyzacji liniowej indywidualnej ma miejsce przy dokonywaniu odpisów używanych lub ulepszonych środków trwałych (przy założeniu, że zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych po raz pierwszy).

Amortyzacja degresywna opiera się na założeniu, że przydatność ekonomiczna środka trwałego w początkowym okresie używania jest większa niż w następnych okresach⁵. Naliczanie metodą degresywną rozpoczyna się od ustalenia wartości początkowej środka trwałego, a następnie poprzez mnożenie przez stawkę amortyzacyjną, określoną w wykazie stawek amortyzacyjnych, podwyższoną o odpowiedni współczynnik (nie wyższy niż 2,0). W następnych latach aktualizuje się wartość początkową poprzez odjęcie odpisów amortyzacyjnych na dany rok i ponownie dokonuje się odpisów według stawki z wykazu, podwyższonej o współczynnik. Takie postępowanie pozwala na skrócenie okresu amortyzacji środka trwałego nawet dwukrotnie. Dlatego należy stosować daną metodę do momentu zrównania się wartości zaktualizowanej z wartością roczną. Dalsze odpisy należy wykonywać metodą liniową.

3 Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 1991 r. Nr 80, poz. 350) – załącznik nr 1.

4 *Amortyzacja liniowa – co powinieneś wiedzieć?*, <https://poradnikprzedsiębiorcy.pl/-amortyzacja-liniowa-co-powinienes-wiedziec> (dostęp: 12.06.2020).

5 A. Lazarowicz, *Amortyzacja degresywna środków trwałych*, <https://poradnikprzedsiębiorcy.pl/-wszystko-o-degresywnej-metodzie-amortyzacji> (dostęp: 12.06.2020).

Podatek dochodowy w Krajowym Standardzie Rachunkowości

Różnice przejściowe, które są kosztem uzyskania przychodów, w przypadku okresu obejmującego dany rok podatkowy są potrącane w momencie ich poniesienia (jest to dzień, w którym wydatek został przypisany w księgach rachunkowych na podstawie odpowiedniego dokumentu księgowego).

Koszty podatkowe można podzielić na bezpośrednie oraz pośrednie. Jeżeli w rozliczeniu kosztów pośrednich zostanie przekroczony rok podatkowy i niemożliwe jest określenie, jaka ich część dotyczy danego roku podatkowego, przychody należy rozliczyć odpowiednio do długości okresu, którego dotyczą. Koszty bezpośrednio jednostka będzie miała potrącane w roku podatkowym następującym po roku, na który jest sporządzane sprawozdanie finansowe. W tym celu będzie posługiwała się – zgodnie z ustaloną polityką rachunkowości – rozliczeniami międzyokresowymi.

Rozliczenia międzyokresowe czynne zawierają poniesione i udokumentowane koszty dotyczące przyszłych okresów sprawozdawczych. Następują stosownie do upływu czasu lub wielkości świadczeń. Obejmują także różnicę między wartością otrzymanych finansowych składników aktywów a wartością zobowiązania zapłaty finansowych składników aktywów⁶.

W sprawozdaniu finansowym, w dodatkowych informacjach i objaśnieniach, jednostka ma obowiązek wykazać rozliczenia międzyokresowe czynne, wynikające z aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, uwzględniając⁷:

- wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, wynikających ze strat podatkowych, wraz z terminem wygaśnięcia prawa do odliczania rat;
- wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, wynikających z nierozliczonych dochodów wolnych od podatku oraz nierozliczonych zmniejszeń podstaw opodatkowania;
- wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, wynikających z powstałych ujemnych różnic przejściowych;
- wartość aktywów (wynikających z jednego z powyższych warunków) z uwzględnieniem kompensat;
- odpisy aktualizujące wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

Warto jednak zaznaczyć, że aktywa z tytułu odroczonego podatku można wykazać w bilansie dopiero wówczas, kiedy realne jest założenie, że spółka w następnych okre-

6 Art. 39 ust. 4 ustawy o rachunkowości.

7 Krajowy Standard Rachunkowości nr 2 „Ujawnianie informacji dotyczących podatku dochodowego (w jednostkowym i skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym)”, <http://www.przepisy.gofin.pl/przepisy,3,16,181,1431,48115,20100728,xviii-ujawnianie-informacji-dotyczacych-podatku-dochodowego.html> (dostęp: 12.06.2020).

sach sprawozdawczych osiągnie dochody podatkowe w takiej wysokości, że możliwe będzie potrącenie od nich ujemnych różnic przejściowych oraz ewentualnej straty podatkowej. Dlatego ważne jest, aby nie później niż na dzień bilansowy oszacować przyszłe dochody podatkowe i zweryfikować, czy nie doszło do utraty wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku i istnieje ryzyko, że nie będą one pokryte przyszłymi przychodami podatkowymi⁸. W przypadku pomyłki konieczna jest korekta.

Pomoc w prognozowaniu można odnaleźć w KSR 2 (tabela 1).

Tabela 1. Przesłanki potwierdzające i zaprzeczające prawdopodobieństwu osiągnięcia dochodu

Informacje, które mogą potwierdzić prawdopodobieństwo osiągnięcia dochodu	Informacje, które mogą potwierdzić brak prawdopodobieństwa osiągnięcia dochodu
Osiągnięcie w ostatnich 3 latach przez podatnika dochodu (lub podstawy opodatkowania) odpowiednio wysokiego oraz zysku netto, pod warunkiem że jednostka nie oczekuje istotnego zmniejszenia ich wysokości w przyszłości; przy ustaleniu tych danych pomija się straty wynikające ze zdarzeń nadzwyczajnych, których prawdopodobieństwo ponownego wystąpienia jest niskie.	Ponoszenie strat podatkowych lub strat ustalonych zgodnie z zasadami rachunkowości w którymkolwiek z ostatnich 3 lat.
Zawarte umowy, których realizacja spowoduje uzyskanie dochodu (lub podstawy opodatkowania) w kwocie pozwalającej na potrącenie ujemnych różnic przejściowych, strat podatkowych i niewykorzystanych ulg podatkowych, biorąc pod uwagę występujące na dzień bilansowy informacje dotyczące cen sprzedaży i struktury kosztów.	Niewykorzystanie odliczeń z tytułu strat podatkowych, do których prawo zostało utracone w ostatnich 5 latach.
Prognozy wynikające z budżetu (planu finansowego), sporządzonego w sposób pozwalający na stwierdzenie wiarygodności danych w nim zawartych; waga tego argumentu zależy między innymi od tego, czy jednostka sporządzała podobne budżety w latach ubiegłych i w jakim stopniu budżety te zostały zrealizowane.	Straty podatkowe lub straty ustalone zgodnie z zasadami rachunkowości, spodziewane w kolejnych latach (mimo np. wysokiego dochodu i zysku netto osiągniętych w latach ubiegłych).
Możliwość realizacji strategii podatkowej pozwalającej na zwiększenie dochodu w przyszłości pod warunkiem, że strategia ta jest wykonalna, a kierownik jednostki zamierza ją zrealizować.	

Źródło: opracowanie własne na podstawie KRS 2 – rozdział XI, pkt 11.15 i 11.16.

Podatek odroczone w sprawozdaniach wybranych spółek

Przykładami jednostek stosujących Międzynarodowe Standardy Rachunkowości są PGE i KGHM. Podczas przeglądania sprawozdań finansowych tych spółek została przeanalizowana pozycja rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. W bilansie pozycje te ujmowane są oddzielnie. Warto podkreślić, że możliwe jest kompensowanie tych wartości w przypadku, jeśli jednostka ma tytuł uprawniający ją do ich jednoczesnego uwzględnienia przy obliczaniu kwoty zobowiązania podatkowego.

⁸ Z. Fedak, *Rachunkowość – zamknięcie roku 2014. Różnice przejściowe między wartością bilansową i podatkową aktywów i pasywów*, Wydawnictwo Rachunkowość Sp. z o.o., Warszawa 2015, s. 355–356.

Należy ich szukać po stronie aktywów¹:

- A.V.1. „Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego” (gdy jednostka korzysta ze wzoru sprawozdania finansowego zawartego w załączniku nr 1 do ustawy o rachunkowości);
- „Aktywa trwale” (gdy bilans jest sporządzany zgodnie z załącznikiem nr 4 do ustawy o rachunkowości);
- A.V. „Długoterminowe rozliczenia międzyokresowe” (gdy bilans jest przygotowywany według załącznika nr 5 do ustawy o rachunkowości).

Rezerwy prezentowane są natomiast po stronie pasywów, w pozycji B.I.1 „Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego”.

Na pełną wartość podatku dochodowego prezentowanego w rachunku zysków i strat, obciążającego wynik finansowy, składa się część odroczonego i bieżąca. Część bieżąca stanowi kwotę podatku dochodowego od osób prawnych, należnego za rok podatkowy zgodnie z zeznaniem rocznym CIT-8. Różnica stanu rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego na koniec i początek okresu sprawozdawczego (z wyłączeniem tych dotyczących operacji rozliczanych z kapitałem własnym) prezentowana jest natomiast jako podatek odroczonego.

Grupa Kapitałowa PGE jest największym w Polsce przedsiębiorstwem sektora elektroenergetycznego pod względem przychodów i generowanego zysku. Ma własne zasoby paliwa, sieci dystrybucyjne oraz samodzielnie wytwarza energię². Jednostką dominującą jest PGE Polska Grupa Energetyczna S.A. – notowana na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie. Podmiotem kontrolującym spółkę jest Skarb Państwa.

W sprawozdaniu finansowym PGE Polska Grupa Energetyczna S.A. widoczna jest pozycja aktywów i zobowiązań z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Świadczy to o tym, że występują przejściowe różnice między wykazywaną w księgach rachunkowych wartością aktywów i pasywów a ich wartością podatkową oraz stratą podatkową możliwą do odliczenia w przyszłości.

W nocie poświęconej podatkowi dochodowemu wyróżnione zostały pozycje, z jakich składają się aktywa z tytułu podatku odroczonego. Są to różnice pomiędzy podatkową a bieżącą wartością księgową: rzeczowych aktywów trwałych, aktywów finansowych, zobowiązań i zapasów. Można tam znaleźć również rezerwy: na koszty rekultywacji, na zakup uprawnień do emisji dwutlenku węgla, na świadczenia pracownicze i pozostałe. Pojawiła się także rekompensata z tytułu rozwiązania przedsiębiorstwa Kupieckie Domy Towarowe (KDT) oraz nieodpłatnie otrzymana infra-

1 Aktywa z tytułu podatku odroczonego w bilansie, http://www.vademecumksiegowego.pl/arttykul_narzedziowa,856,0,13581,aktywa-z-tytułu-podatku-odroczonego-w-bilansie.html (dostęp: 12.06.2020).

2 PGE, *Kim jesteśmy?*, <http://www.gkpgge.pl/relacje-inwestorskie/Grupa/Kim-jestesmy> (dostęp: 12.06.2020).

struktura i opłaty przyłączeniowe. Zobowiązania z tytułu odroczonego podatku dochodowego powstały z podobnych tytułów.

Znając kwoty na początek i koniec okresu rozliczeniowego powyżej opisanych pozycji, można zweryfikować wysokość odroczonego podatku przedstawionego w rachunku zysków i strat, co przedstawia tabela 2.

Tabela 2. Obliczenie wartości odroczonego podatku dochodowego (w mln PLN)

	Rok zakończony 31.12.2018
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego na 1 stycznia	4370
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego na 31 grudnia	4168
Przyrost	(202)
Zobowiązania z tytułu odroczonego podatku dochodowego na 1 stycznia	5101
Zobowiązania z tytułu odroczonego podatku dochodowego na 31 grudnia	5232
Przyrost	131
Podatek odroczony	(202) – 131 = (333)
Podatek odroczony prezentowany w rachunku zysków i strat	(331)

Źródło: opracowanie własne na podstawie PGE Polska Grupa Energetyczna S.A., *Skonsolidowane sprawozdanie finansowe za rok 2018*, <https://www.parkiet.com/assets/pdf/PA288038312.pdf> (dostęp: 12.06.2020).

Widoczna w tabeli 2 rozbieżność może wynikać z zaokrągleń kwot. Odroczonego podatku został wykazany w rachunku zysków i strat, a także w sprawozdaniu z całkowitych dochodów.

Kolejną spółką jest KGHM Polska Miedź S.A. Przedmiotem jej działalności jest wydobywanie i przetwórstwo surowców naturalnych. Przedsiębiorstwo specjalizuje się w produkcji srebra rafinowanego oraz miedzi, a swoje prace prowadzi na trzech kontynentach³.

W swoim sprawozdaniu finansowym spółka wykazuje zarówno aktywa, jak i zobowiązania z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Tak jak w poprzednim przykładzie świadczy to o występowaniu różnic przejściowych. Pozycje te powstały na skutek wyceny transakcji terminowych, aktualizacji wyceny instrumentów zabezpieczających, różnic pomiędzy księgowymi i podatkowymi stawkami amortyzacyjnymi, aktualizacji wyceny aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży czy z tytułu odsetek. Dodatkowo wśród aktywów można odnaleźć takie pozycje jak: rezerwa na likwidację kopalń i innych obiektów technologicznych, zobowiązania na przyszłe świadczenia pracownicze czy straty/odwrócenie strat z tytułu utraty wartości pożyczek.

Nie ma możliwości zweryfikowania wartości podatku odroczonego między rachunkiem zysków i strat a notą, ponieważ podana tam wartość zawiera w sobie część

³ KGHM Polska Miedź, *Nasza branża*, <https://kghm.com/pl/o-nas/nasza-branża> (dostęp: 12.06.2020).

bieżącą i odroczoną. Można natomiast porównać kwotę z tą, która została podana w bilansie, pamiętając, że wartość jest tam ujęta narastająco. Jak widać w tabeli 3 – wartości się pokrywają.

Tabela 3. Obliczenie wartości odroczonego podatku dochodowego (w mln PLN)

	Rok zakończony 31.12.2018	Rok zakończony 31.12.2017
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego na 31 grudnia	1159	1034
Zobowiązania z tytułu odroczonego podatku dochodowego na 31 grudnia	1150	1003
Przyrost = podatek odroczony narastająco	$1159 - 1150 = 9$	$1034 - 1003 = 31$
Podatek odroczony prezentowany w bilansie	9	31

Źródło: opracowanie własne na podstawie PGE Polska Grupa Energetyczna S.A., *Skonsolidowane sprawozdanie finansowe za rok 2018*.

Podatek odroczony za okres sprawozdawczy został ujęty częściowo w wyniku finansowym, a częściowo w pozostałych całkowitych dochodach.

Podsumowanie

Zdarza się, że wartość bilansowa różni się od podatkowej. Różnice mogą mieć charakter stały bądź przejściowy. Przejściowe wynikają z tego, że niektóre księgowo przychody i koszty uznawane są podatkowo w części bądź też całości dopiero po ich zapłacie (albo zrealizowaniu w innej formie). Ujemne różnice zobowiązują jednostkę do utworzenia aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, a dodatnie do utworzenia rezerw. Dla każdego okresu sprawozdawczego są one różne, a ich wpływ jest neutralizowany poprzez podatek odroczony (będący różnicą wyżej opisanych aktywów i rezerw).

Różnice trwale powstają, kiedy wartość bilansowa różni się od wartości podatkowej, ale koszty bilansowe nigdy nie staną się kosztami uzyskania przychodu.

W obu analizowanych sprawozdaniach finansowych, należących do spółek PGE Polska Grupa Energetyczna S.A. i KGHM Polska Miedź S.A., można zaobserwować występowanie różnic przejściowych. Spółki wykazywały zatem w swoich sprawozdaniach aktywa i zobowiązania z tytułu odroczonego podatku dochodowego, a ich skutki odnosiły na wynik finansowy.

Bibliografia

- Aktywa z tytułu podatku odroczonego w bilansie, http://www.vademecumksiegowego.pl/arttykul_narzedziowa,856,0,13581,aktywa-z-tytułu-podatku-odroczonego-w-bilansie.html (dostęp: 12.06.2020).
- Amortyzacja liniowa – co powinieneś wiedzieć?, <https://poradnikprzedsiębiorcy.pl/-amortyzacja-linowa-co-powinieneś-wiedziec> (dostęp: 12.06.2020).
- Fedak Z., *Rachunkowość – zamknięcie roku 2014. Różnice przejściowe między wartością bilansową i podatkową aktywów i pasywów*, Wydawnictwo Rachunkowość Sp. z o.o., Warszawa 2015.
- Jechowski J., *Podatek odroczonego*, https://www.knf.gov.pl/knf/pl/komponenty/img/Prezentacja%20CE-DUR%2026-10-2018_64243.pdf (dostęp: 12.06.2020).
- KGHM Polska Miedź, *Nasza branża*, <https://kghm.com/pl/o-nas/nasza-branża> (dostęp: 12.06.2020).
- Krajowy Standard Rachunkowości nr 2 „Ujawnianie informacji dotyczących podatku dochodowego (w jednostkowym i skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym)”, <http://www.przepisy.gofin.pl/przepisy,3,16,181,1431,48115,20100728,xviii-ujawnianie-informacji-dotyczaczych-podatku-dochodowego.html> (dostęp: 12.06.2020).
- Lazarowicz A., *Amortyzacja degresywna środków trwałych*, <https://poradnikprzedsiębiorcy.pl/-wszystko-o-degresywnej-metodzie-amortyzacji> (dostęp: 12.06.2020).
- Odroczonego podatek dochodowy*, „Zeszyty Metodyczne Rachunkowości” 2018, nr 9(465), <https://www.gofin.pl/bilans/17,1,233,227375,odroczonego-podatek-dochodowy.html> (dostęp: 10.06.2020).
- PGE, *Kim jesteśmy?*, <http://www.gkpge.pl/relacje-inwestorskie/Grupa/Kim-jestesmy> (dostęp: 12.06.2020).
- PGE Polska Grupa Energetyczna S.A., *Skonsolidowanego sprawozdania finansowego za rok 2018*, <https://www.parkiet.com/assets/pdf/PA288038312.pdf> (dostęp: 12.06.2020).
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 1991 r. Nr 80, poz. 350).
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 1994 r. Nr 121, poz. 591).

Streszczenie:

W opracowaniu przedstawiono przyczyny i specyfikę różnic między wartością podatkową a bilansową oraz sposób ich prezentacji w sprawozdaniach finansowych poszczególnych spółek. W pracy wykorzystano analizę sprawozdań finansowych należących do spółek PGE Polska Grupa Energetyczna S.A. oraz KGHM Polska Miedź S.A. Pozwoliła ona na znalezienie różnic przejściowych w analizowanych sprawozdaniach finansowych oraz powstałych w ich wyniku aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego w bilansie jednostki.

Arkadiusz Górny, Roberta Nawrot

Koło Naukowe Rachunkowości Audytor, Uniwersytet Gdański, Wydział Zarządzania,
Katedra Rachunkowości

Wpływ cyfryzacji administracji skarbowej na służby finansowo-księgowe podmiotów gospodarczych

Wprowadzenie

Cyfryzacja w rachunkowości, w postaci programów księgowych i podatkowych, stała się nieodłącznym elementem wsparcia i optymalizacji pracy służb finansowo-księgowych podmiotów gospodarczych. Firmy komercyjne, dostosowując się do wymagań stawianych przez branżę księgowo-podatkową, przeszły od wykorzystywania systemów MRP (*Manufacturing Resource Planning*) do systemów ERP III (*Enterprise Resource Planning*), które łączą w sobie funkcjonalności kilku systemów (np. ERP, MRP, *Business intelligence*) oraz oparte są na takich czynnikach jak mobilność, społeczność i chmura⁴. Obok cyfryzacji w sferze komercyjnej coraz większy wpływ na służby finansowo-księgowe mają zmiany w obszarze e-administracji skarbowej. Administracja skarbowa w stosunku do pozostałych działów władzy i administracji charakteryzuje się wysokim poziomem informatyzacji⁵, co przekłada się nie tylko na relację organ podatkowy – podatnik, lecz także na służby finansowo-księgowe opracowujące i raportujące dane do systemów administracji skarbowej. Celem opracowania jest zbadanie wpływu cyfryzacji administracji skarbowej na służby finansowo-księgowe podmiotów gospodarczych.

4 A. Lenart, *Systemy ERP*, [w:] S. Wrycza, J. Maślankowski (red.), *Informatyka ekonomiczna. Teoria i zastosowania*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2019, s. 416–417.

5 A. Bartosiewicz, M. Smaga, *E-kontrola podatkowa i jednolity plik kontrolny*, Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa 2018, s. 185.

Cyfryzacja w rachunkowości i podatkach wprowadzona przez administrację skarbową

Cyfryzacja, określana również mianem digitalizacji, to „nadawanie postaci cyfrowej danym pisanym i drukowanym”⁶. Za moment wprowadzenia cyfryzacji w Polsce w sferze administracji publicznej można uznać Ustawę z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej oraz Ustawę z dnia 18 września 2001 roku o podpisie elektronicznym, a dla administracji skarbowej utworzenie platformy e-Deklaracje w 2008 roku⁷. Jednak elementem przełomowym dla cyfryzacji rachunkowości i podatków było wprowadzenie w 2016 roku jednolitego pliku kontrolnego⁸, który rozpoczął nowy etap zarówno dla administracji skarbowej, jak i dla podatników wraz ze wspomagającymi ich służbami finansowo-księgowymi. Na dynamiczny rozwój cyfryzacji administracji skarbowej wpływa obligatoryjność większości rozwiązań oraz przerwienie części kosztów informatycznych na podatnika. Z informacji zawartych w tabeli 1 wynika, że wprowadzone rozwiązania charakteryzują się wysoką intensyfikacją implementacji w dość krótkim okresie oraz oparciem większości tych rozwiązań na standardzie XML (*Extensible Markup Language*). Oparcie narzędzi administracji skarbowej na tym formacie oznacza ustandaryzowanie wymiany plików oraz możliwość ich przetwarzania w sposób, który pozwoli na ich dalszą analizę na potrzeby Krajowej Administracji Skarbowej (KAS).

Tabela 4. Wybrane rozwiązania w zakresie cyfryzacji wprowadzone przez administrację skarbową

Rozwiązanie	Opis	Data obowiązywania	Forma
Jednolity plik kontroly	Zestaw informacji o sprzedaży i zakupach za dany okres wynikający z ewidencji VAT, dla JPK_VAT powiększone o pozycje z deklaracji VAT-7 (VAT-7K) i dane w celach analizy poprawności składanych rozliczeń	Duże przedsiębiorstwa: 1.07.2016 r.	XML
		Małe i średnie przedsiębiorstwa: 1.01.2017 r.	
		Mikroprzedsiębiorstwa: 1.01.2018 r.	
		JPK na żądanie organów podatkowych: 1.07.2018 r.	
		JPK_VAT z deklaracją: – od 1.04.2020 r. – obowiązkowo duże przedsiębiorstwa, a pozostałe dobrowolnie – 1.07.2020 r. – duże, średnie i małe przedsiębiorstwa oraz mikroprzedsiębiorstwa	
MDR (Mandatory Disclosure Rules)	Raportowanie schematów podatkowych	25.06.2018 r. – schemat podatkowy transgraniczny	XML
		1.11.2018 r. – inny niż ww. schemat podatkowy	

6 Słownik języka polskiego PWN, hasło: *Digitalizacja*, <https://sjp.pwn.pl/sjp/dygitalizacja;2555621.html> (dostęp: 27.03.2020).

7 A. Zalewska-Bochenko, *E-deklaracje w systemie elektronicznej administracji*, „Studia Informatica Pomerania” 2017, nr 3, s. 66–67.

8 J. Fornalik, J. Ziętek, *Rewolucja technologiczna w podatkach*, „Krytyka Prawa” 2019, t. 11, nr 2, s. 65.

Rozwiązanie	Opis	Data obowiązywania	Forma
e-sprawozdania	Elektroniczne sprawozdanie finansowe o określonej strukturze logicznej i formacie	1.10.2018 r.	XML
Kasy fiskalne on-line	System rejestracji on-line sprzedaży	1.05.2019 r. – wprowadzenie kas on-line (nieobligatoryjne stosowanie dla wszystkich podatników)	System CRK
		1.01.2020 r. – obowiązkowo branża paliwowa, usługi naprawy pojazdów, wulkanizacja	
		1.07.2020 r. – obowiązkowo gastronomia, sprzedaż węgla, usługi w zakresie krótkotrwałego zakwaterowania	
		1.01.2021 r. – obowiązkowo branża budowlana, fryzjerska, kosmetyczna, prawnicza, lekarska i stomatologiczna w zakresie opieki medycznej, usługi typu fitness	
Twój e-PIT	System rozliczenia podatku od osób fizycznych	15.02.2019 r.	Usługa on-line Portalu Podatkowego

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych zawartych na Portalu Podatkowym, <https://www.podatki.gov.pl/> (dostęp: 28.03.2020).

Odzwierciedleniem zamierzeń Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie cyfryzacji jest projekt CVP (Czynności kontroli elektronicznej, VAT – Plik), który zakłada rozwój dostarczanych usług cyfrowych, zwiększenie wsparcia informatycznego w procesach kontroli celno-skarbowej i podatkowej z wykorzystaniem danych dostarczanych do KAS oraz wprowadzenie e-sprawozdań finansowych. Celem projektu jest osiągnięcie następujących skutków⁹:

- uszczelnienie systemu podatkowego, w tym wyeliminowanie nadużyć w zakresie podatku od towarów i usług;
- zmniejszenie liczby kontroli skarbowych, które w założeniu mają być mniej pracochłonne, bardziej efektywne i mniej uciążliwe dla przedsiębiorców i służb księgowych;
- ograniczenie pracochłonności przetwarzania deklaracji podatkowych, zadań oraz danych i informacji;
- uproszczenie formularzy;
- ograniczenie wezwań podatników w celu złożenia wyjaśnień do KAS oraz liczby składanych deklaracji potwierdzających dane zawarte już w innych systemach;
- skrócenie przeciętnego czasu potrzebnego na wypełnienie obowiązków skarbowych przez przedsiębiorców i służbę księgową.

⁹ Ministerstwo Finansów – Krajowa Administracja Skarbowa, *Projekt CVP*, <https://www.gov.pl/web/kas/projekt-cvp> (dostęp: 27.03.2020).

Przykłady wpływu cyfryzacji na służby finansowo-księgowe podmiotów gospodarczych

Wprowadzenie jakiegokolwiek zmiany wiąże się przede wszystkim z dodatkowymi kosztami – zakupu oraz wdrożenia odpowiednich narzędzi, a także z przeznaczeniem czasu na przyswojenie wiadomości na temat usprawnień oraz efektywne ich wdrożenie. Stąd wynika potrzeba organizowania szkoleń i zaangażowania w to pracowników różnych szczebli. Powszechnie wiadomo, że zmiany w polskim systemie podatkowym występują relatywnie często, więc osoby wykonujące usługi finansowo-księgowe co rusz biorą udział w różnego rodzaju szkoleniach. Jednak innowacje związane z cyfryzacją, pod postacią wprowadzenia obowiązku składania elektronicznych sprawozdań finansowych, jednolitego pliku kontrolnego czy systemu rozliczania podatku dochodowego e-PIT, niosą z sobą konieczność przeprowadzania dodatkowych szkoleń nie tylko z zakresu wiedzy na temat innowacji, ale i z obsługi aplikacji, programów do ich stosowania. Ministerstwo Finansów udostępnia programy do wysyłania e-sprawozdań, składania zeznań podatkowych, jednak oprogramowania stworzone przez firmy komercyjne są znacznie lepiej dostosowane do potrzeb rynku i zawierają często więcej możliwości. Istnieje konieczność dostosowania posiadanego oprogramowania komputerowego do nowych wymogów. Koszty z tym związane są więc zrzucone w głównej mierze na przedsiębiorców¹⁰.

Działania dotyczące cyfryzacji powinny przynosić korzyści polegające między innymi na sprawniejszym i bardziej efektywnym gromadzeniu, przetwarzaniu i wymianie informacji. Dzięki temu jednostka może szybciej i dokładniej tworzyć zestawienia i raporty, jednocześnie umożliwiając sporządzanie szczegółowych analiz, które mogą pozwolić kierownikowi jednostki na podejmowanie odpowiednich decyzji. Dane wysyłane drogą elektroniczną przez jednostki sprawiają, że administracja skarbowa ma znacznie szersze możliwości związane z walką z nieuczciwymi podatnikami, dzięki mniej licznym, ale trafnym kontrolom.

Cyfryzacja, oprócz dodatkowych kosztów, niesie z sobą także nowe zagrożenia. Obecnie ogromny zbiór wrażliwych informacji na temat jednostek przechowywany jest na serwerach, nośnikach elektronicznych. Mimo profesjonalnych zabezpieczeń istnieje ryzyko ich wycieku lub prób przejęcia, na przykład poprzez ataki hakerskie¹¹.

Jednym z przykładów wpływu cyfryzacji na służby finansowo-księgowe podmiotów gospodarczych mogą być następstwa wprowadzenia tzw. białej listy podatników

10 *Galopująca cyfryzacja w służbie fiskusa. Kto korzysta, a kto ponosi koszty*, „Tygodnik Gazeta Prawna”, 10 stycznia 2020, <https://edgp.gazetaprawna.pl/e-wydanie/57154,10-stycznia-2020/70013,Tygodnik-Gazeta-Prawna/709830,Galopujaca-cyfryzacja-w-sluzbie-fiskusa.-Kto-korzysta-a-kto-ponosi-koszty.html> (dostęp: 29.03.2020).

11 G. Voss, *Rachunkowość w procesie cyfryzacji – obszary ryzyka*, „Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów/Szkoła Główna Handlowa” 2017, z. 157, s. 35.

VAT. Jeśli chodzi o zastosowanie wykazu, korzystny jest z pewnością swobodny dostęp do informacji o podmiotach znajdujących się w nim. Istnieje możliwość sprawdzenia kontrahenta – czy jest on zarejestrowany jako podatnik czynny, zwolniony, wykreślony, czy w ogóle nie jest zarejestrowany. Pozwala to na upewnienie się, czy nie jest się częścią działań dążących do wyłudzenia VAT. Jest to szczególnie ważne, ponieważ obecnie nie istnieją przepisy, które mogłyby chronić podatników korzystających z wykazu. W związku z tym ci, którzy się nim posilkują, ponoszą odpowiedzialność za współdziałanie z kontrahentami niedziałającymi zgodnie z przyjętymi przepisami. Dlatego, mimo braku nakazu korzystania z wykazu, aby uniknąć konsekwencji, podatnik powinien dokładnie sprawdzać, z kim nawiązuje współpracę. Wraz z początkiem 2020 roku wykaz podatników VAT przestał sprawować wyłącznie funkcję informacyjną¹². Do Ordynacji podatkowej oraz ustaw o podatku dochodowym zostały włączone reguły dotyczące sankcji za realizowanie płatności dla rachunków, których nie zawiera wykaz. W odniesieniu do podatku dochodowego sankcje polegają na wyłączeniu z kosztów uzyskania przychodów płatności wykonywanych na rachunki nieznajdujące się na białej liście oraz na ustaleniu podatnikom przychodów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym¹³. Ze strony Ordynacji podatkowej sankcje związane są z solidarną odpowiedzialnością nabywców towarów i usług oraz podatników pośredniczących w przekazywaniu należności od nabywców całym swoim majątkiem razem z dostawcą lub usługodawcą, za jego zaległości podatkowe związane z dostawą na rzecz podatnika¹⁴.

Badanie ankietowe

W celu uzyskania opinii osób wykonujących usługi finansowo-księgowe na temat wpływu cyfryzacji polskiej administracji skarbowej na ich przedsiębiorstwo oraz wykonywaną pracę zostało przeprowadzone badanie ankietowe. Odkonduło się ono w dniach 3–17 marca 2020 roku. Formularz ankiety został rozpowszechniony drogą mailową do różnych przedsiębiorstw oraz za pośrednictwem portalu Facebook, poprzez udostępnianie formularza na wielu grupach zainteresowań – dotyczących finansów, rachunkowości i podatków.

Kwestionariusz składał się z czternastu pytań o charakterze zamkniętym, na które odpowiedziały 163 osoby. Pierwsze trzy pytania pozwoliły określić sylwetki ankieto-

12 T. Krywan, *Biała lista podatników VAT*, Infor PL S.A., Warszawa 2019, s. 21.

13 Art. 22p ust. 1 i 2 Ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2019 r., poz. 1387 z późn. zm.).

14 Art. 117ab Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2019 r., poz. 900 z późn. zm.).

wanych – większość z nich to kobiety – 82,8%. Najwięcej respondentów (36,2%) mieściło się w przedziale wiekowym 26–35 lat. Niewiele mniej, bo 33,1%, to osoby w wieku od 35 do 45 lat. Różnorodność zajmowanych przez ankietowanych stanowisk przedstawia rysunek 1. Większość osób zajmowała stanowisko głównego księgowego (31,3%), księgowego (36,2%) i doradcy podatkowego (6,7%). Pozostali respondenci to między innymi właściciele biur rachunkowych, kontrolerzy finansowi, biegli rewidentzi i specjaliści ds. rachunkowości czy podatków. Wśród ankietowanych znalazł się również agent celny i pracownik Krajowej Administracji Skarbowej.

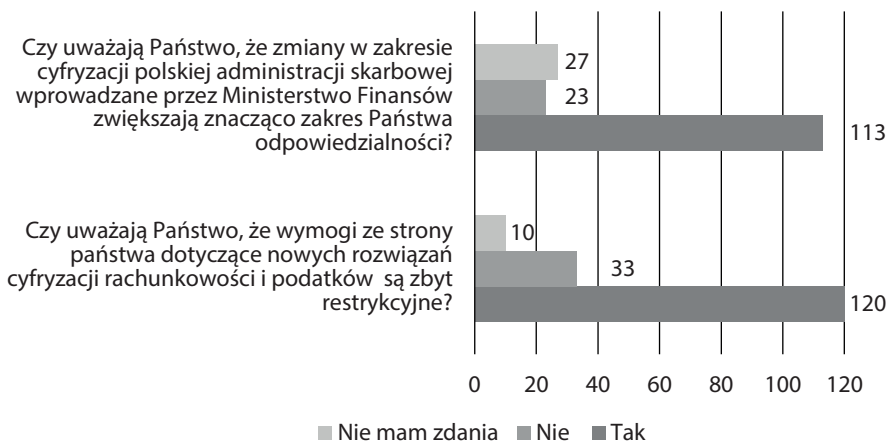


Rysunek 1. Rodzaj zajmowanego przez respondentów stanowiska pracy

Źródło: opracowanie własne.

Pytanie czwarte miało na celu sprawdzenie, czy ankietowani uważają, że dane finansowe firm przechowywane w formie elektronicznej na serwerach publicznych są zabezpieczane w odpowiedni sposób. Ponad połowa z nich – 55,2% – zauważała ryzyko i sądziła, że ich wrażliwe dane mogą być narażone w pewien sposób na ataki hakierskie lub inne zdarzenia.

Kolejne pytanie miało na celu zbadanie tego, czy w związku ze zmianami w zakresie cyfryzacji wprowadzonymi przez Ministerstwo Finansów zwiększył się zakres odpowiedzialności respondentów. Jak widać na rysunku 2, zdecydowana większość – 69,3% – uważała, że ich odpowiedzialność się zwiększyła. Może to być spowodowane dodatkowymi obciążeniami finansowymi związanymi z podejmowaniem nieodpowiednich decyzji czy błędami na przykład w jednolitych plikach kontrolnych. Natomiast ponad 70% ankietowanych stwierdziło, że państwo stawia zbyt restrykcyjne wymogi co do nowych rozwiązań. Część z nich (20,2%) nie czuła się obciążona w żaden sposób. Około 6% osób nie miało na ten temat zdania.



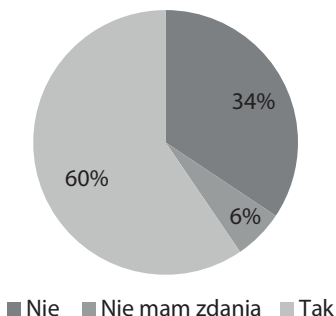
Rysunek 2. Zwiększenie zakresu odpowiedzialności i postrzeganie przez respondentów wymogów ze strony państwa

Źródło: opracowanie własne.

Pytania siódme i ósme związane były z warunkami pracy respondentów. Pierwsze z nich dotyczyło tego, czy wprowadzone formy cyfryzacji zmieniły postać zajmowanego przez badanych stanowiska. Większość (59,5%) uważała, że wpłynęło to na formę oraz poszerzyło zakres czynności, które muszą wykonywać. Natomiast 34,4% respondentów miało odmienne zdanie, a reszta nie potrafiła tego określić. Drugie z pytań dotyczyło pozostawania dłużej w pracy, na przykład z powodu konieczności poprawienia niezgodności powstałych przez niedopracowane do końca oprogramowanie, błędy serwerów czy konieczność interpretacji nowych przepisów. Zdecydowana większość ankietowanych przyznała, że zaszła taka konieczność, z czego według 49,1% osób zdarzało się to sporadycznie, a według 38% bardzo często. Dla 12,9% ankietowanych nie było to konieczne. Sytuację dobrze obrazują rysunki 3 i 4.

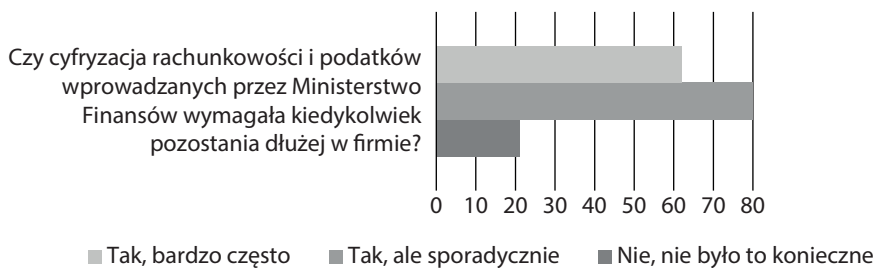
Odpowiadając na kolejne pytanie, większość osób (aż 90,2%) stwierdziła, że informacje udostępniane przez państwo na Portalu Podatkowym są niewystarczające do zrozumienia zagadnienia wprowadzanych zmian i muszą posilkować się innymi źródłami informacji.

Na rysunku 5 można zobaczyć, że około 75,5% respondentów zauważyło również, że firmy komercyjne nie implementowały w prawidłowy sposób nowych rozwiązań i mechanizmów do programów księgowych, co skutkowało wystąpieniem błędów w oprogramowaniu (24,5% osób nie miało żadnych zastrzeżeń). Ponadto 54,6% ankietowanych twierdziło, że firmy komercyjne nie nadążają z przystosowywaniem programów do nowych wymogów (31,9% było przeciwnych, a 13,5% nie miało na ten temat zdania).



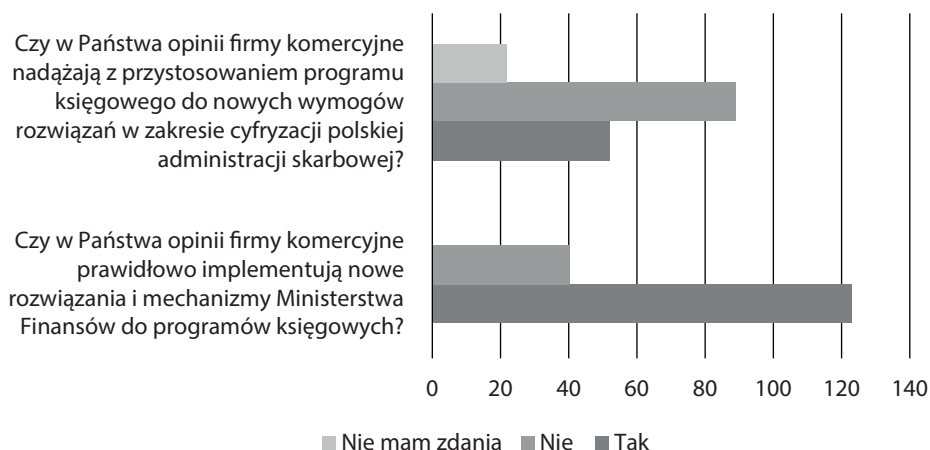
Rysunek 3. Wpływ cyfryzacji na postać zajmowanego stanowiska pracy

Źródło: opracowanie własne.



Rysunek 4. Wpływ cyfryzacji na wymiar pracy

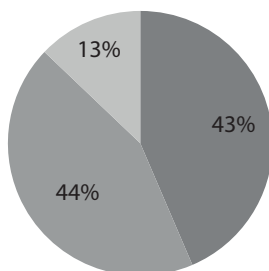
Źródło: opracowanie własne.



Rysunek 5. Sprawność działania firm komercyjnych i prawidłowość implementacji nowych rozwiązań

Źródło: opracowanie własne.

Pytanie dwunaste miało na celu sprawdzenie, czy w przedsiębiorstwach, w których pracują ankietowani, dodatkowe koszty, związane z nowymi mechanizmami wprowadzonymi przez Ministerstwo Finansów, były odczuwalne w znacznym stopniu. Zdecydowana większość osób to potwierdziła – 44% respondentów zaznaczyło, że firma odczuła dodatkowe obciążenia w znacznym stopniu i dokładnie tyle samo odpowiedziało, że odczuła, ale w nieznacznym stopniu (13% twierdziło, że koszty nie były dla jednostki odczuwalne). Sytuację przedstawiono na rysunku 6.



■ Były nieznacznie odczuwalne ■ Były znacząco odczuwalne ■ Nie były odczuwalne

Rysunek 6. Odczuwalność kosztów cyfryzacji przez firmy

Źródło: opracowanie własne.

Ostatnie pytanie poruszyło kwestię występowania problemów technicznych, związanych z wprowadzaniem nowych rozwiązań w zakresie cyfryzacji polskiej administracji skarbowej. Większość respondentów stwierdziła występowanie problemów, z czego 62,6% z nich uważało, że występują u nich nieznaczne problemy techniczne, a dla 26,4% nowe rozwiązania sprawiały duże kłopoty (11% ankietowanych nie miało żadnych problemów technicznych).

Podsumowanie

Niniejsze opracowanie przedstawia zagadnienia dotyczące funkcjonowania cyfryzacji w rachunkowości i podatkach. Ukazuje również, że niesie ona z sobą pewne następstwa. Przedsiębiorstwa w coraz większym stopniu decydują się na wprowadzanie zaawansowanych rozwiązań informatycznych. Skutki tego mogą oddziaływać na nie oraz ich pracowników w pozytywny i negatywny sposób. Objawia się to w postaci lepszego przepływu informacji i możliwości ich przetwarzania, ale i dodatkowych kosztów, sankcji czy na przykład narażenia wrażliwych danych na wyciek. Ankietowani wykonujący usługi finansowo-księgowe obawiają się o bezpieczeństwo swoich informacji, uważają, że wymagania stawiane przez państwo są zbyt restrykcyjne i zna-

cząco zwiększają zakres ich odpowiedzialności w firmie. Osoby pracujące w branży księgowo-podatkowej mogą obawiać się nałożenia na nie sankcji w przypadku popełnienia błędów czy niedopatrzeń. Z różnych powodów – technicznych lub z konieczności interpretowania i głębszego zrozumienia przepisów – zostają oni w pracy po godzinach. Większość osób nie do końca jest zadowolona ze sprawności komercyjnych firm, które według nich nie implementują nowych rozwiązań szybko i poprawnie, mimo że przedsiębiorstwa poniosły niemałe i dość mocno odczuwalne koszty związane z zakupem i dostosowaniem oprogramowania komputerowego do obecnie obowiązujących wymogów. Reasumując, postępująca cyfryzacja polskiej administracji skarbowej ma duży wpływ na osoby wykonujące czynności finansowo-księgowe i ich firmy. Opinia tych osób powinna stać się powodem do zastanowienia się, czy cyfryzacja jest do końca przemyślana, prowadzona w prawidłowy sposób oraz czy nie obciąża zbyt mocno przedsiębiorców i pracowników. Z tego wynika, że powinni oni otrzymać większe wsparcie i darmowy, szerszy dostęp do informacji, w celu zwiększenia efektywności współpracy na linii państwo – jednostki gospodarcze.

Bibliografia

- Bartosiewicz A., Smaga M., *E-kontrola podatkowa i jednolity plik kontrolny*, Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa 2018.
- Fornalik J., Ziętek J., *Revolucja technologiczna w podatkach*, „Krytyka Prawa” 2019, t. 11, nr 2, s. 62–74.
- Galopująca cyfryzacja w służbie fiskusa. Kto korzysta, a kto ponosi koszty*, „Tygodnik Gazeta Prawna”, 10.01.2020 r., <https://edgp.gazetaprawna.pl/e-wydanie/57154,10-stycznia-2020/70013,Tygodnik-Gazeta-Prawna/709830,Galopujaca-cyfryzacja-w-sluzbie-fiskusa.-Kto-korzysta-a-kto-ponosi-koszty.html> (dostęp: 29.03.2020).
- Krywan T., *Biała lista podatników VAT*, Infor PL S.A., Warszawa 2019.
- Lenart A., *Systemy ERP*, [w:] S. Wrycza, J. Maślankowski (red.), *Informatyka ekonomiczna. Teoria i zastosowania*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2019, s. 343–367.
- Ministerstwo Finansów – Krajowa Administracja Skarbowa, *Projekt CVP*, <https://www.gov.pl/web/kas/projekt-cvp> (dostęp: 27.03.2020).
- Portal Podatkowy, <https://www.podatki.gov.pl/> (dostęp: 28.03.2020).
- Słownik języka polskiego PWN*, hasło: *Digitalizacja*, <https://sjp.pwn.pl/sjp/dygitalizacja;2555621.html> (dostęp: 27.03.2020).
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2019 r., poz. 1387 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2019 r., poz. 900 z późn. zm.).
- Voss G., *Rachunkowość w procesie cyfryzacji – obszary ryzyka*, „Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów/Szkoła Główna Handlowa” 2017, z. 157, s. 31–46.
- Zalewska-Bochenko A., *E-deklaracje w systemie elektronicznej administracji*, „Studia Informatica Pomerania” 2017, nr 3, s. 63–71.

Streszczenie:

Niniejsze opracowanie prezentuje oddziaływanie cyfryzacji administracji skarbowej na stanowiska osób, które wykonują czynności rachunkowo-podatkowe. W pracy przedstawiona została geneza, cele cyfryzacji i wybrane rozwiązania stosowane przez polską administrację skarbową. Dodatkowo zostały ukazane pozytywne oraz negatywne następstwa wybranych działań związanych z cyfryzacją. Do zbadania jej wpływu na służby finansowo-księgowe podmiotów gospodarczych posłużyła ankieta składająca się z 14 pytań. Wzięło w niej udział 163 respondentów. Na podstawie przeprowadzonych badań stwierdzono, iż są oni niepewni co do odpowiedniego zabezpieczenia wrażliwych danych na serwerach publicznych oraz czują zwiększoną odpowiedzialność w związku ze zbyt restrykcyjnymi wymogami ze strony państwa. Co więcej, wprowadzanie nowych rozwiązań jest połączone z występowaniem wielu problemów technicznych i ponoszeniem dodatkowych kosztów. Dla większości ankietowanych zaistniała konieczność pozostania przez to dłużej w pracy, a zakres wykonywanych przez nich czynności się poszerzył. Osoby te nie do końca są zadowolone z systemu informacyjnego, który zawiera wiele niejasności. Według respondentów firmy komercyjne nie nadążają z wprowadzaniem zmian w swoim oprogramowaniu oraz implementują je w nieprawidłowy sposób.

Rachunkowość to dla wielu nie tylko nauka czy zawód, to pasja, która na stałe spłótła się z losami naukowców, praktyków, dydaktyków, których zainteresowania naukowo - badawcze obejmują szerokie spectrum zagadnień z zakresu rachunkowości: od teorii rachunkowości, poprzez problematykę kosztów produkcji i ich rachunku, a także finansowych wyników działalności przedsiębiorstwa i kierunków ich analizy, po zagadnienia szeroko rozumianego systemu informacyjnego przedsiębiorstwa oraz złożonej i wieloaspektowej problematyki rozwoju współczesnej rachunkowości. Warto znać historie napisane przez życie tym, którzy w rachunkowości widzą o wiele więcej niż tylko Debet i Credit. Warto pamiętać, o tych najbardziej zasłużonych i uznanych członkach Panteonu Polskiej Rachunkowości. „Il Maestro di color che sano”, czyli „Mistrz tych, którzy wiedzą”. Ludzie, pasja, historie.

Opracowanie „Rachunkowość - ludzie, pasja, historie” stanowi głos w dyskusji nad ewolucyjnym charakterem oraz perspektywami współczesnej rachunkowości.

dr hab. Ewa Śnieżek, prof. UŁ



ISBN 978-83-65766-37-3



9 788365 766373

Wydawnictwo SIZ
ul. Matejki 22/26 pok. 112
90-237 Łódź
tel.: 42 635 47 91

e-mail: biuro@wydawnictwo-siz.pl

SIZ

wydawnictwo