



UNIWERSYTET
EKONOMICZNY
W POZNANIU

mgr Regina Szymczak-Staniek

**Wycena aktywów kompetencyjnych
i ich ujęcie w sprawozdaniu finansowym podmiotu
społecznie odpowiedzialnego**

Valuation of competence assets
and their inclusion in the financial statements
of a socially responsible entity

Praca doktorska

Promotor: dr hab. Marzena Remlein, prof. nadzw. UEP

Promotor pomocniczy: dr Magdalena Kowalczyk

Pracę przyjęto dnia

podpis Promotora pomocniczego

podpis Promotora

Wydział: Zarządzania

Katedra: Rachunkowości

Poznań 2018

SPIS TREŚCI

WSTĘP	4
Rozdział 1. Społeczna odpowiedzialność jednostek sektora publicznego a rachunkowość odpowiedzialności społecznej	12
1. 1. Istota i znaczenie odpowiedzialności społecznej	12
1. 2. Główne obszary społecznej odpowiedzialności podmiotu	28
1. 3. Jednostka budżetowa jako podmiot społecznie odpowiedzialny	33
1. 4. Idea rachunkowości odpowiedzialności społecznej	37
1. 5. Rola Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego w rachunkowości podmiotu odpowiedzialnego społecznie	47
Rozdział 2. Aktywa kompetencyjne jako przedmiot wyceny	53
2. 1. Koncepcje kapitału intelektualnego	53
2. 2. Istota i klasyfikacja aktywów kompetencyjnych	62
2. 3. Wycen w systemie rachunkowości	77
2. 4. Metody wyceny aktywów kompetencyjnych	89
2. 5. Wartość aktywów kompetencyjnych w świetle wartości w naukach społecznych	102
Rozdział 3. Miejsce i aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym podmiotu społecznie odpowiedzialnego	108
3. 1. Sprawozdanie finansowe podmiotu społecznie odpowiedzialnego w teoriach rachunkowości	108
3. 2. Standardy sprawozdawczości zintegrowanej	119
3. 3. Zasady rachunkowości w procesie sporządzania sprawozdania finansowego podmiotu społecznie odpowiedzialnego	124
3. 4. Cechy jakościowe informacji zawartej w sprawozdaniu finansowym podmiotu społecznie odpowiedzialnego	138
3. 5. Użyteczność informacji sprawozdawczej podmiotu społecznie odpowiedzialnego ...	149
3. 6. Aktywa kompetencyjne w sprawozdaniu finansowym podmiotu społecznie odpowiedzialnego	159
Rozdział 4. Wycena i prezentacja aktywów kompetencyjnych w praktyce polskich podmiotów społecznie odpowiedzialnych – wyniki badań empirycznych ..	166
4. 1. Metodyka badania empirycznego	166
4. 2. Wstępne wyniki badań	174
4. 3. Identyfikacja składników aktywów kompetencyjnych, zasad i metod ich wyceny oraz wpływu aktywów kompetencyjnych na kreowanie wartości podmiotu	196

4. 4. Prezentacja aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniach finansowych podmiotu społecznie odpowiedzialnego	202
4. 5. Podsumowanie i wnioski z badania	212
Rozdział 5. Model wyceny i prezentacji aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym jednostki budżetowej jako podmiotu społecznie odpowiedzialnego	216
5. 1. Założenia metodologiczne modelu	216
5. 2. Wycena aktywów kompetencyjnych według wartości godziwej	226
5. 3. Dokumentacja i zasady ewidencji księgowej aktywów kompetencyjnych	233
5. 4. Weryfikacja modelu wyceny aktywów kompetencyjnych	243
5. 5. Model prezentacji aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym jednostki budżetowej	249
Zakończenie	262
Bibliografia	273
Spis rysunków	288
Spis tabel	289
Spis wykresów	293
Spis schematów	294
Załączniki	295

WSTĘP

Ostatnie dziesięciolecie XX wieku jest uważany za okres największych przemian społecznych i ekonomicznych od czasów Rewolucji Przemysłowej w Anglii w XVII wieku. Zmieniły się warunki działania i funkcjonowania podmiotów gospodarczych. Rynek narzucił konieczność wprowadzenia nowych pojęć i nowego podejścia do zarządzania i rachunkowości, gdy czynnikami o priorytetowym znaczeniu dla procesu kreacji wartości stał się człowiek, wiedza, informacja i inne niematerialne, nieuchwytnie i dotychczas, zazwyczaj pomijane w pomiarze wartości zasoby. Mechanizmy rynkowe, promowanie ekonomicznego i społecznego postępu poprzez zacieśnianie współpracy gospodarczej oraz likwidowanie barier w obrocie handlowym wymuszają dokonywanie szeregu bardzo poważnych zmian w systemie zarządzania podmiotem i funkcjonowania podmiotu w gospodarce. W tym nowym układzie funkcjonowania gospodarki nastąpiła zmiana instrumentów wykorzystywanych w zarządzaniu podmiotem gospodarczym. Nieodzowna stała się racjonalizacja działań. Wywołany został silny przymus optymalizacji wielkości zatrudnienia, który uwarunkowany jest zarówno dostępnością „siły roboczej”, jak i systemem środków ekonomicznych i organizacyjnych podmiotu. Towarzyszy temu wysoki stopień trudności utrzymania przewagi konkurencyjnej, wynikający między innymi z funkcjonowania z jednej strony przedsiębiorstw w warunkach gospodarki opartej na wiedzy, a z drugiej z wprowadzania systemu korporacyjnego do struktur, jakimi są odpowiedzialne społecznie jednostki budżetowe funkcjonujące w polskim systemie podatkowym. Jako organy niezespólonej administracji rządowej, pełnią służebną rolę w społeczeństwie i wymagają posiadania unikalnych zasobów trudnych do skopiowania pozwalających podmiotowi tę przewagę konkurencyjną utrzymać, bądź sprostać odgórnie stawianym wymaganiom. Strategicznymi zasobami stały się wartości niematerialne, na które składają się między innymi kluczowe kompetencje podmiotu, przyczyniające się do przyszłego tworzenia wartości.

Powyższe zmiany oraz luki w rozwiązaniach prawnych wymagają od zarządzających podmiotem gospodarczym wykonywania nieustannej, szeroko płaszczyznowej obserwacji zjawisk gospodarczych, szczególnie w obszarze kapitału intelektualnego.

Podstawowym narzędziem, który umożliwi precyzyjny wgląd w przebieg procesów użytkowania zasobami w gospodarce, jest rachunkowość finansowa. Jej metoda odwołuje się do koncepcji prawdziwego i rzetelnego obrazu. Natomiast paradygmat tradycyjnej rachunkowości skoncentrowany jest wokół kapitału (Niemczyk 2013, s. 7).

Obowiązujące modele rachunkowości informują zarząd przedsiębiorstwa i jego interesariuszy oraz sektor publiczny o wartości jednostki gospodarczej, wartości związanej z określonym miejscem, czasem, produktem, klientem i działalnością. Natomiast w dobie XXI wieku, zwanego erą wiedzy, kiedy istotnego znaczenia nabrały zasoby ludzkie i wiedza, treść informacyjna sprawozdań finansowych zaczęła stawać się nieadekwatna do faktycznej sytuacji podmiotu. Nastąpił wzrost zainteresowania kapitałem intelektualnym i kompetencjami. Terminy te nie posiadają jednoznacznej, uniwersalnej definicji. Mogą być rozpatrywane z punktu widzenia zarówno jednostki, jak i całego podmiotu gospodarczego. Ponadto, koncentrując uwagę na tych zasobach, podkreślenia wymaga fakt, że mogą one decydować o przyszłym potencjale każdego podmiotu przysparzając mu oczekiwanych korzyści.

Kapitał intelektualny jest koncepcją relatywnie nową i enigmatyczną, związaną głównie z niematerialnymi aktywami podmiotu. W takiej sytuacji obecnie stosowane modele rachunkowości nie są w stanie „uchwycić” tych aktywów w sposób adekwatny do ich rzeczywistej wartości ani zaprezentować je w postaci zwartej i przejrzystej formie (Jarugowa, Fijałkowska 2002, s. 67). Wartości niematerialne, to jeden z najtrudniejszych obszarów w rachunkowości. Trudność wynika z niejednoznaczności definicji wartości niematerialnych i prawnych a także z braku właściwych dla tych składników metod ich pomiaru i wyceny.

W literaturze przedmiotu spotyka się próby pomiaru i wyceny kompetencji, jednak uwaga skoncentrowana jest głównie w kierunku pomiaru i wyceny kompetencji z punktu widzenia podmiotu gospodarczego. Niewiele uwagi poświęca się pomiarowi i wycenie kompetencji z indywidualnego punktu widzenia.

Zachodzące zmiany w gospodarce, wzrost zainteresowania zagadnieniami związanymi z zarządzaniem zasobami niematerialnymi, zmienność otoczenia, ilość i rodzaj zasobów, którymi dysponują podmioty funkcjonujące na rynku powodują, że podstawową bazą informacji o działalności gospodarczej dowolnej jednostki gospodarczej, a także o zasobach sektora publicznego jest jej rachunkowość. Rachunkowość to „międzynarodowy język biznesu”, stanowiący system ciągłego obserwowania w czasie, pomiaru, ujmowania, prezentowania i interpretowania wyrażonych w mierniku pieniężnym bilansujących się ogólnych i szczegółowych danych o działalności gospodarczej i sytuacji finansowej podmiotu (Martyniuk, Małkowska 2010, s. 9). Zdaniem A. Jarugowej rachunkowość jest rozumiana jako system informacyjny, służący użytkownikom do podejmowania decyzji gospodarczych, zwłaszcza finansowych, oraz rozliczania kierownictwa z odpowiedzialnego i efektywnego

zarządzania powierzonym majątkiem. Z kolei M. Gmytrasiewicz definiuje rachunkowość jako wieloaspektowy rachunek problemowy oparty na pomiarze, rejestracji, grupowaniu, prezentacji i interpretacji określonych zjawisk (Remlein 2008, s. 41-43). System ten, aby mógł właściwie wspomagać proces zarządzania zasobami charakterystycznymi dla gospodarki opartej na wiedzy, powinien dostarczać decydującym informacji wiarygodnej, uwzględniającej dane nie tylko historyczne, ale także prognozowane o charakterze finansowym, jak i niefinansowym. Spełnienie wymogu informacyjnego stwarza potrzebę dostosowania elementów systemu rachunkowości do szczególnych uwarunkowań wynikających ze specyfiki kompetencji i jej wpływu na wartość kapitału intelektualnego. Skupiając uwagę na specyfice kapitału intelektualnego, kompetencjach i na optymalnym gospodarowaniu zasobami ludzkimi zasadne jest zbadanie dotychczasowych metod wyceny aktywów kompetencyjnych. Ponadto wzrost znaczenia informacji i szerokie grono użytkowników sprawozdań finansowych przemawia za tym, że próba wyceny aktywów kompetencyjnych wydaje się zasadna. Poza tym brak odzwierciedlenia w sprawozdawczości tego składnika może naruszać główną koncepcję rachunkowości, jaką jest rzetelny i jasny obraz, bowiem istota tej koncepcji sprowadza się do wiernego, zgodnego z prawdą odzwierciedlenia rzeczywistości. Ponadto nieujmowanie aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym powoduje zmniejszenie jego użyteczności.

Jeśli rachunkowość ma być podstawowym źródłem informacji dla globalnego rynku, a także dostarczać informacje niezbędne do podejmowania decyzji ekonomicznych, to należy dążyć do wyceny i raportowania wielkości aktywów kompetencyjnych. Obecnie sprawozdanie finansowe jednostki budżetowej jest co do zawartości informacyjnej zbliżone do sprawozdania finansowego podmiotu gospodarczego. Zbieżność ta wynika z faktu, że oba podmioty są podmiotami rachunkowości. Jednostka budżetowa będąca podmiotem rozprawy, pełni służebną rolę w społeczeństwie. Wypełniając swoją misję, powinna uwzględniać wymogi ekologiczne, społeczne i ekonomiczne, a także powinna dbać o interes własny i spełniać oczekiwania społeczeństwa. Można zatem jednostkę budżetową traktować jako podmiot społecznie odpowiedzialny, w którym istotne znaczenie ma rachunkowość odpowiedzialności społecznej. Rachunkowość odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstwa stanowi system pomiaru ekonomicznego odnoszącego się do wartości majątku i kapitału oraz efektów gospodarowania nimi w przedsiębiorstwie, stosującego podejście etyczne i celowo zorientowanego na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem oraz jego wewnętrznego i zewnętrznego rozrachunku z tytułu ekonomicznej i środowiskowej odpowiedzialności (Samelak 2013, s. 27).

Przesłankami, które miały wpływ na podjęcie badań w zakresie wyceny aktywów kompetencyjnych i ich ujęcia w sprawozdaniu finansowym jednostki budżetowej jako podmiotu społecznie odpowiedzialnego są:

- 1) zmiany funkcjonowania gospodarki, w tym o zasięgu globalnym, a także zasoby gospodarki opartej na wiedzy;
- 2) zmiany zachodzące w sektorze finansów publicznych w Polsce (podejmowanie próby konsolidacji jednostek budżetowych funkcjonujących w polskim systemie podatkowym i wdrażanie systemu korporacyjnego do jego struktury);
- 3) zwiększający się stopień trudności w osiągnięciu zadowalających wyników oceny pracy jednostek budżetowych funkcjonujących w polskim systemie podatkowym a także proces zanikania właściwości miejscowej organów podatkowych, który może stać się czynnikiem sprawczym do zabiegania o klienta (podatnika). Konsekwencją może być:
 - a) zabieganie jednostek o byt poprzez konkurowanie w celu utrzymania przewagi,
 - b) poszukiwanie strategii działania trudnych do skopiowania, co z kolei powoduje wzrost zainteresowania aktywami kompetencyjnymi i kapitałem intelektualnym;
- 4) nieadekwatna treść informacyjna sprawozdania finansowego w odniesieniu do rzeczywistej sytuacji jednostki – brak ujęcia aktywów kompetencyjnych i kapitału intelektualnego;
- 5) próba udoskonalenia rachunkowości jako „międzynarodowego języka biznesu”, stanowiącego podstawowe źródło informacji niezbędnych do oceny sytuacji majątkowo-finansowej podmiotu oraz podejmowania decyzji ekonomicznych, poprzez uwzględnienie aktywów kompetencyjnych jako zasobu podmiotu;
- 6) wzrost znaczenia rachunkowości odpowiedzialności społecznej.

W związku z powyższym powstał problem badawczy dla nauki sprowadzający się do konieczności zbadania:

- 1) jak i na jakie potrzeby dokonać wyceny aktywów kompetencyjnych jednostki budżetowej jako podmiotu społecznie odpowiedzialnego?
- 2) w jaki sposób zaprezentować wycenione kompetencje w sprawozdaniu finansowym?

Na podstawie wstępnej analizy problemu badawczego sformułowano **hipotezę badawczą**, zgodnie z którą wycena aktywów kompetencyjnych i ich ujęcie w sprawozdaniu finansowym poprawią użyteczność sprawozdania finansowego podmiotu społecznie odpowiedzialnego, w tym jednostki budżetowej.

Za **cel główny** pracy przyjęto opracowanie modelu wyceny i prezentacji aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym zwiększającego użyteczność informacji

sprawozdania finansowego jednostki budżetowej jako podmiotu społecznie odpowiedzialnego.

Dla potrzeb realizacji celu głównego przyjęto następujące **cele cząstkowe** sprowadzające się do rozpoznania:

- miejsca i roli rachunkowości w realizacji koncepcji społecznej odpowiedzialności;
- istoty aktywów kompetencyjnych w kreowaniu wartości dla podmiotu społecznie odpowiedzialnego;
- pomiaru i wyceny w teoriach rachunkowości;
- istoty, celu, zasad, cech i użyteczności sprawozdania finansowego pod kątem ujmowania aktywów kompetencyjnych;
- identyfikacji i analizy metod i zasad wyceny stosowanych przez jednostki budżetowe.

Obszarem badawczym jest rachunkowość, w tym rachunkowość i sprawozdawczość finansowa jednostki budżetowej jako podmiotu społecznie odpowiedzialnego.

Przedmiotem badania są aktywa kompetencyjne, z w szczególności ich wycena i ujęcie w sprawozdaniu finansowym.

Podmiotem rozprawy jest jednostka budżetowa, jako podmiot rachunkowości w myśl ustawy o rachunkowości (Ustawa z 29 września 1994, art. 2, ust. 1 pkt. 4), która ze względu na rolę i zadania jakie pełni w społeczeństwie jest traktowana jako podmiot społecznie odpowiedzialny.

Źródła badawcze wykorzystane w pracy obejmują:

- polsko- i angielskojęzyczne prace naukowe z zakresu rachunkowości, sprawozdawczości finansowej w formie monografii i artykułów naukowych,
- regulacje prawne odnoszące się do przedmiotu i podmiotu badań,
- wyniki badania empirycznego przeprowadzonego we własnym zakresie w formie badania ankietowego, zrealizowanego za pomocą kwestionariusza w formie papierowej i cyfrowej.

Dla osiągnięcia postawionych celów badania i weryfikacji hipotezy badawczej zastosowano triangulację badań naukowych, polegającą na integracji dwóch lub większej liczby metod, a następnie łączeniu wniosków. Do zastosowanych metod badawczych należą:

- krytyczna analiza literatury krajowej i zagranicznej (opracowań zwartych, artykułów i referatów, opublikowanych wyników badań) oraz aktów prawnych i standardów,
- metoda opisowa i porównawcza, które zastosowano podczas omawiania obszaru, podmiotu i przedmiotu rozprawy,

- metody wnioskowania dedukcyjnego i indukcyjnego wykorzystano podczas studiów teorii rachunkowości oraz praktycznych rozwiązań w zakresie prezentacji informacji w sprawozdaniu finansowym,
- metoda syntezy, którą zastosowano podejmując próbę określenia wpływu wyceny aktywów kompetencyjnych na użyteczność sprawozdania finansowego,
- badania ankietowe przeprowadzone na grupie 101 podmiotów odpowiedzialnych w tym 31 podmiotów społecznie odpowiedzialnych a także na grupie 16 izb administracji skarbowej na podstawie opracowanego przez autora narzędzia badawczego w postaci kwestionariusza ankiety,
- metody statystyczne (statystyka opisowa) z wykorzystaniem arkusza kalkulacyjnego MS Excel, które zastosowano przy opracowywaniu wyników badania empirycznego.

Cel główny i cele szczegółowe przesądziły o strukturze pracy, która została podzielona na pięć rozdziałów, poprzedzonych wstępem i podsumowanych w zakończeniu. Na końcu rozprawy zawarto bibliografię, spis tabel, rysunków oraz schematów oraz wzór kwestionariusza ankietowego wykorzystanego w badaniach empirycznych.

Rozdział pierwszy poświęcono istocie i znaczeniu odpowiedzialności społecznej w kontekście jednostek sektora publicznego. Przedstawiono główne obszary tematyczne społecznej odpowiedzialności podmiotu gospodarczego, między innymi obszar ekonomiczny, społeczny i środowiskowy. Ponadto zaprezentowano jednostkę budżetową wchodzącą w skład sektora publicznego oraz jej cechy i zakres działalności. Przedstawiono także znaczenie sektora podatkowego w służebnej roli konstytucyjnego wypełniania obowiązku prawnopodatkowego przez podatników i płatników oraz w pełnieniu misji, która stanowi nierozdzielny związek z pojęciem społecznej odpowiedzialności. Ostatnią część rozdziału poświęcono charakterystyce rachunkowości jako dyscypliny naukowej oraz istocie rachunkowości odpowiedzialności społecznej. Scharakteryzowano również rolę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (MSRSP) w rachunkowości podmiotu odpowiedzialnego społecznie.

Rozdział drugi poświęcono przedmiotowi badań - aktywom kompetencyjnym, a także obszarowi badawczemu – rachunkowości. Rozdział ten stanowi wprowadzenie do problematyki „niewidzialnych” zasobów w postaci kapitału intelektualnego i kompetencji. Przytoczone zostały definicje kapitału intelektualnego, jak i kompetencji a także ich geneza. Przedstawiono również klasyfikację kompetencji oraz omówiono ich składniki, cechy i rolę w kreowaniu wartości dla podmiotu działającego w warunkach społecznej odpowiedzialności.

Rozważania poświęcono także problematyce wyceny w rachunkowości, jej funkcjom, zasadom i parametrom. Ponadto, dokonano porównania metody wyceny według kosztu historycznego, kosztu bieżącego, a także metody wartości realizacji i wartości bieżącej. Ostatnia część rozdziału została poświęcona metodom wyceny kompetencji oraz charakterystyce wartości aktywów kompetencyjnych.

Rozdział trzeci stanowi kolejną część rozprawy poświęconą obszarowi badawczemu – sprawozdawczości finansowej. Przedstawiono w nim istotę i cel sprawozdania finansowego prezentowanego w teoriach rachunkowości. Rozważania poświęcono wybranym teoriom bilansowym tj. teorii W. Osbahra oraz teorii *accountability*. Ponadto scharakteryzowano zasady rachunkowości stosowane w procesie sporządzania sprawozdania finansowego. W dalszej kolejności omówiono cechy jakościowe informacji zawartej w sprawozdaniu finansowym. Dociekania niniejszego rozdziału odnoszą się do istoty użyteczności informacji sprawozdawczej i miejsca aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym jednostki budżetowej. Podjęto próbę odpowiedzi na pytanie, czy rachunkowość w obecnym kształcie spełnia podstawową koncepcję prawdziwego i rzetelnego wizerunku finansowego podmiotu gospodarczego (*true and fair view*) a także, czy informacje, które generuje obecny system rachunkowości są wystarczające dla szerokiego grona użytkowników i czy umożliwiają społeczną kontrolę nad działalnością finansowaną ze środków publicznych.

Rozdział czwarty poświęcono badaniom empirycznym, w którym przedstawiono metodykę przeprowadzonego badania, jego cel, dobór próby badawczej, zakres badania a także charakterystykę wykorzystanych narzędzi badania. Ścisły związek teorii i praktyki rachunkowości spowodował, że rozpatrując wycenę aktywów kompetencyjnych podmiotu społecznie odpowiedzialnego, uwzględniono także poglądy praktyków rachunkowości. Podmiotem badania jest podmiot odpowiedzialny w tym jednostka budżetowa, zaś przedmiotem badania są metody wyceny i prezentacji aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym.

Dla potrzeb przeprowadzenia badania przedstawiono cele szczegółowe badania empirycznego, do których zaliczono:

- zestawienie czynników składających się na aktywa kompetencyjne,
- zbadanie poglądów respondentów na wycenę aktywów kompetencyjnych i ich ujmowania w sprawozdaniu finansowym,
- określenie, czy możliwe jest dokonanie wyceny aktywów kompetencyjnych i ich zaprezentowanie w sprawozdaniu finansowym.

W dalszej kolejności omówiono kryteria i proces doboru próby badawczej. Omówiono budowę kwestionariusza ankiety oraz wyniki z przeprowadzonego badania empirycznego. Ostatnia część rozdziału została poświęcona wnioskom z przeprowadzonego badania odnoszących się do składników aktywów kompetencyjnych, metod ich wyceny oraz ujmowania w sprawozdaniu finansowym i ich wpływu na użyteczność informacji sprawozdania finansowego.

W rozdziale piątym przedstawiono opracowany przez autorkę model wyceny aktywów kompetencyjnych i ich prezentacji w sprawozdaniu finansowym jednostki budżetowej jako podmiotu społecznie odpowiedzialnego. Na podstawie dokonanych ustaleń zgromadzonych w toku studiów literaturowych a także w trakcie analizy wyników badania empirycznego stworzono autorski model wyceny aktywów kompetencyjnych i dokonano jego weryfikacji. Opracowana została dokumentacja aktywów kompetencyjnych i zasady jej ewidencji księgowej. Końcową część rozdziału stanowi autorski model sprawozdania finansowego prezentujący aktywa kompetencyjne a tym samym zwiększający użyteczność informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym.

W zakończeniu dysertacji zawarto podsumowanie przeprowadzonych w pracy badań i rozważań oraz płynących z nich wniosków. W syntetyczny sposób zaprezentowano osiągnięcia autorki w zakresie wyceny aktywów kompetencyjnych i ich ujęcia w sprawozdaniu finansowym jednostki budżetowej jako podmiotu społecznie odpowiedzialnego.

SPOŁECZNA ODPOWIEDZIALNOŚĆ JEDNOSTEK SEKTORA PUBLICZNEGO A RACHUNKOWOŚĆ ODPOWIEDZIALNOŚCI SPOŁECZNEJ

Rozdział pierwszy, jest poświęcony istocie i znaczeniu odpowiedzialności społecznej w kontekście jednostek sektora publicznego. Zostały w nim przedstawione główne obszary tematyczne społecznej odpowiedzialności organizacji, między innymi obszar ekonomiczny, społeczny i środowiskowy. Ponadto zaprezentowana została jednostka budżetowa wchodząca w skład sektora publicznego, jej cechy i zakres, który swą działalnością odpowiada na potrzeby społeczeństwa. Przedstawiona została także rola sektora podatkowego w służebnej roli konstytucyjnego wypełniania obowiązku prawnopodatkowego przez podatników i płatników oraz w pełnieniu misji, która stanowi nierozzerwalny związek z pojęciem społecznej odpowiedzialności. Tą misją jest zapewnienie stabilnych, efektywnych i zrównoważonych finansów publicznych oraz wysokiej jakości świadczonych usług. Ostatnią część rozdziału poświęcono charakterystyce rachunkowości jako dyscypliny naukowej oraz istocie rachunkowości odpowiedzialności społecznej. Scharakteryzowano również rolę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (MSRSP) w rachunkowości podmiotu odpowiedzialnego społecznie. W rozdziale zrealizowano pierwszy cel szczegółowy pracy.

1. 1. Istota i znaczenie odpowiedzialności społecznej

Pojęcie odpowiedzialności¹ było znane człowiekowi od początku jego istnienia. Odpowiedzialność przenikała do wszystkich obszarów życia osobistego, publicznego, gospodarczego i społecznego znajdując swe odzwierciedlenie w fundamentalnych przepisach prawa, w tym w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. U podstaw jej zapisów leży teoria odpowiedzialności, teoria accountability, rozumiana jako prawne zobowiązanie do właściwego postępowania lub wywiązywania się ze swoich powinności i zdawania sprawy innym, czyli odpowiedzialność dająca przedstawić się w liczbach (Gabrusewicz, 2010, s. 12- 13). Szczególnie wymowny jest zapis konstytucyjny, w którym określone zostało

¹Odpowiedzialność (ang. responsibility) pochodzi od słowa odpowiedź, po angielsku respons (Dowgiałło 2004, s. 250). Respondent to ktoś, kto odpowiada na wezwanie i nie pozostaje obojętny oraz bierny. Nieobojętność i aktywność stanowią pokłady znaczeniowe pojęcia odpowiedzialności, która staje się bliska takim pojęciom jak zaangażowanie, przeżywanie, czy wrażliwość (Kisil 2013, s. 12).

Odpowiedzialność to norma etyczna, która oznacza pewną gotowość ponoszenia konsekwencji złych i dobrych (pozytywnych i negatywnych) skutków własnych (jednostkowych i grupowych) decyzji (Kot, Pogonowska, Zboron 2004).

Odpowiedzialność – obowiązek ponoszenia przewidzianych przez przepisy konsekwencji, wynikających z negatywnej oceny popełnionego czynu (Popularna Encyklopedia Powszechna t. 7 1995, s. 78).

Odpowiedzialność – obowiązek moralny lub prawny odpowiadania za swoje lub czyjeś czyny i ponoszenia za nie konsekwencji. Wyróżnia się odpowiedzialność osobistą, społeczną, moralną, materialną. Z prawnego punktu widzenia występuje odpowiedzialność cywilna (obowiązek wynagrodzenia komuś szkody), dyscyplinarna (konieczność odpowiadania przez pracownika państwowego przed organem dyscyplinarnym w razie poważniejszego naruszenia obowiązków służbowych, także: obowiązek odpowiadania przez członka stowarzyszenia (lub innej organizacji) przed komisją dyscyplinarną za naruszenie przepisów statutowych. Z kolei odpowiedzialność karna, sądowa (obowiązek odpowiadania przed sądem za czyn przestępczy). Z kolei odpowiedzialność służbowa, to konieczność odpowiadania przez pracownika przed przełożonym za naruszenie obowiązków służbowych (Dubisz (red.) 2008, s. 1165).

Odpowiedzialność – konieczność, obowiązek moralny lub prawny odpowiadania za swoje czyny i ponoszenia za nie konsekwencji. Można odpowiadać przed kimś, wobec kogoś lub za coś. Może być odpowiedzialność osobista, zbiorowa, społeczna, materialna, moralna, cywilna, karna, sądowa, dyscyplinarna (Szymczak (red) 2002, s. 449).

prawo obywatela do uzyskiwania informacji między innymi o działalności organów władzy publicznej oraz osób pełniących funkcje publiczne a także innych jednostek organizacyjnych w zakresie, w jakim wykonują one zadania władzy publicznej i gospodarują mieniem komunalnym lub majątkiem Skarbu Państwa (Ustawa z 16 lipca 1997, art. 61). Opinia społeczna coraz częściej oczekuje od podmiotu gospodarczego etycznego postępowania i odpowiedzialności moralnej (Gabrusewicz 2010, s. 8) oraz aktywniejszego niż dotychczas udziału w budowaniu dobrobytu społeczeństwa (Łukasiewicz-Kamińska, 2011, s. 17). Z odpowiedzialnością wiąże się deklaracja o rozwadze i ponoszeniu konsekwencji własnych działań. Działania te nie ograniczają się tylko do obowiązków. Istnieje potrzeba bycia ocenianym z pewną dozą zaufania, bycia wiarygodnym, lojalnym i sumiennym w wykonywaniu działań oraz potrzeba dążenia do doskonałości we wszystkim, co może być oceniane przez innych z punktu widzenia nie tylko podmiotu biznesowego ale i też jednostki administracji publicznej (Dusiński, 2003, s. 59).

Od końca XX wieku w wielu krajach na świecie zmniejsza się społeczne przyzwolenie na taką działalność podmiotów gospodarczych, która może stanowić zagrożenie dla pomyślności społeczeństwa. Z kolei nacisk opinii publicznej, wyrażany także w postaci protestów, staje się coraz skuteczniejszy. To klienci zaczęli interesować się tym, jak przedsiębiorstwo, którego produkty, czy usługi kupują, traktują swoich pracowników, dostawców, czy wywierają szkodliwy wpływ na środowisko przyrodnicze, czy uczestniczy w praktykach korupcyjnych, jakie wynagrodzenia płaci swoim menedżerom, itp. Podmioty funkcjonujące na rynku, które nie chcą traktować presji społecznej poważnie, zmniejszają swoje szanse na długotrwały rozwój (Rok, 2004, s. 9).

Wprowadzenie etyki na grunt ekonomii spowodowało zmianę spojrzenia na działalność gospodarczą poszczególnych podmiotów gospodarczych, która stała się jednym z fundamentów społecznej odpowiedzialności (Samelak, 2013, s. 13).

Idea zrównoważonego rozwoju nie jest sprzeczna ze wzrostem dobrobytu. Akcentuje konieczność optymalizacji gospodarki w aspekcie minimalizacji zużycia surowców, energii, wody i negatywnego wpływu działalności gospodarczej na środowisko oraz dowartościowania duchowej sfery życia człowieka. Zasady zrównoważonego rozwoju gospodarczego nakazują wsparcie gospodarowania w trzech filarach: ekonomicznym (dążenie do wzrostu gospodarczego), społecznym (dążenie do poprawy jakości życia) oraz ekologicznym (działanie na rzecz ochrony środowiska). Poziom istotności wymienionych aspektów dla zrównoważonego rozwoju jest jednakowy. Stąd też widoczny w tej idei jest

silny nacisk na dbałość o właściwe proporcje pomiędzy kapitałem ekonomicznym, ludzkim i przyrodniczym (Rybak, 2011, s. 204).

Podstawą społecznej odpowiedzialności jest teoria interesariuszy, która stanowi próbę szerszego spojrzenia na cele organizacji. Umiejscawia się w podejściu systemowym, które widzi przedsiębiorstwo jako organizację otwartą oraz opiera się na teorii gry społecznej, która zakłada, że warunkiem funkcjonowania podmiotu gospodarczego jest osiągnięcie równowagi organizacyjnej składającej się z równowagi materialnej i społecznej, mającej zarówno wewnętrzny, jak i zewnętrzny wymiar. Każdy z podmiotów, który ma jakiś wpływ na organizację, ma także pewną władzę mogącą wywołać nierównowagę. Dlatego organizacja chcąc uniknąć niepewności, powinna uwzględnić w swoim procesie decyzyjnym także interesy i ewentualne wpływy tych podmiotów (Gruszecki, 2002, s. 22, 31). Podmioty te, to interesariusze (*stakeholders*), stanowiący każdą dającą się określić grupę lub jednostkę (instytucję, środowisko przyrodnicze), która może wpływać lub jest pod wpływem oddziaływania organizacji: jego strategii, produktów, procesów wytwórczych, systemów zarządzania i procedur (Stoner, Freeman i Gilbert, 2011, s. 80).

Z literatury przedmiotu wynika, że teorie społecznej odpowiedzialności mogą być klasyfikowane ze względu na etapy rozwoju koncepcji oraz problemowo – na jakich aspektach społecznej odpowiedzialności się koncentrują (Nakonieczna, 2008, s. 34).

Ewolucja teoretycznych zainteresowań społeczną odpowiedzialnością skłoniła W. Federica do ich podziału na trzy kategorie koncentrujące się na (Rybak, 2011, s. 35):

- CSR1 - etyczno-filozoficznych aspektach odpowiedzialności,
- CSR2 - reakcji przedsiębiorstwa,
- CSR3 - na normatywnym ujęciu poprzez położenie nacisku na stworzenie odpowiednich wzorów, mechanizmów ułatwiających organizacjom postępowanie w sposób społecznie odpowiedzialny.

Spojrzenie normatywne na społeczną odpowiedzialność powoduje, że nabiera ona prawnego charakteru – powszechnie i bezwzględnie obowiązującego, wyznaczającego sposób działania przedsiębiorstw. Do beneficjentów norm społecznej odpowiedzialności zalicza się kontrahentów wewnętrznych (pracowników, udziałowców) i zewnętrznych przedsiębiorstwa (konsumentów, konkurencję, społeczności lokalne, organizacje społeczne i państwo oraz środowisko naturalne w ujęciu przedmiotowym), którzy wchodzi w stosunki prawne z przedsiębiorstwem znajdując się w jego mikro i makrootoczeniu (Bernatt, 2011).

Natomiast teorie społecznej odpowiedzialności sklasyfikowane przez E. Garriga i D. Mele koncentrują się na jednym z czterech aspektów rzeczywistości społecznej, którymi są: ekonomia, polityka, społeczna integracja a także etyka. W takim ujęciu wyróżnia się grupy teorii charakteryzujące się podejściem (Nakonieczna, 2008, s.35-37):

- instrumentalnym (np. model M. Fremana, strategia osiągnięcia przewagi konkurencyjnej, marketing zaangażowany społecznie),
- politycznym (teoria konstytucjonalizmu korporacyjnego K. Davisa, teoria umowy społecznej T. Donaldsona, teoria korporacyjnego obywatelstwa),
- integrującym (teoria społecznej reakcji, opisowa teoria przedsiębiorstwa nastawionego na interesariuszy) oraz
- etycznym (normatywna teoria interesariuszy, koncepcja praw uniwersalnych, koncepcja zrównoważonego rozwoju i wspólnego dobra).

W podejściu instrumentalnym teorie koncentrują się na ekonomii. Opisują podmioty gospodarcze jako narzędzia do powiększania dobrobytu, maksymalizacji zysku oraz dbania o interesy akcjonariuszy. Przykładem jest model M. Friedmana (Nakonieczna, 2008, s. 35). Społeczna odpowiedzialność może stanowić podstawę organizowania działań marketingowych przekształcając je w marketing społeczny i zaangażowany. Ponadto pozwala na rozpoznawanie, zaspokajanie potrzeb oraz podniesienie poziomu dobrobytu konsumenta i społeczeństwa (Kotler, 1999, s. 26).

Natomiast w grupie teorii społecznej odpowiedzialności w ujęciu politycznym, uwaga skoncentrowana jest na relacjach przedsiębiorstw do społeczeństwa. Według teorii konstytucjonalizmu korporacyjnego K. Davisa, przedsiębiorstwa dysponują władzą społeczną i dlatego powinny używać jej w sposób odpowiedzialny zmierzając do wyrównania sił społecznych. Ponadto przedsiębiorstwa powinny ponosić konsekwencje nieodpowiedniego użycia władzy społecznej i liczyć się z jej utratą (1967 s. 48). Z kolei według teorii umowy społecznej T. Donaldsona między społeczeństwem a biznesem istnieje umowa, analogiczna do tej zawartej między społeczeństwem a państwem. Polityczna umowa społeczna stanowi wskazówkę do zrozumienia kontraktu dla biznesu. Jeśli kontrakt polityczny służy jako uzasadnienie do istnienia państwa, wówczas umowa biznesu poprzez parytet rozumowania powinna służyć dla istnienia korporacji. Umowa wymaga od przedsiębiorstw ponoszenia pewnych zobowiązań społecznych (1982, s. 37, 44, 85).

W grupie tej znajduje się również teoria korporacyjnego obywatelstwa według której przedsiębiorstwa przejmując niektóre obowiązki władzy publicznej wobec społeczeństw, stają

się ich aktywnymi podmiotami. Stanowi to o podmiotowości społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa (Garriga, Mele, 2004).

Trzecią grupę teorii tworzą teorie oparte na stwierdzeniu, że przyszłość przedsiębiorstw uzależniona jest od społeczeństwa, dlatego są zobowiązane do reagowania na jego oczekiwania. Wśród teorii integrujących wyróżnia się teorię reakcji społecznej oraz opisową teorię przedsiębiorstwa nastawionego na interesariuszy, według której przedsiębiorstwa powinny uwzględniać w swojej działalności interesy różnych grup społecznych, związanych z tymi przedsiębiorstwami (Nakonieczna, 2008, s. 36).

Grupa teorii w podejściu etycznym koncentruje się na normatywnym wymiarze relacji pomiędzy społeczeństwem a przedsiębiorstwami. Teorie zajmują się określeniem zasad, na podstawie których przedsiębiorstwa będą mogły właściwie realizować swoją odpowiedzialność. W tej grupie teorii wyróżnia się normatywną teorię interesariuszy, koncepcję praw uniwersalnych, koncepcję zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstw oraz koncepcja wspólnego dobra. Normatywna teoria interesariuszy zakłada, że interesariusze są zainteresowani formalnymi lub faktycznymi aspektami przedsiębiorstwa i to stanowi podstawę do ich identyfikacji oraz, że interesy wszystkich grup są wartościami dla przedsiębiorstw (Rybak, 2011, s. 35). Natomiast koncepcja praw uniwersalnych opiera się przede wszystkim na prawach człowieka i prawach pracy oraz zobowiązaniu wobec środowiska naturalnego, które przedsiębiorstwa odpowiedzialnie społecznie powinny przestrzegać. Z kolei koncepcja zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstw jest wyrazem opinii, że odpowiedzialność przedsiębiorstwa nie powinna ograniczać się do teraźniejszości i powinna uwzględniać w swoich działaniach dobro przyszłych pokoleń i tak zarządzać posiadanymi zasobami, aby miały charakter trwałe i zrównoważony w obszarze ekonomicznym, społecznym i ekologicznym. Z kolei bliska teorii interesariuszy koncepcja wspólnego dobra, podkreśla działalność dla dobra powszechnego, całego społeczeństwa (Nakonieczna, 2008, s. 36 i 37).

Niezwykle szerokie zainteresowanie ideą społecznej odpowiedzialności wynika między innymi: z globalizacji gospodarki i zwiększania się konkurencji na rynkach światowych, z demokracji, rozwoju społeczeństwa obywatelskiego i społeczeństwa informacyjnego, z wzrastających oczekiwań społecznych wobec organizacji, rosnących oczekiwań pracowników, aktywności śledczej dziennikarzy wymuszającej transparentność w działalności gospodarczej i lepszy dialog z interesariuszami, opierający się na jawności danych do nich się odnoszących, na traktowaniu ich jako celu, a nie tylko jako środka, czy ze zwiększającego się zaufania inwestorów do idei społecznej odpowiedzialności. U podstaw

społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw leży bowiem przekonanie, że odpowiedzialność ta powinna przyczynić się do wzrostu wartości przedsiębiorstwa przez tworzenie wspólnej wartości dla wszystkich grup interesariuszy (Samelak, 2013, s. 12, 14 i 18).

Zdaniem U. Gołaszewskiej-Kaczan rozważania dotyczące idei społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa sięgają wieku XIX, w okresie pojawiania się i rozkwitu bardziej zorganizowanych form prowadzenia działalności gospodarczej (spółek). W tym okresie bardziej wrażliwi na krzywdę innych przedsiębiorcy rozpoczęli działalność filantropijną (2009, s. 41). Zainteresowanie nauk społecznych odpowiedzialnością społeczną mogło pojawić się w XX wieku wraz z powstaniem współczesnych, alternatywnych do klasycznego nurtu koncepcji przedsiębiorstwa oraz rozwojem nauk o organizacji i zarządzania (Nakonieczna, 2008, s. 24). Natomiast początek rozwoju wielowariantowej koncepcji społecznej odpowiedzialności przypada na lata 70 XX wieku, kiedy w środowisku etyków biznesu i praktyków gospodarczych pojawiło się stwierdzenie, że działalność gospodarcza wpływa nie tylko na poziom PKB, ale pełni również rolę kulturotwórczą (Pogonowska, 2004). Prawdopodobnie kluczem do dalszego rozwoju społecznej odpowiedzialności może być partnerstwo sektora publicznego z prywatnym (Roszkowska, 2011, s. 22).

Z literatury przedmiotu wynika, że dla społecznej odpowiedzialności organizacji stosuje się wiele bliskoznacznych terminów, zaś polska terminologia nie jest jeszcze dobrze ukształtowana. Oprócz najpopularniejszego terminu składającego się z trzech wyrazów, które według A. B. Carroll niekoniecznie oznaczając dla każdego zawsze to samo (za: Rok, 2013, s. 74), mianowicie społeczna odpowiedzialność biznesu (SOB), a także społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstw (SOP) lub społeczna odpowiedzialność korporacji (SOK), używa się także takich terminów jak: odpowiedzialność biznesu, odpowiedzialny biznes, obywatelstwo korporacyjne, przedsiębiorstwo obywatelskie, społecznie odpowiedzialne przedsiębiorstwo, społeczna obliczalność biznesu, całościowe zarządzanie odpowiedzialnością, społeczne zaangażowanie biznesu, organizacja służąca otoczeniu, firma przyjazna społeczeństwu, przedsiębiorstwo zrównoważonego rozwoju i wiele innych. Natomiast wśród praktyków, szczególnie w Polsce, często używa się terminu program CSR-owy.

Przykłady terminów społecznej odpowiedzialności przedstawia tabela 1.

Tabela 1. Wybrane określenia społecznej odpowiedzialności

Kryterium	Akronim	Terminologia
Termin podstawowy	CSR	społeczna odpowiedzialność biznesu
Terminy najbardziej znane		odpowiedzialność biznesu wobec interesariuszy (corporate stakeholder responsibility)
		strategiczna odpowiedzialność przedsiębiorstwa (corporate strategic responsibility)
		odpowiedzialny i zrównoważony biznes (corporate sustainability and responsibility)
Terminy najpopularniejsze	SOB	społeczna odpowiedzialność biznesu
	SOP	społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstw
	SOK	społeczna odpowiedzialność korporacji
		odpowiedzialność biznesu
		odpowiedzialny biznes
		obywatelstwo korporacyjne
		przedsiębiorstwo obywatelskie
		społecznie odpowiedzialne przedsiębiorstwo
		społeczna obliczalność biznesu,
		całościowe zarządzanie odpowiedzialnością
		społeczne zaangażowanie biznesu
		organizacja służąca otoczeniu
		firma przyjazna społeczeństwu
	przedsiębiorstwo zrównoważonego rozwoju	
Najpopularniejszy termin w praktyce		program CSR-owy
Terminy angielskojęzyczne	CSR	corporate social responsibility
	CR	corporate responsibility
	CA	corporate accountability
	CC	corporate citizenship
	CS	corporate sustainability
	SR	social responsibility– które są pochodną sustainable development (SD)

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Rok, 2013, s. 74 i 75; Samelak, 2013, s. 12).

Na potrzeby niniejszej pracy przyjęto, że nazwy te są jednoznaczne.

H. R. Bowen, jako autor pierwszego opracowania naukowego o społecznej odpowiedzialności biznesu *Social Responsibilities of the Businessman* opublikowanego w 1953 roku, za społeczną odpowiedzialność przedsiębiorcy uważał realizację polityki, podejmowanie decyzji i obieranie kierunków działania, pożądanych w aspekcie celów i wartości społeczeństwa.

Z kolei K. Davis i R. Blomstrom określają społeczną odpowiedzialność jako obowiązek wyboru przez kierownictwo korporacji takich decyzji i działań, które przyczynią się zarówno

do dbałości o interes własny (pomnażanie zysku przez przedsiębiorstwa), jak i ochrony oraz pomnażania dobrobytu społecznego. Natomiast zdaniem W. C. Fredericka odpowiedzialność społeczna oznacza, że biznesmen powinien przewidzieć działania systemu gospodarczego, aby spełnić oczekiwania społeczeństwa. W. B. Werther i D. Chandler społeczną odpowiedzialność biznesu zdefiniowali jako ideę, która powinna zostać zintegrowana ze strategiczną i operacyjną perspektywą działalności przedsiębiorstwa, ponieważ wiąże się z długookresowymi korzyściami dla organizacji (za: Jabłoński, 2013, s. 61-62). Społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstw zdaniem B. Roka, to realizowana strategia przedsiębiorstwa obejmująca relację z pracownikami i przejrzystość wobec udziałowców, poprzez zaangażowanie w rozwój lokalnej społeczności do standardów etycznych wdrażanych również wobec dostawców (2004, s. 2). Termin społeczna odpowiedzialność definiowana jest również jako szeroki nurt ideowy, w którym zawiera się wiele koncepcji przyjmujących formę swego rodzaju powinności, jakie przedsiębiorstwo ma wykonywać na rzecz społeczeństwa, poza swoim zasadniczym celem – maksymalizacją zysku w krótkim okresie i maksymalizacją wartości w długim okresie. Jest podejściem, które na etapie budowania długookresowej strategii i działań operacyjnych dobrowolnie uwzględni interesy społeczne i zgodnie z zasadami dialogu z interesariuszami będzie skutkować decyzjami korzystnymi dla przedsiębiorstwa i jego otoczenia (Roszkowska, 2011, s. 23 i 25). Ponadto społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstw jest definiowana jako koncepcja, która zakłada konieczność uwzględniania przez przedsiębiorstwa skutków swojego funkcjonowania w określonym środowisku społecznym i naturalnym (Bogdanienko, 2011). Jest definiowana również jako koncepcja, której istotą jest nawiązywanie przez przedsiębiorstwo dialogu ze środowiskiem, w którym funkcjonuje, i kształtowanie relacji z zainteresowanymi stronami w sposób pozwalający na uwzględnienie uzasadnionych aspiracji wszystkich interesariuszy (Gołaszewska-Kaczan 2009, s. 52).

Istota koncepcji społecznej odpowiedzialności została także dostrzeżona przez Międzynarodową Organizację Normalizacyjną ISO. W normie ISO 26000 społeczna odpowiedzialność zdefiniowana została jako odpowiedzialność organizacji za wpływ podejmowanych przez nią decyzji i działań na społeczeństwo i środowisko poprzez przejrzyste i etyczne postępowanie, które:

- 1) przyczynia się do zrównoważonego rozwoju, włączając w to zdrowie i dobrobyt społeczeństwa;
- 2) uwzględnia oczekiwania interesariuszy (osób lub grup, które są zainteresowane decyzjami lub działaniami organizacji);

- 3) jest zgodne z mającym zastosowanie prawem i spójnie z międzynarodowymi normami zachowania;
- 4) jest wprowadzone w całej organizacji i praktykowane w jej działaniach w obrębie jej strefy wpływów (PN-ISO 26000).

Przytoczone definicje społecznej odpowiedzialności na ogół dotyczą podmiotów gospodarczych należących do sektora prywatnego. Są to podmioty gospodarcze, których działalność nastawiona jest głównie na zysk i wzrost wartości przedsiębiorstwa. Jednak pogłębiając analizę przykładowych definicji społecznej odpowiedzialności można zauważyć uogólnienie podmiotowości w wypadku definicji przedstawionej w normie ISO 26000. Definicja ta określa społeczną odpowiedzialność organizacji. Oznacza to, że dotyczy ona wszystkich rodzajów organizacji, a więc również tych należących do sektora publicznego oraz sektora społecznego.

Działalność biznesowa powinna być zarówno dochodowa, ale również przejrzysta i odpowiedzialna wobec interesariuszy a także całego otoczenia. Powodami, dla których poszczególne podmioty w coraz większym stopniu zadają sobie trud implementacji nowych społecznie odpowiedzialnych praktyk są (Kamela-Sowińska, 2009, s. 217-218):

- względy etyczne – kształtowanie pozytywnych skojarzeń oraz dobrej reputacji organizacji wokół organizacji, co jest nieodłącznie związane z pozytywnym postrzeganiem marki produktów danej organizacji. Świadomość społeczeństwa systematycznie wzrasta, przez co coraz bardziej zwraca się uwagę na wizerunek organizacji oraz na ekologię produktów,
- uzyskanie statusu powszechnie szanowanego pracodawcy – zwiększanie zadowolenia pracowników, które przyczynia się do wzrostu wydajności i zmniejszenia absencji w pracy. Wraz z poprawą reputacji rośnie atrakcyjność na rynku pracy, co pozwala na zdobycie najlepszych pracowników,
- uzyskanie i utrzymanie silnej pozycji na rynku – podstawowym narzędziem marketingowym jest marka firmy, która pozwala oprócz jej renome o kapitał intelektualny i społeczny,
- zdobycie zaufania rynków finansowych (dotyczy przede wszystkim spółek notowanych na giełdzie) i zwiększenie zainteresowania ze strony inwestorów – coraz ważniejsze jest, aby dobrym wynikiem finansowym towarzyszyła wiarygodność społeczna, a więc nieskazitelny wizerunek i dobre relacje z otoczeniem są nieodzowne,

- nowoczesność produktów i usług - bardzo ważne, ponieważ na każdym rynku występuje konkurencja),
- pełniejsza i bogatsza kultura organizacji – kultura oparta na zaufaniu oraz odpowiedzialności w stosunku do interesariuszy, a także na przejrzystych działaniach.

Przemyślane działania w zakresie społecznej odpowiedzialności przynoszą korzyści zarówno poszczególnym podmiotom gospodarczym je inicjującym, jak i społeczeństwu a także rynkowi w skali globalnej (Kamela-Sowińska, 2009, s. 219).

Dla jednostek sektora publicznego ważne jest, aby dążyć do wspólnych celów, do których zaliczane jest świadczenie usług wysokiej jakości na rzecz ludności, dbanie o interesy społeczeństwa w poczuciu równości, powszechności, ciągłości i dostępności. To stanowi, że jednostki sektora publicznego są bardzo blisko koncepcji organizacji społecznie odpowiedzialnych (Ates, Büttgen, 2011, s. 347-348). Natomiast zdaniem J. Samelaka, społeczną odpowiedzialność przedsiębiorstwa można rozumieć jako wdrożoną strategię odpowiedzialności przedsiębiorstwa za wpływ jego decyzji oraz działań na społeczeństwo i środowisko realizowaną przy zaangażowaniu interesariuszy poprzez – zgodne z prawem i międzynarodowymi normami zachowania - przejrzyste i etyczne zachowanie, uwzględniające oczekiwania interesariuszy i przyczyniające się do zrównoważonego rozwoju (2013, s. 17). Jest odpowiedzią podmiotów gospodarczych na wyzwania zrównoważonego rozwoju, która łączy w sobie elementy nauk ekonomicznych, filozofii i innych nauk społecznych (Nakonieczna, 2008, s. 19). Społeczna odpowiedzialność firmy oznacza także, że jest ona moralnie odpowiedzialna i zobowiązana do rozliczania się przed społeczeństwem ze swojej działalności (Zbiegień-Maciąg, 1996, s. 21). Odpowiedzialność społeczna przedsiębiorstwa, czyli odpowiedzialność wobec społeczeństwa oznacza z jednej strony konieczność ponoszenia konsekwencji zachowań przedsiębiorstwa, a z drugiej konieczność odpowiadania na potrzeby określonych ludzi, grup, organizacji społecznych stanowiących otoczenie przedsiębiorstwa (Adamczyk, 2001, s. 66).

Poniższa tabela 2 przedstawia przegląd definicji społecznej odpowiedzialności.

Tabela 2. Przegląd definicji społecznej odpowiedzialności

Autor definicji	Definicja społecznej odpowiedzialności
H. R. Bowen - jako autor pierwszego opracowania naukowego o społecznej	Społeczna odpowiedzialność przedsiębiorcy, to realizację polityki, podejmowanie decyzji i obieranie kierunków działania, pożądanym w aspekcie celów i wartości społeczeństwa

odpowiedzialności biznesu <i>Social Responsibilities of the Businessman</i> opublikowanego w 1953 roku	
A.B. Carroll	Społeczna odpowiedzialność zdefiniowana za pomocą modelu <i>after profit obligation</i> . Model stworzony na wzór piramidy potrzeb A. Masłowa. Zawiera cztery poziomy odpowiedzialności przedsiębiorstwa: ekonomiczny, prawny, etyczny i filantropijny (dobrowolny), z określonym stopniem oczekiwań społecznych (upragnionym, oczekiwanym i wymaganym). Podstawę modelu stanowi odpowiedzialność ekonomiczna i prawna, której społeczeństwo wymaga. Społeczeństwo wymaga od przedsiębiorstw bycia podmiotem biznesowym oraz działania w granicach prawa. Ponadto oczekuje etycznego postępowania a także pragnie zachowań filantropijnych
K. Davis i R. Blomstrom	Społeczna odpowiedzialność, to obowiązek wyboru przez kierownictwo korporacji takich decyzji i działań, które przyczynią się zarówno do dbałości o interes własny (pomnażanie zysku przez przedsiębiorstwa), jak i ochrony oraz pomnażania dobrobytu społecznego
W. C. Frederick	Odpowiedzialność społeczna oznacza, że biznesmen powinien przewidzieć działania systemu gospodarczego, aby spełnić oczekiwania społeczeństwa
W. B. Werther i D. Chndler	Społeczna odpowiedzialność biznesu to idea, która powinna zostać zintegrowana ze strategiczną i operacyjną perspektywą działalności przedsiębiorstwa, ponieważ wiąże się z długookresowymi korzyściami dla organizacji
B. Rok	Społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstw to realizowana strategia przedsiębiorstwa obejmująca relację z pracownikami i przejrzystość wobec udziałowców, poprzez zaangażowanie w rozwój lokalnej społeczności do standardów etycznych wdrażanych również wobec dostawców
J. Bogdanienko	Społeczna odpowiedzialność to koncepcja, która zakłada konieczność uwzględniania przez przedsiębiorstwa skutków swojego funkcjonowania w określonym środowisku społecznym i naturalnym
U. Gołaszewska-Kaczan	Jest definiowana również jako koncepcja, której istotą jest nawiązywanie przez przedsiębiorstwo dialogu ze środowiskiem, w którym funkcjonuje, i kształtowanie relacji z zainteresowanymi stronami w sposób pozwalający na uwzględnienie uzasadnionych aspiracji wszystkich interesariuszy, zdobywając wizerunek podmiotu prospołecznego
P. Roszkowska	Społeczna odpowiedzialność definiowana jest również jako szeroki nurt ideowy, w którym zawiera się wiele koncepcji przyjmujących formę swego rodzaju powinności, jakie przedsiębiorstwo ma wykonywać na rzecz społeczeństwa, poza swoim zasadniczym celem – maksymalizacją zysku w krótkim okresie i maksymalizacją wartości w długim okresie. Jest podejściem, które na etapie budowania długookresowej strategii i działań operacyjnych dobrowolnie

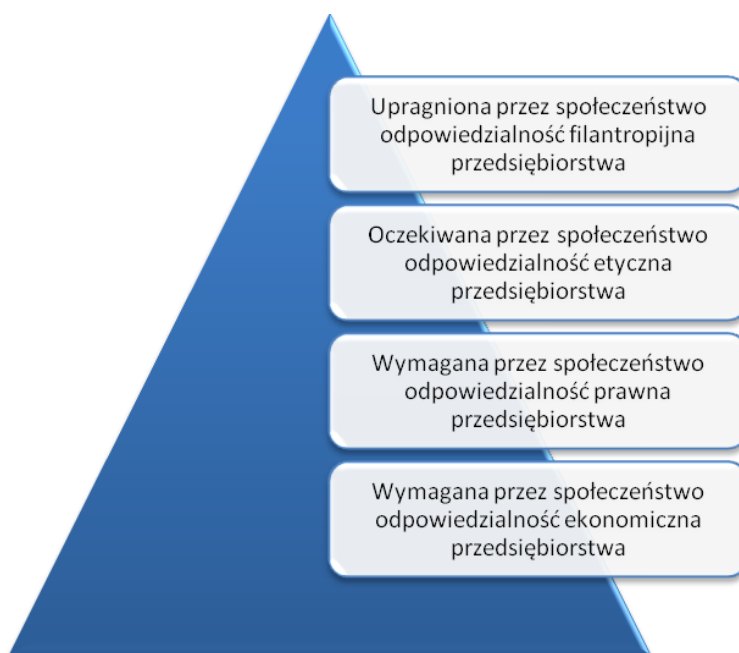
	uwzględni interesy społeczne i zgodnie z zasadami dialogu z interesariuszami będzie skutkować decyzjami korzystnymi dla przedsiębiorstwa i jego otoczenia
Międzynarodowa Organizacja Normalizacyjna ISO -norma ISO 26000	<p>Społeczna odpowiedzialność to odpowiedzialność organizacji za wpływ podejmowanych przez nią decyzji i działań na społeczeństwo i środowisko poprzez przejrzyste i etyczne postępowanie, które:</p> <ul style="list-style-type: none"> – przyczynia się do zrównoważonego rozwoju, włączając w to zdrowie i dobrobyt społeczeństwa; – uwzględnia oczekiwania interesariuszy (osób lub grup, które są zainteresowane decyzjami lub działaniami organizacji); – jest zgodne z mającym zastosowanie prawem i spójnie z międzynarodowymi normami zachowania; – jest wprowadzone w całej organizacji i praktykowane w jej działaniach w obrębie jej strefy wpływów (ISO 26000).
J. Samelak	<p>Społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstwa, to wdrożona strategia odpowiedzialności przedsiębiorstwa za wpływ jego decyzji oraz działań na społeczeństwo i środowisko realizowaną przy zaangażowaniu interesariuszy poprzez – zgodne z prawem i międzynarodowymi normami zachowania - przejrzyste i etyczne zachowanie, uwzględniające oczekiwania interesariuszy i przyczyniające się do zrównoważonego rozwoju</p>
J. Nakonieczna	<p>Społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstwa jest odpowiedzią podmiotów gospodarczych na wyzwania zrównoważonego rozwoju, która łączy w sobie elementy nauk ekonomicznych, filozofii i innych nauk społecznych</p>
L. Zbiegień-Maciąg	<p>Społeczna odpowiedzialność firmy oznacza także, że jest ona moralnie odpowiedzialna i zobowiązana do rozliczania się przed społeczeństwem ze swojej działalności</p>

Źródło: opracowanie własne na podstawie: (za: Jabłoński, 2013, s. 61-62;Rok, 2004, s. 2; Bogdanienko, 2011; Roszkowska, 2011, s. 23 i 25; Samelak, 2013, s. 17; PN-ISO 26000; Nakonieczna, 2008, s. 19; Zbiegień-Maciąg, 1996, s. 21; Carroll 1993, s. 32; Gołaszewska-Kaczan, 2009, s. 52).

Z dotychczasowych rozważań wynika, że społeczna odpowiedzialność jest pojęciem wieloaspektowym. Wieloaspektowość zauważył A. B. Carroll, który definiując społeczną odpowiedzialność stworzył model *after profit obligation* na wzór piramidy potrzeb A. Masłowa. W modelu zawarł cztery poziomy odpowiedzialności przedsiębiorstwa: ekonomiczny, prawny, etyczny i filantropijny (dobrowolny), z określonym stopniem oczekiwań społecznych (upragnionym, oczekiwanym i wymaganym). Podstawę modelu stanowi odpowiednio odpowiedzialność ekonomiczna i prawna, której społeczeństwo wymaga. Odpowiedzialność ekonomiczna oznacza konieczność co najmniej przetrwania przedsiębiorstwa. Społeczeństwo wymaga od przedsiębiorstw bycia podmiotem biznesowym oraz działania w granicach prawa. Ponadto oczekuje etycznego postępowania a także pragnie zachowań filantropijnych (Carroll 1993, s. 32-34).

Czteroczęściowy model społecznej odpowiedzialności A. B. Carrola przedstawia rysunek 1.

Rysunek 1. Model społecznej odpowiedzialności wg A. B. Carrola



Źródło: opracowanie własne na podstawie (Carroll 1993, s. 35)

Z powyższego rysunku wynika, że w celu ustalenia rzeczywistego poziomu odpowiedzialności prezentowanego przez obecne organizacje rozróżnia się trzy rodzaje odpowiedzialności, którymi są:

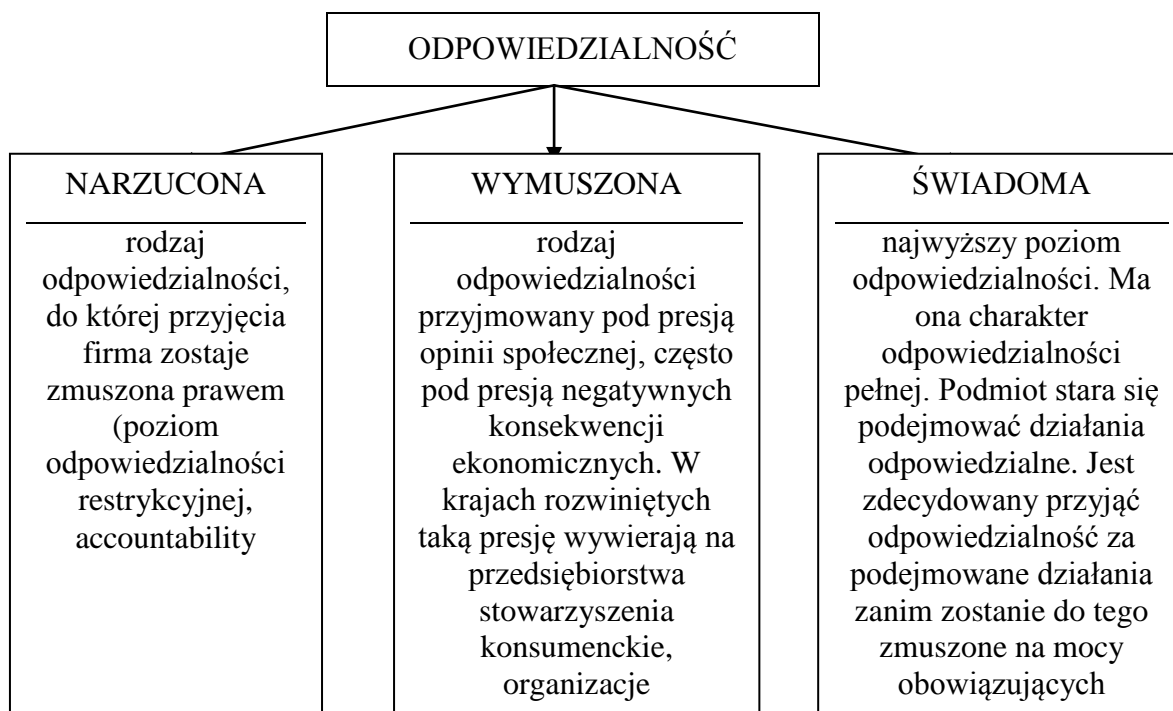
- odpowiedzialność narzucona (wymagana),
- odpowiedzialność wymuszona (oczekiwana),
- odpowiedzialność świadoma (filantropijna).

Odpowiedzialność narzucona jest to ten rodzaj odpowiedzialności, do której przyjęcia firma zostaje zmuszona prawem (poziom odpowiedzialności restrykcyjnej, accountability).

Z kolei odpowiedzialność wymuszona stanowi rodzaj odpowiedzialności przyjmowany pod presją opinii społecznej, często pod presją negatywnych konsekwencji ekonomicznych. W krajach rozwiniętych taką presję wywierają na przedsiębiorstwa stowarzyszenia konsumenckie, organizacje proekologiczne oraz inne społeczne organizacje.

Natomiast odpowiedzialność świadoma to najwyższy poziom odpowiedzialności. Ma ona charakter odpowiedzialności pełnej. Podmiot stara się podejmować działania odpowiedzialne. Jest zdecydowany przyjąć odpowiedzialność za podejmowane działania zanim zostanie do tego zmuszone na mocy obowiązujących przepisów prawnych (Kamela-Sowińska, 2009, s. 215). Rodzaje odpowiedzialności prezentuje rysunek 2.

Rysunek 2. Rodzaje odpowiedzialności



Źródło: opracowanie własne na podstawie (Filek, 2002, s. 164; Kamela-Sowińska, 2009, s. 215).

Z analizy literatury przedmiotu wynika, że nie została wypracowana jedna, spójna definicja społecznej odpowiedzialności. Większość określeń jest wobec siebie komplementarnych. Zmierzając do uogólnienia skomplikowanego, różnie definiowanego pojęcia organizacji odpowiedzialnej, w literaturze zazwyczaj podawany jest zestaw cech, które je określają. Organizacja społecznie odpowiedzialna to taka, która ma jasno sformułowaną misję, rozumianą jako posłannictwo wobec konsumentów i społeczeństwa. Posiada opracowaną strategię realizacji swojej misji i celu oraz plan działania służący realizacji strategii. Zarówno misja, cel, strategia jak i plan działania znane są pracownikom na etapie formułowania (przeformułowania) jak i na etapie realizacji. Osoby na stanowiskach rozumieją swoje role w realizacji do celów organizacji zgodnie z hierarchią wartości. Pracownicy posiadają odpowiednie uprawnienia do realizacji wyników, wobec których przejawiają wolę podnoszenia odpowiedzialności. Natomiast przywódcy organizacji społecznie odpowiedzialnej przejawiają postawę odpowiedzialności wobec wszystkich interesariuszy zarówno wewnątrz, jak i na zewnątrz organizacji. Organizacja społecznie odpowiedzialna posiada zidentyfikowaną grupę docelową klientów i dopasowuje swoją strategię do tej grupy. Uwzględnia poprawę wizerunku oraz dąży do podnoszenia zadowolenia wśród wszystkich zainteresowanych stron (Kisil, 2013, s. 95).

Aby jednostka gospodarcza mogła rozwijać się w kierunku jednostki odpowiedzialnej i tworzyć kulturę odpowiedzialności musi przede wszystkim realizować określone warunki oraz muszą ją tworzyć czy być w niej zatrudnieni odpowiedzialni ludzie. Podmiot gospodarczy z kulturą odpowiedzialności to suma odpowiedzialnych ludzi i odpowiedzialnej ramy działania (struktura, statut, technologia itp.). Istnieje przekonanie, że praktykowana odpowiedzialność pracowników jest kluczem do sukcesu organizacji. Odpowiedzialność stała się centralnym elementem opisu i wyceny stanowisk metodą kojarzenia stanowiska z procesami i ich składowymi, czyli podziału podprocesów, obszarów działalności między stanowiska i przypisania im odpowiedzialności za te procesy i obszary. Metoda ta, w odróżnieniu od potocznego rozumienia stanowiska zdefiniowanego jako „lista zadań” czy „zakres obowiązków” na pierwszy plan wysuwa odpowiedzialność za przypisany do stanowiska proces i jego wynik (Kisil, 2013, s. 12 i 13). Stąd istotne jest, jak zauważa A. Kamela-Sowińska, aby zakres odpowiedzialności pozostawał proporcjonalny do zasięgu posiadanej władzy (2009, s. 214).

Społeczna odpowiedzialność biznesu (CSR) jest szerokim nurtem ideowym, który zawiera w sobie powinności, jakie firmy są zobowiązane spełniać wobec społeczeństwa. Najważniejszą rolę odgrywa tu etyka biznesu w szerokim ujęciu. Główna myśl koncepcji społecznej odpowiedzialności biznesu wskazuje na działania zgodne z zasadami etyki, zarówno w stosunku do zatrudnionych, dostawców, klientów, jak i całego społeczeństwa, czyli całego otoczenia przedsiębiorstwa (Kamela-Sowińska, 2009, s. 217).

Każdy podmiot działający na rynku funkcjonuje w tak zwanym otoczeniu, jest elementem większej całości. Osadzony w sieci powiązań, kontraktów i kontaktów podlega różnym wpływom i uwarunkowaniom. Istotne jest aby był świadomy tego otoczenia, jego wpływów, skutków i konsekwencji oraz sprzężenia zwrotnego (Remlein, 2015, s. 164), tym bardziej, iż zgodnie z przyjętą Odnowioną Strategią CSR Unii Europejskiej na lata 2011-2014, to na przedsiębiorców nałożono obowiązek do uwzględnienia w strategii rozwoju swoich przedsiębiorstw kwestii zarówno socjalnych, środowiskowych, etycznych, jak i praw ludzkich, i konsumenckich. Tworzenie maksymalnej wartości dla społeczeństwa oraz zapobieganie i łagodzenie niekorzystnego oddziaływania na otoczenie, w tym środowisko naturalne, to podstawy cel tak postawionej strategii. Osiągnięcie powyższego celu w procesie realizacji koncepcji społecznej odpowiedzialności biznesu wymaga zatem zaangażowania każdego obszaru aktywności przedsiębiorstwa (Remlein, 2013b s. 7).

Podsumowując rozważania dotyczące istoty i znaczenia pojęcia odpowiedzialności społecznej można stwierdzić, że odpowiedzialność, która może być narzucona, wymuszona

lub świadoma, przenika do wszystkich obszarów życia osobistego, publicznego, gospodarczego i społecznego znajdując swe odzwierciedlenie w fundamentalnych przepisach prawa, w tym w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Koncepcja CSR znalazła praktyków oraz teoretyków nie tylko na gruncie ekonomii, ale też prawa, politologii, psychologii, socjologii oraz etyki biznesu. Dla społecznej odpowiedzialności podmiotu gospodarczego stosuje się wiele bliskoznacznych terminów, zaś polska terminologia nie jest jeszcze dobrze ukształtowana. Mnogość synonimów traktowana jest jako dowód na to, że podstawowy termin społeczna odpowiedzialność biznesu (CSR) jest całkowicie nieudany i mylący (Rok, 2013, s. 75). Społeczna odpowiedzialność jest pojęciem wieloaspektowym. Większość określeń jest wobec siebie komplementarnych. Zmierzając do uogólnienia skomplikowanego, różnie definiowanego pojęcia podmiotu odpowiedzialnego, w literaturze zazwyczaj podawany jest zestaw cech, które je określają. Jednostka społecznie odpowiedzialna to taka jednostka, która ma jasno sformułowaną misję, rozumianą jako posłannictwo wobec konsumentów i społeczeństwa. Posiada opracowaną strategię realizacji swojej misji i celu oraz plan działania służący realizacji strategii (Kisil, 2013, s. 95). Opinia społeczna coraz częściej oczekuje od organizacji etycznego postępowania i odpowiedzialności moralnej (Gabrusewicz, 2010, s. 8) oraz aktywniejszego niż dotychczas udziału w budowaniu dobrobytu społeczeństwa (Łukasiewicz-Kamińska, 2011, s. 17). Z odpowiedzialnością wiąże się deklaracja o rozwadze i ponoszeniu konsekwencji własnych działań. Działania te nie ograniczają się tylko do obowiązków. Istnieje potrzeba bycia ocenianym z pewną dozą zaufania, bycia wiarygodnym, lojalnym i sumiennym w wykonywaniu działań oraz potrzeba dążenia do doskonałości we wszystkim, co może być oceniane przez innych z punktu widzenia nie tylko podmiotu biznesowego ale i też jednostki administracji publicznej (Dusiński, 2003).

Autorka na potrzeby niniejszej pracy przyjmuje, że społeczna odpowiedzialność, to odpowiedzialność, która stanowi etyczną realizację polityki przez dowolną jednostkę organizacyjną poprzez:

- podejmowanie decyzji i kierunków działania zgodnie z prawem i obowiązującymi normami, które są pożądane w aspekcie celów i wartości społeczeństwa o różnych poziomach odpowiedzialności;
- zmierzanie do spełnienia oczekiwań społeczeństwa;
- dążenie do zdobywania wizerunku podmiotu prospołecznego;

- zapewnienia obopólnego dobrobytu stron zainteresowanych oraz otoczenia z uwzględnieniem skutków funkcjonowania w długim okresie czasu.

1. 2. Główne obszary społecznej odpowiedzialności podmiotu

Zakres podstawowych obszarów tematycznych społecznie odpowiedzialnego podmiotu wyznacza anglojęzyczny termin *ESG – enviromental, social, governance*, czyli środowisko naturalne, społeczeństwo i ład korporacyjny. Podmiot społecznie odpowiedzialny, to taki podmiot, który poszukuje współdziałania trzech perspektyw związanych z istotą jej funkcjonowania, a mianowicie perspektywy ekonomicznej, perspektywy społecznej oraz środowiskowej (Samelak, 2013, s. 18 i 19).

W literaturze przedmiotu autorzy rozważań związanych z obszarami społecznej odpowiedzialności odnoszą się do koncepcji *triple bottom line*, która została wprowadzona przez J. Elkingtona w 1998 roku. Jest to tak zwana potrójna linia przewodnia (Kamela-Sowińska, 2009, s. 213-228) lub potrójna linia wyników, która może być rozpatrywana w wąskim oraz w szerokim znaczeniu.

W wąskim znaczeniu koncepcja *triple bottom line* może być stosowana jako podstawa do pomiaru i raportowania wyników organizacji za pomocą ekonomicznych, społecznych i środowiskowych parametrów.

Natomiast w znaczeniu szerokim tego terminu używa się do uchwycenia całego zbioru wartości, problemów i procesów, które organizacja musi uwzględniać w celu zminimalizowania wszelkich szkodliwych skutków wynikających z jej działalności oraz do tworzenia wartości ekonomicznej, społecznej i środowiskowej.

Potrójna linia wyników rozumiana jest jako metafora, która łączy w sobie zadanie zarządzania, mierzenia i raportowania opinii publicznej wielowymiarowych wyników (Jonker, Rudnicka i Reichel, 2011, s. 163). W założeniach koncepcja ta podkreśla - jak zauważa w swoich rozważaniach A. Kamela-Sowińska - iż podmiot gospodarczy musi skupiać się nie tylko na wynikach ekonomicznych swojej działalności, ale także na każdym kroku powinna uwzględniać czynniki społeczne i środowiskowe. Tylko takie całościowe spojrzenie na działalność firmy i wpływ, jaki wywiera w swoim otoczeniu na inne jednostki gospodarcze pozwala wysunąć odpowiednie wnioski i na ich podstawie podjąć stosowne działania, które przyczynia się do długotrwałego sukcesu. Tym samym taka całościowa analiza stanowi podstawę do dokonania oceny wkładu, jaki organizacja wnosi w zrównoważony rozwój (2009, s. 213-228).

Pojęcie społecznej odpowiedzialności czasami traktuje się równoznacznie z pojęciem zrównoważonego rozwoju, podczas gdy z założenia są to dwie osobne koncepcje. W Polsce zrównoważony rozwój, zwany również ekorozwojem, określany jest jako proces, który obejmuje przemiany społeczne i gospodarcze, w którym – w celu równoważenia szans w dostępie do środowiska poszczególnych społeczeństw i ich obecnych obywateli oraz przyszłych pokoleń – następuje integrowanie działań politycznych, gospodarczych i społecznych z zakresu równowagi przyrody oraz trwałości podstawowych procesów przyrodniczych. Koncepcja ta wywodzi się z zainteresowania zagadnieniami wpływu działalności gospodarczej człowieka na otoczenie, skutkującego przede wszystkim stopniowym wyczerpywaniem zasobów naturalnych i postępującą degradacją środowiska naturalnego. Celem zrównoważonego rozwoju jest umożliwienie wszystkim ludziom na świecie zaspokojenia podstawowych potrzeb i zapewnienie lepszego standardu życia, nie naruszając jednocześnie jakości życia przyszłych generacji. Dlatego zrównoważony rozwój, z co za tym idzie – odpowiedzialność przedsiębiorstw rozpatruje się na poziomie operacyjnym w trzech obszarach: środowiskowym – poszanowanie życia, rozważne zarządzanie i korzystanie z zasobów naturalnych, społecznym – poszanowanie człowieka, i ekonomicznym – rozważne korzystanie z zasobów finansowych (Roszkowska, 2011, s. 26-27).

Jednym z podstawowych obszarów zainteresowania i troski społecznie odpowiedzialnej podmiotu powinien być wpływ jej działalności na środowisko naturalne, przejawiający się możliwie jak najmniejszym wywieraniu negatywnych skutków na środowisko przyrodnicze między innymi takich jak: zużycie zasobów naturalnych, zanieczyszczenie wody i powietrza, emisja gazów cieplarnianych, hałas, wibracje, skażenie i erozja gleby, wycieki chemiczne, substancje niszczące warstwę ozonową, modyfikacje genetyczne (Samelak, 2013, s. 20 -21). Z uwagi na wyczerpywalność zasobów biosystemów, niezbędne są konkretne działania dotyczące globalnych zmian środowiska naturalnego (w tym klimatycznych) na szczeblu zarówno makro- jak i mikroekonomicznym. Przykładem działania społecznie odpowiedzialnego w tym obszarze jest ochrona środowiska, wykorzystywanie alternatywnych źródeł energii, bioróżnorodność, a przede wszystkim przejrzystość ekologicznych aspektów swoich działań (stosowanie regulacji ekologicznych, gospodarka odpadami, redukcja opakowań, recykling, używanie materiałów i zasobów odnawialnych, ochrona zagrożonych gatunków) (Roszkowska, 2011, s. 30 i 31; Samelak, 2013, s. 20-21).

Centralnym punktem społecznego obszaru zrównoważonego rozwoju jest sprawiedliwość społeczna. Głównym celem w tej perspektywie zrównoważonego rozwoju, staje się

równoważenie szans bogatych konsumentów państw rozwiniętych i biednych pracowników krajów rozwijających się, mieszkańców metropolii i wsi, kobiet i mężczyzn, ludzi starych i młodych, w pełni sprawnych i upośledzonych fizycznie. Przykładowymi kwestiami związanymi z odpowiedzialnością w obszarze społecznym są m. in: dotacje na cele społeczne, praca dzieci, prywatność konsumentów, programy pracownicze, świadczenia dodatkowe, bezpieczeństwo i higiena pracy, zróżnicowanie pracowników, polityka zwolnień, polityka wynagrodzeń, edukacja pracowników, relacje ze związkami zawodowymi, prawa człowieka, dyskryminacja rasy, płci, wieku, uczciwe promowanie i znakowanie produktów, jakość i bezpieczeństwo produktów, dostępność produktów i usług dla niepełnosprawnych i ubogich, społecznie odpowiedzialna sprzedaż i marketing, zróżnicowanie dostawców, wspieranie inicjatyw społecznych, darowizny na cele społeczne, polityka antymobbingowa (Roszkowska, 2011, s. 29 i 31).

Z kolei ekonomiczna perspektywa odpowiedzialności przedsiębiorstw wywodzi się pierwotnie z modeli wzrostu gospodarczego, które wskazują na ograniczone zdolności do zaspokajania potrzeb ludzkich. Może być rozpatrywana w wąskim i szerokim ujęciu. Wąskie ujęcie ekonomicznego aspektu zrównoważonego rozwoju dotyczy ekonomicznych wyników działalności przedsiębiorstw – odpowiedzialnością zarządzających jest tworzenie, produkowanie i dostarczanie rynkowi takich produktów, które zapewnią funkcjonowanie firmy w długim okresie czasu. Natomiast szersze ujęcie ekonomicznego aspektu zrównoważonego rozwoju obejmuje podejście zarządzających do prowadzenia działalności i jego skutki. Korumpowanie polityków, „kreatywna księgowość”, tworzenie karteli, płacenie łapówek to przykłady zachowań podważających mechanizmy funkcjonowania podmiotu w długim okresie czasu. Tego rodzaju zachowanie skutkuje niszczeniem elementów otoczenia zewnętrznego przedsiębiorstw, na przykład poprzez brak finansowania takich instytucji jak szpitale, policja, wojsko, konsekwencją czego jest wpływ na jego działalność w długim okresie. Do najczęściej formułowanych zagadnień związanych ze społeczną odpowiedzialnością w obszarze ekonomicznym są: dywidendy, zobowiązania i ich oprocentowanie, kapitały, udział w rynku, siła marki, wielkość zysku, nakłady na badania i rozwój, stopa zwrotu z inwestycji, wielkość sprzedaży, płacone podatki, korzystanie z ulg podatkowych, wynagrodzenia, *corporate governance*, zaopatrzenie lokalne, praktyki rynkowe, korupcja, polityka ekonomiczna, czy też procesy sądowe (Roszkowska, 2011, s. 27-28 i 31).

Syntetyczne spojrzenie na realizację zasad społecznej odpowiedzialności jednostki gospodarczej w powiązaniu z teorią interesariuszy prowadzi do wniosku, że koncepcje te

wzajemnie wzmacniają się w kierunku prospołecznego spojrzenia na podmiot gospodarczy. Jednostka nie tylko pomnaża majątek interesariuszy, lecz jest również podmiotem rozwoju kapitału społecznego i intelektualnego, relacji międzyludzkich oraz wzajemnych zależności opartych na wymianie komunikacji. Powiązania i relacje z interesariuszami są pewnego rodzaju zasobem, który efektywnie i skutecznie wykorzystany może doprowadzić do uzyskania istotnej przewagi konkurencyjnej. Konsekwencją takich działań jest budowanie wartości organizacji odpowiedzialnej społecznie przyczyniając się do stabilności, atrakcyjności i dojrzałości sektora, w którym funkcjonuje.

Najczęściej formułowanymi kwestiami związanymi ze społeczną odpowiedzialnością organizacji są zagadnienia, które wymagają od zarządzających uwzględnienia w strategii rozwoju i systemie zarządzania podmiotu. Z perspektywy kierownictwa społeczna odpowiedzialność organizacji powinna oznaczać zobowiązanie menedżerów do podejmowania działań wspierających i chroniących zarówno dobrobyt społeczeństwa, jak i interesy organizacji (przedsiębiorstwa) (Roszkowska, 2011, s. 25).

Przykładowe zagadnienia (kwestie) związane ze społeczną odpowiedzialnością organizacji w obszarze ekonomicznym, społecznym oraz środowiskowym przedstawia tabela 3.

Tabela 3. Zagadnienia społecznej odpowiedzialności podmiotu gospodarczego w obszarze ekonomicznym, społecznym oraz środowiskowym

Rodzaje zagadnień związanych ze społeczną odpowiedzialnością podmiotu gospodarczego		
Obszar ekonomiczny	Obszar społeczny	Obszar środowiskowy
<ul style="list-style-type: none"> – wielkość zysku, – wielkość sprzedaży, – stopa zwrotu z inwestycji, – dywidendy, – kapitał własny, – zobowiązania i ich oprocentowanie, – udział w rynku, – siła marki, – nakłady na rozwój i badania, – płacone podatki, – korzystanie z ulg podatkowych, – wynagrodzenia, – przepływy pieniężne, 	<ul style="list-style-type: none"> – dotacje na cele społeczne, – praca przymusowa, praca dzieci, – prywatność konsumentów, – programy pracownicze, – świadczenia dodatkowe, – bezpieczeństwo i higiena pracy, – zróżnicowanie pracowników, – polityka zwolnień, – polityka wynagrodzeń, – szkolenie i edukacja pracowników, 	<ul style="list-style-type: none"> – stosowanie regulacji ekologicznych, – zużycie zasobów naturalnych, – zanieczyszczenie powietrza oraz wody, – bioróżnorodność, – prawa zwierząt, – ochrona zagrożonych gatunków, – emisja gazów cieplarnianych, – hałas, – wibracje, – gospodarka odpadami, – redukcja opakowań,

<ul style="list-style-type: none"> - ład korporacyjny (z ang. <i>corporate governance</i>), - zaopatrzenie lokalne, - praktyki rynkowe (np. antymonopolowe), - łapówkarstwo i korupcja, - polityka ekonomiczna - procesy sądowe 	<ul style="list-style-type: none"> - relacje ze związkami zawodowymi, - prawa człowieka, - dyskryminacja (płci, wieku itp.), - uczciwe promowanie i znakowanie produktów, - dostępność produktów i usług dla ubogich i niepełnosprawnych, - społecznie odpowiedzialna sprzedaż i marketing, - jakość i bezpieczeństwo produktów, - zróżnicowanie dostawców, - wspieranie inicjatyw społecznych i społeczności lokalnych, - darowizny na cele społeczne, - polityka przeciwko mobbingowi, molestowaniu seksualnemu i innym typom wykorzystywania, - wykształcenie i zdrowie społeczeństwa 	<ul style="list-style-type: none"> - zużycie energii, - radioaktywność, - recykling, - używanie materiałów i zasobów odnawialnych, - skażenie i erozja gleby, - wycieki chemiczne, - substancje niszczące warstwę ozonową, - modyfikacje genetyczne
---	--	---

Źródło: opracowanie własne na podstawie: (Roszkowska, 2011, s. 31; Samelak, 2013, s.21).

Podsumowując dotychczasowe rozważania zasadnym wydaje się przytoczenie myśli P. F. Druckera, który w 1974 roku wyszczególnił dwa obszary społecznej odpowiedzialności. Przedsiębiorstwo nie może istnieć tylko dlatego, że jest dobre dla biznesu ale dlatego, że jest potrzebne społeczeństwu (za: Roszkowska, 2011, s, 15). Jego zdaniem nowoczesna organizacja istnieje z potrzeby społeczeństwa i społeczności, po to, by zapewnić pewien rodzaj usług. Dlatego musi być osadzona w społeczeństwie, być częścią społeczności, być sąsiadem, wykonywać swoje zadania w pewnym środowisku i ładzie społecznym, a także musi zatrudniać ludzi. Nowoczesne organizacje w tym organizacje rządowe są instytucjami służącymi realizacji specyficznych zadań w specyficznych obszarach. Prawidłowe działanie instytucji jej specyficznej misji leży również w interesie społeczeństwa i jest jego pierwszą potrzebą. Jeśli instytucja nie realizuje swoich specyficznych zadań, społeczeństwo nic na tym nie zyskuje, a jedynie traci. Każda instytucja w pierwszej kolejności jest odpowiedzialna

przed społeczeństwem za swoje działania. Najlepsze, co mogą zrobić w ramach pojmowanej odpowiedzialności społecznej, to jak najsprawniejsze wypełnianie swoich funkcji. Z kolei największym przejawem społecznej nieodpowiedzialności jest narażenie instytucji na spadek wydajności przez podejmowanie się wykonania zadań wykraczających poza kompetencje lub uzurpowanie sobie władzy w imię społecznej odpowiedzialności (Drucker, 2011, s. 34, 83, 92, 98 i 99).

1.3. Jednostka budżetowa jako podmiot społecznie odpowiedzialny

Jednostki budżetowe są historycznie najstarszą i nadal powszechnie stosowaną formą organizacyjną gospodarki budżetowej (Kosikowski, 2011, s. 104). W zależności od organu założycielskiego stanowią najbardziej typową formę organizacyjną państwowych i samorządowych instytucji sektora finansów publicznych. Swoje wydatki pokrywają bezpośrednio z budżetu, a pobrane dochody odprowadzają na rachunek budżetu państwa albo budżetu jednostki samorządu terytorialnego, w związku z czym nie występuje związek pomiędzy planem dochodów i wydatków. Rozliczenie jednostek z budżetem odbywa się tak zwaną metodą budżetowania brutto (Nadolna, 2014, s. 42), w wyniku której jako jedyne podmioty spełniają klasyczny postulat zupełności budżetu (Rutkowska-Tomaszewska, 2012, s. 105). Pozostałe formy organizacyjne sektora finansów publicznych rozliczają się z budżetem metodą netto (Winiarska, 2011, s. 685). Jednostki budżetowe stosują zasady gospodarki finansowej określone w ustawie o finansach publicznych. Państwowe jednostki budżetowe (między innymi urzędy naczelných organów państwowych – Prezydent RP, Sejm, Senat, wszystkie urzędy administracji rządowej) tworzą, łączą i likwidują ministrowie, kierownicy urzędów centralnych, wojewodowie oraz inne organy działające na podstawie odrębnych ustaw (Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009, art. 12 ust. 1 pkt. 1). Z kolei organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego tworzą gminne, powiatowe lub wojewódzkie jednostki budżetowe (Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009, art. 12, ust. 1 pkt. 2).

Jednostki budżetowe działają na podstawie ustawy o finansach publicznych (Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009) oraz na podstawie statutu określającego w szczególności ich nazwę, siedzibę i przedmiot działalności. Jednostki budżetowe nie posiadają osobowości prawnej. W obrocie prawnym (w tym w postępowaniu cywilnym i w postępowaniu administracyjnym) korzystają z osobowości prawnej Skarbu Państwa (państwowe jednostki budżetowe) lub z osobowości prawnej jednostki samorządu terytorialnego (samorządowe jednostki budżetowe).

Cechą charakterystyczną jednostek budżetowych jest to, że pełnią one funkcję reprezentanta interesów Skarbu Państwa albo jednostki samorządu terytorialnego i podejmują za nie czynności. Każda czynność cywilnoprawna państwowej jednostki organizacyjnej jest czynnością Skarbu Państwa, dokonaną w jego imieniu i na jego rzecz. Jednostki budżetowe nie mogą być zatem podmiotem prawa własności nieruchomości albo obiektu budowlanego, co oznacza, że prawo własności przysługuje Skarbowi Państwa albo jednostce samorządu terytorialnego, jako osobom prawnym (Rutkowska-Tomaszewska, 2012, s. 105).

W nauce prawa finansowego jednostki budżetowe traktuje się jako samodzielne podmioty, którym przypisano wiele praw i obowiązków w zakresie gospodarki finansowej. Przedmiotem działalności jednostek budżetowych jest z reguły nieodpłatne świadczenie usług bądź wykonywanie innych zadań administracji publicznej. Dlatego dochody, jakie jednostki te mogą uzyskać, są najczęściej niewspółmiernie niskie w stosunku do wydatków, jakie muszą ponieść na pokrycie kosztów swojej działalności. Stanowi to podstawową przesłankę istnienia jednostek budżetowych, w przeciwnym wypadku, funkcjonowanie jednostek budżetowych nie miałyby racji bytu, bowiem pojęcie jednostki budżetowej nawiązuje do jej statusu prawno-finansowego, a nie ekonomicznego. Cechą tu jest sposób powiązania z budżetem, a nie rodzaj działalności. Z punktu widzenia racjonalnego zarządzania finansami publicznymi nie jest uzasadnione tworzenie jednostek budżetowych do wykonywania zadań, które potencjalnie mogą być finansowane z uzyskanych wpływów (Sawicka, 2010, s. 45). Z ustrojowego punktu widzenia charakter prawny jednostek budżetowych jest o tyle niejednolity, że w tej roli występują jednocześnie trzy grupy jednostek organizacyjnych.

Do pierwszej grupy należą jednostki budżetowe stanowiące aparat wykonawczy organów władzy ustawodawczej i wykonawczej (kancelarie, biura, ministerstwa, urzędy itp.). Dotyczy to zarówno urzędów państwowych, jak i jednostek samorządu terytorialnego.

Do drugiej grupy zaliczane są organizacje podległe i nadzorowane przez organy państwowe lub samorządowe.

Trzecią grupę jednostek budżetowych stanowią jednostki, które pod względem ustrojowym są zaliczane do sądów i trybunałów oraz organów kontroli państwowej i ochrony prawa. Podmioty te nie mają formalnie wyodrębnionych urzędów (Kosikowski, 2011, s. 105).

Jednostka budżetowa, będąca podmiotem rachunkowości w myśl przepisów ustawy o rachunkowości (Ustawa z 29 września 1994, art. 2, ust. 1 pkt. 4) i wchodząca w zakres sektora budżetowego jest podmiotem niniejszej rozprawy.

Jednostka budżetowa stosuje zasady określone w przepisach ustawy o finansach publicznych, takich jak: zasadę powszechności dostępu do prawa realizacji zadań ze środków

publicznych, czy zasadę odpowiedzialności kierownika jednostki za całość gospodarki finansowej.

Gospodarując, czyli gromadząc i wydając środki publiczne, podlega również ogólnym zasadom tj. legalności, praworządności, celowości, planowości, jawności i przejrzystości; dyscypliny budżetowej (Rutkowska-Tomaszeska, 2012, s. 102).

Od 1 kwietnia 2015 roku w wyniku nowelizacji ustawy o urzędach i izbach skarbowych, będącej odpowiedzią na zmieniające się otoczenie i oczekiwania społeczne, co do funkcjonowania Administracji Podatkowej, nastąpiło połączenie izb i urzędów skarbowych na poziomie każdego województwa. Połączenie polegało na konsolidacji zadań pomocniczych wykonywanych dotąd odrębnie przez wszystkie jednostki organizacyjne. Obecnie zadania dyrektora generalnego oraz kierownika jednostki budżetowej pełni dyrektor izby administracji skarbowej. Dla wszystkich pracowników tej administracji w województwie pracodawcą stała się izba administracji skarbowej. Dyrektor izby administracji skarbowej odpowiada za wszystkie zadania związane z procesami pomocniczymi, realizowanymi dotychczas odrębnie przez izby i urzędy skarbowe w zakresie: obsługi finansowej i kadrowej, zarządzania majątkiem, remontami i inwestycjami, zamówień publicznych, obsługi informatycznej, audytu kontroli zarządczej, zarządzania jakością, komunikacji oraz informacji prawnie chronionych. Naczelnicy urzędów skarbowych pozostali organami podatkowymi I instancji i organami egzekucyjnymi, a dyrektorzy izb jak dotychczas organami nadzoru i organami podatkowymi II instancji.

Oczekiwanym efektem konsolidacji procesów pomocniczych jest zwiększenie wydajności, przejrzystości i szybkości działania Administracji Podatkowej, a także skuteczność w zakresie koordynacji realizowanych zadań i poziomu świadczenia usług publicznych. Oczekiwane jest również lepsze wykorzystanie istniejących zasobów kadrowych, które powinno przełożyć się na jakość realizowanych zadań związanych z obsługą i wsparciem podatnika, poborem podatków oraz dyscypliny podatkowej, które odgrywają istotną rolę w realizacji podstawowego celu Administracji Podatkowej. Oczekiwanym efektem wprowadzonych zmian w strukturach administracji podatkowej jest poprawa pracy urzędów skarbowych w zakresie obsługi podatników poprzez wzrost efektywności ich działania oraz usprawnienie wewnętrznych procesów, poprzez koncentrację na zadaniach podstawowych i lepszym gospodarowaniu powierzonymi środkami publicznymi (Departament Administracji Podatkowej, 2015).

Proces transformacji, którym objęty jest podmiot niniejszej pracy na wyżej zaprowadzonych zmianach się nie zakończył. W dalszej kolejności podjęto prace nad

projektem ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej. W projekcie przewidziano konsolidację wszystkich służb podległych Ministrowi Finansów² (Szulc i Jędrzejewska, 2016), którą dalszy proces transformacji objął. Obecnie jak wynika z uregulowań prawnych (Ustawa z 16 listopada 2016) zmianie uległy nie tylko struktury organów i procedury podatkowo-kontrolne, ale także wprowadzono nowy podział osób zatrudnionych: na urzędników skarbowych a także funkcjonariuszy Krajowej Administracji Skarbowej. Funkcjonariusze stanowią będą trzon urzędów celno-skarbowych zajmujących się przede wszystkim kontrolami i wywiadem skarbowym. Jak zauważa M. Kowalczyk (2013): „Zmiany w sektorze finansów publicznych powodują, że w coraz większym stopniu zasady jego funkcjonowania są podobne do działania podmiotów komercyjnych. Nowoczesne metody zarządzania charakterystyczne dla podmiotów sektora prywatnego znajdują zastosowanie w sektorze finansów publicznych. Przyczyną tak radykalnych zmian w sektorze publicznym jest dążenie do wzrostu efektywności jego funkcjonowania poprzez wykorzystanie instrumentów stosowanych do tej pory przez podmiot prywatne” (s. 34).

Nawiązując do wyżej opisanych zmian zachodzących w sektorze finansów publicznych, nie tylko w Polsce, ale również na świecie, rządy wielu innych państw usilnie poszukują nowych sposobów gospodarowania finansami tego sektora, aby osiągnąć większą efektywność jego działania. Dąży się przy tym do zwiększenia odpowiedzialności publicznej gremiów kierowniczych i przywódczych przez kompleksową implementację nowego sposobu rządzenia bądź też przez modernizację systemów informacyjnych, w tym przede wszystkim systemu rachunkowości (Kamela-Sowińska, 2010, s. 35-36). W odniesieniu do sektora finansów publicznych W. A. Nowak oraz A. Jaruga stosują termin *rachunkowość sektora publicznego* i twierdzą, że w sektorze publicznym rachunkowość jest elementem kontroli i ochrony mienia publicznego oraz rozliczania kadr zarządzających z odpowiedzialności wobec polityków oraz społeczności lokalnych i społeczeństwa jako całości. Na określenie systemu rachunkowości sektora publicznego używa na świecie nazwy *rachunkowość sektora publicznego* albo *rachunkowość rządowa* a w polskiej tradycji spotyka się nazwę *rachunkowość budżetowa* (1998, s. 9-12). Obowiązek państwa do informowania społeczeństwa o rzeczywistej sytuacji finansowej rządu i związana z tym kwestia odpowiedzialności leży u podstaw Konstytucji Polski. „Rzeczpospolita jest dobrem wspólnym wszystkich obywateli” (Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997, art. 1), a „obywatel ma prawo do uzyskiwania informacji o działalności organów władzy publicznej oraz osób

² Obecnie: Ministrowi Rozwoju i Finansów

pełniących funkcje publiczne [...]” (Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997, art. 61), (Kamela-Sowińska, 2010, s. 36). Wymóg odpowiedzialności oznacza konieczność zapewnienia zainteresowanym stronom należytej informacji, w tym przede wszystkim informacji pochodzącej z rachunkowości. Rachunkowość w sektorze publicznym, tak samo jak w sektorze prywatnym, dostarcza informacji w sprawozdaniach finansowych (Kostrzewa, 2011, s. 237). Jak zauważa A. Kamela-Sowińska, rachunkowość sektora publicznego stała się dziedziną, która w najbliższych latach musi znaleźć szersze zainteresowanie i bardziej skuteczne odzwierciedlenie w badaniach naukowych i praktyce (2010, s. 35), co stanowi przedmiot dalszych rozważań w niniejszej rozprawie.

1.4. Idea rachunkowości odpowiedzialności społecznej

Rachunkowość to podstawowa baza informacji o działalności gospodarczej dowolnej jednostki gospodarczej (Remlein, 2008, s. 41). Stanowi kompletny i merytorycznie spójny system informacyjny zorientowany na tworzenie informacji finansowych o sytuacji majątkowo-finansowej i działalności gospodarczej przedsiębiorstwa, służących użytkownikom do podejmowania decyzji ekonomicznych. Zapotrzebowanie na informacje pochodzące z rachunkowości ma szczególny wymiar w warunkach globalizacji gospodarki (Remlein, 2011, s. 140). Rachunkowość od dawna jest szczególnym systemem informacyjnym (informacji finansowej). Umożliwia pomiar wartości majątku i kapitału oraz efektów gospodarowania nimi w organizacji (Samelak, 2013, s. 22). Jest systemem podlegającym procesowi ewaluacji i doskonalenia. Wynika to z potrzeby ewidencji zjawisk gospodarczych

a także posiadanego majątku, która cechowała ludzkość od zarania dziejów.

Orientacja rachunkowości na potrzeby rachunku z tytułu odpowiedzialności podmiotów gospodarczych za ekonomiczne, społeczne i ekologiczne rezultaty ich działania została zapoczątkowana w drugiej połowie XX wieku w krajach o rozwiniętej gospodarce rynkowej. Historycznie potrzeby skierowane na rozrachunek z tytułu odpowiedzialności przedsiębiorstw przeprowadzany na podstawie informacji tworzonych w ramach rachunkowości, stanowiły podstawę do:

- rozwoju funkcji rewizji gospodarczej – badania przez biegłego rewidenta okresowych sprawozdań finansowych podmiotów gospodarczych,
- rozwoju międzynarodowych regulacji sprawozdawczości finansowej,

- rozszerzenia zakresu ujawnień w okresowych sprawozdaniach finansowych w celu zwiększenia transparentności działania przedsiębiorstw.

Współcześnie tendencja ukierunkowania rozwoju rachunkowości na potrzeby rozrachunku z odpowiedzialności jest spowodowana rosnącą świadomością powiązań działalności gospodarczej przedsiębiorstw z innymi dziedzinami życia i aktywności człowieka oraz elementami środowiska społecznego i przyrodniczego. Tendencja ukierunkowania rozwoju rachunkowości na potrzeby rozrachunku z odpowiedzialności jest następstwem zaobserwowanego w naukach ekonomicznych poszerzaniem się pola obserwacji o kolejne aspekty efektywności społeczno-ekonomicznej, co wpłynęło na zakres przedmiotowy rachunkowości, mianowicie (Samelak, 2013, s. 23-25):

- szersze i pełniejsze ujmowanie nakładów i rezultatów (pozytywnych i negatywnych) działalności gospodarczej,
- przyjęcie szerszej interpretacji racjonalności gospodarowania uwzględniającej powiązania występujące między:
 - działalnością gospodarczą a innymi dziedzinami życia i aktywności człowieka,
 - działaniami podejmowanymi obecnie a ich skutkami, które pojawiają się w przyszłości,
 - działalnością gospodarczą a środowiskiem naturalnym,
 - przedsiębiorstwem a innymi podmiotami gospodarczymi i odpowiadającą im siecią powiązań rozrachunków odpowiedzialności społeczno-ekonomicznej.

Z powyższego wynika, że system rachunkowości ma złożony charakter i wpływa na wiele czynników, podobnie jak wiele czynników wpływa na niego. Są to czynniki lokalne, ekologiczne (w tym czynniki demograficzne i geograficzne), środowiskowe, instytucjonalne odnoszące się do kraju, w którym obowiązuje dany system, przy czym ważne są też systemy polityczne, ekonomiczne, prawne, podatkowe, edukacyjne czy finansowe funkcjonujące w danym kraju. Ważne są także czynniki zewnętrzne (w tym handel, inwestycje, podboje), takie jak przeszłe szlaki handlowe, istnienie kolonii czy obecne przepływy inwestycji zagranicznych. Ponadto istotne są także uwarunkowania kulturowe, które wzmacniają lub osłabiają pozostałe czynniki (Cieślak, 2011, s. 17 i 18).

Nieustanna ewolucja rachunkowości jest niewątpliwa. Jak zauważa A. Kamela-Sowińska, nadchodzi zmierzch rachunkowości o okresie dwóch generacji, tj. około 50 lat. Za rachunkowość w tym kontekście rozumie się system ewidencji sprawozdawczości finansowej funkcjonujący od początku jej istnienia do lat 80. XX wieku. Jej zdaniem rachunkowość

zastąpi finansowy opis gospodarczy skrojony na miarę, powszechnie używanego w literaturze anglojęzycznej terminu *tailor made accounting*. Rachunkowość będzie tracić swój dotychczasowy charakter i będzie przekształcać się w naukę uniwersalnego opisu gospodarczego, gdzie rachunkowość narracyjna zastępuje wartości liczbowe (PWC, The Future reporting) (Kamela-Sowińska, 2014). Podstawą teoretyczną zmian w rachunkowości – od klasycznej w kierunku raportowania gospodarczego – jest umowa społeczna stanowiąca z kolei podstawę teorii legitymizacji w sprawozdawczości odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstw (Kamela-Sowińska, 2015, s. 68).

Współcześnie rachunkowość rozpatrywana jest z punktu widzenia nauki i praktyki. Jako działalność praktyczna, rachunkowość zajmuje się dostarczaniem informacji. Od XIX i XX wieku zaczęła rozwijać się jako dyscyplina naukowa pod nazwą „rachunkowość”. Nauka rachunkowości zajmuje się tworzeniem systemu metod dotyczących identyfikowania i klasyfikowania zachodzących zdarzeń gospodarczych i metod ich pomiaru. Zadaniem nauki rachunkowości jest uogólnienie doświadczeń praktyki oraz systematyzacja wiedzy z zakresu rachunkowości (Gabrusewicz, 2011, s. 123).

Rachunkowość jako dyscyplina naukowa dysponuje własnym językiem (Wójtowicz, 2010, s. 19), który posiada wzorcową precyzję, co przyczyniło się do nadania mu statusu międzynarodowego języka ekonomii stosowanej. Rachunkowość jest jedną z najstarszych, a zarazem najdoskonalszych w ujęciu metodologicznym, dyscyplin nauk ekonomicznych. Jako dyscyplina naukowa posiada swój charakterystyczny wzgląd badawczy, aparat pojęciowy, koncepcje obliczeniowe, urządzenia rejestrujące a także oryginalną metodę. Teoria rachunkowości ma bardzo spójną konstrukcję. Wszystkie jej elementy są dokładnie zdefiniowane i logicznie ze sobą powiązane (Niemczyk, 2013, s. 23).

Problematyka rachunkowości jako dyscypliny naukowej jest bardzo złożona i wieloaspektowa. Jest to konsekwencją złożoności systemów rachunkowości w praktyce. Jak wynika z przeglądu definicji proponowanych w literaturze przedmiotu, rachunkowość jest definiowana między innymi jako system. Jego istotą jest ewidencjonowanie zdarzeń gospodarczych ujmujący działalność określonego podmiotu gospodarczego w miernikach pieniężnych i naturalnych (Popularna Encyklopedia Powszechna, T. 15, 1996, s.15). Rachunkowość jako system stanowi całościowy, zamknięty i jej tylko właściwy układ zasad i reguł, które wynikają ze specyficznych sposobów postrzegania i poznawania rzeczywistości gospodarczej (Skrzywan 1968, s. 6). Ponadto rachunkowość jako system, stanowi odwzorowanie obiektów uwarunkowanych sytuacyjnie przez otoczenie. Istotą tego

odwzorowania jest pomiar tworzenia, przenoszenia i podziału wartości (Jaruga i Szychta, 2002).

Z kolei przez S. Skrzywaną rachunkowość definiowana jest jako szczególny rodzaj jednostkowej ewidencji gospodarczej, stanowiąc system ciągłego w czasie ujmowania, grupowania, prezentowania i interpretowania wyrażonych w pieniądzu i bilansujących się ogólnych i szczegółowych danych liczbowych o działalności gospodarczej i sytuacji materialnej jednostki gospodarującej. Jej podmiotem jest każda jednostka gospodarcza, w której prowadzona jest rachunkowość niezależnie od rodzaju procesów realizowanych w podmiocie. Z kolei warunkiem uznania danej jednostki gospodarczej za podmiot rachunkowości jest wyodrębnienie majątkowe jednostki gospodarczej w sposób sformalizowany lub poprzez przyjęcie konwencji wyodrębnienia w samej rachunkowości. Natomiast przedmiotem rachunkowości są określone zjawiska gospodarcze występujące w jednostkach gospodarujących, rachunkowości jako nauki są sposoby realizacji zadań ewidencyjnych w odniesieniu do majątku i procesów gospodarczych (1968, s. 5, 7-8).

Ciekawą klasyfikację definicji rachunkowości na podstawie przeglądu literatury dokonała M. Remlein. Poprzez wieloaspektowe rozpatrzenie definicji rachunkowości w podziale na rok zdefiniowania i jej autora doprowadziła do następującego uszeregowania (Remlein, 2008, s. 42 – 44):

- 1) rachunkowość jako system ewidencji utożsamiany z księgowością;
- 2) rachunkowość jako system informacji dla odbiorców zewnętrznych;
- 3) rachunkowość jako system informacji dla odbiorców zewnętrznych i wewnętrznych;
- 4) rachunkowość jako rachunek problemowy;
- 5) rachunkowość jako język biznesu;
- 6) rachunkowość jako system pomiaru.

Z literatury przedmiotu wynika, że poszczególni autorzy definiują rachunkowość w różnych aspektach. Na przykład na aspekty pomiaru, wskazuje S. Sojak i J. Stankiewicz definiując rachunkowość jako system identyfikacji, pomiaru, przetwarzania i przekazywania informacji finansowych o sytuacji majątkowej i osiągniętych wynikach – służący celom sprawozdawczym i decyzyjnym różnych podmiotów (użytkowników). Rachunkowość może być traktowana jako swoisty język, którym posługuje się świat gospodarczy, wykorzystując znane metody, zasady, koncepcje i standardy (Sojak, Stankiewicz, 2008, s. 21). Z kolei rachunkowość zdaniem Komitetu Amerykańskiego Instytutu Rachunkowości, rozumiana jest jako sztuka rejestrowania, sensownego klasyfikowania i przedstawiania w zwartej formie,

w kategoriach pieniężnych, transakcji i zdarzeń o charakterze przynajmniej częściowo finansowym oraz interpretacji uzyskanych w ten sposób wyników. Inna definicja rachunkowości jako systemu pomiaru została podana w 1970 roku przez R. Mattessich. Rachunkowość stanowi model podwójnej klasyfikacji wartości, służący do kwantytatywnego opisu i analizy strumieni dochodu oraz zagregowanych wielkości majątku i kapitału, zależnym od szeregu warunków.

Z definicji rachunkowości E. Burzym podanej w 1993 roku wynika, że rachunkowość jest współcześnie rozpatrywana w świecie jako teoria pomiaru ekonomicznego (pomiaru wartości) oraz jako system do pomiaru w przedsiębiorstwach i instytucjach (za: Remlein, 2008, s. 44)³.

M. W. E. Glautier i B. Underdown uważają, że rachunkowość stanowi dziedzinę aktywności intelektualnej i praktycznej człowieka bezpośrednio związaną z gospodarowaniem zasobami ekonomicznymi. Ich zdaniem historia rachunkowości jest odbiciem ewolucyjnego procesu społecznego i produktem swego otoczenia oraz siłą oddziałującą na zmianę tego otoczenia (1991, s. 5).

Rachunkowość jest określana jako „międzynarodowy język biznesu” (Martyniuk, Małkowska, 2010, s. 9), czy „język biznesu”, ponieważ wspierania procesu komunikowania się ludzi (społeczeństwa) i firm poprzez dostarczanie informacji niezbędnych do podejmowania decyzji (Świdarska i Węclaw, 2012, s. 18). Zatem rachunkowość odpowiedzialności społecznej działa zarówno na rzecz przedsiębiorstwa, jak i społeczeństwa (Świdarska, 2001, s. 17).

W nawiązaniu do aspektów rozrachunku z tytułu ekonomicznej i społecznej odpowiedzialności podmiotów gospodarczych J. Samelak zaproponował zdefiniowanie rachunkowości odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstwa jako systemu pomiaru ekonomicznego odnoszącego się do wartości majątku i kapitału oraz efektów gospodarowania nimi w przedsiębiorstwie, stosującego podejście etyczne i celowo zorientowane na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem oraz jego wewnętrznego i zewnętrznego rozrachunku z tytułu ekonomicznej, społecznej i środowiskowej odpowiedzialności. Jego zdaniem rachunkowość, a zwłaszcza sprawozdania finansowe przedsiębiorstw, są dobrami wolnymi, do których interesariusze powinni mieć bezpłatny i swobodny dostęp. Uważa, że obecna tendencja kierowania rozwoju rachunkowości na potrzeby rozrachunku z odpowiedzialności spowodowana jest rosnącą świadomością powiązań działalności gospodarczej

³Szerzej na temat przeglądu literatury w zakresie definicji pojęcia „rachunkowość” w: (Remlein, 2008, s. 42-44).

i przedsiębiorstw z innymi dziedzinami życia i aktywności człowieka oraz elementami środowiska społecznego i przyrodniczego (Samelak, 2013, s. 24-25 i 27).

Według T. Gabrusewicza rachunkowość odpowiedzialności społecznej, to rachunkowość, która (2010, s. 60):

- uwzględnia obciążenia i korzyści dla społeczeństwa wynikające z działalności konkretnego podmiotu gospodarującego przedstawione w formie wartościowej lub opisowej,
- wskazuje miejsca powstania tych obciążeń i korzyści,
- w powiązaniu z zasadami nadzoru korporacyjnego jest narzędziem wskazującym ośrodki odpowiedzialności za obciążenia i korzyści dla społeczeństwa wynikające z prowadzonej przez podmiot gospodarujący działalności,
- stosuje podejście etyczne w całym procesie pomiaru i prezentacji obciążeń i korzyści dla społeczeństwa.

Zdaniem B. Gierusz i T. Martyniuk (2009, s. 125 i 128) rachunkowość odpowiedzialności społecznej to koncepcja oparta na rachunku odpowiedzialności, czyli rozliczaniu się przez przedsiębiorstwa przed interesariuszami z prowadzonej działalności gospodarczej i rezultatów. Taki rachunek umożliwia system informacyjny rachunkowości, który tworzy podstawę dokumentacyjną i informacyjną rozliczania się zarządu przedsiębiorstwa przed interesariuszami (społeczeństwem). Natomiast ich zdaniem, idea społecznej odpowiedzialności w przedsiębiorstwie, to jeden z etapów tworzenia w przedsiębiorstwie społecznej odpowiedzialności, jeżeli dane zawarte w sprawozdaniach finansowych spełniają określone wymogi jakościowe.

Z kolei według J. Krasodomskiej (2010) myśl przewodnia wyznaczająca kierunek działania i cel działania społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw jest realizowana w rachunkowości przez przyjęcie takich rozwiązań, które spowodują, że sprawozdanie finansowe zostanie sporządzone w społecznie odpowiedzialny sposób, tzn. że będzie przedstawiać prawdziwy obraz sytuacji majątkowo-finansowej przedsiębiorstwa.

Idea społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw nie może być w praktyce realizowana bez zastosowania skutecznych sposobów społecznej kontroli gospodarki, sprawowanej przez uprawnionych niezależnych ekspertów (biegłych rewidentów) – opartej na prawidłowej, rzetelnej i zgodnej z treścią ekonomiczną zdarzeń gospodarczych charakterystyce liczbowej prezentowanej w publikowanych sprawozdaniach finansowych przedsiębiorstw. Realizacja idei społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw wymaga nie tylko stworzenia właściwych

zewewnętrznych warunków systemowych i ukształtowania jasnych stosunków w zakresie odpowiedzialności materialnej za społeczno-ekonomiczną racjonalność podejmowanych decyzji oraz efektywność ich realizacji, ale wymaga również stworzenia odpowiedniej podstawy egzekwowania odpowiedzialności poprzez (Samelak, 2013, s. 27-28):

- rozwój rachunku kosztów oraz rachunku kosztów i wyników, a także zbudowanie na tej podstawie rachunkowości zarządczej zintegrowanej systemowo z rachunkowością finansową,
- rozwój sprawozdawczości finansowej, która w jasny i rzetelny oraz porównywalny i wiarygodny sposób będzie komunikowała interesariuszom rezultaty działalności przedsiębiorstw.

Wybrane definicje rachunkowości oraz idee społecznej odpowiedzialności przedstawia tabela 4.

Tabela 4. Wybrane definicje rachunkowości oraz idei społecznej odpowiedzialności

Kryterium definiowania	Autor	Definicje
podmiotowości	M. Remlein (2008 rok)	Rachunkowość stanowi podstawową bazę informacji o działalności gospodarczej dowolnej jednostki gospodarczej
	S. Skrzywan (1964 rok)	Rachunkowość, to szczególny rodzaj jednostkowej ewidencji gospodarczej, stanowiący system ciągłego w czasie ujmowania, grupowania, prezentowania i interpretowania wyrażonych w pieniądzu i bilansujących się ogólnych i szczegółowych danych liczbowych o działalności gospodarczej i sytuacji materialnej jednostki gospodarującej. Jej podmiotem jest każda jednostka gospodarcza, w której prowadzona jest rachunkowość niezależnie od rodzaju procesów realizowanych w podmiocie. Z kolei warunkiem uznania danej jednostki za podmiot rachunkowości jest wyodrębnienie majątkowe jednostki w sposób sformalizowany lub poprzez przyjęcie konwencji wyodrębnienia w samej rachunkowości. Natomiast przedmiotem rachunkowości są określone zjawiska gospodarcze występujące w jednostkach gospodarujących, rachunkowości jako nauki są sposoby realizacji zadań ewidencyjnych w odniesieniu do majątku i procesów gospodarczych
	E. Burzym (1993 rok)	Rachunkowość jest współcześnie rozpatrywana w świecie jako teoria pomiaru ekonomicznego (pomiaru wartości) oraz jako system do pomiaru w przedsiębiorstwach i instytucjach
nawiązujące do idei odpowiedzialności społecznej	J. Samelak (2013 rok)	Rachunkowość odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstwa, to systemu pomiaru ekonomicznego odnoszącego się do wartości majątku i kapitału oraz efektów gospodarowania nimi w przedsiębiorstwie, stosującego podejście etyczne i celowo zorientowane na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem oraz jego wewnętrznego

		<p>i zewnętrznego rozrachunku z tytułu ekonomicznej, społecznej i środowiskowej odpowiedzialności. Rachunkowość, a zwłaszcza sprawozdania finansowe przedsiębiorstw, są dobrami wolnymi, do których interesariusze powinni mieć bezpłatny i swobodny dostęp.</p> <p>Obecna tendencja kierowania rozwoju rachunkowości na potrzeby rozrachunku z odpowiedzialności spowodowana jest rosnącą świadomością powiązań działalności gospodarczej i przedsiębiorstw z innymi dziedzinami życia i aktywności człowieka oraz elementami środowiska społecznego i przyrodniczego</p>
	T. Gabrusewicz (2010 rok)	<p>Rachunkowość odpowiedzialności społecznej, to rachunkowość, która:</p> <ul style="list-style-type: none"> – uwzględnia obciążenia i korzyści dla społeczeństwa wynikające z działalności konkretnego podmiotu gospodarującego przedstawione w formie wartościowej lub opisowej, – wskazuje miejsca powstania tych obciążeń i korzyści, – w powiązaniu z zasadami nadzoru korporacyjnego jest narzędziem wskazującym ośrodki odpowiedzialności za obciążenia i korzyści dla społeczeństwa wynikające z prowadzonej przez podmiot gospodarujący działalności, – stosuje podejście etyczne w całym procesie pomiaru i prezentacji obciążeń i korzyści dla społeczeństwa.
	M. W. E. Glautier i B. Underdown (1991 rok)	<p>Rachunkowość stanowi dziedzinę aktywności intelektualnej i praktycznej człowieka bezpośrednio związaną z gospodarowaniem zasobami ekonomicznymi. Historia rachunkowości jest odbiciem ewolucyjnego procesu społecznego i produktem swego otoczenia oraz siłą oddziałującą na zmianę tego otoczenia.</p>
	G. K. Świdarska i W. Węclaw (2001 rok)	<p>„Język biznesu”, ponieważ wspierania procesu komunikowania się ludzi (społeczeństwa) i przedsiębiorstw poprzez dostarczanie informacji niezbędnych do podejmowania decyzji. Zatem rachunkowość odpowiedzialności społecznej działa zarówno na rzecz przedsiębiorstwa, jak i społeczeństwa.</p>
	B. Gierusz i T. Martyniuk (2009 rok)	<p>Rachunkowość odpowiedzialności społecznej to koncepcja oparta na rachunku odpowiedzialności, czyli rozliczaniu się przez przedsiębiorstwa przed interesariuszami z prowadzonej działalności gospodarczej i rezultatów. Taki rachunek umożliwia system informacyjny rachunkowości, który tworzy podstawę dokumentacyjną i informacyjną rozliczania się zarządu przedsiębiorstwa przed interesariuszami (społeczeństwem).</p> <p>Idea społecznej odpowiedzialności w przedsiębiorstwie to jeden z etapów tworzenia w przedsiębiorstwie społecznej odpowiedzialności, jeżeli dane zawarte w sprawozdaniach finansowych spełniają określone wymogi jakościowe.</p>
	J. Krasodomska (2010 rok)	<p>Idea społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw jest realizowana w rachunkowości przez przyjęcie takich rozwiązań, które spowodują, że sprawozdanie finansowe</p>

		zostanie sporządzone w społecznie odpowiedzialny sposób, tzn. że będzie przedstawiać prawdziwy obraz sytuacji majątkowo-finansowej przedsiębiorstwa..
--	--	---

Zródło: opracowanie własne na podstawie: (Remlein, 2008, s.41; Skrzywan 1968, s. 5, 7-8; Gabrusewicz, 2010, s 60; za: Remlein, 2008, s. 44; Samelak, 2013, s. 24-25 i 27; Glautier i Underdown 1991, s. 5; Świdrska i Węclaw, 2012, s. 18; Świdrska, 2001, s. 17; Gierusz i Martyniuk, 2009, s. 125 i 128; Krasodomska, 2010).

W nawiązaniu do definicji rachunkowości odpowiedzialności społecznej, którą zaproponował T. Gabrusewicz, niezbędne jest między innymi podejście etyczne. Z punktu widzenia rachunkowości ważną teorią etyki jest teoria praw. Teoria praw bierze się z wiary, że ludzie mają naturalne prawa, które trzeba respektować. Wynika z tego, że dobra decyzją to decyzją, która respektuje prawa innych. Wśród praw naturalnych, które należy respektować, wyróżnia się (Cieślak, 2011, s. 165 i 166):

- prawo wyboru,
- prawo do prywatności,
- wolność słowa,
- prawo do życia,
- prawo do uczciwego procesu,
- prawo do dotrzymania umów,
- prawo do prawdy, czyli prawo do bycia dokładnie poinformowanym o wszystkich kwestiach, które wpływają na decyzję.

Rachunkowość odpowiedzialności społecznej jest narzędziem pomiaru społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa. Stała się ważnym elementem nowoczesnego zarządzania przedsiębiorstwem z uwagi na silny związek sprawozdania finansowego z zarządzaniem współczesnym przedsiębiorstwem. Sprawozdanie odzwierciedla skutki decyzji zarządczych i jest instrumentem komunikowania się z interesariuszami. Posiada potencjał informacyjny wewnętrzny i zarządczy a także pozwala na ustalenie miar strategicznych dokonań w dłuższym horyzoncie czasowym. Ponadto sprawozdanie finansowe w sposób rzetelny prezentuje majątek i źródła jego finansowania oraz wyniki finansowe. Wymaga wielu predykcji, których wiarygodność silnie zależy od jakości systemu zarządzania (Karmańska, 2009, s. 167-168).

Globalizacja gospodarki, rosnąca konkurencja na rynkach światowych a także rosnące oczekiwania szeroko rozumianego społeczeństwa wobec przedsiębiorców powodują coraz większe znaczenie koncepcji społecznej odpowiedzialności. To z kolei pociąga za sobą konieczność przygotowania przez przedsiębiorstwa sprawozdania, które prezentowałyby

informacje o charakterze finansowym dotyczące efektów prowadzonej działalności, oraz informacje o charakterze niefinansowym odnoszące się do zagadnień środowiska naturalnego (*E-environment*), społecznych (*S-social*) i ładu korporacyjnego (*G-governance*). Scalenie sprawozdania finansowego z raportem ESG daje w efekcie produkt w postaci sprawozdania zintegrowanego. Formalne prace nad raportowaniem zintegrowanym rozpoczęto w sierpniu 2010 roku, kiedy zainicjowano powstanie The International Integrated Reporting Council (IIRC), międzynarodowej organizacji stanowiącej koalicję regulatorów, inwestorów, firm i organizacji pozarządowych. Inicjatorami tego projektu były dwie organizacje zajmujące się promowaniem zrównoważonego rozwoju: Accounting for Sustainability (A4S) oraz Global Reporting Initiative (GRI) (Remlein, 2015, s. 151-152).

Istnieje wiele wytycznych dotyczących raportowania CSR, które pomagają w praktycznym przygotowaniu raportów, jednak nie narzucają informacji podlegającej prezentowaniu. Wpływa to na zmniejszenie ich wiarygodności a także na gorsze postrzeganie podmiotu gospodarczego przez otoczenie. Odpowiednie raportowanie, mimo wytycznych jest fundamentalnym problemem CSR (Martyniuk i Szawczak, 2013, s. 104).

Podsumowując można stwierdzić, że różnie definiowana rachunkowość jest systemem informacyjnym nieustannie podlegającym ewolucji począwszy od czasów prehistorycznych do współczesności. Obecnie rozpatrywana jest z punktu widzenia nauki i praktyki. Jako dyscyplina naukowa charakteryzuje się bardzo złożoną i wieloaspektową problematyką. Jest traktowana jako nauka społeczna, stosowana. Natomiast z praktycznego punktu widzenia rachunkowość służyła i służy ewidencjonowaniu zachodzących zdarzeń gospodarczych, a jej orientacja na potrzeby rachunku z tytułu odpowiedzialności podmiotów gospodarczych za ekonomiczne, społeczne i ekologiczne rezultaty ich działania zaczęła pojawiać się w drugiej połowie XX wieku w krajach o rozwiniętej gospodarce rynkowej. Z kolei podstawą rachunkowości odpowiedzialności społecznej jest bezpłatny dostęp dla wszystkich zainteresowanych grup społecznych do sprawozdań finansowych, które traktowane są jako dobra wolne.

Autorka na potrzeby niniejszej pracy przyjmuje, że rachunkowość odpowiedzialności społecznej, to rachunkowość, która:

- stanowi szczególny rodzaj jednostkowej ewidencji gospodarczej określonych zjawisk gospodarczych,

- jest podstawową bazą dokumentacji i informacji o działalności gospodarczej dowolnej jednostki gospodarczej posiadającej wyodrębnienie majątkowe w sposób sformalizowany,
- uwzględnia obciążenia i korzyści dla społeczeństwa wynikające z działalności konkretnego podmiotu gospodarującego przedstawione w formie wartościowej lub opisowej oraz wskazuje miejsca powstania tych obciążeń i korzyści,
- stosuje podejście etyczne w całym procesie pomiaru ekonomicznego,
- jest zorientowana na potrzeby zarządzania dowolnej jednostki oraz jej wewnętrznego i zewnętrznego rozrachunku z tytułu ekonomicznej, społecznej i środowiskowej odpowiedzialności
- stanowi dziedzinę aktywności intelektualnej i praktycznej człowieka bezpośrednio związaną z gospodarowaniem zasobami ekonomicznymi,
- jest wynikiem ewolucyjnego procesu społecznego i produktem swego otoczenia oraz siłą oddziałującą na zmianę tego otoczenia,
- jej rozwój ukierunkowany na potrzeby rozrachunku z odpowiedzialności spowodowany rosnącą świadomością powiązań działalności gospodarczej dowolnej jednostki gospodarującej z innymi dziedzinami życia i aktywnością człowieka oraz elementami środowiska społecznego i przyrodniczego, umożliwia rozliczanie się przez dowolne jednostki gospodarujące przed interesariuszami (społeczeństwem) z prowadzonej działalności gospodarczej i rezultatów,
- wspiera proces komunikowania się ludzi (społeczeństwa) i dowolnych jednostek gospodarujących,
- jest dobrem wolnym, do której interesariusze (społeczeństwo) powinni mieć bezpłatny i swobodny dostęp, zwłaszcza do sprawozdań finansowych i zawartych w nich danych spełniających określone wymogi jakościowe.

1. 5. Rola Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego w rachunkowości podmiotu odpowiedzialnego społecznie

Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego (MSRSP, ang. *IPSAS - International Public Sector Accounting Standards*), to wysokiej jakości normy sprawozdawczości finansowej sektora publicznego. Tworzeniem MSRSP zajmowała się Międzynarodowa Federacja Księgowych (ang. *IFAC - International Federation of Accountants*), wspierana przez Radę Międzynarodowych Standardach Rachunkowości

(ISAB). Ich opracowanie sfinansował Bank Światowy, Międzynarodowy Fundusz Walutowy oraz rządy krajów rozwiniętych. Prace nad stworzeniem międzynarodowych standardów rachunkowości przeznaczonych dla sektora publicznego podjęto w latach 80. XX wieku. W maju 2000 roku opublikowano pierwsze osiem standardów (Kaczurak-Kozak, 2013, s. 102). Publikacja MSRSP nie wiąże prawnie krajów do jej stosowania. Natomiast celem publikacji MSRSP jest dążenie do harmonizacji stosowania standardów w rachunkowości sektora publicznego różnych krajów, co jest konieczne do zapewnienia porównywalności sprawozdań między państwami w Europie i na świecie. Z Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego korzystają takie organizacje jak ONZ, OECD, NATO czy Unia Europejska. Zaletą Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego jest wpływ na przejrzystość systemu księgowego (Szewieczek za: Tkacz-Wolny s. 846-847), a zatem zmniejszenie ryzyka korupcji oraz zwiększenie gospodarności podmiotów odpowiedzialnych społecznie zarządzających publicznymi środkami pieniężnymi.

MSRSP bazują na Międzynarodowych Standardach Rachunkowości/Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej (MSR/MSSF). Twórcy standardów podczas ich opracowywania uwzględnili specyfikę funkcjonowania sektora publicznego. Każdy MSRSP zawiera wskazanie, który MSR/MSSF został użyty do jego opracowania. Potwierdza to tendencję do upodobniania się sposobu prowadzenia rachunkowości w sektorze publicznym i prywatnym. Niektóre z Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego nie mają swoich odpowiedników w MSR na których są wzorowane, ponieważ dotyczą wyłącznie cech szczególnych sektora publicznego. Przykładem jest MSRSP o numerze 22 *Disclosure of Financial About the General Government Sector* „Ujawnienia informacji finansowych o sektorze rządowym”, MSRSP 23 *Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)* „Przychody z tytułu dochodów budżetowych (podatki i transfery)”, czy MSRSP 24 *Presentation of Budget Information in Financial Statements* „Prezentacja informacji budżetowych w sprawozdaniu finansowym”. Standardem stanowiącym punkt wyjścia do sporządzania sprawozdań finansowych jest MSRSP 1 *Presentation of Financial Statements* „Prezentacja Sprawozdań Finansowych”. Precyzuje on wszelkie elementy wchodzące w skład sprawozdania, ich strukturę i minimalną zawartość (Kaczurak-Kozak, 2013, s. 102).

Skutki światowego kryzysu finansowego i rosnącego zadłużenia wielu państw spowodowały, że problematyka międzynarodowych standardów rachunkowości dla sektora finansów publicznych stała się przedmiotem dyskusji różnych organów i organizacji zarówno na płaszczyźnie międzynarodowej jak i na gruncie krajowym. Międzynarodowe Standardy

Rachunkowości Sektora Publicznego były przedmiotem rozważań szefów unijnych organów kontroli oraz Europejskiego Trybunału Obrachunkowego podczas spotkania tak zwanego Komitetu Kontaktowego, czy uczestników zjazdu Międzynarodowej Federacji Księgowych (Kaczurak-Kozak, 2013, s. 103). Z kolei w Polsce w dniu 7 czerwca 2013 roku Bank Światowy we współpracy z Ministerstwem Finansów zorganizował w siedzibie Najwyższej Izby Kontroli konferencję poświęconą problemom rachunkowości w sektorze publicznym. Celem konferencji była prezentacja wiedzy i doświadczeń dotyczących wdrożenia Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego. W konferencji wzięli udział przedstawiciele Banku Światowego, Ministerstwa Finansów, Ministerstwa Skarbu Państwa, Najwyższej Izby Kontroli, Głównego Urzędu Statystycznego, uczelni ekonomicznych, samorządów oraz goście między innymi z Francji, Niemiec, Austrii i Holandii, którzy podzielili się doświadczeniami z implementacji MSRSP. Zaproszeni eksperci zastanawiali się, czy wprowadzenie w tej dziedzinie wspólnych, solidnych, ale jednocześnie kosztownych standardów może ustrzec Europę przed kolejnym kryzysem finansowym. To kryzys zadłużeniowy w licznych krajach Unii Europejskiej zwrócił uwagę na potrzebę reform zarządzania finansowego. Państwa stosują w praktyce odmienne standardy rachunkowości. Manipulowanie danymi wywołało kryzys zaufania w całej wspólnotie, który przełożył się na osłabienie rozwoju gospodarczego. Wprowadzenie jednolitych i zharmonizowanych standardów pozwoliłoby na skuteczniejsze monitorowanie sytuacji finansowej w poszczególnych krajach i całej Unii. Jednak największą przeszkodą wdrożenia reformy rachunkowości w krajach są koszty. Ich poniesienie może być liczone nawet w milionach euro. Niemniej jednak w obliczu nękającego Europę kryzysu, w opinii Thomasa Müllera-Marquésa Bergera - członka Rady MSRSP, koszty zaniechania zmian, mogą być znacznie wyższe (Konferencja Banku Światowego w NIK, 2013).

Głównym podłożem zainteresowania MSRSP z pewnością jest związek z podpisanym podczas polskiej prezydencji w Unii Europejskiej tak zwanym „Sześciopakiem”, czyli dyrektywy Rady 2011/85/UE z dnia 8 listopada 2011 roku w sprawie wymogów dla ram budżetowych państw członkowskich. Jest to pakt stabilności i wzrostu obejmujący sześć aktów ustawodawczych, które weszły w życie 13 grudnia 2011 roku. Poza dyrektywą nr 21/85/UE w sprawie wymogów dla ram budżetowych państw członkowskich, w ramach tzw. „sześciopaku” znajdują się następujące rozporządzenia (*Wymogi dla ram budżetowych państw członkowskich*):

- rozporządzenie (UE) nr 1173/2011 w sprawie skutecznego nadzoru budżetowego w strefie euro,
- rozporządzenie (UE) nr 1174/2011 w sprawie środków egzekwowania korekty nadmiernych zakłóceń równowagi makroekonomicznej w strefie euro,
- rozporządzenie (UE) nr 1175/2011 zmieniające procedury nadzoru pozycji budżetowych, rozporządzenie (UE) nr 1176/2011 w sprawie zapobiegania zakłóceniom równowagi makroekonomicznej i ich korygowania oraz
- rozporządzenie (UE) nr 1177/2011 zmieniające procedurę nadmiernego deficytu.

Ustanowione szczegółowe zasady dotyczą właściwości ram budżetowych państw członkowskich, które są niezbędne w celu zapewnienia przestrzegania obowiązków państw członkowskich wynikających z Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej w odniesieniu do unikania nadmiernego deficytu publicznego. Ramy budżetowe oznaczają zbiór uzgodnień, procedur, reguł i instytucji stanowiących podstawę prowadzenia polityki budżetowej sektora instytucji rządowych i samorządowych. Odnoszą się one w szczególności do siedmiu obszarów, wśród których wyróżnia się systemy rachunkowości budżetowej i sprawozdawczości statystycznej. W odniesieniu do każdego obszaru w dyrektywie określono szereg podstawowych norm. Państwa członkowskie mają dysponować systemami rachunkowości publicznej obejmującymi w sposób kompleksowy i spójny wszystkie podsektory sektora instytucji rządowych i samorządowych i zawierającymi informacje niezbędne do generowania danych w ujęciu memoriałowym. Oznacza to w szczególności wymóg spójności zasad i procedur rachunkowości, a także spójności wewnętrznej systemów gromadzenia i przetwarzania danych (Kaczurak-Kozak, 2013, s. 104).

Implementacja MSRSP wiąże się zarówno z korzyściami, jak i zagrożeniami. Podstawową korzyścią jest transparentność, przejrzystość i porównywalność prezentowanych informacji w sprawozdaniu finansowym. Natomiast z interpelacji poselskiej podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów z upoważnienia ministra w sprawie przeprowadzenia oceny przydatności międzynarodowych standardów rachunkowości sektora publicznego wynika, że promowane przez MSRSP rozwiązania budzą zastrzeżenia wśród wielu państw członkowskich. Najważniejszym zastrzeżeniem jest zbytne zbliżenie do MSSF przeznaczonych dla jednostek sektora prywatnego, a w konsekwencji przygotowanie sprawozdań i ujawnień zgodnie z potrzebami inwestorów, którzy nie są podstawowymi odbiorcami sprawozdań sektora publicznego. Ponadto MSRSP są złożonym zestawem sald i z względu na poziom skomplikowania mogą być co wręcz niemożliwe do zastosowania

przez wiele mniejszych podmiotów działających w sektorze publicznym. Kluczowe dla sektora publicznego obszary (np. transfery społeczne) w MSRSP nie są uregulowane. Do tego dochodzi kwestia dopuszczenia przez standardy różnych wariantów rozwiązań, co może zakłócać porównywalność sprawozdań finansowych. W Polsce jednostki sektora finansów publicznych, w tym jednostki sfery budżetowej, przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych i sporządzaniu sprawozdań finansowych zobowiązane są do uwzględnienia zasad rachunkowości wynikających z ustawy o rachunkowości, w tym w szczególności zasady memoriału. W związku z tym przyjęcie MSRSP miałyby ograniczony wpływ na poprawę jakości sprawozdawczości finansowej (Sekula, 2012).

Nie mniej jednak MSRSP stanowią podstawę do procesu harmonizacji rachunkowości sektora publicznego (Ciszewska, 2012) rozumianego jako procesu ujednoczenia zasad oraz form określających rachunkowość na płaszczyźnie światowej, czy możliwie ścisłego zbliżenia standardów w celu zwiększenia jej porównywalności między krajami lub podmiotami należącymi do innych państw (Kamela-Sowińska, 2010, s. 51-52). W zakresie harmonizacji rachunkowości wyodrębnia się ujednoczenie zasad rachunkowości sektora publicznego, którymi między innymi są: naczelna zasada wiernego i rzetelnego obrazu (ang. *true and fair view*), zasada periodyzacji (porządkująca, oznaczająca dokonanie podziału czasu działania) (Hendriksen, van Breda, 2002, s. 166), zasada kontynuacji działania (fundamentalna zasada, przyjmująca założenie domniemania dalszego prowadzenia przez jednostkę działalności w dającej się przewidzieć przyszłości w takim samym lub podobnym zakresie (Hendriksen, van Breda, 2002, s.165) nadrzędna zasada zakazu kompensaty, zasada ciągłości, zasada współmierności, zasada ostrożności, zasada istotności, czy zasada memoriału (Poetschke, 2011, s. 21-28; Ustawa z 29 września 1994; Gierusz, 2015, s. 16-17).

Zgodnie z wytycznymi zawartymi w międzynarodowych standardach sektora finansów publicznych publikowanymi przez Radę ds. MSRSP podmiotem sprawozdawczym są jednostki sektora publicznego inne niż biznesowe jednostki rządowe (Szewieczek i Tkacz-Wolny, s. 86). Do grupy biznesowych jednostek sektora budżetowego zaliczane są te podmioty, które prowadzą działalność gospodarczą na takich samych zasadach, jak podmioty prywatne lub są częściowo zobowiązane do świadczenia określonych usług na rzecz społeczeństwa bez opłaty za nie lub po obniżonych cenach. Wśród tego typu jednostek wyszczególnia się instytucje finansowe, podmioty handlowe, czy przedsiębiorstwa świadczące usługi publiczne. Do tych organizacji zastosowanie mają międzynarodowe standardy sprawozdawczości finansowej publikowane przez Radę do spraw Międzynarodowych Standardów Rachunkowości.

Wdrożenie MSRSP wymaga wiele nakładów finansowych i intelektualnych. Nie mniej jednak implantacja MSRSP może mieć pozytywny wydźwięk na rozwiązanie problemów związanych z obsługą długu publicznego w wyniku pełniejszego obrazu i większej przejrzystości informacji niezbędnej decydentom. Tym samym umożliwi realizację koncepcji społecznej odpowiedzialności.

AKTYWA KOMPETENCYJNE JAKO PRZEDMIOT WYCENY

Rozdział drugi poświęcono przedmiotowi rozprawy - aktywom kompetencyjnym, a także obszarowi badawczemu – rachunkowości. Posłużył realizacji dwóch kolejnych celów szczegółowych oraz stanowi wprowadzenie do przedstawianej problematyki „niewidzialnych” zasobów w postaci kapitału intelektualnego i kompetencji. Przytoczone zostały definicje kapitału intelektualnego jak i kompetencji a także ich geneza. Przedstawiono również klasyfikację kompetencji oraz omówiono ich składniki, cechy i rolę w kreowaniu wartości dla podmiotu w warunkach społecznej odpowiedzialności. Rozważania poświęcono także problematyce wyceny w rachunkowości, jej funkcjom, zasadom i parametrom. Dokonano porównania metod wyceny tj. kosztu historycznego, kosztu bieżącego, a także wartości realizacji i wartości bieżącej. Ostatnia część rozdziału została poświęcona metodom wyceny kompetencji oraz charakterystyce wartości aktywów kompetencyjnych.

2. 1. Koncepcje kapitału intelektualnego

Nazwę „kapitał intelektualny” przypisuje się J. K. Galbraith’owi, który tego określenia użył po raz pierwszy w korespondencji z polskim ekonomistą K. Kaleckim w 1969 roku⁴ (Strojny za: Kasiewicz, Rogowski, Kicińska, 2006, s. 65).

Z analizy literatury przedmiotu wynika, że występuje wiele definicji kapitału intelektualnego, ale żadna z nich nie została dotychczas uznana za powszechnie obowiązującą. Charakter kapitału intelektualnego nie jest do końca poznany i opisany, zatem trudno go ująć za pomocą jednoznacznych pojęć (Sopińska, 2010, s. 101). W odniesieniu do definicji kapitału intelektualnego można stwierdzić, że (Engstrom, Westens, Westens; Kasiewicz, Rogowski; Andriessen, Stam; Steward za: Węziak-Białowolska, 2010, s. 23-24):

- nie istnieje jedna uniwersalna i powszechnie akceptowana definicja kapitału intelektualnego;
- termin kapitał intelektualny w literaturze często występuje z określeniem *tworzenie wartości*, co sugeruje, że kapitał intelektualny jest bezużyteczny, jeżeli nie wpływa na wzrost wartości badanego obiektu;
- pojęcie kapitału intelektualnego występuje zamiennie z terminami: *wartości niewymierne, aktywa intelektualne, aktywa niematerialne, aktywa ukryte*;
- często kapitał intelektualny jest utożsamiany z wiedzą użyteczną, czyli taką, którą dzięki właściwemu wykorzystaniu można zamienić na zyski;
- większość definicji wykorzystuje wyrazy: *wiedza, umiejętności, know-how, doświadczenie, zasoby niematerialne, informacje, procesy, tworzenie wartości*;

⁴ W liście pisał: „Jestem ciekaw, czy zdaje Pan sobie sprawę z tego, jak wiele my na całym świecie zawdzięczamy wkładowi Pańskiego kapitału intelektualnego w ostatnich dekadach” (Strojny za: Kasiewicz, Rogowski, Kicińska, 2006, s. 65).

- najczęściej akceptowaną klasyfikacją składników kapitału intelektualnego jest podział na kapitał ludzki, kapitał klienta, kapitał organizacyjny lub na kapitał ludzki, kapitał strukturalny i kapitał relacji.

Koncepcja kapitału intelektualnego nabrała na znaczeniu na początku lat osiemdziesiątych XX wieku. W 1980 roku H. Itami wskazał na istotne różnice w wynikach finansowych japońskich podmiotów, które świadomie wykorzystywały aktywa niematerialne w porównaniu do podmiotów konkurencyjnych nie przywiązujących uwagi do tego zasobu (Harrison, Sullivan, 2000, s. 34).

Rozwój badań istoty kapitału intelektualnego pozwala na wyodrębnienie dwóch podejść badawczych. Wyodrębnia się indywidualne podejście badawcze, w którym kapitał intelektualny analizowany jest z perspektywy pojedynczego człowieka oraz podejście organizacyjne, zgodnie z którym kapitał intelektualny rozpatrywany jest z punktu widzenia podmiotów gospodarczych. Z indywidualnego punktu widzenia kapitał intelektualny w prawie cywilnym to „dobra niematerialne”, czyli dobra występujące w obrocie cywilnoprawnym, nieposiadające postaci materialnej (Ustawa z 23 kwietnia 1964, art. 23), takie jak: energia, dobra intelektualne, dobra osobiste, pieniądze i papiery wartościowe (Ziemianin 1999, s. 149).

W podejściu organizacyjnym w odniesieniu do kapitału intelektualnego wyróżnia się (Mroziewski, 2008, s. 28-29):

- koncepcję marketingową;
- koncepcję holistyczno-statyczną;
- koncepcję socjologiczną (holistyczno-dynamiczną);
- koncepcję rachunkową, oraz
- koncepcję społeczną kapitału intelektualnego.

Koncepcja marketingowa wartościuje aktywa intelektualne z perspektywy możliwości zaspokajania potrzeb klientów i w perspektywie budowania przewagi konkurencyjnej. Ukierunkowana na rozpoznawanie aktualnego i potencjalnego popytu postrzegana jest jako wysiłek intelektualny, związany z wykorzystaniem wiedzy o rynku, na której opiera się osiągnięcie przewagi konkurencyjnej. W tym ujęciu kapitał intelektualny dotyczy wiedzy, umiejętności, doświadczeń, zdolności, nośników informacji, ukierunkowanych na zewnątrz na rozwiązanie problemów klientów. Podejście marketingowe pokazuje, że zaspokajanie potrzeb klienta może być głównym wyznacznikiem wartościowania składowych kapitału intelektualnego a także może być punktem wyjścia w kształtowaniu struktury aktywów

intelektualnych. Marketingową koncepcję kapitału intelektualnego zapoczątkowała grupa szwedzkich naukowców związanych z „Raportem Konrada” definiując w 1989 roku kapitał intelektualny (Mroziewski, 2008, s. 29-30). Grupa Konrada (K. E. Sveiby i zespół) budując Raport Konrada w 1989 roku zauważyli, że kapitał intelektualny, to kapitał intelektualny przypisany jednostce (kapitał indywidualny) oraz kapitał intelektualny przypisany organizacji (kapitał strukturalny). Uważają, że kapitał całkowity (tradycyjny kapitał finansowy, kapitał know-how) i kapitał know-how później nazwany jako kapitał intelektualny. Kapitał know-how przedsiębiorstwa dotyczył wiedzy, umiejętności, doświadczeń, zdolności, nośników informacji, ukierunkowanych na zewnątrz przedsiębiorstwa, w celu rozwiązywania problemów klientów (Mroziewski, 2008, s. 29; Krajenta-Kopeć i Kołodziejczyk-Olczak, 2010, s. 214).

Z kolei holistyczno-statyczna koncepcja kapitału intelektualnego stanowi szerszą interpretację kapitału intelektualnego w odniesieniu do ujęcia marketingowego. Klasycznym przykładem holistyczno-statycznego ujęcia niematerialnych zasobów jako składników organizacji jest ich interpretacja w Kodeksie cywilnym (Mroziewski, 2008, s. 31). W podejściu prawnym (Ustawa z 23.04.1964, art. 55¹) przedsiębiorstwo stanowi zorganizowany zespół składników niematerialnych i materialnych przeznaczonym do prowadzenia działalności gospodarczej⁵. Przykładami ujęcia holistyczno-statycznego rozpatrywania kapitału intelektualnego są propozycje (Nogalski i Rybicki, 2001, s. 83; Mroziewski, 2008, s. 27 i 32-33; Krajenta-Kopeć i Kołodziejczyk-Olczak, 2010, s. 214, 217, 219-220):

T. Stewarta, K. E. Sveiby, K. Perechudy, J. Warschata, K. Wagnera, J. Haussa, M. Rowińskiej-Fronczek, B. Skuzy i H. Król. W propozycjach ukazano między innymi, że kapitał intelektualny może być wzbogacony o aktywność w kreowaniu nowych produktów,

⁵ Obejmuje ono w szczególności:

- oznaczenie indywidualizujące przedsiębiorstwo lub jego wyodrębnione części (nazwa przedsiębiorstwa);
- własność nieruchomości lub ruchomości, w tym urządzeń, materiałów, towarów i wyrobów, oraz inne prawa rzeczowe do nieruchomości lub ruchomości;
- prawa wynikające z umów najmu i dzierżawy nieruchomości lub ruchomości oraz prawa do korzystania z nieruchomości lub ruchomości wynikające z innych stosunków prawnych;
- wierzytelności, prawa z papierów wartościowych i środki pieniężne;
- koncesje, licencje i zezwolenia;
- patenty i inne prawa własności przemysłowej;
- majątkowe prawa autorskie i majątkowe prawa pokrewne;
- tajemnice przedsiębiorstwa;
- księgi i dokumenty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

postępu technicznego, organizacyjnego i kształtowania kultury organizacyjnej (Mroziewski, 2008, s. 31 i 33).

Z kolei wprowadzenie do kapitału intelektualnego kolejnego składnika, jakim jest kapitał społeczny wynikający z jakości relacji międzyludzkich, można określić jako koncepcję holistyczno-dynamiczną (koncepcję socjologiczną) rozpatrywania kapitału intelektualnego (Mroziewski 2008, s. 35). W socjologicznym podejściu, punktem wyjścia do rozważań nad zagadnieniami kapitału intelektualnego organizacji jest postrzeganie przedsiębiorstwa jako społeczności, która specjalizuje się w szybkim, efektywnym kreowaniu wiedzy i jej transferze (Kogut, Zander za: Dobija, 2003, s. 39). Zdaniem socjologów kapitał społeczny pobudza kreowanie kapitału intelektualnego. Kapitał intelektualny w tym kontekście jest definiowany jako wiedza i możliwości „świadomości wiedzy” organizacji społecznej, takiej jak firmy, organizacje społeczne lub towarzystwo profesjonalistów (Dobija, 2003, s. 39).

W naukach socjologicznych rozważa się dwa wymiary kapitału intelektualnego (Dobija, 2003, s. 40):

- typy wiedzy;
- poziomy analizy wiedzy i „wiedzenia”.

Socjologów interesuje zwłaszcza zagadnienie tworzenia się kapitału intelektualnego, które dokonuje się poprzez połączenie i wymianę wiedzy. W podejściu socjologicznym nowy kapitał intelektualny jest kreowany poprzez połączenie i wymianę istniejących zasobów intelektualnych, które mogą istnieć w formie wiedzy kodowanej i indywidualnej. Proces ten zachodzi, gdy organizacja ma dostęp do wiedzy indywidualnej, posiada cel, któremu ma służyć ta nowa połączona wiedza, posiada narzędzia do połączenia wiedzy i gdy nowa połączona wiedza tworzy nową wartość (Dobija, 2003, s 40).

Przykładami rozpatrywania kapitału intelektualnego w ujęciu holistyczno-dynamicznym (socjologicznym) są propozycje J. Roosa i G. Roosa, J. Flitz-enz oraz J. Jurczaka (za: Sopińska, 2010, s. 101; Fritz-enz za: Mroziewski, 2008, s. 34; Mroziewski, 2008, s. 34-35, Krajenta-Kopeć i Kołodziejczyk-Olczak, 2010, s. 218).

Wraz z rozwojem poszczególnych koncepcji kapitału intelektualnego powstało zapotrzebowanie na metody jego pomiaru, monitorowania, oceny, rozwoju i kształtowania. Posiadanie stosownych metod pomiaru aktywów intelektualnych umożliwiło racjonalne zarządzanie nimi. Jedną z pierwszych prób była metoda bilansowa, która zapoczątkowała rachunkową koncepcję kapitału intelektualnego (Mroziewski, 2008, s. 36). Przykładami rozpatrywania kapitału intelektualnego w ujęciu rachunkowym, które poniżej

scharakteryzowano są: propozycja schematu wartości Skandii L. Edvinssona, elementy kapitału intelektualnego L. Edvinssona i M. Malone oraz platforma wartości, którą zaproponowali: G. Petrash, L. Edvisson, H. Onge, Ch. Armstrong, W. R. Bukowitz i R. L. Williams.

L. Edvinsson przedstawił model wartości rynkowej Skandii, który tworzą kapitał finansowy i kapitał intelektualny. Myślą przewodnią kapitału intelektualnego Skandii była idea, że prawdziwa wartość przedsiębiorstwa leży w jego zdolności do generowania stałej wartości poprzez wdrażanie wizji i wynikającej z niej strategii oraz pochodnych czynników sukcesów, które muszą być maksymalizowane i którymi są: finanse, klienci, procesy, odnawianie i rozwój a także ludzie (Mroziewski, 2008, s. 36-37). W ujęciu Skandii kapitał intelektualny dotyczy wartości nieujmowanych w oficjalnej rachunkowości i oznacza posiadaną wiedzę, doświadczenie, technologię organizacyjną, stosunki z klientami i umiejętności zawodowe, które dają przedsiębiorstwu przewagę konkurencyjną na rynku. Rachunkowe podejście do kapitału intelektualnego uzupełniało wcześniej wyodrębnione koncepcje i wzbudziło obawy, czy możliwy jest pomiar kapitału intelektualnego.

Według L. Edvinssona kapitał intelektualny obejmuje kapitał ludzki i strukturalny, między którymi zachodzą interakcje. Kapitał ludzki stanowi wiedza, umiejętności, innowacyjność, zdolność pracowników do sprawnego wykonywania zadań, wartość przedsiębiorstwa, kultura organizacyjna i filozofia firmy. Kapitał ludzki nie może być własnością firmy, ponieważ z momentem odejścia pracowników z firmy przestaje istnieć. Natomiast kapitał strukturalny (kapitał klienta i kapitał organizacyjny) jest zdolnością organizacyjną, która wspiera produktywność pracowników i może być zastosowana w finansowaniu rozwoju przedsiębiorstwa (Edvinsson, Malone, 2001, s. 17-18, 40). Wartość przedsiębiorstwa leży w jego zdolności do generowania stałej wartości, poprzez wdrażanie wizji i wynikającej z niej strategii oraz pochodnych i maksymalizowanych czynników sukcesów (finanse, klienci, procesy, odnawianie i rozwój, ludzie). Zdaniem L. Edvinssona kapitał intelektualny wraz z finansowym tworzą wartość rynkową. Z kolei kapitał intelektualny, to:

- kapitał ludzki (ulotny) - składniki nie są własnością przedsiębiorstwa, stanowią integralną część osobowości pracownika, może być wypożyczony,
- kapitał strukturalny (stabilny) – produkt kapitału ludzkiego np. w postaci list klientów, koncesji, systemów informacyjnych; może być własnością

przedsiębiorstwa i podlegać obrotowi handlowemu i może być zastosowany w finansowaniu wzrostu przedsiębiorstwa.

L. Edvinsson wraz z M. S. Malone uznali, że kapitał intelektualny jest to różnica między wartością rynkową, a wartością księgową organizacji, czyli jest to suma ukrytych aktywów nie ujętych w bilansie firmy. Kapitał firmy jest więc kapitałem niefinansowym, który odzwierciedla lukę pomiędzy wartością rynkową i księgową. Ich zdaniem składnikami kapitału intelektualnego jest posiadana wiedza, odpowiednie doświadczenie, technologie organizacyjne, dobre stosunki z kolegami i wszelkie umiejętności, które pozwalają organizacji osiągnąć przewagę konkurencyjną na rynku. Ich zdaniem kapitał intelektualny, jako element zobowiązań, musi być postrzegany w taki sam sposób, jak kapitały własne, oraz, że jest on pożyczony od klientów, pracowników. Natomiast przeciw wagą do tych zobowiązań jest wartość firmy (Edvinsson i Malone, 2001, s. 39-40, 45), którą stanowi „niewidzialny i nienamacalny” składnik majątkowy podlegający takim samym regułom wyceny jak pozostałe aktywa, zatem jego wartość ma wpływ na sytuację majątkowo-finansową podmiotu (Remlein, 2014, s. 222).

G. Petrash, L. Edvinsson, H. Onge, Ch. Armstrong, W. R. Bukowitz, i R. L. Williams zdefiniowali kapitał intelektualny w odróżnieniu od innych zasobów, jako forma niematerialnego majątku, który dzięki przepływowi wiedzy kreuje większe bogactwo. Natomiast elementem kapitału intelektualnego jest kapitał ludzki (możliwości indywidualne osób oraz zespołów pracowniczych zdolne do zaspokajania potrzeb klientów, kompetencje, modele myślowe, np. kwalifikacje zawodowe, wiedza i umiejętności związane z wykonywaną pracą, poziom wykształcenia, predyspozycje zawodowe i psychometryczne, przedsiębiorczość, *know-how*, zapał, innowacyjność), kapitał klientów (siła związków z klientami, np. znak firmowy, marka firmy, klienci i ich lojalność, kanały dystrybucji, współpraca z firmami, korzystne kontrakty, umowy koncesjonowane, umowy franszyzowe) i kapitał organizacyjny (zdolności, które występują w skodyfikowanej wiedzy takie jak: bazy danych, infrastruktura techniczna, procesy, normy i wartości, kultura organizacyjna w tym własność intelektualna np. licencje, patenty, prawa autorskie i prawa do wzorów handlowych, tajemnica handlowa, znak handlowy oraz logo firmy; aktywa infrastrukturalne np. procesy zarządzania, filozofia zarządzania, system informacyjny i system powiązań, relacje finansowe oraz kultura organizacyjna) (Krajenta-Kopec i Kołodziejczyk-Olczak, 2010, s. 215).

Natomiast uznanie kapitału społecznego, jako czynnika tworzącego wartość przedsiębiorstwa przyczyniło się do wyodrębnienia kolejnej koncepcji kapitału intelektualnego, którą można określić jako społeczny model tworzenia wartości

przedsiębiorstwa poprzez wykorzystanie kapitału intelektualnego społeczności (Mroziewski, 2008, s. 42). Wśród społecznych koncepcji kapitału intelektualnego wyróżnia się koncepcję M. Bratnickiego i J. Strużyny z 2001 roku a także koncepcję M. W. McElroy z 2002 roku (Mroziewski, 2008, s. 42-43; Bratnicki, 2000b, s. 100-101; za: Sopińska, 2010, s. 102-103, Sopińska, 2005, s. 48-50).

Inne koncepcje kapitału intelektualnego zaproponowali między innymi R. Kaplan, D. Norton, K. Haanes, B. Lowendahl, A. Brooking, P. H. Sullivan, K. M. Wiig, Stowarzyszenia The Society of Management of Canada, E. Skrzypek, L. Prusak, M. Marcinkowska, J. Lichtarski, D. J. Skyrme, Y. Malhotra i N. Bontis, D. Klaila, OECD – Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju, H. T. Johnson, L. Prusak (Krajenta-Kopeć i Kołodziejczyk-Olczak, 2010, s. 215-220; za: Edvinsson i Malone, 2001, s. 11; za: Sopińska, 2010, s. 102).

Zestawienie wybranych definicji kapitału intelektualnego przedstawia tabela 5.

Tabela 5. Wybrane definicje kapitału intelektualnego

Autor koncepcji - model, koncepcja, metoda	Definicja	Komponenty kapitału intelektualnego	
		Podstawowe	Szczegółowe
Grupa Konrada (K. E. Sveiby i zespół) - Raport Konrada	Kapitał intelektualny, to kapitał intelektualny przypisany jednostce (kapitał indywidualny) oraz kapitał intelektualny przypisany organizacji (kapitał strukturalny)	Kapitał całkowity	Tradycyjny kapitał finansowy, kapitał know-how
		Kapitał know-how przedsiębiorstwa dotyczący wiedzy, umiejętności, doświadczeń, zdolności, nośników informacyjnych ukierunkowanych na zewnątrz przedsiębiorstwa w celu rozwiązania problemów klienta (później kapitał intelektualny)	Kapitał intelektualny przypisany danej jednostce (kapitał indywidualny). Kapitał intelektualny przypisany organizacji (kapitał strukturalny)
L. Edvinsson - schemat wartości Skandii (podstawa dla Nawigatora)	Kapitał intelektualny to wiedza, doświadczenie, technologia, relacje z klientami, profesjonalne umiejętności, które dają organizacji przewagę	Kapitał intelektualny wraz z finansowym tworzą wartość rynkową	
		Kapitał intelektualny	1) kapitał ludzki (ulotny) -składniki nie są własnością przedsiębiorstwa, stanowią integralną część osobowości

	<p>konkurencyjną na rynku. Wartość przedsiębiorstwa leży w jego zdolności do generowania stałej wartości, poprzez wdrażanie wizji i wynikającej z niej strategii oraz pochodnych i maksymalizowanych czynników sukcesów (finanse, klienci, procesy, odnawianie i rozwój, ludzie).</p>		<p>pracownika, może być wypożyczony; 2) kapitał strukturalny (stabilny) – produkt kapitału ludzkiego np. w postaci list klientów, koncesji, systemów informacyjnych; może być własnością przedsiębiorstwa i podlegać obrotowi handlowemu i może być zastosowany w finansowaniu wzrostu przedsiębiorstwa.</p>
L. Edvisson, M. Malone - Elementy kapitału intelektualnego	Kapitał intelektualny jest to różnica między wartością rynkową, a wartością księgową organizacji, czyli jest to suma ukrytych aktywów nie ujętych w bilansie firmy. Kapitał firmy jest więc kapitałem niefinansowym, który odzwierciedla lukę pomiędzy wartością rynkową i księgową	Posiadana wiedza	
		Odpowiednie doświadczenie	
		Technologie organizacyjne	
		Dobre stosunki z klientami	
		Wszelkie umiejętności, które pozwalają organizacji osiągnąć przewagę konkurencyjną na rynku.	
G. Petrash, L. Edvisson, H. Onge, Ch. Armstrong, W. R. Bukowitz, i R. L. Wiliams - platforma wartości	Kapitał intelektualny w odróżnieniu od innych zasobów, jest formą niematerialnego majątku, który dzięki przepływowi wiedzy kreuje większe bogactwo.	Kapitał ludzki	Możliwości indywidualne osób oraz zespołów pracowniczych zdolne do zaspokajania potrzeb klientów, kompetencje, modele myślowe, np. kwalifikacje zawodowe, wiedza i umiejętności związane z wykonywaną pracą, poziom wykształcenia, predyspozycje zawodowe i psychometryczne, przedsiębiorczość, know-how, zapał, innowacyjność.
		Kapitał klientów (relacji)	Siła związków z klientami, np. znak firmowy, marka firmy, klienci i ich lojalność, kanały dystrybucji, współpraca z firmami, korzystne kontrakty, umowy koncesjonowane, umowy franszyzowe.
		Kapitał organizacyjny (strukturalny)	Zdolności, które występują w skodyfikowanej wiedzy (bazy danych, infrastruktura techniczna, procesy, normy i wartości, kultura organizacyjna: w tym: 1) własność intelektualna (licencje, patenty, prawa autorskie

			i prawa do wzorów handlowych, tajemnica handlowa, znak handlowy oraz logo firmy); 2) aktywa infrastrukturalne (procesy zarządzania, filozofia zarządzania, system informacyjny i system powiązań, relacje finansowe oraz kultura organizacyjna).
--	--	--	---

Źródło: opracowano na podstawie: (A. Krajenta-Kopeć, I. Kołodziejczyk-Olczak, 2010, s. 215; Mroziewski, 2008, s. 36-37; Edwinsson i Malone, 2001, s. 17-18, 39-40 i 45).

Rozpatrując poszczególne definicje kapitału intelektualnego można zauważyć, że wśród nich są takie, w których autorzy w swoich modelach wprost wskazują kompetencje, jako składnik kapitału intelektualnego, między innymi (Szymczak-Staniek, 2012, s. 126):

- K. E. Sveiby (1997) - Monitor Aktywów Niematerialnych;
- J. Warschat, K. Wagner, J. Hauss (1999) - Składniki kapitału intelektualnego;
- B. Skuza (2003);
- J. Jurczak (2006);
- G. Petrash, L. Edvisson, H. Onge; Ch. Armstrong, W. R. Bukowitz i R. L. Williams - platforma wartości;
- M. Bratnicki, J. Strużyna - drzewo wartości przedsiębiorstwa;
- K. Haanes, B. Lowendahl - klasyfikacja zasobów niematerialnych;
- A. Brooking - identyfikacja elementów kapitału intelektualnego;
- J. G. Ross - kapitał intelektualny jest to suma kapitału strukturalnego aktywów „myślących” i „niemyślących”.

Rolę jaką odgrywa kapitał intelektualny w przedsiębiorstwie można określić na podstawie jego atrybutów. Kapitał intelektualny (Krajenta-Kopeć, Kołodziejczyk-Olczak, 2010, s. 222):

- może być wykorzystywany jednocześnie w różnych miejscach i do różnych celów;
- nie ulega zużyciu w trakcie wykorzystywania;
- posiada zdolności do podnoszenia swojej wartości i powiększania się;
- jest odnawialny i stale powiększany, co oznacza, że można podejmować w jego obszarze działania o charakterze inwestycyjnym;
- jest źródłem przyszłych dochodów, czyli można oczekiwać zwrotu z poniesionych inwestycji;
- jest to zasób o określonej wartości, czyli można dokonywać jego pomiaru;
- tworzą go różnorakie kategorie, zazwyczaj o odmiennym charakterze i naturze;

- obejmuje wszelkie niewymierne składniki kształtujące różnicę pomiędzy całkowitą wartością przedsiębiorstwa a jego wartością księgową;
- stanowi nierozzerwalny związek z kapitałem ludzkim i wartością firmy, im mocniej wartości te są związane, tym trudniej je kopiować, zatem mogą stanowić ważne źródło trwałej przewagi konkurencyjnej;
- obejmuje umiejętność tworzenia i asymilowania postępu techniczno-organizacyjnego;
- jest oparty na wiedzy;
- występuje w postaci niematerialnej, trudnej w klasycznej ewidencji i jednoznacznej wycenie w tradycyjnym modelu rachunkowości;
- wypełnia lukę pomiędzy percepcją wartości rynkowej firmy a zobrazowaniem organizacji w tradycyjnej sprawozdawczości finansowej.

W literaturze przedmiotu stwierdzono także, że kapitał intelektualny rozpatrywany w aspekcie wartości, stanowi sumę wykazywanych w bilansie wartości niematerialnych i prawnych a także nabytej wartości firmy (Brännström, Giuliani, 2009, s. 23).

Zagadnienie kapitału intelektualnego uległo w ostatnich latach wielowymiarowemu rozwojowi, a jego rosnące znaczenie ekonomiczne dla wszystkich krajów, bez względu na ich poziom rozwoju społeczno-gospodarczego, czyni go problemem o zasięgu globalnym. Jego pomiar jest zadaniem skomplikowanym. Wynika to z faktu, że kapitał intelektualny jest nie tylko kwestią prawną, czy rachunkową, ale stanowi także kluczowy element przekształcania wiedzy leżącej u podstaw kompetencji w wartość ekonomiczną (Zaborowska, 2009, s. 7). Istotne jest również to, że z koncepcją kapitału intelektualnego ściśle wiąże się koncepcja zarządzania wiedzą w podmiocie (Amidon, 2003, s. 83). Znaczenie zarządzania wiedzą wzrosło w połowie lat dziewięćdziesiątych XX w. i zostało spopularyzowane przez Japończyków I. Nonaka oraz H. Takeuchi (1995, s. 20).

Na potrzeby niniejszej pracy autorka definiuje kapitał intelektualny jako niematerialne zasoby podmiotu gospodarczego stanowiące podstawę wzrostu i rozwoju tego podmiotu, składające się z kapitału ludzkiego, kapitału wewnętrznego i kapitału zewnętrznego.

Podsumowując można stwierdzić, że kapitał intelektualny, to takie zasoby podmiotu, bez których dalsze jego istnienie, a także jego rozwój są niemożliwe.

2. 2. Istota i klasyfikacja aktywów kompetencyjnych

Nad światem zapanował wiek wiedzy i rozumu, zwany też „Wiekami informacji”. Zmienił on istotę rozumienia pojęcia „bogactwo organizacji” a także sposób tworzenia tego bogactwa.

Nadszedł moment, aby dostrzec, że pracownicy lojalni, posiadający wiedzę i zdolności, utożsamiający się z organizacją są traktowani jako zasób, z którym wiąże się powstawanie kosztów. Nakłady ponoszone na doksztalcanie, podniesienie wiedzy i umiejętności pracowników należy utożsamiać z inwestycjami, które w przyszłości przyniosą wymierne korzyści. To dokonania człowieka, jego zaangażowanie, wiedza i talent determinują osiągnięcia organizacji (Jarugowa, Fijałkowska, 2002, s. 7). Ludzie wykorzystują swoją zdolność działania w celu stworzenia wartości poprzez przenoszenie i przekształcanie wiedzy (Sveiby, 2001b).

Cała wiedza zaczyna się od cichego procesu, który posiada nieograniczony zakres i jest nieznaną (Sveiby, 2001c). Wiedza leży u podstaw kompetencji, która jest fundamentem osiągnięcia przewagi konkurencyjnej, co wiąże się bezpośrednio w wykorzystywanym w firmie kapitałem intelektualnym (Kasiewicz i in., 2006, s. 69). Stąd też, wiedza mająca możliwość przekształcania się w wartość określana jest w literaturze przedmiotu mianem kapitału intelektualnego (Sopińska, 2010, s. 95).

Zarówno pojęciu kompetencja, jak i kapitał intelektualny towarzyszy niejednoznaczność. Ich wielowymiarowość powoduje trudności w ich definiowaniu i klasyfikowaniu.

Termin kompetencje swój początek bierze od łacińskiego słowa *competentia* oznaczającego tyle, co odpowiedniość, zgodność (Zemke za: Gwarda-Gruszczyńska i Czapla, 2011, s. 7; Turek, Wojtczuk-Turek, 2006, s. 34). Dotyczy ono działań zgodnych, odnoszących się czy nadających się do odnoszenia sukcesów a także pozytywnych efektów działań. Natomiast źródłosłowem jest określenie *competere*, czyli schodzić się, zgadzać się, nadawać się. Kompetencją etymologicznie można zatem określić zakres uprawnień osoby do zrealizowania określonych działań, wynikających z „odpowiedniości” wiedzy, umiejętności. Kompetentną osobą nazywamy kogoś uprawnionego do działania i decydowania w danej dziedzinie, mającego kwalifikacje do wydawania osądów i ocen. Analiza zakresu pojęcia „kompetencji”, skłania do następujących wniosków (Turek, Wojtczuk-Turek, 2006, s. 34):

- kompetentnym nie można być w ogóle (we wszelkiej działalności), można być tylko kompetentnym w aktywności szczegółowo określonej;
- kompetencja wyznacza zakres uprawnień, działalność wykraczająca poza to, co określone w uprawnieniach przestaje być aktywnością wynikającą z kompetencji;
- kompetencja wynika z wiedzy i umiejętności, zatem może być rozwijana np. w procesie edukacji;

- w potocznym znaczeniu „kompetencja” stanowi zakres uprawnień „władzę” w pewnym obszarze poprzez delegowanie uprawnień osobie lub grupie osób do wykonywania zadań w określonym zakresie;
- z naukowego punktu widzenia „kompetencja”, czy „kompetencje” oznaczają opisanie wiedzy i umiejętności w określonej dziedzinie, które podlegają procesom edukacyjnym. Zatem zakłada się, że człowiek może charakteryzować się niskimi kompetencjami (brak wiedzy i umiejętności) lub wysokimi (gdy oba te elementy opanował).

Zdaniem E. Antonacopoulou i L. Fitzgeralda nabycie pewnych umiejętności nie gwarantuje jeszcze posiadania kompetencji. Aby pracownik był kompetentny, powinien posiadać wiele cech i charakterystyk umożliwiających przełożenie posiadanych umiejętności i wiedzy na skuteczne działanie (za: Rogozińska-Pawelczyk, 2006, s. 105). Według G. Yukla kompetencje obejmują: motyw, charakterystyki osobowościowe oraz umiejętności poznawcze

i personalne. Najczęściej są utożsamiane z biegłością w umiejętnościach czy wykonywaniu pracy (za: Rogozińska-Pawelczyk, 2006, s. 105), z tym, że nie jest to regułą. Rozważanie kompetencji może pojawiać się w węższym kontekście, czyli aby pracownik umiejętnie wykonywał swoją pracę, musi posiadać pewne kompetencje, wewnętrzne zasoby oraz wiedzę (Rogozińska-Pawelczyk, 2006, s. 105).

Zarówno kompetencje, jak również kwalifikacje, to dwa pojęcia, które określają przydatność pracowników danej jednostki gospodarczej do wykonywania czegoś, co jest potrzebne na danym stanowisku. Traktowane są bardzo szeroko i występują między nimi wyraźne różnice. Kwalifikacje to zdolność pracownika do wykonywania określonej pracy potwierdzone stosownymi dokumentami, np. dyplomami ukończenia szkół, certyfikatami z odbytych szkoleń, udokumentowanym stażem pracy, wykazem dorobku zawodowego itp. Z kolei kompetencje oznaczają zarówno zdolności do pracy potwierdzone dokumentami, jak i zdolności oraz umiejętności, które pracownik może potwierdzić, wykonując prawidłowo powierzone zadania (Pawlak za: Jabłoński, 2009, s. 83). Pojęcie kompetencji pracowniczych określa zdolność pracownika danego podmiotu gospodarczego do realizacji funkcji stanowiska pracy. Odnosi się to do wiedzy pracownika uzyskanej dzięki szkoleniom i edukacji, oraz chęci i zdolności pracownika do wykorzystania swego potencjału na rzecz danej jednostki gospodarczej (Jabłoński, 2009, s. 83).

Kompetencje pracownicze rozpatrywane są między innymi w ujęciu wąskim i szerokim oraz statycznym i dynamicznym. Te pierwsze utożsamia się z umiejętnościami pracowniczymi oraz biegłością w posługiwaniu nimi (Rakowska, Sitko-Lutek za: Jabłoński, 2009, s. 84). Z kolei szeroko rozpatrywane kompetencje wiążą się z potencjałem sprawczym będącym w dyspozycji pracowników organizacji (Oleksyn za: Jabłoński, 2009, s. 84), które kojarzone są z umiejętnościami, wykształceniem, doświadczeniem zawodowym oraz ich pragmatyzmem (Oleksyn, Bartkowiak, Thierry za: Jabłoński, 2009, s. 84).

Kompetencje w ujęciu statycznym, to zdolność pracownika do wykonywania na stanowisku pracy tego, co potrzebne. Można je opisać za pomocą trzech atrybutów, takich jak (Jabłoński, 2009, s. 84):

- umiejętności,
- zdolności intelektualne,
- postawy.

Umiejętności to atrybut pracownika wykorzystywany przez organizację w celu generowania terazniejszych przychodów. Ich poziom można określić, weryfikując osiągnęte przez pracownika efekty w odniesieniu do powierzonych mu funkcji. W zależności od charakteru od stanowiska pracy bazują na *know-why* oraz *know-how*. Umożliwiają pracownikowi zastosowanie konkretnej procedury lub metody działania. Jest to bardziej obiektywny składnik kompetencji podobnie oceniany przez większość podmiotów gospodarczych (Jabłoński, 2009, s. 84 i 88).

Natomiast zdolności intelektualne, szczególnie istotne dla rozwoju kapitału intelektualnego, w dłuższej perspektywie oddziałują na wyniki jednostki gospodarczej i rozbudowę kompetencji pracowniczych. Jako komponent kompetencji pracownika, są związane z tym, co rozumie się przez pojęcia myślenia, twórczości i inteligencji. Zdolności intelektualne mają umożliwiać pracownikom w szczególności na twórcze rozwiązywanie problemów (Jabłoński, 2009, s. 86).

Trzecim atrybutem określającym kompetencje pracownicze są postawy. Postawy są źródłem procesów motywacyjnych, emocjonalnych, percepcyjnych i poznawczych człowieka (Frasunkiewicz za: Jabłoński, 2009, s. 86). Określają, na ile intensyfikują się umiejętności członków organizacji a także jak efektywnie pracownik korzysta ze swoich zdolności intelektualnych (Edmonson i in. za: Jabłoński, 2009, s. 86).

Kompetencje pracownicze w ujęciu statycznym stanowią nakład możliwy do wykorzystania w procesie generowania wartości danej organizacji (Jabłoński, 2009, s. 88).

Kompetencje pracownicze w ujęciu dynamicznym, to - oprócz umiejętności, zdolności intelektualnych i postaw - zachowania pracownicze umożliwiające dyfuzję wiedzy w systemie społecznym danej organizacji. W związku z powyższym, kompetencje pracownicze stają się rzeczywistym zasobem organizacji, w momencie, gdy wiedza pracowników transportowana jest strukturze organizacji, tj. jest przekazywana innym członkom i partnerom danej organizacji. Stąd też kompetencje pracownicze podlegają analizie w wymiarze statycznym i dynamicznym z jednoczesnym uwzględnieniem zależności przyczynowo-skutkowych (Jabłoński, 2009, s. 88). Wynika to także z faktu, że niemożliwe jest oddzielenie wiedzy i umiejętności od praktycznego działania. Prawdopodobna jest także sytuacja, że pracownik posiada wiedzę i umiejętności, lecz nie jest kompetentny. Natomiast prawie niemożliwe jest, że pracownik jest kompetentny bez wiedzy i umiejętności (Burgoyne za: Jabłoński, 2009, s. 88).

Kompetencja jest postrzegana również jako narzędzie, którym mierzy się standard wykonania pracy a także zdobycia nowej informacji lub prawidłowości wykorzystywania środków pracy itp. (Okoń-Horodyńska i Sierotowicz, 2011, s. 36).

Rozpatrując kompetencje jako zasób podmiotu gospodarczego, zasadnym jest przytoczenie klasyfikacji zasobów niematerialnych według K. Hannes'a i B. Lowendhal'a, która później została pogłębiona przez B. Lowendhal'a, a także nowej ogólnej definicji zasobów według A. Jarugowej i J. Fijałkowskiej.

K. Hannes i B. Lowendhal wprowadzili podział zasobów niematerialnych na kompetencje i stosunki wzajemne, gdzie kompetencje to umiejętność wykonywania zleconych zadań. Istnieją one na poziomie indywidualnym (wiedza, kwalifikacje, zdolności) oraz organizacyjnym (bazy danych, technologia i procesy). Z kolei stosunki wzajemne odnoszą się do reputacji organizacji i lojalności klientów. Następnie B. Lowendhal pogłębił wcześniejszą analizę dodając podział kompetencji i stosunków wzajemnych na dwie podgrupy: indywidualną i zbiorową w zależności od tego, czy zasób wiąże się z działaniem indywidualnego pracownika, czy organizacji jako całości (za: Jarugowa i Fijałkowska, 2002, s. 88).

Obecnie nie jest wymagane, aby wszystkie zasoby, którymi dysponuje dana jednostka gospodarcza, stanowiły jej prawną własność. Konieczny jest jedynie do nich dostęp, prawo do ich kontroli oraz możliwość ekonomicznego wykorzystywania i uzyskiwania z nich korzyści. Współcześnie bardzo często zasoby należą do kogoś innego i są wykorzystywane przez strony za obopólną korzyścią, np. poprzez leasing, czyli podlegają fragmentarycznej kontroli, znajdując się w sferze zainteresowania decydentów organizacji (Jarugowa i Fijałkowska,

2002, s. 37). Mając powyższe na uwadze, do obecnych zasobów wykazywanych w sprawozdaniu finansowym powinny być dodane także zasoby niematerialne, jak np. aktywa kompetencyjne. Kapitał intelektualny stanowi czynnik tworzący wartość ekonomiczną i zgodnie ze stwierdzeniem A. Jarugowej i J. Fijałkowskiej: „Nic nie zastąpi myślenia. Żadna maszyna nie dokona wynalazków bez udziału ludzi. W związku z tym kapitał ludzki, to najcenniejszy składnik aktywów firmy” (2002, s. 39).

Definicją, która najtrafniej oddaje sens współczesnego rozumienia kompetencji jest definicja opracowana przez R. E. Boyatzis’a, według którego kompetencje to potencjał istniejący w człowieku, prowadzący do takiego zachowania, które przyczynia się do zaspokojenia wymagań na danym stanowisku pracy w ramach parametrów otoczenia danej organizacji, co daje pożądane wyniki (za: Gwarda-Gruszczyńska i Czapla, 2011, s. 16).

Zdaniem A. Poczowskiego kompetencje to pojęcie szersze od kwalifikacji. Obejmuje ogół trwałych właściwości człowieka, tworzących związek przyczynowo-skutkowy z osiąganymi przez niego wysokimi lub ponadprzeciętnymi efektami pracy, które mają wymiar uniwersalny (za: Pawłowski, 2014, s. 264-265).

Kompetencje według T. Rostkowskiego, to ogół wiedzy umiejętności, uzdolnień, stylów działań osobowości, wyznawanych zasad, zainteresowań i innych cech, które używane i rozwijane w procesie pracy prowadzą do osiągnięcia rezultatów zgodnych ze strategicznymi zamierzeniami organizacji (2002, s. 90).

Wybrane definicje kompetencji przedstawia tabela 6.

Tabela 6. Wybrane definicje kompetencji

Autor	Definicja kompetencji
R. E. Boyatzis	Kompetencje to potencjał istniejący w człowieku, prowadzący do takiego zachowania, które przyczynia się do zaspokojenia wymagań na danym stanowisku pracy w ramach parametrów otoczenia danej organizacji, co daje pożądane wyniki
A. Poczowski	Kompetencje to pojęcie szersze od kwalifikacji. Obejmuje ogół trwałych właściwości człowieka, tworzących związek przyczynowo-skutkowy z osiąganymi przez niego wysokimi lub ponadprzeciętnymi efektami pracy, które mają wymiar uniwersalny
T. Rostkowski	Kompetencje, to ogół wiedzy umiejętności, uzdolnień, stylów działań osobowości, wyznawanych zasad, zainteresowań i innych cech, które używane i rozwijane w procesie pracy prowadzą do osiągnięcia rezultatów zgodnych ze strategicznymi zamierzeniami organizacji
M. Armstrong	Pojęcie kompetencji jest ściśle związane z zarządzaniem zasobami ludzkimi. Bezpośrednio dotyczy fundamentalnego celu strategicznego zarządzania zasobami ludzkimi – pozyskiwania i rozwoju wysoce kompetentnych ludzi, którzy szybko osiągną swoje cele i w ten sposób maksymalnie zwiększą swój wkład w osiągnięcie celów organizacji

Źródło: opracowanie własne na podstawie: (za: Gwarda-Gruszczyńska i Czapla, 2011, s. 16; za: Pawłowski, 2014, s. 264-265; Rostkowski, 2002, s. 90; Armstrong, 2001, s. 248)

Na potrzeby niniejszej pracy aktywa kompetencyjne są rozumiane jako:

- niematerialny zasób podmiotu, trudny do zidentyfikowania i skopiowana stanowiącym tym samym o przewadze konkurencyjnej podmiotu na rynku,
- kwalifikacje zawodowe rozumiane jako wiedza teoretyczna a także umiejętności praktyczne oraz doświadczenie zawodowe, które umożliwiają sprawną i skuteczną realizację specyficznych zadań właściwych dla danej organizacji, na danym stanowisku pracy podlegającym wartościowaniu.

W celu zrozumienia kompetencji istotne jest poznanie ich cech. M. Bartkowiak wyróżnia zasadnicze cechy kompetencji, którymi są (2011, s. 132-133):

- złożoność;
- operacyjność i celowość;
- sytuacyjność;
- zmienność;
- mierzalność.

Złożoność jako cecha kompetencji oznacza, że kompetencje składają się z wielu różnych elementów takich jak np.: wiedza merytoryczna, umiejętności, cechy osobowości, indywidualne predyspozycje, samoocena, indywidualne wartości człowieka, które występując wspólnie mają większe szanse powodzenia aniżeli występując pojedynczo. Fundament funkcjonowania człowieka stanowią cechy osobowości i uznawane wartości. Natomiast wiedza i umiejętności są elementami nabytymi, które pozwalają dowolnie się kształtować i zmieniać np. podczas ustawicznego szkolenia przyczyniając się do rozwoju kompetencji. Z kolei aby rozwój kompetencji zaistniał istotne są takie cechy osobowości jak: wytrwałość, komunikatywność, zdecydowanie, odwaga czy rzetelność (Filipowicz za: Bartkowiak, 2011, s. 132-133).

Operacyjność i celowość polega na tym, że kompetencja ma sens jeśli odnosi do określonego działania i gdy rozpatrywana jest przez pryzmat celu, jakiemu ma służyć to działanie.

Z kolei sytuacyjność to cecha kompetencji, która oznacza, że pracownik jest w danej dziedzinie w pełni kompetentny, jeżeli wykazuje zdolność do adaptacji i do efektywnego działania w zmieniającym się otoczeniu (Orlińska-Godron za: Bartkowiak-Stawska, 2016, s. 31).

Zmienność to cecha związana z rozwojem, która ma szczególne znaczenie dla zarządzania kapitałem ludzkim, ponieważ oznacza, że można oddziaływać na dysponowany przez

jednostkę poziom kompetencji i dostosowywać go do potrzeb i celów podmiotu gospodarczego. Ponadto wskazuje na dwa ważne aspekty działania menedżera w organizacji w przyszłości. ukazuje proces przekształcania i dostosowywania pożądaných kompetencji przywódczych w okresie przemian społeczno-gospodarczych a także w obliczu funkcjonowania w nowej rzeczywistości. W związku z powszechnym dostępem do wiedzy i informacji oraz wynikającą stąd zmianą struktury organizacyjnej zmienia się także hierarchia aktywów człowieka (Bartkowiak, 2011, s. 133). Zmienność kompetencji zwraca uwagę na konieczność ciągłego dokształcania i doskonalenia zawodowego w ramach idei kształcenia ustawicznego (Solarczyk-Ambroziak za: Bartkowiak, 2011, s. 133). Wśród najczęściej wyróżnianych źródeł rozwoju kompetencji zawodowych wyszczególnia się doświadczenie zdobywane w miejscu pracy, informacje, wskazówki zdobywane od innych osób (na zasadzie delegowania uprawnień oraz partycypacji w podejmowaniu decyzji) a także szkolenia (Bartkowiak, 2011, s. 133-134).

Natomiast mierzalność kompetencji, stanowi określenie schematów zachowań pozwalających stwierdzić stopień przyswojenia danej kompetencji (Filipowicz za: Bartkowiak, 2011, s. 132-133).

Poza wymienionymi charakterystycznymi cechami kompetencji, w literaturze przedmiotu wyróżnia się także cechy specyficzne, niezależne od klasyfikowania kompetencji według różnych kryteriów. Są to następujące cechy (Walkowiak, 2007, s. 23-24):

- niematerialność (nie można ich wycenić poza działaniem),
- obserwowalność (dają się zaobserwować, ujawniają się w praktycznym działaniu),
- zmienność (nie są stałe, podlegają rozwojowi lub zanikowi, ewoluują),
- mierzalność (można je ocenić, diagnozować, porównywać),
- stopniowalność (można je różnicować, np. na skali),
- synergiczność (ujmowane łącznie dają większy wynik niż suma kompetencji indywidualnych),
- sytuacyjność (mają znaczenie, są istotne w konkretnej sytuacji zawodowej),
- transformowalność (możliwość adaptacji i przydatności na innym stanowisku pracy, w innym zawodzie),
- podmiotowość (zawsze należą do kogoś, tzn. do osoby, zespołu, organizacji),
- współzależność (poszczególne elementy, składowe zależą od siebie, są wewnętrznie zintegrowane),
- operacyjność (ujawniają się w działaniu),

- niezbywalność (nie można ich odstąpić),
- rzadkość (są trudne do skopiowania, nie ma dwóch osób o tych samych kompetencjach),
- cenność (przyczyniają się do realizacji celów, zwiększają skuteczność działań),
- nierozdzielność (nie można ich odłączyć od właściciela, osoby, zespołu).

Cechy kompetencji przedstawiono w tabeli 7.

Tabela 7. Cechy kompetencji

Cecha	Interpretacja
niematerialność	nie można ich wycenić poza działaniem
obserwowalność	dają się zaobserwować, ujawniają się w praktycznym działaniu
zmiennność	nie są stałe, podlegają rozwojowi lub zanikowi, ewoluują
mierzalność	można je ocenić, diagnozować, porównywać
stopniowalność	można je różnicować, np. na skali
synergiczność	ujmowane łącznie dają większy wynik niż suma kompetencji indywidualnych
sytuacyjność	mają znaczenie, są istotne w konkretnej sytuacji zawodowej
transformowalność	możliwość adaptacji i przydatności na innym stanowisku pracy, w innym zawodzie
podmiotowość	zawsze należą do kogoś, tzn. do osoby, zespołu, organizacji
współzależność	poszczególne elementy, składowe zależą od siebie, są wewnętrznie zintegrowane
operacyjność	ujawniają się w działaniu
niezbywalność	nie można ich odstąpić
rzadkość	są trudne do skopiowania, nie ma dwóch osób o tych samych kompetencjach
cenność	przyczyniają się do realizacji celów, zwiększają skuteczność działań
nierozdzielność	nie można ich odłączyć od właściciela, osoby, zespołu

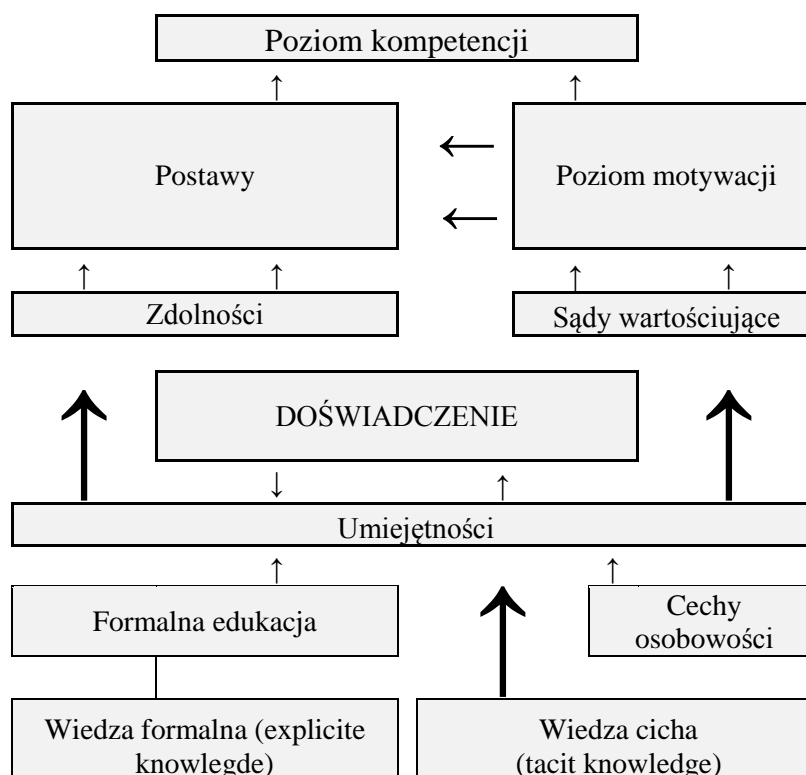
Źródło: opracowanie własne na podstawie (Walkowiak, 2007, s. 23-24).

Struktura kompetencji może być różnie rozbudowywana w zależności od aspektów jej rozpatrywania. Odnosząc się do przywołanych wyżej definicji kompetencji można stwierdzić, że czynniki są różne w zależności od tego, czyje kompetencje są rozpatrywane. Składniki stanowiące strukturę kompetencji, których istotą jest zapewnienie zdolności do skutecznego działania i odnajdywania swojego miejsca w życiu zawodowym i prywatnym np. menedżera albo pracownika, czy kobiety lub mężczyzny albo pracownika naukowego lub urzędnika administracji państwowej, różnią się od siebie. Niemniej jednak przeprowadzone dotychczas badania przez T. Rostowskiego w zakresie definicji kompetencji dowodzą istnienie następujących, ogólnych składników kompetencji: wiedza, umiejętności, zdolności, postawy, motywacje, wartości, osobowość (za: Musioł-Urbańczyk, 2010, s. 25).

Podobnie elementy definicji kompetencji wyróżnił T. Oleksyn, który elementy pogrupował następująco: wewnętrzna motywacja, uzdolnienia i predyspozycje, wykształcenie i wiedza, doświadczenie i umiejętności, postawy i zachowania, istotne w pracy cechy psychofizyczne, stan zdrowia i forma z także formalne umocowania do działania (za: Okoń-Horodyńska i Sierotowicz, 2011, s. 36 i 37).

Elementy rzutujące na rozwój kompetencji przedstawiono na rysunku 3.

Rysunek 3. Elementy rzutujące na rozwój kompetencji



Źródło: opracowanie własne na podstawie: (Bratnicki za: Walczak, 2009, s. 187).

W literaturze można spotkać różnego rodzaju kompetencje, które są wynikiem dokonywanych przez różnych autorów podziałów. Do najczęściej spotykanych kryteriów klasyfikacji kompetencji należą (Walkowiak 2007, s. 22-23):

- źródło nabywania kompetencji;
- zakres merytoryczny;
- dostępność;
- przeznaczenie;
- zasięg zarządzania;
- perspektywa czasowa;

- mierzalność;
- dokładność definiowania;
- szerokość oddziaływania;
- treści;
- szczegółowość oceny;
- zwartości;
- własności.

Powyższa klasyfikacja kompetencji wraz z ich syntetyczną charakterystyką przedstawiono w tabeli 8.

Tabela 8. Klasyfikacja kompetencji

Kryterium klasyfikowania	Nazwa kompetencji	Charakterystyka
Źródło nabywania kompetencji	formalne	potwierdzone dyplomem, świadectwem lub innym certyfikatem
	rzeczywiste	objawienie w działaniu
Zakres merytoryczny	wąskie	zawężone do konkretnej dziedziny zawodowej, funkcji, roli, stanowiska pracy
	szerokie	odnoszone do kilku dziedzin, grupy zawodów
Dostępność	własne	dostępne i potencjalne kompetencje własnych zasobów ludzkich
	pożyczone	kompetencje nabyte drogą „wypożyczenia”
Przeznaczenie	kluczowe	wspólne dla wszystkich pracowników, grupy zawodowej
	specjalistyczne	inne dla każdego stanowiska pracy, funkcji lub roli
Zasięg zarządzania	operacyjne	niezbędne kierownikom liniowym w codziennej działalności
	strategiczne	niezbędne na wyższych szczeblach zarządzania
Perspektywa czasowa	aktualne	wymagane „tu i teraz”
	pożądane	wymagane w pewnej perspektywie czasowej, określane wyprzedzająco
Mierzalność	łatwo mierzalne	łatwe do zaobserwowania, zmierzenia
	trudno mierzalne	np. umiejętność podejmowania decyzji o strategicznym znaczeniu, której skuteczność oceniana jest po upływie określonego czasu
Dokładność definiowania	ogólnie zdefiniowane	np. umiejętności informatyczne to: obsługa komputera klasy PC i wykorzystywanie podstawowych programów informatycznych
	szczegółowo zdefiniowane	np. umiejętności informatyczne to biegłość w obsłudze programów LINUX, UNIX
Szerokość oddziaływania	wąskie	kompetencje niezbędne na danym stanowisku pracy
	szerokie	kompetencje umożliwiające skuteczne działanie w szeroko rozumianym środowisku społecznym

Treści	profesjonalne	kompetencje zawodowe, niezbędne do skutecznego działania w danej profesji
	społeczne	sprzyjające pracy w zespołach
	przedsiębiorcze	występuje świadomość biznesowa np. nastawienie na sukces, zysk
	konceptualne	niezbędne na najwyższym szczeblu zarządzania, np. umiejętność przewidywania, myślenie systemowe
Szczegółowość oceny	kompetencje oceniane według zawężonej skali	np. posiada kompetencje lub nie posiada kompetencji
	kompetencje oceniane według szczegółowej skali	np. I poziom – brak kompetencji II poziom – posiada kompetencje, ale rzadko je wykorzystuje III poziom – wykorzystuje kompetencje w codziennym praktycznym działaniu IV poziom – wykorzystuje kompetencje do wykonywania pracy na bardzo dobrym poziomie V poziom – wykorzystuje kompetencje twórczo
Zawartości	zintegrowane	kompetencje silnie ze sobą powiązane, np. nastawienie na budowanie zespołów – komunikatywność – przywództwo – wartości i normy kulturowe
	zintegrowane luźno (słabo)	np. umiejętność przewidywania wizji - przywództwo
Własności	indywidualne	należą do konkretnej osoby i mogą być wykorzystywane w dowolnym czasie i miejscu
	organizacyjne	należą do zespołu i są przydane w konkretnej organizacji, są wynikiem synergii kompetencji indywidualnych

Źródło: opracowanie własne na podstawie: (Walkowiak, 2007, s. 22-23).

Termin kompetencje odnoszony jest do działań jednostki gospodarczej oraz do ludzi. W literaturze kompetencje są rozpatrywane jako kompetencje indywidualne i organizacyjne (część autorów pojęcie kompetencji rozpatruje z perspektywy jednostki, a część z perspektywy całej organizacji). Kompetencje widziane z perspektywy jednostki obejmują wiedzę, umiejętności, wartości i standardy, motyw, etykę pracy, oraz własny wizerunek (Górska, 2003, s. 55). Natomiast kompetencje organizacji, według A. Sopińskiej (2010, s. 82), to tzw. zdolności organizacyjne, które stanowią zestaw procesów biznesowych, obejmujący cały łańcuch wartości przedsiębiorstwa i służący zaspokajaniu potrzeb klientów. Przejawiają się one w takim alokowaniu zasobów przedsiębiorstwa, które pozwalają na skuteczne konkurowanie i uzyskanie rezultatów zapewniających sukces rynkowy (Rybak, 2003, s. 15).

Zdaniem R. Walkowiaka kompetencją organizacji jest np. zaspokajanie potrzeb edukacyjnych, dostarczanie produktów, bądź usług o najwyższej jakości itd. Natomiast stwierdzenie, że dana osoba jest jurysdykcyjnie kompetentna oznacza, że jest ona upoważniona do danego działania (podejmowania decyzji) oraz, że jest kompetentna w wykonywaniu danej czynności (2007, s. 17).

Natomiast J. Górka stwierdza, że kompetencje indywidualne obejmują: wiedzę, umiejętności, wartości i standardy, motywacje, etykę pracy, entuzjazm oraz własny wizerunek. Przedstawiane są najczęściej za pomocą góry lodowej. To, co znajduje się na jej powierzchni – wiedzę i umiejętności – łatwo jest pozyskać. To, co znajduje się pod powierzchnią – wartości, standardy, motywacje i inne koncepcje indywidualne – jest trudniejsze do nauczenia. Uważa, że obie te sfery mają dla efektywności działania bardzo duże znaczenie (2003, s. 55). Poniższy rysunek 4 przedstawia kompetencje indywidualne.

Rysunek 4. Kompetencje indywidualne



Źródło: opracowanie własne na podstawie: (Górka, 2003, s. 56).

Składowe kompetencji indywidualnych można podzielić na dwie grupy. Pierwszą stanowią składniki nabywane o niestałym charakterze (kwalifikacje, umiejętności, doświadczenie oraz zainteresowania), które podlegają modyfikacji bądź pojawiają się w wyniku samodoskonalenia lub wpływu czynników zewnętrznych. Drugą grupę stanowią cechy wrodzone o charakterze stałym (zdolności oraz cechy osobowościowe i psychofizyczne), które reagują jedynie na zmiany składników pierwszej grupy, charakteryzują się przemianami dużo mniej dynamicznymi (Kęsy, 2008, s.16).

Kompetencje indywidualne służąc kreowaniu, realizacji misji, funkcji i zadań, określających stanowisko pracy lub rodzaj zatrudnienia, tworzą kompetencje organizacyjne. Kompetencje organizacyjne przedsiębiorstw są zbiorem kompetencji indywidualnych

pracowników wykonujących różne zadania oraz misje w firmie. Powstają poprzez integrację i koordynację wiedzy, umiejętności i zalet indywidualnych (Kęsy, 2008, s. 16-17 i 24).

Kompetencje organizacyjne, które pozwalają dominować przedsiębiorstwu, to między innymi (Hammel i Prahalad, 1999, s. 238; Górska, 2003, s. 56):

- zrozumienie, jaka będzie konkurencja w przyszłości;
- umiejętność znajdowania przyszłych niszy rynkowych;
- zdolność do mobilizowania wszystkich pracowników;
- umiejętność pokonywania konkurentów bez nadmiernego ryzyka.

Zdaniem T. Vollmana powiązanie posiadanych kompetencji z siłą konkurencyjną pozwala na wyróżnienie kompetencji (za: Chodyński, 2007, s.41):

- rutynowych;
- wyróżniających;
- trudnych do skopiowania;
- kompetencji kluczowych.

Kompetencje rutynowe są związane z działalnością większości organizacji (Chodyński, 2007, s. 41).

Kompetencje wyróżniające oraz trudne do skopiowania zapewniają przewagę konkurencyjną i ponadprzeciętną rentowność (Chodyński, 2007, s. 41).

Z kolei pojęcie kompetencji kluczowych spopularyzowane zostało przez C. K. Prahalada i G. Hamela. Są one najistotniejszym zasobem - aktywami kompetencyjnymi, będącym zasadniczym czynnikiem określającym poziom konkurencyjności na rynku. Traktuje się je jako złożone wiązki umiejętności zbiorowego uczenia się, które są wykorzystywane w procesach organizacyjnych (Draus i Bąk, 2001, s. 51). Są unikalną kombinacją technologii, wiedzy i umiejętności posiadanych przez organizację. Kluczowe kompetencje są niewidoczne dla obserwatorów otoczenia zewnętrznego oraz są trudne do identyfikacji i analizy, co oznacza, że ich skopiowanie przez konkurencję jest w zasadzie niemożliwe. Zwykle są taktowane jako fundament – czynnik sprawczy obecnego i przyszłego rozwoju produktów i usług danej organizacji. Odgrywają szczególną rolę w rozwoju organizacji decydując o jej przewadze konkurencyjnej (Chwistecka-Dudek i Sroka za: Draus i Bąk, 2001, s.47). Kompetencje kluczowe, to wiązki zasobów, procesów i zdolności, leżących u podłoża przewagi konkurencyjnej organizacji, dających dostęp do ważnych rynków albo segmentów, czyniących znaczny wkład w dostrzeganie przez klientów korzyści, umożliwiających obniżkę kosztów, utrudniających naśladowanie przez konkurencję, czy też pozwalających stworzyć

architekturę strategiczną (sieć więzi zewnętrznych i wewnętrznych, stanowiących podłoże tworzenia wartości dodanej) oraz zarządzać nią (Thompson i Richardson za: Bratnicki, 2000a, s. 23).

W dobie globalizacji a także po wdrożeniu w krajach Unii Europejskiej „Strategii lizbońskiej” obejmującej filar ekonomiczny, społeczny i środowiskowy (Kasiewicz i in., 2006, s. 37), oraz pojawieniem się gospodarki opartej na wiedzy zainteresowanie kapitałem intelektualnym jest wysokie także w Polsce. Godne uwagi są prace między innymi M. Bratnickiego (2000), M. Bratnickiego i J. Strużyny (2001), D. Dobii (2003), G. Urbanka (2008), A. Pietruszki-Oryl, A. Sopińskiej (2005, 2010), M. Mrozińskiego (2008), A. Jarugowej i J. Fijałkowskiej (2002).

Niewątpliwie wzrosło znaczenie zarówno wiedzy, jak i kompetencji, co jest widoczne we współczesnych koncepcjach strategicznych przedsiębiorstw. Koncepcje koncentrują się na czynnikach i mechanizmach regulacji, odnosząc się do systemów informacyjnych, problemów dotyczących podejmowanych decyzji organizacyjnych, struktur zarządzania, uczenia się organizacji oraz wykorzystania zasobów wiedzy. Rozwijany jest przy tym pogląd, że wiedza i umiejętności tworzą kompetencje. Wiedza, traktowana dotychczas jako istotny składnik kompetencji, staje się w postaci skumulowanej kluczową kompetencją, rdzeniem umiejętności (Chodyński, 2007, s. 11-12). Analizując strategiczny kontekst kompetencji na poziomie podmiotu gospodarczego wynika, że może on być budowany na podstawie (Gierszewska za: Chodyński, 2007, s. 42):

- jakości i zróżnicowania produktów;
- innowacyjności;
- umiejętności i współpracy z otoczeniem;
- kapitału intelektualnego oraz
- społecznej odpowiedzialności organizacji.

Aktywa kompetencyjne stanowią zasób niematerialny, jednak nie znajduje on odzwierciedlenia swojej wartości w sprawozdaniu finansowym, zatem jest „ukryty” w jednostce. Są zasobem, któremu towarzyszy między innymi taki termin jak wiedza, umiejętność, doświadczenie, które dzięki ich właściwemu wykorzystaniu można zamienić na zyski za pomocą danego stanowiska pracy, na którym zostaną one wykorzystane lub też mogą zostać pominięte. Niematerialna postać czyni, że aktywa kompetencyjne jako zasób są trudne do wyceny.

Aktywa kompetencyjne stanowią specyficzne aktywa, które są elementami teorii zasób i kompetencji, zgodnie z którą przedsiębiorstwo rozumiane jako instytucja i organizacja przyjmująca za swój cel zrównoważony wzrost a także równowagę między zyskiem krótkookresowym i długookresowym. Odpowiednie połączenie aktywów niematerialnych i materialnych przedsiębiorstwa powoduje utrzymanie przewagi konkurencyjnej podmiotu.

W przedsiębiorstwie rozwijane zasoby i kompetencje tworzą szansę na powstanie następnych (większych, lepszych) zasobów i kompetencji. Przedsiębiorstwa, które nie są w stanie opanować tzw. efektu Penrose (nadwyżki korzyści wzrostu nad kosztami wzrostu, zwanymi także kosztami E. Penrose) bankrutują. Przykładem przedsiębiorstw najlepiej wyjaśnianie przez teorię zasobów i kompetencji to: Starbucks, Heineken, Coca-Cola, PepsiCo, Zakłady Chemiczne Police, Kampania Piwowarska, Grupa Żywiec (Noga, 2011, s. 177-179).

2. 3. Wycena w systemie rachunkowości

Wycena jest działaniem, które polega na przyporządkowaniu określonej wartości poszczególnym przedmiotom wyceny, takim jak: składniki majątkowe, kapitałowe oraz wynikowe. Instrumentalny charakter wyceny powoduje, że dokonując wspomnianego przyporządkowania należy uwzględnić czynniki (cel, moment, przedmiot), wpływające na ostateczny rezultat wyceny (Remlein, 2008, s. 136 i 138).

A. Kamela-Sowińska wycenę definiuje jako pomiar stanu i ruchu czynników produkcji dokonywany w jednostkach pieniężnych stanowi wycenę, która jest procesem poszukiwania iloczynu stawek pieniężnych i ilości wycenianych obiektów. Jej zdaniem wycena polega na dokonaniu pomiaru wartościowego przedsiębiorstwa i jego składników majątkowych oraz efektów ekonomicznych podjętych decyzji o takim stopniu jakości, który zapewni odbiorcom tych informacji możliwość oceny efektów działań podjętych w przeszłości i wyboru najkorzystniejszego wariantu decyzji w przyszłości (Kamela-Sowińska, 1996, s. 134-135; 1999, s. 28).

Natomiast E. A. Hendriksen i M. F. van Breda za proces wyceny uznali przyporządkowanie wielkości liczbowych cechom obiektów, takich jak aktywa, lub działań, takich jak produkcja (2002, s. 488).

W rachunkowości proces wyceny polega na przyporządkowaniu wielkości pieniężnych obiektom (tj: należnościom, środkom trwałym, długoterminowym pożyczkom) lub zdarzeniom (tj. sprzedaży towarów i usług, wypłacie dywidendy) związanych z podmiotem wyceny. W wycenie funkcjonują przede wszystkim dane o charakterze pieniężnym (wartościowym), nie mniej jednak dane niepieniężne często mogą mieć istotne znaczenie

zwłaszcza w ramach decyzyjnej funkcji wyceny. Dane pieniężne w postaci zagregowanej nie pozwalają na uzyskanie pełnej informacji o podmiocie, stąd też księgowi z konieczności przedstawienia ujmują dane niepieniężne w załącznikach lub przypisach do sprawozdań finansowych (Hendriksen i van Breda, 2002 s. 488 i 490).

Wycena jest procesem zmierzającym do ustalenia kwot pieniężnych, w jakich składniki sprawozdania finansowego mają zostać ujęte i wykazane w bilansie, oraz w rachunku zysków i strat (Samelak, 2010, s. 105). Istotnymi elementami procesu wyceny są (Remlein, 2008, s. 136):

- cel wyceny,
- moment jej przeprowadzenia,
- określenie przedmiotu wyceny i jego rozmiarów poprzez ustalenie szczególnej cechy wyceny (stopień indywidualizacji wyceny),
- przyjęte w polityce rachunkowości metody wyceny.

Cel wyceny wpływa na wybór konkretnej metody wyceny. Cele wyceny są w znacznym stopniu takie same jak cele rachunkowości. Dzielą się na trzy kategorie (Hendriksen, van Breda, 2002, s. 506): syntaktyczne, semantyczne i pragmatyczne.

Wybór celów syntaktycznych uzależniony jest od podejścia do wyceny składnika aktywów, którymi są (Hendriksen, van Breda, 2002, s. 506-508): koncepcja wycena i współmierność oraz koncepcja wycena i przyrost.

W koncepcji wycena i współmierność o dużym stopniu trudności doprowadzenia do współmierności za pomocą ceny nabycia i kosztu wytworzenia, celem syntaktycznym jest uzyskanie podstawy obliczenia marży operacyjnej brutto oraz zysku z wszystkich transakcji. Z kolei w koncepcji wycena i przyrost, celem syntaktycznym jest pomiar wzrostu wartości poszczególnych składników aktywów (nie prezentowanie wartości całego przedsiębiorstwa poszczególnym odbiorcom danych) za pomocą rejestracji i wychwycenia wszystkich zmian w wartości pomiędzy ceną nabycia i sprzedaży.

Natomiast sposobem na osiągnięcie celów semantycznych jest zapewnienie, aby wszystkie metody stosowane w rachunkowości dokładnie i rzetelnie oddawały rzeczywistość.

Cele pragmatyczne koncentrują się na użyteczności czy odpowiedności rachunkowości. Wycena powinna dostarczać odbiorcy istotnych informacji, aby mógł odkryć pewne powiązania między wyceną a oczekiwanymi przepływami gotówkowymi. Cele pragmatyczne powinny zapewnić odpowiedność informacji dla wierzycieli, właścicieli a także zarządu.

Cel wyceny zdeterminowany jest zatem celem sprawozdawczości finansowej, który wynika ze struktury rachunkowości, potrzeby interpretacji ekonomicznej sprawozdania finansowego a także od ich znaczenia dla użytkownika (Hendriksen i van Breda, 2002 s. 489, 506-513).

Najistotniejsze cele wyceny to (Kamela-Sowińska, 2006, s. 24; Remlein, 2008, s. 136):

- 1) potrzeba sporządzania sprawozdań finansowych przez podmioty sprawozdawcze,
- 2) określenie wartości całych jednostek gospodarujących na potrzeby przeniesienia własności, czy też wniesienia przedsiębiorstwa aportu do innej spółki, albo podział przedmiotu gospodarującego lub wyłączenia,
- 3) planowanie produkcji i inwestycji, podniesienie efektywności, poszukiwanie źródeł finansowania, ocena działalności gospodarczej, wybór strategii działania,
- 4) określenie wartości majątku na potrzeby:
 - a) włączenia lub przyjęcia udziałowców w spółkach,
 - b) fuzji przedsiębiorstw, będących o tej pory samodzielnymi podmiotami prawa,
 - c) lokaty aportów w spółce, podziału przedsiębiorstwa,
 - d) ubezpieczenia mienia przedsiębiorstwa,
 - e) ustalenia wielkości odszkodowania za zniszczone (wskutek klęsk żywiołowych) składniki mienia⁶, z tytułu nacjonalizacji, scalania i wymiany gruntów, wyłączenia itp.,
 - f) ustalania wielkości opłat dzierżawnych za mienie oddane do odpłatnego użytkowania,
 - g) cele podatkowe,
 - h) inne, unikalne, jednostkowe, np. ekspertyzy sądowe.

Wycena jest dokonywana w określonym miejscu i czasie. Może dotyczyć obiektów istniejących i użytkowych, obiektów zniszczonych lub zużytych, bądź które będą odtworzone w przyszłości. Ten sam przedmiot może mieć w tym samym momencie różne wartości (np. wartość na potrzeby zakupu i wartość na potrzeby sprzedaży). Wynika to z różnego traktowania wycenianego obiektu. To, która z wielkości będzie uznana za „prawidłową” zależy od celów, dla których wycena jest dokonywana.

Ze względu na stawiane przed wyceną zadania, może ona spełniać następujące funkcje (Kamela-Sowińska, 2006, s. 23):

- doradczą (decyzyjną);
- pośredniczącą (mediacyjną);

⁶Mienie - własność i inne prawo majątkowe (Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964, art. 44).

- argumentacyjną;
- komunikacyjną (informacyjną).

Wycena spełnia funkcję doradczą decyzyjną, jeśli jej metodyka ściśle nakierowana jest na spełnienie określonego celu. Musi być spełniony wymóg: ustalenia wartości brzegowych, nastawienia na przyszłość, określenia wartości poprzez odniesienie do innych dostępnych alternatyw a także ścisłego udokumentowania poprzez negocjujące strony. Funkcja doradcza wyceny najlepiej realizuje cel rachunkowości zarządczej, jakim jest dostarczenie informacji na potrzeby podejmowania decyzji przez szczebel zarządczy.

Natomiast funkcja pośrednicząca wyceny umożliwi porozumienie się stron, co często dokonuje się przy pomocy osoby dokonującej wyceny. Dostarcza ona argumentów do negocjacji i niezbędnych informacji dotyczących wartości przedsiębiorstwa w przypadku transakcji kapitałowych, w których opinie są rozbieżne.

Z kolei funkcja komunikacyjna ma na celu przekazywanie stronom informacji o wynikach ekonomicznych (Kamela-Sowińska, 2006, s. 23-24).

Jako przedmiot wyceny mogą być rozpatrywane poszczególne składniki majątkowe pomiotu gospodarczego lub podmiot gospodarczy jako całość (Niemczyk, 2013, s. 45).

Każdy przedmiot wyceny wymaga zastosowania właściwej metody wyceny i indywidualnego podejścia uwzględniającego warunki funkcjonowania przedmiotu wyceny (Kamela-Sowińska, 1993, s. 34).

Złożoność obecnego modelu wyceny w rachunkowości sprawia, że logiczne uporządkowanie stosowanych rozwiązań dotyczących szacowania wartości jest trudne i być może w ogóle niewykonalne (Hońko, 2014, s. 36). Od lat toczy się burzliwa, złożona i zawila dyskusja o tym, jak najlepiej wyceniać aktywa. W dyskusji tej można wyróżnić dwie grupy oponentów: historyków i futurystów. Historycy preferują przy wycenie składników majątkowych stosowanie kosztów (cen) historycznych, które lepiej odzwierciedlają przeszłość przedsiębiorstwa, natomiast futuryści preferują koszty (ceny) bieżące, ponieważ odzwierciedlają przyszłość przedsiębiorstwa. Istnieje wiele sposobów wyceny a także różnorodność jej celów. Najkorzystniejszą sytuacją byłoby istnienie jednej, ogólnie akceptowalnej metody wyceny, jednak analiza przykładów dowodzi, że taka metoda nie może dobrze służyć wszystkim celom. Dobór metody wymaga w każdym przypadku wiedzy o odbiorcach informacji oraz o celu ich wykorzystania (Hendriksen i van Breda, 2002 s. 489).

Ogólne zasady wyceny aktywów i pasywów a także ustalania wyniku finansowego określa ustawa o rachunkowości, przy czym ustawa nie wskazuje szczegółowych metod, jakie należy

zastosować przy wycenie posiadanych zasobów (Ustawa z 29 września 1994). Zasady wyceny są stosowane w różnym zakresie i konfiguracjach. Odnoszą się do przeszłości, teraźniejszości i przyszłości. Konsekwencją tego jest różny ich potencjał informacyjny a także różna przydatność w procesie decyzyjnym (Błażyńska, 2011, s. 31). Wartość poszczególnych zasobów wraz z upływem czasu oraz innych przyczyn natury gospodarczej zmienia się. Natomiast podmiot zobligowany jest do wiarygodnego określenia ich wartości w każdym momencie i nie rzadziej niż na dzień bilansowy (Martyniuk, Małkowska, 2010, s. 11-12).

W zależności od momentu wyceny wyróżnia się wycenę bieżącą i bilansową. Wycenę bieżącą dokonuje się w momencie nabycia, zaistnienia lub wytworzenia danego składnika. Wyraża ona wartość, zgodnie z którą przedmiot wyceny wprowadzony zostanie do ksiąg rachunkowych, natomiast wycenę bilansową przeprowadza się na dzień sporządzenia sprawozdania finansowego, z czym wiąże się konieczność aktualizacji wyceny. Wycena to powinna uwzględniać wszelkie zmiany w okresie sprawozdawczym wartości określonego składnika majątku, bądź źródła finansowania na dzień sporządzenia sprawozdania finansowego (dzień bilansowy) (Remlein, 2008, s. 136-137).

Proces wyceny poprzedza wyodrębnienie szczególnej cechy, która będzie podlegać wycenie. Przykładem cechy w przypadku należności jest przewidywana zapłata pewnej sumy i termin jej płatności, a w przypadku środków trwałych, to możliwości produkcyjne oraz zasoby wydatkowane przy ich zakupie lub zasoby niezbędne do zastępowania środków trwałych. Wycena dokonywana jest w określonym miejscu i czasie (Hendriksen i van Breda, 2002, s. 490).

W odniesieniu do kompetencji bez względu na charakter, ważność i zasięg, kompetencja ma trzy charakterystyczne, zasadnicze cechy. Przede wszystkim charakteryzuje się jednocześnie operacyjnością i celowością, czyli ma sens w odniesieniu do działania, jest „kompetencją do działania”. Kolejna cecha zawiera w sobie zdolność do przystosowania się i skutecznego działania w danej sytuacji, w konkretnych uwarunkowaniach. Ostatnią spośród charakterystycznych cech kompetencji jest łączenie w dynamiczny sposób różnych elementów: wiedzy, umiejętności praktycznych, sposobu rozumowania i zachowania (Kęsy, 2008, s. 27). Są to cechy kompetencji, które mają wpływ na ich wycenę.

W rachunkowości mają zastosowanie następujące metody wyceny (Remlein, 2008, s. 138; Samelak, 2010, s. 105-106):

- metoda kosztu historycznego (*historical cost*),

- metoda kosztu bieżącego, zwanego kosztem odtworzenia lub aktualnej ceny nabycia (*current cost*),
- metoda wartości realizacji, zwana także metodą wartości możliwej do uzyskania (*realisable value*),
- metoda wartości bieżącej (*present value*).

Metoda kosztu historycznego będąca klasyczną metodą wyceny w rachunkowości, oparta jest na koncepcji nominalizmu pieniężnego. Jest najczęściej stosowaną metodą z punktu widzenia prawa bilansowego. Miernikiem wyceny jest historyczna cena nabycia, historyczny koszt wytworzenia i kwota wymagająca zapłaty. Zakłada się, że aktywa i pasywa wycenia się po cenach (kosztach wytworzenia) aktualnych w czasie nabywania (wytwarzania) bądź powstawania. Metoda ta posiada zaletę. Jest łatwą i obiektywną metodą wyceny. Powstaje jako efekt negocjacji kupującego i sprzedającego. Stanowi minimalną wartość danego składnika majątkowego z punktu widzenia kupującego. Zakłada dokonanie wyceny przy zachowaniu zasady ostrożności, powodując, że kupujący nie ma możliwości nabycia takiego samego składnika po niższej cenie. Koszt (cenę) historyczną można określić jako wartość minimalną. Czasami przyjmowane jest mocniejsze założenie, że wartość minimalna odzwierciedla aktualną wartość składnika dla kupującego w momencie nabycia. Jest to spowodowane przyjęciem koncepcji wyceny, uwzględniającej zasadę kontynuacji działania, zgodnie z którą jednostka gospodarcza będzie kontynuowała swoją działalność, w której wykorzystywać będzie nabyty składnik czerpiąc korzyści.

Wadą tej metody jest brak uwzględniania zmian wartości składnika w czasie. W dłuższej perspektywie czasowej wartość historyczna może nie mieć większego znaczenia przy wycenie składnika, a także przy określaniu przyszłych korzyści płynących z jego posiadania. Jest to spowodowane zmianą oczekiwań, na przykład wynikających ze zmian warunków technologicznych, czy ekonomicznych. Coraz częściej wycena według metody historycznej odbiega od wartości aktualnej, tracąc wiarygodność parametru wyceny. Nie mniej jednak przeważa opinia, że należy stosować wycenę składników majątkowych, według kosztu historycznego aż do momentu ich sprzedaży (Remlein, 2008, s. 138-139, 142 i 144).

Podstawowymi parametrami wyceny metodą kosztu historycznego, zgodnie z ustawą o rachunkowości (Ustawa z 29 września 1994), są cena nabycia i koszt wytworzenia (Remlein, 2008, s. 141).

Zgodnie z *Założeniami koncepcyjnymi sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych* „aktywa ujmuje się na dzień nabycia w wartości równej zapłaconej za nie kwocie pieniężnej

lub wartości godziwej zapłaty niepieniężnej dokonanej celem ich nabycia. Zobowiązania wycenia się wartości równej wpływom otrzymanym w zamian za przyjęcie na siebie obowiązku lub wartości równej kwocie środków pieniężnych i ich ekwiwalentów, która według przewidywań zostanie zapłacona w celu uregulowania zobowiązania w normalnym toku działalności” (Rozporządzenie Komisji (WE) z dnia 3 listopada 2008 r. s. 71-72, 77).

Metoda kosztu bieżącego zakłada wycenę składników majątkowych po aktualnych cenach nabycia (kosztach wytworzenia). Z kolei pasywa podmiotu wycenia się w wysokości kwot wymaganych do ich realizacji. Koszty bieżące odzwierciedlają cenę wymiany, którą obecnie należałoby zapłacić, aby kupić taki sam składnik majątkowy. Z kolei cena bieżąca składnika nabywanego w ramach jego kupna-sprzedaży, określana jest jako cena wymiany pomiędzy stronami transakcji. Koszt bieżący jest istotny w rachunkowości zwłaszcza w warunkach inflacji, stanowiąc obiektywną miarę wyceny (Remlein, 2008, s. 141). Krytycy, którzy preferują stosowanie kosztu historycznego, wskazują wyższość kosztu historycznego nad kosztem bieżącym, ponieważ (Hendriksen, van Breda, 2002, s. 489):

- koszty bieżące nie mogą być stosowane do wyceny produktów sezonowych i wzorcowych a także do dóbr wytwarzanych przestarzałymi metodami,
- zmiany kosztów bieżących nie zawsze odzwierciedlają zmiany cen sprzedaży, gdyż wartość niekoniecznie zmienia się w wyniku zmian w kosztach,
- wzrost kosztów spowodowałby pojawienie się zysków, mimo że nie zostały one osiągnięte w wyniku sprzedaży.

Głównymi parametrami wyceny metodą kosztu bieżącego jest cena rynkowa i wartość godziwa (Remlein, 2008, s. 142).

Teorie wartości godziwej wyrastają z przeświadczenia, że każda wartość wiąże się z transakcją wymiany, co oznacza, że dla każdej ze stron transakcji istnieje transakcja alternatywna. Zatem żadna ze stron nie jest zmuszona do zawarcia transakcji, zaś jej przedmiot uzyskuje tym samym wartość godziwą (Karmańska, 2009, s. 152).

Wartość godziwa, poza wartością rynkową, stanowi parametr wyceny składników majątkowych metodą kosztu bieżącego (Remlein, 2008, s. 142). Wprowadzenie kategorii wartości godziwej do wyceny w pierwszej kolejności nastąpiło w ramach Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej oraz w ramach standardów amerykańskich. Jej wdrożenie było odpowiedzią na zmiany potrzeb informacyjnych użytkowników sprawozdań finansowych, które spowodowały konieczność dostosowania systemów rachunkowości (Mazur, 2011, s. 9-10). W maju 2011 roku został opublikowany został MSSF nr 13 *Wycena*

wartości godziwej, który w swoich głównych założeniach bazuje na przyjętym w październiku 2006 roku amerykańskim standardzie SFAS 157: *Fair value measurement* opracowanym przez FASB i wchodzący w skład US GAAP (Hasik, 2012, s. 64). Zgodnie z MSSF 13 i SFAS 157 wartość godziwa to: „cena, którą otrzymano by za sprzedaż składnika aktywów lub zapłacono by za przeniesienie zobowiązania w transakcji przeprowadzonej na zwykłych warunkach między uczestnikami rynku na dzień wyceny (par. 9 i par. 5).

Natomiast w polskiej rachunkowości kategoria wartość godziwa pojawiła się wraz z nowelizacją ustawy o rachunkowości w 2000 roku, mając swoje źródła w MSSF (Hasik, 2012, s. 64).

Zgodnie z ustawą o rachunkowości „za wartość godziwą przyjmuje się kwotę, za jaką dany składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie uregulowane na warunkach transakcji rynkowej, pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi, niepowiązanymi ze sobą stronami” (Ustawa z dnia 29 września 1994, art. 28 ust. 6).

Definicje wartości godziwej zgodnie z krajowymi i międzynarodowymi uregulowaniami przedstawiono w tabeli 9.

Tabela 9. Definicje wartości godziwej w polskich i międzynarodowych uregulowaniach

Definicja wartości godziwej według:	
ustawy o rachunkowości – art. 28 ust. 6	MSSF 13 – par. 9 i SFAS 157 – par. 5
Kwota, za jaką dany składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie uregulowane na warunkach transakcji rynkowej, pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi, niepowiązanymi ze sobą stronami.	Cena, którą otrzymano by za sprzedaż składnika aktywów lub zapłacono by za przeniesienie zobowiązania w transakcji przeprowadzonej na zwykłych warunkach między uczestnikami rynku na dzień wyceny

Źródło: opracowanie własne na podstawie: (Ustawa z 29 września 1994, art. 28 ust. 6; MSSF 13, par. 9; SFAS 156, par. 5).

Z powyższych definicji wynika, że w polskim prawie bilansowym wartością godziwą jest odpowiednia kwota, natomiast w prawie międzynarodowym odpowiednia cena.

Pojęcie kategorii wartość godziwa uznawane jest zarówno jako rewolucyjne, jak i kontrowersyjne. Kategoria ta zdobyła zarówno swoich zwolenników, jak i przeciwników. Wydźwięk przymiotnika „godziwy”, daje przewagę zwolennikom koncepcji wartości godziwej, sugerując, że inne kategorie wyceny nie są wystarczająco godziwe. Z jednej strony wprowadzenie tej kategorii oznacza wyjście naprzeciw potrzebom inwestorów, uznanych za głównych odbiorców sprawozdania finansowego w długim okresie czasu, ale nie tylko na potrzeby ustalenia wysokości wyniku pieniężnego w okresie bieżącym. Jej zastosowanie może pomóc zmniejszyć lukę pomiędzy wartością księgową a rynkową podmiotu. Natomiast

z drugiej strony wpływa na jakość informacji sprawozdania finansowego (Mazur, 2011, s. 10, 57-58).

W zależności od rodzaju wycenianego składnika aktywów lub zobowiązań standardy przewidują różne źródła wartości godziwych, wskazując, że w przypadku braku możliwości wiarygodnego ustalenia wartości godziwej z jednego źródła należy korzystać z alternatywnych źródeł (Mazur, 2011, s. 69). W. Maj zaproponował następującą hierarchię podejść metodologicznych do wyceny w wartościach godziwych (za: Mazur, 2011, s. 69):

- I. Cena rynkowa z aktywnego rynku.
- II. Cena rynkowa z ostatnio przeprowadzonej transakcji.
- III. Cena z transakcji rynkowych dotyczących podobnych składników.
- IV. Cenowe wyznaczniki branżowe oparte na notowaniach rynkowych.
- V. Metody dochodowe.
- VI. Metody kosztowe.

Wartość godziwa nie musi być równoznaczna z wartością rynkową (Bieda za: Budzik-Nowodzińska, 2012, s. 26). Jest pojęciem szerszym od wartości rynkowej, ponieważ wyznacza ją cena rynkowa ukształtowania zarówno na rynku aktywnym, na którym występuje miarodajna wycena dóbr, jak i na rynku hipotetycznym, o czym świadczy wskazany w definicji wartości godziwej zwrot „mógłby”. Problemem wartości godziwej jest brak dokładnej metody jej określenia (Budzik-Nowodzińska, 2012, s. 26).

Według wytycznych MSSF 13, ustalając wartość godziwą, rozstrzygnięcia wymaga między innymi kwestia dotycząca przedmiotu wyceny, uczestnika rynku, miejsca wyceny. Istotne jest co podlega wycenie, czy jest to składnik aktywów, czy zobowiązanie. Ponadto, czy wycenie podlega odrębny składnik aktywów lub zobowiązania (np. aktywów niefinansowych), czy grupy aktywów lub grupy zobowiązań, albo też grupy aktywów i zobowiązań. Ustalanie wartości godziwej opiera się na założeniu, że transakcja sprzedaży składnika aktywów lub zobowiązania odbywa się na rynku głównym dla danego składnika aktywów lub zobowiązań, lub w przypadku braku rynku głównego na najkorzystniejszym rynku dla danego składnika aktywów lub zobowiązań. Ustalając wartość godziwą przyjmuje się, że uczestnicy rynku działają w swoim najlepszym interesie gospodarczym (par. 11, 13, 16 i 22).

Zgodnie z MSSF 13 wartość godziwa niefinansowych aktywów trwałych, a takimi niewątpliwie są aktywa kompetencyjne, powinna być określona przy założeniu najefektywniejszego i najlepszego ich wykorzystania, rozumianego jako (Rusin, 2014):

- realne i zgodne z prawem,
- fizycznie możliwe,
- finansowo wykonalne,
- dające najwyższą wartość.

W przypadku aktywów niefinansowych, a więc również aktywów kompetencyjnych, podstawą wyceny używaną do ustalania wartości godziwej jest jego największe i najlepsze wykorzystanie (MSSF 13, par. 31 i 32). Największe i najlepsze wykorzystanie składnika aktywów niefinansowych ma zapewnić maksymalną wartość uczestnikom rynku w wyniku wykorzystania go z innymi aktywami w formie grupy lub w połączeniu z innymi aktywami i zobowiązaniami, lub w wyniku jego odrębnego wykorzystania. Ponadto wartość składnika aktywów niefinansowych opiera się na założeniu, że składnik podlega sprzedaży zgodnie z jednostką rozliczeniową określoną w innych MSSF (może to być pojedynczy składnik aktywów). Wówczas największym i najlepszym wykorzystaniem składnika aktywów jest jego użycie w powiązaniu z innymi aktywami lub z innymi aktywami i zobowiązaniami, ponieważ ustalenie wartości godziwej opiera się na założeniu, że uczestnik rynku posiada już aktywa uzupełniające i powiązane zobowiązania.

Wartość godziwa powinna opierać się na konkretnych informacjach lub danych, określających możliwość takiego jej wykorzystania. Założenia wyceny muszą być realistyczne. Wyceniający nie może przyjmować bezpodstawnych założeń w tym zakresie. Ze standardu wynika, że jeżeli z rynku nie płyną sygnały, że jest inaczej, to przyjmuje się, że najlepsze i najpełniejsze wykorzystanie, to aktualny sposób wykorzystania danego składnika przez jednostkę gospodarczą. Zatem wycena może opierać się na osądzie jednostki, a nie na oczekiwaniach i zamiarach uczestników rynku. Zdaniem K. Rusin przedstawione podejście jest również sprzeczne koncepcyjnie. Zgodnie z definicją wartość godziwa stanowi cenę sprzedaży. Natomiast ze strony praktycznej wartość godziwa stanowi cenę wejścia, utożsamianą z bieżącym kosztem zastąpienia, czyli wskazuje na stosowanie poziomu trzeciego w hierarchii danych wejściowych, które według twórców MSSF 13 w najmniejszym stopniu oddają cechy wartości godziwej (2014).

Zgodnie z *Założeniami koncepcyjnymi sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych* „aktywa wycenia się w kwocie, jaką należałoby zapłacić w chwili obecnej w razie nabywania takiego samego lub równoważnego składnika aktywów. Zobowiązania wykazuje się w wysokości niedyskontowanej kwoty środków pieniężnych i ich

ekwiwalentów, która w chwili obecnej byłaby wymagana do uregulowania obowiązku” (Rozporządzenie Komisji (WE) z dnia 3 listopada 2008 r. s. 71-72, 78).

Metoda wartości realizacji polega na wycenie składników majątkowych według aktualnej (realnej) ceny ich sprzedaży netto lub wartości likwidacyjnej. Za cenę sprzedaży netto stanowi bieżącą cenę sprzedaży pomniejszoną w wartość wszystkich dodatkowych kosztów dostosowujących dany składnik do sprzedaży. Pasywa są wyceniane w wysokości kwot, które będą w momencie ich realizacji. Przy stosowaniu tej metody mogą pojawić się trudności z oszacowywaniem dodatkowych kosztów mających korygować cenę sprzedaży do poziomu netto (Remlein, 2008, s. 142).

Zgodnie z *Załoženiami koncepcyjnymi sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych* „aktywa wycenia się w kwocie pieniężnej, jaką można by uzyskać, zbywając dany składnik aktywów w transakcji opartej na zasadach rynkowych. Zobowiązania wykazuje się w wartości zdyskontowanej kwoty środków pieniężnych i ich ekwiwalentów, która zostanie zapłacona w celu uregulowania zobowiązania w normalnym toku działalności (wartość realizacji)” (Rozporządzenie Komisji (WE) z dnia 3 listopada 2008 r. z 71-72, 78).

Metoda wartości bieżącej polega na wycenie składników majątkowych do według aktualnej wartości i przyszłych wpływów netto z ich sprzedaży. Zobowiązania wycenia się w wysokości zdyskontowanej wartości przyszłych wydatków związanych z ich realizacją. Oznacza to, że przyszłe wpływy, wydatki lub kwoty pieniężne, którymi podmiot będzie dysponował w przyszłości, są wycenione na bieżący moment. Wycena za pomocą tej metody wymaga zastosowania koncepcji wartości pieniądza w czasie oraz dyskontowania aktualnej wartości składników majątku i zobowiązań. Do ustalenia wartości bieżącej niezbędne jest uwzględnienie czynnika czasu i stopy procentowej. Metoda obarczona jest ryzykiem związanym z upływem czasu (Remlein, 2008, s. 143 i 145).

Zgodnie z *Załoženiami koncepcyjnymi sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych* „aktywa wycenia się w zdyskontowanej wartości bieżącej przyszłych wpływów środków pieniężnych netto, które według przewidywań dana pozycja prawdopodobnie wypracuje w toku działalności gospodarczej. Zobowiązania wycenia się w zdyskontowanej wartości bieżącej przyszłych wpływów środków pieniężnych netto, które według przewidywań będą wymagane do uregulowania zobowiązań w normalnym toku działalności” (Rozporządzenie Komisji (WE) z dnia 3 listopada 2008 r. z 71-72, 78).

Syntetyczne zestawienie poszczególnych metod wyceny według kryterium czasu, parametrów i jakości ich wyniku ujęto w tabeli 10.

Tabela 10. Metody wyceny według kryterium czasu, parametru i jakości wyniku wyceny

Kryterium		Metoda wyceny			
		kosztu		wartości	
		historycznego	bieżącego	realizacji	bieżącej
Okres	Przeszły	X	-	-	-
	Teraźniejszy	-	X	X	-
	Przyszły	-	-	-	X
Parametr	Historyczna cena nabycia	X	-	-	-
	Historyczny koszt wytworzenia	X	-	-	-
	Kwota wymagająca zapłaty	X	-	-	-
	Cena rynkowa	-	X	-	-
	Wartość godziwa	-	X	-	-
	Cena sprzedaży netto	-	-	X	-
	Wartość likwidacyjna	-	-	X	-
	Zdyskontowane przepływy środków pieniężnych				X
	Zdyskontowane wartości przyszłych wydatków				X
Jakość wyniku	Obiektywna	X	X		
	Subiektywna			X	
	Obarczona ryzykiem upływu czasu				X

Zródło: opracowanie własne na podstawie: (Remlein, 2008, s. 144; Błażyńska, 2011, s. 31).

Podsumowując można stwierdzić, że w rachunkowości brak jednej uniwersalnej metody ogólnego zastosowania, która byłaby jednolitym wzorcem wyceny. Wybrana metoda wyceny powinna zapewnić należytą ocenę podmiotu w zakresie jego dokonań i sytuacji majątkowej a także finansowej. Można przyjąć, że wycena to proces, na który składają się procedury, analizy i oceny mające na celu przyporządkowanie wartości jednostki gospodarczej podlegającej wycenie oraz poszczególnym jej składnikom majątkowym. Jest procesem, który zmierza do ustalenia kwot pieniężnych składników ujmowanych w sprawozdaniu finansowym. Jej przeprowadzenie wiąże się koniecznością wyboru jednej z istniejącej metod wyceny, której przyjęcie determinuje zasadę procesu wyceny. Wycena jest zatem nieodzownym elementem procesu sporządzania sprawozdania finansowego, ponieważ umożliwia ujawnienie informacji o wartości składników majątkowych podmiotu i jego sytuacji finansowej, w sposób zasadniczy ją kształtując.

Wartość tego samego czynnika niematerialnego może być różna w zależności od określonego standardu wartości albo definicji wartości (czyli dla kogo i w jakich warunkach przeprowadzana jest wycena), a także zidentyfikowanych przesłanek (warunków

i okoliczności) w jakich dochodzi do transakcji (Reilly i Schweihls za: Urbanek, 2008, s. 99-100). Wycena kapitału intelektualnego z punktu widzenia przedmiotu wyceny może dotyczyć ogólnej wartości zaangażowanego w podmiocie gospodarczym kapitału intelektualnego lub wartości poszczególnych aktywów niematerialnych. Wycenie mogą podlegać również określone kompetencje, które wyróżniają organizację spośród innych, zapewniając jej przewagę konkurencyjną (Urbanek, 2008, s. 103-104).

Przenosząc powyższe rozważania na grunt wyceny aktywów kompetencyjnych, można stwierdzić, że wycena aktywów kompetencyjnych stanowi określenie wartości godziwej kompetencji odpowiadającej kosztowi, po którym można wykształcić określone kompetencje w powszechnie przyjęty sposób, a więc w zgodzie z rynkowym standardem edukacyjnym, a także standardem pomiaru doświadczenia zawodowego. Do ustalenia wartości aktywów kompetencyjnych wymagane jest dokonanie rozpoznania na aktywnym rynku kształcenia kompetencji poprzez zebranie wszystkich dostępnych ofert edukacyjnych dotyczących określonego zawodu, czy specjalności, bądź samodzielne zrekonstruowanie kosztu procesu kształcenia (Niemycki, 2013, s. 89 - 90).

2. 4. Metody wyceny aktywów kompetencyjnych

Metody identyfikacji i prezentacji informacji na temat kapitału intelektualnego są podzielone na dwie grupy i dotyczą (Urbanek, 2008, s. 96):

- pomiaru aktywów niematerialnych za pomocą wskaźników finansowych i niefinansowych, które dostarczają informacji na temat stanu posiadanych zasobów niematerialnych i ewentualnych zmian w ich poziomie (grupa metod zdominowała literaturę dotyczącą kapitału intelektualnego),
- wyceny aktywów, która umożliwia określenie w kategoriach finansowych ogólnej wartości kapitału intelektualnego i wartości jego składowych.

Do metod identyfikacji i prezentacji informacji na temat kapitału intelektualnego zalicza się wskaźniki, mierniki, metryki, a także systemy pomiaru (Kasiewicz i in., 2006, s. 101).

Wskaźniki kapitału intelektualnego są najprostszym narzędziem wykorzystywanym do pomiaru poszczególnych elementów i składników kapitału intelektualnego w organizacji (Kasiewicz i in., 2006, s. 118). Wskaźnik jest dobrym narzędziem pomiarowym, gdy jest obiektywny, kompletny, wygodny w użyciu, wyjaśniający, umożliwia okresowe uaktualnienia, jest spójny z celami organizacji i oczekiwaniami interesariuszy, ułatwia kontrolę, jest dostępny na czas i jest wiarygodny (Fazlagić, 2010, s. 99-100). Bez względu na

stosowany sposób klasyfikacji kapitału intelektualnego, jego pomiar zawsze sprowadza się do tworzenia i analizy wskaźników. Często wprowadza się dużą liczbę wskaźników w celu zmniejszenia subiektywizmu oceny, przedstawienia zmian parametru w czasie i umożliwienia porównania (Jarugowa, Fijałkowska, 2002, s. 125). W literaturze przedmiotu spotyka się próby usystematyzowania wskaźników między innymi przez Duńską Radę Rozwoju Handlu i Przemysłu. Ponadto R. Dzinkowski zaproponowała wskaźniki pomiaru kapitału intelektualnego w kategorii kapitału ludzkiego, organizacyjnego i kapitału klientów. Z kolei uporządkowane przez L. Edvinssona i M. S. Malone wskaźniki w pięć grup związanych z finansami, klientami, procesami, odnowieniem i rozwojem oraz ludźmi, które wykorzystywano do raportu dotyczącego kapitału intelektualnego w firmie Skandia obejmują 164 wskaźników (Jarugowa, Fijałkowska, 2002, s. 121).

Mierniki stosowane do pomiaru kapitału intelektualnego obejmują wiele wskaźników ilościowych i jakościowych zestawionych tak, aby pokazywały poziom i zmiany głównych kategorii kapitału intelektualnego i powiązania między jego poszczególnymi składnikami (Kasiewicz i in., 2006, s. 126). Rozbudowane mierniki kapitału intelektualnego zaproponowali L. L. K. Lim i P. Dallimore (Brennen, Connell za: Kasiewicz i in., 2006, s. 127). Opracowali zestaw stu dwudziestu wskaźników, których formuła była skonsultowana z grupą analityków finansowych zajmujących się pomiarem aktywów niematerialnych. Zaproponowane wskaźniki mogą stanowić podstawę do pomiaru kapitału intelektualnego na poziomie całego podmiotu (Kasiewicz i in., 2006, s. 127). Zestaw wskaźników jest podzielony na dwie kategorie, a każda kategoria na cztery elementy, w ramach których wyszczególnione są wskaźniki. Rozróżniona została kategoria dotycząca kapitałów zarządzania know-how i kategoria dotycząca kapitałów marketingu know-how. W ramach kategorii kapitałów zarządzania know-how znajduje się kapitał ludzki, kapitał korporacyjny, kapitał biznesu i kapitał funkcjonalny. Natomiast kategoria kapitały marketingu know-how podzielona została na kapitał klienta, kapitał dostawcy, kapitał porozumień/spółki i kapitał inwestorów (Kasiewicz i in., 2006, s. 127-131).

Bardziej złożoną formą od mierników są metryki pomiaru kapitału intelektualnego. Metryki wyrażają syntetyczny poziom kapitału intelektualnego całej organizacji, jej jednostek organizacyjnych i w przekroju prowadzonych przez organizację biznesów, czy nałożonych na organizację zadań. Przykładami metryk pomiaru kapitału intelektualnego są: model IAMVTM (investor assigned market value), model „odkrywcy wartości” (The Value ExplorerTM), model IAV (intangible assets valuation, IAV) stanowiące metody ilościowe, a także wskaźnikowy model IC-Index (Kasiewicz i in., 2006, s. 131-138 i 160).

Z kolei systemy pomiaru kapitału intelektualnego, są narzędziami, których powodzenie zastosowania wymaga od pracowników i kadry zarządzającej, świadomości o roli pomiaru kapitału intelektualnego. Systemy biorą pod uwagę efekt synergii i wzajemnych relacji poszczególnych rodzajów aktywów niematerialnych oraz umożliwiają pomiar ich wartości i stopnia rozwoju w przedsiębiorstwie. Wdrożenie systemów pomiaru kapitału intelektualnego wymaga od pracowników i kadry zarządzającej świadomości roli pomiaru kapitału intelektualnego i jego wpływu na wartość podmiotu. Przykładami systemów pomiaru kapitału intelektualnego są: nawigator Skandii (Skandia NavigatorTM), monitor aktywów niematerialnych (*intangible assets monitor*, IAM), zrównoważona karta wyników (*balanced scorecard*, BSC), model VCSTM (*value chain scoreboard*), model IC-RatingTM, broker technologii (*technology broker*), model IVMTM (*inclusive valuation methodology*), model TVCTM (*total value creation*), model HVA (*holistic value approach*) (Kasiewicz, Rogowski i Kicińska, 2006, s. 101-102, 138-157, 163).

Za niefinansowymi miernikami opowiada się K. –E. Sveiby (2001c). Uważa on, że naczelną zasadą przyświecającą pomiarowi kapitału intelektualnego powinno być uzupełnienie finansowych sprawozdań organizacji o mierniki komplementarne, a nie ich zastąpienie (za: Urbanek, 2008, s. 96). Ograniczeniem niefinansowych miar są trudności w ich interpretacji oraz wartościowaniu. W wielu branżach mogą mieć istotne znaczenie informacyjne, a ich pełna użyteczność występuje w momencie połączenia ich z finansowym systemem informacyjnym (Urbanek, 2008, s. 97). Tego zdania są również D. Norton i R. Kaplan. Uważają, że pomiar czynników niematerialnych stanowi uzupełnienie miar finansowych i daje dzięki temu bardziej zrównoważone spojrzenie na obecne rezultaty podmiotu oraz na determinanty przyszłych wyników (Urbanek, 2008, s. 85).

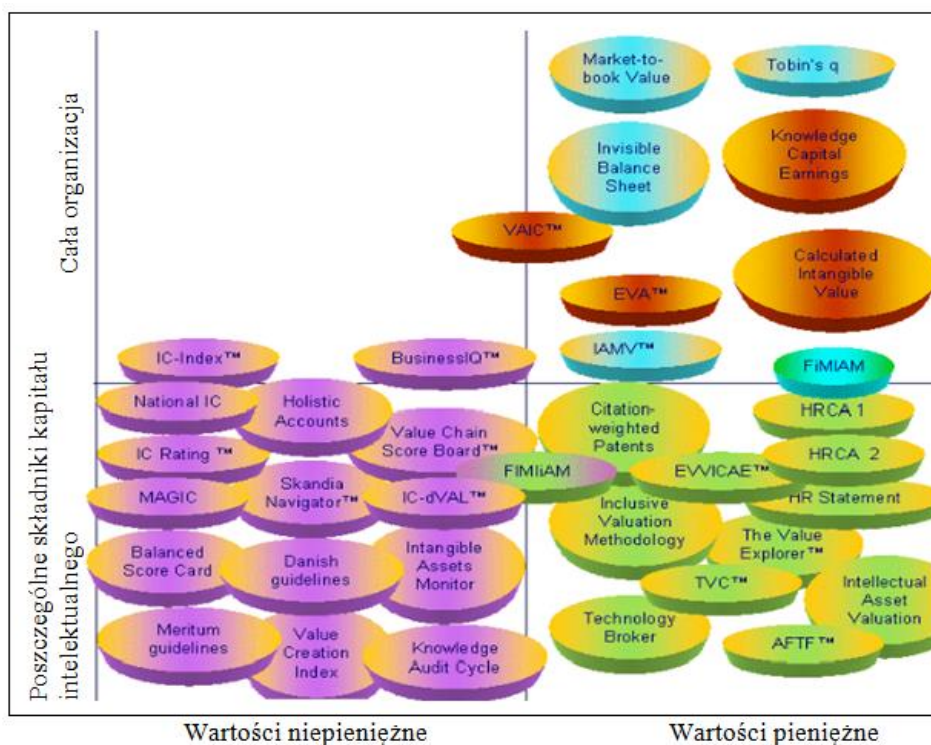
Z kolei B. Lev twierdzi, że tradycyjna rachunkowość powinna rozwinąć nowe standardy pozwalające na kapitalizację i amortyzację inwestycji w aktywa niematerialne (obowiązujące standardy rachunkowości nie dają możliwości odzwierciedlenia w bilansie rzeczywistej sytuacji majątkowej podmiotów, które intensywnie inwestują w aktywa niematerialne). Uważa, że inwestycje te powinny być traktowane podobnie jak inwestycje w aktywa trwałe. Według tego autora warunkiem kapitalizacji nakładów na aktywa niematerialne powinna być identyfikowalność efektów, jakie przynoszą. Zwolennicy miar finansowych uważają, że mierniki niefinansowe są trudne w interpretacji i nie dają jednoznacznych ocen co do aktywów (za: Urbanek, 2008, s. 86 i 96).

K.–E. Sveiby na podstawie klasyfikacji D. Luty'ego i M. Williamsa w sposób uproszczony dzieli metody pomiaru aktywów niematerialnych na cztery główne kategorie (Sveiby, 2001a):





- metody bezpośrednie (DIC) – wartość aktywów niematerialnych jest szacowana przez identyfikację poszczególnych składowych. Kiedy składowe zostaną zidentyfikowane wówczas są one bezpośrednio oceniane albo indywidualnie, albo przy wykorzystaniu zagregowanego współczynnika. W ramach metod bezpośrednich pieniężnych wyróżnia się wiele sposobów wyceny, które oparte są na takich samych podejściach, jakie stosuje się do wyceny aktywów materialnych (metody: kosztowe, rynkowe, dochodowe, opcyjnie),
- metody oparte na kapitalizacji rynkowej (MCM) – stosowane do obliczania różnicy pomiędzy rynkową kapitalizacją firmy a jej wartością księgową lub odtworzeniową. Różnica ta traktowana jest jako wartość kapitału intelektualnego albo aktywów niematerialnych firmy,
- metody oparte na zwrocie aktywów (ROA) – przeciętne zyski przed opodatkowaniem dla wybranego okresu dzielone są przez przeciętny poziom aktywów bilansowych organizacji. Otrzymany zwrot jest porównywalny z przeciętną z branży. Różnica jest mnożona przez przeciętny poziom aktywów bilansowych w celu obliczenia ponadprzeciętnego rocznego dochodu związanego z aktywami niematerialnymi. Podzielenie tego przez koszt kapitału daje oszacowane wartości aktywów niematerialnych,
- metody oparte na karcie wyników – różne elementy składowe aktywów niematerialnych są identyfikowane i dla nich są tworzone wskaźniki, które następnie są przedstawiane w postaci tablic. Metody te są podobne do metod bezpośrednich. Różnica polega na tym, że w kartach wyników nie oblicza się wartości pieniężnej aktywów niematerialnych. Czasami tworzony jest syntetyczny wskaźnik oparty na wskaźnikach cząstkowych.

K. –E. Sveiby proponowaną klasyfikację metod identyfikacji kapitału intelektualnego zaprezentował w postaci graficznej, którą przedstawiono na rysunku 5. W dalszej kolejności przytoczono charakterystykę wybranych metod.

Rysunek 5. Modele pomiaru wartości niematerialnych i prawnych wg K.-E. Sveiby



Legenda:

-  metody oparte na kapitalizacji rynkowej (Market Capitalization Methods – MCM)
-  metody oparte na zwrocie aktywów (Return on Assets Methods – ROA)
-  metody bezpośredniego pomiaru kapitału intelektualnego (Direct Intellectual Capital Methods – DIC)
-  metody kart punktowych (Scorecards Methods – SC)

Źródło: opracowano na podstawie: (Sveiby, 2001a).

Z powyższego rysunku wynika, że stosowane metody wyceny mogą być podzielone na metody określające wartość kapitału intelektualnego (Urbanek, 2008, s. 103):

- globalną (wartość rynkowa a wartość księgowa, wskaźnik Tobin Q, skalkulowana wartość niematerialna, dochody z kapitału wiedzy),
- ogólną, jako sumę wartości jego składowych,
- indywidualną poszczególnych aktywów niematerialnych,
- indywidualnych aktywów niematerialnych poprzez alokację ogólnej wartości kapitału intelektualnego na jego składowe.

Najprostszą metodą obliczenia ogólnej wartości kapitału intelektualnego jest ustalenie różnicy pomiędzy wartością rynkową a wartością księgową podmiotu (**MV-BV**). G. Urbanek proponuje także konstrukcję wskaźnika nasycenia firmy kapitałem intelektualnym jako relacji

między wartością rynkową a wartością księgową organizacji (MV/BV). Wskaźnik ten im jest większy od jedności, tym bardziej świadczy o tym, że podmiot opiera swoją działalność na kapitale intelektualnym. W tym podejściu wartość rynkowa podmiotu kształtowana jest w sposób obiektywny na rynku otwartym i konkurencyjnym (Urbanek, 2008, s. 106). Wartość księgową stanowi obiektywną wartość aktywów organizacji. Jest to prosta i łatwa w zastosowaniu metoda, która posiada także wady. Prostota tej metody powoduje, że nie uwzględnia ona całej złożoności wyceny kapitału intelektualnego. Wartość księgową jest uzależniona od przyjętej polityki rachunkowości, czy od standardów rachunkowości, które są różne w różnych krajach. W ten sposób można uzyskać różną wartość kapitału intelektualnego dla tej samej organizacji. Wartość księgową podmiotu stanowi suma wartości poszczególnych aktywów bilansowych. Z kolei rynek wycenia podmiot jako zorganizowaną całość, w związku z czym pojawia się wątpliwość, czy różnica między wartością rynkową a księgową rzeczywiście jest efektem istnienia kapitału intelektualnego. Poza tym przy zastosowaniu tej metody nie uzyskuje się informacji na temat wyceny poszczególnych jego składowych (Urbanek, 2008, s. 106).

Bardziej wiarygodnym wskaźnikiem od powyższego jest wskaźnik Tobin Q zaproponowany przez J. Tobina. Oznacza relację wartości rynkowej podmiotu do wartości odtworzeniowej jego aktywów. Jeżeli wartość odtworzeniowa aktywów jest mniejsza od wartości rynkowej organizacji oznacza to, że organizacja realizuje rentę monopolistyczną albo uzyskuje wyższy od przeciętnego zwrot ze swoich inwestycji. Wysoka wartość wskaźnika wskazuje, że podmiot zwiększy zakupy aktywów. Jako miara kapitału intelektualnego wysoki wskaźnik wskazuje, że organizacja osiąga nadzwyczajne zyski dzięki posiadaniu efektywnych aktywów niematerialnych, których nie posiadają inne podmioty. Wskaźnik Tobin Q neutralizuje wpływ różnic w przyjętych standardach rachunkowości. Pozwala na przewidywanie zachowań inwestycyjnych. W metodzie wykorzystuje się wartość odtworzeniową aktywów podmiotu do przewidywania decyzji inwestycyjnych niezależnie od stóp procentowych. Jego wadą jest to, że wartość odtworzeniową aktywów jest o wiele trudniej obliczyć niż wartość księgową pochodzącą bezpośrednio z bilansu podmiotu gospodarczego. Wskaźnik najlepiej sprawdza się przy porównywaniu kapitału intelektualnego podmiotów z tego samego sektora, obsługujące podobne rynki i posiadające podobne aktywa materialne. Jest to miara przydatna przy analizowaniu kształtowania się kapitału intelektualnego na przestrzeni kilku lat. Jeżeli wartość wskaźników: cena rynkowa do wartości księgowej i wskaźnik Tobin Q spada w czasie, oznacza to, że aktywa niematerialne ulegają deprecjacji. Oznacza to, że podmiot niewłaściwie zarządza kapitałem intelektualnym,

co powinno stanowić podstawy do rozważenia nad przeniesieniem inwestycji do organizacji ze stabilnymi lub rosnącymi wskaźnikami (Urbanek, 2008, s. 107).

Kolejną metodą wykorzystywaną do globalnej wyceny kapitału intelektualnego jest skalkulowana wartość niematerialna (CIV). Została opracowana przez NCI Research do obliczenia wartości godziwej aktywów niematerialnych organizacji. Jest to narzędzie pomocne dla podmiotów opierających swoją działalność na aktywach wiedzy, które nie posiadają wartościowych aktywów materialnych stanowiących podstawę do zabezpieczenia pozyskiwanego kapitału (kredytów i pożyczek). W przypadku przedstawienia wiarygodnej wyceny aktywów niematerialnych mogą one stanowić zabezpieczenie kredytów. Metoda polega na obliczeniu wartości bieżącej netto nadwyżki, jaką osiąga podmiot ponad zwrot z zaangażowanych w działalność aktywów bilansowych. Zwiększający się wskaźnik świadczy o zdolności podmiotu do tworzenia podstaw przyszłego powodzenia w postaci zasobów niematerialnych albo, że podmiot inwestuje głównie w zasoby materialne, co jest istotną informacją podczas stosowania tej metody do porównań między przedsiębiorstwami. Z kolei gorsze wyniki mogą być spowodowane podejmowanymi przez podmiot kosztownymi inwestycjami, w tym w aktywa niematerialne, a nie gorszą sytuacją. Metoda CIV posiada wady, a mianowicie wydatki na aktywa niematerialne odnoszone są w większości w koszty podmiotu przez co pomniejszają zysk. Zaletą metody jest możliwość porównania pozycji konkurencyjnej podmiotu w danym sektorze, dostępność do danych, może służyć jako narzędzie benchmarkingu i identyfikacji trendów (Urbanek, 2008, s. 107 – 109). Kolejną zaletą tej metody jest prosty sposób oszacowania wartości kapitału intelektualnego na podstawie danych ze sprawozdania finansowego. Zaletą metody CIV jest także możliwość wykorzystania jej do wychwytywania tendencji kształtowania się kapitału intelektualnego (Wall, Kirk i Martin, 2004, s. 31).

Dokonując globalnej wyceny kapitału intelektualnego B. Lev zaproponował metodę opartą na dochodach z kapitału wiedzy (KCE). Jest rozwinięciem metody CIV. Jej istotą jest zestawienie dochodów przedsiębiorstwa z aktywami, które je generują. Podstawą jest spodziewany zwrot na różnych kategoriach aktywów danego podmiotu. W metodzie tej B. Lev obliczył wartość posiadanego przez przedsiębiorstwo kapitału wiedzy poprzez wykorzystanie formuły obliczenia renty wieczystej: zyski z kapitału wiedzy/stopa zwrotu dla kapitału wiedzy. Obliczenie wielkości kapitału wiedzy pozwala na określenie dodatkowych wskaźników opisujących poziom i efektywność kapitału intelektualnego przedsiębiorstwa (za: Urbanek, 2008, s. 110):

- marża zysku intelektualnego (KCE/sprzedaż),
- marża operacyjna zysku intelektualnego (KCE/zysk operacyjny),
- stopień oparcia działalności podmiotu na wiedzy (KCE/wartość księgową),
- marża kapitału intelektualnego (kapitał intelektualny/sprzedaż),
- wartość „rozszerzona” organizacji (wartość księgową + kapitał intelektualny),
- wartość rynkowa do wartości „rozszerzonej”,
- zwrot z inwestycji w badania i rozwój (kapitał intelektualny/inwestycje w B + R).

Wyniki uzyskane za pomocą tej metody mogą być wykorzystywane do porównywania podmiotów, oraz mogą posłużyć do obserwacji zmian w poziomie kształtowania się kapitału intelektualnego. Za pomocą wartości „rozszerzonej” można ocenić stopień przeszacowania lub niedoszacowania wartości rynkowej organizacji. Wadą metody jest brak informacji w zakresie indywidualnych komponentów kapitału intelektualnego oraz arbitralne określenie wymaganej stopy zwrotu z kapitału wiedzy (Urbanek, 2008, s. 110 – 111).

Przykładem modelu identyfikacji kapitału intelektualnego, w którym uwaga skierowana jest na kompetencje w ujęciu indywidualnym jest monitor aktywów niematerialnych (*intangible assets monitor*, IAM). Twórcą modelu jest K. –E. Sveiby. Model jest prosty i praktyczny w użyciu. Sprawdza się w podmiotach z dużym udziałem aktywów niematerialnych. Monitor opiera się na podziale kapitału intelektualnego na trzy kategorie: strukturę zewnętrzną, strukturę wewnętrzną i indywidualne kompetencje. W każdej kategorii wyróżnia się podkategorie:

- wzrost;
- odnowa;
- wydajność;
- stabilność.

W zależności od przyjętej przez podmiot strategii a także od branży, w której działa podmiot, dokonuje się doboru wskaźników. Wskaźniki powinny odzwierciedlać zmiany i przyływy wiedzy w podmiocie. Dla zachowania ogólnego obrazu zmian aktywów niematerialnych w ramach każdej podkategorii nie powinno znajdować się więcej niż po dwa wskaźniki. Autor modelu przedstawia wiele przykładowych wskaźników, które mogą być wykorzystane w jego modelu.

Dla kategorii struktura zewnętrzna w podkategorii wzrost autor proponuje wskaźniki: wielkość wzrostu ograniczonego (mierzy, w jakim stopniu rynek przyjmuje koncepcje i pomysły firmy) i wzrost udziału w rynku.

Z kolei dla podkategorii odnowa/innowacyjność strukturę zewnętrzną proponuje mierzyć wskaźnikami: liczba klientów wzmacniających wizerunek firmy, udziały sprzedaży dla nowych klientów, udziały sprzedaży na nowe rynki.

Wydajność z kolei można zmierzyć wskaźnikami: rentowność klienta, wartość sprzedaży na jednego klienta, indeks wygrany/przegrany (stosunek liczby ofert, które przyciągnęły klientów do ofert nieprzyjętych).

Natomiast stabilność kategorii - struktura zewnętrzna, autor proponuje wskaźniki: indeks satysfakcji klientów, udział znaczących klientów, wskaźnik lojalności klientów, struktura wiekowa relacji z klientami udział klientów stałych i częstotliwość powtarzanych zamówień. Natomiast strukturę wewnętrzną w ramach podkategorii wzrost Sveiby proponuje wskaźniki: inwestycje w IT, a także inwestycje w strukturę wewnętrzną (nowe systemy i metody) Odnowę/innowacyjność proponuje zmierzyć wskaźnikami: liczba klientów wzmacniających organizację, udział sprzedaży nowych produktów i usług, a także liczba wprowadzonych nowych procesów.

Z kolei wskaźnikami dla pomiaru wydajności w ramach tej kategorii są: udział „pracowników wspierających” (pracowników, którzy tworzą strukturę wewnętrzną).

Stabilność można zmierzyć za pomocą: indeksu wartości lub postaw (postawy pracowników wobec pracy, klientów, przełożonych), wiek przedsiębiorstwa, rotacja „pracowników wspierających”, liczba pracowników ze stażem krótszym niż dwa lata (tzw. Rookie Ratio).

Przykładem wskaźników dla indywidualnych kompetencji dla podkategorii wzrost wyróżnia się: staż pracy, poziom wykształcenia, indeks kompetencji, rotację kompetencji.

Natomiast dla podkategorii odnowa/innowacyjność wyróżnia się wskaźnik: liczba klientów wzmacniających umiejętności pracowników różnorodność pracowników, koszty szkoleń i treningów.

W podkategorii wydajność indywidualne kompetencje proponuje się zmierzyć przy wykorzystaniu wskaźnika - udział profesjonalistów, uwzględniającego efekt dźwigni z zatrudnienia profesjonalistów, a także za pomocą wskaźnika wartość dodana na pracownika, wartość dodana na profesjonalistę, rentowność pracowników lub profesjonalistów.

W podkategorii stabilność, indywidualne kompetencje zaproponowano zmierzyć za pomocą wskaźnika: wiek pracowników, staż pracy w firmie, względne płace, czy fluktuację profesjonalistów.

K.-E. Sveiby uważa, że to ludzie tworzą zyski dla firmy. Pracownicy nie powinni być oceniani pod kątem generowania kosztów, lecz ze względu na swoją wiedzę i kompetencje

jako źródło generowania bogactwa. Natomiast klienci zwiększają wartość aktywów niematerialnych, które Sveiby nazywa „niematerialnymi przychodami” dzieląc na: wzmacniające wizerunek firmy, wzmacniające firmę i wzmacniające kompetencje pracowników (Kasiewicz i in., 2006, s. 142-144).

Kolejnym przykładem metody identyfikacji kapitału intelektualnego nawiązującym do kompetencji jest model (metryka) IAMVTM (*investor assigned market value*) z 1998 roku, którego autorem jest K. Standfield. Opiera się na założeniu, że różnica między wartością rynkową a wartością księgową wskazuje na istnienie kapitału intelektualnego. Metodologia tego modelu sprowadza się do sześciu kroków.

W pierwszym kroku oblicza się urzeczywistnioną wartość kapitału intelektualnego (wartość widzialnego kapitału) jako różnicę pomiędzy wartością rynkową a wartością księgową. Wartość tę oblicza się według następującego wzoru:

$$\text{Wartość rynkowa} = \text{wartość księgową} + \text{urzeczywistniona wartość kapitału intelektualnego} \quad (2.1)$$

Ponadto autor wprowadza dwa dodatkowe terminy: wartość rynkową wyznaczoną przez inwestora oraz możliwą do osiągnięcia przez firmę wartość rynkową. Różnicę między tymi wartościami określa jako erozję kapitału intelektualnego, która zostanie ograniczona, jeśli podmiot skupi się na komercjalizacji wiedzy i będzie zarządzać kapitałem intelektualnym. Formuła na obliczenie wartości rynkowej możliwej do osiągnięcia przez firmę przedstawia się następująco:

$$\text{Wartość rynkowa możliwa do osiągnięcia przez firmę} = \text{kapitał widzialny} + (\text{urzeczywistniona wartość kapitału intelektualnego (KI)} + \text{erozja KI}) \quad (2.2)$$

W drugim kroku identyfikuje się składniki kapitału intelektualnego na podstawie analizy danych finansowych i pozafinansowych. Następnie przedstawia się je w grupie kapitału ludzkiego, grupie kapitału klientów lub w grupie kapitału strukturalnego.

W następnym kroku określa się względne wagi dla każdego z elementów kapitału intelektualnego w postaci współczynników. Wartości wag obarczone są subiektywizmem, ponieważ powinny być oparte na doświadczeniu menedżerów w procesie kreowania wartości w podmiocie.

W czwartym kroku oszacowane wagi uzasadnia się za pomocą wybranych wskaźników. K. Standfield wyróżnia organizacyjne uczenie się, zintegrowane relacje oraz produkty wiedzy i patenty jako składniki, które z 21% kształtują wartość kapitału intelektualnego. Czynnikiem determinującym dla organizacyjnego uczenia się zdaniem K. Standfielda jest doświadczenie, umiejętności, wiedza pracowników, szkolenia przypadające na pracownika, wskaźnik

inteligencji organizacji. Dla produktów wiedzy czynnikiem determinującym jest szybkość, z jaką wiedza rozchodzi się w organizacji, relacja wiedzy jawnej do wiedzy ukrytej. Natomiast czynnikiem determinującym dla patentów jest średni wiek wykorzystania patentu i generowane obroty.

W piątym kroku modelu pomiaru kapitału intelektualnego oblicza się ich wartość składników w jednostkach pieniężnych. W tym celu mnoży się względne wagi poszczególnych składników przez całkowitą urzeczywistnioną wartość kapitału intelektualnego.

W ostatnim, szóstym kroku procedury określa się dolną wartość rynkową podmiotu przez zsumowanie wartości składników kapitału intelektualnego w wyznaczonych w kroku piątym z wartością księgową podmiotu (Kasiewicz i in., 2006, s. 132-133).

Innym przykładem metryki nawiązującym do kompetencji jest model „odkrywcy wartości” (The Value Explorer™) został zaprojektowany w 2000 roku przez D. Andriessena i R. Tissena z KPMG Knowledge Advisory Services w Holandii. Metryka opiera się na kluczowych kompetencjach przedsiębiorstwa, do których należą: wiedza, umiejętności, procesy i aspekty kulturowe. Wartość każdej z kluczowych kompetencji oblicza się za pomocą zmiennych: zysku brutto, trwałości, potencjału, siły oddziaływania i kosztu kapitału. Wzór na obliczenie wartości kluczowych kompetencji jest następujący:

$$V_{cc} = R_x \sum_{t=1}^s \frac{GP_x(1+P)^t}{(1+i)^t} \quad (2.3)$$

gdzie:

V_{cc} – wartość kluczowych kompetencji,

R – siła oddziaływania (w %),

s – trwałość (w latach),

GP – zysk brutto,

P – potencjał (w %),

i – koszt kapitału.

W modelu przyjmuje się, że koszt kapitału jest taki sam dla każdej z kluczowych kompetencji. Pozostałe zmienne szacuje się za pomocą listy kontrolnej, która zawiera pięć pytań z możliwością odpowiedzi „tak/nie”. Liczba odpowiedzi twierdzących sumuje się do całkowitej listy kontrolnej w postaci punktów od 0 do 5. Zysk brutto wyznacza się budując macierz zawierającą kluczowe kompetencje i wytwarzane przez nią produkty lub kategorie produktów. Dokonuje się oceny jak dalece udział każdej kompetencji jest istotny w procesie

tworzenia produktu lub kategorii produktów przyporządkowując każdej komórce macierzy wartość punktową od 0 do 3, gdzie 0 oznacza brak udziału, 1 – nieznaczny udział, 2 – wyraźny udział i 3 – udział niezbędny. Następnie sumuje się punkty poszczególnych produktów. Wartość zysku brutto dzieli się w wierszach macierzy uzyskując w ten sposób zysk brutto przypadający na kluczową kompetencję.

Kolejną zmienną modelu jest trwałość. Oznacza ona długość okresu, w którym przedsiębiorstwo jest w stanie utrzymać równowagę konkurencyjną dzięki kluczowej kompetencji. Za pomocą listy kontrolnej ze skalą od 0 do 5 menedżerowie opierając się intuicji doświadczeniu, a także na informacji z benchmarkingu i wynikach badań konkurentów, przyporządkowują każdej kompetencji wartość punktową, określając za jej pomocą liczbą lat, w ciągu których utrzymywana jest przewaga konkurencyjna.

Z kolei potencjał określa nowe możliwości na rynku, które firma jest w stanie wykorzystać. Wyznacza się go biorąc pod uwagę oczekiwany wzrost zysku brutto, jaki może wygenerować produkt w wyniku wykorzystania mechanizmów rynkowych. Określając potencjał bazuje się na zbudowanej macierzy i postępuje podobnie jak z przyjętą procedurą przy wyznaczeniu zysku brutto na kluczową kompetencję. Oczekiwany roczny procentowy wzrost lub spadek zysku wyznacza potencjał kluczowej kompetencji w ujęciu procentowym.

Kolejną zmienną modelu jest siła oddziaływania, jak głęboko kluczowe kompetencje są zakorzenione w firmie i jaką mają szansę wpływania na jej wyniki finansowe w dłuższym okresie czasu. Siłę oddziaływania szacuje się za pomocą listy kontrolnej ze skalą od 0 do 5. Następnie wartości punktowe dzieli się przez pięć i mnoży przez 100%, otrzymując siłę oddziaływania w ujęciu procentowym.

Model „odkrywczy wartości” umożliwia w prosty sposób zmierzyć kluczowe kompetencje i stworzyć hierarchię aktywów niematerialnych z punktu widzenia osiągnięcia przyjętych celów strategicznych (Kasiewicz i in., 2006, s. 133-135).

L. Niemczyk zaproponował wycenę aktywów pracowniczych uwzględniając wiedzę, umiejętności i doświadczenie. Jego zdaniem informacje zawarte w bilansie wiedzy osobistej powinny być wiarygodne, weryfikowalne oraz oscylować wokół wartości godziwej wiedzy i umiejętności. Natomiast skumulowana wartość kosztu alternatywnego wiedzy i umiejętności z poszczególnych lat wykonywania zawodu odzwierciedla przyrost doświadczenia zawodowego (trzeciego składnika kompetencji) przy założonej stopie procentowej (r) (2013, s. 86-88).

W literaturze przedmiotu opisano kilkadziesiąt metod identyfikacji i pomiaru kapitału intelektualnego. W Polsce istotny wkład pracy w przedmiotowym zakresie poczyniła między

innymi. D. Dobija a także M. Dobija. W dalszym ciągu pojawiają się kolejne propozycje pomiaru, ale każda z nich posiada zalety i wady, zatem nie jest uznana za metodą najlepszą i uniwersalną. W wyniku tego dobór i zastosowanie metody do pomiaru kapitału intelektualnego uwarunkowany jest wieloma czynnikami w zależności np. od zakresu i szczegółowości uzyskanej informacji z pomiaru, kosztu pomiaru, adresata informacji, czy przeznaczenia informacji.

W tabeli 11 zestawiono wybrane metody identyfikacji i pomiaru kapitału intelektualnego.

Tabela 11. Wybrane metody identyfikacji i pomiaru kapitału intelektualnego

Kategoria	Model	Rodzaj przyrządu pomiarowego	Cechy
Metody bezpośrednie - DIC	Model odkrywcy wartości The Value Explorer™	Metryka	Metoda nawiązująca do kompetencji
	Model wg L. Niemczyka	Wskaźnik	Model wyceny aktywów pracowniczych
Metody oparte na kapitalizacji rynkowej – MCM	Wskaźnik Q Tobina	Wskaźnik	Globalna metoda wyceny
	Model IAMV™	Metryka	Metoda nawiązująca do kompetencji. Globalna metoda wyceny
	Wskaźnik MV-BV	Wskaźnik	Wskaźnik ogólnej wartości kapitału intelektualnego. Globalna metoda wyceny
	Wskaźnik MV/BV	Wskaźnik	Wskaźnik nasycenia firmy kapitałem intelektualnym. Globalna metoda wyceny
Metody oparte na zwrocie aktywów - ROA	Metoda CIV	Wskaźnik	Globalna metoda wyceny
	Metoda oparta na dochodach z kapitału KCE	Wskaźnik	Globalna metoda wyceny stanowiąca rozwinięcie metody CIV
Metody oparte na karcie wyników - SC	Monitor aktywów niematerialnych IAM	System	Model identyfikacji kapitału intelektualnego w ujęciu indywidualnym

Źródło: opracowanie własne na podstawie: (Kasiewicz i in., 2006, s. 101-102, 107-157 i 160; Urbanek, 2008, s. 97, 106-111, 133-135 i 142-144; Niemczyk, 2013, s. 86-88).

W systemie rachunkowości określenie wartości i dokonanie prawidłowej wyceny poszczególnych zasobów jest trudnym i ważnym zadaniem. W zależności od przyjętej metody wyceny uzyskuje się różny wynik, określający wartość tego samego składnika. Dlatego przyjęte metody wyceny muszą uwzględniać obowiązujące zasady rachunkowości, przepisy prawno-podatkowe a także inne uwarunkowania gospodarcze (Martyniuk, Małkowska, 2010, s. 11). W przypadku wartości niematerialnych i prawnych, ich przyjęcie do używania oraz

ujęcia w księgach rachunkowych wycenia się w cenie nabycia (zakupu). Natomiast ze względu na specyficzną ich postać zakres kosztów powiększających cenę zakupu jest ograniczony (Chluska, 2014, s. 121).

2. 5. Wartość aktywów kompetencyjnych w świetle wartości w naukach społecznych

Wartość występuje praktycznie we wszystkich obszarach aktywności ludzkiej i na wszystkich płaszczyznach ludzkiego myślenia. Wartość jest pojęciem wieloznacznym i ma zastosowanie w różnych dyscyplinach naukowych (rachunkowość, ekonomia, finanse, prawo). W ogólnym znaczeniu wartość rozumiana jest jako coś, co w sensie absolutnym lub na gruncie danego zespołu poglądów jest cenne i godne pożądania oraz stanowi (winno stanowić) przedmiot szczególnej troski, cel ludzkich dążeń, a także kryterium postępowania człowieka. Pojęcie wartości może być odniesione między innymi do idei, osób, rzeczy, sytuacji, zjawisk itp., lub do ich określonych właściwości. Wartość może istnieć samodzielnie lub wchodzić w skład większego systemu czy hierarchii. W zależności od dziedziny, jakiej dotyczą, wartości dzieli się np. na: moralno-etyczne, religijne, estetyczne, kulturowe. W zależności od zasięgu na ogólnoludzkie i lokalne, np. narodowe i osobiste. Mogą być też wartości niższe i wyższe, materialne i duchowe, co zwykle łączy z ich hierarchizowaniem. Fundamentalne znaczenie filozoficzne ma kwestia sposobu istnienia wartości oraz to, czy przysługują one przedmiotom obiektywnie, niezależnie od podmiotowej oceny, czy subiektywnie, wyrażając partykularne i uwarunkowane różnymi okolicznościami postawy grup lub jednostek (relatywizm). Ten pierwszy problem można rozwiązać analogicznie jak spór o uniwersalia (realizm, nominalizm, sermonizm). Przy rozstrzygnięciu drugiego, oprócz poglądów skrajnych (obiektywiści i subiektywiści), rysują się też stanowiska pośrednie, widzące w wartościowaniu wypadkową pewnych, obiektywnych cech przedmiotu (sprawiających, że może on być „nosicielem” danej wartości) i subiektywnych sądów na jego temat, wynikających w jakimś stopniu z dostrzeżenia owych cech (Popularna Encyklopedia Powszechna T. 19, 1997, s. 60).

W literaturze spotyka się różne definicje wartości, a także próby jej klasyfikacji, której odpowiednio hierarchiczne uporządkowanie według stopnia ważności tworzy system wartości. Według A. Karmańskiej wartość to cecha, która stanowi o nieprzeciętnych walorach kogoś lub czegoś. Sama w sobie jest czymś dobrym, pozytywnym, pożądanym, cenionym. Jest cechą właściwą zarówno dla ludzi, jak i rzeczy. Bez względu na to, czy mówi o ich walorach artystycznych, mentalnych lub materialnych, zawsze jest dla ludzi cenna, chociaż siła pożądania jej posiadania jest bardzo różna i uwarunkowana wieloma przyczynami natury

socjologicznej i psychologicznej (2009, s. 137). A. Karmańska rozgranicza postrzeganie wartości obiektu zaangażowanego w sferę biznesową a także pozabiznesową i to, że ktoś lub coś jest wartościowe, zależy od walorów tych stref. Ocena wartości obiektu strefy pozabiznesowej jest subiektywna. Zależy od preferencji osoby oceniającej i od uwarunkowań kulturowych, w których funkcjonuje, co ma swe przełożenie na to, że ocena wartości takich obiektów jest złożona i niejednorodna w sensie koncepcyjnym. Natomiast w przypadku, gdy obiekt wartości występuje w sferze biznesu i z tej perspektywy jego wartość jest oceniana, wówczas ocena ma inny wymiar. Obiekt ten ma do spełnienia określoną rolę gospodarczą, której wypełnienie – w rachunku finansowym – powinno zaowocować korzyściami ekonomicznymi dla osoby uprawnionej do tych korzyści. Zatem obiekt ten ma wartość tylko wtedy, gdy spełnia to oczekiwanie w biznesie. Z uwagi na to, że korzyści ekonomiczne są wymierne, to obiekt wartości można wyrazić wartością tych korzyści, które on jest zdolny wygenerować, funkcjonując w biznesie. Natomiast obiekt o znaczeniu pozabiznesowym, posiada walory niemierzalne w sensie finansowym. Ponadto oddziałuje na wiele receptorów człowieka i ma znaczenie dla kształtowania jego postaw, osobowości, czy wrażliwości. Ze względu na wielowątkowe oddziaływanie niebiznesowych obiektów wartości, wartość ta, o przedmiotach i doznaniach powszechnie pożądanym w społeczeństwie występuje w rozumieniu kulturowym (2009, s. 137 i 138).

W wymiarze pozabiznesowym, ze względu na typy wartości, wyróżnia się wartości (Karmańska, 2009, s. 138):

- centralne (najważniejsze w hierarchii wartości, ponieważ ich realizacja jest dobrem samym w sobie),
- podrzędne (o charakterze pomocniczym w realizacji wartości centralnych),
- uznawane (związane z przekonaniami określającymi ich obiektywne znaczenie oczeniu społecznym),
- odczuwane (wywodzące się z indywidualnych skłonności człowieka i związane z emocjami).

Z kolei ze względu na rodzaj wartości wyróżnia na przykład wartości (Karmańska, 2009, s. 138): etyczne, intelektualne, estetyczne, prestiżowe, interpersonalne itp.

Natomiast wartość w aspekcie biznesowym posiada wiele odcieni uzależnionych od wielu czynników ważnych w prowadzeniu biznesu i wyznaczających szczegółowe płaszczyzny potrzeb informacyjnych, na których wartość w biznesie jest analizowana. Nazwana wartość umożliwia komunikowanie się w świecie biznesu i wymaga jednoznaczności pojemności

informacyjnej nazwanej wartości a także rzetelnego ich ustalenia. W rozumieniu biznesowym wyróżnia się wartość (Zarzecki; Hendriksen, van Breda; Gmytrasiewicz (red.) za: Karmańska, 2009, s. 139, 144-149): bieżącą (zdyskontowaną, terażniejszą, obecną), bieżącą netto, biznesu w działaniu, dla biznesu, ekonomiczną, firmy, godziwą (sprawiedliwą), inwestycji, księgową netto, likwidacyjną, netto, nieodłączną, nominalną, odtworzeniową, pieniądza w czasie, początkową, podatkową, przedsiębiorstwa dla akcjonariuszy, rezydualną, rynkową, skorygowanej ceny nabycia, sprzedaży netto, subiektywną, szacunkową, utraty, użytkową, wartość kapitalizacji rynkowej, wartość przyszłą, właściciela, z wyceny, zdyskontowaną, zabezpieczenia, zamiany-zastąpienia.

Zdaniem A. Kameli-Sowińskiej wartość oznacza ile coś jest warte pod względem materialnym. Oznacza także cechę jakiejś rzeczy dającą się wyrazić równoważnikiem pieniężnym lub innym środkiem płatniczym. Wartość to także cena czegoś wyrażona w pieniądzu lub jako ekwiwalent innych dóbr, na które coś może być wymienione. Stanowi kwotę pieniężną, którą coś jest warte. Wartość, to także cecha rzeczy, stosownie do których rzecz jest postrzegana jako bardziej lub mniej pożądana, użyteczna, szanowana lub ważna. Oznacza funkcję użyteczności, uwzględniającą ograniczenia ze strony podaży i transportu. Nie oznacza żadnej cechy obiektywnej czy tkwiącej w samej naturze przedmiotu, lecz wyłącznie stosunek, w jakim pozostają do siebie dwa przedmioty jako towary wymienne. Wartość oznacza także stosunek między dwoma przedmiotami. Oznacza również stan umysłu, który zawsze na granicy podziału między zaspokojonymi a niezaspokojonymi potrzebami. Ponadto zależy całkowicie od użyteczności (Kamela-Sowińska 2006, s. 8).

W rachunkowości termin wartość używany jest w kilku znaczeniach. Najszersze zastosowanie sprowadza się do podania liczby, według której dana pozycja jest wykazywana w księgach podmiotu. Jest to wartość liczbowa tej pozycji. W tym sensie wszystkie pozycje, zarówno pieniężne, jak i niepieniężne, mają przypisane do nich wartości (Kamela-Sowińska, 1999, s. 22).

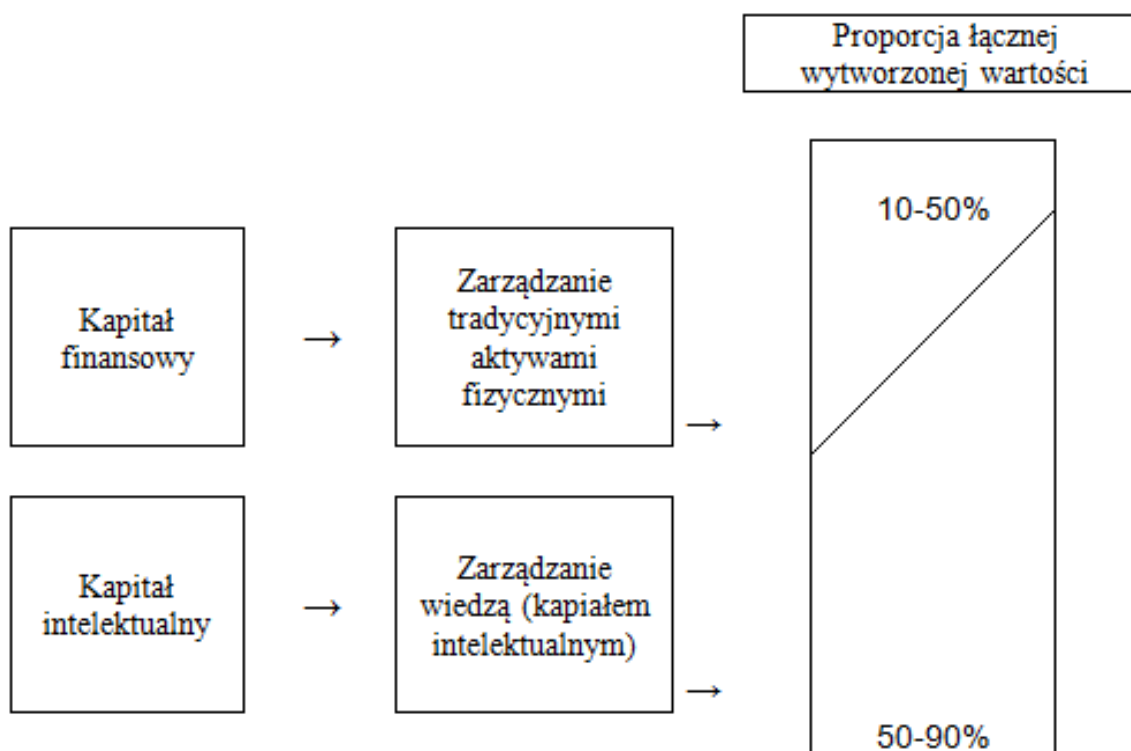
Wartość może być oceniana przez każdego, kto posiada stosowne informacje. To oznacza, że obiekt wyceny ma wartość tylko wtedy, gdy jest powiązana z podmiotem wyceny. Nie można więc mówić o wartości samej w sobie, lecz o wartości dla kogoś (Matschke, Brösel, 2011, s. 4).

Wartość rynkowa niektórych przedsiębiorstw znacznie przekroczyła wartość aktywów netto prezentowanych w bilansie. Z tego powodu staje się konieczne uwzględnienie tej „ukrytej wartości”. Rynkowa wartość przedsiębiorstw zdarza się, że jest od kilku do kilkunastu razy wyższa od ich wartości księgowej (Jarugowa i Fijałkowska, 2002, s. 10).

Kapitał intelektualny stał się pryzmatem, przez który należy oceniać osiągnięcia przedsiębiorstwa. Jednocześnie jest on określany jako najsilniejszy atut w kreowaniu wartości przedsiębiorstwa i jego przewagi konkurencyjnej (Jarugowa i Fijałkowska, 2002, s. 8).

Proporcja łącznie wytworzonej wartości przez przedsiębiorstwo wynikająca z zarządzania tradycyjnymi aktywami fizycznymi, w stosunku do wartości uzyskanej dzięki zarządzaniu kapitałem intelektualnym, jest różna w różnych przedsiębiorstwach, czasem wynosi nawet 90% (Fijałkowska, 2009, s. 202). Strukturę wartości tworzoną przez przedsiębiorstwo przedstawiono na rysunku 6.

Rysunek 6. Wartość tworzona przez przedsiębiorstwo



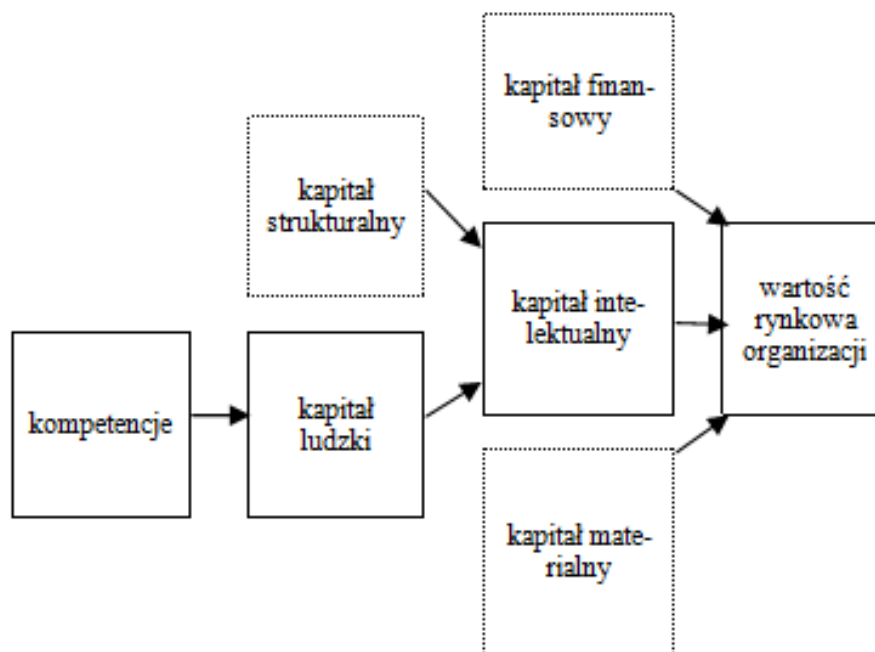
Źródło: opracowanie własne na podstawie: (Hope, Frase za: Fijałkowska, 2009, s. 203)

Liczne rozważania poświęcone problematyce kapitału intelektualnego stanowią, że wartość rynkowa określonej jednostki gospodarczej równa jest sumie jej wartości księgowej i kapitału intelektualnego. Przy czym wartość rynkowa danego podmiotu gospodarczego stanowi zaledwie czubek góry lodowej ogólnej wartości przedsiębiorstwa. Prawdziwa wartość przedsiębiorstwa znajduje się w niewidzialnej części góry lodowej – w kapitale intelektualnym. Inwestycje w kapitał ludzki przekładają się na bardziej uzdolnionych i kompetentnych pracowników. Tworzą oni bardziej rozbudowany kapitał organizacyjny, który w rezultacie prowadzi do efektywnego przedsiębiorstwa, co ma swe odzwierciedlenie w finansowej sytuacji przedsiębiorstwa (Pietuszką-Ortyl, 2005, s. 57-58).

Możliwości budowy kompetencji wiązać się mogą z aspektem ekologicznym, w wyniku odniesienia do jakości, innowacyjności, współpracy z otoczeniem i społecznej odpowiedzialności organizacji (Gierszewska za: Chodyński 2007, s. 42-43).

Kompetencje a także kapitał intelektualny w świetle wartości rynkowej podmiotu gospodarczego przedstawia poniższy rysunek 7.

Rysunek 7. Kompetencje a kapitał intelektualny i wartość rynkowa podmiotu gospodarczego



Źródło: opracowanie własne na podstawie (Walkowiak, 2007, s. 104).

Uchwycenie przez obecny system rachunkowości finansowej prawdziwej wartości nowoczesnego przedsiębiorstwa jest zasadniczą trudnością. Problemem jest również wynikająca stąd niesprawiedliwość odczuwana przez drobnych indywidualnych inwestorów w konkurowaniu z profesjonalnymi inwestorami (Edvinsson i Malone, 2001, s. 17-18, 149-150).

Konkludując należy podkreślić, że wartość stanowi centrum zainteresowania wielu badaczy. Wieloznaczność pojęcia wartości odnosi się nie tylko do różnych dyscyplin naukowych, ale różne rozumienie wartości można również zauważyć w ramach danej dyscypliny naukowej. Określenie wartości z punktu widzenia rachunkowości jest istotnym elementem na etapie przygotowywania informacji, która powinna zostać zaprezentowana w sprawozdaniu finansowym. Nawiązując do sformułowanej hipotezy niniejszej rozprawy, wartościowe przedstawienie informacji w sprawozdaniu finansowym w równej mierze

dotyczy aktywów materialnych, jak i niematerialnych, w tym również aktywów kompetencyjnych. Ustalenie wartości jest niezbędnym elementem etapu przygotowywania (pomiaru, wyceny) danych do ich zaprezentowania w sprawozdaniu finansowym.

MIEJSCE AKTYWÓW KOMPETENCYJNYCH W SPRAWOZDANIU FINANSOWYM PODMIOTU SPOŁECZNIE ODPOWIEDZIALNEGO

Rozdział trzeci stanowi kolejną część rozprawy poświęconej obszarowi badawczemu – sprawozdawczości finansowej. Przedstawiono w nim istotę i cel sprawozdania finansowego prezentowanego w teoriach rachunkowości. Rozważania poświęcono wybranym teoriom bilansowym zarówno statycznym, jak i dynamicznym. Uwaga została skierowana między innymi na teorię W. Osbahra oraz teorię accountability. Ponadto scharakteryzowano zasady rachunkowości stosowane w procesie sporządzania sprawozdania finansowego. W dalszej kolejności omówiono cechy jakościowe informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym. Dociekania niniejszego rozdziału odnoszą się do istoty użyteczności informacji sprawozdawczej i do miejsca aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym jednostki budżetowej. Podjęto próbę odpowiedzi na pytania, czy:

- rachunkowość w obecnym kształcie spełnia podstawową koncepcję prawdziwego i rzetelnego obrazu podmiotu gospodarczego (true and fair view)?*
- informacje, które generuje obecny system rachunkowości są wystarczające dla szerokiego grona użytkowników?*
- sprawozdanie finansowe umożliwia społeczną kontrolę nad działalnością finansowaną jednostek sektora publicznego?*

W rozdziale tym podjęto próbę realizacji kolejnego celu szczegółowego.

3.1. Sprawozdanie finansowe podmiotu społecznie odpowiedzialnego w teoriach rachunkowości

W dobie XXI w., będącym erą informacji, rzeczywistość gospodarcza prawdopodobnie bezpowrotnie utraciła cechę trwałości będącą do tej pory gwarancją bezpieczeństwa funkcjonowania podmiotów gospodarczych (Śniezek, Wiatr, 2014, s. 400). Podmioty gospodarcze chcąc zapewnić sobie kontynuację działania w warunkach konkurencji oraz globalizacji gospodarki zaczęły poszukiwać kierunków rozwoju, które będą społecznie odpowiedzialne oraz ekologicznie przyjazne i wpłyną na tworzenie wartości (Roszkowska, 2011, s. 43). Społeczna odpowiedzialność biznesu wiąże się z rozwojem podmiotu gospodarczego, przy zastosowaniu dobrych praktyk biznesu, ekologii i etyki. Stąd ujawnianie informacji innych niż zawarte w sprawozdaniach finansowych ma obecnie coraz większe znaczenie na rynku światowym i wywołuje nieustające dyskusje nad kształtem o przydatności tzw. raportu biznesowego (Śniezek, Wiatr, 2014, s. 403). Intensywne działania w kierunku integracji rachunkowości finansowej oraz rachunkowości zarządczej sprawozdawczość finansowa ewoluuje w kierunku raportowania biznesowego w warunkach zrównoważonego rozwoju i dostosowuje się do potrzeb informacyjnych jej użytkowników. Nowe podejście w rachunkowości do kształtu i zakresu raportu biznesowego determinuje powstanie nowych koncepcji form przekazu informacji i tworzenie modeli sprawozdawczych, które udźwignęłyby ciężar odpowiedzialności za kompletność, rzetelność i przejrzystość tych informacji (Śniezek i Perlińska, 2012).

Rachunkowość rozpatrywana jest wieloaspektowo. Związana jest z pomiarem i komunikowaniem użytecznej informacji finansowej. Pełni usługową rolę w stosunku do użytkowników informacji. Ze względu na zróżnicowane potrzeby informacyjne różnych grup użytkowników nie jest więc możliwe, aby istniała jedna, ogólnie uniwersalna teoria rachunkowości, dostosowana do potrzeb wszystkich użytkowników (Śniezek i Wiatr, 2012a, s. 246), zarówno wewnętrznych, jak i zewnętrznych (Gabrusewicz i Remlein, 2011, s. 24). Jak zauważa M. Remlein teoria rachunkowości, to zbiór pojęć, kategorii i zasad, dzięki którym możliwe jest przedstawienie rzeczywistości gospodarczej (sytuacji majątkowo-finansowej) konkretnego podmiotu gospodarczego (2014, s. 123). Systematyzacja wiedzy z zakresu rachunkowości wyłoniła w szczególności dokonania teoretyków bilansowych, stanowiący grupę reprezentantów między innymi statycznej, a także dynamicznej teorii bilansowej (Górski, 1975, s. 120 i 122).

Twórcami statycznych teorii bilansowych są: H. V. Simon, W. Osbahr, W. Reigner, W. Le Coutre, H. Nicklisch (Matuszak, 2012), czy P. Gestner, a dynamicznej - E. Schmalenbach, C. Sganzi i E. Walb. Rozwinięciem teorii dynamicznej jest teoria pagatorycznego (płatniczego) bilansu reprezentowana przez E. Kosiola. Z kolei teoria łącząca elementy statycznych i dynamicznych teorii bilansowych, to teoria organicznego bilansu, którą reprezentuje F. Schmidt. Natomiast H. Sommerfeld poprzez rozwinięcie dynamicznej teorii bilansowej E. Schmalenbacha uchodzi za twórcę teorii eudynamicznego bilansu, a P. Gertsner za twórcę teorii konstrukcyjnego bilansu (Hońko, 2004, s. 69-79).

H. V. Simon odrzuca poszukiwanie obiektywnego standardu wyceny. Nie jest możliwe ustalenie wartości obiektywnej. Wartość ta jest subiektywna, ponieważ zależy od oceny danej osoby, od wartości użytkowej i wartości wymiany obiektu. Konsekwencją takiego postrzegania podejścia do wyceny, jest propozycja czterech standardów dla wyceny wartości (szczególna i uniwersalna wartość użytkowa oraz szczególna i uniwersalna wartość wymienna), która stanowi próbę realizacji zasady wiernego i rzetelnego obrazu (Matuszak, 2012).

Natomiast P. Gestner, W. Le Coutre i H. Nicklisch są twórcami podobnej koncepcji wyceny. Według P. Gestner i W. Le Coutre zasady wyceny pozycji bilansowych mają zapewnić ustalenie wyniku finansowego na poziomie, który nie narusza pierwotnego stanu kapitału założycielskiego (wycena aktywów według kosztu historycznego). Z kolei koncepcja wyceny H. Nicklisch zakłada, że majątek powinien być wykazywany w bilansie w wartości brutto, czyli w cenie nabycia, a jego zmniejszenie wartości w korektach wartości (sprostowaniach) (Hońko, 2004; Matuszak, 2012).

W swojej teorii H. Sommerfeld nie tylko rozwija dynamiczną teorię bilansowej E. Schmalenbacha, ale także nawiązuje do statycznej teorii bilansu W. Osbahra. W swojej teorii poza ostrożnością wyceny nie określa innych dokładnych zasad wyceny. Stwierdza, że w bilansie powinny być ujawnione wartości możliwe do osiągnięcia na dzień bilansowy, a wynik podmiotu winien być obciążony kwotą rezerw na reprodukcję majątku.

Wycena bilansowa majątku w teorii bilansowej F. Schmidta powinna odbywać się według wartości odtworzeniowej pozwalającej na przedstawienie aktualnej i rzeczywistej sytuacji majątkowej podmiotu. W teorii P. Gertsnera podstawą do wyceny na dzień bilansowy są ceny rynkowe pierwotne i potencjalne. Według E. Schmalenbacha, C. Sganzi i E. Walba wycena powinna odbywać się w cenach stałych dla majątku trwałego a w cenach bieżących w odniesieniu do aktywów obrotowych (Hońko, 2004).

Na potrzeby niniejszej pracy zasadne wydaje się przytoczenie szczegółowej charakterystyki teorii W. Osbahra oraz E. Schmalenbacha. Według twórcy dynamicznej teorii bilansu E. Schmalenbacha, głównym zadaniem bilansu jest ustalenie wyniku finansowego. Bilans pełni rolę środka pomocniczego, natomiast dominującą rolę odgrywa rachunek zysków i strat. Rola bilansu sprowadza się do rozliczania w czasie przyszłych wpływów i wydatków, a więc tych, które nie dotyczą okresu obrachunkowego. Aktywa i pasywa są postrzegane jako przyszłe wpływy i wydatki. Natomiast rachunek wyników obejmuje wszystkie wpływy i wydatki, które doprowadziły do nakładu i przychodu w okresie obrachunkowym. Ponadto rachunek wyników obejmuje nakłady i przychody okresu obrachunkowego, które w późniejszych okresach doprowadzą do wydatków i wpływów. W dynamicznej teorii wyceny mają zastosowanie różne wartości. W odniesieniu do aktywów trwałych wycena dokonywana jest za pomocą ceny nabycia lub kosztu wytworzenia, natomiast do aktywów obrotowych wycena dokonywana jest za pomocą ceny bieżącej. Przede wszystkim głównie używaną do wyceny wielkością jest wartość nabycia. Jednak ze względu na występujące wahania wartości dóbr rzeczowych lub pieniądza w czasie, wartość ta nie do końca jest użyteczna. W takich sytuacjach w jej miejsce wstępuje tak zwana wartość dzienna lub czasowa. Ważną cechą teorii bilansu dynamicznego jest powiązanie płatniczego sposobu obliczania wyniku działalności (wynik = wpływy – wydatki) z podejściem rzeczowym (wynik = przychody – koszty). Jego teoria dalej rozwijana była przez E. Walba, E. Kosiola i H. Sommerfelda (Samelak, 2004, s. 17 i 20, Hońko, 2004, s. 76).

Z kolei uniwersalna i elastyczna teoria W. Osbahra przypada na okres tak zwanej ery krystalizowania się rachunkowości jako nauki oraz formułowania teorii kont i teorii bilansowych. Uniwersalność i elastyczność teorii wynika między innymi z możliwości jej

zastosowania dla porównania sytuacji finansowej podmiotów należących do różnych systemów rachunkowości, podlegających różnym regulacjom prawa, czy praktykom rachunkowości, bez względu na przyjętą politykę rachunkowości stanowiącą uszczegółowienie rozwiązania w zakresie metod wyceny. Teoria bilansowa W. Osbahra wyprzedziła epokę i właściwą dla niej ówczesną myśl rachunkowości, nadając bilansowi kształt, który mógł być trudny do przyjęcia w czasach jej powstawania. Jego wizjonerskie spojrzenie pozwala zbudować narzędzie, które może być wykorzystane w realiach XXI wieku, stanowiące reakcję na obecnie istniejącą lukę informacyjną w sprawozdawczości finansowej. W. Osbahr zaproponował ogólną strukturę bilansu, w którym pojawiły się nowe pozycje w części C pod nazwą *korekty* (*C. Korekty*), umieszczone zarówno po stronie aktywów jak i pasywów. Stanowią one miały rolę sita informacyjnego. Ponadto powinny wyodrębnić z ogólnej struktury zestawienia, czyli z zasadniczej treści bilansu te oznaczenia wartości, które nie stanowiły wyniku działalności operacyjnej z powodu szacunków bądź innych parametrów wycen uzależnionych od subiektywnej oceny sporządzającego. Założenia teorii W. Osbahra zawierają wskazówki w zakresie poszukiwania optymalnego poziomu ujawnień oraz sposobu prezentacji informacji finansowych w bilansie, który mógłby wypełnić lukę informacyjną w sprawozdawczości finansowej XXI wieku. Nowy sposób ujawnień sprawozdawczych wykorzystujący teorię W. Osbahra, określony dla bilansu, może stanowić próbę zaspokojenia oczekiwań użytkowników sprawozdań finansowych. Jego budowa będzie musiała sprostać zarówno wymaganiom ujawnień w zakresie wypełnienia luki komunikacyjnej, jak i spełniać wszelkie warunki stawiane rocznemu raportowi w koncepcji odpowiedzialności podmiotu gospodarczego. Sprawozdawczość finansowa XXI wieku, która zmierza w kierunku tworzenia raportów biznesowych, czyli wieloaspektowych i szczegółowych opracowań prezentujących odpowiednie, elastycznie dostosowane dla użytkowników informacje. Teoria W. Osbahra wykorzystywana jest przez autorów do rozważań nad opracowaniem dodatkowego zestawienia bilansowego, np. w formie noty objaśniającej ujętej obligatoryjnie w informacji dodatkowej. Taka konstrukcja sprawozdania wpisywałaby się we współczesne trendy raportowania biznesowego. Umożliwiłaby użytkownikom sprawozdania dokonanie oceny danego podmiotu sprawozdawczego w szczególności wpływu jego działalności na otoczenie społecznie i środowisko naturalne. Wyjątkowość teorii W. Osbahra daleko wykraczająca poza obowiązujące ówczesnie standardy sprawozdawcze i rozwiązania praktyczne, ujawniła w bilansie pokłady informacyjne niewykorzystywane sprawozdawczo, które w obecnym momencie stanowią główny powód występowania luki komunikacyjnej. Założenia teorii zawierają wskazówki

w zakresie optymalnego poziomu ujawnień oraz sposobu prezentacji informacji finansowych w bilansie (Śniezek i Wiatr, 2012b, s. 45-62), które zdaniem autorki niniejszej pracy można by wcielić w procesie ujawniania informacji w sprawozdaniu o aktywach kompetencyjnych i kapitale intelektualnym jednostki budżetowej wchodzącej w skład jednostek sektora publicznego, jako podmiotu społecznie odpowiedzialnego z zachowanie zasad teorii *accountability*.

Stosowanie się do zasad teorii *accountability* oznacza, że jednostki sektora publicznego zobowiązane są do jasnej i czytelnej odpowiedzi na pytania różnych grup społecznych na temat wykorzystania funduszy pochodzących w szczególności z podatków, na okresowe działania, zazwyczaj jednego roku. Stosowanie zasad teorii *accountability* wymaga od jednostek sektora publicznego transparentnej postawy podczas sporządzania i prezentacji sprawozdania finansowego z prowadzonej działalności. Dane prezentowane w sprawozdaniu finansowym powinny być jasne, czytelne i zrozumiałe dla społeczeństwa. Powinny być transparentne dla wszystkich pozostałych jednostek. Społeczeństwo powinno mieć prawo do informacji na temat podmiotu stanowiącego nieodłączną jego część, który ma znaczny wpływ na kształtowanie społeczeństwa. Ponieważ działalność jednostek sektora publicznego nie jest biznesem, a rządy formowane są przez społeczeństwo w celu sprawowania służby publicznej, więc społeczna odpowiedzialność jednostek sektora publicznego stoi pod wyższą presją, niż jednostek sektora prywatnego. W odniesieniu do danych prezentowanych w sprawozdaniach finansowych istotna jest także informacja dotycząca sposobu wyceny aktywów i zobowiązań, prezentacji kapitałów, wielkości wydatków, kosztów oraz wartości inwestycji (Gabrusewicz, 2010, s. 37-38).

Teoria rachunkowości w odniesieniu do bilansu koncentruje się głównie na ujawnieniu aktywów jako zasoby, którymi włada podmiot. W bilansie nie są wykazywane bieżące wartości praw właściciela, a także prawa do przyszłych jego korzyści. W teorii rachunkowości z kapitałem w rozumieniu kapitału własnego i obcego kojarzone jest prawo własności (kapitału). Oznacza to, że właściciele, jak i inwestorzy a także wierzyciele, są traktowani na równi przez swoje uczestnictwo kapitałowe w aktywach jednostki gospodarczej (Remlein, 2008, s. 166). Zatem, istotne są prawa do udziału w podziale gotówki lub majątku firmy, prawa rezydualne do aktywów w przypadku całkowitej jej likwidacji oraz prawa kapitałowe (własnościowe) w przedsiębiorstwie kontynuującym działalność – prawo do sprzedaży czy przeniesienia ogółu praw własności posiadanych w podmiocie gospodarczym. Ujmowanie tych praw ekonomicznych bądź ich określonych części jest istotnym celem sporządzania sprawozdań finansowych, w którym poszczególne aktywa i zobowiązania

podmiotu gospodarczego składają się na następujące, podstawowe równanie rachunkowości (Hendriksen i van Breda, 2002, s. 756; Remlein, 2008, s. 166):

- w znaczeniu szerszym jako równowartość majątku, którym dysponuje podmiot gospodarczy:

$$\text{Aktywa (assets)} = \text{Kapitały (equity)} \quad (3.1.)$$

- w znaczeniu węższym jako kapitał własny, przy czym kapitał obcy jest traktowany jako zobowiązania:

$$\text{Aktywa (assets)} = \text{Zobowiązania (liabilities)} + \text{Kapitały (equity)} \quad (3.2.)$$

lub

- w uproszczeniu za pomocą wzoru:

$$\text{Aktywa} = \text{Kapitały własne} + \text{Kapitały obce} \quad (3.3.)$$

Poszczególne elementy składające się na równanie rachunkowości podlegają definiowaniu a także wycenie niezależnie od innych elementów, z tym, że nie dotyczy to aktywów netto przedsiębiorstwa stanowiących różnicę między aktywami podmiotu a jego zobowiązaniami (kapitał własny). Całkowita suma kapitału własnego wykazywanego w sprawozdaniach jest rezultatem zastosowanej metody wyceny poszczególnych składników aktywów i zobowiązań a także zastosowaniem tradycyjnych strukturalnych procedur rachunkowości. Jeżeli całkowitej wartości przedsiębiorstwa dla jego właścicieli nie można oszacować przez wycenę poszczególnych jego składników aktywów i zobowiązań, to suma kapitałów własnych nie może reprezentować bieżącej wartości praw właścicieli. Zatem teoria rachunkowości nie koncentruje się na poszczególnych prawach przyszłych korzyści, jak w przypadku aktywów, ani na poszczególnych obowiązkach przedsiębiorstwa, jak w przypadku zobowiązań, lecz z całościowego punktu widzenia rozpatruje prawa, restrykcje i priorytety dotyczące kapitałów własnych (Hendriksen i van Breda, 2002, s. 755-758).

Systematyzacja wiedzy w rachunkowości wyłoniła system, na który składają się następujące teorie kapitału:

- teoria oparta na koncepcji własności (teoria własnościowa),
- teoria oparta na koncepcji podmiotu gospodarczego (teoria podmiotu gospodarczego),
- teoria oparta na koncepcji rezydualnych praw własności (teoria rezydualnych praw własności),
- teoria przedsiębiorstwa,
- teoria funduszowa.

Każda z teorii prowadzi do różnych koncepcji dochodów i różnego prezentowania udziałów kapitałowych w dochodzie przedsiębiorstwa, wymagając odpowiedzi na pytania (Hendriksen i van Breda, 2002, s 755-766):

- kogo należy uznać za beneficjenta zysku netto?
- w jaki sposób relacje kapitałowe powinny być przedstawione w sprawozdaniu finansowym?

U podstaw teorii opartej na koncepcji własności (teorii własnościowej) leży majątek i oparta jest na równaniu:

$$\text{Aktywa} - \text{Zobowiązania} = \text{Kapitał własny} \quad (3.4.)$$

Teoria zakłada, że podmiot znajduje się w posiadaniu pewnych, ściśle określonych jednostek lub grup, do których należą aktywa tego podmiotu, a jego zobowiązania stanowią obowiązki właściciela względem wierzycieli. W centrum zainteresowania jest właściciel. Jego własność rozpatrywana jest jako wartość netto podmiotu gospodarczego. Wszelkie przychody realizowane przez podmiot gospodarczy w sposób automatyczny zwiększają udziały netto jego właścicieli, a ponoszone koszty natychmiast obciążają i zmniejszają udział własnościowy w podmiocie. Wynik finansowy jest bezpośrednio przypisany do właścicieli, a nie do podmiotu gospodarczego, bez względu na to, czy podlega podziałowi, czy też nie. Wypracowany zysk stanowi zwiększenie kapitału własnego, czyli własności. Wypłacona dywidenda jest wycofaniem kapitału, a dopłaty właścicieli, podobnie jak zysk zatrzymany, zwiększają wartość kapitału własnego. W teorii własności aktywa powinny być wyceniane w wartościach bieżących, aby przedstawiały rzeczywistą wartość własności właściciela.

Teoria własnościowa charakteryzuje się osobistą relacją pomiędzy własnością a zarządem podmiotu gospodarczego i w każdym okresie sprawozdawczym osiągnięty zysk netto jest przypisany do kapitału właściciela. Stąd też, jest najlepiej przystosowaną teorią do formy działalności gospodarczej o własności jednoosobowej. Natomiast teoria własnościowa jest trudna do zastosowania do kapitałowych (korporacyjnych) form organizacyjnych, gdzie występuje liczny i zróżnicowany akcjonariat. Zgodnie z teorią własnościową podstawowym odbiorcą informacji sprawozdawczych jest właściciel podmiotu gospodarczego i w przypadku podmiotów o złożonych strukturach organizacyjnych, trudno byłoby zaspokoić w równym stopniu potrzeby informacyjne różnych grup właścicieli. (Hendriksen i van Breda, 2002, s. 759 i 760; Remlein, 2011; Remlein, 2008, s. 167).

Centrum zainteresowania teorii podmiotu gospodarczego, jak nazwa wskazuje, stanowi podmiot gospodarczy a nie jego właściciele. Teoria podmiotu gospodarczego oparta jest na równaniu:

$$\text{Aktywa} = \text{Zobowiązania} + \text{Kapitał własny} \quad (3.5.)$$

co można przedstawić za pomocą uproszczonego równania:

$$\text{Aktywa} = \text{Kapitały} \quad (3.6.)$$

Teoria podmiotu gospodarczego rozpatruje jednostkę gospodarczą jako podmiot funkcjonujący oddzielnie od właścicieli, na przykład przedsiębiorstwa, uniwersytety, szpitale, rządy, i inne podmioty odznaczające się ciągłością istnienia niezależnie od życia ich założycieli, czy osób bezpośrednio związanych z daną jednostką. Założyciele i wierzyciele niekoniecznie są identyfikowani z istnieniem firmy. W teorii podmiotu gospodarczego uznaje się, że podmiot jako odrębna jednostka ekonomiczna prowadzi działalność gospodarczą, z myślą o korzyściach właścicieli kapitałów. Cechą charakterystyczną teorii jest podobne traktowanie właścicieli i wierzycieli, ponieważ obie grupy wnoszą zasoby gospodarcze do podmiotu, który funkcjonuje jako podmiot wyodrębniony, niezależny od podmiotów go tworzących. Różnica pomiędzy właścicielami a wierzycielami sprowadza się do różnego przypisywania im uprawnień w podmiocie gospodarczym. Prawa wierzycieli mogą być wycenione niezależnie od innych wycen, jeżeli firma jest wypłacalna. Natomiast prawa właścicieli są mierzone przez wartość początkową zainwestowanych aktywów powiększonych o wartość reinwestowanych zysków i następujące przeszacowania. Zobowiązania są określonymi obowiązkami podmiotu gospodarczego, natomiast aktywa reprezentują prawa podmiotu gospodarczego do otrzymania określonych korzyści. Wycena aktywów powinna zatem odzwierciedlać pomiar przyszłych korzyści ekonomicznych podmiotu gospodarczego, jakie ma otrzymać w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą. W teorii tej wycena aktywów niekoniecznie musi być dokonywana w wartościach bieżących, które ostatnio są podkreślane przy określeniu zysku podmiotu, jako miary przyszłych korzyści tego podmiotu. Wycena po kosztach bieżących jest tak samo ważna jak wycena po kosztach historycznych, ale w teorii podmiotu gospodarczego firma niekoniecznie troszczy się o wycenę po kosztach bieżących, gdyż nacisk kładzie na regulowanie roszczeń. Zgodnie z tą teorią wszystkie pozycje pasywów są postrzegane jako wierzycielności w stosunku do podmiotu. Roszczenia te podlegają klasyfikacji. Uwzględniana jest strona roszczenia. Niektóre z roszczeń są traktowane jako zobowiązania wobec dostawców, kredytobiorców, pożyczkodawców, czyli podmiotów z tak zwanego

makrootoczenia oraz zobowiązania w stosunku do podmiotów z mikrooczenia (właściciele kapitałów własnych).

W teorii tej zysk netto przedstawia końcową, wynikową zmianę w pozycji praw kapitałów własnych. Przychody i koszty są traktowane jako kategorie wynikowe podmiotu gospodarczego, które powstają na skutek prowadzonej działalności gospodarczej pozwalającej. Porównanie przychodów i kosztów pozwala na ustalenie wyniku finansowego. Natomiast zysk może zostać podzielony pomiędzy właścicieli, bądź w części lub w całości może zostać ponownie zainwestowana w działalność gospodarczą podmiotu.

Teoria podmiotu gospodarczego ma zastosowanie przede wszystkim do przedsiębiorstw zorganizowanych w formie spółek kapitałowych, lub podmiotów, które działają odrębnie od życia indywidualnych właścicieli (Hendriksen i van Breda, 2002, s. 761-762; Remlein, 2011; Remlein, 2008, s. 167-168).

W teorii rezydualnych praw własnościowych w centrum zainteresowania są zwykli akcjonariusze, którzy oczekują od rachunkowości informacji niezbędnych do podejmowania decyzji o inwestycjach kapitałowych. Punkt widzenia teorii kapitału opartej na rezydualnych prawach własności znajduje się pomiędzy teorią własnościową a teorią podmiotu gospodarczego. Podstawowe równanie w tej koncepcji może zostać przedstawione następująco:

$$\text{Aktywa} - \text{Kapitały szczególne} = \text{Kapitał rezydualny} \quad (3.7.)$$

Kapitały szczególne stanowią roszczenia wierzycieli oraz kapitały akcjonariuszy uprzywilejowanych. W określonych sytuacjach, na przykład w przypadku bankructwa podmiotu, kapitały zwykłych akcjonariuszy mogą zniknąć i w tej sytuacji akcjonariusze uprzywilejowani lub właściciele obligacji mogą stać się właścicielami kapitału rezydualnego. Dlatego też, prawa własności różnych grup wierzycieli i właścicieli powinny być ujmowane w sprawozdaniu oddzielnie. Rachunek zysków i strat powinien oddzielnie prezentować zysk dostępny dla właścicieli kapitału rezydualnego po zaspokojeniu wszelkich roszczeń. Natomiast sprawozdanie z przepływów środków pieniężnych powinno przedstawić środki pieniężne na wypłatę dywidendy zwykłym akcjonariuszom. Z kolei zestawienie zmian w kapitale własnym powinno odzwierciedlać zmiany w zakresie kapitału akcjonariuszy uprzywilejowanych a także kapitału rezydualnego (Hendriksen i van Breda, 2002, s. 762-764; Remlein, 2011; Remlein, 2008, s. 168).

Natomiast teoria przedsiębiorstwa traktuje przedsiębiorstwo jako instytucję społeczną, które prowadzi działalność gospodarczą w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych przez

wiele zainteresowanych grup, takich jak: akcjonariuszy, wierzycieli, pracowników, klientów, agendy rządowe, społeczeństwo. Celem rachunkowości jest dostarczenie informacji finansowych różnym grupom interesu. Ta koncepcja jest najbardziej odpowiednia dla dużych, nowoczesnych korporacji, które są zobowiązane do rozpatrywania skutków swoich działań dla różnych grup oraz społeczeństwa jako całości. Równanie tej koncepcji jest następujące:

$$\text{Aktywa} = \text{Kapitały} \quad (3.8.)$$

Zgodnie z teorią przedsiębiorstwa zysk stanowi wartość dodaną, jako różnica pomiędzy wartością sprzedanych produktów przez przedsiębiorstwo a wartością nabytych dóbr i usług. Wartość dodana obejmuje wszelkiego rodzaju płatności na rzecz poszczególnych grup, na przykład akcjonariuszy (dywidendy), pracowników (pałace), agend rządowych (podatki). Natomiast zysk niepodzielony stanowi element kapitałów zaangażowanych w przedsiębiorstwie. Konsekwencją tego, jest przyczynienie się do utrzymania osiągniętej pozycji na rynku, poprawy wydajności i oczekiwanych korzyści wszystkim zainteresowanym grupom (Hendriksen i van Breda, 2002, s.764-765; Remlein, 2011; Remlein, 2008, s. 168 - 170).

Teoria funduszowa jest neutralna z punktu widzenia interesów jakiegokolwiek określonej grupy. Jest najbardziej użyteczna w odniesieniu do instytucji rządowych i podmioty nie nastawionych na zysk. Odrzuca osobisty związek założony w teorii własnościowej a także nadanie tej jednostce ekonomicznej i prawnej przyjętej w teorii podmiotu gospodarczego. Teoria funduszowa postrzega podmiot rachunkowości jako jednostkę operacyjną nastawioną na konkretne działania. Podstawowe równanie rachunkowości przedstawiające teorię funduszową jest następujące:

$$\text{Aktywa} = \text{Ograniczenia dotyczące aktywów} \quad (3.9.)$$

Przedmiotem zainteresowania jest fundusz, który stanowi grupę aktywów oraz związanych z nimi obowiązków i ograniczeń reprezentujących określone funkcje lub działania ekonomiczne. Aktywa stanowią spodziewane świadczenie dla funduszu, a zobowiązania – ograniczenia, odnoszące się do określonych lub wszystkich aktywów funduszu. Zainwestowany kapitał to prawne lub finansowe ograniczenie wykorzystywania aktywów. Podział zysku wiąże się z ograniczeniami wynikającymi z regulacji prawnych bądź decyzji zarządu. Z kolei niepodzielone zyski ograniczają możliwość wykorzystania aktywów tylko na cele, dla których zostały ustanowione. Kapitały charakteryzują się ograniczeniami wynikającymi z prawa, umów, zarządzania, finansowania lub ograniczeniami ze względów majątkowych. Istota prezentacji informacji w sprawozdaniach sprowadza się do

przedstawienia w sposób możliwie szczegółowy działań i przeznaczenia funduszu, przede wszystkim źródeł jego pochodzenia i kierunków wykorzystania (Hendriksen i van Breda 2002, s. 765-767; Remlein, 2011; Remlein, 2008, s. 169-170).

Podsumowując można stwierdzić, że wyżej omówione teorie odnoszą się do charakteru podmiotu gospodarczego. Istotne są stosunki w nim panujące oraz prowadzona działalność, która jest przedmiotem sprawozdawczości finansowej. Teorie posiadają wiele cech wspólnych. Celem każdej teorii jest dostarczenie informacji sprawozdawczych interesariuszom, którymi odpowiednio są: właściciele, podmioty gospodarcze, „zwykli” akcjonariusze, grupy interesu, a także wszyscy zainteresowani. Pomimo cech wspólnych teorie mogą mieć zastosowanie do różnych form organizacji jednostki na przykład do podmiotu o własności jednoosobowej, do spółek kapitałowych, do korporacji, czy do instytucji rządowej.

Zdaniem A. Kameli-Sowińskiej, tylko należycie zastosowane teorie ekonomiczne, w tym teorie rachunkowości, zapewnią językową precyzję, jasność, argumentacyjne strukturalizowanie, powiązanie fachowego języka z praktyką i świadomością społeczną. To, że rachunkowość staje się nauką, najbardziej wskazują współczesne skutki społeczne decyzji podejmowanych na podstawie informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych. Obecnie rachunkowość staje się nauką społeczną. Krąg odbiorców sprawozdań finansowych, nie tylko rozszerza się ale przede wszystkim bardzo się ostatnio zmienił. Odbiorcami sprawozdań finansowych są nie tylko inwestorzy ale również osoby takie jak, na przykład: adwokaci, prokuratorzy, sędziowie w sądach karnych i gospodarczych, inspektorzy NIK, CBA, CBS, które na podstawie sprawozdań finansowych podejmują decyzje dotyczące ludzkich losów (Kamela-Sowińska, 2015, s. 71).

A. Kamela-Sowińska uważa, że utrzymanie znaczącej roli systemu rachunkowości w podejmowaniu decyzji gospodarczych wymaga gruntownych zmian w tym systemie, które spowodują powstanie nowych narzędzi pomiaru i sprawozdawczości głównie tego, co uważano dotychczas za niematerialne i niepoliczalne. Istnieje potrzeba szerszego uwzględnienia informacji na temat zasobów niematerialnych w sprawozdaniach finansowych podmiotów. Brak tych informacji przyczynia się do powstania luki informacyjnej. Jej istnienie wywołuje negatywne zjawiska w skali mikro i makro (Kamela-Sowińska, 2011, s. 22).

Sprawozdanie finansowe jako źródło informacji posiada zarówno wiele niezaprzeczalnych zalet, jak i wiele wad, którymi między innymi są: ograniczenie możliwości w zakresie merytorycznego odzwierciedlenia całokształtu sytuacji finansowej przedsiębiorstwa,

niesatysfakcjonujący postęp w harmonizacji rachunkowości, niewystarczające mechanizmy zabezpieczające przed popełnieniem oszustw.

Zasadnicza słabość sprawozdania finansowego polega na tym, że nie udaje się ujawnić i w pełni wycenić wielkości ekonomicznych, które w sposób istotny wpływają na sytuację finansową podmiotu. Przykładem wielkości do trudnej kwantyfikacji są aktywa kompetencyjne (Wędzki, 2009, s. 36).

W odniesieniu do jednostek sektora finansów publicznych, w tym do podmiotu niniejszej rozprawy rozumianego jako podmiot społecznie odpowiedzialny, a więc w odniesieniu do jednostek, w których finansowanie zadań przez te jednostki, powoduje, że szczególnego znaczenia nabiera sprawozdawczość, będąca końcowym etapem tworzenia zbiorów informacji przez rachunkowość. Zawarte w nich dane, są źródłem istotnych informacji o funkcjonowaniu jednostek sektora finansów publicznych. Jednostki sektora finansów publicznych są zobowiązane do okresowego sporządzania zarówno sprawozdań budżetowych według zasad określonych w odpowiednich rozporządzeniach będących podstawowym źródłem informacji o wykonaniu budżetu, jak i sprawozdań finansowych według zasad zawartych w ustawie o rachunkowości oraz w aktach wykonawczych odnoszących się do sektora finansów publicznych (Nadolna, 2014, s. 49).

3. 2. Standardy sprawozdawczości zintegrowanej

Do czasu pojawienia się raportu społecznej odpowiedzialności, poszczególne firmy oraz międzynarodowe korporacje publikowały wyłącznie jeden typ sprawozdania z działalności, mianowicie, roczne sprawozdanie finansowe (Kamela-Sowińska, 2009, s. 219), zgodnie z zasadami określonymi w uregulowaniach prawnych. Jednak pojawienie się terminu społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstw oraz różnorodne jego rozumienie wywołało potrzebę stworzenia wytycznych (inicjatyw, kodeksów, norm, standardów, wskaźników, zasad, metod i narzędzi ewaluacji) niezbędnych zarówno do metod implementacji społecznej odpowiedzialności, jak i do oceny i raportowania ekonomicznych, społecznych, środowiskowych oraz etycznych praktyk w działaniach poszczególnych podmiotów. Wśród wytycznych wyróżnia się (Makuch, 2011, s. 7):

- aspiracyjne zasady i kodeksy postępowania bez formalnych mechanizmów implementacji do zewnętrznej weryfikacji (między innymi UN *Global Compact*, Globalne Zasady Sullivana, Wytyczne OECD dla Przedsiębiorców). Są to zasady, kodeksy, wytyczne, które dostarczają przedsiębiorcom wzorców szeroko akceptowanych i pożądanych metod postępowania;

- wytyczne i standardy systemów zarządzania i ich audytu, które mogą być wdrożone, poddane audytowi, zewnętrznej certyfikacji na zgodność ze standardem, służące do praktycznej implementacji aspektów społecznej odpowiedzialności (np. rodzina norm ISO, EMAS – *Eco Management and Audit System* – System Ekozarządzania i Audytu, standard SA 8000, FSC – *Forest Stewardship Council* – System Certyfikacji Produktów i Gospodarki Leśnej);
- wskaźniki oceny używane przez agencje inwestycyjne (SRI) w celu identyfikacji przedsiębiorstw kwalifikujących się do włączenia do portfela inwestycyjnego;
- wytyczne raportowania i komunikacji, które dostarczają metod, procedur komunikacji, prowadzenia dialogu z interesariuszami i odpowiadania na ich potrzeby w odniesieniu do ekonomicznych, społecznych i środowiskowych aspektów działalności przedsiębiorstwa (np. Wytyczne *Global Reporting Initiative*, standardy AA 1000APS i AA 1000SES),
- standardy weryfikacji raportów ESG, które stanowią podstawę audytu i poświadczania wiarygodności takich raportów (np. AA 1000AS, ISAE 3000)⁷ (Samelak, 2013, s. 39).

Zdaniem autorki niniejszej pracy zasadne jest nawiązanie między innymi do standardu SA 8000 z uwagi na jego cel. Jest to standard służący podmiotom do implementacji aspektów społecznej odpowiedzialności. Jego celem jest ochrona praw pracowniczych, stworzenie i zabezpieczenie warunków pracy oraz zbudowanie właściwego systemu zarządzania kapitałem ludzkim stanowiącym element kapitału intelektualnego. Stosowanie standardu podlega weryfikacji przez niezależnego audytora, który powinien zbierać obiektywne dowody potwierdzające zgodność lub niezgodność cech badanego systemu zarządzania daną organizacją z cechami systemów zarządzania zapewniającymi pożądaną przebieg procesów według standardu (Samelak, 2013, s. 38).

Z kolei mając na uwadze ideę społecznej odpowiedzialności, w tym w szczególności implementację jej aspektów, zasady sporządzania raportów i sprawozdań finansowych oraz rodzaj podmiotu rozprawy, zdaniem autorki nie sposób nie nawiązać do normy ISO 26000 opublikowanej 1 listopada 2010 roku oraz do wytycznych GRI i standardów AA 1000APS i AA 1000SES.

Norma ISO 26000 zawiera wszystkie wytyczne dotyczące społecznej odpowiedzialności. Wskazuje na uniwersalne i kompleksowe podejście do zagadnień społecznej odpowiedzialności podmiotu. Według ISO 26000 efektywne zarządzanie organizacją

⁷ Szerzej na temat dot. poszczególnych wytycznych, standardów, zasad w: (Kamela-Sowińska, A., 2009, s. 221, 222; Makuch, Ł., 2011, s. 1-38; Samelak, J., 2013, s. 36-76).

powinno opierać się na siedmiu następujących zasadach społecznej odpowiedzialności: odpowiedzialności, transparentności (przejrzystości), etycznego zachowania, respektowania praw i oczekiwań interesariuszy, respektowanie zasad prawa, respektowania międzynarodowych norm zachowania, respektowania praw człowieka. Ważnym zagadnieniem, które reguluje ISO 26000, są atrybuty informacji związanych ze społeczną odpowiedzialnością. Informacje te powinny być: kompletne, zrozumiałe, wrażliwe, dokładne, obiektywne, terminowe oraz dostępne. Zgodnie z normą ISO 26000 organizacja zobowiązana jest do cyklicznego raportowania o swoich działaniach na rzecz społecznej odpowiedzialności do interesariuszy. Raportowanie do interesariuszy może odbywać się poprzez spotkania z interesariuszami, listy opisujące działalność jednostki gospodarczej odnoszące się do społecznej odpowiedzialności za dany okres, informacje serwisu internetowego i okresowe raporty społecznej odpowiedzialności. Raporty podmiotu do interesariuszy powinny: zawierać informacje o celach i działaniach w głównych obszarach i ważnych kwestiach społecznej odpowiedzialności, opisywać kiedy i jak interesariusze będą brali udział w raportowaniu organizacji o społecznej odpowiedzialności, prezentować uczciwy i kompletny obraz działań na rzecz społecznej odpowiedzialności zawierający zarówno osiągnięcia, jak i niepowodzenia jednostki, prezentować dane w całości za pewien okres lub w postaci oddzielnych, węższych, specyficznych dla lokalizacji raportów o działalności w poszczególnych lokalizacjach i miejscach, uznawanych za bardziej przydatne. Ponadto raporty powinny: swoim zakresem i skalą raportu być odpowiednie dla wielkości podmiotu; posiadać odpowiedni poziom szczegółowości; opisywać dokonania przez podmiot wyboru przedstawianych problemów i drogi podjęcia tych kwestii; przedstawiać cele podmiotu, działalność operacyjną, produkty i usługi w kontekście zrównoważonego rozwoju; być sporządzone w formie przyjętej w zależności od potrzeb interesariuszy i charakteru podmiotu (Samelak, 2013, s. 40-51). Celem normy ISO 26000 jest nakłonienie jednostki, w tym przedsiębiorstwa, do dobrowolnego angażowania się w działania CSR oraz próba uporządkowania i uzgodnienia wspólnie z interesariuszami zasad, definicji oraz metod ewaluacji powiązanych z tą koncepcją. Jest to norma przeznaczona dla ogółu podmiotów, zarówno biznesowych, jak i dla organów administracji rządowej. Nie jest to norma techniczna lecz stanowi wytyczne dotyczące: terminów i definicji związanych ze społeczną odpowiedzialnością; podstaw, trendów i charakterystyk odpowiedzialności społecznej; zasad i praktyk odnoszących się do społecznej odpowiedzialności; kluczowych obszarów społecznej odpowiedzialności; wdrażanie i promowanie zachowania odpowiedzialnego społecznie w organizacji i w jej politykach i praktykach w obrębie jej sfery wpływu; identyfikowania

i angażowania interesariuszy; komunikowania zobowiązań, osiągnięć i innych informacji związanych z odpowiedzialnością społeczną. Główna część ISO 26000 poświęcona jest siedmiu obszarom społecznej odpowiedzialności biznesu: ład korporacyjny, prawa człowieka, praktyki (relacje) pracownicze, środowisko, uczciwe praktyki w działaniu, problemy konsumenckie, zaangażowanie społeczne i rozwój (Makuch, 2011, s. 19-21).

Podmioty gospodarcze promując działania w zakresie zrównoważonego rozwoju firmy promują jednocześnie przejrzystość działalności oraz odpowiedzialność za swe praktyki i ich skutki. Decydując się na przygotowanie raportu CSR, są niejednokrotnie postawione przed licznymi dylematami, między innymi co do poziomu jego szczegółowości, ponieważ jest to nowy instrument (Kamela-Sowińska, 2009, s. 226-227). Jednym z głównych wyzwań zrównoważonego rozwoju i społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw jest wymóg innowacyjnego podejścia do podejmowanych wyborów oraz sposobów myślenia. Transparentność w odniesieniu do kwestii ekonomicznych, społecznych i środowiskowych, powinna stać się najważniejszym składnikiem zarówno relacji z interesariuszami, decyzji inwestycyjnych, jak i pozostałych interakcji zachodzących na rynku. W celu wsparcia wymienionych potrzeb w 1997 roku w Stanach Zjednoczonych powstała pozarządowa organizacja międzynarodowa Global Reporting Initiative (GRI), której misją jest stworzenie wiarygodnych i uniwersalnych założeń ramowych raportowania kwestii zrównoważonego rozwoju (Samelak, 2013, s. 59). Jest to Światowa Inicjatywa Sprawozdawcza, która wytycza międzynarodowe standardy w zakresie raportowania zrównoważonego rozwoju (Kamela-Sowińska, 2009, s. 220) w ekonomicznym, społecznym i środowiskowym aspekcie funkcjonowania społecznie odpowiedzialnego podmiotu gospodarczego. Wytyczne GRI zawierają zasady oraz schemat wskaźników do dobrowolnego, elastycznego i stopniowego przyjmowania przez przedsiębiorstwo. Odpowiadają na dwa fundamentalne pytania: jak raportować i co raportować. Wytyczne GRI zawierają zasady i wytyczne raportowania, określają zawartość, jakość i zasięg raportu, a także zestaw zestandaryzowanych informacji. Określone w Wytycznych GRI zasady dotyczą: raportowania, definiowania zrównoważonego rozwoju i kompletności (zasadę istotności, zasadę uwzględniania interesariuszy, zasady kontekstu zrównoważonego rozwoju, zasadę kompletności, zasady zapewnienia jakości raportu) (Samelak, 2013, s. 59-63). Ponieważ przy tworzeniu Wytycznych GRI brali udział przedstawiciele różnych środowisk (między innymi biznesowego, pracowniczego, społecznego, inwestorskiego, naukowego, rządowego) i biorą one pod uwagę najróżniejsze potrzeby interesariuszy, więc są najczęściej stosowane ze względu na ich charakter

i podejście, które ma na celu osiągnięcie zgodności stanowisk wszystkich grup interesariuszy (Kamela-Sowińska, 2009, s. 223).

Inne wytyczne raportowania i komunikacji, to standardy AA 1000APS i AA 1000SES wchodzące w skład standardów AA 1000. Zawierają one metody, procedury komunikacji, prowadzenia dialogu z interesariuszami i odpowiadania na ich potrzeby w odniesieniu do poszczególnych aspektów działalności przedsiębiorstwa (Samelak, 2013, s. 52).

Celem standardu AA 1000APS – AccountAbility Principles Standard (Zasady Odpowiedzialności) jest zapewnienie podmiotom ogólnodostępnego zestawu zasad, który umożliwia ustrukturyzowanie i usystematyzowanie sposobu rozumienia, zarządzania, administrowania, wdrażania, oceniania i komunikowania swojej odpowiedzialności i strategicznego podejścia do zrównoważonego rozwoju. Standard wskazuje na trzy zasady odpowiedzialności: zasadę włączania, jako fundamentalną i konieczną do wypełnienia pozostałych zasad, zasadę istotności i odpowiadania (Samelak, 2013, s. 52-53).

O zasadach i raportowaniu jest mowa także w standardzie AA1000 Stakeholder Engagement Standard. Standard stanowi powszechnie stosowane ramy do stworzenia, wdrożenia i realizacji oraz oceny i komunikowania wysokiej jakości zaangażowania interesariuszy jednostki gospodarczej. Wskazuje przedsiębiorstwu między innymi jak budować relacje z interesariuszami przekładających się na wyniki. Pomaga zintegrować zaangażowanie interesariuszy z zarządzaniem, strategią i działalnością operacyjną przedsiębiorstwa, określić cel, zakres i interesariuszy do zaangażowania oraz procesy dostarczające wysokiej jakości praktyk zaangażowania i mierzalnych wyników (Makuch, 2011, s. 26; Samelak, 2013 s. 56). Wysokiej jakości zaangażowanie to takie zaangażowanie, które jest między innymi zgodne z procesem podejmowania decyzji, skupia się na zagadnieniach ważnych zarówno dla przedsiębiorstwa, jak i interesariuszy, jest przejrzyste, terminowe, elastyczne i wrażliwe (Samelak, 2013, s. 57). Ponadto proces angażowania interesariuszy powinien przebiegać w czterech etapach (planowanie, przygotowanie, wdrożenie planu oraz przegląd i doskonalenie procesu w tym raportowanie) z zachowaniem zasady włączania, istotności i odpowiadania. Przewidziane w czwartym etapie raportowanie odgrywa szczególnie ważną rolę w całym procesie zaangażowania interesariuszy. Podmiot raportujący zobowiązany jest do publicznego składania sprawozdania z łącznych wyników swoich działań dotyczących zaangażowania interesariuszy w celu wykazania wkładu interesariuszy do strategii i działalności operacyjnej przedsiębiorstwa. Przedsiębiorstwa zobowiązane są do sporządzenia zintegrowanego sprawozdania z zaangażowania z innymi

formami publicznego raportowania oraz poddania ich weryfikacji celem zwiększenia ich wiarygodności (Makuch, 2011, s. 27; Samelak, 2013, s. 57-58).

Przedstawionym przykładowym wytycznym dotyczącym zarówno implementacji aspektów społecznej odpowiedzialności przez daną jednostkę gospodarczą, jak i oceny oraz raportowania ekonomicznych, społecznych, środowiskowych i etycznych praktyk w działaniach podmiotu, właściwe jest przestrzeganie określonych zasad. Zasady te są przedmiotem dalszych rozważań w niniejszej pracy, w szczególności w kontekście zastosowania ich podczas raportowania.

3. 3. Zasady rachunkowości w procesie sporządzania sprawozdania finansowego podmiotu społecznie odpowiedzialnego

Zasady rachunkowości w literaturze przedmiotu są różnie nazywane. W. Gabrusewicz i M. Remlein przytaczają między innymi określenia: reguły, konwencje, wytyczne (2011, s. 28). Z kolei W. Gos wymienia określenia: koncepcje, założenia, konwencje, zasady (2016, s. 23). Zasady rachunkowości stanowią kluczowy element systemu rachunkowości (Wierzbińska, 2012, s. 135) i obejmują reguły (politykę) jej prowadzenia zapewniając wymaganą jakość dostarczanych informacji (Remlein, 2002, s. 34). Określane są zazwyczaj jako powszechnie akceptowalne i mogą mieć zasięg krajowy, europejski a także międzynarodowy (Poetschke, 2011, s. 21).

Zasady rachunkowości mają charakter uniwersalny. Wynikają z teorii i metodologii rachunkowości oraz pożądanych cech jakościowych sprawozdań finansowych. Z reguły są przyjęte przez prawo bilansowe do powszechnego stosowania, o czym świadczy zapis w ustawie o rachunkowości, mianowicie: „przez zasady (politykę) rachunkowości rozumie się wybrane i stosowane przez jednostkę gospodarczą rozwiązania dopuszczone ustawą, w tym także w MSR, zapewniając wymaganą jakość sprawozdań finansowych” (Ustawa z 29 września 1994, art. 3 ust. 1 pkt 11), a także zapis: „jednostki są zobowiązane stosować określone ustawą zasady rachunkowości, rzetelnie i jasno przedstawić sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy” (Ustawa z 29 września 1994, art. 4 ust. 1). W. Gabrusewicz i M. Remlein uważają, że wymóg jasnego i rzetelnego przedstawienia sytuacji finansowej jednostki gospodarczej przyjęty przez państwa w tzw. koncepcji wiernego i rzetelnego obrazu, jest ze wszech miar słuszny, ponieważ sprawozdania finansowe oprócz wartości poznawczej posiadają także wartość decyzyjną (2011, s. 28-29).

Normy rachunkowości, niezależnie od ich terytorialnego zasięgu, wynikają z tych samych koncepcji i zasad. Stanowią fundament języka rachunkowości. Uznawane są jako paradygmat

każdego dowolnego systemu rachunkowości pod nazwą nadrzędnych zasad rachunkowości. Przestrzeganie nadrzędnych zasad rachunkowości w czasie i w przestrzeni pozwala stwierdzić, że rachunkowość stanowi międzynarodowy język biznesu, bowiem krajowe normy rachunkowości zawarte w ustawach, rozporządzeniach lub aktach organów pozarządowych, pomimo różnic między sobą, nigdy nie naruszają podstawowych zasad rachunkowości (Gmytrasiewicz, 2005, s. 850).

Obowiązujące w systemie rachunkowości zasady postępowania mają przede wszystkim na celu ujednoczenie zasad wyceny poszczególnych składników zasobów majątkowych oraz źródeł ich pochodzenia, identyczne traktowanie przychodów i kosztów, jednolite formy i sposoby prezentacji danych poprzez nadanie tworzonym informacjom tego samego charakteru zarówno do treści, jak i zakresu a także wartości (Gabrusewicz i Kołaczyk, 2005, s. 13).

Jak zauważa J. Aleszczyk, położenie w ustawie o rachunkowości szczególnego akcentu na podstawowe zasady rachunkowości umożliwiając pomiar i prezentowanie wyników działalności podmiotów gospodarczych na takiej samej płaszczyźnie, na jakiej dokonuje się to w innych państwach Unii Europejskiej (1997, s. 18).

Zasady rachunkowości stanowią o cechach wiarygodności i użyteczności rachunkowości. Zdaniem W. Gosa, sposób prowadzenia rachunkowości zależy od przyjętych zasad, które wynikają z tradycji, norm zwyczajowych, Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, dyrektyw Unii Europejskiej a także z aktów prawa (2016, s. 23).

Znaczenie i charakterystykę zasad rachunkowości zestawiono w tabeli 12.

Tabela 12. Znaczenie i charakterystyka zasad rachunkowości

Autor i rok publikacji	Znaczenie i charakterystyka zasad rachunkowości
J. Aleszczyk 1997	Podstawowe zasady rachunkowości umożliwiają pomiar i prezentowanie wyników działalności podmiotów gospodarczych na takiej samej płaszczyźnie, na jakiej dokonuje się to w innych państwach Unii Europejskiej.
M. Remlein 2002	Zasady rachunkowości obejmują reguły (politykę) jej prowadzenia zapewniając wymaganą jakość dostarczanych informacji.
M. Gmytrasiewicz 2005	Normy praktyki rachunkowości, które zazwyczaj są określane jako powszechnie akceptowane wzorce rachunkowości o zasięgu krajowym, europejskim i światowym. W Wielkiej Brytanii te powszechnie akceptowane normy rachunkowości nazywane są <i>Statements of Standard Accounting Practice (SSAP)</i> a w USA – <i>Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)</i> . W świecie normy te nazywane są <i>International Accounting Standards (IAS-MSR)</i> . Normy rachunkowości, niezależnie od ich terytorialnego zasięgu, wynikają z tych samych koncepcji i zasad. Stanowią fundament języka rachunkowości.

	Uznawane są jako paradygmat każdego dowolnego systemu rachunkowości pod nazwą nadrzędnych zasad rachunkowości. Przestrzeganie nadrzędnych zasad rachunkowości w czasie i w przestrzeni pozwala stwierdzić, że rachunkowość stanowi międzynarodowy język biznesu, bowiem krajowe normy rachunkowości zawarte w ustawach, rozporządzeniach lub aktach organów pozarządowych, pomimo różnic między sobą, nigdy nie naruszają podstawowych zasad rachunkowości.
W. Gabrusewicz i Z. Kołaczyk 2005	Zasady postępowania mają przede wszystkim na celu ujednoczenie zasad wyceny poszczególnych składników zasobów majątkowych oraz źródeł ich pochodzenia, identyczne traktowanie przychodów i kosztów, jednolite formy i sposoby prezentacji danych poprzez nadanie tworzonym informacjom tego samego charakteru zarówno do treści, jak i zakresu a także wartości.
Z. Wierzbińska 2012	Zasady rachunkowości stanowią kluczowy element systemu rachunkowości.
H. Poetschke 2011	Zasady rachunkowości określa jako powszechnie akceptowalne, które mogą mieć zasięg krajowy, europejski a także międzynarodowy.
W. Gos 2016	Zasady rachunkowości stanowią o cechach wiarygodności i użyteczności rachunkowości. Sposób prowadzenia rachunkowości zależy od przyjętych zasad, które wynikają z tradycji, norm zwyczajowych, Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, dyrektyw Unii Europejskiej a także z aktów prawa.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: (Aleszczyk, 1997, s. 18-19; Remlein, 2002, s. 34-35; Gmytrasiewicz, 2005, s. 850; Gabrusewicz i Kołaczyk, 2005, s. 13; Wierzbińska, 2012, s. 135; Poetschke, 2011, s. 21-22; Gos., 2016, s. 23).

Zasady rachunkowości podlegają klasyfikacji oraz hierarchizacji.

M. Remlein określone przez ustawę o rachunkowości zasady rachunkowości dzieli na zasady nadrzędne i uzupełniające. Do nadrzędnych zalicza zasady: kontynuacji działalności, ciągłości oraz memoriału. Z kolei do zasad uzupełniających zalicza zasady: ostrożności, wyższości treści nad formą, istotności, periodyzacji a także zasadę współmierności merytorycznej i czasowej (2002, s. 34-35).

Z kolei M. Gmytrasiewicz do podstawowych zasady rachunkowości zalicza zasady: memoriałową, współmierności merytorycznej i czasowej kosztów i przychodów, kontynuacji działalności i zasadę ostrożnej wyceny (2005, s. 850).

Natomiast E. Drelisak opisane zasady rachunkowości w ustawie o rachunkowości dzieli na dwie odrębne grupy. Pierwsza obejmuje zasady obligatoryjne (nadrzędne), których nieprzestrzeganie zawsze narazi jednostkę gospodarczą na zarzut nieprawidłowego prowadzenia rachunkowości. Należą do nich zasady: wiarygodności, przewagi treści nad formą, kontynuacji działania, ciągłości, istotności, memoriału, współmierności, ostrożności i zasada indywidualnej oceny. Kolejna grupa obejmuje zasady fakultatywne, które dobierane

są przez jednostkę drogą świadomego wyboru kierownika jednostki tak, aby nie zostały naruszone żadne z zasad nadrzędnych. Wybrane zasady fakultatywne podlegają spisaniu w postaci zasad (polityki) rachunkowości, które zgodnie z nadrzędną zasadą ciągłości należy stosować w sposób niezmienny w kolejnych okresach obrachunkowych. Każda ich zmiana wymaga doprowadzenia informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym za rok poprzedzający zmianę do porównywalności z informacjami zawartymi w sprawozdaniu finansowym sporządzonym po zmianie. Zasady fakultatywne powinny być dostosowane do potrzeb jednostki gospodarczej i jednocześnie powinny zapewnić odpowiednią jakość sporządzanych sprawozdań finansowych. Ustawa w stosunku do zasad, które stanowią przedmiot wyboru każdej jednostki, zachowuje się na dwa odmienne sposoby. W pewnych obszarach prezentuje zamknięte katalogi możliwości, z których należy dokonać wyboru, a w pozostałych obszarach pozostawia jednostce całkowitą swobodę z zastrzeżeniem, że wybrana zasada nie może być sprzeczna z zasadami obligatoryjnymi (2006, s. 107).

H. Poetschke za naczelną koncepcję rachunkowości uwzględniającą uniwersalne metody rachunkowości uznaje koncepcję wiernego i rzetelnego obrazu (ang. *true and fair view*). Koncepcji tej podporządkowane są wszystkie inne zasady rachunkowości, ponieważ „rządzi” ona rachunkowością, niezależnie od systemów legislacyjnych i stosunków społeczno-ekonomicznych. W pierwszej kolejności podporządkowane jej są zasady o wyższym stopniu ogólności, czyli zasady fundamentalne (kontynuacji działania, memoriałowa i kasowa) i zasady nadrzędne (współmierności przychodów i kosztów, ostrożności, ciągłości zasad, zakazu kompensaty, wyższości treści nad formą) a następnie zasady szczegółowe. Podstawowymi kryteriami klasyfikacji zasad rachunkowości są: zakres szczegółowości, który wyodrębnia zasady ogólne (nadrzędne) i szczegółowe; obowiązek, który wyszczególnia zasady bezwzględnie obowiązujące (obligatoryjne) i zasady pozostawione do wyboru jednostki gospodarczej (fakultatywne); przedmiot zainteresowania wyodrębniający zasady wyceny bilansowej i pomiaru wyniku finansowego oraz zasady prezentacji informacji, a także kryterium klasyfikacji według sposobu unormowania, który wyszczególnia zasady skodyfikowane w prawie bilansowym oraz zasady zwyczajowe. Ponadto H. Poetschke w hierarchizacji zasad rachunkowości wyróżnia tak zwaną zasadę porządkującą, którą jest zasada periodyzacji (2011, s. 22).

Natomiast J. Gierusz nawiązuje do nadrzędnych zasad rachunkowości uznając, że polskie prawo bilansowe wywodzi się z szeregu nadrzędnych zasad rachunkowości, których źródeł należy upatrywać w Założeniach koncepcyjnych sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych. Wyróżnia zasadę jasnego i rzetelnego obrazu, kontynuacji działania, kosztu

historycznego, ostrożnej wyceny, memoriału, współmierności, przewagi treści nad formą, istotności, ciągłości, zakazu kompensaty i zasadę kompletności (2016 s. 16-17).

Ponadto w literaturze przedmiotu wyróżnia się dziesięć podstawowych zasad rachunkowości, do których zalicza się zasady: wiernego obrazu, ciągłości, kontynuacji działania, istotności, memoriałową, ostrożnej wyceny, periodyzacji, podmiotowości, porównywalności i zasadę wyższości treści nad formą (Fedak, Jarugowa, Nowak (red.) za: Aleszczyk, 1997, s. 18-19).

W. Gos wśród nadrzędnych zasad rachunkowości niezbędnych do przestrzegania podczas przygotowywania informacji o sytuacji majątkowej przedsiębiorstwa wyróżnia zasadę ujęcia memoriałowego oraz współmierności przychodów i kosztów, zasadę ciągłości stosowanych metod rachunkowości, kontynuacji działania, ostrożności, periodyzacji, istotności, wyższości treści nad formą, zakazu kompensat (2016, s. 23).

Klasyfikację zasad rachunkowości przedstawia tabela 13.

Tabela 13. Klasyfikacja zasad rachunkowości

Autor i rok publikacji	Klasyfikacja zasad rachunkowości
Z. Fedak, A. Jarugowa, E. Nowak (red.) za: J. Aleszczyk 1997	Dziesięć podstawowych zasad rachunkowości: zasadę wiernego obrazu, zasadę ciągłości, zasadę kontynuacji działania, zasadę istotności, zasadę memoriałową, zasadę ostrożnej wyceny, zasadę periodyzacji, zasadę podmiotowości, zasadę porównywalności, zasadę wyższości treści nad formą.
M. Remlein 2002	Określone przez ustawę o rachunkowości zasady rachunkowości dzieli na zasady: 1) nadrzędne: zasada kontynuacji działalności, zasada ciągłości, zasada memoriału; 2) uzupełniające: zasada ostrożności, zasada wyższości treści nad formą, zasada istotności, zasada periodyzacji, zasada współmierności merytorycznej i czasowej.
M. Gmytrasiewicz 2005	Zasady podstawowe: zasada memoriałowa, zasada współmierności merytorycznej i czasowej kosztów i przychodów, zasada kontynuacji działalności, zasadę ostrożnej wyceny.
E. Dreliszak 2006	Opisane zasady rachunkowości w ustawie o rachunkowości dzieli na zasady: 1) obligatoryjne (nadrzędne), których nieprzestrzeganie zawsze narazi jednostkę gospodarczą na zarzut nieprawidłowego prowadzenia rachunkowości (zasada wiarygodności, zasada przewagi treści nad formą, zasada kontynuacji działania, zasada ciągłości, zasada istotności, zasada memoriału, zasada współmierności, zasada ostrożności i zasada indywidualnej wyceny); 2) fakultatywne, które dobierane są przez jednostkę gospodarczą drogą świadomego wyboru kierownika jednostki tak, aby nie zostały naruszone żadne z zasad nadrzędnych.

H. Poetschke 2011	Za naczelną koncepcję rachunkowości uwzględniającą uniwersalne metody rachunkowości uznaje koncepcję wiernego i rzetelnego obrazu (ang. true and fair view). Koncepcji tej podporządkowane są wszystkie inne zasady rachunkowości, ponieważ „rządzi” ona rachunkowością, niezależnie od systemów legislacyjnych i stosunków społeczno-ekonomicznych. W pierwszej kolejności podporządkowane jej są zasady o wyższym stopniu ogólności, czyli zasady fundamentalne (kontynuacji działania, memoriałowa i kasowa) i zasady nadrzędne (współmierności przychodów i kosztów, ostrożności, ciągłości zasad, zakazu kompensaty, wyższości treści nad formą) a następnie zasady szczegółowe. Podstawowymi kryteriami klasyfikacji zasad rachunkowości są: zakres szczegółowości, który wyodrębnia zasady ogólne (nadrzędne) i szczegółowe; obowiązek, który wyszczególnia zasady bezwzględnie obowiązujące (obligatoryjne) i zasady pozostawione do wyboru jednostki gospodarczej (fakultatywne); przedmiot zainteresowania wyodrębniający zasady wyceny bilansowej i pomiaru wyniku finansowego oraz zasady prezentacji informacji, a także kryterium klasyfikacji według sposobu unormowania, który wyszczególnia zasady skodyfikowane w prawie bilansowym oraz zasady zwyczajowe. W hierarchizacji zasad rachunkowości wyróżnia tak zwaną zasadę porządkującą, którą jest zasada periodyzacji.
J. Gierusz 2016	Nawiązuje do nadrzędnych zasad rachunkowości uznając, że polskie prawo bilansowe wywodzi się z szeregu nadrzędnych zasad rachunkowości, których źródeł należy upatrywać w Założeniach koncepcyjnych sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych. Wyróżnia zasadę: jasnego i rzetelnego obrazu, kontynuacji działania, kosztu historycznego, ostrożnej wyceny, memoriału, współmierności, przewagi treści nad formą, istotności, ciągłości, zakazu kompensaty, kompletności.
W. Gos 2016	Wśród nadrzędnych zasad rachunkowości wyróżnia zasadę ujęcia memoriałowego oraz współmierności przychodów i kosztów, zasadę ciągłości stosowanych metod rachunkowości, kontynuacji działania, ostrożności, periodyzacji, istotności, wyższości treści nad formą, zakazu kompensat.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: (Fedak, Jarugowa, Nowak (red.) za: J. Aleszczyk, 1997; Remlein, 2002, s. 34-35; Gmytrasiewicz, 2005, s. 850; Dreliszak, 2006, s. 107; Poetschke, 2011, s. 21-22; Gierusz, 2016 s. 16 i 17; Gos, 2016, s. 23).

Zasada rzetelnego i jasnego obrazu (Ustawa z 29 września 1994, art. 4 ust. 1), określana jest także jako koncepcja, zasada wiernego i rzetelnego obrazu, zasada wiarygodności, zasada jasnego i rzetelnego obrazu, rzetelna i jasna prezentacja rzeczywistości gospodarczej (Kabalski, 2006, s. 161). Zdaniem J. Gierusza „zasadę jasnego i rzetelnego obrazu ustawodawca przyjmuje wręcz za cel prowadzenia ksiąg handlowych”. Realizacja w praktyce tej zasady oznacza zaprezentowanie możliwie szerokiej i wszechstronnej informacji o sytuacji finansowej podmiotu (2016, s. 17).

Natomiast zasada kontynuacji działalności wiąże się z tym, że sprawozdania finansowe sporządza się zwykle przy założeniu, że jednostka gospodarcza jest w stanie i ma zamiar kontynuować swoją działalność w dającej się przewidzieć przyszłości (Gmytrasiewicz, 2005, s. 844). Zapisana jest w uregulowaniach prawnych (Ustawa z 29 września 1994, art. 5 ust. 2 i MSR 1 par. 25). MSR 1 podkreśla, że przy sporządzaniu sprawozdania finansowego dokonuje się oceny zdolności jednostki gospodarczej do kontynuowania działalności. Sprawozdanie sporządza się przy założeniu kontynuacji działalności, z wyjątkiem między innymi sytuacji zamiaru likwidacji jednostki gospodarczej, albo zaniechania działalności (Rozporządzenie KE (WE) z 17 grudnia 2008).

Zasada ostrożnej wyceny jest zasadą nadrzędną. Jest dopełnieniem zasady współmierności (Poetschke, 2011, s. 27). Zgodnie z zasadą ostrożnej wyceny poszczególne składniki aktywów i pasywów wycenia się stosując rzeczywiście poniesione na ich nabycie (wytworzenie) ceny (koszty), z zachowaniem zasad ostrożności z uwzględnieniem: zmniejszenia wartości użytkowej lub handlowej składników aktywów; wyłącznie niewątpliwych pozostałych przychodów operacyjnych i zysków; wszystkich poniesionych pozostałych kosztów operacyjnych i strat oraz rezerw na znane jednostce ryzyko, grożące straty oraz skutki innych zdarzeń (Ustawa z 29 września 1994, art. 7 ust. 1 i 2). Zakłada „pesymistyczny” sposób oszacowania wartości tych kategorii, co oznacza w szczególności, że wykazywane są tylko zyski zrealizowane na datę bilansu, a przewidywane są straty, nawet gdy ich ujawnienie nastąpiło między datą bilansu a datą jego sporządzenia (Gmytrasiewicz, 2005, s. 846). Jednakże w MSSF/MSR obowiązujących od 2011 roku, już nie mówi się o zasadzie ostrożności (Buk, 2014, s. 38). W literaturze i w regulacjach prawnych zauważalna jest tendencja odchodzenia od równoważności zasad: ostrożności i memoriału. Podkreśla się znaczenie zasady memoriału przy odchodzeniu od zasady ostrożności (Wierzińska, 2012, s. 143).

Natomiast zasada wyższości treści nad formą (Ustawa z 29 września 1994, art. 4 ust. 2). oznacza, że ważniejsza jest rzeczywistość gospodarcza, niż zewnętrzna forma prawna transakcji (Gierusz, 2016, s. 21), transakcje i inne zdarzenia podlegają księgowaniu zgodnie z ich treścią ekonomiczną oraz rzeczywistością gospodarczą, a nie tylko formą prawną (Buk, 2014, s. 38).

Za najważniejszą i powszechnie stosowaną akceptowaną na świecie nadrzędną zasadą rachunkowości uważa się zasadę memoriału (Gmytrasiewicz, 2005, s. 845). Wyraża ją zapis w ustawie o rachunkowości (Ustawa z 29 września 1994, art. 6 ust. 1). Jej stosowanie oznacza, że ujęcie skutków zdarzenia w wyniku finansowym dokonuje się niezależnie nie

tylko od terminu zapłaty, ale również od tego, czy transakcja została udokumentowana fakturą, czy jedynie w sposób wiarygodny oszacowana (Gierusz, 2016, s. 20). Pozwala to uniknąć subiektywizmu w decyzjach dotyczących momentu wystąpienia zmian majątkowych powodowanych prowadzoną działalnością gospodarczą (Gmytrasiewicz, 2005, s. 845-846).

Wśród zasad rachunkowości wyróżnia się także zasadę współmierności merytorycznej i czasowej kosztów i przychodów (Gmytrasiewicz, 2005, s. 848). Zasada ta stanowi pierwszą z nadrzędnych zasad związanych bezpośrednio z zasadą memoriałową (Poetschke, 2011, s. 26) i wynika z ustawy o rachunkowości (Ustawa z 29 września 1994, art. 6 ust. 2). Jej atrybuty w całości wykształciła polityka fiskalna i jak zauważa M. Gmytrasiewicz można ją określać, jako podatkowa zasada współmierności. Jest przestrzegana w procedurze liczenia wyniku finansowego. Zakłada merytoryczną i czasową zgodność kosztów, strat i podobnych kategorii wynikowych z przychodami, zyskami i podobnymi kategoriami wynikowymi uwzględnianymi w obliczeniach wyniku finansowego podmiotu w danym okresie. Oznacza to, że z kompletnego zbioru memoriałowych operacji wynikowych danego okresu wyodrębnia się te, które kształtują wynik finansowy w tym okresie. Natomiast grupa pozostałych operacji ze zbioru stanowi pozycje rozliczane w czasie, które wykazywane są w aktywach i pasywach bilansu jednostki gospodarczej (2005, s. 848-849).

Kolejną zasadą rachunkowości jest zasada indywidualnej wyceny (zakazu kompensat), która stanowi zasadę nadrzędną (Poetschke, 2011, s. 28). Wynika z ustawy o rachunkowości (Ustawa z 29 września 1994, art. 7 ust. 3). Nakazuje oddzielną wycenę poszczególnych aktywów i pasywów, przychodów i związanych z nimi kosztów, a także zysków i strat, co oznacza, że niedopuszczalne jest saldowanie różnych co rodzaju aktywów i pasywów oraz przychodów i kosztów (Kabalski, 2006, s. 173). Zakaz kompensaty dotyczy kosztów i przychodów i nie ma zastosowania do wpływów i wydatków (kategorii kasowych) (Gierusz, 2016, s. 23).

Zasada istotności, jako nadrzędna zasada rachunkowości wynika z uregulowań prawnych (Ustawa z 29 września 1994 art. 4 ust. 4 i MSR 1z par. 29). MSR 1 podkreśla, że każdą istotną kategorię podobnych pozycji, których rodzaj lub funkcja są odmienne, prezentuje się w sprawozdaniu oddzielnie (Rozporządzenie KE (WE) z 17 grudnia 2008). Chodzi tu o tak zwaną materialność informacji. W świetle Założeń koncepcyjnych sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych informacja jest materialna, jeśli jej pominięcie lub zniekształcenie mogłyby negatywnie wpłynąć na ocenę lub decyzję użytkownika sprawozdania finansowego wskutek wyciągnięcia błędnych wniosków (Kabalski, 2006, s. 164-165).

Natomiast zasada ciągłości (Ustawa z 29 września 1994, art. 5 ust. 1 oraz art. 8 ust. 2 i MSR 1 par. 45) odnosi się do sposobu prezentacji i klasyfikowania pozycji sprawozdań finansowych, które utrzymuje się w niezmienionej formie w kolejnych okresach, chyba że potrzeba zmiany wynika z MSSF, bądź między innymi w następstwie znaczącej zmiany charakteru prowadzonej działalności lub analizy sprawozdań finansowych jest oczywiste, że inna prezentacja lub klasyfikacja byłaby bardziej odpowiednia (Rozporządzenie KE (WE) z 17 grudnia 2008). Ciągłość w szczególności oznacza porównywalność informacji w czasie (Gierusz, 2016, s. 22; Poetschke, 2011, s. 28).

Zgodnie z powyższymi zasadami rachunkowości określonymi w ustawie o rachunkowości oraz zasadą kasową określoną w ustawie o finansach publicznych prowadzona jest rachunkowość jednostek sektora finansów publicznych - sektora budżetowego, w skład którego wchodzi podmiot społecznie odpowiedzialny będący podmiotem niniejszej rozprawy.

T. Wojtania do nadrzędnych zasad rachunkowości budżetowej zalicza dziesięć następujących zasad: rzetelnego i jasnego obrazu, wyższości treści nad formą, memoriału, współmierności, indywidualnej wyceny (zakazu kompensat), istotności, ciągłości (porównywalności), kontynuacji działalności, ostrożnej wyceny oraz zasadę kasową (2010).

Zasada kasowa w odniesieniu do zasady memoriałowej jest historycznie wcześniejszą zasadą rejestrowania operacji gospodarczych. Jest poza zakresem norm kształtujących tak zwaną prawidłową księgowość (Gmytrasiewicz, 2005, s. 844-845), jednakże stanowi istotną zasadę rachunkowości budżetowej. Wprowadzenie jej do sektora publicznego wynika ze złożoności przepływu pieniądza między szczeblem centralnym i lokalnym kraju oraz z odmienności celów głównych i spełnianych przez podmioty poszczególnych sektorów funkcji. Ułatwia zarządzanie finansami dużej ilości jednostek sektora publicznego przy częstych zmianach planu oraz przy wykonaniu budżetu w obrębie roku. Zapewnia państwu dostarczenie wiedzy o ilości wydanych środków i ilości środków pozostających do dyspozycji w roku budżetowym (Ciszewska, 2012). Dotyczy jedynie dochodów oraz wydatków budżetu. Wynika z ustawy o finansach publicznych: „Dochody i wydatki ujmuje się w terminie ich zapłaty, niezależnie od rocznego budżetu, którego dotyczą” (Ustawa z 27 sierpnia 2009, art. 40 ust. 2 pkt. 1). Dochody i wydatki należy rozumieć jako aktywa pieniężne, które są zdefiniowane w ustawie o rachunkowości (Ustawa z 29 września 1994, art. 3 ust. 1 pkt. 25 i Wojtania, 2010).

W procesie sporządzania sprawozdania finansowego podmiotu społecznie odpowiedzialnego oprócz przytoczonych zasad rachunkowości istotne jest przestrzeganie zasad specyficznych wynikających ze standardów sprawozdawczości zintegrowanej.

Zapewnienie wyważonej i racjonalnej prezentacji wyników osiągniętych przez dany podmiot społecznie odpowiedzialny wymaga ustalenia zagadnień podlegających raportowaniu zgodnie z wytycznymi GRI z uwzględnieniem zasad dotyczących definiowania zrównoważonego rozwoju i kompletności. Podczas sporządzania raportu zrównoważonego rozwoju istotne są także zasady raportowania, które zgodnie z Wytycznymi GRI, dzielą się na dwie grupy zasad dotyczących (Samelak, 2013, s. 59-60):

- definiowania zawartości raportu, które określają zagadnienia wskaźników, jakie powinny zostać uwzględnione w raporcie (zasada istotności, zasada uwzględnienia interesariuszy, zasada kontekstu zrównoważonego rozwoju, zasada kompletności);
- zapewnienia jakości raportu (zasada wyważenia, zasada porównywalności, zasada terminowości, zasada dokładności, zasada przejrzystości, zasada wiarygodności).

Zasada istotności wymaga aby informacje zawarte w raporcie obejmowały te zagadnienia i wskaźniki, które odzwierciedlają istotne oddziaływanie gospodarcze i społeczne przedsiębiorstwa oraz jego wpływ na środowisko naturalne a także te kwestie, które mogą mieć istotny wpływ na oceny i decyzje interesariuszy (Samelak, 2013, s. 60-61).

Z kolei zasada uwzględniania interesariuszy wymaga od podmiotu zdefiniowania swoich interesariuszy oraz wyjaśnienia reakcji raportującego podmiotu na ich oczekiwania oraz interesy. Racjonalne oczekiwania interesariuszy stanowią kluczowy punkt odniesienia do wielu decyzji podejmowanych przy sporządzaniu raportu (Samelak, 2013, s. 61).

Natomiast zasada kontekstu zrównoważonego rozwoju oznacza, że raport zawiera wyniki podmiotu gospodarczego w szerszym kontekście zrównoważonego rozwoju w kontekście wskazania obecnego i przyszłego przyczyniania się podmiotu do polepszania lub pogarszania warunków, procesów i trendów ekonomicznych, społecznych środowiskowych na szczeblu lokalnym, regionalnym i globalnym (Samelak, 2013, s. 62).

Zasada kompletności obejmuje takie kategorie jak zakres, zasięg i czas. Zgodnie z tą zasadą ujęte w raporcie wskaźniki i kwestie, uznane są za istotne a zasięg raportu wystarczający do odzwierciedlenia istotnych oddziaływań ekonomicznych, społecznych i środowiskowych, co umożliwi interesariuszom ocenę wyników raportowanych za dany okres (Samelak, 2013, s. 62-63).

Natomiast zasada wyważenia stanowi zasadę zapewnienia jakości raportu. Oznacza, że raport powinien odzwierciedlać, w sposób bezstronny, zarówno pozytywne, jak i negatywne aspekty bez wybiórczego doboru i pomijania informacji oraz zapewniać właściwą ocenę całościowych wyników podmiotu gospodarczego (Samelak, 2013, s. 63).

Zasada porównywalności powinna zapewnić porównywalność prezentowanych wyników w czasie z zachowaniem spójności metod stosowanych do obliczania, układu raportu, objaśnień i założeń stosowanych przy sporządzaniu raportu (Samelak, 2013, s. 63-64).

Z kolei zasada dokładności oznacza, że prezentowane w raporcie dane są wystarczająco dokładne i szczegółowe. Dokładność informacji jakościowych określana jest przez stopień przejrzystości, szczegółowości i równowagi prezentacji w ramach zasięgu raportu. Natomiast dokładność informacji ilościowych zależy od konkretnych metod zastosowanych do sporządzenia raportu (Samelak, 2013, s. 64).

Zasada terminowości zapewnia regularne raportowanie i dostarczenie informacji użytkownikom raportu z uwzględnieniem wiarygodności i miarodajności. Terminowo i cyklicznie dostarczona informacja za pomocą raportu staje się użyteczna w procesie decyzyjnym interesariuszy oraz sprzyja porównywalności informacji w czasie (Samelak, 2013, s. 64-65).

Spełnienie zasady przejrzystości wymaga udostępnienia informacji w sposób jasny, zrozumiały, bez zbędnych szczegółów dostępny i łatwy (np. poprzez spisy treści, mapy, odnośniki) do wykorzystania przez użytkowników tych informacji (Samelak, 2013, s. 65).

Zgodnie z zasadą wiarygodności zastosowane przy sporządzaniu raportu informacje i procesy podlegają zebraniu, zarejestrowaniu, zestawieniu, przeanalizowaniu i zaprezentowaniu w sposób mogący podlegać weryfikacji oraz pozwalający ustalić jakość i istotność informacji. Interesariusze powinni być zapewnieni, że raport może zostać zweryfikowany w celu określenia wiarygodności jego treści i stopnia zgodności z zasadami raportowania GRI, a informacje i dane ujęte w raporcie powinny być poparte wewnętrznymi mechanizmami kontrolnymi lub dokumentacją, dającą się zweryfikować przez niezależne podmioty (Samelak, 2013, s. 65).

Mając na uwadze raportowanie przez podmioty społecznie odpowiedzialne, godne uwagi są również zasady określone w standardzie AA 1000 AP *Zasady odpowiedzialności*. Wskazuje on trzy zasady odpowiedzialności (Samelak, 2013, s. 52-56):

- zasada włączania;
- zasada istotności;
- zasada odpowiadania.

Zasada włączania oznacza uczestnictwo i proces angażowania interesariuszy w działalność przedsiębiorstwa oraz zarządzania celem między innymi zidentyfikowania i zrozumienia interesariuszy, ich poglądów, oczekiwań i możliwości zaangażowania (Samelak, 2013, s. 53).

Z kolei zasada istotności wymaga identyfikowania przez przedsiębiorstwo istotnych dla niego kwestii, czyli wpływających na decyzje, działania i wyniki podmiotu lub jego interesariuszy (Samelak, 2013, s. 54).

Natomiast zasada odpowiadania oznacza reagowanie przez przedsiębiorstwo na kwestie podnoszone przez interesariuszy i wpływające na jego wyniki za pomocą decyzji, działań i ich efektów oraz komunikacji z interesariuszami. Odpowiadanie jest sposobem wyrażenia przez przedsiębiorstwo swojej odpowiedzi wobec interesariuszy i może zawierać: ustalenie polityki i celów, strukturę zarządzania, systemy i procesy zarządzania, plany działania, zaangażowanie interesariuszy, pomiar i monitorowanie wyników oraz niezależną weryfikację, przy czym formułowanie odpowiedzi nie zawsze musi być zgodne z oczekiwaniami wszystkich interesariuszy. Podmiot dokonuje priorytetyzacji odpowiedzi ze względu na konieczność zaangażowania określonych zasobów, która powinna być zgodna ze strategiami i działalnością operacyjną oraz doborem interesariuszy, których należy o niej informować. Odpowiada swoim interesariuszom w sposób wyczerpujący, wyważony, bez zbędnej zwłoki i komunikuje swoje odpowiedzi, spełniając potrzeby oraz oczekiwania interesariuszy z uwzględnieniem odpowiednich zasad raportowania, ram lub wytycznych raportowania kwestii zrównoważonego rozwoju (Samelak, 2013, s. 55-56).

Ponadto sposób sporządzania raportów przez podmioty społecznie odpowiedzialne określa także norma ISO 26000 (Samelak, 2013, s. 50-51).

Zasady rachunkowości w procesie sporządzania sprawozdania finansowego podmiotu społecznie odpowiedzialnego – jednostki sektora finansów publicznych przedstawia tabela 14.

Tabela 14. Zasady rachunkowości w procesie sporządzania sprawozdania finansowego podmiotu społecznie odpowiedzialnego – jednostki sektora finansów publicznych

Nazwa i rodzaj zasady				Podstawa prawna, dokument źródłowy zasady	
Zasady sprawozdawczości i zintegrowanej	Zasady jednostek sektora finansów publicznych	Zasady ogólne	Zasada rzetelnego i jasnego obrazu (ang. <i>true and fair view</i>), (zwana jako koncepcja, zasada wiernego i rzetelnego obrazu, zasada wiarygodności, zasada jasnego i rzetelnego obrazu, rzetelna i jasna prezentacja rzeczywistości gospodarczej)	Podstawowa, obligatoryjna, naczelna, „rządząca rachunkowością”, nadrzędna	art. 4 ust. 1 ustawy o rachunkowości zwana dalej UoR
			Zasada wyższości treści nad formą (przewagi treści nad formą)	Obligatoryjna, podstawowa, nadrzędna, uzupełniająca,	art. 4 ust. 2 UoR
			Zasada memoriału	Najważniejszą i powszechnie stosowaną akceptowaną na świecie nadrzędna zasada rachunkowości; druga obok zasady kontynuacji, fundamentalna zasada działania.	art. 6 ust. 1 UoR
			Zasada współmierności merytorycznej i czasowej kosztów i przychodów (podatkowa zasada współmierności)	Pierwsza z nadrzędnych zasad związanych bezpośrednio z zasadą memoriałową	art. 6 ust. 2 UoR
			Zasada indywidualnej wyceny (zakazu kompensat)	Nadrzędna, obligatoryjna	art. 7 ust. 3 UoR
			Zasada istotności	Nadrzędna	art. 4 ust. 4 UoR i par. 29 MSR 1
			Zasada ciągłości	Nadrzędna, podstawowa	art. 5 ust. 1 i art. 8 ust. 2 UoR oraz par. 45 MSR 1
			Zasada porównywalności	Podstawowa	par. 38 i 41 MSR 1
			Zasada kontynuacji działalności	Podstawowa, nadrzędna	art. 5 ust. 2 UoR i par. 25 MSR 1

		Zasada ostrożnej wyceny	Zasadą nadrzędną, stanowiącą dopełnienie zasady współmierności	art. 7 ust. 1 i 2 UoR
		Zasada kasowa		art. 40 ust. 2 pkt. 1 ustawy o finansach publicznych
	Zasada istotności		Zasada definiowania zawartości raportu	Wytyczne GRI
	Zasada uwzględniania interesariuszy			
	Zasada kontekstu zrównoważonego rozwoju			
	Zasada kompletności			
	Zasada wyważenia		Zasada zapewnienia jakości raportu	
	Zasada porównywalności			
	Zasada terminowości			
	Zasada dokładności			
	Zasada przejrzystości			
	Zasada wiarygodności		Zasady odpowiedzialności	
	Zasada włączania			
	Zasada istotności			
	Zasada odpowiadania			AA 1000 APS

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Kabalski, 2006, s. 161, 164-169, 171, 173; Gierusz, 2016, s. 17, 20-23; Ustawa z 29 września 1994; Buk, 2014, s. 38-39; Gmytrasiewicz, 2005, s. 844 - 848, Poetschke, 2011, s. 26-28; Gofin, 2016; Rozporządzenie KE (WE) z 17 grudnia 2008; Wierzińska, 2012, s. 143; Ciszewska, 2012; Wojtania, 2010; Ustawa z 27 sierpnia 2009; Samelak, 2013, s. 51-65).

Podsumowując można stwierdzić, że podmioty rozpoczęły publikację raportów ESG, które istotnie różnią się od sprawozdania finansowego. Przede wszystkim dane prezentowane w raporcie są danymi jakościowymi i ilościowymi. Zgodnie z Wytycznymi GRI raportowanie wyników ekonomicznych, społecznych i środowiskowych może być zbieżne lub zintegrowane z pozostałymi raportami podmiotu, w tym z rocznym sprawozdaniem finansowym. Jednocześnie Wytyczne GRI nie określają zasad tej zbieżności, czy integracji. Zdaniem J. Samelaka oznacza to, że sprawozdanie finansowe nie jest częścią raportu ESG (2013, s. 68). Jednocześnie mając na uwadze rachunkowość jednostki sektora finansów publicznych, można zauważyć, że na czoło wysuwają się charakterystyczne i specyficzne jej cechy i zasady (polityka rachunkowości). Wynikają one z regulacji prawnych i dotyczą w szczególności wyceny aktywów i pasywów, obligatoryjnego planu kont, funkcjonowania planu do gromadzenia i wydatkowania środków pieniężnych, odrębnej sprawozdawczości klasyfikacji budżetowej, czy też stosowania zasad określonych w ustawach a w szczególności zasady kasowej i memoriału. Zasady rachunkowości odróżnia się od tak zwanych cech jakościowych sprawozdania finansowego jednostki. Jednakże ich przestrzeganie decyduje o tych cechach, które sprawiają, że informacje zawarte w sprawozdaniach finansowych są użyteczne dla ich czytelników są zrozumiałe, istotne, przydatne, wiarygodne i porównywalne (Gmytrasiewicz, 2005, s. 850). Jak zauważa J. Chluska, jednostki budżetowe, jako podmiot rachunkowości, ustalając politykę rachunkowości, biorą pod uwagę szereg aktów regulujących ogólnie lub szczegółowo określone obszary prowadzenia ksiąg rachunkowych, wyceny i sprawozdawczości (2014, s. 153). Niemniej jednak sprawozdanie jednostki sektora finansów publicznych, społecznie odpowiedzialnej musi być przygotowane zgodnie z powyżej zaprezentowanymi zasadami.

3. 4. Cechy jakościowe informacji zawartej w sprawozdaniu finansowym podmiotu społecznie odpowiedzialnego

Współcześnie, ze względu na światowy kryzys oraz bankructwa wielu międzynarodowych korporacji, szczególne znaczenie ma jakość sporządzanych sprawozdań finansowych. Informacja zawarta w sprawozdaniach finansowych powinna posiadać cechy jakościowe, które decydują o użyteczności dostarczanych ich użytkownikom informacji (Samelak, 2013, s. 83).

Jakość nie jest jednoznacznie zdefiniowana. Można ją określić jako cechę obiektu niedefiniowalną jednoznacznie ze względu na subiektywność ocen odnoszących się do obiektu. Jest łączona z doskonałością, wartością, zgodnością ze specyfikacją, spełnieniem

oczekiwań klientów. Do określenia jakości informacji niezbędne jest wskazanie (Błażyńska, 2015, s. 35-39):

- atrybutów jakości informacji istotnych dla odbiorcy informacji, którymi z punktu widzenia użyteczności informacji finansowych sprawozdań finansowych są: aktualność, bezbłądność, dokładność, dostępność, istotność, jednoznaczność, kompletność, neutralność, porównywalność, przydatność, spójność, sprawdzalność, terminowość, wiarygodność i zrozumiałość;
- do jakich celów i jakich informacji poszukuje odbiorca;
- jakie znaczenie mają poszczególne atrybuty informacji, w powiązaniu z celem pozyskania informacji, dla odbiorcy, gdzie jakość informacji zgodnie z podejściami B. Sundgren i B. Stefanowicz (za: Błażyńska, s. 34 i 39) rozpatrywana jest w ujęciu infologicznym (subiektywnym), jako powiązana z twórcą informacji i jej odbiorcą, oraz w ujęciu datologicznym (obiektywnym), jako informacja niezależna od odbiorcy.

Jakość jest wartością informacji, a wartość informacji ma charakter zmienny i wiąże się z użytecznością. Jakość wpływa na poziom satysfakcji użytkownika z informacji, który zależy od stopnia, w jakim spełnia jego oczekiwania. Jakość informacji, jako odzwierciedlenie satysfakcji jej użytkownika, obejmuje cechy inherentne (pierwotne) niezależne od sposobu ujęcia (wiarygodność, kompletność, zgodność ze wzorcem, definicją, źródłem, rzeczywistości) i cechy pragmatyczne (dostępność, zrozumiałość, terminowość). Użyteczność jest syntetycznym ujęciem cech jakościowych, które łączą w sobie cechy inherentne z pragmatycznymi (Błażyńska, 2015, s. 40-41).

Jakość informacji tworzonych przez rachunkowość, to zespół cech stanowiących o zdolności do spełnienia wymagań wynikających z pełnionych przez rachunkowość funkcji (Micherda i in., 2011, s. 18).

Zgodnie ze stwierdzeniem M. Cieślaka „nie istnieje jednolita klasyfikacja cech jakościowych sprawozdania finansowego oparta na ustawie o rachunkowości”. Można zauważyć, że proponowane klasyfikacje przez poszczególnych badaczy są do siebie podobne, o większym lub mniejszym stopniu szczegółowości (2011, s. 74) i podlegają ewaluacji.

Zanim ustanowiono ustawę o rachunkowości S. Skrzywan stwierdził, że o jakości sprawozdania finansowego, którego dane, aby mogły być podstawą wnioskowania i wydawania właściwych decyzji zarządczych, decydują między innymi takie cechy, jak (1968, s. 265):

- zupełność (tzn. że dane zawarte w sprawozdaniu wynikają z całokształtu operacji, jakie miały miejsce w okresie sprawozdawczym, z uwzględnieniem stanów początkowych i końcowych),
- rzetelność (cecha odzwierciedlająca faktyczny stan rzeczywisty),
- jasność (cecha oznaczająca przejrzysty, łatwy i zrozumiały dla zainteresowanych układ sprawozdania),
- sprawdzalność (tzn. że dane zawarte w sprawozdaniu mogą być porównane ze źródłami, z których pochodzą, pod względem poprawności i kompletności),
- prawidłowość (tzn. że odpowiada przepisom prawa).

Z kolei M. Remlein wyróżnia takie cechy sprawozdania finansowego jak (2002, s. 36): rzetelność (prawdziwość), przejrzystość i zrozumiałość, istotność, sprawdzalność, wiarygodność, ciągłość, jednolitość, kompletność, terminowość i porównywalność. Następnie M. Remlein na podstawie Założeń koncepcyjnych sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych oraz Słownika języka polskiego, dokonuje zestawienia cech jakościowych informacji sprawozdawczych i synonimów. Wyróżnia następujące cechy jakościowe informacji sprawozdawczych: zrozumiałość, której synonimem jest: nie budząca wątpliwości, niewymagająca objaśnienia i tłumaczenia; przydatność, której synonimem jest: zdatność, nadawanie się do czegoś, użyteczność; wiarygodność, której synonimem jest: godny wiary, zasługujący na zaufanie, pewny, rzetelny; porównywalność (2008, s. 68; Gabrusewicz, Remlein, 2011, s. 36).

M. Gmytrasiewicz i A. Karmańska wyróżniają takie cechy informacji dostarczanych przez systemy rachunkowości jak (2002, s. 16): zrozumiałość, użyteczność (zawierającą kompletność, porównywalność i terminowość) oraz wartość prognostyczną podporządkowując te cechy koncepcji wiernego i rzetelnego obrazu.

Natomiast W. Gabrusewicz i Z. Kołaczyk stwierdzają, że informacja zawarta w sprawozdaniu finansowym powinna być wiarygodna, kompletna, sprawdzalna, prawidłowa i porównywalna (2005, s. 20).

Za najistotniejsze cechy informacji objętych treścią rachunkowości, określające ich prawidłowość i jakość B. Micherda i in. uznają (2011, s. 19): realność, wartość poznawczą, operatywność, ekonomiczność.

Cechy jakościowe stanowią część Założeń koncepcyjnych, zwanych także *konstytucją*, z którymi powinny być zgodne standardy. Cechy jakościowe przyczyniają się do zwiększenia użyteczności informacji. Cechy jakościowe, to takie atrybuty informacji finansowej

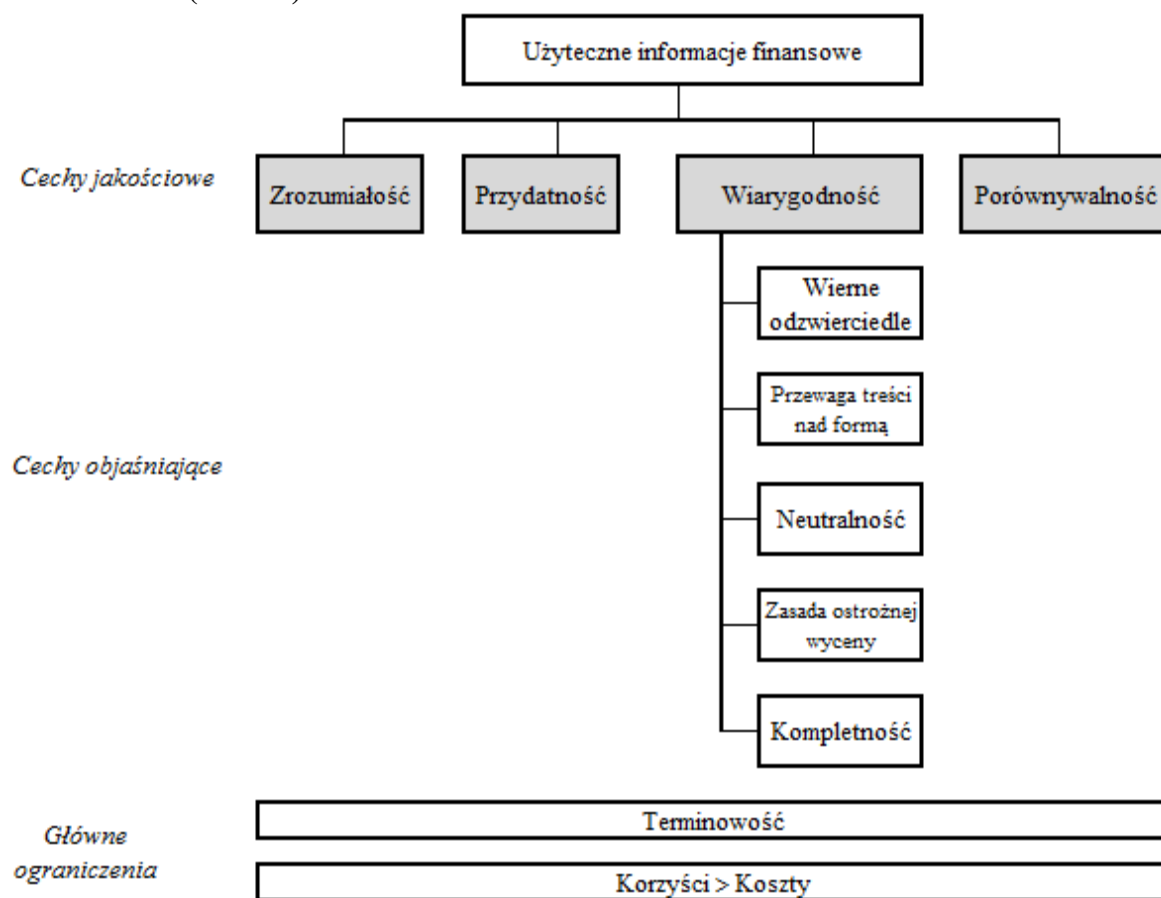
w rachunkowości, które powinny: wytrzymać próbę czasu; być szeroko stosowane, tzn. odnosić się do wszystkich podmiotów prowadzących rachunkowość; być możliwe do wprowadzenia, tzn. możliwe do stosowania i poddające się obiektywnej weryfikacji (Hendriksen, van Breda, 2002, s. 138-141).

Zgodnie z Załoženiami koncepcyjnymi MSSF, stosowanie cech jakościowych należy intensyfikować w możliwie jak największym stopniu przy uwzględnieniu ograniczeń kosztowych użyteczności informacji dostarczanych przez sprawozdanie finansowe. Ważne jest, aby koszty tworzenia informacji były uzasadnione korzyściami z dostarczenia i wykorzystania informacji przez użytkowników. Uzyskanie wysokiej jakości informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym wymaga dokonania wyboru i zastosowania zasad rachunkowości w podmiotach gospodarczych.

W Załoženiach koncepcyjnych MSSF zmienionych do 2011 roku wyróżniono następujące cztery główne cechy jakościowe: zrozumiałość, przydatność i istotność, wiarygodność i porównywalność. W dalszej kolejności wyróżniono uszczegółowiające cechy jakościowe: istotność, wierne odzwierciedlenie, przewaga treści nad formą, neutralność, zasada ostrożnej wyceny, kompletność, jednolitość, ciągłość, spójność (Buk, 2014, s. 36).

Cechy jakościowe użytecznych informacji finansowych w Załoženiach koncepcyjnych sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych (1989 r.) prezentuje rysunek 8.

Rysunek 8. Cechy jakościowe użytecznych informacji finansowych w założeniach koncepcyjnych sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych (1989 r.)



Źródło: opracowanie własne na podstawie: (Cieślak, 2011, s. 79 za: IASB 2001, par. 26-46; Gierusz, 2006, s. 18; Matuszak, 2012, s. 92 za: ZK 1989, Błażyńska, 2015, s. 126).

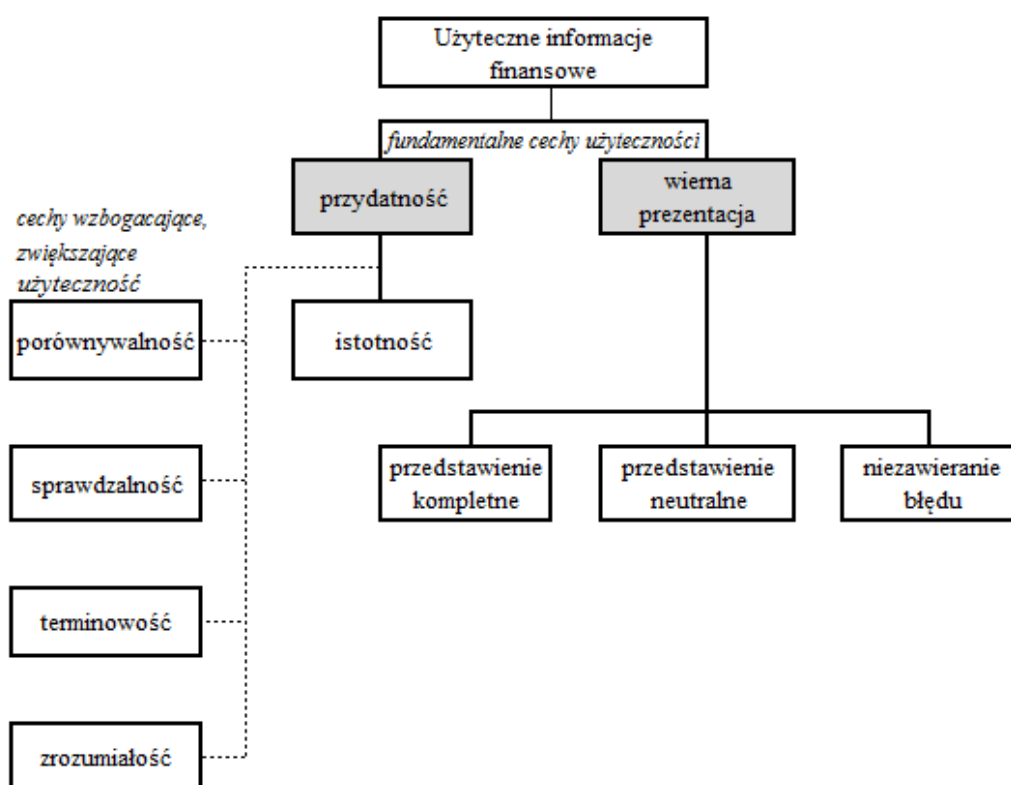
Wraz ze wzrostem znaczenia rynków kapitałowych oraz określeniem głównych użytkowników sprawozdań finansowych w MSSF nastąpiła zmiana się w ujęciu międzynarodowej sprawozdawczości finansowej w zakresie podejścia do cech jakościowych, których przestrzeganie przekłada się na użyteczność informacji finansowych dla użytkowników (Błażyńska, 2015, s. 126).

W obecnym kształcie, po zmianach wprowadzonych w Założeniach koncepcyjnych w 2010 r. cechy jakościowe użytecznych informacji finansowych zostały podzielone na cechy fundamentalne użyteczności i cechy wzbogacające, zwiększające użyteczność. Przydatność i wierna prezentacja zastąpiły zrozumiałość, przydatność, wiarygodność i porównywalność. Przydatność i wierna prezentacja stanowią cechy wzajemnie uzupełniające się. W pierwszej kolejności następuje rozpoznanie zdarzeń istotnych do podejmowania decyzji, a następnie weryfikacja ich wiernej prezentacji (Błażyńska, 2015, s. 126-127). Użyteczność zwiększa się, jeśli informacja jest dodatkowo porównywalna, weryfikowalna i zaprezentowana

w odpowiednim czasie oraz zrozumiała. Z kolei kryterium istotności oraz stosunek kosztów do korzyści decydują o uwzględnieniu danej informacji w sprawozdaniu finansowym (Cieślak, 2011, s. 80).

Cechy jakościowe użytecznych informacji finansowych w Założeniach koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej (2010 r.) prezentuje rysunek 9.

Rysunek 9. Cechy jakościowe użytecznych informacji finansowych w Założeniach koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej (2010 r.)



Źródło: opracowanie własne na podstawie: (Błażyńska, 2015, s. 127)

Przykładowe zestawienie proponowanych cech jakościowych informacji sprawozdawczych zawiera tabela 15.

Tabela 15. Wybrane zestawienia proponowanych cech jakościowych informacji sprawozdawczych

Rok	Autor	Cechy jakościowe informacji sprawozdawczych
1968	S. Skrzywan	Zupełność, rzetelność, jasność, sprawdzalność, prawidłowość
1989	Założenia koncepcyjne sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych	Zrozumiałość, przydatność, wiarygodność, porównywalność

2002	M. Remlein	Rzetelność (prawdziwość), przejrzystość i zrozumiałość, istotność, sprawdzalność, wiarygodność, ciągłość, jednolitość, kompletność, terminowość i porównywalność
2002	M. Gmytrasiewicz i A. Karmańska	Zrozumiałość, użyteczność (zawierającą kompletność, porównywalność i terminowość) oraz wartość prognostyczną podporządkowując te cechy koncepcji wiernego i rzetelnego obrazu
2005	W. Gabrusewicz i Z. Kołaczyk	Wiarygodność, kompletność, sprawdzalność, prawidłowość i porównywalność
2008	M. Remlein	Zrozumiałość, przydatność, wiarygodność, porównywalność
2011	M. Cieślak	Zrozumiałość, porównywalność, wiarygodność, wierne odzwierciedlenie, przewaga treści nad formą, neutralność, zasada ostrożnej wyceny, kompletność, przydatność
2011	B. Micherda i in.	Realność, wartość poznawczą, operatywność, ekonomiczność
2010	Założenia koncepcyjne sprawozdawczości finansowej	Przydatność w tym istotność, wierna prezentacja w tym weryfikowalność, neutralność i kompletność
2014	H. Buk	Zrozumiałość, przydatność, istotność, wiarygodność, wierne odzwierciedlenie, przewaga treści nad formą, neutralność, zasada ostrożnej wyceny, kompletność, porównywalność, jednolitość, ciągłość, spójność

Źródło: opracowanie własne na podstawie: (Skrzywan, 1968, s. 265; za: Cieślak, 2011, s. 78; Remlein, 2002, s. 36; Gmytrasiewicz, Karmańska, 2002, s. 16; Gabrusewicz i Kołaczyk, 2005, s. 20; Remlein, 2008, s. 68; Cieślak, 2011, s. 79; Micherda i in. 2011, s. 19; za: Samelak, 2013, s. 83; Buk, 2014, s. 36-39).

Zrozumiałość oznacza klasyfikowanie, charakteryzowanie i prezentowanie informacji w sposób jasny i zwięzły (Samelak, 2013, s. 84). Jest to cecha silnie uwarunkowana indywidualną charakterystyką każdego użytkownika. Za informację zrozumiałą dla użytkownika uznaje się taką informację, która nie wymaga dodatkowych wyjaśnień (Remlein, 2008, s. 68), w przeciwnym wypadku informacje (informacje niezrozumiałe) staną się bezużyteczne. Zrozumiałość dla użytkowników, którzy mają wystarczającą wiedzę o podmiocie sprawozdawczym oraz o sposobie ewidencjonowania zdarzeń gospodarczych, jest podstawowym wymogiem jakościowym informacji zawartych w sprawozdaniu (Gabrusewicz i Remlein, 2011, s. 36). Cecha zrozumiałości stała się cechą drugoplanową (Micherda i Świetla, 2013, s. 48), będąc jednocześnie niezbędną cechą informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym, z którą ściśle wiąże się przydatność informacji sprawozdawczych (Buk, 2014, s. 36).

Przydatność, to fundamentalna cecha jakościowa użytecznych informacji finansowych w sprawozdaniach finansowych. Oznacza wpływanie na zmianę decyzji podejmowanych przez użytkowników, co następuje w wypadku informacji sprawozdawczej posiadającej wartość przewidyującą, wartość potwierdzającą lub obie te wartości (Remlein, 2008, s. 68; Samelak, 2013, s. 83-84). Informacje są przydatne wtedy, kiedy jej ujawnienie może w istotny sposób wpływać na decyzje użytkowników. Zniekształcanie, zatajanie i opóźnianie informacji może doprowadzić do błędnych decyzji przez użytkowników (Gabrusewicz i Remlein, 2011, s. 36).

Z kolei na przydatność informacji wpływa ich istotność. Jest to cecha pod wieloma względami podobna do pojęcia odpowiedniości. Informacje są postrzegane jako istotne, jeśli ich poznanie może mieć ważne znaczenie dla użytkowników sprawozdań z rachunkowości. Pojęcie istotności jest ograniczeniem dla zakresu ujawnianych w sprawozdaniu informacji między innymi pod kątem danych ilościowych czy stopnia agregacji. Nadmiar informacji w sprawozdaniu może być tak samo mylący jak ich niedostatek (Hendriksen, van Breda, 2002, s.162-163). H. Buk opisując cechę istotności odnosi się zarówno do par. 29 MSR 1, jak i art. 8 ust. 1 ustawy o rachunkowości. Jej zdaniem informacje są istotne, jeżeli ich pominięcie lub zniekształcenie może wypłynąć na podjęcie niewłaściwej decyzji przez użytkowników (2014, s. 37). Informacja ma cechę istotności wtedy, kiedy nie jest nadmiernie rozbudowana, a koncentruje się na zagadnieniach najważniejszych umożliwiających trafną ocenę przeszłych zdarzeń i ocenę przyszłego bytu jednostki gospodarczej (Gabrusewicz i Remlein, 2011, s. 36-37).

Natomiast co do cechy jakościowej informacji jaką jest odpowiedniość, istnieje wiele różnych definicji, między innymi informacja odpowiednia, to taka informacja, która ma związek z aktualnie rozważaną sprawą i umożliwia użytkownikom osiągnięcie celów. Odpowiedniość umożliwia dokonanie pożytecznego rozróżnienia pomiędzy informacją a danymi. Punktem wyjścia przy wyborze danych przeznaczonych do prezentacji jest upewnienie się, że są one przynajmniej informacjami (powodującymi zaskoczenie u odbiorcy) i nie są danymi (znanymi lub niemającymi znaczenia dla osoby), ponieważ nie będą odpowiednie. Odpowiedniość jest między innymi funkcją: wartości, przydatności dla sprzężenia zwrotnego, oraz terminowości.

Wartość prognostyczna jest cechą jakościową, która pomaga użytkownikom zwiększyć prawdopodobieństwo poprawnego prognozowania rezultatów przyszłych okresów (Hendriksen, van Breda, 2002, s. 152).

Istotne jest także, aby informacja była terminowa. Terminowość nie gwarantuje odpowiedniości, ale bez terminowości informacja nie będzie odpowiednia. Ważne jest, aby publikacja informacji z rachunkowości była możliwie szybka, co umożliwi użytkownikom dostęp do informacji zanim utraci swoją zdolność wpływania na decyzje (Hendriksen, van Breda, 2002, s. 153; Samelak, 2013, s. 84).

Porównywalność jest cechą jakościową sprawozdania finansowego, która pozwala użytkownikom informacji zidentyfikować i zrozumieć podobieństwa i różnice między pozycjami wykazywanymi w sprawozdaniu finansowym (Samelak, 2013, s. 84). Jak zauważa H. Buk, jest to cecha, o której traktują zarówno MSSF/MSR, jak i ustawa o rachunkowości. Sprawozdanie finansowe powinno prezentować porównywalne informacje z różnych okresów celem zapewnienia użytkownikom określenia zmian i trendów charakteryzujących sytuację finansową oraz wyniki działalności gospodarczej (2014, s. 39). Porównywalność danych ułatwia użytkownikom sprawozdania dokonanie pogłębionych analiz oraz trafne oceny osiągnięć jednostki na tle innych jednostek z branży (Gabrusewicz i Remlein, 2011, s. 38). Cecha porównywalności, podobnie jak cecha zrozumiałości, jest drugoplanową cechą jakościową, którą uzupełniono o sprawdzalność i terminowość (Micherda i Świetla, 2013, s.48). Informacje są porównywalne, jeżeli użytkownik ma możliwość dokonania porównań sprawozdań jednostki sprawozdawczej z różnych okresów oraz ze sprawozdaniami innych jednostek. Wymaga to stosowania jednolitych procedur i zasad oraz informowania użytkowników o przyjętych zasadach rachunkowości i skutkach finansowych wynikających z tych zmian (Remlein, 2008, s. 68). Porównywalność podmiotów jest częściowo uzależniona od jednolitości, a porównywalność w czasie od spójności.

Spójność bywa różnie definiowana. Tego terminu używa się w odniesieniu do korzystania przez dany podmiot sprawozdawczy z tych samych procedur w kolejnych okresach, a także do korzystania z podobnych koncepcji i procedur pomiaru w odniesieniu do powiązanych elementów w obrębie sprawozdań przez konkretny podmiot sprawozdawczy za dany okres oraz do korzystania przez różne przedsiębiorstwa z tych samych procedur. Spójność interpretuje się jako ujawnienie w każdym okresie wszelkiej przydatności informacji, niezbędnej do dokonania prognoz, stając się jednym ze środków osiągnięcia odpowiedniości, a nie celem samym w sobie (Hendriksen, van Breda, 2002, s. 159, 161-162). Spójność pomaga osiągnąć cel porównywalności. Wiąże się z zastosowaniem jednakowej polityki rachunkowości (tych samych metod) w odniesieniu do tego samego rodzaju transakcji (pozycji), innych zdarzeń i warunków (np. z okresu na okres w ramach tej samej jednostki sprawozdawczej lub w tym samym okresie w ramach wielu jednostek) (Samelak, 2013, s. 88;

Buk, 2014, s. 39), chyba że standard lub interpretacja wymaga lub zezwala na wyodrębnienie węższych kategorii, wobec których właściwe będzie zastosowanie różnych zasad (Samelak, 2013, s. 88).

Jednolitość oznacza, że podobne zdarzenia traktuje się w identyczny sposób. Wyróżnia się jednolitość ograniczoną (np. uwzględnienie nieprzewidzianych okoliczności strat, które pozwala na ich różne traktowanie zależne od stopnia prawdopodobieństwa) i nieelastyczną (np. kalkulacja kosztów na badania i rozwój). Standardy rachunkowości, jako minimum, powinny wymagać tylko ograniczonej jednolitości (Hendriksen, van Breda, 2002, s. 159-161). Jednolitość zasad oznacza stosowanie tych samych ustaleń metodycznych i merytorycznych w kolejnych okresach sprawozdawczych w zakresie wyceny i ujmowania informacji liczbowych. Umożliwia to porównywanie danych liczbowych jednostki różnych okresów oraz porównanie jej z danymi innych jednostek (Gabrusewicz i Remlein, 2011, s. 38).

Wiarygodność stanowi kolejną nadrzędną cechę informacji nastawionych na proces decyzyjny. Jest pojemną i najważniejszą cechą jakościową informacji. Oznacza, że sprawozdanie finansowe powinno zawierać informacje wiarygodne, bezstronne, bez istotnych błędów oraz starannie odzwierciedlające zdarzenia gospodarcze oraz inne zdarzenia (Remlein, 2008, s. 68; Frenzel, Ignatowki, Jaruga i Kabalski, 2015, s. 30). Informacje są wiarygodne wtedy, kiedy są wolne od błędów rachunkowych, bezstronne, obiektywne i kompletne. Wiernie odzwierciedlają rzeczywistość gospodarczą. Rozpatrując wiarygodność sprawozdania finansowego wyróżnia się takie cechy uszczegółowiające jak: wierne odzwierciedlenie, przewagę treści nad formą, zasadę ostrożnej wyceny, kompletność oraz neutralność (Gabrusewicz, Remlein, 2011, s. 37; Frenzel i in. 2015, s. 30).

Realność informacji dostarczanych przez rachunkowość stanowi zgodność ich treści z rzeczywistością w aspekcie ilościowym i jakościowym.

Wartość poznawcza uzależniona jest od struktury zbioru informacji wynikającej z potrzeb zarządzania, która uwzględnia zarówno pożądane przekroje, jak i stopień szczegółowości informacji.

Operatywność informacji dostarczanych przez rachunkowość dotyczy zagadnienia częstotliwości (tzw. okresy sprawozdawcze) a także terminowości dostarczania informacji.

Z kolei ekonomiczność informacji dostarczanych przez rachunkowość może być rozpatrywana na płaszczyźnie gospodarności w procesie tworzenia informacji oraz na płaszczyźnie efektywności ich rozpatrywania (Micherda i in., 2011, s. 19-21).

Natomiast neutralność, jako cecha uszczegółwiająca wymaga prezentacji bezstronnych informacji w sprawozdaniu finansowym. Prezentacja i dobór informacji w sprawozdaniu finansowym powinno być neutralne i nie powinno wywierać wpływu na podejmowanie decyzji lub formułowanie ocen (Gabrusewicz i Remlein, 2011, s. 37; Buk, 2014, s. 38). Termin neutralność jest blisko spokrewniony z terminem wolność od stronniczości, jednak nie jest tożsame z tym pojęciem (Hendriksen, van Breda, 2002, s. 159). Jak zauważa J. Samelak, neutralne przedstawienie jest wolne od stronniczości związanej w wyborem i prezentacją informacji finansowych. Jest wolne od subiektywnego spojrzenia, wyważenia, podkreślania, ignorowania lub innego sposobu manipulowania w celu zwiększenia prawdopodobieństwa tego, że informacja będzie przyjęta korzystnie lub niekorzystnie przez użytkowników. Ponadto nie zawiera błędów lub pominięć w opisie zjawiska i proces zastosowany do opracowania przedstawianych informacji został dobrany oraz użyty bezbłędnie (2013, s. 84).

Jedną z cech jakościowych informacji sprawozdania finansowego jest sprawdzalność (bezpośrednia lub pośrednia). Sprawdzalność bezpośrednia oznacza sprawdzenie kwoty lub innych wykazanych parametrów za pomocą bezpośredniej obserwacji. Natomiast sprawdzalność pośrednia wymaga weryfikacji danych wejściowych przyjętych w modelu, wzorze lub innej technice oraz ponownego przeliczenia uzyskanych danych wyjściowych przy zastosowaniu tej samej metody sprawdzania (Samelak, 2013, s. 84). Sprawdzalność jest pojęciem względnym. Istnieje niewiele metod pozwalających otrzymać wartości, co do których zgadzałyby się większość przedstawicieli rachunkowości. Sprawdzalność jest trudna do uzyskania, jeśli pomiary nie są wolne od osobistych uprzedzeń, błędów pomiaru oraz rozbieżności w interpretacji.

Natomiast wierność przedstawienia zjawisk została zdefiniowana przez FASB jako odpowiedniość lub zgodność między miarą lub opisem a zjawiskiem, które zamierzono przedstawić. Wierność przedstawienia zjawisk jest niezbędna, aby można polegać na informacji (Hendriksen, van Breda, 2002, s. 156 i 158).

Wierna prezentacja, to fundamentalna cecha jakościowa użytecznych informacji finansowych w sprawozdaniach finansowych. Wierna prezentacja oznacza, że informacja jest kompletna, zawiera informacje niezbędne do oceny zjawiska i w szczególności obejmuje: opis rodzaju składników wchodzących w skład zjawiska, opis liczbowych danych, objaśnienie znaczących faktów i czynników mających wpływ na jakość, rodzaj, proces obliczeniowy i prezentację zjawiska. W przypadku wiernej prezentacji informacja jest neutralna, jeżeli nie wykazuje cech stronniczości. Ponadto informacja nie zawiera błędów, jeżeli nie ma błędów lub

pominięć w opisie zjawiska, a proces opracowania przedstawionych informacji został dobrany i użyty bezbłędnie (MSSF 2011a, ZK § CJ6-CJ11, za: Błażyńska, 2015, s. 128).

Staranne wyważenie cech jakościowych pozwala przedstawić w sprawozdaniu finansowym rzetelny i jasny obraz (*true and fair view*) sytuacji i dokonań przedmiotu. Jest to jeden z etapów tworzenia w jednostce zasad odpowiedzialnego biznesu. Jeżeli dane zawarte w sprawozdaniu finansowym spełniają określone wymogi jakościowe, umożliwiają pokazanie rzeczywistego obrazu danego podmiotu oraz podejmowanie optymalnych decyzji i dokonywanie właściwych ocen (Gierusz i Martyniuk, 2009, s. 127-129).

Zdaniem autorki niniejszej pracy, cechy jakościowe informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym podmiotu społecznie odpowiedzialnego to takie cechy, których istnienie przyczynia się do zwiększenia użyteczności informacji dostarczanych przez sprawozdanie finansowe. Ponadto cechy jakościowe informacji przyczyniają się do uzyskania pożądanego celu sprawozdawczego, w szczególności zarówno przez podmiot sprawozdawczy dążący do bycia podmiotem społecznie odpowiedzialnym, jak i przez społeczeństwo oczekujące wiedzy o podmiocie w zakresie ekonomicznym, społecznym a także środowiskowym. Cechy jakościowe informacji, które zdaniem autorki w szczególności należy mieć na uwadze podczas sporządzania sprawozdania finansowego przez podmiot społecznie odpowiedzialny, to fundamentalne cechy użyteczności z uwzględnieniem cech wzbogacających użyteczność informacji. Należy wręcz zauważyć, że brak odzwierciedlenia aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym, powoduje, iż informacje prezentowane o podmiocie są niekompletne, zatem są nie w pełni użyteczne.

3. 5. Użyteczność informacji sprawozdawczej podmiotu społecznie odpowiedzialnego

Użyteczność - słowo kluczowe sformułowanej hipotezy. Użyteczność może być rozpatrywana wieloaspektowo. Po to, by być użytecznym, można na przykład zajmować się nauką w nadziei, aby z pasji do eksploracji nowych obszarów wykryć porządek w dążeniu do sprawdzenia ustalonych twierdzeń (Kuhn, 1962, s. 75). Termin użyteczny jest powszechnie rozumiany jako mający praktyczne zastosowanie, potrzebny do czegoś, przynoszący pożytek. Użyteczność jest własnością decydującą o jakości użytkowej i zdolnością do zaspokajania potrzeb (Błażyńska, 2015, s. 42).

Pod pojęciem użyteczności można rozumieć korzyść, przyjemność lub satysfakcję, jaką osiąga konsument w wyniku konsumpcji dóbr lub usług, przydatność określonego dobra lub usługi albo ich zbioru do zaspokojenia potrzeb konkretnego konsumenta. Rozpatrując użyteczność z mikroekonomicznego punktu widzenia rozróżnia się użyteczność krańcową

i użyteczność całkowitą. Użyteczność krańcowa, to korzyść, przyjemność lub satysfakcja uzyskiwana z konsumpcji każdej kolejnej jednostki tego samego produktu. Cechą krańcowej użyteczności jest jej obniżanie się wraz ze wzrostem liczby konsumowanych w tym czasie jednostek danego dobra (usługi). Koncepcja użyteczności krańcowej, sformułowana przez subiektywistyczny kierunek poglądów ekonomicznych, stała się podstawą subiektywnej teorii wartości i wyznaczenia kształtu krzywej popytu. Natomiast użyteczność całkowita jest sumą użyteczności krańcowych wszystkich konsumowanych jednostek danego dobra, lub wszystkich jednostek wszystkich konsumowanych dóbr i usług (Popularna Encyklopedia Powszechna, T. 18, 1997, s. 343).

Użyteczność, w szczególności użyteczność informacji, oznacza, że informacje są użyteczne nie przez sam fakt wykorzystania ich do podjęcia decyzji, ale w momencie przybliżania użytkownika informacji do osiągnięcia jego celów. Pojawia się zatem kwestia potrzebnej informacji (dynamicznej i zmiennej w czasie) a także jej wartości. W celu ustalenia związku lub jego braku pomiędzy informacjami dostępnymi a potrzebnymi użytkownikowi w danej sytuacji J. Błażyńska przytacza kryteria oceny informacji pogrupowane przez C. L. Barrego w trzy zbiory dotyczące (za: 2015, s. 44-45):

- konkretnych cech dokumentów (np. powoływanie się na źródła);
- cech subiektywnych (np. ocena dostarczonej dokumentacji);
- czynników sytuacyjnych (np. określone ramy czasowe);

które można zestawić w następujące klasy kryteriów z przypisaniem atrybutów:

- treść informacji, dokumentów - zakres, obiektywna dokładność i prawdziwość;
- dotychczasowe doświadczenia użytkownika i otoczenie - zdobyte umiejętności, wiedza, możliwość zrozumienia, zadowalająca innowacyjność, źródła innowacyjności;
- przekonania i preferencje użytkownika - subiektywna dokładność i ważność;
- inne informacje i źródła w otoczeniu - konsensus źródeł, możliwość ich weryfikacji, warunki dostępności, indywidualny dostęp do źródła;
- źródła informacji - jakość, reputacja, jawność źródła;
- dokument jako przedmiot fizyczny - możliwość nabycia;
- sytuacja użytkownika – ograniczenia czasowe, relacja z autorem informacji.

Przykładem użytecznej informacji w zarządzaniu podmiotem gospodarczym jest informacja, która (Malara i Rzęchowski, 2011, s. 22):

- wspiera proces zmian,
- umożliwia komunikowanie się pracowników i kierownictwa,

- wzbogaca wiedzę indywidualną,
- umożliwia nawiązanie więzi z otoczeniem.

Zdaniem M. Gmytrasiewicz i A. Karmańskiej użyteczność, to cecha informacji, która jest kompletna, porównywalna i terminowa. Użyteczność decydowała i decyduje o bycie rachunkowości i zapotrzebowaniu na dostarczane przez nią informacje. Informacje użyteczne powinny być przydatne przy podejmowaniu decyzji przez ich użytkowników a także powinny być pomocne w ocenie przeszłych teraźniejszych i przyszłych zdarzeń, bądź potwierdzać lub korygować ich poprzednie oceny (2002, s. 16 i 19).

W nawiązaniu do pragmatycznej definicji prawdy twierdzenie jest prawdziwe, gdy jest użyteczne (pożyteczne). W rachunkowości w przypadku użyteczności jakiejś informacji, pojawia się problem związany z określeniem osoby lub osób, dla których dana informacja może mieć różną użyteczność. Użyteczność nie jest cechą samej informacji. Jest ona nadawana każdorazowo przez jej odbiorcę. Użyteczność nie ma zatem charakteru uniwersalnego. Ponadto użyteczność uzależniona jest od czasu i od konkretnych uwarunkowań. Ta sama informacja podana w czasie t może być bardziej użyteczna niż informacja podana w czasie $t + 1$. Prezentowane w sprawozdaniu informacje powinny zapewnić odbiorcom możliwie najwyższy poziom pewności, co do korespondencji ze złożoną rzeczywistością gospodarczą jednostki (Matuszak, 2010, s. 149).

Użyteczna informacja dla użytkownika informacji to informacja, która spełnia określone cechy jakościowe, potrzebne w określonej sytuacji dla osiągnięcia danego celu. Zdaniem J. Błażyńskiej zależność przedstawiająca relację: użytkownik – sytuacja – cel – rodzaj informacji – cechy jakościowe użytecznej informacji finansowej, odzwierciedla współczesny model międzynarodowej sprawozdawczości finansowej. W sprawozdawczości finansowej atrybuty użytecznej informacji finansowej określono przez przydatność i wiernie prezentowanie tego, co mają prezentować (jest definiowana poprzez cechy jakościowe) (2015, s. 44, 45 i 127).

Użyteczna informacja odznacza się odpowiednością i wiarygodnością. Oznacza to, że informacja powinna być dostarczona w odpowiednim czasie oraz powinna mieć wartość prognostyczną i przydatność dla sprzężenia zwrotnego oraz powinna ją cechować wierność przedstawiania zjawisk, sprawdzalność i neutralność. Zatem użyteczność jest funkcją dwóch podstawowych atrybutów informacji finansowej z rachunkowości: odpowiedności i wiarygodności. Do zwiększenia użyteczności przyczyniają się cechy jakościowe (Hendriksen, van Breda, 2002, s. 140, 151 i 170).

Z kolei B. Gierusz i T. Martyniuk (2009, s. 128 i 130) oraz T. Martyniuk i O. Martyniuk (2016, s. 146) zauważają, że aby informacje finansowe zawarte w sprawozdaniach posiadały walor użyteczności powinny być zrozumiałe dla użytkowników. Głównym atrybutem użyteczności sprawozdania finansowego jest przydatność. Oznacza to, że sprawozdanie posiada zdolność oddziaływania na podejmowanie przez użytkowników właściwe decyzje. Prezentacja zestawu wysokiej jakości informacji użytecznych przy podejmowaniu decyzji ekonomicznych jest głównym celem sporządzania sprawozdania finansowego.

Natomiast T. Wójtowicz przez użyteczność sprawozdania finansowego rozumie jego porównywalność zarówno pionową (kolejno następujące po sobie okresy obrachunkowe w ramach tego samego podmiotu), jak i porównywalność poziomą (prezentacja sprawozdania finansowego przedsiębiorstwa na tle innych podmiotów z branży), a także ograniczony do minimum subiektywizm sporządzającego sprawozdanie finansowe w ocenie przydatności danej informacji dla zdefiniowanego użytkownika (w kontekście agregowania czy pomijania danych). Natomiast użyteczność sprawozdania finansowego w praktyce jest wypadkową między innymi: adekwatności prezentowanej informacji z punktu widzenia jej użytkownika oraz porównywalności sprawozdania w ujęciu pionowym i poziomym. Jak zauważa T. Wójtowicz porównywalność sprawozdań finansowych jest jednym z celów Założeń koncepcyjnych i jest trudna do osiągnięcia między innymi ze względu na swobody oferowane przez MSR i MSSF. Jako przykład podaje proponowanie różnych metod wyceny elementów bilansu opartej na wartości godziwej. Zauważa niespójność standardów w zakresie rozpoznawania operacji gospodarczych w sprawozdaniach finansowych pozwalających na różne interpretacje tego samego zdarzenia. Ponadto charakteryzują się złożonością i skomplikowaniem dla końcowego użytkownika (2015, s. 167-168).

Celem sprawozdania finansowego jest dostarczenie użytecznej informacji sprawozdawczej. Z MSR 1 wynika, że dostarczanie przez sprawozdanie finansowe informacji na temat sytuacji finansowej, efektywności finansowej i przepływów pieniężnych jednostki, powinna być użyteczna dla szerokiego kręgu użytkowników przy podejmowaniu przez nich decyzji.

Użyteczność powszechnie i słusznie łączona jest z jakością informacji sprawozdawczej (Samelak, 2013, s. 83, Cieślak, 2011, s. 97). Informacja jest użyteczna, gdy jest stała w czasie i jest porównywalna, przeciwnie do potrzeby informacji, która jest dynamiczna i zmienna w czasie. Niestale informacje powodują trudności z oceną jednostek i przepisów. Jak zauważa M. Cieślak, z pojęciem użyteczności informacji zawartej w sprawozdaniu finansowym związany jest realny problem, zauważanym przede wszystkim przez osoby niezajmujące się

na co dzień rachunkowością. Jako przykład podaje sprzeczność wynikającą z troski o uczestników rynku przez państwa narzucające firmom zasady rachunkowości. Firmy chcąc sprostać stawianym wymaganiom, z jednej strony dążą do zaprezentowania prostej informacji i zrozumiałej dla każdego inwestora. Z kolei z drugiej strony napotykać na wielką komplikację informacji, jak najdokładniej przedstawiającą operacje finansowe. Ta sprzeczność pozwala podmiotom sprawozdawczym na manipulowanie danymi. Jednak kompletne ujawnienie wszystkich informacji musi budzić zastrzeżenia. Podmioty sprawozdawcze nie mogą być pozbawione prawa do nieujawniania wszystkich informacji, ponieważ mogłoby to wywołać sztuczność działań. To samo dotyczy podmiotów społecznie odpowiedzialnych, czy podmiotów związanych z rynkiem giełdowym. Z jednej strony uważa się, że sprawozdania w większym stopniu powinny informować o aktywach niematerialnych w szczególności dotyczących tworzonej wartości firmy, wartości zasobów ludzkich (kapitału intelektualnego). Z drugiej strony między sprawozdaniem finansowym a rynkiem papierów wartościowych powinna pozostawać przestrzeń handlowa będąca obszarem przekazywania informacji o wartości rynkowej przedsiębiorstw. Dopuszczalna elastyczność w rachunkowości zmniejsza się poprzez eliminację możliwości wyboru, które tworzyły różnice w sprawozdaniach finansowych. Jest to efektem tworzenia światowych standardów i większości standardów rachunkowości (MSR/MSSF, US GAAP) a także polskich rozwiązań (2011, s. 94 - 97). Założenia, na których konstruowano system MSR/MSSF nadal obowiązują. Nadal istnieje dostępność wielu opcji i prezentacji danych finansowych oraz subiektywność oceny stopnia użyteczności danej informacji finansowej dla ostatecznego użytkownika sprawozdania finansowego (Wójtowicz, 2015, s. 168). Natomiast „oczekiwania użytkowników informacji dostarczanych przez rachunkowości są na tyle rozbudowane, że rachunkowość przy obecnie stosowanych metodach poznawczych nie jest w stanie im sprostać” (Napieček, 2012, s. 83).

Charakterystykę pojęcia użyteczności przedstawia tabela 16.

Tabela 16. Charakterystyka pojęcia użyteczności

Kryterium		Autor	Charakterystyka
Ogólne		T. Kuhn (1962 rok)	By być użytecznym, można na przykład zajmować się nauką w nadziei, aby z pasji do eksploracji nowych obszarów wykryć porządek w dążeniu do sprawdzenia ustalonych twierdzeń.
		Ł. Matuszak (2010 rok)	W przypadku użyteczności jakiejś informacji, pojawia się problem związany z określeniem osoby lub osób, dla których dana informacja może mieć różną użyteczność. Użyteczność nie jest cechą samej informacji. Jest ona nadawana każdorazowo przez jej odbiorcę. Użyteczność nie ma zatem charakteru uniwersalnego. Ponadto użyteczność uzależniona jest od czasu i od konkretnych uwarunkowań. Ta sama informacja podana w czasie t może być bardziej użyteczna niż informacja podana w czasie $t + 1$.
		J. Błażyńska (2015 rok).	Użyteczny jest powszechnie rozumiany jako mający praktyczne zastosowanie, potrzebny do czegoś, przynoszący pożytek. Użyteczność jest własnością decydującą o jakości użytkowej i zdolnością do zaspokajania potrzeb.
Mikroekonomiczne		Popularna Encyklopedia Powszechna, T. 18 (1997 rok)	Użyteczność - korzyść, przyjemność lub satysfakcja, jaką osiąga konsument w wyniku konsumpcji dóbr lub usług, przydatność określonego dobra lub usługi albo ich zbioru do zaspokojenia potrzeb konkretnego konsumenta. Użyteczność z mikroekonomicznego punktu widzenia różni się użyteczność krańcową i użyteczność całkowitą. Użyteczność krańcowa, to korzyść, przyjemność lub satysfakcja uzyskiwana z konsumpcji każdej kolejnej jednostki tego samego produktu. Cechą krańcowej użyteczności jest jej obniżanie się wraz ze wzrostem liczby konsumowanych w tym czasie jednostek danego dobra (usługi). Koncepcja użyteczności krańcowej, sformułowana przez subiektywistyczny kierunek poglądów ekonomicznych, stała się podstawą subiektywnej teorii wartości i wyznaczenia kształtu krzywej popytu. Natomiast użyteczność całkowita jest sumą użyteczności krańcowych wszystkich konsumowanych jednostek danego dobra, lub wszystkich jednostek wszystkich konsumowanych dóbr i usług.
Informacji	ogólnej	J. Błażyńska (2015 rok).	Użyteczność informacji, oznacza, że informacje są użyteczne nie przez sam fakt wykorzystania ich do podjęcia decyzji, ale w momencie przybliżania użytkownika informacji do osiągnięcia jego celów.
	w zarządzaniu	Z. Małara i J. Rzęchowski	Użyteczna informacja w zarządzaniu organizacją, to informacja, która wspiera proces zmian, umożliwia komunikowanie się pracowników i kierownictwa, wzbogaca wiedzę

		(2011 rok)	indywidualną, umożliwia nawiązanie więzi z otoczeniem.
w rachunkowości		E. A. Hendriksen, M. F. van Breda (2002 rok)	Informacja użyteczna - odznacza się odpowiedniością i wiarygodnością. Oznacza to, że informacja powinna być dostarczona w odpowiednim czasie oraz powinna mieć wartość prognostyczną i przydatność dla sprzężenia zwrotnego oraz powinna ją cechować wierność przedstawiania zjawisk, sprawdzalność i neutralność. Użyteczność jest funkcją dwóch podstawowych atrybutów informacji finansowej z rachunkowości: odpowiedniości i wiarygodności. Do zwiększenia użyteczności przyczyniają się cechy jakościowe.
		M. Gmytrasiewicz i A. Karmańska (2002 rok)	Użyteczność, to cecha informacji, która jest kompletna, porównywalna i terminowa. Użyteczność decydowała i decyduje o bycie rachunkowości i zapotrzebowaniu na dostarczane przez nią informacje. Informacje użyteczne powinny być przydatne przy podejmowaniu decyzji przez ich użytkowników a także powinny być pomocne w ocenie przeszłych terażniejszych i przyszłych zdarzeń, bądź potwierdzać lub korygować ich poprzednie oceny.
		B. Gierusz i T. Martyniuk (2009 rok)	Aby informacje finansowe zawarte w sprawozdaniach posiadały walor użyteczności powinny być zrozumiałe dla użytkowników. Głównym atrybutem użyteczności sprawozdania finansowego jest przydatność. Oznacza to, że sprawozdanie posiada zdolność oddziaływania na podejmowanie przez użytkowników właściwe decyzji.
		J. Błażyńska (2015 rok).	W sprawozdawczości finansowej atrybuty użytecznej informacji finansowej określono przez przydatność i wierne prezentowanie tego, co mają prezentować (jest definiowana poprzez cechy jakościowe)
		T. Wójtowicz (2015 rok)	Użyteczność sprawozdania finansowego - porównywalność zarówno pionowa (kolejno następujące po sobie okresy obrachunkowe w ramach tego samego podmiotu), jak i porównywalność pozioma (prezentacja sprawozdania finansowego przedsiębiorstwa na tle innych podmiotów z branży), a także ograniczony do minimum subiektywizm sporządzającego sprawozdanie finansowe w ocenie przydatności danej informacji dla zdefiniowanego użytkownika (w kontekście agregowania czy pomijania danych). Użyteczność sprawozdania finansowego w praktyce jest wypadkową między innymi adekwatności prezentowanej informacji z punktu widzenia jej użytkownika oraz porównywalności sprawozdania w ujęciu pionowym i poziomym. Porównywalność sprawozdań finansowych jest jednym z celów Założeń koncepcyjnych i jest trudna do osiągnięcia między innymi ze względu na swobody oferowane przez MSR i MSSF. Przykładem są proponowane różne metody wyceny elementów bilansu opartej na wartości

			godziwej; niespójność standardów w zakresie rozpoznawania operacji gospodarczych w sprawozdaniach finansowych pozwalających na różne interpretacje tego samego zdarzenia; złożoność i skomplikowanie standardów dla końcowego użytkownika
		M. Cieślak (2011 rok)	<p>Użyteczność informacji sprawozdawczej jest celem sprawozdania finansowego. Powszechnie i słusznie łączona jest z jakością informacji sprawozdawczej. Informacja jest użyteczna, gdy jest stała w czasie i jest porównywalna. Niestale informacje powodują trudności z oceną jednostek i przepisów. Z pojęciem użyteczności informacji zawartej w sprawozdaniu finansowym związany jest realny problem, zauważanym przede wszystkim przez osoby niezajmujące się na co dzień rachunkowością. Przykładem jest sprzeczność wynikająca z troski o uczestników rynku przez państwa narzucające firmom zasady rachunkowości. Firmy chcąc sprostać stawianym wymaganiom, z jednej strony dążą do zaprezentowania prostej informacji i zrozumiałej dla każdego inwestora. Z kolei z drugiej strony napotykają na wielką komplikację informacji, jak najdokładniej przedstawiającą operacje finansowe. Ta sprzeczność pozwala podmiotom sprawozdawczym na manipulowanie danymi. Jednak kompletne ujawnienie wszystkich informacji musi budzić zastrzeżenia. Podmioty sprawozdawcze nie mogą być pozbawione prawa do nieujawniania wszystkich informacji, ponieważ mogłoby to wywołać sztuczność działań. To samo dotyczy podmiotów związanych z rynkiem giełdowym. Z jednej strony uważa się, że sprawozdania w większym stopniu powinny informować o aktywach niematerialnych w szczególności dotyczących tworzonej wartości firmy, wartości zasobów ludzkich (kapitału intelektualnego). Z drugiej strony między sprawozdaniem finansowym a rynkiem papierów wartościowych powinna pozostawać przestrzeń handlowa będąca obszarem przekazywania informacji o wartości rynkowej przedsiębiorstw. Dopuszczalna elastyczność w rachunkowości zmniejsza się poprzez eliminację możliwości wyboru, które tworzyły różnice w sprawozdaniach finansowych. Jest to efektem tworzenia światowych standardów i większości standardów rachunkowości (MSR/MSSF, US GAAP) a także polskich rozwiązań.</p>

Zródło: opracowanie własne na podstawie: (Kuhn, 1962, s. 75; Błażyńska, 2015, s. 42, 45 i 127; Popularna Encyklopedia Powszechna, T. 18, 1997, s. 343; Malara i Rzęchowski, 2011, s. 22; Hendriksen, van Breda, 2002, s. 140, 151 i 170; Gmytrasiewicz i Karmańska, 2002, s. 16 i 19; Matuszak, 2010; Gierusz i Martyniuk, 2009, s. 130; Wójtowicz (2015, s. 167 i 168); Cieślak, 2011, s. 94 – 97).

Chcąc zapewnić użyteczność informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym, powinno ono być sporządzone w taki sposób, aby cechowało się zrozumiałością, przydatnością, wiarygodnością i porównywalnością. O zakresie i sposobie ujęcia informacji decydują osoby prowadzące księgi rachunkowe i sporządzające sprawozdania finansowe, mając bezpośredni wpływ na wizerunek przedsiębiorstwa. W celu zapewnienia rzetelności informacji przekazywanych odbiorcom sprawozdań finansowych wymagane jest kierowanie się przez księgowych przepisami prawa, zasadami rachunkowości i „Kodeksem Zawodowej Etyki w rachunkowości”⁸. Kodeks wskazuje podstawowe normy zachowania⁹ księgowych, które gwarantują użyteczność i rzetelność przez sporządzających sprawozdania. Przedstawienie prawdziwego obrazu sytuacji finansowej podmiotu zapewni maksymalną użyteczność informacji sprawozdania finansowego (Wiercińska brak roku, s. 183 i 184). Jak zauważa M. Cieślak, jakość informacji determinowana jest zarówno przez jakość standardów, jak i przez „zachowanie” jednostek sporządzających sprawozdanie (2011, s. 82). Podmioty stosujące narzędzia polityki rachunkowości powinny mieć na uwadze to, że skutki ich oddziaływania są z najczęściej długookresowe oraz wzajemnie powiązane. Polityka rachunkowości kończy się tam, gdzie zaczyna się niejasne przedstawianie obrazu „zamazywanie danych” oraz podawanie nieprawdziwych informacji, czyli „fałszowanie” (Gierusz i Martyniuk, 2009, s. 127).

Cechy zrozumiałości, przydatności, wiarygodności i porównywalności, z uwzględnieniem podstawowych składników tych cech, stanowią atrybut użyteczności informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym. Próba zidentyfikowania cech, które sprawiają, że informacja pochodząca z rachunkowości staje się użyteczna, została podjęta w SFAC nr 2 poprzez stworzenie uogólnień i procedur ułatwiających podejmowanie decyzji. Uwaga skierowana jest na to, że podstawowe kryterium wyboru pomiędzy możliwościami powinna być odpowiedź na pytanie, która z proponowanych metod zaowocuje uzyskaniem bardziej użytecznej informacji? Istotne jest także rozważnie, czy wartość informacji możliwej do uzyskania jest

⁸ „Potrzeba istnienia Kodeksu Zawodowej Etyki w Rachunkowości wynika ze świadomości, iż zawód osób zajmujących się rachunkowością jest nierozzerwalnie związany z działalnością gospodarczą i społeczną. Jakość pracy świadczonej przez osoby wykonujące taki zawód określa w dużej mierze nie tylko rozwój zatrudniającej je jednostki. Przekłada się ona - bezpośrednio – na decyzję różnych grup użytkowników informacji pochodzących z rachunkowości a także – pośrednio – ma znaczenie dla zmian gospodarczych i społecznych” (Kamela-Sowińska 2010, s. 45).

⁹ Podstawowe normy zachowania księgowych wg Kodeksu Zawodowej Etyki w Rachunkowości, to: zasada kompetencji zawodowych, zasada wysokiej jakości pracy, zasada niezależności zawodowej, zasada odpowiedzialności za przygotowanie i prezentowane informacje z zakresu rachunkowości, zasada właściwego postępowania w relacjach z osobami, jednostkami i instytucjami powiązanymi z nią zawodowo, zasada właściwego postępowania w przypadkach sporu i sprzeczności interesów, zasada właściwego postępowania w szczególnych sytuacjach jednostki prowadzącej rachunkowość, zasada zachowania tajemnicy zawodowej, zasada właściwego oferowania usług z dziedziny rachunkowości (Wiercińska brak roku, s. 183 i 184).

na tyle większa od informacji posiadanej, że usprawiedliwia poniesienie dodatkowych kosztów (Cieślak, 2011, s. 74-75).

Staranne wyważenie cech jakościowych pozwala przedstawić w sprawozdaniu finansowym rzetelny i jasny obraz (true and fair view) sytuacji i dokonań podmiotu. Stanowi to jeden z etapów tworzenia w jednostce zasad odpowiedzialnego biznesu. Jeżeli dane zawarte w sprawozdaniu finansowym spełniają określone wymogi jakościowe, umożliwiają pokazanie rzeczywistego obrazu danej jednostki oraz podejmowanie optymalnych decyzji i dokonywanie właściwych ocen. Pomimo możliwości elastycznego prezentowania danych w sprawozdaniu finansowym między innymi wynikającej z dokonywania wyborów spośród wielu alternatywnych rozwiązań, zawsze wymagana jest taka informacja, która nie będzie zniekształcana, ze względu na różne potrzeby jej użytkowników. Nadrzędną zasadą przy sporządzaniu sprawozdania dla realizacji koncepcji społecznej odpowiedzialności zawsze powinien być prawdziwy i rzetelny obraz sytuacji majątkowo-finansowej danego podmiotu (Gierusz i Martyniuk, 2009, s. 128-129 i 132).

W warunkach gospodarki rynkowej bardzo ważne staje się potwierdzenie wiarygodności informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym. Ocena rocznego sprawozdania finansowego, jego prawidłowości, rzetelności i jasności dla społecznej odpowiedzialności powinna stać się regułą a nie obowiązkiem dla ograniczonej przepisami prawa grupy podmiotów. Obiektywizm i wierne przedstawienie rzeczywistości uznaje się za konieczne atrybuty wiarygodnego, odpowiedzialnego społecznie systemu rachunkowości. Jego rolą jest ujawnianie informacji o sytuacji majątkowej, finansowej i dochodowej za pomocą sporządzania raportów rocznych, w szczególności za pomocą sprawozdania z działalności podmiotu (Gierusz i Matyniuk, 2009, s. 132-135).

Warte przytoczenia jest również stwierdzenie J. Błażyńskiej dotyczące rozpatrywania użyteczności w kontekście koncepcji społecznej odpowiedzialności. Jej zdaniem, użyteczność, czyli podejście pragmatyczne, jest łączone z postawą utylitarną, czyli z postawą, według której działania przedsiębiorstw są moralne, jeżeli dążąc do własnych celów, zaspokajają się potrzeby ogółu. Takie podejście jest zbieżne z koncepcją społecznej odpowiedzialności (2015, s. 94).

Reasumując dotychczasowe rozważania dotyczące użyteczności informacji pochodzącej z rachunkowości można stwierdzić, że jest ona ściśle związana z cechami jakościowymi informacji dostarczanych przez rachunkowość. Rachunkowość w aspekcie cech jakościowych informacji, które dostarcza, podlega ewaluacji, o czym świadczą zróżnicowane specyfikacje cech jakościowych wyselekcjonowane metodą analizy porównawczej na podstawie literatury

przedmiotu oraz zmiany uregulowań prawnych w zakresie cech jakościowych informacji generowanych przez system rachunkowości. Ponadto użyteczność informacji pochodzących z rachunkowości zdeterminowana jest potrzebą i indywidualnymi predyspozycjami jej odbiorcy. Jedną z takich potrzeb, jest konieczność, odznaczenia się użytecznością informacji sprawozdawczej podmiotu społecznie odpowiedzialnego.

Autorka na potrzeby pracy przyjmuje, że użyteczność informacji sprawozdawczej podmiotu społecznie odpowiedzialnego, stanowi informacja:

- kompletna, bezstronna, pozbawiona błędów i zniekształceń;
- dostarczona szerokiemu kręgu interesariuszom na czas;
- uwzględniająca zastosowanie starannie wyważonych, właściwych dla okresu sprawozdawczego cech jakościowych sprawozdania finansowego;
- pozwalającą na przedstawienie w sprawozdaniu finansowym rzetelnego i jasnego obrazu (*true and fair view*) sytuacji i dokonań podmiotu;
- uzyskana z uwzględnieniem zasady ekonomiki jej pozyskania;
- pozwalająca realizować koncepcję społecznej odpowiedzialności.

3.6. Aktywa kompetencyjne w sprawozdaniu finansowym podmiotu społecznie odpowiedzialnego

Aktywa są to kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe o wiarygodnie określonej wartości, powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń, które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych (Ustawa z 29 września 1994, art. 3 ust. 1 pkt 12). W odniesieniu do powyższej definicji M. Masztalerz zauważa, że aktywa stanowią ogół środków gospodarczych (zasobów), nad którymi jednostka sprawuje kontrolę, przy czym nie jest to równoznaczne z posiadaniem do nich prawa własności. Aktywa mogą obejmować składniki majątku będące własnością innej jednostki, o ile jednostce przypadają w udziale ryzyko i korzyści z dysponowania nimi. Kontrola majątku, a nie jego własność jest nadrzędnym kryterium. Wiarygodnie określoną wartość aktywów uzyskuje się w drodze wyceny składników majątku, przy zastosowaniu przyjętych zasad wyceny, które stosowane są w rachunkowości. Aktywa zostają pozyskiwane przez jednostkę w wyniku uprzednio zaistniałych zdarzeń (np. zakupu, wytworzenia we własnym zakresie, wniesienia wkładu przez wspólnika, otrzymanej darowizny), w celu uzyskania z nich w przyszłości korzyści ekonomicznych wpływu do jednostki środków pieniężnych lub ich ekwiwalentów (2011, s. 35).

Zgodnie z definicją aktywów wypracowaną przez Amerykańską Komisję ds. Stanowienia Rachunkowości Finansowej, aktywa, to zasoby ekonomiczne, do których nabyło się prawo (jako rezultat dokonanej transakcji lub innego mającego miejsce zdarzenia), dzięki któremu istnieje prawdopodobieństwo osiągnięcia przyszłych przepływów netto. Wspólną cechą wszystkich aktywów i ekonomicznych zasobów jest „potencjał usługowy” lub „przyszłe korzyści ekonomiczne”, umiejętność świadczenia usług lub przynoszenia korzyści jednostkom je wykorzystującym. Ten potencjał usługowy lub przyszłe korzyści ekonomiczne powodują wpływy gotówki do jednostki (za: Dobija, 2010, s. 12).

W aspekcie powyższej definicji D. Dobija wyszczególnia trzy podstawowe cechy charakteryzujące aktywa, które mogą być ujawniane w bilansie majątkowym firmy. Zalicza do nich (2010, s. 12):

- oczekiwane wniesienie bezpośrednio lub pośrednio przyszłych korzyści w postaci wpływów operacyjnych netto;
- uzyskiwanie korzyści i kontrolowanie dostępu do tego składnika aktywów przez innych;
- transakcja lub inne zdarzenie daje jednostce prawo lub kontrolę nad już osiągniętymi korzyściami.

Inne brzmienia definicji aktywów, są następujące (Grabiński, 2010, s. 45-46):

- MSR/MSSF - aktywa to zasób kontrolowany przez jednostkę w wyniku zdarzeń z przeszłości, z którego według przewidywań, jednostka osiągnie w przyszłości korzyści ekonomiczne.
- FASB (USA) – aktywa to prawdopodobne przyszłe korzyści ekonomiczne otrzymane lub kontrolowane przez jednostkę w rezultacie przeszłych transakcji lub zdarzeń,
- UK GAAP (Wielka Brytania) – aktywa to prawa (lub inny dostęp) do przyszłych korzyści ekonomicznych kontrolowanych przez jednostkę w wyniku przeszłych transakcji lub zdarzeń,
- Kanada – aktywa to zasoby ekonomiczne kontrolowane przez jednostkę rezultacie przeszłych zdarzeń i z których można oczekiwać przyszłych korzyści ekonomicznych,
- Australia – aktywa to przyszłe korzyści ekonomiczne kontrolowane przez jednostkę w wyniku dokonanych transakcji lub innych zdarzeń z przeszłości,
- Nowa Zelandia – aktywa to potencjał do wykonania usług lub przyszłe korzyści ekonomiczne kontrolowane przez jednostkę w wyniku dokonanych transakcji lub też innych zaistniałych zdarzeń.

Obecnie trwają wspólne prace IASB oraz FASB nad zmianami definicji aktywów. Rady ustaliły, że dotychczasowa definicja aktywów posiadała wady, w szczególności:

- niektórzy użytkownicy błędnie interpretują terminy przewidywany oraz prawdopodobny odnoszące się do przyszłych korzyści ekonomicznych jako wymóg wysokiego prawdopodobieństwa ich realizacji,
- definicje kładą zbyt duży nacisk na identyfikację przeszłych korzyści ekonomicznych, zamiast skupiać się na istniejącym obecnie zasobie ekonomicznym,
- niektórzy użytkownicy błędnie interpretują pojęcie kontrola używając go w takim samym znaczeniu jak w przypadku konsolidacji, podczas gdy interpretacja tego terminu powinna skupiać się na tym czy jednostka ma prawo lub uprzywilejowany dostęp do zasobów ekonomicznych,
- definicje kładą nadmierny nacisk na identyfikację przeszłych zdarzeń, w wyniku których powstały aktywa, zamiast skupiać się na tym, czy jednostka na dostęp do zasobu ekonomicznego na dzień bilansowy.

W związku z powyższym Rady wstępnie przyjęły roboczą definicję aktywów w brzmieniu: „składnikiem aktywów podmiotu jest obecny zasób ekonomiczny, do którego jednostka ma prawo lub dostęp, którego inne jednostki nie posiadają. Zasób ekonomiczny posiada następujące cechy: jest rzadki i zdolny do generowania wpływu środków pieniężnych lub ograniczenia ich wpływu, bezpośrednio lub pośrednio, samodzielnie lub wspólnie z innymi zasobami ekonomicznymi, prawo lub dostęp, którego inne jednostki nie posiadają, pozwala jednostce na korzystanie z zasobów ekonomicznych, a jego wykorzystanie przez inne podmioty może być wykluczone lub ograniczone (NET 2, za: Kwiecińska, 2015, s. 59-60).

Do najcenniejszych aktywów będących w dyspozycji podmiotów gospodarczych, które odniosły sukces, należą aktywa niematerialne, reprezentowane w szczególności przez własność intelektualną. W gospodarce światowej zauważalny jest trend przechodzenia od gospodarki opartej na zasobach materialnych do gospodarki, w której kluczem do sukcesu jest aktywność umysłowa (Zarzecki, s. 30).

Elementem struktury kapitału intelektualnego są kompetencje. Autorami koncepcji kapitału intelektualnego, którzy wprost zaproponowali kompetencje jako element koncepcji kapitału intelektualnego, są między innymi: K. Sveiby, J. Warschat, K. Wagner, J. Hauss; B. Skuza, M. Bratnicki; G. Petrash, L. Edvisson, H. Onge, Ch. Armstrong, W. R. Bukowitz i R. L. Williams; M. Bratnicki i J. Strużyna; K. Haanes, B. Lowendahl, A. Brooking, a także

G. Ross. Kompetencje w postaci czynnika szczegółowego kapitału intelektualnego autorzy przedstawiają jako element charakteryzujący kapitał ludzki, lub jako aktywa ludzkie (Szymczak-Staniek, 2012, s. 126).

Najprostsze ujęcie kapitału intelektualnego stanowi różnicę między wartością rynkową podmiotu a jego wartością księgową, która jest sumą zasobów niematerialnych nieujętych w bilansie księgowym (Samelak, 2013, s. 140). W rachunkowości tak rozumiane uproszczenie kapitału intelektualnego wymaga jego traktowania jako pozycja bilansowa umieszczona

w pasywach – obok kapitałów finansowych, którego odpowiednikiem po stronie aktywów powinny być aktywa niematerialne. Tak się jednak nie dzieje. Na razie wartość kapitału intelektualnego nie jest nigdzie wykazywana. Nie ma także żadnego oficjalnego dokumentu sprawozdawczości finansowej, który stanowiłby podstawę określenia jego wartości (Zielińska, 2005, s. 359).

Z powyższego wynika, że pomimo uznania kapitału intelektualnego za bogactwo podmiotu, za jego skarb, który obecnie napędza globalną gospodarkę przyszłości i stanowi klucz do sukcesu XXI wieku (Samelak, 2013, s. 140), nie jest on ujmowany w pełnym zakresie w sprawozdaniu finansowym. Powoduje to zniekształcenie odzwierciedlenia rzeczywistego obrazu podmiotu, jego możliwości a także zysków. Ponadto utrudnia właściwe zarządzanie i wykorzystanie zasobów niematerialnych. Nie jest to sytuacja korzystna zarówno dla samej jednostki, jak i dla szerokiego kręgu odbiorców sprawozdań finansowych (Zielińska, 2005, s. 359).

Głównym powodem tego stanu są obiektywne trudności związane z wiarygodnym pomiarem w mierniku pieniężnym wartości większości elementów kapitału intelektualnego. Każdy jego składnik musiałby spełniać równocześnie wszystkie warunki wynikające z definicji aktywów jako kategorii sprawozdania finansowego (Samelak, 2013, s. 140).

Zarówno w praktyce gospodarczej, jak i w literaturze przedmiotu nie wypracowano jednolitego standardu odnośnie do pomiaru, wyceny i raportowania kapitału intelektualnego, jak to ma miejsce w wypadku innych aktywów niematerialnych. Modele w większości przypadków nie są modelami uniwersalnymi, ogólnymi do zaadoptowania przez większą grupę firm o różnych wykorzystywanych modelach biznesowych. Nie rozwiązano także kwestii prezentacji tego zasobu organizacji. Z literatury przedmiotu wynika, że rozważania w tym zakresie skupiają się na dwóch przeciwstawnych sobie pytaniach:

1. Czy prezentacja aktywów niematerialnych powinna być ujmowana w ramach obecnych standardów rachunkowości finansowej i prezentowana jako element sprawozdania finansowego w jego obecnej formie, kształcie i zakresie?
2. Czy prezentacja kapitału intelektualnego powinna przyjąć odmienną formę np. opisową i być prezentowana albo w całkowicie oddzielnym raporcie, albo dołączona jako oddzielny element do raportu rocznego? (Kasiewicz, Rogowski, 2006).

Z literatury przedmiotu wynika, że kierunki zmian współczesnej sprawozdawczości finansowej obejmują w szczególności (Samelak, 2011, s. 156-158):

- dążenie do ustalania w sprawozdaniu finansowym wartości rynkowej przedsiębiorstwa z uwzględnieniem dotychczas nieuwjmowanych elementów jego kapitału intelektualnego,
- promowanie w jednostkach gospodarczych zasad odpowiedzialności społecznej i zachowań etycznych w celu wyeliminowania fałszowania sprawozdań finansowych,
- orientację treści i wyceny sprawozdania finansowego na zaspokojenie potrzeb informacyjnych wybranych odbiorców „kosztem” tzw. powszechnego użytkownika,
- przekształcenie sprawozdania (raportu) finansowego w sprawozdanie (raport) biznesowe poprzez uzupełnienie dotychczasowego rocznego raportu finansowego o nowe obszary informacji dotyczące prowadzenia biznesu,
- dążenie do stworzenia i stosowania na całym świecie jednego zestawu globalnych standardów sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych.

Obecnie obserwowane zmiany celu i zasad pomiaru w rachunkowości dotyczą zarówno rachunkowości zarządczej, jak i finansowej, w tym zwłaszcza w sprawozdawczości finansowej. Trwająca na świecie od wielu lat krytyka sprawozdania finansowego dotyczy przede wszystkim (Walińska, 2009, s. 334):

- zasad pomiaru, a w szczególności przedmiotu pomiaru – wskazując, że sprawozdanie finansowe nie ujawnia wszystkich zasobów majątkowych przedsiębiorstwa między innymi kapitału intelektualnego, oraz
- sposobu pomiaru – podkreślając, że do wyceny sprawozdania finansowego stosuje się niewłaściwe miary wyceny oparte na wartości historycznej.

Ogromny wzrost znaczenia kapitału intelektualnego w organizacji, jako czynnika o charakterze strategicznym, spowodował konieczność zarządzania zasobami niematerialnymi. Zarządzanie wynika z potrzeby dostarczenia pełnej informacji o działalności podmiotu jego interesariuszom oraz z potrzeby zintegrowania strategii kapitału

intelektualnego ze strategią podmiotu. W konsekwencji bardzo ważne stało się raportowanie kapitału intelektualnego, ponieważ obecna informacja zawarta w sprawozdaniu finansowym nie zaspokaja rosnących oczekiwań informacyjnych interesariuszy i zarządzających w zakresie kapitału intelektualnego (Samelak, 2013, s. 142). Jak zauważa D. Dobija, oprócz standardowych sprawozdań finansowych, zarządzający decydują się na informowanie o tych istotnych dla przedsiębiorstwa zasobach w postaci dodatkowych informacji przekazywanych wszystkim zainteresowanym. Raporty przybierają różną postać. Może to być część opisowa w raporcie rocznym jednostki. Mogą to być przygotowane dodatkowe sprawozdania dotyczące właśnie zasobów niematerialnych. Sprawozdanie takie może zostać umieszczone w raporcie rocznym, może zostać upublicznione, może też być częścią odrębnego sprawozdania społeczno-środowiskowego. Może także stanowić formę raportu menedżerskiego, który charakteryzuje się odpowiednim stopniem szczegółowości danych zawartych w tych sprawozdaniach oraz krótszymi okresami sprawozdawczymi, co wynika z istoty przeznaczenia tych danych. Z kolei dane w sprawozdaniach przygotowywanych dla interesariuszy zewnętrznych charakteryzują się informacjami wysoce zagregowanymi (2010, s. 15 i 16).

Pierwszy na świecie dodatek do raportu rocznego poświęconego kapitałowi intelektualnemu w 1989 roku opublikowała szwedzka firma WM-Data (Bontis, 2001, s. 43). Z kolei w 1994 roku szwedzka firma ubezpieczeniowa Skandia rozpoczęła prace nad pierwszym Raportem Rocznym IC dotyczącym kapitału intelektualnego, którego opublikowała w maju 1995 roku i przedstawiła właścicielom na walnym zgromadzeniu. Dokument zatytułowano *Identyfikacja kapitału intelektualnego* i był on załącznikiem do raportu rocznego Skandii za 1994 rok (Edvinsson i Malone, 2001, s. 46 i 87). W 2001 roku HLEG (High Level Expert Group), powołana przez Komisję Europejską, także publikuje swój pierwszy raport dotyczący aktywów niematerialnych (za: Sopińska, 2010, s. 99).

Dotychczas stosowane w praktyce sprawozdania o kapitale intelektualnym przygotowywane przez firmy i raportowane jako dodatkowe informacje w raportach rocznych, są formami, które uwzględniają liczby, narracje oraz wizualizację. Zawierają nie tylko liczby i wskaźniki, ale także opisy – opowieści o wiedzy i innych zasobach niematerialnych, informacje o „sposobie produkowania” kapitału intelektualnego oraz często rysunek będący wizualną informacją o wykorzystywaniu tego kapitału. Opowieści o kapitale intelektualnym różnią się w firmach. Czasami podmioty łączą raport o kapitale intelektualnym (czy też o zarządzaniu wiedzą) z raportem społeczno-środowiskowym. Raporty stanowią opowieść o zasobach wiedzy wykorzystywanych przez firmy oraz o tym jak

te zasoby współdziałają i pomagają firmie realizować postawione przed nią cele. Sprawozdania o kapitale intelektualnym identyfikują wyzwania w zakresie zarządzania wiedzą, do których należą wysiłki zarządzających w rozwijaniu zasobów intelektualnych (Dobija, 2003, s. 215).

Zdaniem autorki podejmowane próby raportowania kapitału intelektualnego świadczą o dążeniu danego podmiotu do przedstawienia prawdziwego obrazu swojej sytuacji majątkowo-finansowej. Z kolei w myśl definicji idei społecznej odpowiedzialności zaproponowanej przez J. Krasodomską, takie podejście stanowi próbę przyczynia się do jej realizacji, ale nie do końca. Nie ma bowiem odzwierciedlenia wartościowego kapitału intelektualnego. Na razie wartość kapitału intelektualnego nie jest nigdzie wykazywana, nie ma także żadnego oficjalnego dokumentu sprawozdawczości finansowej, który stanowiłby podstawę określenia jego wartości. Zdaniem autorki niniejszej pracy, takie okoliczności nie pozwalają w pełni realizować oczekiwań społeczeństwa, względem podmiotu społecznie odpowiedzialnego, z uwagi na jakość informacji zawartej w sprawozdaniu i jej obecny poziom użyteczności. Brak prezentacji aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym podmiotu społecznie odpowiedzialnego zmniejsza użyteczność informacji prezentowanej w sprawozdaniu. Zatem ujęcie aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym poprawiłaby użyteczność informacji sprawozdania finansowego podmiotu społecznie odpowiedzialnego.

WYCENA I PREZENTACJA AKTYWÓW KOMPETENCYJNYCH W PRAKTYCE POLSKICH PODMIOTÓW SPOŁECZNIE ODPOWIEDZIALNYCH – WYNIKI BADAŃ EMPIRYCZNYCH

Rozdział czwarty poświęcony jest badaniom empirycznym. Ścisły związek teorii i praktyki rachunkowości spowodował, że rozpatrując wycenę aktywów kompetencyjnych podmiotu społecznie odpowiedzialnego, uwzględniono także poglądy praktyków rachunkowości. W rozdziale dotyczącym wyceny i prezentacji aktywów kompetencyjnych polskich podmiotów społecznie odpowiedzialnych przedstawiono metodykę przeprowadzonego badania, jego cel, dobór próby badawczej, zakres badania a także charakterystykę wykorzystanych narzędzi badania. Podmiotem badania jest podmiot odpowiedzialny w tym jednostka budżetowa, zaś przedmiotem badania metody wyceny i prezentacji aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniach finansowych. Dla potrzeb przeprowadzenia badania przedstawiono cele szczegółowe badania empirycznego, do których zaliczono:

- zestawienie czynników składających się na aktywa kompetencyjne,*
- zbadanie poglądów respondentów na wycenę aktywów kompetencyjnych i ich ujmowania w sprawozdaniu finansowym,*
- określenie, czy możliwe jest dokonanie wyceny aktywów kompetencyjnych i ich zaprezentowanie w sprawozdaniu finansowym.*

W rozdziale przedstawiono wyniki i wnioski z badania. Rozważania zawarte w niniejszym rozdziale pozwalają na realizację piątego celu szczegółowego.

4. 1. Metodyka badania empirycznego

Dotychczasowe rozważania dotyczące wyceny aktywów kompetencyjnych i użyteczności sprawozdania finansowego podmiotu społecznie odpowiedzialnego opierały się na analizie literatury i poglądach w niej zawartych, w szczególności środowiska naukowego. Jednak z uwagi na fakt, iż rachunkowość jest nauką stosowaną i zachodzi ścisły związek teorii z praktyką rachunkowości, rozpatrując wycenę aktywów kompetencyjnych podmiotu społecznie odpowiedzialnego a także ich prezentację w sprawozdaniu finansowym oraz jego użyteczność, należy uwzględnić opinie praktyków rachunkowości.

Ciągły rozwój rachunkowości, zmieniające się otoczenie i sposób postrzegania współczesnych zasobów podmiotu gospodarczego powoduje, że konieczne są zmiany w sposobie wyceny aktywów oraz ich prezentowania w sprawozdaniu finansowym. Dlatego w ramach niniejszego opracowania podjęto próbę ustalenia aktualnych poglądów praktyków rachunkowości na temat wyceny aktywów kompetencyjnych i ich ujmowania w sprawozdaniu finansowym oraz wpływu sposobu zastosowanej metody wyceny na użyteczność sprawozdania finansowego. Przeprowadzone badanie ma charakter wspierający w stosunku do zrealizowanych i zaprezentowanych w rozprawie studiów literaturowych.

Projektując badanie empiryczne, sformułowano trzy cele:

- zbadanie istoty i struktury (elementów składowych) aktywów kompetencyjnych oraz ich wpływu w kreowaniu wartości dla podmiotu funkcjonującego w warunkach społecznej odpowiedzialności,
- diagnoza obecnego stanu identyfikacji aktywów kompetencyjnych oraz stosowanych metod i zasad wyceny aktywów kompetencyjnych w podmiotach odpowiedzialnych¹⁰, społecznie odpowiedzialnych¹¹ i jednostkach budżetowych,
- diagnoza obecnego stanu prezentowania aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym.

Realizacja pierwszego celu ma pozwolić na zidentyfikowanie znajomości respondentów w zakresie składników aktywów kompetencyjnych. Ponadto przyczyni się do określenia istoty aktywów kompetencyjnych w kreowaniu wartości podmiotu.

Kolejny cel badania empirycznego pozwoli na poznanie poglądów respondentów w zakresie wyceny aktywów kompetencyjnych a także pozwoli zdiagnozować obecny stan metod i zasad wyceny stosowanych przez podmioty społecznie odpowiedzialnie oraz przez jednostki budżetowe. Podjęto także próbę odpowiedzi na pytanie, czy z punktu widzenia użyteczności sprawozdań finansowych dla praktyków rachunkowości wycena aktywów kompetencyjnych jest zasadna?

Realizacja trzeciego celu badania empirycznego przyczyni się do poznania obecnego stanu ujmowania aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym podmiotu.

Przeprowadzone badanie empiryczne ma charakter uzupełniający w odniesieniu do rozważań przeprowadzonych na podstawie analizy literatury.

Dla osiągnięcia postawionych celów badania zastosowano triangulację badań naukowych, polegającą na integracji dwóch lub większej liczby metod, a następnie łączeniu wniosków.

¹⁰ Podmioty odpowiedzialne zgodnie z X Rankiem Firm Odpowiedzialnych opublikowanym w Gazecie Prawnej. Ranking Odpowiedzialnych Firm jest co roku opracowywany przez B. Roka we współpracy z J. Horodeckim, a weryfikowany przez firmę Deloitte. Patronatem rankingu jest Forum Odpowiedzialnego Biznesu. Podstawą sporządzenia zestawień Rankingu Odpowiedzialnych Firm jest ankieta. W 2016 roku składała się z 60. pytań zamkniętych, podzielonych na pięć obszarów: odpowiedzialne przywództwo, zaangażowanie społeczne, komunikacja z interesariuszami, innowacyjność społeczna i odpowiedzialne zarządzanie. W 2016 roku w rankingu znalazło się 70 podmiotów.

Z kolei w 2017 roku ankieta składała się z 50. pytań zamkniętych, podzielonych na cztery obszary: odpowiedzialne prowadzenie biznesu, odpowiedzialne relacje (wewnętrzne, z otoczeniem społecznym i przyrodniczym), zrównoważony rozwój i odpowiedzialne innowacje (w zakresie jakości życia zawodowego, rozwoju społecznego i wpływu na środowisko). Ze względu na zmiany dokonywane co rok w ankiecie nie jest możliwe porównanie punktacji uzyskanej w badanym roku z wynikami z lat poprzednich. W 2017 roku zmieniła się także metodologia badania. Określono kryteria procentowe, które zadecydowały o zakwalifikowaniu 62. podmiotów do jednego z trzech poziomów (kryształowy, platynowy i diamentowy). W Rankingu Odpowiedzialnych Firm 2017 znalazło się ogółem 84. firm, które sklasyfikowano także pod kątem odpowiedzialnych innowacji oraz zrównoważonego rozwoju. Z uwagi na mniejszą liczbę populacji wynikającą z opublikowanego w Gazecie Prawnej w dniu 12 maja 2017 roku Rankingu CSR 2017, do niniejszego badania przyjęto 101 odpowiedzialnych firm, w tym 31. społecznie odpowiedzialnych wyłonionych w drodze badania w 2016 roku.

¹¹ Podmioty społecznie odpowiedzialne ustalone na podstawie zestawienia o nazwie „Lista Firm Społecznie Odpowiedzialnych”. Było to dodatkowe zestawienie rankingu firm odpowiedzialnych tworzone w ramach skróconej i uproszczonej ankiety, które mogły wypełnić podmioty mniej zaawansowane w procesie wdrażania zasad CSR.

Na etapie projektowania badania uznano, że nie jest konieczne osiągnięcie reprezentatywności wyników a uzyskanie odpowiedzi mają przedstawić indywidualne poglądy respondentów na następujące pytania postawione w kwestionariuszu ankietowym:

1. Jakie składniki kształtują aktywa kompetencyjne?
2. Czy aktywa kompetencyjne mają wpływ na kreowanie wartości dla podmiotu?
3. Jakie metody identyfikacji ma / mają zastosowanie względem aktywów kompetencyjnych w praktyce rachunkowości?
4. Która z metod wyceny aktywów kompetencyjnych zdaniem praktyków rachunkowości jest właściwa?
5. Czy aktywa kompetencyjne są ujmowane w sprawozdaniu finansowym oraz w której części sprawozdania i w jakim zakresie?
6. W jaki sposób ujmować aktywa kompetencyjne w sprawozdaniu finansowym?
7. Czy prezentowanie aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym wpływa na poprawę jego użyteczności?
8. Czy prezentacja aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym ułatwia lub ułatwi realizację idei społecznej odpowiedzialności?

Realizacja wyżej wymienionych celów badania empirycznego ma na celu weryfikację hipotezy badawczej – wycena aktywów kompetencyjnych i ich ujęcie w sprawozdaniu finansowym poprawią użyteczność informacji sprawozdania finansowego jednostki budżetowej, jako podmiotu społecznie odpowiedzialnego.

Aby zrealizować wyżej przedstawione cele wymagany jest dobór odpowiednich podmiotów podlegających badaniu. Na etapie projektowania wybrano dwie grupy respondentów:

- 1) 101 podmiotów odpowiedzialnych w tym 31 podmiotów społecznie odpowiedzialnych;
- 2) 16 izb administracji skarbowej, jako podmiotu niniejszej rozprawy.

Podmioty odpowiedzialne przedstawia tabela 17.

Tabela 17. Firmy odpowiedzialne w 2016 roku

Lp.	Podmiot	Lp.	Podmiot
1	Orange Polska	36	Grupa Azoty Zakłady Azotowe "Puławy" SA
2	Polpharma	37	BAMA Logistics sp. z o.o.
3	Coca-Cola HBC Polska sp. z o.o.	38	Grupa Nowy Styl
4	Schenker sp. z o.o.	39	Fortum Power and Heat Polska sp. z o.o.
5	Grupa LOTOS SA	40	Volkswagen Motor Polska sp. z o.o.

6	Bank BGŻ BNP Paribas	41	Grupa Żywiec SA
7	Provident Polska SA	42	Bank BPH SA
8	Grupa Raben	43	Geofizyka Toruń SA
9	Bank Zachodni WBK	44	Carlsberg Polska
10	Scanmed SA	45	Grupa Sanofi
11	ING Bank Śląski	46	BASF Polska sp. z o.o.
12	Polski Koncern Naftowy ORLEN SA	47	Imperial Tobacco w Polsce
13	Kompania Piwowarska	48	Philips Lighting Poland sp z o.o.
14	ANG Spółdzielnia Doradców Kredytowych	49	Powszechna Kasa Oszczędności Bank Polski SA
15	Bank Handlowy w Warszawie SA	50	Skanska
16	CEMEX Polska	51	Totalizator Sportowy
17	GlaxoSmithKline Pharmaceuticals	52	IKEA Retail sp. z o.o.
18	Polska Spółka Gazownictwa sp. z o.o.	53	Credit Agricole Bank Polska SA
19	Tesco Polska	54	Tchibo Warszawa sp. z o.o.
20	EDF Polska	55	LW "Bogdanka" SA
21	Sitech sp. z o.o.	56	Michelin Polska SA
22	Volkswagen Poznań sp. z o.o.	57	PZU SA
23	Bank Millennium	58	mBank SA
24	TAURON Polska Energia	59	PKP SA
25	Bank Gospodarstwa Krajowego	60	Anwil SA
26	PCC EXOL SA	61	DHL Express (Poland) sp .z o.o.
27	Grupa Azoty SA	62	Grupa VELUX
28	TRI (Poland) sp. z o.o.	63	Robert Bosch sp. z o.o.
29	Danfoss Poland	64	KGHM Polska Miedź SA
30	Capgemini sp. z o.o.	65	Jeronimo Martins Polska
31	Toyota Motor Manufacturing Poland	66	Henkel Polska sp. z o.o.
32	NIVEA Polska sp. z o.o.	67	Rhenus Data Office Polska sp. z o.o.
33	Danone sp z o.o.	68	Aviva sp. z o.o.
34	Lyreco Polska SA	69	H&M Hennes & Mauritz sp. z o.o.
35	Grupa Górażdże Cement SA	70	JBCOMM Sp. z o.o.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: (Horodecki, 2016).

W 2016 roku grupę podmiotów odpowiedzialnych przedstawiono ujmując je w branżach:

- bankowość, sektor finansowy i ubezpieczeniowy,
- dobra konsumpcyjne,
- farmacja i medycyna
- paliwa, energetyka, wydobywanie,
- produkcja przemysłowa i chemiczna,
- telekomunikacja, technologia, media i rozrywka,
- transport, usługi, handel.

Takie ujęcie podmiotów odpowiedzialnych w rankingu pozwoliło na zestawienie liczby podmiotów wytypowanych do niniejszego badania empirycznego w poszczególnych branżach

ze wskazaniem struktury procentowej. Struktura podmiotów odpowiedzialnych objętych badaniem według branż przedstawia tabela 18.

Tabela 18. Struktura podmiotów odpowiedzialnych objętych badaniem według branż

Branża	Liczba podmiotów objętych badaniem	Udział procentowy
Bankowość, sektor finansowy i ubezpieczeniowy	14	20,00
Dobra konsumpcyjne	8	11,43
Farmacja i medycyna	4	5,71
Paliwa, energetyka, wydobywanie	9	12,86
Produkcja przemysłowa i chemiczna	20	28,57
Telekomunikacja, technologia, media i rozrywka	4	5,71
Transport, usługi, handel	11	15,71
Razem	70	100,00

Źródło: opracowanie własne na podstawie: (Horodecki, 2016).

Z kolei podmioty społecznie odpowiedzialne ustalone na podstawie zestawienia przygotowanego w ramach projektu „Lista Firm Społecznie Odpowiedzialnych” przedstawia tabela 19.

Tabela 19. Lista firm społecznie odpowiedzialnych w 2016 roku

Lp.	Podmiot	Lp.	Podmiot
1	Grupa KOPEX	17	Siemens sp. z o.o.
2	Samsung Electronics Polska Sp. zo.o.	18	Grupa Sarigato
3	Grupa Adamed	19	Medicover sp. z o.o.
4	L'Oréal Polska	20	Mercator Medical SA
5	T-Mobile Polska	21	DPD Polska Sp. z o.o.
6	Grupa GPEC	22	MetLife
7	PCC Rokita SA	23	Sela sp. z o.o.
8	Leroy Merlin Polska sp. z o.o.	24	Antalis Poland Sp. z o.o.
9	Dentons	25	Miejskie Przedsiębiorstwo Wodociągów i Kanalizacji S.A. w Krakowie
10	Grupa Saint-Gobain	26	Animex
11	Grupa Kęty	27	Warmiński Bank Spółdzielczy
12	Międzynarodowy Port Lotniczy im. Jana Pawła II Kraków - Balice sp. z o.o.	28	Havas Media Group
13	Veolia Energia Polska SA	29	Kredyt Inkaso
14	Ambra sp. z o.o.	30	Krakvet Marek Batko sp. k.
15	Rossmann SDP sp. z o.o.	31	Akzo Nobel Decorative Paints
16	ArcusLink Tłumaczenia Specjalistyczne s.c.		

Źródło: opracowanie własne na podstawie: (Rok, 2016).

Przy doborze powyższej grupy respondentów kierowano się takimi czynnikami jak:

- uzyskanie przez podmiot tytułu firmy odpowiedzialnej lub firmy społecznie odpowiedzialnej, co jest właściwe dla podmiotu zawartym w tytule rozprawy,
- dostęp do zewnętrznych systemów rachunkowości,
- poznanie poglądów w badanym zakresie praktyków rachunkowości sektora prywatnego,
- podmioty, w których dokonywanie opisów i wartościowania stanowisk pracy jest fakultatywne.

Kolejna grupa respondentów dotyczy podmiotu niniejszej rozprawy w postaci wszystkich 16 izb administracji skarbowej w Polsce. Są to jednostki budżetowe sektora finansów publicznych reprezentowane przez dyrektorów izb administracji skarbowych. Populacja badania została ustalona na podstawie załącznika nr 1 do Rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie terytorialnego zasięgu działania oraz siedzib dyrektorów izb administracji skarbowej, naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych oraz siedziby dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (Rozporządzenie MRiF z 24 lutego 2017). Zbiór obejmował reprezentantów podmiotów wyszczególnionych w poniższej tabeli 20.

Tabela 20. Jednostki budżetowe sektora finansów publicznych w Polsce uwzględnione w badaniu empirycznym

Lp.	Nazwa jednostki budżetowej sektora finansów publicznych
1.	Izba Administracji Skarbowej we Wrocławiu województwo dolnośląskie
2.	Izba Administracji Skarbowej w Bydgoszczy województwo kujawsko-pomorskie
3.	Izba Administracji Skarbowej w Lublinie województwo lubelskie
4.	Izba Administracji Skarbowej w Zielonej Górze województwo lubuskie
5.	Izba Administracji Skarbowej w Łodzi województwo łódzkie
6.	Izba Administracji Skarbowej w Krakowie województwo małopolskie
7.	Izba Administracji Skarbowej w Warszawie województwo mazowieckie
8.	Izba Administracji Skarbowej w Opolu województwo opolskie
9.	Izba Administracji Skarbowej w Rzeszowie województwo podkarpackie
10.	Izba Administracji Skarbowej w Białymstoku województwo podlaskie
11.	Izba Administracji Skarbowej w Gdańsku województwo pomorskie
12.	Izba Administracji Skarbowej w Katowicach województwo śląskie
13.	Izba Administracji Skarbowej w Kielcach województwo świętokrzyskie
14.	Izba Administracji Skarbowej w Olsztynie województwo warmińsko-mazurskie
15.	Izba Administracji Skarbowej w Poznaniu województwo wielkopolskie
16.	Izba Administracji Skarbowej w Szczecinie województwo zachodniopomorskie

Zródło: opracowanie własne na podstawie: (zał. 1 do Rozporządzenia MRiF z 24 lutego 2017).

Przy doborze tej grupy respondentów kierowano się takimi czynnikami jak:

- grupa respondentów stanowiąca podmiot niniejszy rozprawy,
- poznanie poglądów w badanym zakresie praktyków rachunkowości sektora finansów publicznych,
- grupa respondentów podlegająca w ostatnim okresie licznym transformacjom w tym nawiązujących do kwalifikacji i kompetencji kandydatów do pełnienia służby, o której mowa w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej (Ustawa z dnia 16 listopada 2016),
- podmioty, w których na mocy prawa dokonywane są opisy i wartościowanie stanowisk pracy.

Badanie ma charakter pełny. Przygotowane badanie empiryczne przyjęło formę badania ankietowego z wykorzystaniem kwestionariusza. Kwestionariusze zostały udostępnione respondentom za pośrednictwem operatora pocztowego w formie papierowej z możliwością dostępu do elektronicznej formy ankiety. Adresy respondentów ustalono na podstawie Biuletynu Informacji Publicznej dostępnego w Internecie, Krajowego Rejestru Sądowego lub witryn internetowych podmiotów podlegających badaniu.

Wprowadzenie do kwestionariusza ankietowego ma charakter informacyjno-objaśniający i zawiera takie elementy, jak:

- określenie tematu i celu przeprowadzenia badania,
- informację o strukturze kwestionariusza,
- instrukcję sposobu udzielania odpowiedzi,
- informację o dobrowolności i poufności udziału respondenta w ankiecie,
- informację o sposobie dokonania zwrotu wypełnionego kwestionariusza ankietowego,
- podziękowania za wypełnienie kwestionariusza ankietowego.

Natomiast druga część kwestionariuszy została podzielona na cztery sekcje o tytułach:

- aktywa kompetencyjne,
- wycena aktywów,
- użyteczność sprawozdania finansowego,
- metryczka.

Moduł aktywa kompetencyjne składa się z dwóch pytań dotyczących pierwszego celu szczegółowego badania empirycznego, czyli zbadania istoty i struktury (elementów składowych) aktywów kompetencyjnych oraz ich wpływu w kreowaniu wartości dla podmiotu funkcjonującego w warunkach społecznej odpowiedzialności.

Natomiast moduł drugi zasadniczej części kwestionariusza również składa się z dwóch kolejnych pytań i poświęcony jest realizacji drugiego celu szczegółowego badania empirycznego, polegającego na diagnozie obecnego stanu identyfikacji aktywów kompetencyjnych oraz stosowanych metod i zasad wyceny aktywów kompetencyjnych w podmiotach odpowiedzialnych, społecznie odpowiedzialnych i jednostkach budżetowych. Podjęta została próba odpowiedzi na pytanie, czy z punktu widzenia praktyków rachunkowości wycena aktywów kompetencyjnych jest zasadna, a także która z metod wyceny powinna być zastosowana do wyceny aktywów kompetencyjnych?

Trzecia sekcja zasadniczej części kwestionariusza ankietowego składa się z sześciu pytań i poświęcona jest realizacji trzeciego celu szczegółowego badania empirycznego dotyczącego diagnozy obecnego stanu prezentowania aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym. Podjęto próbę odpowiedzi, czy z punktu widzenia praktyków rachunkowości jest zasadne oraz w jaki sposób, ujmowanie aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym oraz, czy zaprezentowanie aktywów kompetencyjnych wpłynie na poprawę użyteczności sprawozdania finansowego, w tym w aspekcie idei społecznej odpowiedzialności?

Ostatni moduł przygotowanego kwestionariusza stanowi metryczka. W tej części ankiety respondenci zostali poproszeni o wpisanie danych ich dotyczących w zakresie:

- zajmowanego stanowiska pracy
- płci,
- wieku,
- stażu pracy w organizacji,
- stażu pracy ogółem,
- wykształcenia.

Ponadto poproszono respondentów o określenie:

- okres istnienia podmiotu na rynku,
- branży, sektora, do której organizacja należy,
- województwa, w którym zlokalizowana jest organizacja,
- liczby zatrudnionych pracowników w organizacji,
- wielkości uzyskanych obrotów w ostatnim roku (w przypadku organizacji sektora publicznego o określenie wielkości uzyskanych wpływów podatkowych).

4. 2. Wstępne wyniki badań

Grupę badawczą stanowiły podmioty odpowiedzialne w tym społecznie odpowiedzialne zgodnie z X Rankiem Firm Odpowiedzialnych opublikowanym w Gazecie Prawnej i izby administracji skarbowej. Procedura ustalania próby badawczej respondentów została szczegółowo omówiona w podrozdziale 4.1. Dla każdej z wymienionych grup zostały wysłane kwestionariusze w liczbie odpowiadającej próbie badawczej. Respondenci mieli możliwość wypełnienia i zwrotu kwestionariusza w wersji papierowej lub elektronicznej.

Liczba uzyskanych kwestionariuszy ankietowych wyniosła 14. Jeden spośród nich, z powodu braku wypełnionej metryczki uznano za błędny. Szczegółowe zestawienie otrzymanych kwestionariuszy ankietowych w formie papierowej i elektronicznej przedstawiono w tabeli 21.

Tabela 21. Zwrot kwestionariuszy z badania ankietowego

Opis	Grupa badawcza	Podmioty odpowiedzialne	Izby administracji skarbowej	Razem
Próba badawcza		101	16	117
Liczba kwestionariuszy nieodebranych		7	-	7
Zwrot kwestionariuszy błędnie wypełnionych		-	1	1
Zwrot kwestionariuszy papierowych		5	3	8
Zwrot kwestionariuszy elektronicznych		4	1	5
Łączny zwrot kwestionariuszy		9	4	13
Stopień zwrotu kwestionariuszy (%)		8,91	25	11,11

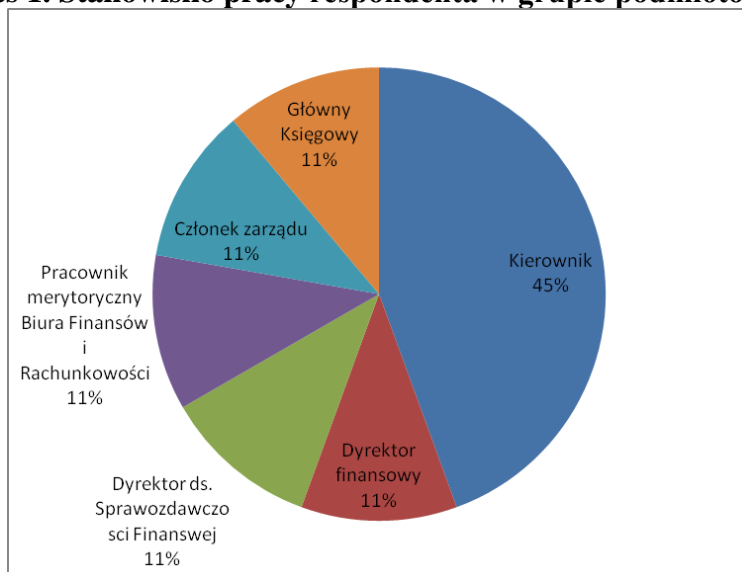
Źródło: opracowanie własne na podstawie danych ankiety.

W toku badania uzyskano dziewięć kwestionariuszy ankietowych (8,91%) od podmiotów odpowiedzialnych oraz cztery kwestionariusze (25%) od izb administracji skarbowej. Łącznie poziom zwrotu ankiet wyniósł 11,11%. Taki poziom zwrotu kwestionariuszy nie pozwala na uogólnienie wyników, jednakże nie zmniejsza to przydatności badania do realizacji celów szczegółowych i celu głównego rozprawy.

Przeprowadzenie analizy odpowiedzi respondentów na pytania zawarte w metryczce, która obejmowała 11 pytań, pozwoliło na bliższą charakterystykę biorących udział w badaniu.

W pierwszej kolejności zapytano o zajmowane stanowisko pracy przez respondenta. Rozkład odpowiedzi w grupie podmiotów odpowiedzialnych przedstawiono na wykresie 1.

Wykres 1. Stanowisko pracy respondenta w grupie podmiotów odpowiedzialnych (w %)

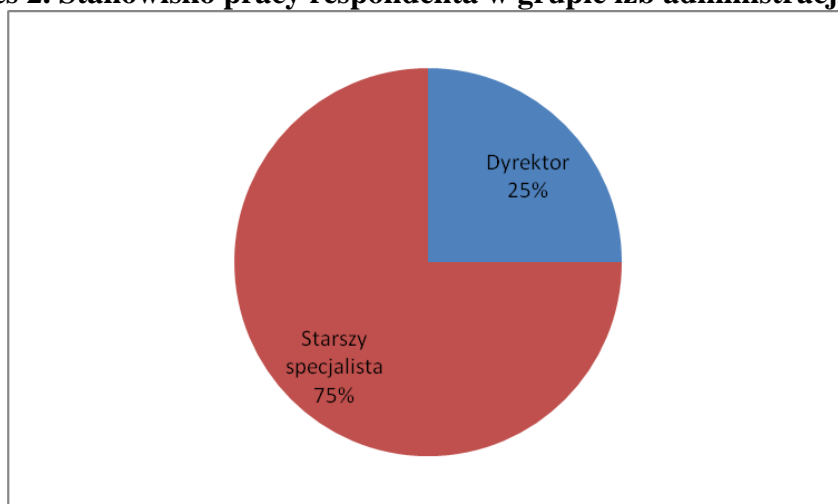


Źródło: opracowanie własne na podstawie danych ankiety.

Respondentami w grupie podmiotów odpowiedzialnych były cztery osoby pracujące na stanowisku jako kierownik (45% badanych), oraz po jednej osobie pracującej na stanowisku: jako dyrektor finansowy, jako dyrektor ds. sprawozdawczości finansowej, jako główny księgowy oraz na stanowisku jako pracownik merytoryczny Biura Finansów i Rachunkowości, stanowiąc odpowiednio po 11% badanych w grupie.

Z kolei rozkład odpowiedzi w grupie izb administracji skarbowej w zakresie wskazania zajmowanego stanowiska pracy przez respondenta przedstawiono na wykresie 2.

Wykres 2. Stanowisko pracy respondenta w grupie izb administracji skarbowej (w %)

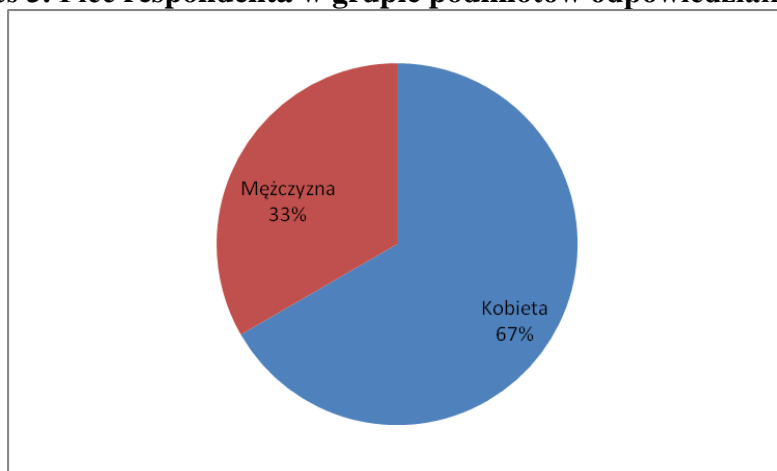


Źródło: opracowanie własne na podstawie danych ankiety.

Jeden z respondentów stanowiąc 25% badanych w grupie izb administracji skarbowej pracuje na stanowisku jako dyrektor. Pozostali respondenci (trzech badanych) na stanowisku jako starszy specjalista.

W dalszej kolejności zapytano o płeć respondenta. Rozkład odpowiedzi uzyskanych od respondentów w grupie podmiotów odpowiedzialnych przedstawiono na wykresie 3.

Wykres 3. Płeć respondenta w grupie podmiotów odpowiedzialnych (w %)

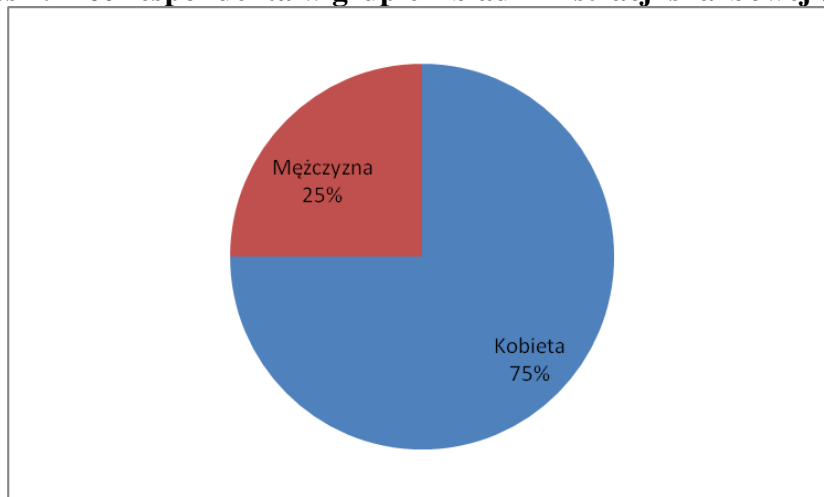


Źródło: opracowanie własne na podstawie danych ankiety.

W grupie podmiotów odpowiedzialnych spośród dziewięciu badanych 67% respondentów było kobietami a 33% mężczyznami (trzech respondentów).

Z kolei rozkład odpowiedzi na niniejsze pytanie w grupie izb administracji skarbowej przedstawiono na poniższym wykresie.

Wykres 4. Płeć respondenta w grupie izb administracji skarbowej (w %)



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych ankiety.

W grupie izb administracji skarbowej kwestionariusz ankietowy wypełnił jeden mężczyzna (25% badanych) i trzy kobiety (75% respondentów).

Następne pytania kwestionariusza ankietowego dotyczyły: wieku respondenta, jego stażu pracy w danym podmiocie objętym badaniem oraz stażu pracy respondenta ogółem. W celu zaprezentowania uzyskanych wyników w poszczególnych grupach respondentów

przyporządkowano każdemu respondentowi literowe oznaczenie, odpowiednio od litery A do M przy założeniu niekorzystania z polskich liter.

Uzyskane odpowiedzi dotyczące wieku respondentów w grupie podmiotów odpowiedzialnych ze wskazaniem średniej oraz mediana wieku przedstawiono w tabeli 22.

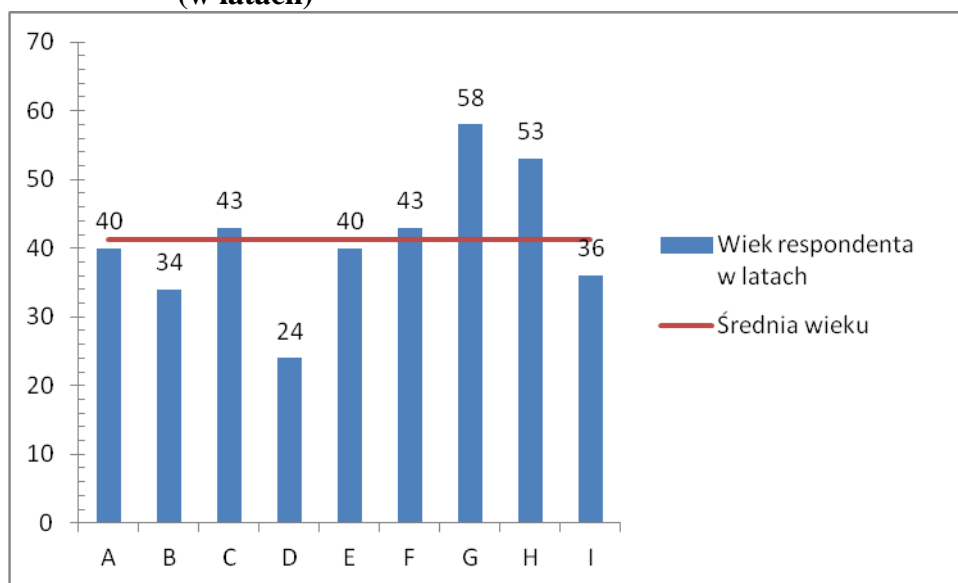
Tabela 22. Wiek respondentów w grupie podmiotów odpowiedzialnych (w latach)

Respondent Wiek	A	B	C	D	E	F	G	H	I	Średnia wieku (w latach)	Mediana wieku (w latach)
Wiek respondenta w latach	40	34	43	24	40	43	58	53	36	41,22	40

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych ankiety.

W grupie podmiotów odpowiedzialnych najmłodszy respondent miał 24 lata, najstarszy 58. Średnia wieku wyniosła 41,22 roku, natomiast mediana wieku to 40 lat. Dane dotyczące wieku respondenta oraz średniego wieku w grupie podmiotów odpowiedzialnych zobrazowano na wykresie 5.

Wykres 5. Wiek i średnia wieku respondentów w grupie podmiotów odpowiedzialnych (w latach)



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych tabeli 22.

Natomiast wiek respondentów, średnia wieku oraz mediana w grupie izb administracji skarbowej została przedstawiona w tabeli 23.

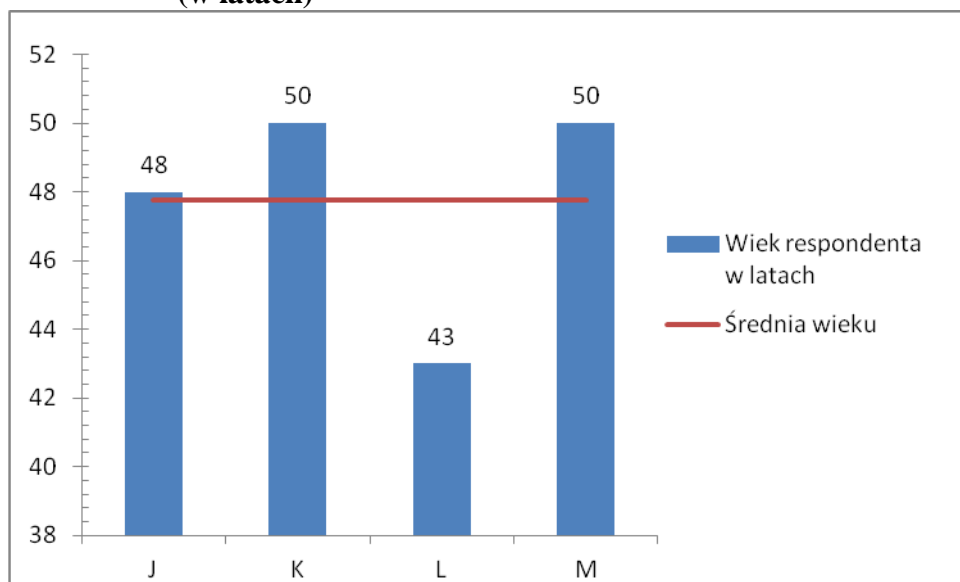
Tabela 23. Wiek respondentów w grupie izb administracji skarbowej (w latach)

Respondent Wiek	J	K	L	M	Średnia wieku (w latach)	Mediana wieku (w latach)
Wiek respondenta w latach	48	50	43	50	47,75	49

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych ankiety.

W grupie izb administracji skarbowej najmłodszy respondent miał 43 lata, najstarszy 50 lat. Średnia wieku w grupie respondentów wyniosła 47,75 roku, natomiast mediana 49 lat. Dane dotyczące wieku respondenta oraz średniego wieku w grupie izb administracji skarbowej przedstawiono na wykresie 6.

Wykres 6. Wiek i średnia wieku respondentów w grupie izb administracji skarbowej (w latach)



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych tabeli 23.

W kolejnym pytaniu kwestionariusza ankietowego poproszono respondenta o podanie stażu pracy w podmiocie objętym badaniem. Odpowiedzi na powyższe pytanie uzyskane od respondentów w grupie podmiotów odpowiedzialnych przedstawiono w tabeli 24.

Tabela 24. Staż pracy respondentów w podmiocie objętym badaniem w grupie podmiotów odpowiedzialnych (w latach)

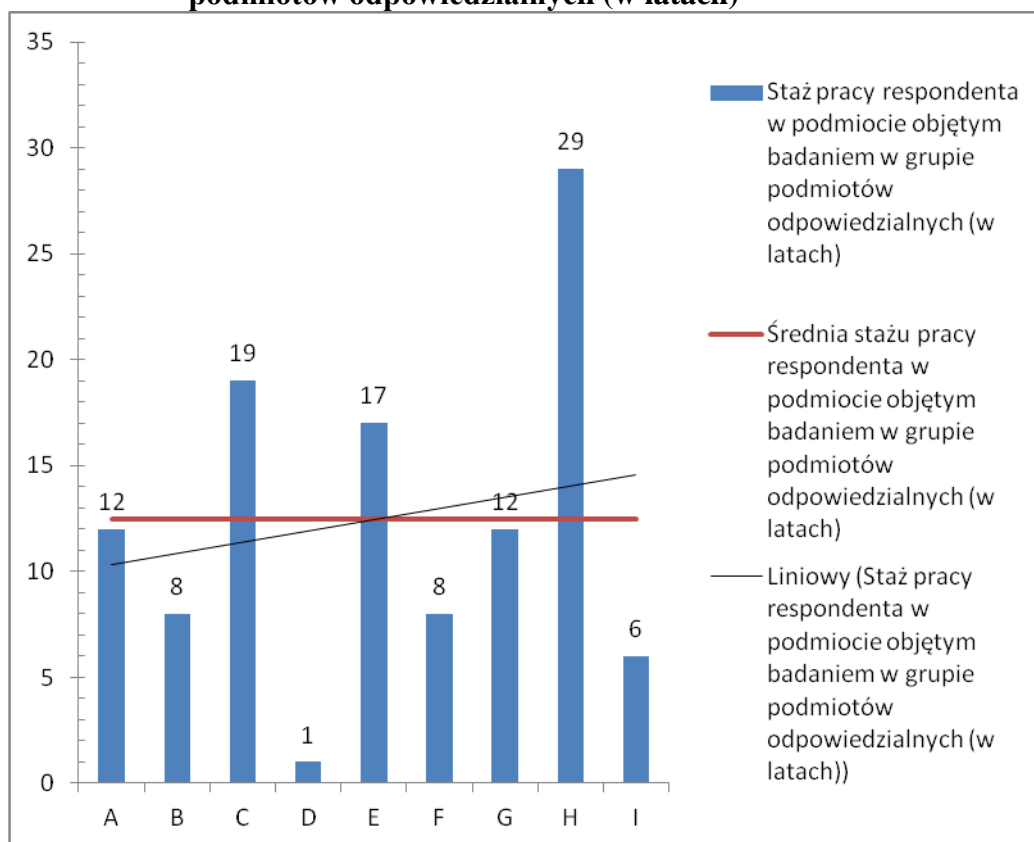
Respondent	A	B	C	D	E	F	G	H	I	Średnia stażu pracy (w latach)	Mediana stażu pracy (w latach)
Staż pracy respondenta w podmiocie objętym badaniem (w latach)	12	8	19	1	17	8	12	29	6	12,44	12

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych ankiety.

Średni staż pracy respondentów w podmiocie objętym badaniem w grupie podmiotów odpowiedzialnych wyniósł 12,44 roku, natomiast mediana stażu pracy wyniosła 12 lat. Najkrótszy staż pracy respondenta w danym podmiocie wyniósł 1 rok, najdłuższy 29 lat.

Dane dotyczące stażu respondenta w podmiocie objętym badaniem w grupie podmiotów odpowiedzialnych przedstawiono na wykresie 7.

Wykres 7. Staż pracy respondentów w podmiocie objętym badaniem w grupie podmiotów odpowiedzialnych (w latach)



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych tabeli 24.

Natomiast staż pracy respondentów w podmiocie objętym badaniem w grupie izb administracji skarbowej przedstawiono w tabeli 25.

Tabela 25. Staż pracy respondentów w podmiocie objętym badaniem w grupie izb administracji skarbowej (w latach)

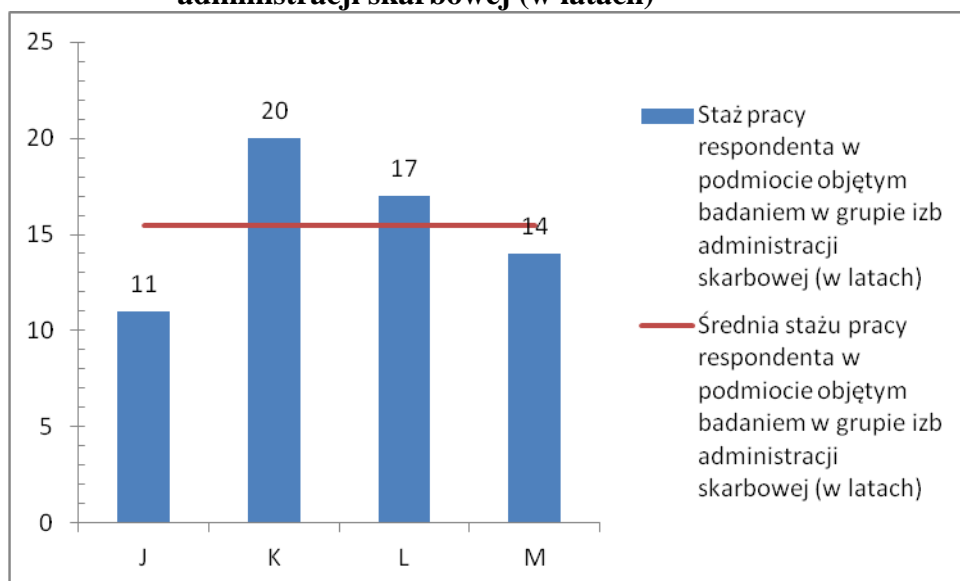
Staż	Respondent				Średnia stażu pracy (w latach)	Mediana stażu pracy (w latach)
	J	K	L	M		
Staż pracy respondenta w latach w podmiocie objętym badaniem	11	20	17	14	15,5	15,5

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych ankiety.

Najkrótszy staż pracy respondenta w podmiocie objętym badaniem w grupie izb administracji skarbowej wynosi 11 lat, najdłuższy lat 20. Zarówno średnia, jak i mediana stażu pracy respondentów w podmiocie objętym badaniem w grupie izb administracji skarbowej wynosi 15,5 roku. Dane dotyczące stażu respondenta oraz średniego stażu

w podmiocie objętym badaniem w grupie izb administracji skarbowej zobrazowano na wykresie 8.

Wykres 8. Staż pracy respondentów w podmiocie objętym badaniem w grupie izb administracji skarbowej (w latach)



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych tabeli 25.

W następnym pytaniu kwestionariusza ankietowego poproszono respondenta o podanie stażu pracy ogółem. Odpowiedzi na powyższe pytanie uzyskane od respondentów w grupie podmiotów odpowiedzialnych przedstawiono w tabeli 26.

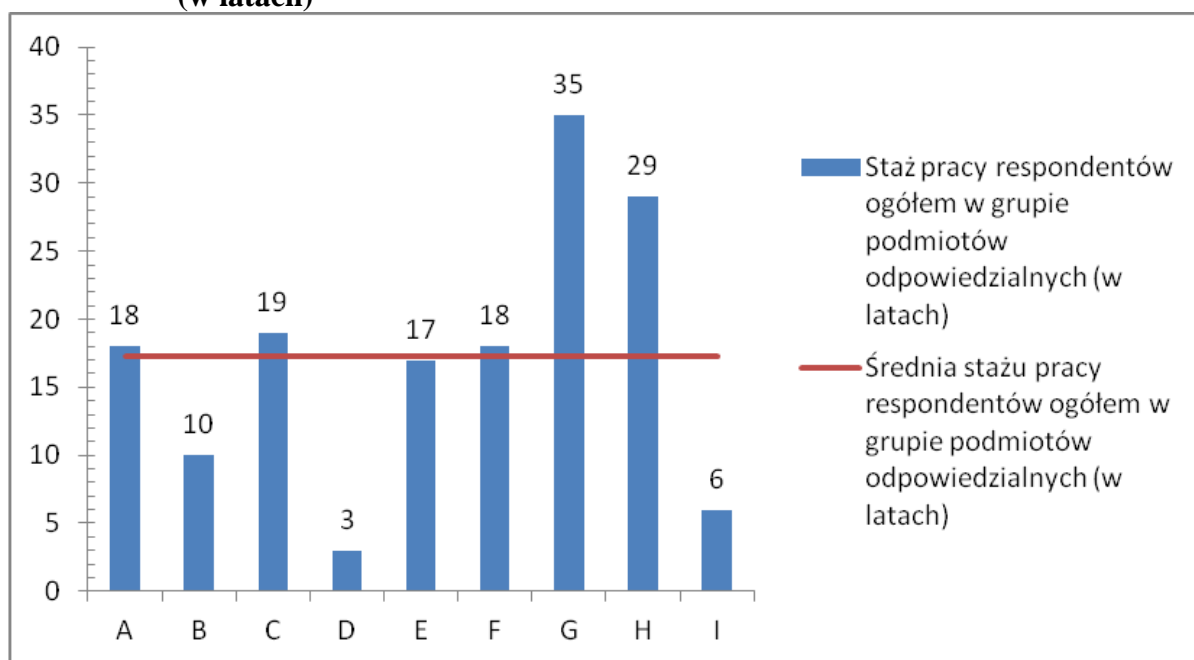
Tabela 26. Staż pracy respondentów ogółem w grupie podmiotów odpowiedzialnych (w latach)

Respondent	A	B	C	D	E	F	G	H	I	Średnia stażu pracy (w latach)	Mediana stażu pracy (w latach)
Staż pracy respondenta ogółem (w latach)	18	10	19	3	17	18	35	29	6	17,22	18

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych ankiety.

Średni staż pracy respondentów ogółem w grupie podmiotów odpowiedzialnych wyniósł 17,22 roku, natomiast mediana stażu pracy wyniosła 18 lat. Najkrótszy staż pracy respondenta ogółem wyniósł 3 lata, najdłuższy 35 lat. Dane dotyczące stażu respondenta ogółem w grupie podmiotów odpowiedzialnych przedstawiono na wykresie 9.

Wykres 9. Staż pracy respondentów ogółem w grupie podmiotów odpowiedzialnych (w latach)



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych tabeli 26.

Z kolei odpowiedzi respondentów dotyczące stażu pracy respondentów ogółem w grupie podmiotów izb administracji skarbowej a także średnią i medianę stażu pracy ogółem w grupie izb administracji skarbowej przedstawiono w tabeli 27.

Tabela 27. Staż pracy respondentów ogółem w grupie izb administracji skarbowej (w latach)

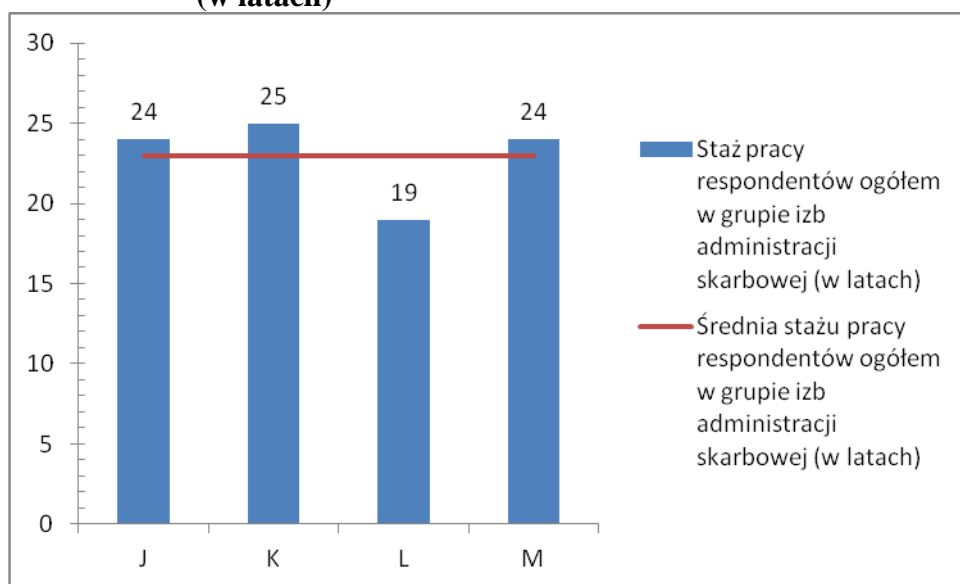
Staż	Respondent	J	K	L	M	Średnia stażu pracy (w latach)	Mediana stażu pracy (w latach)
Staż pracy respondenta ogółem (w latach)		24	25	19	24	23	24

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych ankiety.

Najkrótszy staż pracy ogółem respondentów w grupie izb administracji skarbowej wyniósł 19 lat, a najdłuższy 25 lat. Średnia stażu pracy ogółem respondentów w tej grupie badanych wyniosła 23 lata, natomiast mediana stażu pracy ogółem lat 24.

Dane dotyczące stażu pracy ogółem respondentów w grupie izb administracji skarbowej przedstawiono na wykresie 10.

Wykres 10. Staż pracy respondentów ogółem w grupie izb administracji skarbowej (w latach)



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych tabeli 27.

W dalszej kolejności zapytano respondenta o wykształcenie. Wszyscy respondenci odpowiedzieli, że posiadają wyższe wykształcenie, w tym dwóch wskazało, że posiadają wykształcenie wyższe ekonomiczne, natomiast jeden określił, że posiada wykształcenie wyższe magisterskie.

Następne pytanie kwestionariusza ankietowego dotyczyło wskazania przez respondentów istnienia podmiotu objętego niniejszym badaniem na rynku w latach. W grupie izb administracji skarbowej istnienie podmiotu w latach wyniosło 34 lata. Natomiast odpowiedzi poszczególnych respondentów w grupie podmiotów odpowiedzialnych przedstawiono w tabeli 28.

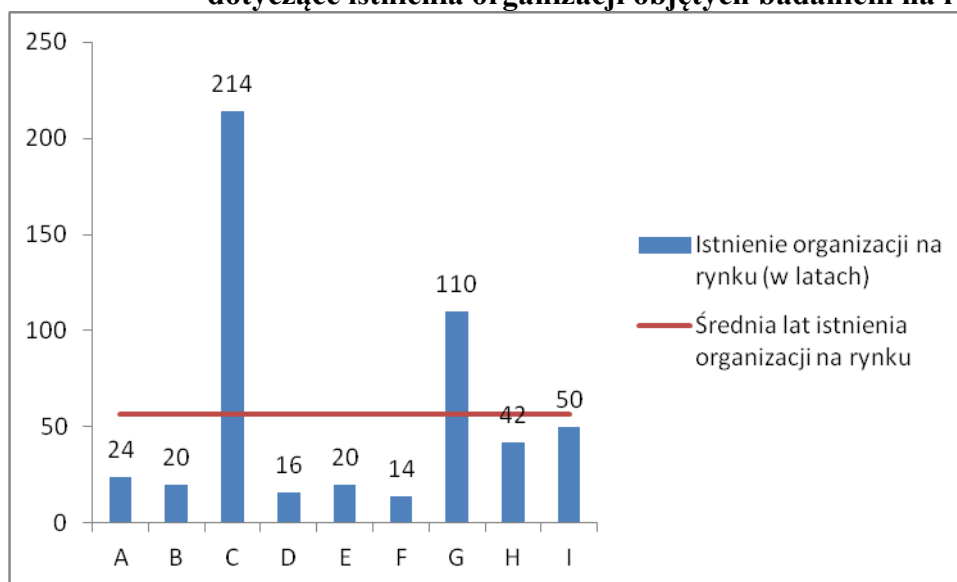
Tabela 28. Odpowiedzi respondentów w grupie podmiotów odpowiedzialnych dotyczące istnienia organizacji objętych badaniem na rynku (w latach)

Respondent / Okres	A	B	C	D	E	F	G	H	I	Średnia istnienia podmiotu na rynku (w latach)	Mediana istnienia podmiotu na rynku (w latach)
Istnienie podmiotu objętej badaniem na rynku (w latach)	24	20	214	16	20	14	110	42	50	56,67	24

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych ankiety.

Istnienie jednostek w grupie podmiotów odpowiedzialnych oscylowała w przedziale czasowym od 14 do 214 lat. Średnia istnienia podmiotu to 56,67 lat, a mediana 24 lata. Na poniższym wykresie przedstawiono odpowiedzi respondentów w grupie podmiotów odpowiedzialnych dotyczące istnienia organizacji objętych badaniem na rynku (w latach) a także średnią istnienia podmiotów.

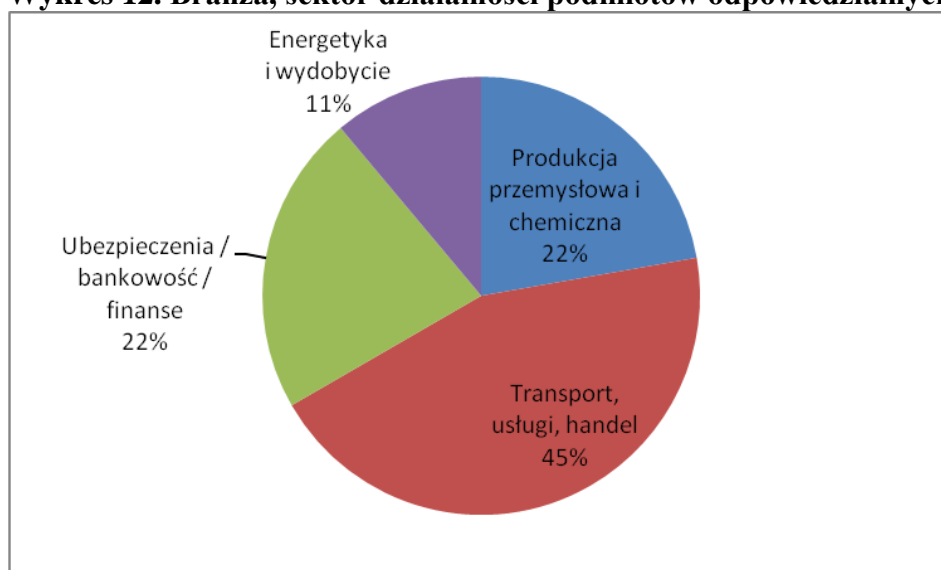
Wykres 11. Odpowiedzi respondentów w grupie podmiotów odpowiedzialnych dotyczące istnienia organizacji objętych badaniem na rynku (w latach)



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych tabeli 28.

W dalszej kolejności zapytano o branżę, sektor, do której organizacja należy. Rozkład odpowiedzi uzyskanych od respondentów w grupie podmiotów odpowiedzialnych przedstawiono na wykresie 12.

Wykres 12. Branża, sektor działalności podmiotów odpowiedzialnych (w %)



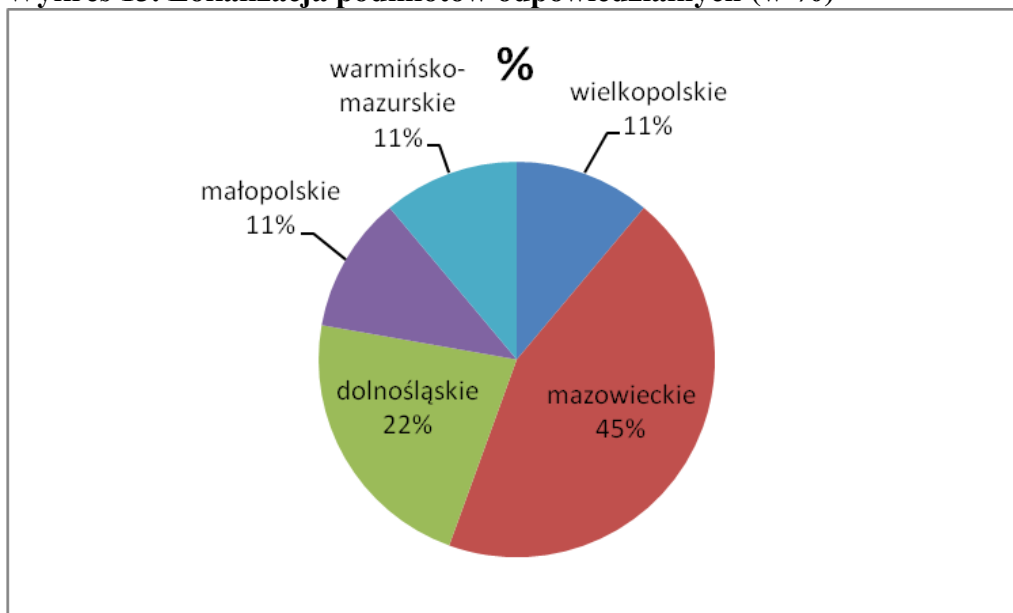
Źródło: opracowanie własne na podstawie danych ankiety.

Czterech respondentów (45% badanych) odpowiedziało, że badany podmiot należy do branży: transport, usługi, handel. Dwóch respondentów w grupie podmiotów odpowiedzialnych (22% badanych w grupie) odpowiedziało, że podmiot objęty badaniem należy do sektora: produkcja przemysłowa i chemiczna. Tyle samo respondentów odpowiedziało, że podmiot objęty badaniem należy do sektora: ubezpieczenia / bankowość / finanse. Jeden respondent w grupie podmiotów odpowiedzialnych (11% badanych) odpowiedział, że podmiot objęty badaniem należy do branży: energetyka i wydobywanie.

Natomiast grupa podmiotów objętych badaniem (izby administracji skarbowej) reprezentują sektor publiczny.

W dalszej kolejności zapytano, w którym województwie jest zlokalizowany podmiot objęty badaniem. Rozkład odpowiedzi uzyskanych od respondentów w grupie podmiotów odpowiedzialnych przedstawiono na wykresie 13.

Wykres 13. Lokalizacja podmiotów odpowiedzialnych (w %)



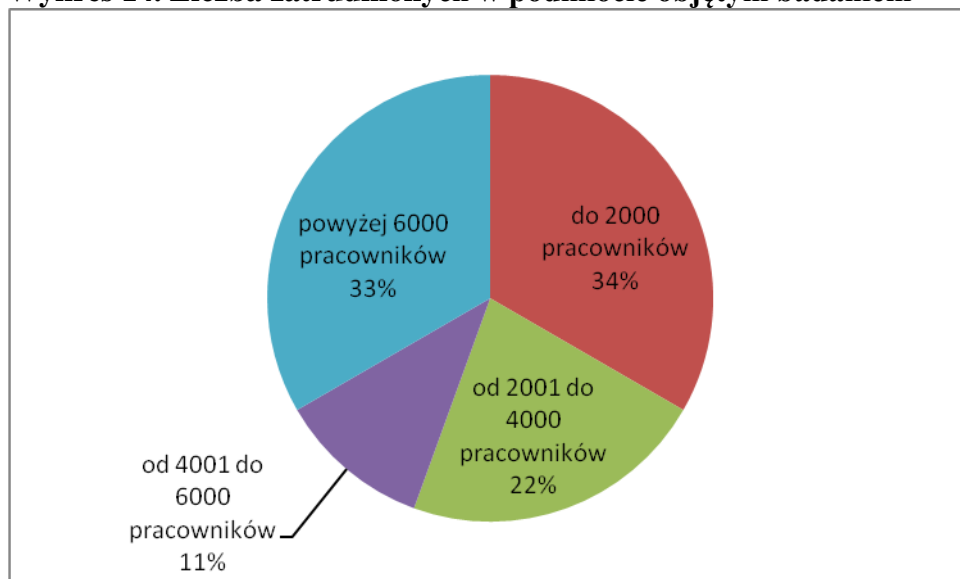
Źródło: opracowanie własne na podstawie danych ankiety.

Czterech respondentów w grupie podmiotów odpowiedzialnych (45% badanych) odpowiedziało, że podmiot objęty badaniem zlokalizowany jest w województwie mazowieckim. Dwóch respondentów (22% badanych) odpowiedziało, że podmiot zlokalizowany jest w województwie dolnośląskim. Następnie jeden respondent odpowiedział, że podmiot zlokalizowany jest w województwie wielkopolskim (11% badanych), jeden, że w województwie małopolskim i jeden respondent odpowiedział, że podmiot objęty badaniem zlokalizowany jest w województwie warmińsko-mazurskim.

Z uwagi na niewielki zwrot (4 szt.) kwestionariuszy ankietowych w grupie izb administracji skarbowej, w celu uniknięcia możliwej jego identyfikacji odstąpiono od analizy podmiotów według lokalizacji.

W dalszej kolejności zapytano respondentów o liczbę zatrudnionych w podmiocie objętym badaniem. Rozkład odpowiedzi respondentów w grupie podmiotów odpowiedzialnych przedstawiono na wykresie 14.

Wykres 14. Liczba zatrudnionych w podmiocie objętym badaniem



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych ankiety.

Odpowiedzi uzyskane od respondentów w grupie podmiotów odpowiedzialnych w zakresie podania liczby zatrudnionych w podmiocie objętym badaniem pozwoliły na zaszeregowanie ich do czterech następujących przedziałów dotyczących liczby zatrudnienia: przedział pierwszy do 2000 pracowników, przedział drugi od 2001 do 4000 pracowników, przedział trzeci od 4001 do 6000 pracowników i przedział czwarty powyżej 6000 pracowników.

W przedziale do 2000 pracowników zatrudnionych w podmiocie objętych badaniem zaszeregowano odpowiedzi trzech respondentów (34% badanych). Do drugiego przedziału zaszeregowano odpowiedzi dwóch respondentów (22% badanych). Do kolejnego przedziału (od 4001 do 6000 pracowników) zaszeregowano jedną odpowiedź respondenta (11% badanych). Do czwartego przedziału zaszeregowano odpowiedzi trzech respondentów. Najniższa liczba zatrudnionych wynosiła 95 pracowników, najwyższa 30 000. Mediana liczby zatrudnienia wyniosła 4000.

Natomiast w grupie izb administracji skarbowej przy zaszeregowaniu odpowiedzi czterech respondentów wynika, że w każdym przedziale znalazł się jeden podmiot z grupy. Najwyższa liczba zatrudnienia wynosiła 8034, natomiast najniższa 219.

Ostatnie pytanie kwestionariusza ankietowego dotyczyło podania wielkości uzyskanych obrotów w ostatnim roku (w wypadku organizacji sektora publicznego określenia wielkości uzyskanych wpływów podatkowych). Uzyskane odpowiedzi pozwoliły na ich zaszeregowanie do trzech następujących przedziałów: pierwszy przedział poniżej 2000 mln, drugi przedział od 2000 do 4000 mln, trzeci przedział powyżej 4000 mln. Rozkład odpowiedzi respondentów na pytanie dotyczące wskazania odpowiedzi wielkości uzyskanych obrotów w ostatnim roku (w wypadku organizacji sektora publicznego określenia wielkości uzyskanych wpływów podatkowych) przedstawiono w tabeli 29.

Tabela 29. Rozkład odpowiedzi na pytanie: „Wielkość uzyskanych obrotów w ostatnim roku (w wypadku organizacji sektora publicznego wielkość uzyskanych wpływów podatkowych) (w %)

Podmiot \ Obroty	Poniżej 2000 mln zł	Od 2000 do 4000 mln zł	Powyżej 4000 mln zł
Podmioty odpowiedzialne	45	22	33
Izby administracji skarbowej	25	25	50

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych ankiety.

Czterech respondentów w grupie podmiotów odpowiedzialnych (45% badanych) odpowiedziało, że podmiot objęty badaniem w ostatnim roku poprzedzającym rok badania uzyskał obrót poniżej 2 000 mln zł. Najniższy obrót wyniósł 1 mln zł. Dwoch respondentów (22% badanych) odpowiedziało, że podmiot objęty badaniem w ostatnim roku poprzedzającym rok badania uzyskał obrót od 2 000 do 4 000 mln zł. Natomiast obrót powyżej 4 000 mln zł. wystąpił w trzech podmiotach odpowiedzialnych. W odpowiedzi na pytanie najwyższy obrót wskazany przez respondenta, to 20 000 mln zł.

Z kolei w grupie izb administracji skarbowej w pierwszym przedziale dotyczącym wielkości uzyskanych wpływów podatkowych znalazł się jeden podmiot. Respondent w grupie izb administracji skarbowej (25% badanych) odpowiedział, że uzyskane wpływy podatkowe w ostatnim roku poprzedzającym rok badania wyniosły 1 567 mln zł. W drugim przedziale dotyczącym wielkości uzyskanych wpływów podatkowych (od 2 000 do 4 000 mln zł) również wystąpił jeden podmiot. Z kolei wielkość wpływów podatkowych w ostatnim roku poprzedzającym rok badania powyżej 4 000 mln zł, została uzyskana przez dwa podmioty objęte badaniem (50% badanych). Wielkość wpływów uzyskana przez te podmioty, to odpowiednio 107 183 mln zł oraz 19 310 mln zł.

W dalszej kolejności dokonano pogłębionej analizy danych uzyskanych w badaniu w I, II i III sekcji kwestionariusza ankietowego z wykorzystaniem odpowiedzi uzyskanych na pytania w metryczce.

Odpowiedzi respondentów w grupie podmiotów odpowiedzialnych ze względu na zajmowane stanowisko przedstawiono w tabeli 30.

Tabela 30. Rozkład odpowiedzi respondentów w grupie podmiotów odpowiedzialnych na pytania I, II i III sekcji kwestionariusza ankietowego ze względu na zajmowane stanowisko z przyporządkowanym oznaczeniem literowym (w przypadku kierowników odpowiedzi dominujące)

Nr pytania	Dyrektor finansowy (respondent B)	Dyrektor ds. sprawozdawczości finansowej (respondent C)	Główny księgowy (respondent I)	Członek zarządu (respondent H)	Kierownicy (respondenci: A, E, F, G)	Pracownik merytoryczny biura finansów i rachunkowości (respondent D)
1.	Potencjał do rozwoju pracowników, rozumianego jako perspektywa obejmowania przez nich innych zadań, m.in. kierowniczych, oraz liczba pracowników z wysokim potencjałem.	Można by dyskutować o poziomie organizacji, gotowości do współpracy, otwartości członków zespołu, wzajemnie się uzupełniających, poprzez współpracę osiągających synergę.	Relacje; marka	W mojej opinii pragmatyka, jest to obszar tak bardzo ryzykowny do prawidłowego oszacowania, że nie podzielam opinii co do konieczności dokonywania wyceny i prezentacji „niewidzialnych zasobów”, aby nie stało się to kolejnym źródłem „kreatywnej” rachunkowości	Projekty badawcze, procesy, systemy informatyczne, kultura organizacji, wartości organizacji. Znajomość procesów. Żadne inne.	Umiejętność współpracy, organizacja pracy, atmosfera, przepływ informacji, umiejętność pracy pod presją czasu, asertywność, zaangażowanie, balans pomiędzy życiem prywatnym i zawodowym, stabilność zatrudnienia, możliwości rozwoju osobistego niezwiązane ze stanowiskiem pracy.
2.	TAK	TAK	TAK	TAK - ale zarówno na plus lub na minus"	TAK	NIE
3.	Żadne z powyższych odpowiedzi	Inne	Żadne z powyższych odpowiedzi	Żadne z powyższych odpowiedzi	Żadne z powyższych odpowiedzi	Żadne z powyższych odpowiedzi
Uzasadnienie wyboru odpowiedzi na pytanie 3	Nie dotyczy	Aktywów kompetencyjnych nie wycenia się w rachunkowości zarówno wg Polskich Standardów Rachunkowości jak też wg Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej. W rachunkowości połączeń jednostek przy fuzjach i przejęciach można rozpoznawać koszty organizacji siły roboczej aproksymowane jako szacunek kosztów rekrutacji, bez bezpośredniego uwzględnienia wykształcenia, doświadczenia etc.	Nie dotyczy	Organizacja przeprowadza ocenę pracowników z uwagi na ich np. wiedzę, doskonalenie zawodowe, zaangażowanie, ale bez odzwierciedlenia w sprawozdaniach finansowych lecz w kierunku kierowania indywidualną ścieżką rozwoju i rozwojem umiejętności potrzebnych na danym stanowisku pracy	Nie dotyczy	Nie dotyczy

4.	według kosztu bieżącego	według kosztu bieżącego	według wartości bieżące	Respondent w odpowiedzi na pytanie zamieścił komentarz: "jak w pkt. 1 nie wszystko podlega mierzalnej ocenie, czasami zaangażowanie to więcej niż wiedza i kompetencje jeśli ktoś nie chce ich wykorzystywać. Pracuję prawie 30 lat i proszę wierzyć kilkanaście przeprowadzonych szkoleń z rozwoju umiejętności sprzedaży nie wniosło nic nowego. Bez szkolenia ci zaangażowani sprzedają, a inni po kilku szkoleniach nadal nic"	według kosztu bieżącego	według kosztu bieżącego
5.	NIE	NIE	NIE	NIE	NIE	NIE
7.	NIE	NIE	TAK	NIE	TAK	NIE
Uzasadnienie wyboru odpowiedzi na pytanie 7	Pracochłonność wyceny, niewielka wartość dodana, "odsłanianie" ewentualnych słabości pracodawcy	Za wyjątkiem fuzji i połączeń nie spełniają definicji aktywa. W ustawie o rachunkowości zawarta jest taka definicja "12) aktywach - rozumie się przez to kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe o wiarygodnie określonej wartości, powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń, które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych," Pkt 8 MSR 38 Wartości niematerialne zawiera analogiczną definicję. Krytyczną jest kwestia kontroli - nie ma możliwości kontroli/zatrzymania ludzi.	Istotny wpływ na obecną i przyszłą sytuację finansową przedsiębiorcy	jak w punktach ww.	Odzwierciedla on realną wartość firmy i potencjał rozwoju, jest zgodny z rynkową zmianą i nastawieniem na wiedzę.	Trudno określić ich realny wpływ na sytuację ekonomiczną firmy, zależą one od zaangażowania i motywacji pracownika oraz chęci wykorzystania posiadanego potencjału
9.	NIE	NIE	TAK	NIE WIEM – w mojej ocenie może raczej zaciemnić obraz niż poprawić przejrzystość informacji (przykładem na to jest np. prezentacja rozliczeń bancassurance w sprawozdaniach banków - osoba posiadająca wiedzę sobie poradzi, ale "zwykły" obywatel?)	TAK	NIE
10.	NIE	NIE	TAK	NIE	TAK	NIE

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych ankiety.

Zdaniem respondenta między innymi pracującego na stanowisku jako główny księgowy, aktywa kompetencyjne kształtuje relacja i marka. Z kolei inny z respondentów pracujący na stanowisku jako dyrektor finansowy odpowiedział, że aktywa kompetencyjne kształtuje potencjał do rozwoju pracowników, rozumianego jako perspektywa obejmowania przez nich innych zadań, między innymi kierowniczych, oraz liczba pracowników z wysokim potencjałem. Dyrektor ds. sprawozdawczości finansowej odpowiedział, że „Można by dyskutować o poziomie organizacji, gotowości do współpracy, otwartości członków zespołu, wzajemnie się uzupełniających, poprzez współpracę osiagających synergii”. Z kolei w opinii członka zarządu jest to obszar stanowiący pragmatykę, to obszar tak bardzo ryzykowny do prawidłowego oszacowania. Nie podziela opinii co do konieczności dokonywania wyceny i prezentacji „niewidzialnych zasobów”, aby nie stało się to kolejnym źródłem „kreatywnej” rachunkowości. Respondenci pracujący na stanowisku jako kierownik odpowiedzieli, że aktywa kompetencyjne kształtują projekty badawcze, procesy, systemy informatyczne, kultura organizacji, wartości organizacji, znajomość procesów, bądź nie wskazali żadnych innych składników kształtujących te aktywa. Natomiast pracownik merytoryczny biura finansów i rachunkowości odpowiedział, że aktywa kompetencyjne kształtuje: „umiejętność współpracy, organizacja pracy, atmosfera, przepływ informacji, umiejętność pracy pod presją czasu, asertywność, zaangażowanie, balans pomiędzy życiem prywatnym i zawodowym, stabilność zatrudnienia, możliwości rozwoju osobistego niezwiązane ze stanowiskiem pracy”.

Rozpatrując odpowiedzi uzyskane od respondentów w grupie podmiotów odpowiedzialnych na pytanie 2 „Czy Pani/Pana zdaniem aktywa kompetencyjne (tzw. „niewidzialne” zasoby) mają wpływ na kreowanie wartości dla podmiotu?”, oprócz respondenta pracującego na stanowisku jako pracownik merytoryczny biura finansów i rachunkowości pozostali ankietowani udzielili odpowiedzi TAK. Natomiast członek zarządu odpowiadając TAK na powyższe pytanie zamieścił komentarz: „ale zarówno na plus lub na minus”.

Na pytanie 3, w którym poproszono respondentów o wskazanie, które z metod identyfikacji: pomiar, wycena, inne lub żadne z powyższych, mają zastosowanie względem aktywów kompetencyjnych w organizacji? (respondenci mogli zaznaczyć więcej niż jedną metodę). Oprócz respondenta pracującego na stanowisku jako Dyrektor ds. Sprawozdawczości Finansowej, który zaznaczył odpowiedź: INNE, pozostali odpowiedzieli: ŻADNE Z POWYŻSZYCH ODPOWIEDZI. Dyrektor ds. sprawozdawczości finansowej uzasadnił wybór odpowiedzi INNE następująco: „Aktywów kompetencyjnych nie wycenia się w rachunkowości zarówno wg Polskich Standardów Rachunkowości jak też według

Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej. W rachunkowości połączeń jednostek przy fuzjach i przejęciach można rozpoznawać koszty organizacji siły roboczej aproksymowane jako szacunek kosztów rekrutacji, bez bezpośredniego uwzględnienia wykształcenia, doświadczenia etc.". Z kolei członek zarządu swoją odpowiedź uzasadnił następująco: „Organizacja przeprowadza ocenę pracowników z uwagi na ich np. wiedzę, doskonalenie zawodowe, zaangażowanie, ale bez odzwierciedlenia w sprawozdaniach finansowych lecz w kierunku kierowania indywidualną ścieżką rozwoju i rozwojem umiejętności potrzebnych na danym stanowisku pracy”.

Natomiast dominującą odpowiedzią na pytanie 4 „Która z poniższych metod wyceny aktywów kompetencyjnych Pani/Pana zdaniem jest właściwa: według kosztu historycznego, według kosztu bieżącego, według ceny sprzedaży (realizacji), według wartości bieżącej?” była odpowiedź, że według kosztu bieżącego. Z kolei respondent pracujący na stanowisku jako główny księgowy odpowiedział, że według wartości bieżącej, natomiast członek zarządu zamieścił komentarz: "jak w pkt. 1 nie wszystko podlega mierzalnej ocenie, czasami zaangażowanie to więcej niż wiedza i kompetencje jeśli ktoś nie chce ich wykorzystywać. Pracuję prawie 30 lat i proszę wierzyć kilkanaście przeprowadzonych szkoleń z rozwoju umiejętności sprzedaży nie wniosło nic nowego. Bez szkolenia ci zaangażowani sprzedają, a inni po kilku szkoleniach nadal nie".

W toku analizy wyników zgromadzonych podczas badania empirycznego stwierdzono, że aktywa kompetencyjne nie są prezentowane w sprawozdaniach finansowych badanych podmiotów a ich pracownicy nie widzą konieczności ich prezentowania. Wyjątek stanowią: główny księgowy i kierownicy, którzy są odmiennego zdania. Główny księgowy swoją odpowiedź uzasadnił następująco: „Istotny wpływ na obecną i przyszłą sytuację finansową przedsiębiorcy”, a kierownicy „Odzwierciedla on realną wartość firmy i potencjał rozwoju, jest zgodny z rynkową zmianą i nastawieniem na wiedzę”. Natomiast dyrektor finansowy swoją negatywną odpowiedź uzasadnił następująco: „Pracochłonność wyceny, niewielka wartość dodana, "odsłanianie" ewentualnych słabości pracodawcy”. Z kolei uzasadnienie dyrektora ds. sprawozdawczości finansowej, to: „Za wyjątkiem fuzji i połączeń nie spełniają definicji aktywa. W ustawie o rachunkowości zawarta jest taka definicja "12) aktywach - rozumie się przez to kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe o wiarygodnie określonej wartości, powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń, które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych;" Pkt 8 MSR 38 Wartości niematerialne zawiera analogiczną definicję. Krytyczną jest kwestia kontroli - nie ma możliwości kontroli/zatrzymania ludzi.”. Członek zarządu podtrzymał dotychczasowe komentarze,

a respondent pracujący na stanowisku jako pracownik merytoryczny biura finansów i rachunkowości uzasadnił swoją odpowiedź następująco: „Trudno określić ich realny wpływ na sytuację ekonomiczną firmy, zależą one od zaangażowania i motywacji pracownika oraz chęci wykorzystania posiadanego potencjału”.

Zarówno respondent pracujący na stanowisku jako główny księgowy a także respondenci pracujący na stanowisku jako kierownicy na pytanie 7 udzielili odpowiedzi, że aktywa kompetencyjne powinny być wykazywane w sprawozdaniu finansowym. W związku z tym, że w pytaniu udzielili odpowiedzi TAK, zostali w dalszej kolejności poproszeni o wskazanie za pomocą symbolu „X” części sprawozdania, w której aktywa kompetencyjne powinny zostać wykazane. Odpowiedzi przedstawiono w tabeli 31.

Tabela 31. Rozkład odpowiedzi respondentów w grupie podmiotów odpowiedzialnych na pytanie 8 „Jeśli w pytaniu nr 7 zaznaczono TAK, proszę Panią/Pana o wskazanie za pomocą symbolu „X” części sprawozdania, w której aktywa kompetencyjne powinny zostać wykazane”

Wariant odpowiedzi	Bilans	Rachunek zysków i strat	Informacja dodatkowa
Główny księgowy	Raczej się zgadzam	Raczej się nie zgadzam	Zdecydowanie się zgadzam
Kierownicy	Zdecydowanie nie zgadzam się	Zdecydowanie nie zgadzam się	Zdecydowanie się zgadzam

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych ankiety.

Zarówno główny księgowy, jak i kierownicy zdecydowanie zgadzają się aby aktywa kompetencyjne wykazywać w informacji dodatkowej sprawozdania finansowego.

W większości respondenci odpowiedzieli, że prezentacja aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym nie poprawia i/lub nie poprawi użyteczność informacji sprawozdania danej organizacji. Członek zarządu nie wie, gdyż w jego ocenie może raczej zaciemnić obraz niż poprawić przejrzystość informacji. Podał przykład: prezentacja rozliczeń bancassurance w sprawozdaniach banków. Jego zdaniem: „osoba posiadająca wiedzę sobie poradzi, ale "zwykły" obywatel?”. Natomiast główny księgowy i kierownicy na pytanie udzieli odpowiedzi twierdzących.

Na pytanie 10 „Czy Pani/Pana zdaniem prezentacja aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym ułatwia lub ułatwi realizację idei społecznej odpowiedzialności stanowiącą dobrowolne przyjęcie na siebie odpowiedzialności ekonomicznej, prawnej, etycznej i filantropijnej za wpływ prowadzonej działalności na interesariuszy zewnętrznych, pracowników oraz środowisko naturalne?, odpowiedzi NIE udzielili respondenci pracujący na stanowisku jako dyrektor finansowy, dyrektor ds. sprawozdawczości finansowej, członek

zarządu i pracownik merytoryczny biura finansów i rachunkowości. Natomiast główny księgowy i kierownicy odpowiedzieli TAK.

Odpowiedzi respondentów w grupie izb administracji skarbowej na pytania I, II i III sekcji kwestionariusza ankietowego ze względu na zajmowane stanowisko z przyporządkowanym oznaczeniem literowym przedstawiono w tabeli 32.

Tabela 32. Rozkład odpowiedzi respondentów w grupie izb administracji skarbowej na pytania I, II i III sekcji kwestionariusza ankietowego ze względu na zajmowane stanowisko z przyporządkowanym oznaczeniem literowym

Nr pytania	Dyrektor (respondent J)	Starszy specjalista (respondent K)	Starszy specjalista (respondent L)	Specjalista (respondent M)
1.	-	Zdolności, kwalifikacje, kreatywność, intelekt	Brak wiedzy	Predyspozycje, cechy osobowości, zdolności, projekty badawcze
2.	Nie wiem	Tak	Tak	Tak
3.	Żadne z powyższych odpowiedzi	Żadne z powyższych odpowiedzi	Inne	Żadne z powyższych odpowiedzi
Uzasadnienie wyboru odpowiedzi na pytanie 3	Nie dotyczy	Nie dotyczy	Wartościowa nie stanowisk	Nie dotyczy
4.	Według kosztu bieżącego	Według kosztu bieżącego	Według kosztu historycznego	Według wartości bieżącej
5.	Nie	Nie	Nie	Nie
7.	Nie wiem	Nie	Nie wiem	Tak
Uzasadnienie wyboru odpowiedzi na pytanie 7	-	Wycena aktywów kompetencyjnych może zniekształcić faktyczną sytuację finansową jednostki	-	W celu uzyskania rzetelnego obrazu działalności jednostki
9.	Nie wiem	Nie	Nie wiem	Tak
10.	Nie wiem	Nie wiem	Nie wiem	Tak

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych ankiety.

Respondent pracujący na stanowisku jako starszy specjalista odpowiedział, że aktywa kompetencyjne kształtują: zdolności, kwalifikacje, kreatywność, intelekt. Drugi z respondentów odpowiedział „brak wiedzy”. Z kolei respondent pracujący na stanowisku jako specjalista, odpowiedział, że aktywa kompetencyjne kształtują: predyspozycje, cechy

osobowości, zdolności, projekty badawcze. Dyrektor nie wie, czy aktywa kompetencyjne mają wpływ na kreowanie wartości dla podmiotu, natomiast pozostali respondenci w grupie udzieli odpowiedzi TAK.

Tylko jeden z respondentów pracujący na stanowisku jako starszy specjalista odpowiedział, że w organizacji ma zastosowanie inna metoda identyfikacji aktywów kompetencyjnych wskazując na wartościowanie stanowisk. Pozostali respondenci w grupie odpowiedzieli, że nie występuje żadna metoda identyfikacji aktywów kompetencyjnych w podmiocie.

Zdaniem dyrektora i jednego ze starszych specjalistów za właściwą metodę wyceny aktywów kompetencyjnych uznali metodę według kosztu bieżącego. Natomiast kolejny starszy specjalista wskazał metodę według kosztu historycznego, a respondent w grupie izb administracji skarbowej pracujący na stanowisku jako specjalista odpowiedział, że właściwą metodą wyceny aktywów kompetencyjnych jest metoda według wartości bieżącej.

W grupie podmiotów izb administracji skarbowej aktywa kompetencyjne nie są wykazywane w sprawozdaniu finansowym. Dyrektor i jeden ze starszych specjalistów nie wiedzą, czy aktywa te powinny być wykazywane w tym sprawozdaniu i nie wiedzą, czy ich wykazywanie poprawia i/lub poprawi użyteczność informacji sprawozdania danej organizacji. Drugi z respondentów pracujący na stanowisku jako starszy specjalista odpowiedział, że aktywa kompetencyjne nie powinny być wykazywane w sprawozdaniu finansowym i uzasadnił swoją odpowiedź, następująco: „Wycena aktywów kompetencyjnych może zniekształcić faktyczną sytuację finansową jednostki” i nie poprawia i/lub poprawi użyteczności informacji sprawozdania podmiotu.

Z kolei specjalista odpowiedział, że aktywa kompetencyjne w celu uzyskania rzetelnego obrazu działalności jednostki powinny być wykazywane w sprawozdaniu finansowym, co poprawia i/lub poprawi użyteczność informacji sprawozdania danej organizacji. Jego zdaniem prezentacja aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym ułatwia lub ułatwi realizację idei społecznej odpowiedzialności stanowiącą dobrowolne przyjęcie na siebie odpowiedzialności ekonomicznej, prawnej, etycznej i filantropijnej za wpływ prowadzonej działalności na interesariuszy zewnętrznych, pracowników oraz środowisko naturalne. Pozostali respondenci w grupie izb administracji skarbowej nie wiedzą, czy prezentacja aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym ułatwia lub ułatwi realizację idei społecznej odpowiedzialności.

Specjalista odpowiadając, że aktywa kompetencyjne powinny być wykazywane w sprawozdaniu finansowym, raczej zgodził się, aby wykazywane były w bilansie. Raczej się

nie zgodził aby ich prezentacja miała miejsce w rachunku zysków i strat. Nie miał zdania co do wykazywania ich w informacji dodatkowej.

Z kolei dokonując analizy rozkładu odpowiedzi respondentów na pytanie 1: „Jakie składniki poza wiedzą, umiejętnościami, doświadczeniem i współczynnikiem wartościowania zajmowanego stanowiska pracy Pani/Pana zdaniem kształtują aktywa kompetencyjne organizacji (tzw. „niewidzialne” zasoby)? (proszę wpisać jakie?)” w grupie podmiotów odpowiedzialnych ze względu na płeć respondenta przedstawiono w tabeli 33.

Tabela 33. Rozkład odpowiedzi respondentów na pytanie 1: „Jakie składniki poza wiedzą, umiejętnościami, doświadczeniem i współczynnikiem wartościowania zajmowanego stanowiska pracy Pani/Pana zdaniem kształtują aktywa kompetencyjne organizacji (tzw. „niewidzialne” zasoby)? (proszę wpisać jakie?)” w grupie podmiotów odpowiedzialnych ze względu płeć respondenta

Kobieta	Mężczyzna
Potencjał do rozwoju pracowników, rozumianego jako perspektywa obejmowania przez nich innych zadań, m in. kierowniczych, oraz liczba pracowników z wysokim potencjałem.	Można by dyskutować o poziomie organizacji, gotowości do współpracy, otwartości członków zespołu, wzajemnie się uzupełniających, poprzez współpracę osiągających synergię.
Projekty badawcze, procesy, systemy informatyczne, kultura organizacji, wartości organizacji.	Relacje; marka.
Znajomość procesów.	Umiejętność współpracy, organizacja pracy, atmosfera, przepływ informacji, umiejętność pracy pod presją czasu, asertywność, zaangażowanie, balans pomiędzy życiem prywatnym i zawodowym, stabilność zatrudnienia, możliwości rozwoju osobistego niezwiązane ze stanowiskiem pracy.
Żadne inne.	
W mojej opinii pragmatyka, jest to obszar tak bardzo ryzykowny do prawidłowego oszacowania, że nie podzielam opinii co do konieczności dokonywania wyceny i prezentacji "niewidzialnych zasobów", aby nie stało się to kolejnym źródłem "kreatywnej" rachunkowości.	

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych ankiety.

W grupie podmiotów odpowiedzialnych respondentami, którzy odpowiedzieli na pytanie 1, były kobiety i mężczyźni. Kobiety wskazały, które składniki poza wiedzą, umiejętnościami, doświadczeniem i współczynnikiem wartościowania zajmowanego stanowiska pracy (tzw. „niewidzialne” zasoby), kształtują aktywa kompetencyjne np. projekty badawcze, procesy, systemy informatyczne, kultura organizacji, wartości organizacji, ale też jedna z nich nie podzieliła opinii co do konieczności dokonywania wyceny i prezentacji. Natomiast mężczyźni odpowiedzieli między innymi, że aktywa kompetencyjne kształtuje umiejętność współpracy, organizacja pracy, atmosfera, przepływ informacji, umiejętność pracy pod presją czasu, asertywność, zaangażowanie, balans pomiędzy życiem prywatnym

i zawodowym, stabilność zatrudnienia, możliwości rozwoju osobistego niezwiązane ze stanowiskiem pracy.

Z kolei rozkład odpowiedzi respondentów na pytanie 1 w grupie izb administracji skarbowej ze względu na płeć respondenta przedstawiono w tabeli 34.

Tabela 34. Rozkład odpowiedzi respondentów na pytanie 1: „Jakie składniki poza wiedzą, umiejętnościami, doświadczeniem i współczynnikiem wartościowania zajmowanego stanowiska pracy Pani/Pana zdaniem kształtują aktywa kompetencyjne organizacji (tzw. „niewidzialne” zasoby)? (proszę wpisać jakie?)” w izbie administracji skarbowej ze względu na płeć respondenta

Kobieta	Mężczyzna
zdolności, kwalifikacje, kreatywność, intelekt.	-
brak wiedzy	
predyspozycje, cechy osobowości, zdolności, projekty badawcze	

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych ankiety.

Wśród respondentów w grupie izb administracji skarbowej, którzy odpowiedzieli na pytanie 1 nie było mężczyzn. Kobiety uważały, że aktywa kompetencyjne poza wiedzą, umiejętnościami, doświadczeniem i współczynnikiem wartościowania zajmowanego, kształtują również: zdolności, kwalifikacje, kreatywność, intelekt, predyspozycje, cechy osobowości, zdolności, projekty badawcze. Jedna kobieta odpowiedziała „brak wiedzy”.

4. 3. Identyfikacja składników aktywów kompetencyjnych, zasad i metod ich wyceny oraz wpływu aktywów kompetencyjnych na kreowanie wartości podmiotu

Celem niniejszej rozprawy jest między innymi zidentyfikowanie składników aktywów kompetencyjnych a także zasad i metod ich wyceny. Przeprowadzona analiza literatury przedmiotu dowiodła, że aktywa kompetencyjne nie zostały jednoznacznie zdefiniowane i występują różne ich klasyfikacje. Aktywa kompetencyjne traktowane są jako zasób niematerialny, mogą być rozpatrywane z punktu widzenia jednostki, jak i z punktu widzenia podmiotu. K. Hannes i B. Lowendhal wprowadzili podział zasobów niematerialnych na kompetencje i stosunki wzajemne, gdzie kompetencje to umiejętność wykonywania zleconych zadań. Istnieją one na poziomie indywidualnym (wiedza, kwalifikacje, zdolności) oraz organizacyjnym (bazy danych, technologia i procesy). Z kolei stosunki wzajemne odnoszą się do reputacji organizacji i lojalności klientów. Następnie B. Lowendhal pogłębił wcześniejszą analizę dodając podział kompetencji i stosunków wzajemnych na dwie podgrupy: indywidualną i zbiorową w zależności od tego, czy zasób wiąże się z działaniem

indywidualnego pracownika, czy organizacji jako całości (za: Jarugowa i Fijałkowska 2002, s. 88).

Zagadnieniu identyfikacji składników aktywów kompetencyjnych oraz zasad i metod ich wyceny poświęcono dwie zasadnicze części kwestionariusza ankietowego pn. „Aktywa Kompetencyjne” oraz „Wycena aktywów kompetencyjnych”. W tej części ankiety poproszono respondentów o wskazanie, które składniki kompetencyjne poza wiedzą, umiejętnościami, doświadczeniem i współczynnikiem wartościowania zajmowanego stanowiska pracy kształtują aktywa kompetencyjne. Liczbę odpowiedzi na pytanie 1 kwestionariusza zestawiono w tabeli 35.

Tabela 35. Zwrot odpowiedzi w pytaniu 1 „Jakie składniki poza wiedzą, umiejętnościami, doświadczeniem i współczynnikiem wartościowania zajmowanego stanowiska pracy Pani/Pana zdaniem kształtują aktywa kompetencyjne organizacji (tzw. „niewidzialne” zasoby)?”

Identyfikacja nowych składników aktywów kompetencyjnych	Podmioty odpowiedzialne	Izby administracji skarbowej
Liczba zwrotu ankiet	9	4
Liczba respondentów, która nie zidentyfikowała nowych składników aktywów kompetencyjnych	3	2
Liczba respondentów identyfikująca nowe składniki aktywów kompetencyjnych	6	2
% odpowiedzi	66,66	40

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych ankiety.

Nie we wszystkich kwestionariuszach zwrotnych otrzymano odpowiedź na tak postawione pytanie. Trzech respondentów w grupie podmiotów odpowiedzialnych i dwóch badanych w grupie izb administracji skarbowej nie zidentyfikowało żadnych innych składników aktywów kompetencyjnych w szczególności z braku wiedzy w tym zakresie. Z kolei jeden z respondentów (podmiot odpowiedzialny), należący do sektora ubezpieczenia / bankowość / finanse (zwany dalej jako respondent H) odpowiedział następująco: „W mojej opinii pragmatyka, jest to obszar tak bardzo ryzykowny do prawidłowego oszacowania, że nie podzielam opinii co do konieczności dokonywania wyceny i prezentacji "niewidzialnych zasobów", aby nie stało się to kolejnym źródłem "kreatywnej" rachunkowości”.

Zidentyfikowane składniki aktywów kompetencyjnych w ramach badania zestawiono w tabeli 36.

Tabela 36. Zidentyfikowane składniki aktywów kompetencyjnych w badaniu

Grupa badawcza	Zidentyfikowane składniki aktywów kompetencyjnych
Podmioty odpowiedzialne	Projekty badawcze, procesy, systemy informatyczne, kultura organizacji, wartości organizacji
	Potencjał do rozwoju pracowników, rozumianego jako perspektywa obejmowania przez nich innych zadań, m in kierowniczych, oraz liczba pracowników z wysokim potencjałem
	Poziom organizacji, gotowości do współpracy, otwartości członków zespołu, wzajemnie się uzupełniających, poprzez współpracę osiagających synergie
	Umiejętność współpracy, organizacja pracy, atmosfera, przepływ informacji, umiejętność pracy pod presją czasu, asertywność, zaangażowanie, balans pomiędzy życiem prywatnym i zawodowym, stabilność zatrudnienia, możliwości rozwoju osobistego niezwiązane ze stanowiskiem pracy
	Znajomość procesów
	Relacje, marka
Izby administracji skarbowej	Zdolności, kwalifikacje, kreatywność, intelekt
	Predyspozycje, cechy osobowości, zdolności, projekty badawcze

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych ankiety.

Uzyskane informacje w toku badania empirycznego wzbogaciły wiedzę w zakresie składników kształtujących aktywa kompetencyjne. Respondenci w grupie podmiotów odpowiedzialnych wyszczególnili następujące składniki kształtujące aktywa kompetencyjne:

- projekty badawcze,
- procesy,
- systemy informatyczne,
- kultura organizacji,
- wartości organizacji,
- poziom organizacji,
- gotowość do współpracy, otwartość i wzajemne uzupełnianie się członków zespołu, poprzez współpracę osiagających synergie,
- potencjał do rozwoju pracowników, rozumiany jako perspektywa obejmowania przez nich innych zadań, między innymi kierowniczych, oraz liczba pracowników z wysokim potencjałem,
- umiejętność współpracy,
- organizacja pracy,
- atmosfera,

- przepływ informacji,
- umiejętność pracy pod presją czasu,
- asertywność,
- zaangażowanie,
- balans pomiędzy życiem prywatnym i zawodowym,
- stabilność zatrudnienia,
- możliwości rozwoju osobistego niezwiązane ze stanowiskiem pracy,
- znajomość procesów,
- relacje,
- marka.

Natomiast respondenci w grupie izb administracji skarbowej wskazali następujące składniki kształtujące aktywa kompetencyjne:

- zdolności,
- kwalifikacje,
- kreatywność,
- intelekt,
- predyspozycje,
- cechy osobowości,
- zdolności,
- projekty badawcze.

Katalog składników kształtujących aktywa kompetencyjne jest otwarty. Wynika to chociażby z braku jednoznacznie zdefiniowanego pojęcia aktywa kompetencyjne.

Studia literaturowe, jak i badanie empiryczne zostały przeprowadzone także w zakresie metod wyceny dotyczących aktywów kompetencyjnych. Z literatury przedmioty wynika, że istnieje wiele metod identyfikacji aktywów kompetencyjnych. Metody te podlegają różnej klasyfikacji.

Przykładowe metody identyfikacji kapitału intelektualnego, które uwzględniono podczas studiów literaturowych przedstawione zostały w tabeli 11.

Projektując badanie empiryczne w kwestionariuszu ankietowym sformułowano także dwa pytania z zakresu wyceny. Jedno z nich, to pytanie 3, które było pytaniem wielokrotnego wyboru odpowiedzi i wchodziło w skład kolejnej sekcji kwestionariusza ankietowego pn. „Wycena aktywów”. Dotyczyło wskazania przez respondentów, która / które z metod identyfikacji ma / mają zastosowanie względem aktywów kompetencyjnych w Pani/Pana

organizacji? Uzyskane odpowiedzi i ich strukturę w ramach poszczególnych grup zestawiono w tabeli 37.

Tabela 37. Liczba i struktura odpowiedzi na pytanie 3 „Która / które z poniższych metod identyfikacji ma / mają zastosowanie względem aktywów kompetencyjnych w Pani/Pana organizacji?”

Wariant odpowiedzi	Podmioty odpowiedzialne – liczba odpowiedzi	Struktura odpowiedzi podmiotów odpowiedzialnych (w %)	Izby administracji skarbowej – liczba odpowiedzi	Struktura odpowiedzi izb administracji skarbowej (w %)
POMIAR	-	-	-	-
WYCENA	1	11,11	-	-
INNE	1	11,11	1	25
ŻADNE Z POWYŻSZYCH ODPOWIEDZI	7	77,78	3	75

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych ankiety.

Z powyższej tabeli wynika, że wycena ma zastosowanie w jednym badanym podmiocie odpowiedzialnym, co stanowi to 11,11% badanych w grupie. Respondent odpowiedział, że wycena przeprowadzana jest według kosztu historycznego i ma zastosowanie do wyceny licencji i patentów. Z kolei jeden respondent odpowiedział, że ma zastosowanie inna metoda identyfikacji. Respondent należący do sektora ubezpieczenia / bankowość / finanse (zwany dalej jako respondent C) w nawiązaniu do wskazanej innej metody odpowiedział: „Aktywów kompetencyjnych nie wycenia się w rachunkowości zarówno wg Polskich Standardów Rachunkowości jak też wg Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej. W rachunkowości połączeń jednostek przy fuzjach i przejęciach można rozpoznawać koszty organizacji siły roboczej aproksymowane jako szacunek kosztów rekrutacji, bez bezpośredniego uwzględnienia wykształcenia, doświadczenia etc.”. Natomiast respondent H reprezentujący sektor ubezpieczenia / bankowość / finanse wskazując, że w organizacji nie mają zastosowanie żadne metody identyfikacji względem aktywów kompetencyjnych zamieścił komentarz o następującej treści: „Organizacja przeprowadza ocenę pracowników z uwagi na ich np. wiedzę, doskonalenie zawodowe, zaangażowanie, ale bez odzwierciedlenia w sprawozdaniach finansowych lecz w kierunku kierowania indywidualną ścieżką rozwoju i rozwojem umiejętności potrzebnych na danym stanowisku pracy”.

W grupie respondentów izb administracji skarbowej jeden badany (25% respondentów), odpowiedział, że w organizacji ma zastosowanie inna metoda identyfikacji aktywów kompetencyjnych wskazując na wartościowanie stanowisk pracy.

Kolejne pytanie w tej sekcji kwestionariusza dotyczyło wskazania przez respondentów która z metod wyceny aktywów kompetencyjnych Pani/Pana zdaniem jest właściwa? Uzyskane odpowiedzi i ich strukturę w ramach uzyskanych zwrotnie kwestionariuszy w poszczególnych grupach zestawiono w tabeli 38.

Tabela 38. Liczba i struktura odpowiedzi na pytanie 4, która z metod wyceny aktywów kompetencyjnych Pani/Pana zdaniem jest właściwa?

Wariant odpowiedzi	Podmioty odpowiedzialne – liczba odpowiedzi	Struktura odpowiedzi podmiotów odpowiedzialnych (w %)	Izby administracji skarbowej – liczba odpowiedzi	Struktura odpowiedzi izb administracji skarbowej (w %)
WEDŁUG KOSZTU HISTORYCZNEGO	-	-	1	25
WEDŁUG KOSZTU BIEŻĄCEGO	5	55,55	2	50
WEDŁUG CENY SPRZEDAŻY	-	-	-	-
WEDŁUG WARTOŚCI BIEŻĄCEJ	2	22,22	1	25

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych ankiety.

Z danych zamieszczonych w powyższej tabeli wynika, że dwóch respondentów w grupie podmiotów odpowiedzialnych nie wskazało żadnej metody wyceny, która byłaby właściwa do wyceny aktywów kompetencyjnych. Ponownie respondent H dopisał komentarz: „Jak w pkt. 1 nie wszystko podlega mierzalnej ocenie, czasami zaangażowanie to więcej niż wiedza i kompetencje jeśli ktoś nie chce ich wykorzystywać. Pracuję prawie 30 lat i proszę wierzyć kilkanaście przeprowadzonych szkoleń z rozwoju umiejętności sprzedaży nie wniosło nic nowego. Bez szkolenia ci zaangażowani sprzedają, a inni po kilku szkoleniach nadal nic”. Z kolei drugi respondent dopisał komentarz: „Żadna”. Pięciu badanych w tej grupie (55,55% respondentów), uważa że właściwą metodą do wyceny aktywów kompetencyjnych jest metoda według kosztu bieżącego, w której aktywa wyceniane są w wartości równej kwocie, jaką należałoby obecnie zapłacić w razie nabywania takiego samego lub równoważnego składnika. Z kolei takiej samej odpowiedzi udzieliło w drugiej grupie 50% badanych (dwóch respondentów). Dwóch badanych w grupie podmiotów odpowiedzialnych (22,22% respondentów) uznało, że właściwą metodą wyceny aktywów kompetencyjnych jest metoda według wartości bieżącej. Wówczas aktywa firma wycenia w zdyskontowanej wartości przyszłych wpływów środków pieniężnych netto, które dana pozycja, według przewidywań, wypracuje w toku działalności gospodarczej. Z kolei w drugiej grupie respondentów jeden respondent (25% badanych) wskazał metodę wyceny według wartości bieżącej a jeden

badany (25% respondentów) wskazał metodę wyceny według kosztu historycznego, jako właściwą do wyceny aktywów kompetencyjnych.

W żadnym z otrzymanych kwestionariuszy ankietowych za właściwą metodę do wyceny aktywów kompetencyjnych nie została wskazana metoda według ceny sprzedaży.

Podczas badania empirycznego skierowano do respondentów prośbę o określenie, czy aktywa kompetencyjne (tzw. „niewidzialne” zasoby) mają wpływ na kreowanie wartości dla podmiotu? Uzyskane odpowiedzi i ich strukturę w ramach poszczególnych grup zestawiono w tabeli 39.

Tabela 39. Liczba i struktura odpowiedzi na pytanie 2 „Czy Pani/Pana zdaniem aktywa kompetencyjne (tzw. „niewidzialne” zasoby) mają wpływ na kreowanie wartości dla podmiotu?”

Wariant odpowiedzi	Podmioty odpowiedzialne – liczba odpowiedzi	Struktura odpowiedzi podmiotów odpowiedzialnych (w %)	Izby administracji skarbowej – liczba odpowiedzi	Struktura odpowiedzi izb administracji skarbowej (w %)
TAK	8	88,89	3	75
NIE	1	11,11	-	-
NIE WIEM	-	-	1	25

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych ankiety.

W grupie podmiotów odpowiedzialnych ośmioro badanych (88,89% respondentów) określiło, że aktywa kompetencyjne mają wpływ na kreowanie wartości dla podmiotu. Ponownie respondent H należący do sektora ubezpieczenia / bankowość / finanse dodał komentarz: „Ale zarówno na plus lub minus”. Natomiast 11,11% respondentów w tej grupie jest zdania odmiennego. Z kolei w grupie izb administracji skarbowej 75% respondentów (trzech badanych) uważa, że aktywa kompetencyjne mają wpływ na kreowanie wartości dla podmiotu, natomiast 25% respondentów (jeden badany) nie wie, czy aktywa kompetencyjne na kreowanie wartości dla podmiotu wpływają.

4. 4. Prezentacja aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniach finansowych podmiotu społecznie odpowiedzialnego

Jednym z celów szczegółowych niniejszej rozprawy jest rozpoznanie istoty, celu, zasad, cech i użyteczności sprawozdania finansowego jednostki budżetowej jako podmiotu społecznie odpowiedzialnego pod kątem ujmowania w nim aktywów kompetencyjnych. Jest to czwarty cel cząstkowy niniejszej rozprawy.

Nawiązując do rozważań w toku analizy literatury przedmiotu stwierdzono, że:

- najprostsze ujęcie kapitału intelektualnego stanowi różnicę między wartością rynkową podmiotu a jego wartością księgową, która jest sumą zasobów niematerialnych nieuwjętych w bilansie księgowym (Samelak, 2013, s. 140), jednakże nie występuje jako pozycja bilansowa umieszczona w pasywach – obok kapitałów finansowych, którego odpowiednikiem po stronie aktywów powinny być aktywa niematerialne,
- wartość kapitału intelektualnego nie jest nigdzie wykazywana i nie ma żadnego oficjalnego dokumentu sprawozdawczości finansowej, który stanowiłby podstawę określenia jego wartości (Zielińska, 2005, s. 359),
- obiektywne trudności związane z wiarygodnym pomiarem w mierniku pieniężnym wartości większości elementów kapitału intelektualnego są głównym powodem niewykazywania kapitału intelektualnego w organizacji (Samelak, 2013, s. 140),
- nie rozwiązano kwestii prezentacji tego zasobu w organizacji (Kasiewicz i Rogowski, 2006),
- zachodzą kierunki zmian we współczesnej sprawozdawczości finansowej, które obejmują w szczególności dążenie do ustalania w sprawozdaniu finansowym wartości rynkowej przedsiębiorstwa z uwzględnieniem dotychczas nieuwjętych elementów jego kapitału intelektualnego (Samelak, 2011, s. 156-158).

Projektując badanie empiryczne podczas budowy kwestionariusza ankietowego wyszczególniona została III sekcja „Użyteczność sprawozdania finansowego”. Część poświęcono realizacji trzeciego celu szczegółowego badania empirycznego dotyczącego diagnozy obecnego stanu prezentowania aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym. Podjęto próbę odpowiedzi, czy z punktu widzenia praktyków rachunkowości jest zasadne oraz w jaki sposób, ujmowanie aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym oraz, czy zaprezentowanie aktywów kompetencyjnych wpłynie na poprawę użyteczności sprawozdania finansowego, w tym w aspekcie idei społecznej odpowiedzialności?

W trzeciej sekcji kwestionariusza respondenci mogli maksymalnie dokonać odpowiedzi łącznie na 6 pytań. Odpowiedzi na pytanie 5: „Czy w Pani/Pana w organizacji aktywa kompetencyjne (tzw. „niewidzialne” zasoby) są wykazywane w sprawozdaniu finansowym?” zestawiono w tabeli 40.

Tabela 40. Liczba i struktura odpowiedzi na pytanie 5 „Czy w Pani/Pana w organizacji aktywa kompetencyjne (tzw. „niewidzialne” zasoby) są wykazywane w sprawozdaniu finansowym?”

Wariant odpowiedzi	Podmioty odpowiedzialne – liczba odpowiedzi	Struktura odpowiedzi podmiotów odpowiedzialnych (w %)	Izby administracji skarbowej – liczba odpowiedzi	Struktura odpowiedzi izb administracji skarbowej (w %)
TAK	-	-	-	-
NIE	9	100	4	100
NIE WIEM	-	-	-	-

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych ankiety.

Z danych zamieszczonych w powyższej tabeli wynika, że aktywa kompetencyjne nie są wykazywane w sprawozdaniu finansowym przez podmioty w poszczególnych grupach respondentów.

Nie uzyskano żadnej odpowiedzi na pytanie 6 „Jeśli w pytaniu 5 udzielono odpowiedzi TAK, proszę Panią/Pana o wskazanie, w której części sprawozdania finansowego wykazywane są aktywa kompetencyjne?” z uwagi na jednolicie udzieloną odpowiedź NIE w pytaniu 5. W pytaniu 6 nie wybrano zatem żadnej z możliwych opcji wyboru, tj.: bilans, rachunek zysków i strat, oraz informacja dodatkowa.

W pytaniu 7 poproszono respondenta o udzielenie odpowiedzi, czy aktywa kompetencyjne powinny być wykazywane w sprawozdaniu finansowym? Poproszeni zostali także o uzasadnienie swojego wyboru odpowiedzi. Uzyskane odpowiedzi i ich strukturę w poszczególnych grupach zestawiono w poniższej tabeli.

Tabela 41. Liczba i struktura odpowiedzi na pytanie 7 „Czy Pani/Pana zdaniem aktywa kompetencyjne (tzw. „niewidzialne” zasoby) powinny być wykazywane w sprawozdaniu finansowym?”

Wariant odpowiedzi	Podmioty odpowiedzialne – liczba odpowiedzi	Struktura odpowiedzi podmiotów odpowiedzialnych (w %)	Izby administracji skarbowej – liczba odpowiedzi	Struktura odpowiedzi izb administracji skarbowej (w %)
TAK	3	33,33	1	25
NIE	5	55,56	1	25
NIE WIEM	1	11,11	2	50

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych ankiety.

Z danych zamieszczonych w tabeli 41 wynika, że trzech badanych w grupie podmiotów odpowiedzialnych udzieliło odpowiedzi TAK. Uważają, że aktywa kompetencyjne powinny być wykazywane w sprawozdaniu finansowym. Jeden spośród nich nie uzasadnił swojej wypowiedzi, z kolei dwóch pozostałych uzasadnili wypowiedź w następujący sposób:

- „Odzwierciedla on realną wartość firmy i potencjał rozwoju, jest zgodny z rynkową zmianą i nastawieniem na wiedzę”;
- „Istotny wpływ na obecną i przyszłą sytuację finansową przedsiębiorcy”.

55,56% respondentów w grupie podmiotów odpowiedzialnych biorących udział w badaniu uważają, że aktywa kompetencyjne nie powinny być wykazywane w sprawozdaniu finansowym. Wśród nich był ponownie respondent H reprezentujący sektor ubezpieczenia / bankowość / finanse, który odwołał się do poprzednich komentarzy pisząc: „Jak w punktach ww.”.

Podobnie napisał respondent C należący do sektora ubezpieczenia / bankowość / finanse. Odpowiedź NIE w pytaniu 7 kwestionariusza uzasadnił następująco: „Za wyjątkiem fuzji i połączeń nie spełniają definicji aktywa. W ustawie o rachunkowości zawarta jest taka definicja "12) aktywach - rozumie się przez to kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe o wiarygodnie określonej wartości, powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń, które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych;" Pkt 8 MSR 38 Wartości niematerialne zawiera analogiczną definicję. Krytyczną jest kwestia kontroli - nie ma możliwości kontroli/zatrzymania ludzi.”.

Kolejnych trzech respondentów zaznaczając odpowiedź NIE uzasadnili następująco:

- „Pracochłonność wyceny, niewielka wartość dodana, "odsłanianie" ewentualnych słabości pracodawcy”;
- „Trudno określić ich realny wpływ na sytuację ekonomiczną firmy, zależą one od zaangażowania i motywacji pracownika oraz chęci wykorzystania posiadanego potencjału”.

Jeden z respondentów w grupie podmiotów odpowiedzialnych zaznaczając odpowiedź NIE, nie uzasadnił wyboru.

Z kolei jeden badany (11,11% respondentów) w grupie podmiotów odpowiedzialnych nie wie, czy aktywa kompetencyjne powinny być wykazywane w sprawozdaniu finansowym. Swoją odpowiedź uzasadnił o następująco: „Problem z wyceną i pomiarem”.

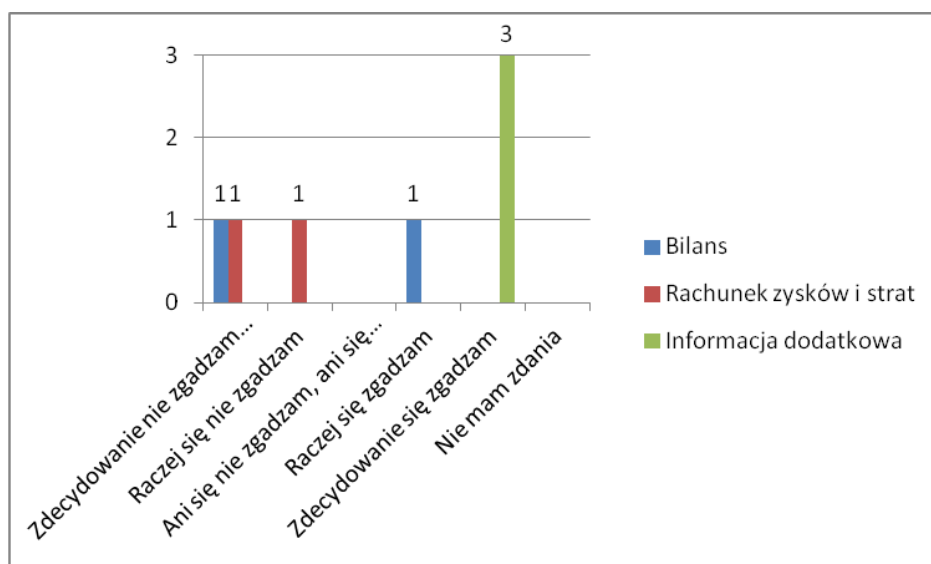
Natomiast 50% respondentów (dwóch badanych) w grupie izb administracji skarbowej nie wie, czy aktywa kompetencyjne powinny być wykazywane w sprawozdaniu finansowym. Swojej odpowiedzi nie uzasadnili. Jeden z respondentów uważa, że aktywa kompetencyjne powinny być wykazywane w sprawozdaniu finansowym. Odpowiedź uzasadnił następująco: „W celu uzyskania rzetelnego obrazu działalności jednostki.”. Z kolei jeden z respondentów

jest odmiennego zdania uzasadniając odpowiedź następująco: „Wycena aktywów kompetencyjnych może zniekształcić faktyczną sytuację finansową jednostki.”.

Odpowiedzi w kolejnym pytaniu udzieliło czterech badanych. Są to respondenci, którzy w pytaniu poprzednim udzielili odpowiedzi TAK, co wynika z warunkowej konstrukcji pytania 8: „Jeśli w pytaniu nr 7 zaznaczono TAK, proszę Panią/Pana o wskazanie za pomocą symbolu „X” części sprawozdania, w której aktywa kompetencyjne powinny zostać wykazane.”. Respondentom udostępniono tabelę, w której wymieniono składniki sprawozdania finansowego oraz skalę.

Uzyskane odpowiedzi (w osobach) i ich strukturę w grupie podmiotów odpowiedzialnych przedstawiono na wykresie 15.

Wykres 15. Liczba i struktura odpowiedzi w grupie podmiotów odpowiedzialnych na pytanie 8”Jeśli w pytaniu nr 7 zaznaczono TAK, proszę Panią/Pana o wskazanie za pomocą symbolu „X” części sprawozdania, w której aktywa kompetencyjne powinny zostać wykazane.” (w osobach)

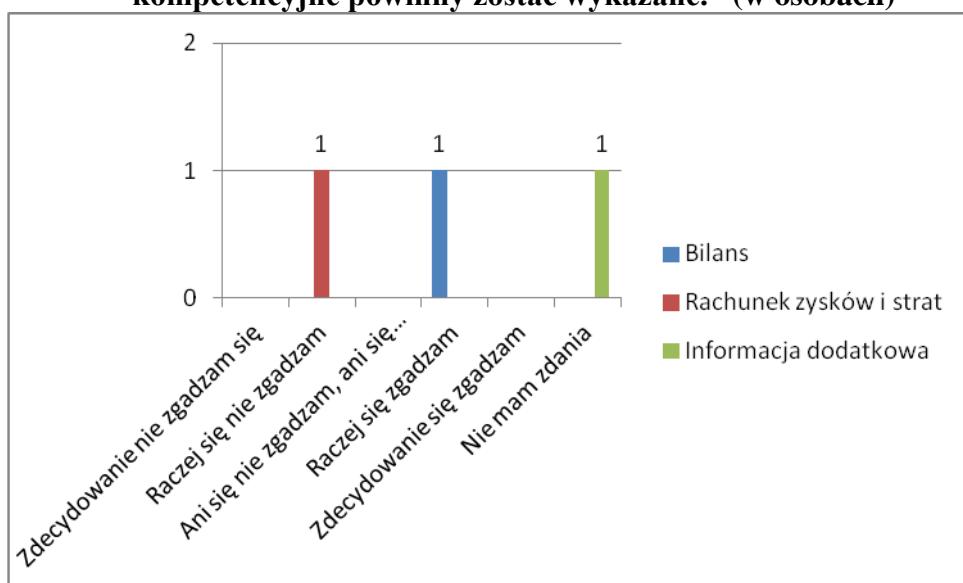


Źródło: opracowanie własne na podstawie danych ankiety.

W grupie podmiotów odpowiedzialnych trzech badanych zdecydowanie zgadza się, aby aktywa kompetencyjne wykazywać w informacji dodatkowej sprawozdania finansowego. Dwóch spośród ww. respondentów wyrazili swoje zdanie co do wykazywania aktywów kompetencyjnych w bilansie i rachunku zysków i strat. Jeden spośród nich zdecydowanie nie zgadza się, aby aktywa kompetencyjne wykazywać w bilansie, a także w informacji dodatkowej. Drugi z kolei raczej się zgadza aby aktywa kompetencyjne wykazywać w bilansie i raczej się nie zgadza aby wykazywać je w rachunku zysków i strat.

Natomiast uzyskane odpowiedzi (w osobach) i ich strukturę w grupie izb administracji skarbowych przedstawiono na wykresie 16.

Wykres 16. Liczba i struktura odpowiedzi w grupie izb administracji skarbowych na pytanie 8 „Jeśli w pytaniu nr 7 zaznaczono TAK, proszę Panią/Pana o wskazanie za pomocą symbolu „X” części sprawozdania, w której aktywa kompetencyjne powinny zostać wykazane.” (w osobach)



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych ankiety.

W grupie izb administracji skarbowej odpowiedzi na pytanie 8 udzielił jeden respondent. Raczej zgodził się, aby aktywa kompetencyjne wykazywać w bilansie. Raczej się nie zgodził, aby wykazywane były w rachunku zysków i strat. Nie miał zdania, co do wykazywania aktywów kompetencyjnych w informacji dodatkowej.

W kolejnym pytaniu poproszono respondentów o odpowiedź, czy prezentacja aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym poprawia i / lub poprawi użyteczność informacji sprawozdania danej organizacji?

Uzyskane odpowiedzi i ich strukturę w poszczególnych grupach zestawiono w tabeli 42.

Tabela 42. Liczba i struktura odpowiedzi na pytanie 9 „Czy Pani/Pana zdaniem prezentacja aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym poprawia i/lub poprawi użyteczność informacji sprawozdania danej organizacji?”

Wariant odpowiedzi	Podmioty odpowiedzialne – liczba odpowiedzi	Struktura odpowiedzi podmiotów odpowiedzialnych (w %)	Izby administracji skarbowej – liczba odpowiedzi	Struktura odpowiedzi izb administracji skarbowej (w %)
TAK	3	33,33	1	25
NIE	4	44,45	1	25
NIE WIEM	2	22,22	2	50

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych ankiety.

33,33% respondentów w grupie podmiotów odpowiedzialnych (trzech badanych) odpowiedziało, że prezentacja aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym poprawia i / lub poprawi użyteczność informacji sprawozdania danej organizacji. 22,22% respondentów nie wie, czy ich prezentacja w taki sposób wpłynie na sprawozdanie. Z kolei czterech badanych (44,45% respondentów) w powyższym pytaniu zaznaczyło odpowiedziało NIE. Ponownie respondent H zamieścił komentarz. Treść komentarza jest następująca: „W mojej ocenie może raczej zaciemnić obraz niż poprawić przejrzystość informacji (przykładem na to jest np. prezentacja rozliczeń bancassurance w sprawozdaniach banków - osoba posiadająca wiedzę sobie poradzi, ale "zwykły" obywatel?”.

Z kolei w grupie izb administracji skarbowej 25% respondentów (jeden badany) uważa, że prezentacja aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym poprawia i / lub poprawi użyteczność informacji sprawozdania danej organizacji. 25% respondentów (jeden badany) uważa zupełnie odwrotnie. Natomiast 50% respondentów nie wie, czy prezentacja aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym będzie miała taki wpływ.

Ostatnie pytanie części zasadniczej kwestionariusza ankietowego dotyczyło wskazania przez respondentów, czy ich zdaniem prezentacja aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym ułatwia lub ułatwi realizację idei społecznej odpowiedzialności stanowiącą dobrowolne przyjęcie na siebie odpowiedzialności ekonomicznej, prawnej, etycznej i filantropijnej za wpływ prowadzonej działalności na interesariuszy zewnętrznych, pracowników oraz środowisko naturalne?

Uzyskane odpowiedzi w pytaniu 10 i ich strukturę w poszczególnych grupach zestawiono w tabeli 43.

Tabela 43. Liczba i struktura odpowiedzi na pytanie 10 Czy Pani/Pana zdaniem prezentacja aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym ułatwia lub ułatwi realizację idei społecznej odpowiedzialności stanowiącą dobrowolne przyjęcie na siebie odpowiedzialności ekonomicznej, prawnej, etycznej i filantropijnej za wpływ prowadzonej działalności na interesariuszy zewnętrznych, pracowników oraz środowisko naturalne?”

Wariant odpowiedzi	Podmioty odpowiedzialne – liczba odpowiedzi	Struktura odpowiedzi podmiotów odpowiedzialnych (w %)	Izby administracji skarbowej – liczba odpowiedzi	Struktura odpowiedzi izb administracji skarbowej (w %)
TAK	3	33,33	1	25
NIE	5	55,56	-	-
NIE WIEM	1	11,11	3	75

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych ankiety.

Z danych zamieszczonych w powyższej tabeli wynika, że trzech respondentów w grupie podmiotów odpowiedzialnych uważa, że prezentacja aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym ułatwia lub ułatwi realizację idei społecznej odpowiedzialności. 55,56% badanych jest przeciwnego zdania. Jeden respondent nie wie, czy prezentacja aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym ułatwia lub ułatwi realizację idei społecznej odpowiedzialności.

Z kolei w grupie izb administracji skarbowej trzech respondentów (75% badanych) nie wie, czy prezentacja aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym ułatwia lub ułatwi realizację idei społecznej odpowiedzialności. Tylko jeden badany (25% respondentów) zaznaczył odpowiedź TAK w niniejszym pytaniu.

Dokonując analizy wyników zgromadzonych podczas badania ankietowego stwierdzono, że w praktyce rachunkowości w poszczególnych grupach podmiotów objętych badaniem, aktywa kompetencyjne nie są wykazywane w sprawozdaniach finansowych (wyniki w tabeli 40). Nie jest dokonywana prezentacja aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniach finansowych jednostki budżetowej jako podmiotu społecznie odpowiedzialnego.

Można zauważyć, że zdaniem respondentów w grupie podmiotów odpowiedzialnych, aktywa kompetencyjne nie powinny być wykazywane w sprawozdaniu finansowym (55,56% ankietowanych w grupie podmiotów odpowiedzialnych i 25% badanych w grupie izb administracji skarbowej). Z kolei 44,44 badanych w grupie podmiotów odpowiedzialnych nie wie, lub uważali, że aktywa kompetencyjne powinny być wykazywane w sprawozdaniu finansowym. Natomiast respondenci w grupie izb administracji skarbowej (25% badanych) uważało, że aktywa kompetencyjne powinny być wykazywane, a pozostali badani w tej grupie nie wiedzieli.

Respondenci w grupie podmiotów odpowiedzialnych, którzy uważali, że aktywa kompetencyjne powinny być wykazywane w sprawozdaniu finansowym swoje odpowiedzi uzasadnili następująco:

- „Odzwierciedla on realną wartość firmy i potencjał rozwoju, jest zgodny z rynkową zmianą i nastawieniem na wiedzę”;
- „Istotny wpływ na obecną i przyszłą sytuację finansową przedsiębiorcy”.

Pozostali respondenci w grupie, którzy uzasadnili swoje odpowiedzi i byli zdania odmiennego uważali, że:

- „Za wyjątkiem fuzji i połączeń nie spełniają definicji aktywa. W ustawie o rachunkowości zawarta jest taka definicja "12) aktywach - rozumie się przez to

kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe o wiarygodnie określonej wartości, powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń, które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych;" Pkt 8 MSR 38 Wartości niematerialne zawiera analogiczną definicję. Krytyczną jest kwestia kontroli - nie ma możliwości kontroli/zatrzymania ludzi.",

- „Pracochłonność wyceny, niewielka wartość dodana, "odsłanianie" ewentualnych słabości pracodawcy.”;
- „Problem z wyceną i pomiarem.”,
- „Trudno określić ich realny wpływ na sytuację ekonomiczną firmy, zależą one od zaangażowania i motywacji pracownika oraz chęci wykorzystania posiadanego potencjału.”.

Natomiast respondent w grupie izb administracji skarbowej, który uważał, że aktywa kompetencyjne nie powinny być wykazywane w sprawozdaniu finansowym swoją odpowiedź uzasadnił następująco: „Wycena aktywów kompetencyjnych może zniekształcić faktyczną sytuację finansową jednostki.”.

Drugi respondent w grupie, którzy uważał, że aktywa kompetencyjne powinny być wykazywane w sprawozdaniu finansowym swoją odpowiedź uzasadnił następująco: „W celu uzyskania rzetelnego obrazu działalności jednostki.”.

W toku dalszej analizy wyników zgromadzonych podczas badania ankietowego stwierdzono, że respondenci w grupie podmiotów odpowiedzialnych, którzy uważali, że aktywa kompetencyjne powinny być wykazywane w sprawozdaniu finansowym, zdecydowanie zgodzili się, że wykazane powinny być w informacji dodatkowej. W odniesieniu do wykazywania aktywów kompetencyjnych w rachunku zysków i strat zaznaczyli odpowiedź: „Raczej się nie zgadzam”, lub „Zdecydowanie się nie zgadzam”. Natomiast odpowiedź „Zdecydowanie się nie zgadzam”, albo „Ani się nie zgadzam ani się zgadzam”, została wybrana w odniesieniu do wykazywania aktywów kompetencyjnych w bilansie (wyniki na wykresie 16).

Natomiast w grupie izb administracji skarbowej jeden respondent raczej zgodził się, aby aktywa kompetencyjne wykazywać w bilansie, raczej się nie zgodził, aby wykazywane były w rachunku zysków i strat. Nie miał zdania, co do wykazywania aktywów kompetencyjnych w informacji dodatkowej (wyniki na wykresie 17).

Wypowiedzi praktyków rachunkowości w zakresie wpływu prezentacji aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym na jego użyteczność były podzielone.

Zdaniem 44,45% badanych w grupie podmiotów odpowiedzialnych, prezentacja aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym nie poprawia i / lub nie poprawi użyteczności informacji sprawozdania danej organizacji. Jeden z respondentów uzasadnił swoją odpowiedź, że raczej może zaciemnić obraz niż poprawić przejrzystość informacji. 33,33% respondentów w grupie uważało odwrotnie. 22,22% nie wiedziało, czy prezentacja aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym poprawia i / lub poprawi jego użyteczność (wyniki w tabeli 29).

Z kolei w grupie izb administracji skarbowej 25% respondentów (jeden badany) uważał, że prezentacja aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym poprawia i / lub poprawi użyteczność informacji sprawozdania danej organizacji. 25% respondentów (jeden badany) uważał zupełnie odwrotnie. Natomiast 50% respondentów nie wiedziało, czy prezentacja aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym będzie miała taki wpływ (wyniki w tabeli 29).

W toku analizy wyników zgromadzonych podczas badania ankietowego stwierdzono także, że w grupie podmiotów odpowiedzialnych zdaniem 33,33% badanych prezentacja aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym ułatwia lub ułatwi realizację idei społecznej odpowiedzialności. 55,56% badanych jest przeciwnego zdania. Jeden respondent nie wie, czy prezentacja aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym ułatwia lub ułatwi realizację idei społecznej odpowiedzialności. Z kolei w grupie izb administracji skarbowej trzech respondentów (75% badanych) nie wie, czy prezentacja aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym ułatwia lub ułatwi realizację idei społecznej odpowiedzialności. Tylko jeden badany (25% respondentów) zaznaczył odpowiedź TAK w niniejszym pytaniu (wyniki w tabeli 30).

Prezentacja aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym jednostki budżetowej jako podmiotu społecznie odpowiedzialnego obecnie nie występuje. Niemniej jednak zaprezentowanie aktywów kompetencyjnych przez podmioty wymaga sporządzenia sprawozdania zgodnie z zasadami określonymi w ustawie o rachunkowości, w ustawie o finansach publicznych, z zasadami określonymi w MSR 1, a także zgodnie z Wytycznymi GRI i standardami sporządzania raportów społecznej odpowiedzialności. Dla podmiotu niniejszej rozprawy wiedza o posiadanym zasobie w postaci aktywów kompetencyjnych będzie stanowić źródło informacji dla celów zarządzania strategicznego tym zasobem, zwiększy transparentność podmiotu. Ponadto zdaniem autorki, stanowić powinno wsparcie w działaniach i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej, w szczególności określonych

w 2017 roku przez Ministra Rozwoju i Finansów (Zarządzenie MRiF z 25 lipca 2017) na rzecz odpowiedzialnego rozwoju z uwzględnieniem misji i wizji organizacji.

4. 5. Podsumowanie i wnioski z badania

Na podstawie przeprowadzonego badania empirycznego można wyciągnąć wnioski zarówno o charakterze ogólnym, jak i szczegółowym. Jednakże podkreślenia wymaga fakt, że mimo iż uzyskany zwrot odpowiedzi nie pozwala na uznanie wyniku badań za reprezentatywne dla całej populacji, uznano, że uzyskane odpowiedzi przedstawiają indywidualne poglądy respondentów, które przyczyniły się do:

- zidentyfikowania znajomości respondentów w zakresie składników aktywów kompetencyjnych, a także przyczyniły się do określenia istoty aktywów kompetencyjnych w kreowaniu wartości podmiotu,
- poznania poglądów respondentów w zakresie wyceny aktywów kompetencyjnych a także diagnozy obecnego stanu metod i zasad wyceny stosowanych przez podmioty odpowiedzialne i jednostki budżetowe. Podjęto próbę odpowiedzi na pytanie, czy z punktu widzenia użyteczności sprawozdań finansowych dla praktyków rachunkowości wycena aktywów kompetencyjnych jest zasadna?
- poznania obecnego stanu przedstawiania aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym podmiotu oraz wpływu na jego użyteczność

W toku badania pozyskano wiedzę od respondentów dotyczącą aktywów kompetencyjnych w szczególności w zakresie składników, które te aktywa kształtują. Respondenci w grupie podmiotów odpowiedzialnych wyszczególnili następujące składniki kształtujące aktywa kompetencyjne:

- projekty badawcze,
- procesy,
- systemy informatyczne,
- kultura organizacji,
- wartości organizacji,
- poziom organizacji,
- gotowość do współpracy, otwartość i wzajemne uzupełnianie się członków zespołu, poprzez współpracę osiagających synergę,

- potencjał do rozwoju pracowników, rozumiany jako perspektywa obejmowania przez nich innych zadań, między innymi kierowniczych, oraz liczba pracowników z wysokim potencjałem,
- umiejętność współpracy,
- organizacja pracy,
- atmosfera,
- przepływ informacji,
- umiejętność pracy pod presją czasu,
- asertywność,
- zaangażowanie,
- balans pomiędzy życiem prywatnym i zawodowym,
- stabilność zatrudnienia,
- możliwości rozwoju osobistego niezwiązane ze stanowiskiem pracy,
- znajomość procesów,
- relacje,
- marka.

Natomiast respondenci w grupie izb administracji skarbowej wskazali następujące składniki kształtujące aktywa kompetencyjne:

- zdolności,
- kwalifikacje,
- kreatywność,
- intelekt,
- predyspozycje,
- cechy osobowości,
- zdolności,
- projekty badawcze.

Katalog składników kształtujących aktywa kompetencyjne jest otwarty. Wynika to chociażby z braku jednoznacznie zdefiniowanego pojęcia aktywa kompetencyjne.

Stwierdzono także, że aktywa kompetencyjne zdaniem większości respondentów mają wpływ na kreowanie wartości dla podmiotu.

W toku badania pozyskano wiedzę o braku stosowania przez podmioty objęte badaniem metod identyfikacji aktywów kompetencyjnych, za wyjątkiem odpowiedzi dwóch respondentów. Respondent w grupie izb administracji skarbowej wskazał, że w podmiocie ma

zastosowanie inna metoda identyfikacji aktywów kompetencyjnych, którą jest wartościowanie stanowisk pracy. Z kolei drugi respondent reprezentujący grupę podmiotów odpowiedzialnych odpowiedział, że ma zastosowanie wycena aktywów kompetencyjnych metodą kosztu historycznego w odniesieniu do licencji i patentów.

Za właściwą metodą wyceny aktywów kompetencyjnych większość respondentów uznało metodę według kosztu bieżącego. Jednakże byli respondenci, którzy za właściwą metodą wyceny aktywów kompetencyjnych uznali wycenę według wartości bieżącej, lub kosztu historycznego. Żaden z respondentów nie wskazał wyceny według ceny sprzedaży za właściwą metodę do identyfikacji aktywów kompetencyjnych. Z kolei jeden z respondentów stwierdził, że żadna metoda wyceny nie jest właściwą metodą identyfikacji aktywów kompetencyjnych.

W toku analizy wyników zgromadzonych podczas badania empirycznego stwierdzono także, że nie jest dokonywana prezentacja aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniach finansowych jednostki budżetowej jako podmiotu społecznie odpowiedzialnego. Prezentacja aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym nie ma zastosowania w żadnym podmiocie objętym badaniem a ich pracownicy nie widzą konieczności ich prezentowania. Wyjątek stanowią: główny księgowy i kierownicy. Według nich prezentacja aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym ma istotny wpływ na obecną i przyszłą sytuację finansową przedsiębiorcy. Ponadto odzwierciedla realną wartość firmy i potencjał rozwoju, który jest zgodny z rynkową zmianą i nastawieniem na wiedzę.

W toku badania empirycznego stwierdzono także, że w grupie podmiotów odpowiedzialnych trzech badanych zdecydowanie zgodziło się, aby aktywa kompetencyjne wykazywane były w informacji dodatkowej sprawozdania finansowego. Dwóch spośród ww. respondentów wyrazili swoje zdanie co do wykazywania aktywów kompetencyjnych w bilansie i rachunku zysków i strat. Jeden spośród nich zdecydowanie nie zgodził się, aby aktywa kompetencyjne wykazywane były w bilansie, a także w informacji dodatkowej. Drugi z kolei raczej się zgodził aby aktywa kompetencyjne wykazywane były w bilansie i raczej się nie zgodził aby wykazywać je w rachunku zysków i strat. Natomiast w respondencie w grupie izb administracji skarbowej raczej zgodził się, aby aktywa kompetencyjne wykazywać w bilansie. Raczej się nie zgodził, aby wykazywane były w rachunku zysków i strat. Nie miał zdania, co do wykazywania aktywów kompetencyjnych w informacji dodatkowej.

Ponadto stwierdzono, że wśród praktyków rachunkowości podzielone były zdania, co do odpowiedzi na pytanie dotyczące poprawy użyteczności informacji sprawozdania danego podmiotu w wyniku wykazywania w nich aktywów kompetencyjnych, a także co do

odpowiedzi na pytanie, czy prezentacja aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym ułatwia lub ułatwi ideę społecznej odpowiedzialności. Pięciu respondentów uznało, że prezentacja aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym nie poprawia i/lub nie poprawi użyteczność informacji sprawozdania danego podmiotu oraz, że nie ułatwi idei społecznej odpowiedzialności. Zdania przeciwnego było czterech respondentów i taka sama liczba respondentów nie wiedziała, czy prezentacja aktywów kompetencyjnych użyteczność informacji sprawozdania finansowego poprawi, a także czy ułatwi realizację idei społecznej odpowiedzialności.

Przeprowadzone badania empiryczne miały na celu weryfikację sformułowanej we wstępnie hipotezy badawczej. Jednak niewielki zwrot ankiet oraz uzyskane od respondentów odpowiedzi nie pozwalają na jednoznaczne jej potwierdzenie.

Uwzględnienie wyników dokonanej analizy i pozyskana aktualna wiedza na temat aktywów kompetencyjnych, metod ich identyfikacji i prezentacji w sprawozdaniu finansowym, oraz wpływu na użyteczność informacji sprawozdania finansowego jednostki budżetowej jako podmiotu społecznie odpowiedzialnego pozwala na realizację celu głównego rozprawy: opracowanie modelu wyceny i prezentacji aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym zwiększającego użyteczność informacji sprawozdania finansowego jednostki budżetowej, jako podmiotu społecznie odpowiedzialnego.

**MODEL WYCENY I PREZENTACJI AKTYWÓW KOMPETENCYJNYCH
W SPRAWOZDANIU FINANSOWYM JEDNOSTKI BUDŻETOWEJ
JAKO PODMIOTU SPOŁECZNIE ODPOWIEDZIALNEGO**

Rozdział poświęcony jest realizacji celu głównego rozprawy, który sprowadza się do opracowania modelu wyceny i prezentacji aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym jednostki budżetowej, jako podmiotu społecznie odpowiedzialnego. Na podstawie dokonanych ustaleń zgromadzonych w toku studiów literaturowych a także wyników badania empirycznego opracowano autorski model wyceny aktywów kompetencyjnych i dokonano jego weryfikacji. Opracowana została dokumentacja aktywów kompetencyjnych i zasady jej ewidencji księgowej. Kończącą część rozdziału stanowi autorski model sprawozdania finansowego zwiększającego użyteczność informacji sprawozdań finansowych.

5. 1. Założenia metodologiczne modelu

Zgodnie z klasyfikacją metod identyfikacji i prezentacji informacji na temat kapitału intelektualnego, proponowany model wyceny aktywów kompetencyjnych należy do metod bezpośrednich (DIC). Oznacza to, że wartość aktywów kompetencyjnych jest szacowana przez identyfikację poszczególnych elementów składowych. Kiedy komponenty zostaną zidentyfikowane wówczas są one bezpośrednio oceniane albo indywidualnie, albo przy wykorzystaniu zagregowanego współczynnika. W ramach metod bezpośrednich wyróżnia się wiele sposobów wyceny, które oparte są na takich samych podejściach, jakie stosuje się do wyceny aktywów materialnych (metody: kosztowe, rynkowe, dochodowe, opcyjne). Opracowany model pozwala na identyfikację aktywów kompetencyjnych zarówno w ujęciu indywidualnym, jak i organizacyjnym. Autorka pracy przyjęła model wyceny według kosztu bieżącego, który zgodnie z wynikiem badań empirycznych jest najbardziej pożądanym przez podmioty.

Zdaniem L. Niemczyka kompetencje pracownicze, rozumiane jako wiedza, umiejętności i doświadczenie, są dokumentowane tradycyjnym sposobem za pomocą *curriculum vitae*, które ze względu na informacje o charakterze ogólnym, a nie ekonomicznym, są nieprzydatne z punktu widzenia potrzeb systemu rachunkowości finansowej. W tym celu zaproponowano sporządzanie bilansu wiedzy osobistej z zastosowaniem reguły bilansowej. Po stronie aktywów wyróżniono kompetencje jako: wiedza, umiejętności i doświadczenie, a po stronie pasywów źródła finansowania kompetencji, jako: kapitał intelektualny własny, kapitał intelektualny obcy i kapitał doświadczenia. Stwierdzono, że jeśli kompetencje posiadają wartość ekonomiczną, wówczas muszą odpowiadać im źródła finansowania. Zadaniem pracownika jest samodzielne dbanie o właściwe udokumentowanie zdobytych

kompetencji, a także o wewnętrzną spójność posiadanych kompetencji oraz o możliwość ich racjonalnego (ekonomicznego) wykorzystania. Natomiast informacje wykazane w bilansie wiedzy powinny być wiarygodne, weryfikowalne i oscylować wokół wartości godziwej wiedzy i umiejętności. Z kolei wartość doświadczenia zawodowego stanowi skumulowaną wartość kapitału alternatywnego wiedzy i umiejętności z poszczególnych lat wykonywania zawodu, która odzwierciedla powolny i sukcesywny przyrost doświadczenia zawodowego wykwalifikowanego pracownika. Po roku pracy na pełny etat na stanowisku zgodnym ze zdobytym wykształceniem przy założonej stopie procentowej (r) doświadczenie zawodowe stanowi wartość kompetencji pomnożona przez stopę procentową (r) i przez 100%. Całkowita wartość doświadczenia zawodowego wypracowana przez wykwalifikowanego pracownika, jest sumą doświadczeń z poszczególnych lat (2013, s. 82-83, 86-88).

Przyjęty do jednostki pracownik zadania wykonuje na danym stanowisku pracy. W przypadku podmiotu niniejszej rozprawy, podmiot należy do służby cywilnej, w której stanowiska pracy podlegają opisowi i wartościowaniu. Służy to ocenie względnej wartości lub znaczenia danego stanowiska pracy dla podmiotu. Podczas dokonywania opisów stanowisk pracy ustalane są wewnętrzne zależności (podwładny – zwierzchnik) i tworzone podstawy do ustalenia sprawiedliwej struktury wynagrodzeń z uwzględnieniem odpowiedzialności i zakresu obowiązków. Szczegółowe zasady opisywania i wartościowania stanowisk pracy zostały określone w 2011 roku przez Prezesa Rady Ministrów (Zarządzenie PRM z 7 stycznia 2011, Dz. Urz. nr 5, poz. 61), a następnie znowelizowane (Zarządzenie PRM z 24 lipca 2015, Dz. Urz. 2015, poz. 724).

Prezes Rady Ministrów wyszczególnił dwa rodzaje stanowisk pracy w służbie cywilnej:

- niebędące wyższym stanowiskiem w służbie cywilnej,
- będące wyższym stanowiskiem w służbie cywilnej.

W przypadku stanowiska pracy niebędącego wyższym stanowiskiem pracy w służbie cywilnej opis składa się z trzech części (Zarządzenie PRM z 24 lipca 2015, załącznik nr 1).

Część I opisu stanowiska pracy składa się z takich elementów jak:

- nazwa urzędu,
- nazwa komórki organizacyjnej urzędu,
- nazwa stanowiska pracy zgodnie z przepisami w sprawie stanowisk urzędniczych, wymaganych kwalifikacji zawodowych, stopni służbowych urzędników służby cywilnej, mnożników do ustalania wynagrodzenia oraz szczegółowych zasad

ustalania i wypłacania innych świadczeń przysługujących członkom korpusu służby cywilnej,

- stanowisko do spraw podlegające opcjonalnemu określeniu,
- symbol stanowiska pracy,
- miejsce stanowiska pracy w strukturze organizacyjnej ze wskazaniem stanowiska pracy pośrednio lub bezpośrednio nadzorującym,
- zapoznanie pracownika z opisem stanowiska pracy.

W części II opisu stanowiska pracy niebędącego wyższym stanowiskiem pracy w służbie cywilnej określa się:

- cel istnienia stanowiska pracy,
- liczba podległych pracowników,
- trzy główne (dominujące) zadania realizowane na stanowisku pracy,
- pozostałe zadania,
- upoważnienia i pełnomocnictwa przypisane do stanowiska pracy,
- stopień złożoności pracy oraz w jakim zakresie na opisywanym stanowisku pracy jest wymagana kreatywność,
- niezbędna samodzielność i inicjatywa ze wskazaniem stopnia ingerencji bezpośredniego przełożonego w rozwiązywanie problemów wynikających z realizowanych na stanowisku zadań,
- horyzont czasowy planowania (do miesiąca, powyżej miesiąca do kwartału, powyżej kwartału do roku, powyżej roku),
- częstotliwość kontaktów zewnętrznych,
- czynniki szczególnie utrudniające wykonywanie zadań (np. praca w terenie, zagrożenie korupcją, zagrożenie naciskami grup przestępczych),
- wymagane kompetencje z podziałem na wymagania niezbędne i dodatkowe w zakresie wykształcenia, przeszkoleń, szczególnych uprawnień, znajomości języków obcych i innych kompetencji, wiedzy lub umiejętności,
- wymagane doświadczenie zawodowe z podziałem na wymagania niezbędne i dodatkowe w zakresie długości doświadczenia w miesiącach lub latach i rodzaju doświadczenia.

W części III opisu stanowiska pracy niebędącego wyższym stanowiskiem w służbie cywilnej podlega w pisaniu imię i nazwisko kierującego komórką organizacyjną urzędu, data,

jego podpis oraz imię i nazwisko osoby zatwierdzającej opis stanowiska pracy z podaniem daty i podpisu.

Natomiast w przypadku stanowiska pracy będącego wyższym stanowiskiem pracy w służbie cywilnej opis składa się z następujących części (Zarządzenie PRM z 24 lipca 2015, załącznik nr 2):

- część I – metryka stanowiska pracy,
- część II – cel istnienia stanowiska pracy,
- część III – stanowiska formalnie podległe,
- część IV – kluczowe obszary odpowiedzialności – zakres zadań,
- część V – wymagane kompetencje i doświadczenie zawodowe,
- część VI – zatwierdzenie opisu.

Metryka stanowiska pracy zawiera takie elementy jak:

- nazwa urzędu,
- nazwa komórki organizacyjnej urzędu,
- nazwa stanowiska pracy,
- symbol stanowiska pracy zgodnie ze schematem,
- miejsce stanowiska pracy w strukturze organizacyjnej urzędu ze wskazaniem bezpośredniego lub pośredniego jego nadzoru,
- zapoznanie pracownika z opisem stanowiskiem pracy,

W kolejnej części określa się cel (misję) istnienia stanowiska pracy.

W części III określa się zakres formalnie podległych stanowisk.

W następnej części w sposób ogólny określa się kluczowe obszary odpowiedzialności w zakresie zarządzania ludźmi, finansami oraz reprezentacji i kontaktów zewnętrznych.

W części V określeniu podlegają wymagane kompetencje i doświadczenie zawodowe w podziale na niezbędne i pożądane w zakresie wykształcenia, staż pracy, formalnych uprawnień, języków obcych, wiedzy i umiejętności a także kompetencji kierowniczych (np. podejmowanie decyzji, planowanie i myślenie strategiczne, kreatywność).

Ostatnia część opisu stanowiska pracy przeznaczona jest na wskazanie z imienia i nazwiska osoby zatwierdzającej opis stanowiska pracy oraz zatwierdzającej/opiniującej opis stanowiska pracy wraz z podaniem daty i dokonania przez te osoby podpisu.

W dalszej kolejności opisane stanowiska pracy podlegają wartościowaniu metodą analityczno-punktową przez członków zespołu. Podczas wartościowania stanowisk pracy członkowie zespołu stosują określone wartości punktowych dla kryteriów szczegółowych

i punktów dodatkowych dla stanowiska niebędącego wyższym stanowiskiem w służbie cywilnej oraz wartości punktowe dla kryteriów szczegółowych dla wyższych stanowisk w służbie cywilnej (Zarządzenie PRM z 7 stycznia 2011, załącznik nr 3 i nr 4).

W przypadku stanowiska pracy niebędącego wyższym stanowiskiem w służbie cywilnej podczas jego wartościowania każdy z poziomów kryteriów szczegółowych należy traktować jako minimalne wymagania zapewniające prawidłowe wykonywanie pracy na wartościowanym stanowisku pracy.

Podczas wartościowania stanowiska pracy rozpatrywane są (Zarządzenie PRM z 7 stycznia 2011, załącznik nr 3):

- kompetencje,
- charakter stanowiska pracy,
- odpowiedzialność,

Wartościując stanowisko pracy w aspekcie kompetencji jako kryterium szczegółowe przyjmowane jest:

- wykształcenie,
- znajomość języków obcych,
- doświadczenie zawodowe,
- umiejętności interpersonalne,

W przypadku wykształcenia rozróżnione zostały poziomy od A do E odpowiednio jako: średnie, średnie profilowe, wyższe, wyższe profilowe i przygotowanie naukowe. Dla powyższych poziomów określono odpowiednio następujące wartości punktowe: 12, 24, 40, 61 i 86.

Z kolei podczas wartościowania znajomości języków obcych poziom:

- 0 oznacza brak znajomości języka obcego (wartość punktowa wynosi 0),
- A oznacza umiejętność komunikacji w jednym języku obcym (wartość punktowa wynosi 4),
- B bardzo dobra znajomość języka obcego lub umiejętność komunikacji w co najmniej dwóch językach obcych (wartość punktowa wynosi 11),
- C bardzo dobra znajomość co najmniej dwóch języków obcych (wartość punktowa wynosi 22).

W przypadku doświadczenia zawodowego wyszczególnione zostały poziomy:

- A – krótkie przeszkolenie (do 0,5 roku) –wartość punktowa 3,
- B – niewielkie administracyjne powyżej 0,5 roku - wartość punktowa 9,

- C – administracyjne powyżej 1,5 roku w administracji lub do 1 roku doświadczenia w danym obszarze - wartość punktowa 17,
- D – doświadczenie w obszarze powyżej 1 roku w danym obszarze lub powyżej 4 lat w administracji - wartość punktowa 30,
- E – znaczące doświadczenie w obszarze lub zarządzaniu projektami powyżej 3 lat w obszarze lub co najmniej 1 rok doświadczenia w zarządzaniu projektami - wartość punktowa 44,
- F – duże doświadczenie zawodowe powyżej 5 lat w obszarze lub co najmniej 1 rok doświadczenia w kierowaniu zespołem - wartość punktowa 67.

Natomiast wśród poziomów umiejętności interpersonalnych wyszczególnione zostały takie poziomy jak:

- A – podstawowy - wartość punktowa 5,
- B – łatwość komunikacji - wartość punktowa 14,
- C – umiejętność argumentowania - wartość punktowa 24,
- D – umiejętność negocjacji - wartość punktowa 38.

Wartościując stanowisko pracy w aspekcie jego charakteru jako kryterium szczegółowe przyjmowane jest:

- rola stanowiska pracy w organizacji,
- złożoność zadań i kreatywność,
- horyzont czasowy planowania,
- czynniki szczególnie utrudniające wykonywanie zadań.

Wyszczególnione zostały następujące poziomy ról stanowisk pracy w organizacji:

- A - stanowisko nadzorowane - wartość punktowa 6,
- B - asystent - wartość punktowa 19,
- C - specjalista - wartość punktowa 31,
- D - ekspert - wartość punktowa 44,
- E - doświadczony ekspert - wartość punktowa 56.

Natomiast dla kryterium złożoność zadań i kreatywność wyszczególniono poziomy:

- A – rutyna - wartość punktowa 5,
- B – praca w ramach procedur - wartość punktowa 10,
- C – kreatywność w ramach procedur - wartość punktowa 20,
- D – kreatywność- poprawianie procedur/zasad - wartość punktowa 30,
- E – kreatywność – tworzenie nowych zasad działania - wartość punktowa 45.

W horyzoncie czasowym planowania rozróżnione zostały następujące poziomy:

- A – reaktywny (horyzont czasowy planowania działań do miesiąca czasu) - wartość punktowa 3,
- B – krótkookresowy (horyzont czasowy planowania działań od 1 miesiąca do kwartału) - wartość punktowa 9,
- C – średniookresowy (horyzont czasowy planowania działań do 1 roku) - wartość punktowa 15,
- D – długookresowy (horyzont czasowy planowania działań powyżej 1 rok) - wartość punktowa 21.

Z kolei w szczegółowym kryterium: czynniki szczególnie utrudniające wykonywanie zadań, zostały określone następujące czynniki:

- A – wysiłek fizyczny – wartość punktowa 1,
- B – praca w terenie – wartość punktowa 3,
- C – praca w szczególnie trudnych warunkach - – wartość punktowa 10,
- D – nietypowe godziny pracy – wartość punktowa 5,
- E – wyjazdy służbowe – wartość punktowa 3,
- F – zagrożenie naciskami grup przestępczych – wartość punktowa 8,
- G – zagrożenie korupcją – wartość punktowa 8,
- H – permanentna obsługa klientów zewnętrznych – wartość punktowa 7,
- I - częste reprezentowanie urzędu na zewnątrz (czynnik różny od czynnika H) – wartość punktowa 3.

Natomiast wartościując stanowisko pracy w aspekcie odpowiedzialności pod uwagę przyjmowane są następujące kryteria szczegółowe:

- odpowiedzialność za realizację zadań przez współpracowników lub podległy personel,
- wpływ stanowiska pracy na decyzje.

W przypadku odpowiedzialność za realizację zadań przez współpracowników lub podległy personel, wartości punktowe uzależnione są od liczby podległych lub koordynowanych pracowników a także od poziomu odpowiedzialności (np. koordynowanie zadań, kierowanie) i kształtują się w przedziale od 0 do 98. Wartość punktowa 98 odpowiada poziomowi odpowiedzialności jakim jest kierowanie zespołem interdyscyplinarnym podczas gdy osobie na wartościowanym stanowisku pracy bezpośrednio podlegają osoby kierujące pracą innych pracowników.

Z kolei wartości punktowe określone dla kryterium szczegółowego: wpływ stanowiska pracy na decyzje uzależnione są od typu wpływu stanowiska pracy na decyzje (wspierający, doradczy – współodpowiedzialny, zasadniczy, ostateczny/globalny) a także od poziomu wpływu stanowiska na decyzje (np. wewnątrz organizacji, wpływ na decyzje jednostkowe innych urzędów, wpływ na proces skutkujący powstaniem rozwiązań o zasięgu generalnym np. polityka państwa w określonym zakresie). Wartości punktowe kształtują się w przedziale od 3 do 64, gdzie wartość punktowa 64 odpowiada ostatecznemu typowi decyzji o zasięgu generalnym.

Podczas wartościowania stanowiska pracy przydziela się dodatkowo 20 punktów w przypadku gdy stanowisko posiada upoważnienia lub pełnomocnictwa.

Natomiast podczas wartościowania stanowiska pracy będącego wyższym stanowiskiem w służbie cywilnej uwzględniane są (Zarządzenie PRM z 7 stycznia 2011, załącznik nr 3 i nr 4):

- kwalifikacje (wiedza i doświadczenie),
- rola stanowiska pracy i zakres wpływu decyzyjnego,
- zarządzanie ludźmi,
- rozwiązywanie problemów,
- odpowiedzialność za środki publiczne,
- charakter i poziom reprezentacji.

Podczas wartościowania stanowiska pracy w aspekcie kwalifikacji (wiedzy i doświadczenia) uwzględniany jest zakres wiedzy specjalistycznej a także umiejętność oraz długość i charakter doświadczenia zawodowego zapewniający odpowiednie przygotowanie do pełnienia danej roli. Wartości punktowe kształtują się w przedziale od 30 do 300, gdzie 300 punktów odpowiada eksperckiej wiedzy zawodowej oraz doświadczenia w kierowaniu całymi urzędami lub organizacjami.

Natomiast wartościując stanowisko pracy w aspekcie roli stanowiska pracy i zakresu wpływu decyzyjnego wartości punktowe uzależnione są od roli w realizacji lub opracowywaniu strategii lub polityk (rola wykonawcza, rola doradza i rola autora/współautora) oraz od zasięgu ich oddziaływania (strategie/polityki wewnętrzne, zewnętrzne: lokalne miejscowe/regionalne oraz ogólnopolskie/międzynarodowe). Wartości punktowe kształtują się w przedziale od 100 do 440, gdzie 440 punktów odpowiada stanowiskowi na którym tworzy się i przygotowuje strategie o zasięgu ogólnopolskim/międzynarodowym.

Z kolei wartościując stanowisko pracy w aspekcie zarządzania ludźmi uwzględnia się złożoność zarządzania w odniesieniu do podległych pracowników, z uwzględnieniem ich liczby oraz rozpiętości kierowanej struktury. Wartości punktowe kształtują się w przedziale od 0 do 400 punktów, gdzie 400 punktów odpowiada poziomowi zarządzania urzędem powyżej 1000 pracowników.

Natomiast wartościując stanowisko pracy w aspekcie rozwiązywania problemów pod uwagę brany jest sposób rozumowania – proces aktywności umysłowej – potrzebny do optymalnego wykonywania zadań na danym stanowisku pracy. Dla poziomu o podejściu analitycznym wartość punktowa wynosi 120, o podejściu syntetycznym wartość punktowa wynosi 240, a o podejściu strategicznym 400.

Rzeczywista skala formalnej odpowiedzialności za zarządzanie środkami finansowymi – w ciągu roku – na podstawie formalnym upoważnień do zaciągania zobowiązań i do dysponowania środkami finansowymi uwzględniana jest podczas wartościowania stanowiska pracy aspekcie odpowiedzialności za środki publiczne. Przedział punktowy kształtuje się 0 do 260 punktów i dotyczy sześciu poziomów odpowiedzialności. 260 punktów została określona przy najwyższym poziomie odpowiedzialności za zarządzanie środkami finansowymi powyżej 500 mln zł.

Podczas wartościowania stanowiska pracy uwzględniany jest także charakter i poziom reprezentacji (charakter i szczebel reprezentowania państwa lub urzędu). Wyróżnione zostały trzy poziomy odpowiedzialności związanej z reprezentacją (formalna, kształtowanie więzi i budowanie relacji z partnerami w ramach współpracy oraz odpowiedzialność za prowadzenie negocjacji). Wyróżniono także trzy szczeble reprezentacji/rangi partnerów (kontakty lokalne, krajowe i międzynarodowe). Przedział wartości punktów kształtuje się w przedziale od 20 do 200. Najwyższa wartość punktów została określona dla stanowiska, na którym spoczywa odpowiedzialność za negocjacje w kontaktach międzynarodowych.

Zakres przedziałów punktowych dla wyższych stanowisk w służbie cywilnej dotyczy sześciu przedziałów. Minimalna suma punktów dotycząca zwartościowania stanowiska wynosi 270 a maksymalna 2000.

W celu sprawdzenia wyników wartościowania stanowisk pracy metodą analityczno-punktową może zostać również przeprowadzona weryfikacja uzyskanych wyników metodą porównania parami. Stanowisko pracy, które uzyskało najwyższy wynik, zajmuje najwyższą pozycję w hierarchii (Zarządzenie PRM z 7 stycznia 2011, par. 23 i załącznik nr 5).

Przenosząc powyższe rozważania na grunt niniejszej rozprawy, przedstawioną przez L. Niemczyka metodę identyfikacji kompetencji autorka rozprawy proponuje rozbudować

o współczynnik S - współczynnik wartościowania pracy, którego stanowi liczba punktów uzyskana w wyniku wartościowania stanowiska pracy dzielona przez 100.

W związku z powyższym wzór na obliczenie wartości aktywów kompetencyjnych dla n pracowników (AK) jest następujący:

$$\mathbf{AK} = \sum_{i=1}^n \mathbf{AK}_i \quad (5.1)$$

gdzie:

AK - suma \mathbf{AK}_i

\mathbf{AK}_i - aktywa kompetencyjne dla jednego pracownika $(W_n + U_n + D_n) * S_n$,

W - wartość ekonomiczna wiedzy (suma poniesionych kosztów na zdobycie wykształcenia)

U - wartość ekonomiczna umiejętności (suma poniesionych kosztów związanych z ukończeniem szkolenia (kursu), w wyniku którego nabyto umiejętności)

D - wartość ekonomiczna doświadczenia zawodowego (kompetencje $(W + U) * \text{stopa procentowa } (r) * 100\% * \text{staż pracy}$)

S - współczynnik wartościowania pracy (liczba punktów uzyskana w wyniku wartościowania stanowiska pracy / 100)

r - stopa dyskontowa, stopa procentowa

t - okres dyskontowania

Rozszerzenie modelu zaproponowanego przez L. Niemczyka o współczynnik wartościowania pracy, w pewnym stopniu zapewnia racjonalne wykorzystanie kompetencji, ponieważ pracownik zatrudniony na danym stanowisku pracy powinien spełniać minimum wymagań wynikających z opisu stanowiska pracy. Jednakże może zaistnieć sytuacja, że na danym stanowisku pracy zatrudniony zostaje pracownik posiadający kompetencje znacznie wyższe od wymaganych, stąd zastosowany współczynnik wartościowania pracy pozwoli uniknąć przeszacowania wartości aktywów kompetencyjnych wykazywanych w sprawozdaniu finansowym o wartość aktywów kompetencyjnych niewykorzystywanych przez jednostkę. Zdaniem autorki przeprowadzenie wyceny aktywów kompetencyjnych w powyższy sposób pozwala na uzyskanie wiarygodnej, weryfikowalnej i oscylującej wokół wartości godziwej informacji o wartości aktywów kompetencyjnych podmiotu. Zastosowanie współczynnika wartościowania pracy umożliwia ujawnienie informacji o wartości aktywów kompetencyjnych podmiotu i źródłach jego finansowania w sprawozdaniu finansowym. Pozyskane informacje w wyniku zastosowania powyższego wzoru wyceny aktywów

kompetencyjnych mogą stanowić nie tylko informacje o charakterze finansowym, ale również mogą być wykorzystywane w rachunkowości zarządczej, przyczyniając się do efektywnego gospodarowania aktywami kompetencyjnymi. Przedstawiony wzór pozwala wycenić aktywa kompetencyjne w ujęciu indywidualnym, jak i organizacyjnym z punktu widzenia jednostki. Ponadto uwzględnia wszelkie czynniki i elementy (w tym kompetencje, doświadczenie, wiedzę), które uwzględniane są podczas dokonywania opisu stanowisk pracy podlegających wartościowaniu. Co więcej można stwierdzić, co ma poparcie w literaturze przedmiotu, mianowicie właściwe wykorzystanie kapitału intelektualnego stwarza podmiotowi szanse na uzyskanie przewagi konkurencyjnej na rynku, a jego wartość jest dostrzegana przez interesariuszy (Pike, Fernstrom i Ross, 2005, s. 491).

5. 2. Wycena aktywów kompetencyjnych według wartości godziwej

Wartość godziwa, poza wartością rynkową, stanowi parametr wyceny składników majątkowych metodą kosztu bieżącego (Remlein, 2008, s. 142). Pojawiła się ona w polskiej rachunkowości wraz z nowelizacją ustawy o rachunkowości w 2000 roku, mając swoje źródła w MSSF (Hasik, 2012, s. 64). Zgodnie z ustawą o rachunkowości (Ustawa z 29 września 1994, art. 28 ust. 6) „za wartość godziwą przyjmuje się kwotę, za jaką dany składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie uregulowane na warunkach transakcji rynkowej, pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi, niepowiązanymi ze sobą stronami”.

W maju 2011 roku został opublikowany MSSF nr 13 *Wycena wartości godziwej*, który w swoich głównych założeniach bazuje na przyjętym w październiku 2006 roku amerykańskim standardzie SFAS 157: *Fair value measurement* opracowanym przez FASB i wchodzący w skład US GAAP (Hasik, 2012, s. 64). Ze standardu MSSF 13 mogą korzystać jednostki stosujące przepisy ustawy o rachunkowości (Ustawa z 29 września 1994, art. 10 ust. 3).

Zgodnie ze standardami wartość godziwa to: „cena, którą otrzymano by za sprzedaż składnika aktywów lub zapłacono by za przeniesienie zobowiązania w transakcji przeprowadzonej na zwykłych warunkach między uczestnikami rynku na dzień wyceny”.

Z definicji wynika, że w polskim prawie bilansowym wartością godziwą jest odpowiednia kwota, natomiast w prawie międzynarodowym odpowiednia cena.

Wartość godziwa nie musi być równoznaczna z wartością rynkową (Bieda za: Budzik-Nowodzińska, 2012, s. 26). Jest pojęciem szerszym od wartości rynkowej, ponieważ wyznacza ją cena rynkowa ukształtowania zarówno na rynku aktywnym, na którym występuje miarodajna wycena dóbr, jak i na rynku hipotetycznym, o czym świadczy

wskazany

w definicji wartości godziwej zwrot „mógłby”. Wartość godziwa może być stosowana do wyceny (Budzik-Nowodzińska, 2012, s. 25-26):

- nieruchomości oraz wartości niematerialnych i prawnych,
- udziałów w innych jednostkach,
- udziałów w jednostkach podporządkowanych,
- inwestycji krótkoterminowych,
- zobowiązań.

Problemem wartości godziwej jest brak dokładnej metody jej określenia (Budzik-Nowodzińska, 2012, s. 26). Według wytycznych MSSF (MSSF 13, ar. 11, 13, 16 i 22), ustalając wartość godziwą, rozstrzygnięcia wymaga między innymi kwestia dotycząca przedmiotu wyceny, uczestnika rynku, miejsca wyceny. Istotne jest co podlega wycenie, czy jest to składnik aktywów, czy zobowiązanie. Ponadto, czy wycenie podlega odrębny składnik aktywów lub zobowiązania (np. aktywów niefinansowych), czy grupy aktywów lub grupy zobowiązań, albo też grupy aktywów i zobowiązań. Ustalanie wartości godziwej opiera się na założeniu, że transakcja sprzedaży składnika aktywów lub zobowiązania odbywa się na rynku głównym dla danego składnika aktywów lub zobowiązań, lub w przypadku braku rynku głównego na najkorzystniejszym rynku dla danego składnika aktywów lub zobowiązań. Ustalając wartość godziwą przyjmuje się, że uczestnicy rynku działają w swoim najlepszym interesie gospodarczym.

Zgodnie z MSSF (MSSF 13, par. 31 i 32) wartość godziwa niefinansowych aktywów trwałych a do takich zaliczane są aktywa kompetencyjne powinna być określona przy założeniu najefektywniejszego i najlepszego ich wykorzystania, rozumianego jako (Rusin, 2014):

- realne i zgodne z prawem,
- fizycznie możliwe,
- finansowo wykonalne,
- dające najwyższą wartość.

W przypadku aktywów niefinansowych (MSSF 13, par. 31 i 32) podstawą wyceny używaną do ustalania wartości godziwej jest jego największe i najlepsze wykorzystanie. Największe i najlepsze wykorzystanie składnika aktywów niefinansowych ma zapewnić maksymalną wartość uczestnikom rynku w wyniku wykorzystania go z innymi aktywami w formie grupy lub w połączeniu z innymi aktywami i zobowiązaniami, lub w wyniku jego

odrębnego wykorzystania. Ponadto wartość składnika aktywów niefinansowych opiera się na założeniu, że składnik podlega sprzedaży zgodnie z jednostką rozliczeniową określoną w innych MSSF (może to być pojedynczy składnik aktywów). Wówczas największym i najlepszym wykorzystaniem składnika aktywów jest jego użycie w powiązaniu z innymi aktywami lub z innymi aktywami i zobowiązaniami, ponieważ ustalenie wartości godziwej opiera się na założeniu, że uczestnik rynku posiada już aktywa uzupełniające i powiązane zobowiązania.

Wartość godziwa powinna opierać się na konkretnych informacjach lub danych, określających możliwość takiego jej wykorzystania. Założenia wyceny muszą być realistyczne. Wyceniający nie może przyjmować bezpodstawnych założeń w tym zakresie. Ze standardu wynika, że jeżeli z rynku nie płyną sygnały, że jest inaczej, to przyjmuje się, że najlepsze i najpełniejsze wykorzystanie, to aktualny sposób wykorzystania danego składnika przez jednostkę. Zatem wycena może opierać się na osądzie jednostki, a nie na oczekiwaniach i zamiarach uczestników rynku. Zdaniem K. Rusin przedstawione podejście jest również sprzeczne koncepcyjnie. Zgodnie z definicją wartość godziwa stanowi cenę sprzedaży. Natomiast ze strony praktycznej wartość godziwa stanowi cenę wejścia, utożsamianą z bieżącym kosztem zastąpienia, czyli wskazuje na stosowanie poziomu trzeciego w hierarchii danych wejściowych, które według twórców MSSF 13 w najmniejszym stopniu oddają cechy wartości godziwej (2014).

W Polsce wartość godziwa jest wymagana zarówno przez polskie prawo bilansowe, jak i MSR/MSSF w odniesieniu do niektórych aktywów i pasywów. Wymagania te różnią się między sobą stopniem szczegółowości wytycznych, które dotyczą wyceny i ujawnień wartości godziwej (Mazur, 2011, s. 88).

Zgodnie z MSR/MSSF wartości niematerialne można po początkowym ujęciu można wycenić za pomocą (MSR 38, par. 72, 74 i par. 75):

- modelu opartego na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia,
- a także za pomocą modelu opartego na wartości przeszacowanej równej wartości godziwej na dzień przeszacowania, pomniejszonej o umorzenie (w przypadku składników o określonym okresie użytkowania) oraz późniejsze i łączne odpisy aktualizujące a tytułu utraty wartości.

Model wyceny oparty na wartości przeszacowanej równej wartości godziwej na dzień przeszacowania, pomniejszonej o umorzenie może być stosowany wyłącznie w przypadku, gdy danemu składnikowi możliwe jest przypisanie ceny stosowanej na aktywnym rynku.

Zastosowanie tego modelu jest także możliwe, gdy początkowe ujęcie składnika aktywów wyceniono w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia (MSR 38, par. 77).

W przypadku modelu opartego na wartości przeszacowanej równej wartości godziwej na dzień przeszacowania, pomniejszonej o umorzenie jednostka zobowiązana jest zagwarantować, aby wartość danego składnika nie odbiegała od wartości godziwej. W przypadku o dużych wahaniami wartości godziwej konieczne jest coroczne przeszacowanie. Jeśli wartość aktywów została przeszacowana, wówczas umorzenie do dnia przeszacowania jest przekształcone proporcjonalnie do zmiany wartości brutto składnika aktywów, tak aby wartość bilansowa po przeszacowaniu zrównała się z jego wartością przeszacowaną, albo odliczenie od wartości bilansowej brutto składnika aktywów, a jego wartość netto jest przekształcona do wartości przeszacowanej składnika aktywów (MRS 38, par. 79 i par. 80).

Wartość godziwą wartości niematerialnych ustala się na podstawie jej ceny na aktywnym rynku, a więc rynku, na którym (MRS 38, par. 8):

- pozycje będące przedmiotem obrotu są jednorodne,
- zazwyczaj w dowolnym czasie można znaleźć zainteresowanych nabywców i sprzedawców,
- ceny podaje się do wiadomości publicznej.

Taki rynek dla wartości niematerialnych występuje rzadko, ze względu na ich unikalny charakter oraz to, że często ceny nie są udostępniane do publicznej wiadomości. Jednakże jeżeli istnieje taki rynek wówczas wszystkie wartości niematerialne z danej grupy wycenia się za pomocą tego modelu (Mazur, 2011, s. 89). W przeciwnej sytuacji wartość przeszacowanego składnika aktywów wykazuje się w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia pomniejszonym

o umorzenie i łączną kwotę odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości (MSR 38, par. 81). Natomiast jeżeli ustalenie wartości godziwej przeszacowanego składnika wartości niematerialnych poprzez odniesienie do aktywnego rynku przestało być możliwe, wówczas za wartość bilansową składnika aktywów przyjmuje się jego wartość przeszacowaną na dzień ostatniego przeszacowania dokonanego na podstawie aktywnego rynku, pomniejszoną o późniejsze umorzenie i łączną kwotę późniejszych odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości (MSR 38, par. 82). Jeżeli określenie wartości godziwej składnika aktywów poprzez odniesienie do aktywnego rynku staje się możliwe na dzień następnej wyceny, to model oparty na wartości przeszacowanej stosuje się od tego dnia (MRS 38, par. 84).

Jeżeli wartość bilansowa składnika aktywów wzrosła w skutek przeszacowania, wzrost ten odnosi się bezpośrednio na kapitał własny i ujmuje jako nadwyżkę z przeszacowania. Jednakże wzrost z tytułu przeszacowania ujmuje się w rachunku zysków i strat w stopniu, w jakim odwraca się zmniejszenie z tytułu przeszacowania tego składnika aktywów, które wcześniej ujęto do tego samego składnika aktywów (MSR 38, par. 85). W przypadku spadku wartości składnika aktywów na skutek przeszacowania różnicę ujmuje się w kapitale własnym w pozycji nadwyżka z przeszacowania do wysokości dowolnego salda kredytowego nadwyżki z przeszacowania odnoszącej się do tego samego składnika (MSR 38, par. 86).

Istotne jest również to, że odpisów amortyzacyjnych składnika wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania według MSR/MSSF nie dokonuje się (MSR 38, par. 107).

Z kolei polskie prawo bilansowe nie przewiduje możliwości wyceny bilansowej wartości niematerialnych według wartości godziwej, a także nie dopuszcza aktualizacji wartości niematerialnych na mocy odrębnych przepisów. Zastosowanie wartości godziwej do wyceny aktywów niematerialnych według ustawy o rachunkowości możliwe jest w przypadku trwałej utraty ich wartości, a także gdy aktywa zostały zaliczone do inwestycji (Ustawa z 29 września 1994, art. 28 ust. 1 pkt. 1, 1a i 7; Mazur, 2011, s. 90).

Przenosząc powyższe rozważania na grunt niniejszej rozprawy wartość godziwa aktywów kompetencyjnych odpowiada kosztowi, po którym można wykształcić określone kompetencje w powszechnie przyjęty sposób, a więc w zgodzie z rynkowym standardem edukacyjnym, a także standardem pomiaru doświadczenia zawodowego (Niemczyk, 2013, s. 89). Jednakże wartość jednostkowego kosztu kształcenia w szkołach wyższych w Polsce jest różna. Wynika to z tego, że szkoły wyższe zobowiązane są nie tylko do prowadzenia działalności dydaktycznej, ale również prac badawczo-rozwojowych, a także rozwoju kadry naukowej. Każda z tych działalności wiąże się z generowaniem kosztów, które wpływają na wartość jednostkowego kosztu kształcenia (Chluska i Szczepaniak, 2014, s. 163). W związku z tym, istotna jest wartość godziwa aktywów kompetencyjnych, która ma przeciwdziałać przeszacowaniu wartości aktywów kompetencyjnych wykazywanych w bilansie. Do jej ustalenia wymagane jest dokonanie rozpoznania na aktywnym rynku kształcenia kompetencji poprzez zebranie wszystkich dostępnych ofert edukacyjnych dotyczących określonego zawodu, czy specjalności, bądź samodzielne zrekonstruowanie kosztu procesu kształcenia za pomocą metody kosztu historycznego lub metody wartości odtworzeniowej. Istotne jest ustalenie ile kosztowało zdobycie wykształcenia w przeszłości lub ile aktualnie kosztuje zdobycie wiedzy tego samego rodzaju. Na wartość ekonomiczną kompetencji absolwenta

danej jednostki edukacyjnej składa się wartość uzyskana poprzez podzielenie poniesionych przez jednostkę edukacyjną wszystkich kosztów całkowitych przez liczbę absolwentów. Następnie tak wyliczona ekonomiczna wartość kompetencji w odpowiedni sposób podlegać powinna udokumentowaniu. W literaturze jako formę jej dokumentowania zaproponowano notę edukacyjną stanowiącą dokument obok tradycyjnych dyplomów, zaświadczeń i świadectw wydawanych przez jednostki edukacyjne. Ponieważ w interesie potencjalnego pracownika powinno leżeć należyte udokumentowanie wartości ekonomicznej aktywów kompetencyjnych i stworzenie bilansu wiedzy osobistej (Niemczyk, 2013, s. 77, 80, 83, 85, 89-90), dlatego wartość ekonomiczna aktywów kompetencyjnych wynikająca z noty edukacyjnej, zdaniem autorki, podlegać powinna powiększeniu o kwotę poniesionych i udokumentowanych kosztów związanych z edukacją w szczególności dotyczących zakupu książek, podręczników, artykułów szkolnych, czesnego, kosztów zakwaterowania, dojazdu do jednostki edukacyjnej. Powstałe w ten sposób powiększenie wartości ekonomicznej aktywów kompetencyjnych podlegałoby udokumentowaniu za pomocą formularza „Osobista nota edukacyjna” (ONE). Autorski projekt formularza wraz z jego charakterystyką i strukturą został przedstawiony w kolejnym podrozdziale.

Aktywa kompetencyjne zdaniem autorki powinny podlegać wycenie nie rzadziej niż na dzień sporządzania sprawozdania finansowego, a także w związku z następującymi zdarzeniami gospodarczymi:

- fluktuacja kadr,
- aktualizacja wartości aktywów kompetencyjnych w odniesieniu do wymagań stawianych na danym stanowisku pracy,
- ulepszanie aktywów kompetencyjnych, inwestycja w aktywa kompetencyjne,
- awansowanie i/lub degradowanie pracownika i wiążąca się w związku z tym zmiana stanowisk pracy na stanowisko pracy o innym współczynniku wartościowania pracy,
- zatrudnienie pracownika na nowo utworzonym stanowiska pracy.

Zasady wyceny aktywów kompetencyjnych w szczególności w zakresie sposobu aktualizacji wartości powinny zostać opisane w zasadach (polityce) rachunkowości podmiotu z uwzględnieniem zasad sformułowanych w ustawie o rachunkowości, których nie sposób ominąć podczas wyceny aktywów kompetencyjnych. Ustawa o rachunkowości określa ogólne zasady wyceny aktywów i pasywów, a ich przestrzeganie gwarantuje poprawność prowadzenia ewidencji.

Zgodnie z ustawą o rachunkowości wartości niematerialne nie podlegają ulepszeniu i nie zwiększa się ich wartości początkowych (Ustawa z 29 września 1994, art. 31 ust. 1), a każde ich ulepszenie stanowi kolejną wartość niematerialną i prawną.

Zdaniem autorki, jeżeli aktywa kompetencyjne podlegają ulepszeniu w wyniku podwyższania kompetencji poprzez zdobywanie nowej wiedzy i umiejętności w procesie kształcenia, dotychczasowa wartość przyjętych aktywów kompetencyjnych mogłaby podlegać powiększeniu o sumę wydatków na ich ulepszenie, stanowiąc „inwestycję” jako aktywa kompetencyjne w budowie a następnie jako aktywa kompetencyjne – finansowanie jednostki.

„Inwestycja w aktywa kompetencyjne finansowane przez jednostkę podwyższają ogólną wartość aktywów kompetencyjnych. Podmiot gospodarczy może kierować pracowników na odbycie odpowiednich szkoleń, kierując się zasadą celowości i racjonalności w typowaniu na szkolenia, uznając, że ich zdobycie przez pracownika na danym stanowisku pracy jest nieodzowne dla podmiotu w aspekcie wykorzystania ich w przyszłości w tym generowania przyszłych wpływów ekonomicznych. Wartość aktywów kompetencyjnych powiększona o nabyte umiejętności stanowi koszt ich wytworzenia. Do czasu wykorzystywania nabytych aktywów kompetencyjnych finansowanych przez jednostkę na danym stanowisku, wartość ta nie będzie podlegać wycenie według przyjętego modelu wyceny. Jednakże wycena zgodnie z wzorcem nastąpi w sytuacji zmiany stanowiska pracy przez przeszkolonego pracownika, w celu uniknięcia przeszacowania niewykorzystywanych ekonomicznie aktywów kompetencyjnych.

Uzyskana wartość z aktualizacji wyceny aktywów kompetencyjnych świadczy o racjonalnym i efektywnym zarządzaniu aktywami kompetencyjnymi. Jest między innymi sygnałem dla kierujących podmiotem o konieczności dokonania zmian w zakresie zarządzania tymi aktywami. Stanowi informację o posiadanych nadwyżkach lub zniżkach aktywów kompetencyjnych, które podlegają do zagospodarowania odpowiednio w jednostce. Jednak przede wszystkim wykazanie aktywów kompetencyjnych stanowi odzwierciedlenie w rzeczywistości.

Wycena aktywów kompetencyjnych według wartości godziwej będąc podstawą podczas metody wyceny według kosztu bieżącego nie jest pozbawiona subiektywizmu, nie eliminuje konieczności kalkulowania kosztów i jest kosztownym procesem wyceny. W rachunkowości nie istnieje bezdyskusyjny sposób wyceny prowadzący do uzyskania jednej słusznej wartości. Wycena zawsze pozostaje subiektywna. Rosnąca rozbieżność pomiędzy wartością rynkową a księgową podmiotu prowadzi do poszukiwania takich miar wyceny, które będą odzwierciedlać rzeczywistą wartość aktywów i pasywów w układzie sił rynkowych.

Wprowadzenie wartości godziwej stanowi próbę złagodzenia rozbieżności pomiędzy księgowymi a rynkowymi wartościami w odpowiedzi na niedoskonałość wyceny opartej na koszcie historycznym. Z założenia wartość godziwa pozwala na ustalenie aktualnej wartości majątku i źródeł finansowania (Mazur, 2011, s. 56-57). Mimo tego, nadal nie istnieje jedna, idealna, uniwersalna metoda wyceny aktywów i pasywów, stanowiący potencjał do zaspokojenia potrzeb informacyjnych wszystkich użytkowników (Błażyńska, 2011, s. 29).

Jak wskazuje M. Remlein, wycena jest elementem procesu informacyjnego podmiotu gospodarczego. Jej zdefiniowanie powinno nastąpić przez pryzmat roli jaką odgrywa w procesie. Dlatego wycenę można zdefiniować jako przypisanie wielkości wyrażonych w mierniku pieniężnym zdarzeniom gospodarczym, kategoriom majątkowym i innym informacjom w księgach rachunkowych i sprawozdaniach finansowych (2008, s. 136), a takimi zdarzeniami bez wątplenia są zdarzenia związane z aktywami kompetencyjnymi. M. Remlein wskazuje, że wycena nie jest celem samym w sobie, ale zależy od innych czynników, takich jak cel wyceny, moment wyceny, przedmiot wyceny i przyjęte metody wyceny (2008, s. 136). Uznaje metody wyceny za materialne instrumenty polityki rachunkowości (Remlein, 2013a, s. 48-50).

Wycena aktywów kompetencyjnych w niniejszej rozprawie rozpatrywana jest przez pryzmat sporządzenia sprawozdania finansowego. Jest procesem, którego celem jest ustalenie wartości aktywów kompetencyjnych. Natomiast celem przyjętych zasad wyceny jest doprowadzenie do maksymalizacji użyteczności sprawozdania finansowego.

5. 3. Dokumentacja i zasady ewidencji księgowej aktywów kompetencyjnych

Osobista nota edukacyjna (ONE) to autorska propozycja formularza ułatwiająca dokumentowanie kwoty powiększającej wartość ekonomiczną aktywów kompetencyjnych na podstawie poniesionych wydatków związanych ze zdobyciem wiedzy w danym procesie edukacyjnym. Podlegałyby sporządzeniu przez nabywającego wiedzę na okoliczność ukończenia procesu edukacji w danej jednostce edukacyjnej. Powiązana byłaby ściśle z notą edukacyjną wydawaną przez jednostkę edukacyjną.

Proponowana osobista nota edukacyjna (ONE) składa się z następujących elementów:

- miejsce i data sporządzenia,
- imię i nazwisko osoby, którego dotyczy ONE,
- data i miejsce urodzenia,
- imiona rodziców,

- nazwa formularza: „OSOBISTA NOTA EDUKACYJNA (ONE) NR B000X” z zaproponowaną formą numerowania adekwatnie do noty edukacyjnej, przy czym przyjęto oznaczenie literowe B, podczas gdy w notce edukacyjnej zaproponowano oznaczenie literowe A,
- treść: „sporządzona w związku z notą edukacyjną nr A0000X na podstawie rachunków:”, które w dalszej kolejności podlegają wpisaniu z podaniem numeru, daty wystawienia i kwoty,
- treść: „Kwota zwiększająca ekonomiczną wartość zdobytych kompetencji (suma kwot z rachunków od 1 do n):”,
- pole przeznaczone na wpisanie kwoty w zł,
- pole przeznaczone na wpisanie kwoty słownie,
- pole przeznaczone na podpis.

Wzorzec osobistej noty edukacyjnej przedstawiono na schemacie 1.

Schemat 1. Wzorzec osobistej noty edukacyjnej (ONE)

Imię i nazwisko osoby, którego dotyczy ONE	Miejsce i data wystawienia
data i miejsce urodzenia	
imiona rodziców	
<p>OSOBISTA NOTA EDUKACYJNA (ONE) NR B000X sporządzona w związku z notą edukacyjną nr A0000X na podstawie rachunków:</p> <p>1) rachunek nr X z dnia na kwotę...; 2) rachunek nr Y z dnia na kwotę...; ... n) rachunek nr Z z dnia na kwotę...</p> <p>Kwota zwiększająca ekonomiczną wartość zdobytych kompetencji (suma kwot z rachunków od 1 do n): zł</p> <p>..... (słownie)</p> <p>..... podpis</p>	

Źródło: opracowanie własne.

Osobista nota edukacyjna ze względu na rangę znaczenia dokumentu, podlegałyby poświadczeniu. Zarówno poświadczona osobista nota edukacyjna, jak i nota edukacyjna

stanowiłyby podstawę utworzenia bilans wiedzy osobistej. Dokumenty te wraz z dokumentami wydawanymi przez jednostki edukacyjne, stanowiłyby komplet dokumentów odzwierciedlających zdobycie danej wiedzy i umiejętności.

Tak przygotowane dokumenty z wyliczoną wartością ekonomiczną aktywów kompetencyjnych w ujęciu indywidualnym (kształconej osoby) w momencie zatrudnienia stanowiłyby podstawę do zaewidencjonowania w urządzeniach księgowych prowadzonych przez podmiot gospodarczy przyjmując wartości według metody kosztu bieżącego. Następnie wartość aktywów kompetencyjnych podlegałaby zaktualizowaniu za pomocą wskaźnika wartościowania pracy (suma punktów uzyskana w wyniku wartościowania stanowiska pracy dzielona przez 100) w odniesieniu do wymagań stawianych na danym stanowisku pracy, gdzie aktywa kompetencyjne będą generować przyszłe wpływy ekonomiczne. Dla celów usprawniających ewidencjonowanie dotyczące aktywów kompetencyjnych autorka proponuje także wdrożenie formularza pod nazwą „Karta kompetencji (KK)”, podlegającej bieżącej aktualizacji nie rzadziej niż na dzień sporządzania sprawozdania finansowego. Karta kompetencji zbudowana jest z trzech części: nagłówka, części A oraz części B. W nagłówku znajduje się określenie: karta kompetencji. Poniżej przygotowano miejsce do wpisania dnia, na który dokonywana jest karta kompetencji. Zazwyczaj data ta pokrywać się będzie z datą:

- okresu sprawozdawczego,
- odpowiadać będzie dacie nawiązania lub wygaśnięcia stosunku pracy o ile nastąpi w trakcie roku obrachunkowego,
- zmian wynikających z aktualizacji wartości aktywów w związku z ich ulepszaniem poprzez zdobywanie nowej wiedzy i umiejętności,
- dokonania awansowania i/lub degradowania pracownika poprzez przesunięcia na stanowiska o różnych współczynnikach wartościowania stanowisk pracy,
- utworzenia nowego stanowiska pracy i dokonania na nim zatrudnienia.

W części A znajdują się pola na wpisanie danych identyfikacyjnych pracownika takich jak:

- nazwisko w poz. 1,
- imię w poz. 2,
- data urodzenia w poz. 3,
- nr identyfikacyjny (PESEL itp.) w poz. 4,
- data zatrudnienia w obecnym zakładzie pracy w poz. 5,
- staż pracy w latach w poz. 6.

Z kolei w części B zatytułowanej jako Kompetencje w ujęciu wartościowym, wskazano metodę dokonania wyceny aktywów kompetencyjnych wraz z podaniem podstawy prawnej. Zawarta jest również informacja, że poz. 20 i poz. 22 nie podlegają wypełnieniu przy początkowym ujęciu aktywów kompetencyjnych. Część B zawiera 16 pozycji od numeru 7 do numeru 22:

- poz. 7 przeznaczona jest na wpisanie kapitału własnego i kapitału obcego dotyczącego wartości wykształcenia,
- poz. 8 przeznaczona na wpisanie sumy kwot z poz. 7,
- poz. 9 przeznaczona jest na wpisanie wartości kapitału własnego i obcego dotyczącego umiejętności pracownika,
- poz. 10 przeznaczona jest na wpisanie sumy uzyskanych kwot w poz. 9,
- poz. 11 karty zawiera treść „DOŚWIADCZENIE ((poz. 8 + poz. 10) x poz. 6 x stopa procentowa w gospodarce x 100%)”, które stanowią objaśnienia dotyczące sposobu wyliczenia kwoty podlegającej wpisaniu w poz. 12,
- poz. 13 zawiera treść „RAZEM (suma poz. 8, poz. 10 i poz. 12)” i stanowi objaśnienie wyliczenia kwoty podlegającej wpisaniu w poz. 14,
- poz. 15 z treścią „WSKAŹNIK WARTOŚCI STANOWISKA PRACY (suma punktów dot. wartościowania stanowiska/100)” stanowi objaśnienie wskaźnika podlegającego wpisaniu w poz. 16,
- w poz. 16 podlega wpisaniu wskaźnik uzyskany poprzez podzielenie przez 100 wyniku dotyczącego zwartościowanego stanowiska pracy, zajmowanego przez danego pracownika,
- poz. 17 z treścią „WARTOŚĆ AKTYWÓW KOMPETENCYJNYCH (poz. 14 x poz. 16)” stanowi objaśnienie sposobu wyliczenia kwoty podlegającej wpisaniu do poz. 18, którą jest iloczyn wartości z poz. 14 i wskaźnika z poz. 16. Wyliczona wartość stanowi wartość aktywów kompetencji pracownika, z której podmiot będzie korzystał na danym stanowisku pracy, przyczyniając się do generowania przyszłych wpływów ekonomicznych.

Dalszą część karty kompetencji nie wypełnia się w przypadku ujęcia początkowego aktywów kompetencyjnych,

- poz. 19 z treścią „DOTYCHCZASOWA WARTOŚĆ AKTYWÓW KOMPETENCYJNYCH (kwota poz. 18 z poprzedniej karty kompetencji) stanowi objaśnienie sposobu wypełnienia poz. 20 karty kompetencji. Jest to dotychczasowa

zaksięgowana w urządzeniach księgowych podmiotu wartość aktywów kompetencyjnych,

- poz. 21 z treścią „AKTYWA KOMPETENCYJNE – AKTUALIZACJA WARTOŚCI (poz. 18 – poz. 20)” stanowi objaśnienie sposobu wyliczenia wartości podlegającej wpisaniu do poz. 22 karty kompetencji. Wartość stanowi różnica pomiędzy aktualną wartością aktywów kompetencyjnych (wartość w poz. 18) a dotychczasową wartością aktywów kompetencyjnych (wartość w poz. 20).

Wzorzec karty kompetencji przedstawiono na schemacie 2.

Schemat 2. Wzorzec karty kompetencji (KK)

KARTA KOMPETENCJI (KK)		
na dzień: <input style="width: 150px; height: 20px;" type="text"/>		
A. DANE IDENTYFIKACYJNE PRACOWNIKA		
1. Nazwisko	2. Imię	3. Data urodzenia
4. Nr identyfikacyjny (PESEL itp.)	5. Data zatrudnienia w obecnym zakładzie pracy	6. Staż pracy w latach
B. KOMPETENCJE W UJĘCIU WARTOŚCIOWYM		
1) wycena według metody kosztu bieżącego – wartości godziwej - art. 28 ust. 6 ustawy o rachunkowości; 2) poz. 20 i poz. 22 nie wypełnia się przy początkowym ujęciu aktywów kompetencyjnych		
7. WYKSZTAŁCENIE	8.	zł gr
9. UMIĘJĘTNOŚCI	10.	zł gr
11. DOŚWIADCZENIE ($(\text{poz. 8} + \text{poz. 10}) \times \text{poz. 6} \times \text{stopa procentowa w gospodarce} \times 100\%$)	12.	zł gr
13. RAZEM (suma poz. 8, poz. 10 i poz. 12)	14.	zł gr
15. WSKAŹNIK WARTOŚCI STANOWISKA PRACY (suma punktów dot. wartościowania stanowiska/100)	16.	
17. WARTOŚĆ AKTYWÓW KOMPETENCYJNYCH ($\text{poz. 14} \times \text{poz. 16}$)	18.	zł gr

	19. DOTYCHCZASOWA WARTOŚĆ AKTYWÓW KOMPETENCYJNYCH (kwota poz. 18 z poprzedniej karty kompetencji)	20. zł gr
	21. AKTYWA KOMPETENCYJNE – AKTUALIZACJA WARTOŚCI (poz. 18 – poz. 20)	22. zł gr

Źródło: opracowanie własne.

Karta kompetencji stanowi propozycję formularza o charakterze pomocniczym do wyceny aktywów kompetencyjnych. Jego prosta konstrukcja może podlegać dalszemu procesowi udoskonalania, na przykład rozszerzeniu o kolejną część C pod nazwą Kompetencje w ujęciu jakościowym, które w tym aspekcie nie stanowią przedmiotu rozważań niniejszej pracy.

Ewidencjonowanie aktywów kompetencyjnych w podmiocie zachodzić będzie w związku z następującymi zdarzeniami gospodarczymi:

- fluktuacja kadr,
- aktualizacja wartości aktywów kompetencyjnych w odniesieniu do wymagań stawianych na danym stanowisku pracy,
- ulepszanie aktywów kompetencyjnych, inwestycja w aktywa kompetencyjne,
- awansowanie i/lub degradowanie pracownika i wiążąca się w związku z tym zmiana stanowisk pracy na stanowisko pracy o innym współczynniku wartościowania pracy,
- zatrudnienie pracownika na nowo utworzonym stanowiska pracy,
- zmiany wynikające z aktualizacji wyceny aktywów kompetencyjnych dokonana na dzień sporządzenia sprawozdania finansowego.

Wartość aktywów kompetencyjnych podlega księgowaniu zgodnie z dekretacjami przedstawionymi w tabeli 44.

Tabela 44. Dekretacja operacji dotyczących aktywów kompetencyjnych

Opis operacji	Konto	
	Wn	Ma
Wycena wartości aktywów kompetencyjnych (ujęcie początkowe)	Aktywa kompetencyjne – ujęcie początkowe	Kapitał intelektualny
Rozchód aktywów kompetencyjnych (z ujęcia początkowego)	Kapitał intelektualny	Aktywa kompetencyjne – ujęcie początkowe

Zwiększenie wartości aktywów kompetencyjnych (finansowanie jednostki)	Aktywa kompetencyjne w budowie	Zobowiązania z tytułu nabycia aktywów kompetencyjnych
	Aktywa kompetencyjne – finansowanie jednostki	Aktywa kompetencyjne w budowie
Rozchód aktywów kompetencyjnych finansowanych przez jednostkę	Pozostałe koszty operacyjne – straty z tytułu rozchodu aktywów kompetencyjnych	Aktywa kompetencyjne – finansowanie jednostki
Wycena bilansowa aktywów kompetencyjnych	Aktywa kompetencyjne – aktualizacja wartości	Kapitał z aktualizacji wyceny kapitału intelektualnego
Rozchód aktywów kompetencyjnych – wartość z aktualizacji wartości	Kapitał z aktualizacji wyceny kapitału intelektualnego	Aktywa kompetencyjne – aktualizacja wartości

Źródło: opracowanie własne.

Poniżej na schemacie 3 przedstawiono przykładowy ogólny sposób ewidencjonowania aktywów kompetencyjnych w jednostce nawiązujący do ewidencji zaproponowanej przez L. Niemczyka (2013, s. 123).

Przykład

W podmiocie miały miejsce następujące zdarzenia gospodarcze związane z aktywami kompetencyjnymi:

- 1) 429 156 zł - przyjęcie aktywów kompetencyjnych (AK) zgodnie z osobistym bilansem wiedzy sporządzonym na podstawie not edukacyjnych i poświadczonych indywidualnych not edukacyjnych o wartości ogółem 357 630 zł - wartość aktywów kompetencyjnych pracownika przyjmowanego do podmiotu (pracownik zostanie zatrudniony na stanowisko pracy jako Dyrektor (AK₁)), z tego:
 - 250 000 zł - wartość aktywów kompetencyjnych (wiedzy) zdobytych w procesie edukacji w jednostce edukacyjnej,
 - 25 100 zł – wartość aktywów kompetencyjnych zdobytych podczas szkolenia (umiejętności),
 - 82 530 zł – wartość aktywów kompetencyjnych wynikających z doświadczenia,

- 71 526 zł - aktualizacja wartości aktywów kompetencyjnych pracownika (AK1) zgodnie z kwotą z poz. 18 karty kompetencji uzyskaną po przeliczeniu stosownie do wymagań stanowiska pracy Dyrektora (AK1) o współczynniku wartościowania stanowiska pracy (S) 1,2: $((357\ 630\ \text{zł} * 1,2) - 357\ 630\ \text{zł} = 71\ 526\ \text{zł})$;
- 2) 236 000 zł - przyjęcie aktywów kompetencyjnych (AK) zgodnie z osobistym bilansem wiedzy sporządzonym na podstawie not edukacyjnych i poświadczonych indywidualnych not edukacyjnych o wartości ogółem 287 500 zł - wartość aktywów kompetencyjnych pracownika przyjmowanego do podmiotu (pracownik zostanie zatrudniony na stanowisko pracy jako Asystent (AK₂)), z tego:
- 250 000 zł - wartość aktywów kompetencyjnych (wiedzy) zdobytych w procesie edukacji w jednostce edukacyjnej,
 - 37 500 zł – wartość aktywów kompetencyjnych wynikających z doświadczenia,
 - - 51 500 zł - aktualizacja wartości aktywów kompetencyjnych pracownika (AK2) zgodnie z kwotą z poz. 24 karty kompetencji uzyskaną po przeliczeniu stosownie do wymagań stanowiska pracy Asystenta (AK2) o współczynniku wartościowania stanowiska pracy (S) 0,8: $((257\ 500\ \text{zł} * 0,8) - 257\ 500\ \text{zł} = - 51\ 500\ \text{zł})$;
- 3) 125 000 zł - przyjęcie aktywów kompetencyjnych (AK) zgodnie z osobistym bilansem wiedzy sporządzonym na podstawie not edukacyjnych i poświadczonych indywidualnych not edukacyjnych o wartości ogółem 250 000 zł - wartość aktywów kompetencyjnych (wiedzy) zdobytych w procesie edukacji w jednostce edukacyjnej przez pracownika przyjmowanego do podmiotu (pracownik zostanie zatrudniony na stanowisko pracy jako Sekretarka (AK₃));
- -125 000 zł - aktualizacja wartości aktywów kompetencyjnych pracownika (AK3) zgodnie z kwotą z poz. 24 karty kompetencji uzyskaną po przeliczeniu stosownie do wymagań stanowiska pracy Sekretarki (AK3) o współczynniku wartościowania stanowiska pracy (S) 0,5: $((250\ 000\ \text{zł} * 0,5) - 250\ 000 = - 125\ 000\ \text{zł})$;
- 4) nowo zatrudniony pracownik na stanowisko pracy jako sekretarka (AK3) odbył szkolenie podnoszące umiejętności profesjonalnej obsługi sekretariatu. Koszt szkolenia 10 000 zł:
- a) zobowiązanie wynikające z faktur dotyczących inwestycji w aktywa kompetencyjne 10 000 zł,
 - b) przyjęcie aktywów kompetencyjnych – umiejętności finansowanych przez jednostkę 10 000 zł,

- 5) rozwiązano stosunek pracy z pracownikiem zatrudnionym na stanowisku pracy jako sekretarka (AK3) o następującej strukturze wartości aktywów kompetencyjnych:
- wartość początkowa aktywów kompetencyjnych 125 000 zł,
 - wartość aktywów kompetencyjnych wynikających z finansowania jednostki 10 000 zł;
- 6) wycena bilansowa aktywów kompetencyjnych dotyczących pracownika zatrudnionego na stanowisku pracy (AK1) + 30 000 zł;
- 7) rozwiązano stosunek pracy z pracownikiem zatrudnionym na stanowisku pracy jako dyrektor (AK1):
- wartość początkowa aktywów kompetencyjnych 429 156 zł,
 - wartość aktywów kompetencyjnych z tytułu aktualizacji wartości 30 000 zł.

Schemat 3. Przykładowy ogólny sposób ewidencjonowania aktywów kompetencyjnych

Konta syntetyczne:

<i>Aktywa kompetencyjne (AK) - ujęcie początkowe</i>		<i>Kapitał intelektualny (KI)</i>	
1) 429 156	5 a) 125 000	5 a) 125 000	1) 429 156
2) 236 000	7 a) 429 156	7 a) 429 156	2) 236 000
3) 125 000			3) 125 000

<i>Aktywa kompetencyjne (AK) - finansowanie jednostki</i>		<i>Kapitał z aktualizacji wyceny kapitału intelektualnego (KI)</i>	
4 b) 10 000	5 b) 10 000	7 b) 30 000	6) 30 000

<i>Aktywa kompetencyjne (AK) - aktualizacja wartości</i>	
6) 30 000	7 b) 30 000

<i>Aktywa kompetencyjne (AK) w budowie</i>		<i>Zobowiązania z tytułu nabycia aktywów kompetencyjnych</i>	<i>Pozostałe koszty operacyjne - straty z tytułu rozchodu aktywów kompetencyjnych</i>
4 a) 10 000	4 b) 10 000	4 a) 10 000	5 b) 10 000

Konta analityczne:

*Aktywa kompetencyjne
(AK1) - ujęcie początkowe*
1) 429 156 | 7 a) 429 156

*Aktywa kompetencyjne
(AK1) - aktualizacja
wartości*
6) 30 000 | 7 b) 30 000

*Aktywa kompetencyjne
(AK2) - ujęcie początkowe*
2) 236 000 |

*Aktywa kompetencyjne
(AK3) - ujęcie początkowe*
3) 125 000 | 5 a) 125 000

*Aktywa kompetencyjne
(AK3) - finansowanie
jednostki*
4 b) 10 000 | 5 b) 10 000

*Aktywa kompetencyjne
(AK3) w budowie*
4 a) 10 000 | 4 b) 10 000

Przedstawiony przykład zawiera propozycję księgowania operacji dotyczących aktywów kompetencyjnych w podmiocie za pomocą kont syntetycznych i analitycznych, które autorka zaszerzegowała do:

- 1) Zespołu 0 – Aktywa trwałe:
 - Aktywa kompetencyjne – ujęcie początkowe (konto aktywów bilansowe),
 - Aktywa kompetencyjne – finansowanie jednostki (konto aktywów bilansowe),
 - Aktywa kompetencyjne aktualizacja wartości (konto aktywów bilansowe),
 - Aktywa kompetencyjne w budowie (konto aktywów bilansowe);
- 2) Zespołu 2 – Rozrachunki i roszczenia
 - Zobowiązania z tytułu nabycia aktywów kompetencyjnych (konto pozabilansowe),
- 3) Zespołu 7 – Przychody i koszty związane z ich osiągnięciem:
 - Pozostałe koszty operacyjne (konto kosztowe, wynikowe),
- 4) Zespołu 8 - Kapitały (fundusz) własne, fundusze specjalne, rezerwy i wynik finansowy:
 - Kapitał intelektualny (konto pasywów, bilansowe),
 - Kapitał z aktualizacji wyceny kapitału intelektualnego (konto pasywów, bilansowe).

Powyższy przykład ewidencji zdarzeń dotyczących aktywów kompetencyjnych jest uproszczoną metodą ich ewidencjonowania. Jednakże mając na uwadze zaproponowany przez L. Niemczyka (2013, s. 123) sposób ewidencjonowania aktywów kompetencyjnych wynikających z wiedzy, umiejętności oraz doświadczenia a także autorską metodę

ewidencjonowania zdarzeń gospodarczych związanych z aktywami kompetencyjnymi zaproponowana metoda ewidencji podlega rozbudowaniu o następujące konta:

- Aktywa kompetencyjne (AK) – ujęcie początkowe (wiedza),
- Aktywa kompetencyjne (AK) - ujęcie początkowe (umiejętności),
- Aktywa kompetencyjne (AK) - ujęcie początkowe (doświadczenie),
- Aktywa kompetencyjne (AK) aktualizacja wartości wiedzy,
- Aktywa kompetencyjne (AK) aktualizacja wartości umiejętności,
- Aktywa kompetencyjne (AK) aktualizacja wartości doświadczenia,
- Aktywa kompetencyjne (AK) finansowanie jednostki (wiedza),
- Aktywa kompetencyjne (AK) finansowanie jednostki (umiejętności),
- Aktywa kompetencyjne (AK) finansowanie jednostki (doświadczenie).

Przedstawione sposoby ewidencjonowania aktywów kompetencyjnych różnią się między sobą stopniem szczegółowości informacji dostarczanej o aktywach kompetencyjnych a zwłaszcza o wartości poszczególnych składników, które wpływają na kształtowanie ogólnej wartości aktywów kompetencyjnych. Autorka pracy stoi na stanowisku, że już uproszczona forma ewidencjonowania zdarzeń gospodarczych w zakresie aktywów kompetencyjnych umożliwi uzyskanie pełnego obrazu o sytuacji majątkowej i finansowej jednostki.

5. 4. Weryfikacja modelu wyceny aktywów kompetencyjnych

W celu zweryfikowania modelu wyceny aktywów kompetencyjnych dokonano poniższych założeń. Przyjęto, że w podmiocie, w którym sporządzana jest wycena aktywów kompetencyjnych pracują trzy osoby na trzech różnych stanowiskach, z różnym stażem pracy i różnym zasobem wiedzy:

- 1) pracownik pracujący na stanowisku pracy jako dyrektor (AK₁) posiada:
 - wykształcenie wyższe o wartości ekonomicznej (W) odpowiadającej kwocie kosztu historycznego 160 000 zł;
 - umiejętności o wartości ekonomicznej (U) odpowiadającej kwocie kosztu historycznego 20 000 zł, poniesionego w związku z ukończeniem szkolenia (kursu), w wyniku którego nabyto umiejętności menedżera;
 - 20 lat stażu pracy;
- 2) pracownik pracujący na stanowisku pracy jako asystent (AK₂) posiada:
 - wykształcenie wyższe o wartości ekonomicznej (W) odpowiadającej kwocie kosztu historycznego 200 000 zł;

- 10 lat stażu pracy;
- 3) pracownik pracujący na stanowisku pracy jako sekretarka (AK₃) posiada wykształcenie wyższe o wartości ekonomicznej (W) odpowiadającej kwocie kosztu historycznego 250 000 zł.

Ponadto przyjęto, że:

- stopa dyskontowa, stopa procentowa wynosi 1,5%;
- obecny koszt zdobycia wykształcenia wyższego, to kwota 250 000 zł;
- obecny koszt zdobycia umiejętności w wyniku ukończenia szkolenia (kursu), to kwota 25 100 zł;
- współczynnik wartościowania stanowiska pracy = liczba punktów uzyskana w wyniku wartościowania stanowiska pracy / 100 (S) dotyczący stanowiska:
 - dyrektora wynosi 1,2,
 - asystenta wynosi 0,8,
 - sekretarki wynosi 0,5.

Uwzględniając powyższe założenia oraz autorski model wyceny aktywów kompetencyjnych, a także odpowiedź respondenta w grupie izb administracji skarbowej, iż właściwą metodą wyceny aktywów kompetencyjnych jest metoda według kosztu historycznego, dokonano wyceny, której wyniki przedstawiono w tabeli 45.

Wartość aktywów kompetencyjnych podmiotu ogółem wycenionych metodą według kosztu historycznego wynosi 589 800 zł.

Tabela 45. Wycena aktywów kompetencyjnych podmiotu według kosztu historycznego (w zł)

Lp	Pracownik na stanowisku pracy jako:	Wartość ekonomiczna wiedzy = suma poniesionych kosztów na zdobycie wykształcenia (W)	Wartość ekonomiczna umiejętności = suma poniesionych kosztów związanych z ukończeniem szkolenia (kursu), w wyniku którego nabyto umiejętności (U)	Wartość ekonomiczna doświadczenia zawodowego = kompetencje (W + U) * stopa procentowa (r) * 100% * staż pracy (D)	Razem (kol. 3 + 4 + 5)	Współczynnik wartościowania stanowiska pracy = liczba punktów uzyskana w wyniku wartościowania stanowiska pracy / 100 (S)	AK _n (kol. 6*7)
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Dyrektor (AK ₁)	160 000	20 000	$(180\ 000 * 1,5\% * 100\% * 20) = 54\ 000$	234 000	1,2	280 800
2.	Asystent (AK ₂)	200 000	0	$(200\ 000 * 1,5\% * 100\% * 10) = 30\ 000$	230 000	0,8	184 000
3.	Sekretarka (AK ₃)	250 000	0	0	250 000	0,5	125 000
4.	Razem (AK)	x	x	x	x	x	589 800

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 46. Wycena aktywów kompetencyjnych podmiotu według kosztu bieżącego (w zł)

Lp.	Pracownik na stanowisku pracy jako:	Wartość ekonomiczna wiedzy = suma poniesionych kosztów na zdobycie wykształcenia (W)	Wartość ekonomiczna umiejętności = suma poniesionych kosztów związanych z ukończeniem szkolenia (kursu), w wyniku którego nabyto umiejętności (U)	Wartość ekonomiczna doświadczenia zawodowego = kompetencje (W + U) * stopa procentowa (r) * 100% * staż pracy (D)	Razem (kol. 3 + 4 + 5)	Współczynnik wartościowania stanowiska pracy = liczba punktów uzyskana w wyniku wartościowania stanowiska pracy / 100 (S)	AK _n (kol. 6*7)
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Dyrektor (AK ₁)	250 000	25 100	$(275\ 100 * 1,5\% * 100\%) * 20 = 82\ 530$	357 630	1,2	429 156
2.	Asystent (AK ₂)	250 000	0	$(250\ 000 * 1,5\% * 100\%) * 10 = 37\ 500$	287 500	0,8	230 000
3.	Sekretarka (AK ₃)	250 000	0	0	250 000	0,5	125 000
4.	Razem (AK)	x	x	x	x	x	784 156

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 47. Wycena aktywów kompetencyjnych podmiotu według ceny sprzedaży (realizacji) (w zł)

Lp.	Pracownik na stanowisku pracy jako:	Wartość ekonomiczna wiedzy = suma poniesionych kosztów na zdobycie wykształcenia (W)	Wartość ekonomiczna umiejętności = suma poniesionych kosztów związanych z ukończeniem szkolenia (kursu), w wyniku którego nabyto umiejętności (U)	Wartość ekonomiczna doświadczenia zawodowego = kompetencje (W + U) * stopa procentowa (r) * 100% * staż pracy (D)	Razem (kol. 3 + 4 + 5)	Współczynnik wartościowania stanowiska pracy = liczba punktów uzyskana w wyniku wartościowania stanowiska pracy / 100 (S)	AK _n (kol. 6*7)
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Dyrektor (AK ₁)	160 000 + (160 000 * 1,5% * 100%) * 20 = 208 000	20 000 + (20 000 * 1,5% * 100%) * 17 = 25 100	[(208 000 + 25 100) * 1,5% * 100%] * 20 = 69 930	303 030	1,2	363 636
2.	Asystent (AK ₂)	200 000 + (200 000 * 1,5% * 100%) * 10 = 230 000	0	[(230 000 + 0) * 1,5% * 100%] * 10 = 34 500	264 500	0,8	211 600
3.	Sekretarka (AK ₃)	250 000	0	0	250 000	0,5	125 000
4.	Razem (AK)	x	x	x	x	x	700 236

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 48. Wycena aktywów kompetencyjnych podmiotu według wartości bieżącej (w zł)

Lp	Pracownik na stanowisku pracy jako:	Wartość ekonomiczna wiedzy = suma poniesionych kosztów na zdobycie wykształcenia (W)	Wartość ekonomiczna umiejętności = suma poniesionych kosztów związanych z ukończeniem szkolenia (kursu), w wyniku którego nabyto umiejętności (U)	Wartość ekonomiczna doświadczenia zawodowego = kompetencje (W + U) * stopa procentowa (r) * 100% * staż pracy (D)	Razem (kol. 3 + 4 + 5)	Współczynnik wartościowania stanowiska pracy = liczba punktów uzyskana w wyniku wartościowania stanowiska pracy / 100 (S)	Wartość bieżąca * (1+stopa procentowa) ^t	AK _n (=kol. 8)
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	Dyrektora (AK ₁)	160 000 + (160 000 * 1,5% * 100%) * 20 = 208 000	20 000 + (20 000 * 1,5% * 100%) * 17) = 25 100	[(208 000+25 100) * 1,5% * 100%] * 20 = 69 930	303 030	1,2	363 636 * (1 + 0,015) ³	380 246
2.	Asystenta (AK ₂)	200 000 + (200 000 * 1,5% * 100%) * 10 = 230 000	0	[(230 000+0) * 1,5% * 100%] * 10 = 34 500	264 500	0,8	211 600 * (1 + 0,015) ³	221 266
3.	Sekretarki (AK ₃)	250 000	0	0	250 000	0,5	125 000 * (1 + 0,015) ³	130 710
	Razem (AK)	x	x	x	x	x	700 236 * (1 + 0,015) ³	732 222

Źródło: opracowanie własne.

Dokonując weryfikacji autorskiego modelu wyceny aktywów kompetencyjnych według kosztu bieżącego (metoda najczęściej wskazywana przez respondentów) otrzymano wartość aktywów kompetencyjnych w kwocie 784 156 zł. Szczegóły dokonanej wyceny przedstawiono w tabeli 46.

Z kolei dokonując weryfikacji autorskiego modelu wyceny aktywów kompetencyjnych metodą według ceny sprzedaży (realizacji) uzyskano wartość aktywów kompetencyjnych w kwocie 700 236 zł. Wyniki przeprowadzonej wyceny przedstawiono w tabeli 47.

Żaden z respondentów nie uznał za właściwą metodę wycena aktywów kompetencyjnych według ceny sprzedaży (realizacji).

Natomiast drugą z kolei odpowiedzią wskazywaną przez respondentów, w zakresie określenia, która z metod wyceny jest właściwa do wyceny aktywów kompetencyjnych, to wycena według wartości bieżącej. Wyniki przeprowadzonej wyceny przedstawiono w tabeli 48.

Z przeprowadzonej weryfikacji modelu wyceny aktywów kompetencyjnych wynika, że uzyskana w wyniku zastosowanych metod wyceny wartość aktywów kompetencyjnych jest różna. Dokonując wyceny aktywów kompetencyjnych według przyjętej w autorskim wzorcu według kosztu bieżącego wartość aktywów kompetencyjnych jest najwyższa w odniesieniu do pozostałych.

5. 5. Model prezentacji aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym jednostki budżetowej

Zarówno w polskim prawie bilansowym, jak i w międzynarodowych standardach rachunkowości nie występuje wprost termin aktywa kompetencyjne oraz kapitał intelektualny. Mimo tego są to takie składniki przedsiębiorstwa, które pozostawiają swój ślad w każdym elemencie sprawozdania finansowego:

- 1) w bilansie;
- 2) w rachunku zysków i strat;
- 3) informacja dodatkowa.

W dotychczasowych rozważaniach niniejszej pracy ustalono, że aktywa kompetencyjne niewątpliwie są aktywami trwałymi posiadającymi byt niematerialny. Już A. Smith podkreślał potrzebę nakładów na kształcenie człowieka, które staje się „kapitałem trwałym jakby zawartym w człowieku”. Na ten kapitał składają się między innymi. nabyte umiejętności i wiedza (Miś, 2007, s. 11). Także D. Ricardo podkreślał znaczący wpływ kwalifikacji na

rozmiary wyników pracy oraz różnice w jakości pracy w zależności od poziomu wykształcenia pracownika (Ricardo, 1957, s. 1,9,17-18, i 322-323; Miś, 2007, s. 15-18).

Poza tym stwierdzono, że do obecnych zasobów wykazywanych w sprawozdaniu finansowym powinny być dodane takie wartości niematerialne, jak np. aktywa kompetencyjne. Kapitał intelektualny stanowi czynnik tworzący wartość ekonomiczną a zgodnie ze stwierdzeniem A. Jarugowej i J. Fijałkowskiej: „Nic nie zastąpi myślenia. Żadna maszyna nie dokona wynalazków bez udziału ludzi. W związku z tym kapitał ludzki, to najcenniejszy składnik aktywów firmy” (2002, s. 39).

Ustalono także, że obecnie nie jest wymagane, aby wszystkie zasoby, którymi dysponuje dana organizacja, stanowiły jej prawną własność. Konieczny jest jedynie do nich dostęp, prawo do ich kontroli oraz możliwość ekonomicznego wykorzystywania i uzyskiwania z nich korzyści. Współcześnie bardzo często zasoby należą do kogoś innego i są wykorzystywane przez strony za obopólną korzyścią, np. poprzez leasing, czyli podlegają fragmentarycznej kontroli, znajdując się w sferze zainteresowania decydentów organizacji (Jarugowa i Fijałkowska, 2002, s. 37).

Ponadto, przygotowując propozycję sprawozdania finansowego obejmującego w swej strukturze aktywa kompetencyjne i kapitał intelektualny autorka uwzględniła :

- teorię *accountability*,
- teorię dynamiczną bilansu E. Schmalenbacha,
- uniwersalną i elastyczną teorię i wizjonerskie spojrzenie W. Osbahra,
- zasady konstrukcji bilansu,

Stosowanie zasad teorii *accountability* oznacza, że jednostki sektora publicznego zobowiązane są do jasnej i czytelnej odpowiedzi na pytania różnych grup społecznych na temat wykorzystania funduszy pochodzących w szczególności z podatków, na okresowe działania, zazwyczaj jednego roku. Stosowanie zasad teorii *accountability* wymaga od jednostek sektora publicznego transparentnej postawy podczas sporządzania i prezentacji sprawozdania finansowego z prowadzonej działalności. Dane prezentowane w sprawozdaniu finansowym powinny być jasne, czytelne i zrozumiałe dla społeczeństwa. Powinny być transparentne dla wszystkich pozostałych jednostek. Społeczeństwo powinno mieć prawo do informacji na temat podmiotu stanowiącego nieodłączną jego część, który ma znaczny wpływ na kształtowanie społeczeństwa. Ponieważ działalność jednostek sektora publicznego nie jest biznesem, a rządy formowane są przez społeczeństwo w celu sprawowania służby publicznej, więc społeczna odpowiedzialność jednostek sektora publicznego stoi pod wyższą presją, niż

jednostek sektora prywatnego. W odniesieniu do danych prezentowanych w sprawozdaniach finansowych istotna jest także informacja dotycząca sposobu wyceny aktywów i zobowiązań, prezentacji kapitałów, wielkości wydatków, kosztów oraz wartości inwestycji (Gabrusewicz, 2010, s.37 i 38).

Zgodnie z dynamiczną teorią bilansu według E. Schmalenbacha bilans pełni rolę środka pomocniczego, natomiast dominującą rolę odgrywa rachunek zysków i strat. Rola bilansu sprowadza się do rozliczania w czasie przyszłych wpływów i wydatków, a więc tych, które nie dotyczą okresu obrachunkowego. Aktywa i pasywa są postrzegane jako przyszłe wpływy i wydatki. Natomiast rachunek wyników obejmuje wszystkie wpływy i wydatki, które doprowadziły do nakładu i przychodu w okresie obrachunkowym. Ponadto rachunek wyników obejmuje nakłady i przychody okresu obrachunkowego, które w późniejszych okresach doprowadzą do wydatków i wpływów. W dynamicznej teorii wyceny mają zastosowanie różne wartości. W odniesieniu do aktywów trwałych wycena dokonywana jest za pomocą ceny nabycia lub kosztu wytworzenia, natomiast do aktywów obrotowych wycena dokonywana jest za pomocą ceny bieżącej. Przede wszystkim głównie używaną do wyceny wielkością jest wartość nabycia. Jednak ze względu na występujące wahania wartości dóbr rzeczowych lub pieniądza w czasie, wartość ta nie do końca jest użyteczna. W takich sytuacjach w jej miejsce wstępuje tak zwana wartość dzienna lub czasowa. Ważną cechą teorii bilansu dynamicznego jest powiązanie płatniczego sposobu obliczania wyniku działalności (wynik = wpływy – wydatki) z podejściem rzeczowym (wynik = przychody – koszty) (Samelak, 2004, s. 17 i 20, Hońko, 2004, s. 76).

Z kolei uniwersalność i elastyczność teorii W. Osbahra pozwala na jej zastosowanie dla porównania sytuacji finansowej podmiotów należących do różnych systemów rachunkowości, podlegających różnym regulacjom prawa, czy praktykom rachunkowości, bez względu na przyjętą politykę rachunkowości stanowiącą uszczegółowienie rozwiązania w zakresie metod wyceny. W. Osbahr zaproponował ogólną strukturę bilansu, w którym pojawiły się nowe pozycje w części C pod nazwą *korekty* (*C. Korekty*), umieszczone zarówno po stronie aktywów jak i pasywów. Stanowią one miały rolę sita informacyjnego. Ponadto powinny wyodrębnić z ogólnej struktury zestawienia, czyli z zasadniczej treści bilansu te oznaczenia wartości, które nie stanowiły wyniku działalności operacyjnej z powodu szacunków bądź innych parametrów wycen uzależnionych od subiektywnej oceny sporządzającego. Założenia teorii W. Osbahra zawierają wskazówki w zakresie poszukiwania optymalnego poziomu ujawnień oraz sposobu prezentacji informacji finansowych w bilansie, który mógłby wypełnić lukę informacyjną w sprawozdawczości finansowej XXI wieku. Nowy sposób ujawnień

sprawozdawczych wykorzystujący teorię W. Osbahra, określony dla bilansu, może stanowić próbę zaspokojenia oczekiwań użytkowników sprawozdań finansowych. Wyjątkowość teorii W. Osbahra daleko wykracza poza obowiązujące ówczesnie standardy sprawozdawcze i rozwiązania praktyczne. Ujawniła w bilansie pokłady informacyjne niewykorzystywane sprawozdawczo, które w obecnym momencie stanowią główny powód występowania luki komunikacyjnej. Założenia teorii zawierają wskazówki w zakresie optymalnego poziomu ujawnień oraz sposobu prezentacji informacji finansowych w bilansie (Śnieżek i Wiatr, 2012b, s. 45-62).

Istotne jest także to, że aktywa bilansowe porządkuje się zgodnie z zasadą rosnącego stopnia płynności, a pasywa zgodnie z zasadą rosnącego stopnia wymagalności. Podkreślenia wymaga także fakt, że aktywa kompetencyjne cechuje niemalże całkowite unieruchomienie z perspektywy płynności finansowej, a kapitał intelektualny w razie bankructwa przedsiębiorstwa nie stanowi źródła zaspokojenia wierzytelności i podlega jedynie uwolnieniu poprzez wygaśnięcie stosunków pracy (Niemczyk, 2013, s. 101).

W związku z powyższym propozycja bilansu w ujęciu ogólnym obejmującym w swej strukturze aktywa kompetencyjne i kapitał intelektualny przedstawia się następująco (schemat 4).

Schemat 4: Aktywa kompetencyjne i kapitał intelektualny w bilansie podmiotu gospodarczego

BILANS

sporządzony na dzień:

AKTYWA	PASYWA
A. Aktywa trwałe I. Wartości niematerialne i prawne	A. Kapitał (fundusz) własny I. Kapitał (fundusz) podstawowy
Aktywa kompetencyjne a) wiedzy (opcynie) b) umiejętności (opcynie) c) doświadczenia (opcynie)	B. Kapitał intelektualny I. Kapitał intelektualny II. Kapitał z aktualizacji wyceny kapitału intelektualnego
B. Aktywa obrotowe	C. Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania
Razem aktywa	Pasywa razem

Sporządzono dnia

(imię, nazwisko i podpis osoby, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych – na podstawie art. 52 ust. 2 ustawy o rachunkowości)

(imię, nazwisko i podpis kierownika jednostki, a jeżeli jednostką kieruje organ wieloosobowy, wszystkich członków tego organu – na podstawie art. 52 ust. 2 ustawy o rachunkowości)

Źródło: opracowanie własne na podstawie załącznika 1 do ustawy o rachunkowości (Ustawa z 29 września 1994).

Na przedstawionym schemacie bilansu w ujęciu ogólnym zaproponowano ujęcie aktywów kompetencyjnych w aktywach trwałych, jako składnik wartości niematerialnych i prawnych. Z kolei w pasywach pozycja ta koresponduje z pozycjami zamieszczonymi w części B - kapitałem intelektualnym, jako kapitał intelektualny i kapitał z aktualizacji wyceny kapitału intelektualnego. W związku tym, że kapitał intelektualny został zapisany w strukturze bilansu pod literą B, autorka zaproponowała zapisać zobowiązania i rezerwy na zobowiązaniach pod oznaczeniem literowym C.

Natomiast propozycja bilansu dla jednostki budżetowej obejmującym w swej strukturze aktywa kompetencyjne i kapitał intelektualny przedstawia się następująco (schemat 5).

Schemat 5. Ujęcie aktywów kompetencyjnych i kapitału intelektualnego w bilansie jednostki budżetowej i samorządowego zakładu budżetowego

Nazwa i adres jednostki sprawozdawczej	BILANS jednostki budżetowej i samorządowego zakładu budżetowego			Adresat	
..... Numer identyfikacyjny REGON	sporządzony na dzień20..... r.		 Wysłać bez pisma przewodnego	
AKTYWA	Stan na początek roku	Stan na koniec roku	PASYWA	Stan na początek roku	Stan na koniec roku
A. Aktywa trwałe I. Wartości niematerialne i prawne Aktywa kompetencyjne a) wiedzy (opcynie) b) umiejętności (opcynie) c) doświadczenia (opcynie)			A. Fundusz		
			B. Państwowe fundusze celowe		
			C. Kapitał intelektualny I. Kapitał intelektualny II. Kapitał z aktualizacji wyceny kapitału intelektualnego		
B. Aktywa obrotowe			D. Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania		
			E. Fundusze specjalne		
			F. Rozliczenia międzyokresowe		
Suma aktywów			Suma pasywów		

A. Objasnienie – wykazane w bilansie wartości aktywów trwałych i obrotowych są pomniejszone odpowiednio o umorzenie i odpisy aktualizujące.

B. Informacje uzupełniające istotne dla oceny rzetelności i przejrzystości sytuacji finansowej i majątkowej:

1. Umorzenie wartości niematerialnych i prawnych
2. Umorzenie środków trwałych
3. Umorzenie pozostałych środków trwałych
4. Odpisy aktualizujące środki trwałe
5. Odpisy aktualizujące środki trwałe w budowie
6. Odpisy aktualizujące wartości niematerialne i prawne
7. Odpisy aktualizujące należności
8.

.....
(główny księgowy)
jednostki)

.....
(rok, miesiąc, dzień)

.....
(kierownik

Źródło: opracowanie własne na podstawie załącznika nr 5 Bilans jednostki budżetowej lub samorządowego zakładu budżetowego (Rozporządzenie MF z 5 lipca 2010) do załącznika do obwieszczenia (MRiF z 11 kwietnia 2017).

Na przedstawionym schemacie bilansu jednostki budżetowej i samorządowego zakładu budżetowego zaproponowano ujęcie aktywów kompetencyjnych w aktywach trwałych, jako składnik wartości niematerialnych i prawnych. Z kolei w pasywach pozycja ta koresponduje z pozycjami zamieszczonymi w części C - kapitałem intelektualnym, jako kapitał intelektualny i kapitał z aktualizacji wyceny kapitału intelektualnego. W związku tym, że kapitał intelektualny został zapisany w strukturze bilansu pod literą C, autorka zaproponowała zapisać fundusze pod oznaczeniem literowym A, państwowe fundusze celowe pod oznaczeniem literowym B, zobowiązania i rezerwy na zobowiązania pod oznaczeniem literowym D, fundusze specjalne pod oznaczeniem literowym E, a rozliczenia międzyokresowe pod oznaczeniem literowym F.

Natomiast nawiązując do definicji aktywów kompetencyjnych przyjętej na potrzeby niniejszej pracy, a mianowicie, że aktywa kompetencyjne są rozumiane jako:

- niematerialny zasób podmiotu, trudny do zidentyfikowania i skopiowana stanowiąc tym samym o przewadze konkurencyjnej podmiotu na rynku,
- kwalifikacje zawodowe rozumiane jako wiedza teoretyczna a także umiejętności praktyczne oraz doświadczenie zawodowe, które umożliwiają sprawną i skuteczną realizację specyficznych zadań właściwych dla danej organizacji, na danym stanowisku pracy podlegającym wartościowaniu,

można stwierdzić, że nieodzowne jest ponoszenie kosztów związanych z aktywami z tytułu szkoleń i podnoszenia kwalifikacji W takim przypadku koszty te mają swoje odzwierciedlenie w konstrukcji rachunku zysków i strat, zarówno w wariantcie porównawczym, jak

i kalkulacyjnym. W rachunku zysków i strat (wariant porównawczy) autorka prezentuje koszty kompetencji w części E, natomiast w wariantcie kalkulacyjnym pod literą H, jako strata z tytułu rozchodu aktywów kompetencyjnych.

Na schemacie 6 przedstawiono rachunek zysków i strat, wariant porównawczy, obejmujący pozostałe przychody i koszty związane z aktywami kompetencyjnymi.

Schemat 6. Rachunek zysków i strat (wariant porównawczy)

(pieczęć jednostki)

Sprawozdanie za okres.....

Wiersz	Pozycja	Wartość na dzień	Wartość na dzień
A	Przychody netto ze sprzedaży i zrównanie z nimi, w tym:		
B	Koszty działalności operacyjnej		
C	Zysk (strata) ze sprzedaży (A-B)		
D	Pozostałe przychody operacyjne		
I	Zysk z tytułu rozchodu niefinansowych aktywów trwałych		
II	Dotacje		
III	Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych		
IV	Inne przychody operacyjne		
E	Pozostałe koszty operacyjne		
I	Strata z tytułu rozchodu niefinansowych aktywów trwałych		
II	Strata z tytułu rozchodu aktywów kompetencyjnych		
III	Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych		
IV	Inne koszty operacyjne		
F	Zysk (strata) z działalności operacyjnej (C+D-E)		
G	Przychody finansowe		
H	Koszty finansowe		
I	Zysk (strata) brutto (F+G-H)		
J	Podatek dochodowy		
K	Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty)		
L	Zysk (strata) netto (I-J-K)		

.....
(data i podpis osoby sporządzającej RZiS)

.....
(data i podpis kierownika jednostki)

Źródło: opracowanie własne na podstawie załącznika 1 do ustawy o rachunkowości (Ustawa z 29 września 1994).

Z powyższego schematu wynika, że aktywa kompetencyjne swe odzwierciedlenie znajdują w pozostałych kosztach operacyjnych jako straty z tytułu rozchodów aktywów

kompetencyjnych. Sytuacja taka wystąpi w wyniku rozchodu aktywów kompetencyjnych (rozwiązania stosunków pracy z pracownikami), w odniesieniu do których poczynione zostały inwestycje (zdobywanie nowych umiejętności, wiedzy) finansowane przez jednostkę.

W analogiczny sposób zaproponowano ujęcie strat z tytułu rozchodu aktywów kompetencyjnych w rachunku zysków i strat w wariantcie kalkulacyjnym.

Na schemacie 7 przedstawiono rachunek zysków i strat uwzględniający aktywa kompetencyjne w układzie kalkulacyjnym.

Schemat 7. Rachunek zysków i strat (wariant kalkulacyjny)

(pieczęć jednostki)

Sprawozdanie za okres.....

Wiersz	Pozycja	Wartość na dzień	Wartość na dzień
A	Przychody ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów, w tym:		
B	Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów w tym:		
C	Zysk (strata) brutto ze sprzedaży (A-B)		
D	Koszty sprzedaży		
E	Koszty ogólnego zarządu		
F	Zysk (strata) ze sprzedaży (C-D-E)		
G	Pozostałe przychody operacyjne		
I	Zysk z tytułu rozchodu niefinansowych aktywów trwałych		
II	Dotacje		
III	Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych		
IV	Inne przychody operacyjne		
H	Pozostałe koszty operacyjne		
I	Strata z tytułu rozchodu niefinansowych aktywów trwałych		
II	Strata z tytułu rozchodu aktywów kompetencyjnych		
III	Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych		
IV	Inne koszty operacyjne		
I	Zysk (strata) z działalności operacyjnej (F+G-H)		
J	Przychody finansowe		
K	Koszty finansowe		
L	Zysk (strata) brutto (I+J-K)		
M	Podatek dochodowy		
N	Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty)		
O	Zysk (strata) netto (L-M-N)		

.....
(data i podpis osoby sporządzającej RZiS)

.....
(data i podpis kierownika jednostki)

Źródło: opracowanie własne na podstawie załącznika 1 do ustawy o rachunkowości (Ustawa z 29 września 1994).

Natomiast na schemacie 8 przedstawiono propozycję zaprezentowania aktywów kompetencyjnych w rachunku zysków i strat podmiotu rozprawy.

Schemat 8. Rachunek zysków i strat jednostki budżetowej lub samorządowego zakładu budżetowego (wariant porównawczy)

Nazwa i adres jednostki sprawozdawczej	Rachunek zysków i strat jednostki (wariant porównawczy)	Adresat	
..... Numer identyfikacyjny REGON	sporządzony na dzień20..... r. Wysłać bez pisma przewodniego	
		Stan na koniec roku poprzedniego	Stan na koniec roku bieżącego
A. Przychody netto z podstawowej działalności operacyjnej			
B. Koszty działalności operacyjnej			
C. Zysk (strata) z działalności podstawowej (A-B)			
D. Pozostałe przychody operacyjne			
E. Pozostałe koszty operacyjne			
I. Koszty inwestycji finansowych ze środków własnych samorządowych zakładów budżetowych i dochodów jednostek budżetowych gromadzonych na wydzielonym rachunku			
II. Pozostałe koszty operacyjne			
III. Strata z tytułu rozchodu aktywów kompetencyjnych			
F. Zysk (strata) z działalności operacyjnej (C+D-E)			
G. Przychody finansowe			
H. Koszty finansowe			
K. Zysk (strata) brutto (F+G-H)			
L. Podatek dochodowy			
M. Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty) oraz nadwyżki środków obrotowych			
N. Zysk (strata) netto (K-L-M)			

Informacje uzupełniające istotne dla oceny rzetelności i przejrzystości sytuacji finansowej.

1. Informacje o kwocie i charakterze poszczególnych pozycji przychodów lub kosztów o nadzwyczajnej wartości lub które wystąpiły incydentalnie
2.

3.

.....
(główny księgowy)

.....
(rok, miesiąc, dzień)

.....
(kierownik jednostki)

Źródło: opracowanie własne na podstawie załącznika nr 7 Rachunek zysków i strat jednostki budżetowej lub samorządowego zakładu budżetowego (wariant porównawczy) (Rozporządzenie MF z 5 lipca 2010) do załącznika do obwieszczenia (MRiF z 11 kwietnia 2017).

Aktywa kompetencyjne swe odzwierciedlenie znajdują również w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego z uwzględnieniem zasady istotności. Jednostka zobligowana jest do rzetelnego i jasnego przedstawienia sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego podmiotu. W związku z tym aktywa kompetencyjne we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego swe miejsce znajdują w opisie przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, poprzez wskazanie metody wyceny aktywów kompetencyjnych.

W dodatkowych informacjach i objaśnieniach do pozycji bilansu, rachunku zysków i strat, mogą zostać opisane istotne z punktu widzenia interesariuszy sprawozdania finansowego informacje dotyczące aktywów kompetencyjnych, które nie zostały uwzględnione w pozostałych częściach sprawozdania finansowego. Mając na uwadze autorski model wyceny aktywów kompetencyjnych istotną informacją będzie dokonanie wartościowania stanowisk pracy i współczynnik wartościowania pracy stanowiący element modelu wyceny aktywów kompetencyjnych. W związku z tym, że przyjęty autorski model wyceny dotyczy aktywów kompetencyjnych, a więc składników aktywów niebędących instrumentami finansowymi, objaśnieniu podlegać będą także istotne założenia przyjęte do ustalenia wartości godziwej.

W dalszej kolejności w części dotyczącej podstawowych informacji o pracownikach i organach jednostki, również mając na uwadze model wyceny aktywów kompetencyjnych odzwierciedleniu podlega istotna informacja dotycząca fluktuacji kadr, awansowania względnie degradowania pracowników w związku z dążeniem podmiotu do efektywnego wykorzystywania potencjału pracowników w odniesieniu do wymagań stawianych na danym stanowisku pracy. Istotną informacją będzie również informacja dotycząca zdobywania przez pracowników wykształcenia, nabywania umiejętności w wyniku odbytych kursów a także doświadczenia.

W dodatkowych informacjach i objaśnieniach do sprawozdania finansowego jako inną istotną informację dla zrozumienia sprawozdania finansowego stanowić może wyjaśnienie do aktywów kompetencyjnych, iż - jak zauważa L. Niemczyk - cechuje je niemalże całkowite

unieruchomienie z perspektywy płynności finansowej, a kapitał intelektualny w razie bankructwa przedsiębiorstwa nie stanowi źródła zaspokojenia wierzytelności i podlega jedynie uwolnieniu poprzez wygaśnięcie stosunków pracy (2013, s. 101).

Mając powyższe na uwadze można stwierdzić, że wykazywanie aktywów kompetencyjnych i kapitału intelektualnego w sprawozdaniu finansowym zwiększa użyteczność informacji sprawozdania finansowego podmiotu w wyniku zaprezentowania wszystkich aktywów którymi dysponuje podmiot, w tym jednostka budżetowej, jako podmiot społecznie odpowiedzialny. Pozwala w rzetelny i jasny sposób przedstawić sytuację majątkową i finansową oraz wyniku finansowy jednostki, do którego podmiot sprawozdawczy jest zobowiązany. Ponadto przyczynia się do transparentności podmiotu, co w warunkach społecznej odpowiedzialności jest szczególnie istotne, zwłaszcza, gdy podmiot odpowiada za racjonalne, efektywne i celowe gospodarowanie środkami publicznymi.

Sprawozdanie finansowe, w którym zaprezentowane są aktywa kompetencyjne a także kapitał intelektualny dostarcza pełnej informacji o sytuacji majątkowej i finansowej podmiotu sprawozdawczego. Jako główne źródło informacji o sytuacji podmiotu sprawozdawczego dostarcza także informacji o kosztach i przychodach oraz wpływach i wydatkach podmiotu sprawozdawczego. Informacje zawarte w sprawozdaniu stają się prawdziwsze, ponieważ odzwierciedlają wszystkie zdarzenia gospodarcze związane z podmiotem gospodarczym. Ponadto są kompletne przez co pozwalają określić stan faktyczny danego podmiotu sprawozdawczego. Sprawozdanie w proponowanej formie stanowi pełną bazę danych do planowania a także ułatwia podejmowanie decyzji o charakterze między innymi ekonomicznym i zarządczym przez szeroki krąg interesariuszy, w tym takich jak społeczeństwo.

Aktywa kompetencyjne swe odzwierciedlenie znajdują również w sprawozdaniu z działalności jednostki. Pomimo tego, że nie wszystkie jednostki są zobligowane do jego sporządzania, rozpatrzenie zaprezentowania aktywów kompetencyjnych w tym elemencie sprawozdania finansowego jest niezbędne, przede wszystkim z punktu widzenia podmiotu niniejszej rozprawy. Jako wyodrębnioną część sprawozdania z działalności stanowi „Oświadczenie na temat informacji niefinansowych”. Sporządzając przedmiotowe oświadczenie, jednostka przedstawia informacje niefinansowe w zakresie, w jakim są one niezbędne dla oceny rozwoju, wyników i sytuacji jednostki oraz wpływu jej działalności na zagadnienia dotyczące opisu polityk stosowanych przez jednostkę w odniesieniu do zagadnień społecznych, pracowniczych, środowiska naturalnego, poszanowania praw człowieka oraz przeciwdziałania korupcji (Ustawa z 29 września 1994, art. 49b, ust 2 pkt 3

i ust. 3). Ponieważ pojawia się między innymi wątek środowiska naturalnego, tym bardziej mając na uwadze rozważania podjęte w niniejszej rozprawie, w tym dotyczące społecznej odpowiedzialności podmiotów, pokłonienie się nad sprawozdaniem finansowym w aspekcie prezentowania w nim niefinansowych aktywów podmiotu - a takimi niewątpliwie są aktywa kompetencyjne - jest całkowicie uzasadnione.

Autorka proponuje w oświadczeniu o informacji niefinansowej zawrzeć informacje dotyczące aktywów kompetencyjnych w szczególności w zakresie szczegółów modelu wyceny aktywów kompetencyjnych, a także sposobu ewidencjonowania i prezentowania w bilansie oraz rachunku zysków i strat wielkości uzyskanych w wyniku wyceny i innych zdarzeń dotyczących aktywów kompetencyjnych. Przedstawiona propozycja wykazywania aktywów kompetencyjnych w autorskim modelu sprawozdania finansowego podmiotu społecznie odpowiedzialnego, powoduje, że istnieje powiązanie pomiędzy wartościami aktywów kompetencyjnych wykazanymi w sprawozdaniu finansowym a informacjami zawartymi w oświadczeniu. W związku z powyższym zawarcie w oświadczeniu o informacji niefinansowej proponowanego zakresu informacji dotyczących aktywów kompetencyjnych pozwoli na spełnienie ustawowej przesłanki sporządzania sprawozdania (Ustawa 29 września 1994, art. 49b, ust. 4), ale nie tylko. Zwiększy się przede wszystkim użyteczność i jakość informacji sprawozdania finansowego w wyniku pełnego obrazu o sytuacji majątkowej, finansowej a także o niefinansowej informacji podmiotu.

Prezentacja aktywów kompetencyjnych w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego może stanowić odpowiednik raportu o kapitale intelektualnym. Informacja uzupełniająca nie jest podrzędna w stosunku do informacji finansowej, a zwraca uwagę na istotne dla podmiotu czynniki, które nie mogą być wyrażone w wartościach pieniężnych. Raportowanie aktywów kompetencyjnych w informacji dodatkowej przyczyni się do zmniejszenia asymetrii informacyjnej (Mourtsen, Bukh i Marr, 2005, s. 4).

Konkludując powyższe ustalenia można wysunąć następujące wnioski o charakterze ogólnym i szczegółowym dotyczące sporządzania sprawozdania finansowego przez jednostkę budżetową, jako podmiot społecznie odpowiedzialny:

- 1) sprawozdanie finansowe podmiotu społecznie odpowiedzialnego składa się co najmniej z bilansu, rachunku zysków i strat oraz informacji dodatkowej;
- 2) każdy z elementów sprawozdania finansowego zawiera informacje dotyczące aktywów kompetencyjnych;
- 3) poprzez zawarcie aktywów kompetencyjnych jest sprawozdaniem:

- obejmującym informacje sprawozdawcze o zwiększonej użyteczności,
 - w pełni obrazującym sytuację majątkową i finansową podmiotu sprawozdawczego,
 - odzwierciedlającym w sposób kompletny wszystkie zdarzenia gospodarcze zachodzące w podmiocie sprawozdawczym,
 - transparentnym;
- 4) przedstawianie informacji sprawozdawczych w proponowanej formie pozwala w rzetelny i jasny sposób przedstawić sytuację majątkową i finansową oraz wyniku finansowy jednostki.

ZAKOŃCZENIE

Przeprowadzone w ramach niniejszej rozprawy studia literaturowe oraz badania empiryczne umożliwiły osiągnięcie sformułowanego we wstępie celu głównego i celów szczegółowych dysertacji.

Pierwszym celem szczegółowym było zbadanie miejsca i roli rachunkowości w realizacji koncepcji społecznej odpowiedzialności. Cel ten został osiągnięty w pierwszym rozdziale dysertacji poprzez analizę zagadnień dotyczących istoty i znaczenia odpowiedzialności społecznej oraz głównych obszarów społecznej odpowiedzialności jednostki budżetowej, idei rachunkowości odpowiedzialności społecznej, a także roli Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego. Przeprowadzone w pierwszym podrozdziale rozważania pozwoliły na zaproponowanie autorskiej definicji społecznej odpowiedzialności, zgodnie z którą społeczna odpowiedzialność to odpowiedzialność, która stanowi etyczną realizację polityki przez dowolną jednostkę organizacyjną poprzez:

- podejmowanie decyzji i kierunków działania zgodnie z prawem i obowiązującymi normami, które są pożądane w aspekcie celów i wartości społeczeństwa o różnych poziomach odpowiedzialności;
- zmierzanie do spełnienia oczekiwań społeczeństwa;
- dążenie do zdobywania wizerunku podmiotu prospołecznego;
- zapewnienia obopólnego dobrobytu stron zainteresowanych oraz otoczenia z uwzględnieniem skutków funkcjonowania w długim okresie czasu.

W dalszej kolejności rozdziału autorka nawiązała do myśli P. F. Druckera, którego zdaniem nowoczesny podmiot gospodarczy istnieje z potrzeby społeczeństwa i społeczności, po to, by zapewnić pewien rodzaj usług. Takim podmiotem jest jednostka budżetowa - podmiot niniejszej rozprawy, który podlega nieustannym transformacjom wynikającym z potrzeb społeczeństwa i dla potrzeb społeczeństwa, po to aby móc w sposób jak najbardziej transparentny i efektywny realizować swoją misję. Potrzeba dokonania zmian została zauważona w świecie nauki. A. Kamela-Sowińska stwierdziła, że rządy wielu państw usilnie poszukują nowych sposobów gospodarowania finansami sektora publicznego, aby osiągnąć większą efektywność jego działania. Dąży się przy tym do zwiększenia odpowiedzialności publicznej gremiów kierowniczych i przywódczych przez kompleksową implementację nowego sposobu rządzenia bądź też przez modernizację systemów informacyjnych, w tym przede wszystkim systemu rachunkowości (2010, s. 35-36). System rachunkowości sektora

publicznego jest elementem kontroli i ochrony mienia publicznego, który pozwala na spełnienie konstytucyjnego obowiązku państwa do informowania społeczeństwa o rzeczywistej sytuacji finansowej rządu w sposób należyty, a więc w sposób społecznie odpowiedzialny wobec interesariuszy. Jednakże skutki światowego kryzysu finansowego i rosnące zadłużenie wielu państw a także manipulowanie danymi spowodowały ogólny kryzys zaufania. W odpowiedzi na to, jako efekt licznych dyskusji różnych organów i organizacji zarówno na płaszczyźnie międzynarodowej, jak i na gruncie krajowym, stały się Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego. Ich implementacja wiąże się zarówno z korzyściami, jak i z zagrożeniami dla sektora publicznego. Ponadto, podstawową korzyścią ich implementacji jest transparentność, przejrzystość i porównywalność prezentowanych informacji sprawozdaniu finansowym.

Przeprowadzone rozważania odnoszące się do rachunkowości odpowiedzialności społecznej pozwoliły na zaproponowanie autorskiej definicji rachunkowości społecznej odpowiedzialności, zgodnie z którą rachunkowość odpowiedzialności społecznej należy rozumieć jako:

- szczególny rodzaj jednostkowej ewidencji gospodarczej określonych zjawisk gospodarczych,
- podstawową bazą dokumentacji i informacji o działalności gospodarczej dowolnej jednostki gospodarczej posiadającej wyodrębnienie majątkowe w sposób sformalizowany,
- uwzględniającą obciążenia i korzyści dla społeczeństwa wynikające z działalności konkretnego podmiotu gospodarującego przedstawione w formie wartościowej lub opisowej oraz wskazuje miejsca powstania tych obciążeń i korzyści,
- stosującą podejście etyczne w całym procesie pomiaru ekonomicznego,
- zorientowaną na potrzeby zarządzania dowolnej jednostki oraz jej wewnętrznego i zewnętrznego rozrachunku z tytułu ekonomicznej, społecznej i środowiskowej odpowiedzialności
- dziedzinę aktywności intelektualnej i praktycznej człowieka bezpośrednio związaną z gospodarowaniem zasobami ekonomicznymi,
- jest wynik ewolucyjnego procesu społecznego i produktem swego otoczenia oraz siłą oddziałującą na zmianę tego otoczenia,
- rozwój ukierunkowany na potrzeby rozrachunku z odpowiedzialności spowodowany rosnącą świadomością powiązań działalności gospodarczej dowolnej jednostki

gospodarującej z innymi dziedzinami życia i aktywnością człowieka oraz elementami środowiska społecznego i przyrodniczego, umożliwia rozliczanie się przez dowolne jednostki gospodarujące przed interesariuszami (społeczeństwem) z prowadzonej działalności gospodarczej i rezultatów,

- proces wspierający komunikowanie się ludzi (społeczeństwa) i dowolnych jednostek gospodarujących,
- dobro wolne, do którego interesariusze (społeczeństwo) powinni mieć bezpłatny i swobodny dostęp, zwłaszcza do sprawozdań finansowych i zawartych w nich danych spełniających określone wymogi jakościowe.

Rozdział drugi rozprawy poświęcono realizacji drugiego i trzeciego celu szczegółowego. Drugim celem szczegółowym było zbadanie istoty aktywów kompetencyjnych w kreowaniu wartości dla podmiotu społecznie odpowiedzialnego. Natomiast celem trzecim było zbadanie pomiaru i wyceny w teoriach (parametrów i zasad wyceny) oraz stopnia dostosowania rachunkowości w zakresie pomiaru i wyceny aktywów kompetencyjnych do potrzeb informacyjnych. Powyższe cele zostały zrealizowane poprzez analizę zagadnień dotyczących koncepcji kapitału intelektualnego, istoty i klasyfikacji aktywów kompetencyjnych, wyceny w systemie rachunkowości, metod wyceny aktywów kompetencyjnych a także wartości aktywów kompetencyjnych w świetle wartości w naukach społecznych.

W toku analizy literatury stwierdzono, że rosnące znaczenie ekonomiczne kapitału intelektualnego czyni go problemem o zasięgu globalnym. Jego pomiar jest zadaniem skomplikowanym, co wynika między innymi z faktu przekształcania wiedzy leżącej u podstaw kompetencji w wartość ekonomiczną. Kapitał intelektualny może być rozpatrywany z indywidualnego punktu widzenia oraz z perspektywy podmiotu gospodarczego. Nie istnieje jedna uniwersalna i powszechnie akceptowana definicja kapitału intelektualnego. Większość definicji wykorzystuje wyrazy: wiedza, umiejętności, know-how, doświadczenie, zasoby niematerialne, informacje, procesy, tworzenie wartości. Z kolei najczęściej akceptowaną klasyfikacją składników kapitału intelektualnego jest podział na kapitał ludzki, kapitał klienta, kapitał organizacyjny lub na kapitał ludzki, kapitał strukturalny i kapitał relacji.

Ponadto, w literaturze kapitał intelektualny często występuje z określeniem tworzenie wartości. Pojęcie kapitału intelektualnego występuje także zamiennie z terminem wartości niematerialne, aktywa intelektualne, aktywa niematerialne, czy aktywa ukryte. Utożsamiany jest również z wiedzą użyteczną, którą dzięki właściwemu wykorzystaniu można zamienić na

zyski, a więc wartości ekonomiczne. Dokonując badań poszczególnych definicji kapitału intelektualnego zauważono także, że wśród nich występują również takie, w których autorzy w swoich modelach wprost wskazują kompetencje jako składnik kapitału intelektualnego.

Kapitał intelektualny odgrywa nadrzędną rolę w jednostce gospodarczej, którą można zidentyfikować na podstawie jego atrybutów. Jest to zasób o określonej wartości, czyli można dokonywać jego pomiaru, jest oparty na wiedzy i uzupełnia lukę pomiędzy percepcją wartości rynkowej firmy a przedstawieniem podmiotu w tradycyjnej sprawozdawczości finansowej. Można zatem wysunąć wniosek, że kapitał intelektualny to takie zasoby podmiotu, bez których dalsze jego istnienie jest niemożliwe.

W toku dalszych rozważań zaproponowano autorską definicję kapitału intelektualnego, zgodnie z którą kapitał intelektualny rozumiany jest jako niematerialne zasoby podmiotu gospodarczego stanowiące podstawę wzrostu i rozwoju tego podmiotu, składające się z kapitału ludzkiego, kapitału wewnętrznego i kapitału zewnętrznego.

Niejednoznaczność definicji towarzyszy nie tylko kapitałowi intelektualnemu, ale także kompetencjom. Rozważania w niniejszym podrozdziale pozwoliły na zdefiniowanie aktywów kompetencyjnych jako:

- niematerialny zasób podmiotu, trudny do zidentyfikowania i skopiowania stanowiąc tym samym o przewadze konkurencyjnej podmiotu na rynku,
- kwalifikacje zawodowe rozumiane jako wiedza teoretyczna a także umiejętności praktyczne oraz doświadczenie zawodowe, które umożliwiają sprawną i skuteczną realizację specyficznych zadań właściwych dla danej jednostki gospodarczej, na danym stanowisku pracy podlegającym wartościowaniu.

Aktywa kompetencyjne stanowią zasób niematerialny, który czyni go trudnym do wyceny, a przez to nie znajduje odzwierciedlenia swojej wartości w sprawozdaniu finansowym, zatem jest „ukryty” w jednostce gospodarczej. Aktywa kompetencyjne są zasobem, któremu towarzyszy m. in. taki termin jak wiedza, umiejętność, doświadczenie, które dzięki ich właściwemu wykorzystaniu można zamienić w korzyści ekonomiczne (zyski).

Dalsze rozważania poświęcono zagadnieniom pomiaru i wyceny w teoriach rachunkowości. Podjęto również próbę określenia stopnia dostosowania rachunkowości w zakresie pomiaru i wyceny aktywów kompetencyjnych do potrzeb informacyjnych interesariuszy. Na podstawie literatury przedmiotu przedstawiono definicje wyceny oraz scharakteryzowano proces wyceny, wskazano jego elementy oraz funkcje. Dokonano także charakterystyki wyceny według kosztu historycznego, kosztu bieżącego, wartości realizacji

oraz wartości bieżącej. Pochylnono się także nad głównymi parametrami wyceny jakimi są cena rynkowa i wartość godziwa.

Według MSSF 13 podstawą wyceny składnika aktywów niefinansowych, a więc aktywów kompetencyjnych używaną do ustalania wartości godziwej jest największe i najlepsze wykorzystanie tego składnika, które ma zapewnić jednostce gospodarczej maksymalną wartość z jego korzystania. To dla kogo i w jakich warunkach przeprowadzana jest wycena a także przesłanki determinujące wycenę powodują, że wartość tego samego czynnika niematerialnego może być różna. Z punktu widzenia wyceny aktywów kompetencyjnych, wycena może dotyczyć ogólnej wartości zaangażowanego w jednostce gospodarczej kapitału intelektualnego lub wartości poszczególnych aktywów niematerialnych.

Na podstawie analizy literatury stwierdzono, że wartość godziwa aktywów kompetencyjnych odpowiada kosztowi, po którym można wykształcić określone kompetencje w powszechnie przyjęty sposób, a więc zgodnie z rynkowym standardem edukacyjnym, a także standardem pomiaru doświadczenia zawodowego. Do ustalenia wartości aktywów kompetencyjnych wymagane jest dokonanie rozpoznania na aktywnym rynku kształcenia kompetencji poprzez zebranie wszystkich dostępnych ofert edukacyjnych dotyczących określonego zawodu, czy specjalności, bądź samodzielne zrekonstruowanie kosztu procesu kształcenia.

Ponadto, rozpoznano wiele metod identyfikacji kapitału intelektualnego. Wśród badaczy są zwolennicy miar niepieniężnych, ale są też tacy, którzy opowiadają się za pomiarem i wyceną w jednostkach pieniężnych kapitału intelektualnego. Istniejące metody identyfikacji aktywów niematerialnych w literaturze przedmiotu zostały w sposób uproszczony podzielone na cztery główne kategorie.

W rachunkowości brak jest jednej uniwersalnej metody wyceny ogólnego zastosowania, która byłaby wzorcem metodycznym. Nie mniej jednak wybrana metoda wyceny powinna zapewnić należytą ocenę podmiotu w zakresie jego dokonań i sytuacji materialnej a także finansowej. Można przyjąć, że wycena to proces, na który składają się procedury, analizy i oceny mające na celu przyporządkowanie wartości podmiotu podlegającego wycenie oraz poszczególnym jego składnikom majątkowym. Jest procesem, który zmierza do ustalenia kwot pieniężnych składników ujmowanych w sprawozdaniu finansowym. Jej przeprowadzenie wiąże się koniecznością wyboru jednej z istniejącej metod wyceny. Wycena jest zatem nieodzownym elementem etapu sporządzania sprawozdania finansowego, ponieważ umożliwia ujawnienie informacji o wartości składników majątkowych podmiotu i jego sytuacji finansowej. Nawiązując do postawionej hipotezy niniejszej rozprawy,

wartościowe przedstawienie informacji w sprawozdaniu finansowym w równej mierze dotyczy zarówno aktywów materialnych, jak i niematerialnych w tym również aktywów kompetencyjnych. Ustalenie wartości jest niezbędnym elementem etapu przygotowywania (pomiaru, wyceny) danych do ich zaprezentowania w sprawozdaniu finansowym.

W trzecim rozdziale poświęconemu obszarowi badawczemu – sprawozdawczości finansowej, zrealizowano czwarty cel szczegółowy – zbadanie istoty, celu, zasad, cech i użyteczności sprawozdania finansowego pod kątem ujmowania aktywów kompetencyjnych. Powyższy cel zostały zrealizowany poprzez analizę zagadnień dotyczących sprawozdania finansowego podmiotu społecznie odpowiedzialnego w teoriach rachunkowości, standardów sprawozdawczości zintegrowanej, zasad rachunkowości w procesie sporządzania sprawozdania finansowego, cech jakościowych informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym, użyteczności informacji sprawozdawczej, a także zasad prezentacji aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym podmiotu społecznie odpowiedzialnego.

Rozważania pierwszego podrozdziału poświęcono teoriom, które odnoszą się do charakteru jednostki gospodarczej, gdzie istotne są panujące w niej stosunki oraz prowadzona działalność gospodarcza. Analiza teorii rachunkowości pozwala stwierdzić, że posiadają one wiele cech wspólnych, jednak celem każdej z nich jest dostarczenie informacji sprawozdawczych interesariuszom. W wyniku analizy literatury stwierdzono, że sprawozdanie finansowe stanowi źródło informacji o podmiocie sprawozdawczym. Zasadniczą wadą sprawozdania finansowego jest brak odzwierciedlenia pełnego obrazu sytuacji majątkowej i finansowej podmiotu. Przykładem jest brak ujmowania aktywów kompetencyjnych przez podmioty gospodarcze oraz jednostki budżetowe.

W dalszej kolejności przeanalizowano zasady tworzenia informacji sprawozdawczej. Dokonano przeglądu literatury a także uregulowań prawnych, w szczególności polskiego prawa bilansowego. W toku badań stwierdzono, że istnieje dziewięć zasad wynikających z ustawy o rachunkowości oraz jedna podstawowa zasada porównywalności określona w MSR 1. Z kolei w przypadku rachunkowości jednostki budżetowej obowiązuje dodatkowo zasada kasowa, która została określona w ustawie o finansach publicznych. Analiza literatury pozwala zauważyć, że dokonano wiele prób klasyfikacji zasad np. w podziale na zasady nadrzędne lub zasady uzupełniające. Pojawienie się terminu społeczna odpowiedzialność spowodowało potrzebę stworzenia kolejnych wytycznych, procedur, standardów itp. niezbędnych do jej wdrożenia a także do oceny i raportowania działań podmiotu w obszarze ekonomicznym, społecznym, środowiskowym a także etycznym. Stwierdzono, że społeczna odpowiedzialność spowodowała, iż sprawozdanie finansowe przestało być jedynym źródłem

informacji o sytuacji i dokonaniach podmiotu, albowiem coraz większego znaczenia nabierają publikowane raporty ESG. W związku z powyższym uznano, że podmiot niniejszej rozprawy, jako podmiot społecznie odpowiedzialny, aby przygotować odpowiedniej jakości informacje sprawozdawcze, użyteczne dla interesariuszy, powinien je sporządzić z zachowaniem zasad ogólnych, zasad dotyczących jednostek budżetowych, a także zasad sprawozdawczości zintegrowanej. Autorka dokonała syntetycznego zestawienia rozpatrywanych zasad wraz z podaniem podstawy prawnej lub dokumentu źródłowego, z którego one wynikają.

Dalsze rozważania dotyczą cech jakościowych informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym, w tym w szczególności jej użyteczności. W tym celu przeprowadzono studia literaturowe oraz dokonano analizy uregulowań prawnych w zakresie sprawozdawczości finansowej. Stwierdzono, że wraz ze wzrostem znaczenia rynków kapitałowych oraz określenia głównych użytkowników sprawozdań finansowych w MSSF wyszczególnione zostały cechy jakościowe użytecznych informacji finansowych w podziale na fundamentalne i wzbogacające, zwiększające użyteczność. Autorka dokonała graficznego przedstawienia przedmiotowych cech. Ponadto cechy jakościowe informacji sprawozdawczych przedstawiono w układzie tabelarycznym ze wskazaniem autora rozróżniającego poszczególne cechy jakościowe informacji sprawozdawczych. Najczęściej spotykane terminy odnoszące się do cech jakościowych informacji sprawozdawczych to: rzetelność, przejrzystość i zrozumiałość, sprawdzalność, wiarygodność, ciągłość, jednolitość, kompletność, terminowość i porównywalność.

Przeprowadzone rozważania w zakresie cech jakościowych informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym pozwoliły stwierdzić, że w przypadku podmiotu społecznie odpowiedzialnego są to takie cechy, których istnienie przyczynia się do zwiększenia użyteczności informacji dostarczanych przez sprawozdanie finansowe i do uzyskania pożądanego celu sprawozdawczego, zarówno przez podmiot sprawozdawczy dążący do bycia podmiotem społecznie odpowiedzialnym, jak i przez społeczeństwo oczekujące wiedzy o podmiocie w zakresie informacji ekonomicznej, społecznej a także środowiskowej. Cechy jakościowe informacji, które zdaniem autorki w szczególności należy mieć na uwadze podczas sporządzania sprawozdania finansowego przez podmiot społecznie odpowiedzialny, to fundamentalne cechy użyteczności z uwzględnieniem cech wzbogacających użyteczność informacji.

Ponieważ celem sprawozdania finansowego jest dostarczanie użytecznych informacji, w dalszej kolejności autorka przeprowadziła badania literatury a także uregulowań prawnych dotyczących użyteczności informacji sprawozdawczej. Rozważania pozwoliły na

stwierdzenie, że użyteczność informacji jest ściśle związana z cechami jakościowymi informacji dostarczanych przez rachunkowość. Rachunkowość w aspekcie cech jakościowych informacji podlega ewaluacji o czym świadczą zróżnicowane specyfikacje cech jakościowych. Autorka wyselekcjonowała metodą analizy porównawczej i przedstawiła w układzie tabelarycznym charakterystykę pojęcia użyteczności proponowane przez poszczególnych autorów z podaniem kryterium, w jakim to pojęcie zostało zdefiniowane. Stwierdzono, że użyteczność informacji pochodzących z rachunkowości zdeterminowana jest potrzebą i indywidualnymi predyspozycjami jej odbiorcy. Na potrzeby pracy autorka przyjęła, że użyteczna informacja sprawozdawcza podmiotu społecznie odpowiedzialnego, to informacja, która:

- jest kompletna, bezstronna, pozbawiona błędów i zniekształceń,
- jest dostarczona szerokiemu kręgu interesariuszom na czas,
- zawiera informacje odznaczające się właściwymi dla okresu sprawozdawczego cechami jakościowymi,
- pozwala na przedstawienie w sprawozdaniu finansowym rzetelnego i jasnego obrazu (*true and fair view*), sytuacji majątkowo-finansowej oraz dokonań podmiotu,
- uzyskana z uwzględnieniem zasady ekonomiki jej pozyskania,
- pozwala realizować koncepcję społecznej odpowiedzialności.

Poczynione w dalszej kolejności rozważania dowiodły, że w czasach określanych mianem „Wiek informacji”, za prawdziwy skarb, który napędza globalną gospodarkę i przyczynia się do tworzenia wartości, należy uznać kapitał intelektualny. Z uwagi na fakt, iż kapitał intelektualny nie znajduje odzwierciedlenia w sprawozdaniu finansowym, można zatem stwierdzić, że informacja zawarta w sprawozdaniu finansowym jest niekompletna. W związku z powyższym autorka, aby zweryfikować sformułowaną we wstępie hipotezę badawczą, przeprowadziła badania empiryczne. Metodyka oraz wyniki badań zostały przedstawione w rozdziale czwartym rozprawy, w którym zrealizowano również piąty cel szczegółowy. Badanie ankietowe przeprowadzono metodą pełną i było skierowane do dwóch grup respondentów. Badanie empiryczne stanowiło uzupełnienie badań literaturowych. Na etapie jego projektowania uznano, że nie jest konieczne osiągnięcie reprezentatywności wyników a uzyskanie odpowiedzi miały przedstawić indywidualne poglądy respondentów na następujące pytania postawione w kwestionariuszu ankietowym:

1. czy zasadne jest ujmowanie aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym?
2. w jaki sposób ujmować aktywa kompetencyjne w sprawozdaniu finansowym?

3. czy prezentowanie aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym wpływa na poprawę jego użyteczności?

Głównymi celami badania było:

- zbadanie istoty i struktury (elementów składowych) aktywów kompetencyjnych oraz ich wpływu w kreowaniu wartości dla podmiotu funkcjonującego w warunkach społecznej odpowiedzialności,
- diagnoza obecnego stanu identyfikacji aktywów kompetencyjnych oraz stosowanych metod i zasad wyceny aktywów kompetencyjnych w podmiotach odpowiedzialnych społecznie i jednostkach budżetowych,
- diagnoza obecnego stanu prezentowania aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym.

Realizacja pierwszego celu ma pozwoliła na zidentyfikowanie znajomości respondentów w zakresie składników aktywów kompetencyjnych. Ponadto przyczyniła się do określenia istoty aktywów kompetencyjnych w kreowaniu wartości podmiotu.

Respondenci wyszczególnili następujące składniki kształtujące aktywa kompetencyjne: projekty badawcze, procesy, systemy informatyczne, kultura organizacji, wartości organizacji, poziom organizacji, gotowość do współpracy, otwartość i wzajemne uzupełnianie się członków zespołu, poprzez współpracę osiągających synergię, potencjał do rozwoju pracowników, rozumiany jako perspektywa obejmowania przez nich innych zadań, między innymi kierowniczych, oraz liczba pracowników z wysokim potencjałem, umiejętność współpracy, organizacja pracy, atmosfera, przepływ informacji, umiejętność pracy pod presją czasu, asertywność, zaangażowanie, balans pomiędzy życiem prywatnym zawodowym, stabilność zatrudnienia, możliwości rozwoju osobistego niezwiązane ze stanowiskiem pracy, znajomość procesów, relacje, marka, zdolności, kwalifikacje, kreatywność, intelekt, predyspozycje, cechy osobowości, zdolności, projekty badawcze.

Katalog składników kształtujących aktywa kompetencyjne jest otwarty. Wynika to chociażby z braku jednoznacznie zdefiniowanego pojęcia aktywa kompetencyjne.

Zdaniem większości respondentów aktywa kompetencyjne (88,89% badanych w grupie podmiotów odpowiedzialnych oraz 75% badanych w grupie izb administracji skarbowej) mają wpływ na kreowanie wartości dla podmiotu.

Kolejny cel badania empirycznego pozwolił na poznanie poglądów respondentów w zakresie wyceny aktywów kompetencyjnych a także pozwolił zdiagnozować obecny stan metod i zasad wyceny stosowanych przez organizacje odpowiedzialne i społecznie

odpowiedzialnie oraz przez jednostki budżetowe. Podjęto próbę odpowiedzi na pytanie, czy z punktu widzenia użyteczności sprawozdań finansowych dla praktyków rachunkowości wycena aktywów kompetencyjnych jest zasadna?

77,78% badanych w grupie podmiotów odpowiedzialnych i 75% badanych w grupie izb administracji skarbowej odpowiedziało, że w ich jednostkach gospodarczych nie są stosowane żadne metody identyfikacji aktywów kompetencyjnych. W jednym podmiocie odpowiedzialnym wyceniane są licencje i patenty metodą wyceny według kosztu historycznego. Kolejny respondent w grupie odpowiedział, że w podmiocie odpowiedzialnym zastosowanie ma inna metoda identyfikacji aktywów kompetencyjnych.

Natomiast 25% badanych w grupie izb administracji skarbowej odpowiedziało, że w podmiocie ma zastosowanie inna metoda identyfikacji aktywów kompetencyjnych wskazując na wartościowanie stanowiska pracy.

Zdaniem 55,55% badanych w grupie podmiotów odpowiedzialnych i 50% w grupie izb administracji skarbowej właściwą metodą wyceny aktywów kompetencyjnych jest wycena według kosztu bieżącego.

Zrealizowanie trzeciego celu badania empirycznego przyczyniło się do poznania obecnego stanu przedstawiania aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym podmiotu. W żadnym z podmiotów objętych badaniem aktywa kompetencyjne nie są wykazywane w sprawozdaniu finansowym.

Realizacja celów badania empirycznego pozwoliła na weryfikację hipotezy badawczej, jednak odpowiedzi respondentów nie pozwalają na jednoznaczne stwierdzenie o jej pozytywnej weryfikacji.

Wyniki badania empirycznego oraz studia literaturowe na temat aktywów kompetencyjnych, metod ich identyfikacji i prezentacji w sprawozdaniu finansowym, oraz wpływu na użyteczność informacji sprawozdania finansowego jednostki budżetowej jako podmiotu społecznie odpowiedzialnego pozwoliły na realizację celu głównego rozprawy tj. opracowanie wzorca wyceny i prezentacji aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym zwiększającego użyteczność informacji sprawozdania finansowego jednostki budżetowej, jako podmiotu społecznie odpowiedzialnego. W pierwszej kolejności przedstawiono założenia metodologiczne wzorca wyceny aktywów kompetencyjnych, a następnie opracowano dokumentację i zasady ewidencji księgowej aktywów kompetencyjnych. Zaprezentowano także autorski model sprawozdania finansowego prezentujący aktywa kompetencyjne a tym samym zwiększający użyteczność informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym.

Podsumowując, zdaniem autorki niniejszej dysertacji do głównych walorów poznawczych niniejszej pracy należy zaliczyć:

- zwrócenie uwagi na problem identyfikacji aktywów kompetencyjnych oraz ich wyceny a także prezentacji w sprawozdaniu finansowym,
- zaproponowanie autorskich definicji:
 - społecznej odpowiedzialności,
 - rachunkowości odpowiedzialności społecznej,
 - kapitału intelektualnego,
 - aktywów kompetencyjnych,
 - użytecznej informacji sprawozdawczej podmiotu społecznie odpowiedzialnego,
- syntetyczne zestawienie zasad w procesie sporządzania sprawozdania finansowego podmiotu społecznie odpowiedzialnego jakimi są jednostki sektora finansów publicznych,
- zestawienie pojęcia użyteczności według kryterium:
 - ogólnego,
 - mikroekonomicznego,
 - informacji: ogólnej, w zarządzaniu, w rachunkowości,
- opracowanie modelu wyceny aktywów kompetencyjnych,
- opracowanie dokumentacji dotyczącej aktywów kompetencyjnych w formie:
 - osobistej noty edukacyjnej (ONE),
 - karty kompetencji (KK),
- określenie zasad ewidencji księgowej aktywów kompetencyjnych,
- propozycję ujmowania aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym

Autorka niniejszej rozprawy wyraża nadzieję, że przedstawione rozważania mogą stać się przyczynkiem do dalszych badań w zakresie:

- metod wyceny aktywów kompetencyjnych,
- dokumentacji aktywów kompetencyjnych,
- zasad ewidencji księgowej aktywów kompetencyjnych,
- prezentacji aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym.

Autorka wyraża przekonanie, że niniejsza rozprawa wzmocni dyskusję prowadzoną w środowisku naukowym na temat identyfikacji i wyceny aktywów kompetencyjnych oraz kapitału intelektualnego a także ich ujęcia w sprawozdaniu finansowym jednostek gospodarczych, w szczególności społecznie odpowiedzialnych oraz jednostek budżetowych.

BIBLIOGRAFIA

Wydawnictwa zwarte

1. Adamczyk, J. (2001). *Koncepcja zrównoważonego rozwoju w zarządzaniu przedsiębiorstwem*. Kraków: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie
2. Aleszczyk, J. (1997). *Rachunkowość finansowa od podstaw*. Poznań: Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej
3. Amidon, D. M. (2003). *The Innovation Superhighway. Harnessing Intellectual Capital for Sustainable Collaborative Advantage*. New York: Butterworth Heinemann
4. Armstrong, M. (2001). *Zarządzanie zasobami ludzkimi*. tłum. A. Unterschuetz, J. Pers, M. Patkaniowski, A. Hędrzak i L. Wójcik. Kraków: Oficyna Ekonomiczna, Dom Wydawniczy ABC
5. Bartkowiak M. (2011). *Kompetencje menedżera a relacje międzypracownicze w organizacji uczącej się*. Poznań: Wydawnictwo Naukowe UAM
6. Bartkowiak-Stawska, J. (2016). *Wykorzystanie metod assessment centre i development centre w doskonaleniu kompetencji pracowników (Rozprawa doktorska)*. Wrocław: Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu. Pobrane 31 grudnia 2017 z <http://www.google.pl/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=6&ved=0ahUK Ewi0n4HQwrTYAhWCa1AKHVpqDc4QFghMMAU&url=http%3A%2F%2Fwir.bg.ue.wroc.pl%2Fdocstore%2Fdownload.seam%3Bjsessionid%3DB2314DF6B64391A483FDE9969540B7A9%3FfileId%3DWUT554d823be0f3490db918101a564daf17&usg=AOvVaw0T1RHKZzOsGF8c8rQD39y2>
7. Błażyńska, J. (2011). *Dylematy wyceny we współczesnej rachunkowości*. W: W. Gabrusewicz, J. Samelak (red.). *Kierunki zmian we współczesnej rachunkowości*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, (191), 25-34
8. Błażyńska, J. (2015). *Użyteczność informacji finansowych sprawozdań finansowych*. Poznań: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu
9. Bratnicki, M. (2000a). *Kompetencje przedsiębiorstwa: od określenia kompetencji do zbudowania strategii*. Warszawa: Agencja Wydawnicza Placet
10. Bratnicki M. (2000b). *Podstawy współczesnego myślenia o zarządzaniu*. Dąbrowa Górnicza: Wyższa Szkoła Biznesu w Dąbrowie Górniczej
11. Budzik-Nowodzińska, I. (2012). *Wartość godziwa w wycenie przedsiębiorstwa*. W: H. Buk i A. Kostur (red.). *Za i przeciw wartości godziwej w rachunkowości. Problemy stosowania i wykorzystania wartości godziwej* Zeszyty Naukowe Wydziałowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach (126), 23-36
12. Buk H. (2014)., *Krajowe i międzynarodowe standardy sprawozdawczości finansowej*. Katowice: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego
13. Carroll, A. B. (1993). *Business and society: Ethics and Skateholder Management*. OH: South –Western, Cop: Cincinnati
14. Chodyński, A. (2007). *Wiedza i kompetencje ekologiczne w strategiach rozwoju przedsiębiorstw*. Warszawa: Difin

15. Cieślak, M. (2011). *Podjęcie etyczne w rachunkowości a jakość sprawozdań finansowych*. Poznań: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu
16. Chluska, J. (2014). *Rachunkowość podmiotów leczniczych*. Warszawa: Wolters Kluwer SA
17. Chluska, J. (2014). *Koszty w polityce rachunkowości jednostki budżetowej*. W: J. Chluska i S. Kowalska (red.). *Zarządzanie kosztami przedsiębiorstwa w warunkach ryzyka. Aspekty praktyczne* (s. 146-154). Częstochowa: Sekcja Wydawnictw Wydziału Zarządzania Politechniki Częstochowskiej
18. Chluska, J. i Szczepaniak, W. (2014). *Koszty kształcenia w szkołach wyższych*. W: J. Chluska i S. Kowalska (red.). *Zarządzanie kosztami przedsiębiorstwa w warunkach ryzyka. Aspekty praktyczne* (s. 155-165). Częstochowa: Sekcja Wydawnictw Wydziału Zarządzania Politechniki Częstochowskiej
19. Dobija, D. 2010. *Kapitał intelektualny a wyniki przedsiębiorstwa*. W: E. Mączyńska i Z. Messer (red.). *Zagrożenia w działalności gospodarczej a prawo bilansowe* (s. 9-17). Warszawa: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne
20. Dobija, D. (2003). *Pomiar i sprawozdawczość kapitału intelektualnego przedsiębiorstwa*. Warszawa: Wydawnictwo Wyższej Szkoły Przedsiębiorczości i Zarządzania im. Leona Koźmińskiego w Warszawie
21. Dowgiałło, Z. (red.). (2004) *Nowy słownik ekonomiczny przedsiębiorcy*. Wydanie VIII rozszerzone. Szczecin: Wydawnictwo Znicz
22. Dreliszak, E. (2006) *Ustawa o rachunkowości*. W: A. Jarugowa i T. Martyniuk (red.). *Komentarz do ustawy o rachunkowości. Rachunkowość – MSR/MSSF – Podatki*, Wydanie III zmienione (s. 97-178). Gdańsk: Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o.o.
23. Drucker, P. F. (2011). *Myśli przewodnie*, tłum. A. Doroba. Warszawa: MT Biznes Sp. z o.o.
24. Dubisz, S. (red.). (2008). *Uniwersalny słownik języka polskiego*. Warszawa Wydawnictwo Naukowe PWN
25. Dusiński, A. (2003). *Zasady etycznego postępowania w firmie*. W: W. Gasparski, A. Lewicka-Strzałecka, B. Rok i G. Szulczewski, *Europejskie standardy etyki i społecznej odpowiedzialności biznesu* (s. 59). Warszawa: Wydawnictwo Wyższej Szkoły Przedsiębiorczości i Zarządzania im. Leona Koźmińskiego
26. Edvinsson L., Malone M. S. (2001). *Kapitał intelektualny*, tłum. M. Marcinkowska, Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN
27. Fazlagić, J. (2010). *Know-how w działaniu! Jak zdobyć przewagę konkurencyjną dzięki zarządzaniu wiedzą*. Gliwice: Wydawnictwo HELION
28. Fijałkowska, J. (2009). *Komunikowanie kapitału intelektualnego wyzwaniem dla rachunkowości*. W: M. Adamezyk (red.). *Kapitał intelektualny – wybrane zagadnienia*. T. X, (10), 201-221. Łódź - Wrocław: Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania
29. Filek, J. (2002). *O wolności i odpowiedzialności podmiotu gospodarującego*. Kraków: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie

30. Frenzel, M., Ignatowski, R., Jaruga A. i Kabalski P. (2015). Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej a ustawa o rachunkowości. Omówienie MSR/MSSF, porównanie, praktyczne przykłady. Warszawa: Rachunkowość Sp. z o.o.
31. Gabrusewicz, T. (2010). Rachunkowość odpowiedzialności społecznej w kształtowaniu zasad nadzoru korporacyjnego. Warszawa: Wydawnictwo C. H. Beck
32. Gabrusewicz, W. (2011). Organizacja rachunkowości w jednostce gospodarczej. W: W. Gabrusewicz i J. Samelak (red.). Podstawy rachunkowości (s. 121-150). Poznań: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu
33. Gabrusewicz, W. i Kołaczyk, Z. (2005). Bilans: wartość poznawcza i analityczna, Wydawnictwo. Warszawa: Difin
34. Gabrusewicz, W. i Remlein, M. (2011). Sprawozdania finansowe przedsiębiorstwa: jednostkowe i skonsolidowane. Wydanie II zmienione. Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne
35. Gierusz, J. (2016). Plan kont z komentarzem: handel, produkcja, usługi. Wydanie XIX uaktualnione. Gdańsk: Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o. o.
36. Gierusz, B., Martyniuk i T. (2009). Rola rachunkowości w świetle społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa CSR. W: pracownicy Katedry Rachunkowości SGH (red.). Problemy współczesnej rachunkowości (s. 125-135). Warszawa: Szkoła Główna Handlowa
37. Glautier, M. W. E., i Underdown, B. (1991). Accounting theory and practice. London: Pitman
38. Gmytrasiewicz, M. (red.). (2005). Encyklopedia rachunkowości. Warszawa: Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis
39. Gmytrasiewicz M., i Karmańska A. (2002). Rachunkowość finansowa. Warszawa: Wydawnictwo Difin
40. Gołaszewska-Kaczan, U. (2009). Zaangażowanie społeczne przedsiębiorstwa. Białystok: Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku
41. Gos, W. (2016). Istota i zasady rachunkowości. W: K. Sawicki (red.). Rachunkowość przedsiębiorstw według ustawy o rachunkowości znowelizowanej w 2015 r. (s. 23). Wrocław: Ekspert Wydawnictwo i Doradztwo
42. Górka, J. (2003). Ocena efektywności rozwoju kapitału ludzkiego. W: M. Rybak (red.). Kapitał ludzki a konkurencyjność przedsiębiorstw (s. 55-71). Warszawa: Poltext
43. Górski J. (1975). Metody poznawcze w rachunkowości. Warszawa: Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne
44. Grabiński, K. (2010). Wycena i jej aktualizacja w warunkach kryzysu gospodarczego. W: B. Micherda (red.). Rachunkowość wobec kryzysu gospodarczego (s. 34-55). Warszawa: Difin
45. Gruszecki, T. (2002) Współczesne teorie przedsiębiorstwa. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN
46. Gwarda-Gruszczyńska, E., i Czaplą, T. P. (2011). Kluczowe kompetencje menedżera ds. komercjalizacji. Łódź – Warszawa: Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości

47. Hamel, G. i Prahalad, C. K. (1999). Przewaga konkurencyjna jutra. Strategie przejmowania kontroli nad branżą i tworzenia rynków przyszłości. Tłum. M. Albigowski. Warszawa: Business Press
48. Hasik, W. (2012) Wartość godziwa a wypłacalność Podmiotu gospodarczego. W: H. Buk i A. Kostur. (red.). Za i przeciw wartości godziwej w rachunkowości. Problemy stosowania i wykorzystania wartości godziwej. Zeszyty Naukowe Wydziałowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach (126), 59-67
49. Hendriksen, E. A., i van Breda, M. F. (2002) Teoria rachunkowości, Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN
50. Hońko, S. (2005) Ewolucja i klasyfikacja teorii bilansowych. W: T. Kiziukiewicz (red.). Rachunkowość we współczesnej gospodarce. Prace naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego (387) 69-79
51. Jabłoński, A. (2013). Modele zrównoważonego biznesu w budowie długoterminowej wartości przedsiębiorstw z uwzględnieniem ich społecznej odpowiedzialności. Warszawa: Difin
52. Jabłoński, M. (2009). Kompetencje pracownicze w organizacji uczącej się. Metody doskonalenia i rozwoju. Warszawa: Wydawnictwo C. H. Beck
53. Jaruga, A., Szychta, A. (2002). Przedmowa do wydania polskiego. W: E. A. Hendriksen i M. F. van Breda (2002). Teoria rachunkowości (s. I – VI) tłum. A. A. Jaruga (red.). Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN
54. Jarugowa, A. i Fijałkowska, J. (2002). Rachunkowość i zarządzanie kapitałem intelektualnym. Koncepcja i praktyka. Gdańsk: Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o. o.
55. Jonker, J., Rudnicka, A., i Reichel, J. (2011) Nowe horyzonty: przewodnik po społeczne odpowiedzialności i rozwoju zrównoważonym. Łódź: Centrum Strategii i Rozwoju Impact
56. Kabalski, P. (2006). Ustawa o rachunkowości. W: A. Jarugowa i T. Martyniuk (red.). Komentarz do ustawy o rachunkowości. Rachunkowość – MSR/MSSF – Podatki, Wydanie III zmienione (s. 97-178). Gdańsk: Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o. o.
57. Kaczurak-Kozak, M. (2013). Charakter Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego i ich przydatność – opinie. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Finanse Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 765(61), 101-107
58. Kamela-Sowińska A. (1993). Wycena przedsiębiorstw i ich mienia w warunkach inflacji, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Seria 2, Prace Doktorskie i Habilitacyjne nr 114. Poznań: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu
59. Kamela-Sowińska A. (1996). Wartość firmy. Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne
60. Kamela-Sowińska A. (1999). Wartość kapitału. W: E. Jartoń-Drozdowska (red.). Prawne i księgowo-ekonomiczne aspekty zarządzania kapitałami firmy (s. 22). Poznań: Wyższa Szkoła Zawodowa Handlu i Rachunkowości w Poznaniu

61. Kamela-Sowińska A. (2006). Wycena przedsiębiorstw i ich mienia. Poznań: Wydawnictwo Wyższej Szkoły Handlu i Rachunkowości
62. Kamela-Sowińska, A. (2009). Sprawozdawczość społeczna. Czy to jeszcze rachunkowość? W: pracownicy Katedry Rachunkowości SGH (red.). Problemy współczesnej rachunkowości (s. 213-228). Warszawa: Szkoła Główna Handlowa
63. Kamela-Sowińska, A. (red.). (2010). Rachunkowość zaawansowana: praca zbiorowa. Cz. 2, Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej i Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (s.11-48). Poznań: Wydawnictwo Wyższej Szkoły Handlu i Rachunkowości
64. Kamela-Sowińska, A. (2011). Geopolityka rachunkowości, czyli o zmierzchu rachunkowości, którą znamy. W: J. Gierusz i T. Martyniuk (red.). Kluczowe problemy teorii i praktyki rachunkowości, T. 1 (s. 15-32), - Sopot, Gdańsk: Wydział Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego, Fundacja Rozwoju Uniwersytetu Gdańskiego
65. Kamela-Sowińska, A. (2014). Globalne determinanty wartości we współczesnej rachunkowości. Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, (76), 27-38
66. Kamela-Sowińska, A. (2015). Skutki ekonomiczne realizacji umowy społecznej jako podstawy raportów CSR. *Studia Oeconomica Posnaniensia*, no. 1. Pobrane 26 lutego 2016 z: http://soep.ue.poznan.pl/jdownloads/Wszystkie%20numery/Rok%202015/05_kamela-sowinska.pdf
67. Karmańska, A. (2009). Wartość ekonomiczna systemie informacyjnym rachunkowości finansowej. Warszawa: Difin
68. Kasiewicz, S. i Rogowski, W. (2006). Stan obecny i kierunki badań w zakresie kapitału intelektualnego – studia literaturowe, *E-mentor* 3(15). Pobrane 29 czerwca 2016 z: <http://www.e-mentor.edu.pl/mobi/artukul/index/numer/15/id/293>
69. Kasiewicz, S., Rogowski W., i Kicińska M. (2006). Kapitał intelektualny. Spojrzenie z perspektywy interesariuszy. Kraków: Oficyna Ekonomiczna
70. Kęsy, M. (2008). Kompetencje zawodowe młodych: możliwości szkolnictwa zawodowego a potrzeby pracodawców. Kraków: Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego
71. Kisil, A. (2013). Zarządzanie przez odpowiedzialność: podstawa odpowiedzialnego biznesu. Warszawa: Difin
72. Kosikowski, C. (2011). Ustawa o finansach publicznych. Komentarz. Warszawa: LexisNexis
73. Kostrzewa, T. (2011). Odpowiedzialność społeczna rządu na tle sprawozdawczości budżetowej i finansowej sektora finansów publicznych. *Zeszyty naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, rynki finansowe, ubezpieczenia* 625(32), 237-252
74. Kot, W., Pogonowska, B. i Zboroń, H. (2004) Słownik terminów etycznych. W: B. Pogonowska (red.). *Elementy etyki gospodarki rynkowej*. Wydanie II zmienione (s. 272). Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne
75. Kotler, P. (1999). *Marketing: analiza, planowanie, wdrażanie i kontrola*, Wdanie VII, tłum. M. Belka (red.). Warszawa: Wydawnictwo Felberg SJA

76. Kowalczyk, M. (2013). Budżet zadaniowy – zasady kalkulacji kosztów wykonywanych zadań. *Studia Oeconomica Posnaniensia*, vol. 1, 4(253), 34-47
77. Krajenta-Kopeć A., i Kołodziejczyk-Olczak I. (2010). Budowanie kapitału intelektualnego przedsiębiorstwa. W: J. Różański i J. Sokołowski (red.). Zarządzanie współczesnym przedsiębiorstwem – wybrane zagadnienia. *Studia i Monografie Nr 27*. (s. 213-247). Łódź: Wydawnictwo Społecznej Wyższej Szkoły Przedsiębiorczości i Zarządzania w Łodzi,
78. Krasodomska, J. (2010). Rachunkowość a idea społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw. W: B. Micherda (red.). *Rachunkowość wobec kryzysu gospodarczego* (s. 25). Warszawa: Difin, Warszawa
79. Kuhn, T. S. (1962). *The Structure of Scientific Revolutions*, Struktura rewolucji naukowych, tłum. H. Ostromęcka, posłowie tłum. J. Nowotniak, Warszawa: Wydawnictwo Alethea
80. Kwiecińska, K. (2015). Wycena i prezentacja kapitału intelektualnego w sprawozdaniu finansowym (Niepublikowana rozprawa doktorska). Poznań: Uniwersytet Ekonomiczny
81. Łukasiewicz-Kamińska, A. (2011). Społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstwa finansowego. Warszawa: Difin
82. Makuch M. (2009). Kapitał ludzki – próba definicji. W: D. Moroń (red.). *Kapitał ludzki i społeczny. Wybrane problemy teorii i praktyki* (s. 13-24). Wrocław: Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego
83. Malara, Z. i Rzęchowski, J. (2011). *Zarządzanie informacją na rynku globalnym: teoria i praktyka*. Warszawa: Wydawnictwo C. H. Beck w Warszawie
84. Martyniuk, T. i Małkowska, D. (2010). *Zaawansowana rachunkowość finansowa*. Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne
85. Martyniuk, T. i Martyniuk, O. (2016). Uproszczenia w sprawozdawczości mikro- i małych przedsiębiorstw. Mit czy rzeczywistość? *Zeszyty naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach* (268), 144-154
86. Martyniuk, T. i Szawczak, K. (2013). Raportowanie społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw. *Prace naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu* (314), 104-118
87. Masztalerz, M. (2011). Majątek jednostki gospodarczej oraz jego ujmowanie i prezentacja w rachunkowości. W: W. Gabrusewicz i J. Samelak (red.). *Podstawy rachunkowości* (s. 33-62). Poznań: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu
88. Matschke M. J. i Brösel G. (2011). Wycena przedsiębiorstwa. Funkcje, metody, zasady, tłum. H. Gurgul. Warszawa: Wolters Kluwer Polska Sp. z o. o.
89. Matuszak, Ł. (2010) *Koncepcja TFV w świetle wybranych teorii prawdy*. W: W. Gabrusewicz (red.). *Audyt w systemie kontroli, materiały na konferencję VI Ogólnopolska Konferencja Zawodowa* (s. 149). Poznań: Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Katedra Rachunkowości, Krajowa Izba Biegłych Rewidentów. Oddział Regionalny w Poznaniu, Studenckie Koło Naukowe Rachunkowości KONTO
90. Matuszak, Ł. (2012). Wycena a wiarygodność i porównywalność sprawozdania finansowego, (rozprawa doktorska). Poznań: Uniwersytet Ekonomiczny

91. Mazur, A. (2011). Wartość godziwa – potencjał informacyjny. Warszawa: Difin
92. Micherda, B. (red.). (2011). Sprawozdania finansowe i ich analiza. Analiza finansowa. Warszawa: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce Zarząd Główny Instytut Certyfikacji Zawodowej Księgowych w Warszawie
93. Micherda, B. i Świetla, K. (2013). Współczesna rachunkowość. Wybrane problemy metodologiczne. Warszawa: Difin
94. Miś, W. (2007). Kapitał ludzki w gospodarce rynkowej. Podstawy koncepcji kapitału ludzkiego w historii myśli ekonomicznej. Warszawa: Wydawnictwo Wyższej Szkoły Zarządzania i Prawa im. Heleny Chodkowskiej w Warszawie
95. Mourtisen, J., Bukh, P. N. i Marr, A. (2005). A Reporting Perspective on Intellectual Capital. Burlington: Elsevier Butterworth Heinemann
96. Mroziewski, M. (2008). Kapitał intelektualny współczesnego przedsiębiorstwa. Koncepcje, metody wartościowania i warunki jego rozwoju. Warszawa: Centrum Doradztwa i Informacji Difin sp. z o. o.
97. Musioł-Urbańczyk, A. (2010). Kompetencje kierownika projektu i możliwości ich kształcenia. Gliwice: Wydawnictwo Politechniki Śląskiej
98. Nadolna, B. (2014). Specyfikacja rachunkowości państwowych i samorządowych jednostek budżetowych. W: T. Kiziukiewicz (red.). Rachunkowość jednostek finansów publicznych i instytucji finansowych (s. 41-83). Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne
99. Nakonieczna, J. (2008) Społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstw międzynarodowych. Warszawa: Difin
100. Napiecek, R. (2012) Pomiar jako czynnik determinujący rozwój rachunkowości. W: W. Gabrusewicz i J. Samelak (red.). Obszary badawcze współczesnej rachunkowości Prace naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu (233), 78-86
101. Niemczyk L. (2013). Rachunkowość finansowa aktywów kompetencyjnych i kapitału intelektualnego, Pacioli Institute
102. Noga, A. (2011). Teorie przedsiębiorstw. Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne
103. Nogalski, B. i Rybicki, J. (2001). Zarządzanie portfelem kapitału intelektualnego. W: A. Pocztowski (red.). Kapitał intelektualny: dylematy i wyzwania (s. 83-93). Nowy Sącz: Wyższa Szkoła Biznesu
104. Nonaka, I. i Takeuchi, H. (1995), The Knowledge – Creating Company – How Japanese Companies Create the Dynamics of Innovation, Oxford University Press
105. Nowak, W. A. (1998) Rachunkowość sektora publicznego: koncepcje, metody, uwarunkowania. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN
106. Okoń-Horodyńska, E. i Sierotowicz, T. (2011). Kierunki rozwoju kompetencji do zachowań innowacyjnych – na podstawie aktywności respondentów w badanych gminach. W: B. Liberda (ed.). Dobrobyt i kompetencje obywateli w lokalnych społecznościach w Polsce (s. 36-37). Warszawa: Warsaw University Press

107. Pawłowski, J. (2014). Kompetencje w zasobach przedsiębiorstwa. Prace Naukowe Akademii im. Jana Długosza w Częstochowie (s. 261-269). Częstochowa Pragmata tes Oikonomias
108. Pike, S., Fernstrom, L. i Ross, G. (2005). Intellectual capital. Management approach in ICS Ltd, Journal of Intellectual Capital Vol. 6 No. 4, Emerald Group Publishing Limited
109. Poetschke, H. (2011). Istota systemu rachunkowości. W: W. Gabrusewicz i J. Samelak (red.). Podstawy rachunkowości (s. 11-32). Poznań: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu
110. Pogonowska, B. (2004). Etos człowieka biznesu. Społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstwa. W: B Pogonowska (red.). Elementy etyki gospodarki rynkowej (s. 222-234). Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne
111. Popularna Encyklopedia Powszechna T. 7. (1995). Kraków: Fogra Oficyna Wydawnicza
112. Popularna Encyklopedia Powszechna T. 15.(1996). Kraków: Fogra Oficyna Wydawnicza
113. Popularna Encyklopedia Powszechna T. 18. (1997). Kraków: Fogra Oficyna Wydawnicza
114. Popularna Encyklopedia Powszechna T. 19. (1997). Kraków: Fogra Oficyna Wydawnicza
115. Przybyszewski, R. (2007). Kapitał ludzki w procesie kształtowania gospodarki opartej na wiedzy. Warszawa: Difin
116. Remlein, M. (2002). Skonsolidowane sprawozdania grup kapitałowych. Poznań: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu
117. Remlein, M. (2008). Inwestycje kapitałowe w polityce rachunkowości grupy kapitałowej. Poznań: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej
118. Remlein, M. (2011) Koncepcje skonsolidowanej sprawozdawczości finansowej a kapitał mniejszości. W: W. Gabrusewicz i J. Samelak (red.). Kierunki zmian we współczesnej rachunkowości. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu (191) 140-145
119. Remlein, M. (2013a). Polityka rachunkowości grupy kapitałowej w zakresie wyceny. Poznań: Studia Oeconomica Posnaniensia vol. 1 no 8(257), s. 43-56
120. Remlein, M. (red). (2013b). Rachunkowość odpowiedzialności społecznej – teoria i praktyka. Materiały konferencyjne. Poznań: Krajowa Izba Biegłych Rewidentów, Oddział Regionalny w Poznaniu
121. Remlein, M. (2014). Wycena i rozliczanie wartości firmy jako instrument zarządzania wynikami grupy kapitałowej. W: J. Chluska i J. Rubik (red.). Zarządzanie kosztami przedsiębiorstwa w warunkach ryzyka. Aspekty teoretyczne (s. 212-224). Częstochowa: Sekcja Wydawnictw Wydziału Zarządzania Politechniki Częstochowskiej
122. Remlein, M. (2015). Doświadczenia polskich grup kapitałowych w zakresie zintegrowanej sprawozdawczości. Studia Oeconomica Posnaniensia 3(1), 151-166.

http://soep.ue.poznan.pl/jdownloads/Wszystkie%20numery/Rok%202015/10_remlen.pdf

123. Ricardo, D. (1919). Zasady ekonomii politycznej i podatowania, tłum. Bernsteinowa M. Kraków: Biblioteka Wyższej Szkoły Handlowej, G. Gebethner i Spółka, Nakład Gebethnera i Wolfa Warszawa-Lublin, Łódź
124. Rogozińska-Pawelczyk, A. (2006). Kompetencje w organizacji. *Acta Iniversitatis Lodzianis Folia Oeconomica* (199) 99-120. Pobrane 22 stycznia 2017 z: http://dspace.uni.lodz.pl:8080/xmlui/bitstream/handle/11089/17674/foe199_Anna_Rogozi%C5%84ska_Pawelczyk_99_120.pdf?sequence=1&isAllowed=y
125. Rok, B. (2004). Odpowiedzialny biznes w nieodpowiedzialnym świecie. Warszawa: Akademia Rozwoju Filantropii w Polsce, Forum Odpowiedzialnego Biznesu
126. Rok, B. (2013) Podstawy odpowiedzialności społecznej w zarządzaniu. Warszawa: Wydawnictwo Poltext
127. Rostkowski, T. (2002). Kompetencje a jakość zarządzania zasobami ludzkimi. W: A. Sajkiewicz (red.). *Jakość zasobów pracy. Kultura, kompetencje, konkurencyjność*. Warszawa: Wydawnictwo Poltext
128. Roszkowska, P. (2011). Rewolucja w raportowaniu biznesowym. *Interesariusze, konkurencyjność, społeczna odpowiedzialność*. Warszawa: Difin
129. Rutkowska-Tomaszewska, E. (2012). Jednostki sektora finansów publicznych. W: J. Blicharz (red.). *Prawne aspekty prywatyzacji* (s. 99-115) *Prawnicza i Elektroniczna Biblioteka Cyfrowa*. Pobrane 21 lutego 2016 z: <http://www.bibliotekacyfrowa.pl/dlibra/docmetadata?id=40002&from=publication>
130. Rybak, M. (2003). Budowanie potencjału konkurencyjności. W: M. Rybak (red.). *Kapitał ludzki a konkurencyjność przedsiębiorstw* (s. 11-37). Warszawa: Wydawnictwo POLTEXT
131. Rybak, M. (2011). *Etyka menedżera: społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstwa*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN
132. Sawicka, K. (2010). Formy prawno-organizacyjne jednostek sektora finansów publicznych. W: E. Ruśkowski (red.). *System Prawa Finansowego, T. 2, Prawo finansowe sektora finansów publicznych* (s. 45-65). Warszawa: Oficyna a Wolters Kluwer business
133. Samelak, J. (2004). *Determinanty sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstw oraz kierunki jej dalszego rozwoju*. Poznań: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu
134. Samelak J. (2010). Istota i zakres sprawozdań finansowych według Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej. W: A. Kamela-Sowińska (red.). *Rachunkowość zaawansowana: praca zbiorowa. Cz. 2. Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej i Międzynarodowe Standardy Rachunkowości* (s. 91-116). Poznań: Wydawnictwo Wyższej Szkoły Handlu i Rachunkowości
135. Samelak, J. (2011). Kierunki zmian współczesnej sprawozdawczości finansowej. W: W. Gabrusewicz, J. Samelak (red.). *Kierunki zmian we współczesnej rachunkowości. Prace naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, (191), 152-159*

136. Samelak, J. (2013). Zintegrowane sprawozdanie przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego. Poznań: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu
137. Skrzywan, S. (1968). Teoretyczne podstawy rachunkowości. Wyd. 4. Warszawa: Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne
138. Sojak, S. i Stankiewicz, J. (2008). System rachunkowości. W: S. Sojak i J. Stankiewicz (red.). Podstawy rachunkowości, wyd. 3. Toruń: Wydawnictwo „Dom organizatora” TONiK
139. Sopińska, A. (2005). Istota kapitału intelektualnego. W: P. Wchowiak (red.). Pomiar kapitału intelektualnego przedsiębiorstwa (s. 53-50). Warszawa: Szkoła Główna Handlowa w Warszawie
140. Sopińska, A. (2010). Wiedza jako strategiczny zasób przedsiębiorstwa. Analiza i pomiar kapitału intelektualnego przedsiębiorstwa, Wydanie II. Warszawa: Oficyna Wydawnicza Szkoła Główna Handlowa w Warszawie
141. Stoner, J. A. F., Freeman, R. E. i Gilbert, D. R. Jr. (2011). Kierowanie, tłum. A. Ehrlich. Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne
142. Szewieczek, A. i Tkacz-Wolny, K. (2017). Ocena możliwości implementacji standardów IPSAS do systemu rachunkowości podmiotów sektora publicznego w Polsce. Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, 94(150), 81-108. Wydawnictwo Stowarzyszenie Księgowych w Polsce
143. Szymczak, M. (red.). (2002). Słownik języka polskiego. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN
144. Szymczak-Staniek, R. (2012). Wpływ kompetencji na kształtowanie kapitału intelektualnego. W: W. Gabrusewicz i J. Samelak (red.). Obszary badawcze współczesnej rachunkowości. Prace naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, (233) 122-134
145. Śnieżek, E. i Perlińska, M. (2012). Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa w dobie zrównoważonego rozwoju. Acta Universitatis Lodziensis. Folia Oeconomica (276), s. 203–215
146. Śnieżek, E. i Wiatr, M. (2012b). Teoria bilansowa Wilhelma Osbarha jako reakcja na lukę informacyjną w sprawozdawczości finansowej XXI wieku. Acta Universitatis Lodziensis Folia Oeconomica (263), 45-63
147. Śnieżek, E. i Wiatr, M. (2012a). W kierunku tworzenia spóczesnych modeli sprawozdawczości finansowej (s. 245-291). Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego
148. Śnieżek, E. i Wiatr, M. (2014). Zintegrowane raportowanie biznesowe przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego w dobie zrównoważonego rozwoju (s. 397-410). Pobrane: 28 kwietnia 2016 z: http://cejsh.icm.edu.pl/cejsh/element/bwmeta1.element.desklight-aff4d444-f688-4cb4-91eb-02e242772e64/c/Zintegrowane_raportowanie_biznesowe_....pdf
149. Świdarska, G. K., (2001). ABC rachunkowości dla menedżera: jak czytać i interpretować sprawozdania finansowe? Jak zrozumieć znowelizowaną ustawę o rachunkowości?. Warszawa: Difin

150. Świdarska G. K. i Węclaw W. (red.). (2012) Sprawozdania finansowe: według polskich i międzynarodowych standardów rachunkowości, Wydanie 2 rozszerzone. Warszawa: Difin
151. Świeżawski S. (2000) Dzieje europejskiej filozofii klasycznej. Warszawa-Wrocław: Wydawnictwo Naukowe PWN
152. Tkacz-Wolny, K. (2016). Harmonizacja i standaryzacja rachunkowości sektora publicznego. W: K. Zarzecki (red.). Pomiar i ocena wyników przedsiębiorstw – część I, Prace naukowe Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania Uniwersytetu Szczecińskiego w Szczecinie, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 4(82), 841-850
153. Turek D. i Wojtczuk-Turek A. (2006) Kompetencje człowieka – tradycja i współczesność. W: S. Konarski (red.). Kompetencje społeczno-psychologiczne ekonomistów i menedżerów. Teoria, badania, edukacja (s. 33-53). Szkoła Główna Handlowa w Warszawie. Warszawa: Oficyna Wydawnicza
154. Urbanek, G. (2008). Wycena aktywów niematerialnych przedsiębiorstwa. Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne
155. Walczak, W. (2009). Wiedza źródłem budowania przewag konkurencyjnych współczesnego przedsiębiorstwa. W: E. Okoń-Horodyńska i R. Wisła (red.). Kapitał intelektualny i jego ochrona (s. 187). Warszawa: Instytut Wiedzy i Innowacji
156. Walkowiak R. (2007). Zarządzanie zasobami ludzkimi: kompetencje, nowe trendy, efektywność. Toruń: Towarzystwo Naukowe Organizacji Kierownictwa
157. Wall, A., Kirk, R. i Martin, G. (2004). Intellectual Capital – Measuring the Immeasurable, Burlington: Cima Publishing
158. Wędzki D. (2009b). Analiza wskaźnikowa sprawozdania finansowego, T. 2. Wskaźniki finansowe. Charakterystyka wskaźników systemów wskaźników i metod ich wyceny, Wydanie 2 poprawione i rozszerzone. Kraków: Wolters Kluwer Polska Sp. z o. o.
159. Węziak-Białowolska, D. (2010). Model kapitału intelektualnego. Koncepcje pomiaru i jej zastosowanie. Warszawa: Szkoła Główna Handlowa w Warszawie
160. Wierzbińska, Z. (2012). Nadrzędne zasady rachunkowości na tle przemian zachodzących w systemie rachunkowości. W: W. Gabrusewicz i J. Samelak (red.). Obszary badawcze współczesnej rachunkowości. Prace naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu (233) 135-145
161. Winiarska, K. (2011). Formy organizacyjno-prawne jednostek sektora finansów publicznych. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia 625(32), 677-685. Pobrane 14 lutego 2016 z: http://wneiz.pl/nauka_wneiz/frfu/32-2011/FRFU-32-677.pdf
162. Wojtania, T. (2010). Nadrzędne zasady rachunkowości budżetowej. Pobrane 8 kwietnia 2014 z: <http://finansepubliczne.bdo.pl/component/article/1475.html>
163. Wójtowicz, P. (2010). Wiarygodność sprawozdań finansowych wobec aktywnego kształtowania wyniku finansowego. Zeszyty Naukowe Monografie (193). Kraków: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie

164. Wójtowicz, T. (2015). Aspekty praktyczne użyteczności sprawozdań finansowych. *Prace Naukowe Stowarzyszenia Księgowych w Polsce*, 82(138), 167-180. Pobrane 28 maja 2016 z: <http://www.google.pl/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUK EwjmqPX24PzMAhVhP5oKHeO-CM0QFggeMAA&url=http%3A%2F%2Fztr.skwp.pl%2Ffulltxt.php%3FICID%3D1155823&usg=AFQjCNFilBhJ3O7khtMP6fj6jOOj1fVFMA&bvm=bv.123325700,d.bGs>
165. Zaborowska R. (2009). *Kapitał intelektualny w przedsiębiorstwie*, Wydanie I. Poznań: Ars boni et aequi
166. Zbiegień-Maciąg, L. (1996). *Etyka w zarządzaniu*, Centrum Informacji Menedżera
167. Zielińska, A. (2005). Ocena przydatności pomiaru kapitału intelektualnego w świetle badań ankietowych. W: A. Kardasz (red.). *Standardy edukacyjne rachunkowości – praktyka i stan badań*. *Prace naukowe Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu* (1079), 359-366
168. Ziemanin B. (1999). *Prawo cywilne. Część ogólna*. Poznań: Ars boni et aequi

Wydawnictwa ciągłe

169. Ates, Z., Büttgen, M. (2011). Corporate social responsibility in public service sector. Towards a sustainability balanced scorecard for local public enterprises, *Zeitschrift für Öffentliche und Gemeinwirtschaftliche Unternehmen (ZÖGU) / Journal for Public & Nonprofit Services is the property of Nomos; mbH & Co, Nr 3*;
170. Brännström, D., Guliani, M. (2009). Intellectual Capital Valuation and IFRS3: A New Disclosure Opportunity, *The Elecytonic Journal of Knowledge Management, Volume 7, Issue 1*
171. Bontis, N. (2001). Assessing knowledge assets: a review of the models used to measure intellectual capital, *International Journal of Management Reviews Vol. 3 Issue 1*. Oxford: Blackwell Publishers Ltd
172. Harrision, S., Sullivan, P. H. (2000). Profiting from intellectual capital. *Learning companies, Journal of Intellectual Capital Vol. 1 No. 1*, New York: MBC University Press
173. Rusin, K. (2014). A jednak pechowa 13 – czyli rok od wejścia w życie MSSF 13. *Nieruchomości*, (2). Pobrane 12 lutego 2017 z: <http://czasopisma.beck.pl/nieruchomosci/aktualnosc/a-jednak-pechowa-13-czyli-rok-od-wejscia-w-zycie-mssf-13/>
174. Szulc, M. i Jędrzejewska, K. (2016, 14 stycznia). Nowa ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej: Urzędnik zaakceptuje zmiany albo opuści służbę. *Gazeta Prawna*. Pobrane 25 lutego 2016 z: <http://podatki.gazetaprawna.pl/galerie/917639,duze-zdjecie,1,nowa-ustawa-o-krajowej-administracji-skarbowej-urzednik-zaakceptuje-zmiany-albo-opusci-sluzbe.html>
175. *Zasada istotności. Zeszyty metodyczne rachunkowości*. (2016) Gofin: Wydawnictwo podatkowe. Pobrane 2 kwietnia 2016 z: <http://www.gofin.pl/bilans/17,8,564,407,zasada-istotnosci.html>

Akty prawne i standardy

176. IPSAS: The standard. Pobrane 23 marca 2015 z: www.ipsas.eu/en/ipsas-the-standards.html
177. Międzynarodowy Standard Rachunkowości MSR 38 Wartości niematerialne, Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1126/2008 z dnia 3.11.2008 r., przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady
178. Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej MSSF 3 Połączenia jednostek gospodarczych, Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej L 320/373 z dnia 29.11.2008; Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1126/2008 z dnia 3.11.2008 r., przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady
179. Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej 13 Ustalanie wartości godziwej, Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej L 360/87 z dnia 29.12.2012, Rozporządzenie Komisji (UE) NR 1255/2012 z dnia 11 grudnia 2012 r. zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Międzynarodowego Standardu Rachunkowości (MSR) 12, Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) 1 i 13 oraz Interpretacji Komitetu ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (KIMSF) 20
180. Międzynarodowy Standard Rachunkowości Sektora Publicznego MSRSP 31 Wartości niematerialne i prawne
181. Obwieszczenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 8 marca 2017 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczegółowych zasad rachunkowości i planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz jednostek mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. 2017, poz. 760)
182. PN- ISO 26000, 2012, Wytyczne dotyczące społecznej odpowiedzialności, Polski Komitet Normalizacyjny, Warszawa
183. Rozporządzenie KE (WE) nr 1274/2008 z 17 grudnia 2008 r. zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Międzynarodowego Standardu Rachunkowości (MSR) 1, (L. 339/3)
184. Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r. przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady (Tekst mający znaczenie dla EOG)
185. SFAS 157: Fair value. Pobrane 12 lutego 2017 z: [measurementhttp://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobkey=id&blobwhere=1175823288587&blobheader=applicationpdf&blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs](http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobkey=id&blobwhere=1175823288587&blobheader=applicationpdf&blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs)

186. Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz. U. z 2017, poz. 459 z późn. zm.)
187. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2018, poz. 395)
188. Ustawa z dnia 16 lipca 1997 r. - Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U., nr 78, poz. 483 z późn. zm.)
189. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2017 r., poz. 2077 z późn. zm.)
190. Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2016, poz. 1947 z późn. zm.)
191. Wymogi dla ram budżetowych państw członkowskich. Pobrane 15 marca 2015 z: http://europa.eu/legislation_summaries/economic_and_monetary_affairs/stability_and_growth_pact/ec0021_pl.htm
192. Zarządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 25 lipca 2017 r. w sprawie kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2017-2020 (Dz. Urz. poz. 144)
193. Zarządzenie nr 1 Prezesa Rady Ministrów z dnia 7 stycznia 2011 r. w sprawie zasad dokonywania opisów i wartościowania stanowisk pracy w służbie cywilnej (M. P. Nr 5, poz. 61)
194. Zarządzeniem nr 57 Prezesa Rady Ministrów z dnia 24 lipca 2015 r. zmieniające zarządzenie w sprawie zasad dokonywania opisów i wartościowania stanowisk pracy w służbie cywilnej (M. P., poz. 724)

Źródła internetowe

195. Ciszewska, M. (2012). Dualizm stosowania zasady kasowej i memoriałowej w sektorze publicznym Polski w świetle harmonizacji zasad rachunkowości (s. 39-46). Pobrane 15 marca 2015 z: <http://www.sknkonto.ue.poznan.pl/upload/materialy/publikacje-rwp-2012.pdf>
196. Departament Administracji Podatkowej. (2015). Usprawnienie organizacji Administracji Podatkowej – konsolidacja procesów pomocniczych. Pobrane 21 lutego 2016 z: http://www.mf.gov.pl/web/bip/administracja-podatkowa/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_publisher/2UWI/content/usprawnienie-organizacji-administracji-podatkowej-konsolidacja-procesow-pomocniczych
197. Donaldson, T. (1982). *Corporations and morality*, Loyola University of Chicago, Prentice-Hall, Englewood Cliff, New Jersey 07632. Pobrane 27 lutego 2016 z: https://books.google.pl/books?id=kjYKgOPspPkC&printsec=frontcover&hl=pl&source=gbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false
198. Encyklopedia PWN. Pobrane 3 listopada 2017 z: <https://encyklopedia.pwn.pl/haslo/Znaniecki-Florian-Witold;4001956.html>
199. Konferencja Banku Światowego w NIK. Pobrane 15 marca 2015 z: <http://www.nik.gov.pl/aktualnosci/konferencja-banku-swiatowego-w-nik.html>
200. Portal Edukacji Ekonomicznej NBP. Słownik. Pobrane 7 lutego 2016 z: www.nbportal.pl/pozycje-slownika/sektor-publiczny

201. Sveiby, K. –E. (2001b). A Knowledge-based Theory of the Firm. To guide Strategy Formulation. Article for Journal of Intellectual Capital, 2(4). Pobrane 7 marca 2018 z: <http://www.sveiby.com/article/A-Knowledge-based-Theory-of-the-Firm>
202. Sveiby, K. –E. (2001c). Measuring the Wellspring of Knowledge. Pobrane 7 marca 2018 z: <http://www.sveiby.com/files/pdf/measuring-the-wellspring-of-knowledge.pdf>
203. Sveiby, K. –E. (2001a). Methods for Measuring Intangible Assets. Pobrane 4 listopada 2011 z: <http://www.sveiby.com/articles/icmmovement.htm>
204. Wiercińska, A. (brak roku), Użyteczność informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym w aspekcie etyki zawodowej księgowych. Pobrane 10 czerwca 2016 z: http://jmf.wzr.pl/pim/2009_4_1_14.pdf

Inne

205. Makuch, Ł. (2011). Normy i standardy społecznej odpowiedzialności biznesu (CSR). Przewodnik po kluczowych standardach społecznej odpowiedzialności biznesu oraz relacjach i współzależnościach pomiędzy nimi zachodzących. Warszawa: Wyższa Szkoła Pedagogiczna w Warszawie. Pobrane 29 kwietnia 2016 z: https://obszarcsr.files.wordpress.com/2011/04/standardy_csr.pdf
206. Sekula, M. (2012) Odpowiedź na zapytanie nr 1304 w sprawie przeprowadzenia oceny przydatności międzynarodowych standardów sprawozdawczości sektora publicznego. Pobrane 15 marca 2015 z: <http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=0A4704B4>

SPIS RYSUNKÓW

Rysunek 1. Model społecznej odpowiedzialności wg A. B. Carrola	24
Rysunek 2. Rodzaje odpowiedzialności	25
Rysunek 3. Elementy rzutujące na rozwój kompetencji	71
Rysunek 4. Kompetencje indywidualne	74
Rysunek 5: Modele pomiaru wartości niematerialnych i prawnych wg K.-E. Sveiby ..	93
Rysunek 6. Wartość tworzona przez przedsiębiorstwo	105
Rysunek 7. Kompetencje a kapitał intelektualny i wartość rynkowa podmiotu gospodarczego	106
Rysunek 8. Cechy jakościowe użytecznych informacji finansowych w założeniach konceptyjnych sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych (1989 r.)	142
Rysunek 9. Cechy jakościowe użytecznych informacji finansowych w Założeniach konceptyjnych sprawozdawczości finansowej (2010 r.)	143

SPIS TABEL

Tabela 1. Wybrane określenia społecznej odpowiedzialności	18
Tabela 2. Przegląd definicji społecznej odpowiedzialności	21
Tabela 3. Zagadnienia społecznej odpowiedzialności podmiotu gospodarczego w obszarze ekonomicznym, społecznym oraz środowiskowym	31
Tabela 4. Wybrane definicje rachunkowości oraz idei społecznej odpowiedzialności..	43
Tabela 5. Wybrane definicje kapitału intelektualnego	59
Tabela 6. Wybrane definicje kompetencji	67
Tabela 7. Cechy kompetencji	70
Tabela 8. Klasyfikacja kompetencji	72
Tabela 9. Definicje wartości godziwej w polskich i międzynarodowych uregulowaniach	84
Tabela 10. Metody wyceny według kryterium czasu, parametru i jakości wyniku wyceny	88
Tabela 11. Wybrane metody identyfikacji i pomiaru kapitału intelektualnego	101
Tabela 12. Znaczenie i charakterystyka zasad rachunkowości	125
Tabela 13. Klasyfikacja zasad rachunkowości	128
Tabela 14. Zasady rachunkowości w procesie sporządzania sprawozdania finansowego podmiotu społecznie odpowiedzialnego – jednostki sektora finansów publicznych	136
Tabela 15. Wybrane zestawienia proponowanych cech jakościowych informacji sprawozdawczych	143
Tabela 16. Charakterystyka pojęcia użyteczności	154
Tabela 17. Firmy odpowiedzialne w 2016 roku	168
Tabela 18. Struktura podmiotów odpowiedzialnych objętych badaniem według branż	170
Tabela 19. Lista firm społecznie odpowiedzialnych w 2016 roku	170
Tabela 20. Jednostki budżetowe sektora finansów publicznych w Polsce uwzględnione w badaniu empirycznym	171
Tabela 21. Zwrot kwestionariuszy z badania ankietowego	174
Tabela 22. Wiek respondentów w grupie podmiotów odpowiedzialnych (w latach)	177
Tabela 23. Wiek respondentów w grupie izb administracji skarbowej (w latach)	177

Tabela 24. Staż pracy respondentów w podmiocie objętym badaniem w grupie podmiotów odpowiedzialnych (w latach)	178
Tabela 25. Staż pracy respondentów w podmiocie objętym badaniem w grupie izb administracji skarbowej (w latach)	179
Tabela 26. Staż pracy respondentów ogółem w grupie podmiotów odpowiedzialnych (w latach)	180
Tabela 27. Staż pracy respondentów ogółem w grupie izb administracji skarbowej (w latach)	181
Tabela 28. Odpowiedzi respondentów w grupie podmiotów odpowiedzialnych dotyczące istnienia organizacji objętych badaniem na rynku (w latach) ...	182
Tabela 29. Rozkład odpowiedzi na pytanie: „Wielkość uzyskanych obrotów w ostatnim roku (w wypadku organizacji sektora publicznego wielkość uzyskanych wpływów podatkowych) (w %)	186
Tabela 30. Rozkład odpowiedzi respondentów w grupie podmiotów odpowiedzialnych na pytania I, II i III sekcji kwestionariusza ankietowego ze względu na zajmowane stanowisko z przyporządkowanym oznaczeniem literowym (w przypadku kierowników odpowiedzi dominujące)	188
Tabela 31. Rozkład odpowiedzi respondentów w grupie podmiotów odpowiedzialnych na pytanie 8 „Jeśli w pytaniu nr 7 zaznaczono TAK, proszę Panią/Pana o wskazanie za pomocą symbolu „X” części sprawozdania, w której aktywa kompetencyjne powinny zostać wykazane”	192
Tabela 32. Rozkład odpowiedzi respondentów w grupie izb administracji skarbowej na pytania I, II i III sekcji kwestionariusza ankietowego ze względu na zajmowane stanowisko z przyporządkowanym oznaczeniem literowym ..	193
Tabela 33. Rozkład odpowiedzi respondentów na pytanie 1: „Jakie składniki poza wiedzą, umiejętnościami, doświadczeniem i współczynnikiem wartościowania zajmowanego stanowiska pracy Pani/Pana zdaniem kształtują aktywa kompetencyjne organizacji (tzw. „niewidzialne” zasoby)? (proszę wpisać jakie?)” w grupie podmiotów odpowiedzialnych ze względu płeć respondenta	195
Tabela 34. Rozkład odpowiedzi respondentów na pytanie 1: „Jakie składniki poza wiedzą, umiejętnościami, doświadczeniem i współczynnikiem	

wartościowania zajmowanego stanowiska pracy Pani/Pana zdaniem kształtują aktywa kompetencyjne organizacji (tzw. „niewidzialne” zasoby)? (proszę wpisać jakie?)” w izbie administracji skarbowej ze względu płeć respondenta	196
Tabela 35. Zwrot odpowiedzi w pytaniu 1 „Jakie składniki poza wiedzą, umiejętnościami, doświadczeniem i współczynnikiem wartościowania zajmowanego stanowiska pracy Pani/Pana zdaniem kształtują aktywa kompetencyjne organizacji (tzw. „niewidzialne” zasoby)?”	197
Tabela 36. Zidentyfikowane składniki aktywów kompetencyjnych w badaniu	198
Tabela 37. Liczba i struktura odpowiedzi na pytanie 3 „Która / które z poniższych metod identyfikacji ma / mają zastosowanie względem aktywów kompetencyjnych w Pani/Pana organizacji?”	200
Tabela 38. Liczba i struktura odpowiedzi na pytanie 4, która z metod wyceny aktywów kompetencyjnych Pani/Pana zdaniem jest właściwa?	201
Tabela 39. Liczba i struktura odpowiedzi na pytanie 2 „Czy Pani/Pana zdaniem aktywa kompetencyjne (tzw. „niewidzialne” zasoby) mają wpływ na kreowanie wartości dla podmiotu?”	202
Tabela 40. Liczba i struktura odpowiedzi na pytanie 5 „Czy w Pani/Pana w organizacji aktywa kompetencyjne (tzw. „niewidzialne” zasoby) są wykazywane w sprawozdaniu finansowym?”	204
Tabela 41. Liczba i struktura odpowiedzi na pytanie 7 „Czy Pani/Pana zdaniem aktywa kompetencyjne (tzw. „niewidzialne” zasoby) powinny być wykazywane w sprawozdaniu finansowym?”	204
Tabela 42. Liczba i struktura odpowiedzi na pytanie 9 „Czy Pani/Pana zdaniem prezentacja aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym poprawia i/lub poprawi użyteczność informacji sprawozdania danej organizacji?”	207
Tabela 43. Liczba i struktura odpowiedzi na pytanie 10 Czy Pani/Pana zdaniem prezentacja aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym ułatwia lub ułatwi realizację idei społecznej odpowiedzialności stanowiącą dobrowolne przyjęcie na siebie odpowiedzialności ekonomicznej, prawnej, etycznej i filantropijnej za wpływ prowadzonej działalności na interesariuszy zewnętrznych, pracowników oraz środowisko naturalne?”	208

Tabela 44. Dekretacja operacji dotyczących aktywów kompetencyjnych	238
Tabela 45. Wycena aktywów kompetencyjnych podmiotu według kosztu historycznego (w zł)	245
Tabela 46. Wycena aktywów kompetencyjnych podmiotu według kosztu bieżącego (w zł)	246
Tabela 47. Wycena aktywów kompetencyjnych podmiotu według ceny sprzedaży (realizacji) (w zł)	247
Tabela 48. Wycena aktywów kompetencyjnych podmiotu według wartości bieżącej (w zł)	248

SPIS WYKRESÓW

Wykres 1. Stanowisko pracy respondenta w grupie podmiotów odpowiedzialnych (w %)	175
Wykres 2. Stanowisko pracy respondenta w grupie izb administracji skarbowej (w %)	175
Wykres 3. Płeć respondenta w grupie podmiotów odpowiedzialnych (w %)	176
Wykres 4. Płeć respondenta w grupie izb administracji skarbowej (w %)	176
Wykres 5. Wiek i średnia wieku respondentów w grupie podmiotów odpowiedzialnych (w latach)	177
Wykres 6. Wiek i średnia wieku respondentów w grupie izb administracji skarbowej (w latach)	178
Wykres 7. Staż pracy respondentów w podmiocie objętym badaniem w grupie podmiotów odpowiedzialnych (w latach).....	179
Wykres 8. Staż pracy respondentów w podmiocie objętym badaniem w grupie izb administracji skarbowej (w latach)	180
Wykres 9. Staż pracy respondentów ogółem w grupie podmiotów odpowiedzialnych (w latach)	181
Wykres 10. Staż pracy respondentów ogółem w grupie izb administracji skarbowej (w latach)	182
Wykres 11. Odpowiedzi respondentów w grupie podmiotów odpowiedzialnych dotyczące istnienia organizacji objętych badaniem na rynku (w latach)..	183
Wykres 12. Branża, sektor działalności podmiotów odpowiedzialnych (w %)	183
Wykres 13. Lokalizacja podmiotów odpowiedzialnych (w %)	184
Wykres 14. Liczba zatrudnionych w podmiocie objętym badaniem	185
Wykres 15. Liczba i struktura odpowiedzi w grupie podmiotów odpowiedzialnych na pytanie 8 „Jeśli w pytaniu nr 7 zaznaczono TAK, proszę Panią/Pana o wskazanie za pomocą symbolu „X” części sprawozdania, w której aktywa kompetencyjne powinny zostać wykazane.” (w osobach)	206
Wykres 16. Liczba i struktura odpowiedzi w grupie izb administracji skarbowych na pytanie 8 „Jeśli w pytaniu nr 7 zaznaczono TAK, proszę Panią/Pana o wskazanie za pomocą symbolu „X” części sprawozdania, w której aktywa kompetencyjne powinny zostać wykazane.” (w osobach)	207

SPIS SCHEMATÓW

Schemat 1. Wzorzec osobistej noty edukacyjnej (ONE)	234
Schemat 2. Wzorzec karty kompetencji (KK).....	237
Schemat 3. Przykładowy ogólny sposób ewidencjonowania aktywów kompetencyjnych	241
Schemat 4. Aktywa kompetencyjne i kapitał intelektualny w bilansie podmiotu gospodarczego	252
Schemat 5. Ujęcie aktywów kompetencyjnych i kapitału intelektualnego w bilansie jednostki budżetowej i samorządowego zakładu budżetowego	253
Schemat 6. Rachunek zysków i strat (wariant porównawczy)	255
Schemat 7. Rachunek zysków i strat (wariant kalkulacyjny)	256
Schemat 8. Rachunek zysków i strat jednostki budżetowej lub samorządowego zakładu budżetowego (wariant porównawczy)	257

ZAŁĄCZNIK

Katedra Rachunkowości
Wydział Zarządzania



UNIwersytet EKONOMICZNY
W POZNANIU

Poznań, 11 października 2017 r.

Szanowna Pani/Szanowny Panie!

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu jest placówką naukowo-dydaktyczną o bogatej tradycji kształcenia i silnym zapleczu naukowym, posiada również renomę prężnego ośrodka analiz gospodarczych. Jako uczelnia o profilu ekonomicznym rozwija wszystkie formy kształcenia akademickiego oraz prowadzi liczne badania naukowe.

Jednym z kluczowych obszarów badawczych jest rachunkowość. Postępujący rozwój gospodarczy stawia nowe problemy przed teorią i praktyką rachunkowości. Zachodzące zmiany powodują, że należy zastanowić się nad koniecznością wyceny i prezentacji aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym. W tym celu została opracowana ankieta **"Wycena aktywów kompetencyjnych i ich ujęcie w sprawozdaniu finansowym podmiotu społecznie odpowiedzialnego"**, którą mamy przyjemność przedstawić i o której wypełnienie bardzo prosimy. Ankieta ta jest jednym z elementów badań prowadzonych przez doktorantkę Katedry Rachunkowości mgr Reginę Szymczak-Staniek, dla potrzeb rozprawy doktorskiej.

Wierzimy, że dzięki Państwa pomocy zdobędziemy cenną wiedzę na temat wyceny i prezentacji aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym podmiotu odpowiedzialnego społecznie. Udział w badaniu jest dobrowolny, a ankieta poufna. Żadne dane osób, które zechcą poświęcić swój czas na wypełnienie kwestionariusza nie będą nikomu ujawniane.

Dziękuję za poświęcony czas i przyczynek do rozwoju nauki.

Z wyrazami szacunku,

dr hab. Marzena Remlein, prof. nadzw. UEP
(opiekun naukowy doktorantki)

BADANIE ANKIETOWE

WYCENA AKTYWÓW KOMPETENCYJNYCH I ICH UJĘCIE W SPRAWOZDANIU FINANSOWYM PODMIOTU SPOŁECZNIE ODPOWIEDZIALNEGO

Szanowna Pani/Szanowny Panie,

Uprzejmie proszę o wypełnienie poniżej ankiety będącej jednym z elementów badań prowadzonych w ramach Katedry Rachunkowości Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu dla potrzeb rozprawy doktorskiej pt.: „Wycena aktywów kompetencyjnych i ich ujęcie w sprawozdaniu finansowym podmiotu społecznie odpowiedzialnego”.

Jako aktywa kompetencyjności uważa się wiedzę, umiejętności, doświadczenie oraz wskaźnik wartościowania zajmowanego stanowiska pracy.

Celem niniejszego badania jest:

- zbadanie istoty i struktury (elementów składowych) aktywów kompetencyjnych oraz ich wpływu w kreowaniu wartości dla podmiotu,
- diagnoza obecnego stanu identyfikacji aktywów kompetencyjnych oraz stosowanych metod i zasad wyceny aktywów kompetencyjnych w podmiotach społecznie odpowiedzialnych,
- diagnoza obecnego stanu reprezentowania aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym.

Kwestionariusz składa się łącznie z 12 pytań zamkniętych i otwartych podzielonych na cztery grupy, których wypełnienie powinno zająć około **7 minut**.

Jeżeli w pytaniu nie zaznaczono inaczej, to udzielenie odpowiedzi powinno następować poprzez zakreślenie symbolem „X” kratki znajdującej się przy odpowiednim wariancie odpowiedzi lub w inny sposób umożliwiający jednoznaczne określenie dokonanego wyboru.

Udział w badaniu jest dobrowolny, a ankieta poufna. Żadne dane osób, które zechcą poświęcić swój czas na wypełnienie kwestionariusza nie będą nikomu ujawniane. Ankieta może zostać wypełniona i odesłana w formie papierowej lub elektronicznej do 31 października 2017 roku. Wersja elektroniczna kwestionariusza znajduje się pod adresem:

www.badanie-uep.pl

W celu zabezpieczenia przed otrzymaniem tej samej ankiety w wersji papierowej i elektronicznej, proszę o wpisanie w formularzu elektronicznym podanego poniżej numeru kontrolnego.

Nr kontrolny:	<input type="text"/>
---------------	----------------------

Wierzę, że dzięki Państwa pomocy pozyskana zostanie cenna wiedza na temat składników aktywów kompetencyjnych, ich wyceny a także ujmowania w sprawozdaniu finansowym oraz określenia ich wpływu na użyteczność informacji sprawozdania finansowego podmiotu społecznie odpowiedzialnego.

Z poważaniem,
mgr Regina Szymczak-Staniek
doktorantka - Katedra Rachunkowości
Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu

I. Aktywa kompetencyjne

1. Jakie składniki poza wiedzą, umiejętnościami, doświadczeniem i współczynnikiem wartościowania¹² zajmowanego stanowiska pracy Pani/Pana zdaniem kształtują aktywa kompetencyjne organizacji (tzw. „niewidzialne” zasoby)? (proszę wpisać jakie?).....
.....
.....
.....
2. Czy Pani/Pana zdaniem aktywa kompetencyjne (tzw. „niewidzialne” zasoby) mają wpływ na kreowanie wartości dla podmiotu?
 TAK
 NIE
 NIE WIEM

II. Wycena aktywów

3. Która / które z poniższych metod identyfikacji ma / mają zastosowanie względem aktywów kompetencyjnych w Pani/Pana organizacji? (można zaznaczyć więcej niż jedną)
 POMIAR (proszę wymienić jaki?).....
 WYCENA (proszę wymienić metodę wyceny).....
 INNE (proszę wymienić jakie?).....
 ŻADNE Z POWYŻSZYCH ODPOWIEDZI
4. Która z poniższych metod wyceny aktywów kompetencyjnych Pani/Pana zdaniem jest właściwa?
(algorytm ustalenia wartości aktywów kompetencyjnych i liczbowy przykład zastosowanych metod znajduje się w załączniku do kwestionariusza ankietowego)
 według kosztu historycznego
(aktywa ujmuje się na dzień nabycia w wartości zapłaconej za nie kwoty lub wartości godziwej opłaty niepieniężnej dokonanej w celu ich nabycia)
 według kosztu bieżącego
(aktywa wyceniane w wartości równej kwocie, jaką należałoby obecnie zapłacić w razie nabywania takiego samego lub równoważnego składnika)
 według ceny sprzedaży (realizacji)
(aktywa wyceniane w wartości równej kwocie pieniężnej, jaką w chwili obecnej można uzyskać, zbywając dany składnik aktywów w normalnej zaplanowanej transakcji):
 według wartości bieżącej
(aktywa firma wycenia w zdyskontowanej wartości przyszłych wpływów środków pieniężnych netto, które dana pozycja, według przewidywań, wypracuje w toku działalności gospodarczej)

¹² Patrz załącznik

III. Użyteczność sprawozdania finansowego

5. Czy w Pani/Pana w organizacji aktywa kompetencyjne (tzw. „niewidzialne” zasoby) są wykazywane w sprawozdaniu finansowym?

- TAK
 NIE
 NIE WIEM

6. Jeśli w pytaniu 5 udzielono odpowiedzi TAK, proszę Panią/Pana o wskazanie, w której części sprawozdania finansowego wykazywane są aktywa kompetencyjne?

- BILANS (proszę wypisać w jakim zakresie?).....

 RACHUNEK ZYSKÓW I STRAT (proszę wypisać w jakim zakresie?).....

 INFORMACJA DODATKOWA (proszę wypisać w jakim zakresie?).....

7. Czy Pani/Pana zdaniem aktywa kompetencyjne (tzw. „niewidzialne” zasoby) powinny być wykazywane w sprawozdaniu finansowym?

- TAK
 NIE
 NIE WIEM

Proszę krótko uzasadnić swój wybór, dlaczego?.....

8. Jeśli w pytaniu nr 7 zaznaczono TAK, proszę Panią/Pana o wskazanie za pomocą symbolu „X” części sprawozdania, w której aktywa kompetencyjne powinny zostać wykazane.

Składnik sprawozdania \ Skala	Zdecydowanie nie zgadzam się	Raczej się nie zgadzam	Ani się nie zgadzam, ani się zgadzam	Raczej się zgadzam	Zdecydowanie się zgadzam	Nie mam zdania
BILANS						
RACHUNEK ZYSKÓW I STRAT						
INFORMACJA DODATKOWA						

9. Czy Pani/Pana zdaniem prezentacja aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym poprawia i/lub poprawi użyteczność informacji sprawozdania danej organizacji?

- TAK
 NIE
 NIE WIEM

10. Czy Pani/Pana zdaniem prezentacja aktywów kompetencyjnych w sprawozdaniu finansowym ułatwia lub ułatwi realizację idei społecznej odpowiedzialności stanowiącą dobrowolne przyjęcie na siebie odpowiedzialności ekonomicznej, prawnej, etycznej i filantropijnej za wpływ prowadzonej działalności na interesariuszy zewnętrznych, pracowników oraz środowisko naturalne?

- TAK
 NIE
 NIE WIEM

IV. Metryczka

11. Proszę o wpisanie odpowiedniego określenia dotyczącego Pani/Pana:

1	Zajmowane stanowisko pracy respondenta	Proszę wpisać:
2	Płeć respondenta	Zaznaczyć: <input type="checkbox"/> Kobieta <input type="checkbox"/> Mężczyzna
3	Wiek respondenta	Proszę wpisać:
4	Staż pracy respondenta w organizacji	Proszę wpisać:
5	Staż pracy respondenta ogółem	Proszę wpisać:
6	Wykształcenie respondenta	Proszę wpisać:

12. Proszę o wpisanie danych charakteryzujących Pani/Pana organizację:

1	Istnienie organizacji na rynku (w latach)	Proszę wpisać:
2	Branża, sektor, do której organizacja należy	Proszę wpisać:
3	Województwo, w którym zlokalizowana jest organizacja	
4	Liczba zatrudnionych pracowników w organizacji	Proszę wpisać:
5	Wielkość uzyskanych obrotów w ostatnim roku (w wypadku organizacji sektora publicznego określ wielkość uzyskanych wpływów podatkowych)	Proszę wpisać:

Załącznik
do kwestionariusza ankietowego

Algorytm ustalenia wartości aktywów kompetencyjnych i liczbowy przykład
zastosowanych metod wyceny przykładowej organizacji

Założenia:

W organizacji pracują trzy osoby na trzech różnych stanowiskach, z różnym stażem pracy i różnym zasobem wiedzy. Szczegółowe informacje zaprezentowano w poniższej tabeli.

Lp.	Pracownik na stanowisku:	Wynik zwartościowania stanowiska pracy w punktach	Staż pracy pracownika w latach	Rok zakończenia edukacji	Umowny koszt wykształcenia wyższego w roku zakończenia edukacji w zł.	Rok nabycia dodatkowych umiejętności	Umowny koszt zdobycia dodatkowych umiejętności (kurs menedżera) w zł
1.	Dyrektora	120	20	1997	160 000	2000	20 000
2.	Asystenta	80	10	2007	200 000	-	-
3.	Sekretarki	50	0	2017	250 000	-	-

Objaśnienia:

Lp.	Nazwa	Oznaczenie	Składniki
1.	Wartość ekonomiczna wiedzy	W	suma poniesionych kosztów na zdobycie wykształcenia
2.	Wartość ekonomiczna umiejętności	U	suma poniesionych kosztów związanych z ukończeniem szkolenia (kursu), w wyniku którego nabyto umiejętności
3.	Wartość ekonomiczna doświadczenia zawodowego	D	kompetencje (W + U) * stopa procentowa (r) * 100% * staż pracy
4.	Współczynnik wartościowania pracy	S	liczba punktów uzyskana w wyniku wartościowania stanowiska pracy / 100
5.	Aktywa kompetencyjne n pracownika	AK_n	$(W_n+U_n+D_n)*S_n$
6.	Stopa dyskontowa, stopa procentowa	r	1,5%
7.	Okres dyskontowania	t	3 lata
8.	Obecny koszt zdobycia wykształcenia wyższego		250 000 zł
9.	Obecny koszt ukończenia kursu menedżera		25 100 zł
10.	Wzór na obliczenie wartości aktywów kompetencyjnych	AK	$AK = \sum_{i=1}^n AK_i$

Wycena aktywów kompetencyjnych organizacji

1. według kosztu historycznego

Lp.	Pracownik na stanowisku:	Wartość ekonomiczna wiedzy = suma poniesionych kosztów na zdobycie wykształcenia (W)	Wartość ekonomiczna umiejętności = suma poniesionych kosztów związanych z ukończeniem szkolenia (kursu), w wyniku którego nabyto umiejętności (U)	Wartość ekonomiczna doświadczenia zawodowego = kompetencje (W + U) * stopa procentowa (r) * 100% * staż pracy (D)	Razem (kol. 3 + 4 + 5)	Współczynnik wartościowania stanowiska pracy = liczba punktów uzyskana w wyniku wartościowania stanowiska pracy / 100 (S)	AK_n (kol. 6*7)
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Dyrektora (AK_1)	160 000	20 000	$(180\ 000 * 1,5\% * 100\% * 20) = 54\ 000$	234 000	1,2	280 800
2.	Asystenta (AK_2)	200 000	0	$(200\ 000 * 1,5\% * 100\% * 10) = 30\ 000$	230 000	0,8	184 000

3.	Sekretarki (AK ₃)	250 000	0	0	250 000	0,5	125 000
4.	Razem (AK)	x	x	x	x	x	589 800

2. według kosztu bieżącego

Lp.	Pracownik na stanowisku:	Wartość ekonomiczna wiedzy = suma poniesionych kosztów na zdobycie wykształcenia (W)	Wartość ekonomiczna umiejętności = suma poniesionych kosztów związanych z ukończeniem szkolenia (kursu), w wyniku którego nabyto umiejętności (U)	Wartość ekonomiczna doświadczenia zawodowego = kompetencje (W + U) * stopa procentowa (r) * 100% * staż pracy (D)	Razem (kol. 3 + 4 + 5)	Współczynnik wartościowania stanowiska pracy = liczba punktów uzyskana w wyniku wartościowania stanowiska pracy / 100 (S)	AK _n (kol. 6*7)
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Dyrektora (AK ₁)	250 000	25 100	(275 100 * 1,5% * 100%) * 20 = 82 530	357 630	1,2	429 156
2.	Asystenta (AK ₂)	250 000	0	(250 000 * 1,5% * 100%) * 10 = 37 500	287 500	0,8	230 000
3.	Sekretarki (AK ₃)	250 000	0	0	250 000	0,5	125 000
4.	Razem (AK)	x	x	x	x	x	784 156

3. według ceny sprzedaży (realizacji)

Lp.	Pracownik na stanowisku:	Wartość ekonomiczna wiedzy = suma poniesionych kosztów na zdobycie wykształcenia (W)	Wartość ekonomiczna umiejętności = suma poniesionych kosztów związanych z ukończeniem szkolenia (kursu), w wyniku którego nabyto umiejętności (U)	Wartość ekonomiczna doświadczenia zawodowego = kompetencje (W + U) * stopa procentowa (r) * 100% * staż pracy (D)	Razem (kol. 3 + 4 + 5)	Współczynnik wartościowania stanowiska pracy = liczba punktów uzyskana w wyniku wartościowania stanowiska pracy / 100 (S)	AK _n (kol. 6*7)
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Dyrektora (AK ₁)	160 000 + (160 000 * 1,5% * 100%) * 20 = 208 000	20 000 + (20 000 * 1,5% * 100%) * 17 = 25 100	[(208 000 + 25 100) * 1,5% * 100%] * 20 = 69 930	303 030	1,2	363 636
2.	Asystenta (AK ₂)	200 000 + (200 000 * 1,5% * 100%) * 10 = 230 000	0	[(230 000 + 0) * 1,5% * 100%] * 10 = 34 500	264 500	0,8	211 600
3.	Sekretarki (AK ₃)	250 000	0	0	250 000	0,5	125 000
4.	Razem (AK)	x	x	x	x	x	700 236

4. według wartości bieżącej:

Lp.	Pracownik na stanowisku:	Wartość ekonomiczna wiedzy = suma poniesionych kosztów na zdobycie wykształcenia (W)	Wartość ekonomiczna umiejętności = suma poniesionych kosztów związanych z ukończeniem szkolenia (kursu), w wyniku którego nabyto umiejętności (U)	Wartość ekonomiczna doświadczenia zawodowego = kompetencje (W + U) * stopa procentowa (r) * 100% * staż pracy (D)	Razem (kol. 3 + 4 + 5)	Współczynnik wartościowania stanowiska pracy = liczba punktów uzyskana w wyniku wartościowania stanowiska pracy / 100 (S)	Wartość bieżąca * (1 + stopa procentowa) ^t	AK _n (=kol. 8)
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	Dyrektora (AK ₁)	160 000 + (160 000 * 1,5% * 100%) * 20 = 208 000	20 000 + (20 000 * 1,5% * 100%) * 17 = 25 100	[(208 000 + 25 100) * 1,5% * 100%] * 20 = 69 930	303 030	1,2	363 636 * (1 + 0,015) ³	380 246

2.	Asystenta (AK ₂)	200 000+(200 000 * 1,5% * 100%) * 10=230 000	0	[(230 000+0) * 1,5% * 100%]*10=34 500	264 500	0,8	211 600 * (1+0,015) ³	221 266
3.	Sekretarki (AK ₃)	250 000	0	0	250 000	0,5	125 000 * (1+0,015) ³	130 710
	Razem (AK)	x	x	x	x	x	700 236 * (1+0,015) ³	732 222