

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 373

Branżowe problemy rachunkowości i podatków

Redaktorzy naukow
Zbigniew Luty
Aleksandra Łakomiak
Alicja Mazur



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2014

Redaktor Wydawnictwa: Anna Grzybowska

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Barbara Cibis

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:

www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,

w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej www.dbc.wroc.pl,

The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,

a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon

http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się

na stronie internetowej Wydawnictwa

www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie

wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

Wrocław 2014

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-435-6

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:

EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.

ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

Spis treści

Wstęp	9
Halina Buk: Prezentacja w sprawozdaniu finansowym praw do emisji gazów cieplarnianych na przykładzie spółek branży paliwowo-energetycznej....	11
Jolanta Chluska, Jolanta Rubik: Informacyjne aspekty rachunku kosztów w wycenie kontraktów długoterminowych	23
Zuzanna Firkowska-Jakobsze, Joanna Szwajcar: Istota oraz zasady prezentacji funduszy specjalnych w sprawozdaniu finansowym jednostki ...	34
Waldemar Gos, Stanisław Hońko: Rezerwy techniczno-ubezpieczeniowe – aspekty bilansowe i podatkowe	46
Olga Grzybek: Jakość informacji o wartościach niematerialnych prezentowanych w sprawozdaniach finansowych spółek telekomunikacyjnych.....	56
Natalia Jevseychikova: Instrumenty stymulacji podatkowej innowacyjnych procesów gospodarczych na Białorusi	66
Małgorzata Kamieniecka: Możliwości wykorzystania narzędzi rachunkowości finansowej w logistyce	77
Yury Karaleu: Procedura przekształcania pozycji sprawozdania finansowego zgodnie z Międzynarodowym Standardem Rachunkowości 29 „Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji”	89
Joanna Koczar: Usługi z zakresu rachunkowości jako usługi dla biznesu – aspekt międzynarodowy.....	107
Iwona Kumor, Lucyna Poniadowska: Odpisy aktualizujące należności jako instrument polityki rachunkowości kształtujący wynik finansowy na przykładzie spółek z branży energetycznej objętych WIG 30.....	119
Irina Lukyanova, Maria Shkliarova: Ewidencja aktywów biologicznych w gospodarstwach rolnych – białoruskie krajowe normy a MSSF	133
Aleksandra Łakomiak: Branżowe problemy rachunkowości i podatków ogrodniczych grup producentów rolnych	148
Przemysław Mućko: Uwarunkowania zmian w makropolicy rachunkowości funduszy własnych samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej	170
Wojciech A. Nowak: Rachunkowość sektora finansów publicznych jako rachunkowość branżowa.....	182
Anastazja Piekarska: Opodatkowanie małych gospodarstw rolnych na Białorusi.....	195
Edward Pielichaty: Zasady rachunkowości Banku w Świetle Rekomendacji U.....	208

Katarzyna Piotrowska: Użyteczność informacji sprawozdawczej spółek budowlanych w upadłości likwidacyjnej.....	217
Lucyna Poniatowska: Produkty rolne i zasady ich wyceny według polskich i międzynarodowych regulacji rachunkowości.....	229
Piotr Prewysz-Kwinto, Grażyna Voss: Wartości niematerialne i prawne w polskim przemyśle wydobywczym.....	241
Paweł Rumniak: Marka jako składnik aktywów przedsiębiorstwa.....	250
Adrian Ryba: Ewidencja i wycena aktywów biologicznych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej – artykuł dyskusyjny.....	261
Tatiana Verezubova: Rachunkowość i podatki – problemy białoruskich firm ubezpieczeniowych.....	272
Edward Wiszniowski: Rewolucja czy normalizacja rachunkowości spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych?.....	282
Aneta Wszelaki: Kwestie podatkowe w obszarze utworzenia rezerw celowych w bankach.....	296
Katarzyna Żuk: Wycena i ujęcie w rachunkowości produktów gotowych i półproduktów związanych z produkcją e-liquidów do e-papierosów.....	307

Summaries

Halina Buk: Presentation in the financial statement greenhouse gas emission quotas on the example of fuel and energy sector company.....	22
Jolanta Chluska, Jolanta Rubik: Informative aspects of cost accounting of long-term contracts valuation.....	33
Zuzanna Firkowska-Jakobsze, Joanna Sz wajcar: Essence and principles of special funds presentation in the financial statements of an entity.....	45
Waldemar Gos, Stanisław Hońko: Technical provisions – balance sheet and tax aspects.....	55
Olga Grzybek: Quality of information about intangible assets presented in the financial statements of telecommunications companies.....	65
Natalia Jevseychikova: Tax stimulation instruments of innovative economic processes in Belarus.....	76
Małgorzata Kamieniecka: The possibilities to use the tools of financial accounting in logistics.....	88
Yury Karaleu: Adjustment procedure of financial statements indicators in accordance with IAS 29 "Financial Reporting in Hyperinflationary Economies".....	106
Joanna Kocz ar: Accounting services as services for business – international aspect.....	118

Iwona Kumor, Lucyna Poniatowska: Allowances for revaluation of receivables as an instrument of accounting policy shaping the financial result on example of WIG 30 companies from energy segment	132
Irina Lukyanova, Maria Shkliarova: The accounting of biological assets at agricultural enterprises: Belarusian local standards and IFRS	147
Aleksandra Łakomiak: Accounting and taxation issues in branch of horticultural producer groups	169
Przemysław Mućko: Circumstances of changes in the accounting macro-policy for equity of independent public health care organizations.....	181
Wojciech A. Nowak: Public finance sector accounting as an industry accounting	194
Anastazja Piekarska: Taxation of small agricultural enterprises in the Republic of Belarus	207
Edward Pielichaty: The rules of bank accounting in the light of Recommendation U	216
Katarzyna Piotrowska: Usefulness of the information reporting of construction companies in liquidation	228
Lucyna Poniatowska : Agricultural products and principles of their valuation by Polish and international accounting regulations.....	240
Piotr Prewysz-Kwinto, Grażyna Voss: Intangible assets in Polish mining industry	249
Paweł Rumniak: Brand as a company asset.....	260
Adrian Ryba: Recording and valuation of biological assets in accordance with international financial reporting standards – discussion article	271
Tatiana Verezubova: Problems of accounting and taxation of Belarusian insurance companies	281
Edward Wiszniowski: A revolution or accounting normalization of cooperative credit unions?	295
Aneta Wszelaki: Tax issues in the creation of specific provisions in banks...	305
Katarzyna Żuk: Recognition and measurement in accounting of ready-made products and semi-finished products connected with the production of e-liquids to e-cigarettes	318

Joanna Koczar

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

USŁUGI Z ZAKRESU RACHUNKOWOŚCI JAKO USŁUGI DLA BIZNESU – ASPEKT MIĘDZYNARODOWY

Streszczenie: W ostatnich latach Polska stała się jednym z europejskich i światowych liderów w sektorze tzw. usług biznesowych. Rynek ten rozwija się głównie dzięki powstawaniu filii zagranicznych przedsiębiorstw (*captive offshoring*) lub korzystaniu z usług już istniejących podmiotów (*offshore outsourcing*). Coraz częściej polskie podmioty świadczą usługi z zakresu szeroko rozumianej rachunkowości dla przedsiębiorstw (lub/i ich oddziałów) zlokalizowanych w krajach całkowicie odmiennych pod względem języka, kultury, tradycji czy obowiązującego prawa. Celem artykułu jest próba identyfikacji czynników mających wpływ na rozwój usług z zakresu rachunkowości świadczonych przez podmioty prowadzące działalność w Polsce. Zastosowane metody badawcze to analiza opisowa i dedukcja oraz studium przypadku. W badanym przedsiębiorstwie, świadczącym usługi z zakresu rachunkowości dla zagranicznych oddziałów spółki matki, mającym przejąć księgi rachunkowe rosyjskiego oddziału, przeprowadzono wywiad oraz obserwacje.

Słowa kluczowe: outsourcing, offshoring, rachunkowość, usługi biznesowe, Rosja.

DOI: 10.15611/pn.2014.373.09

1. Wstęp

W rozwiniętych krajach, o nowoczesnej, opartej na wiedzy gospodarce, jedną z powszechnie występujących tendencji jest rozwój sektora usług. Tendencję tę obserwuje się od kilku lat również w Polsce. Można przy tym stwierdzić, zarówno na podstawie danych Głównego Urzędu Statystycznego, jak i badań prowadzonych przez różne podmioty, że jedną z najbardziej dynamicznie rozwijających się gałęzi usług są usługi związane z obsługą działalności gospodarczej, które potocznie nazywane są usługami biznesowymi czy usługami dla biznesu. Wachlarz tego typu usług jest stosunkowo szeroki, obejmuje usługi informatyczne, prawne, usługi z zakresu rachunkowości i podatków, zarządzania, jak również wiele innych. Warto podkreślić, że już od dawna nie są to tzw. proste usługi (związane np. ze sprzątnięciem pomieszczeń, czy cateringiem) ani usługi słabo związane z podstawową działalnością podmiotu, których rozwój był charakterystyczny dla pierwszej fazy roz-

woju usług biznesowych [Koczar 2008, s. 319]. Dzisiaj są to usługi świadczone często przy wykorzystaniu zaawansowanych technologii. Jak podkreśla się w literaturze, sektor ten przestał być uznawany za niepodatny na innowacje [Węgrzyn 2009, s. 30].

Korzystanie z usług zewnętrznych odbywa się na zasadach outsourcingu, czyli wydziałania z działalności przedsiębiorstwa pewnych funkcji (w całości lub w części) i przekazywaniu ich zewnętrznemu dostawcy, tak aby przedsiębiorstwo to mogło osiągać swoje cele [Grover, Teng, Cheon 1998, s. 80].

W praktyce takie wydzielenie funkcji ma dzisiaj często postać nazywaną *offshore outsourcing*, lub *captive offshoring*. Polega to na przeniesieniu w całości lub w części działalności danego podmiotu do innego kraju poprzez powołanie zagranicznej filii przedsiębiorstwa, tzw. spółki córki (*captive offshoring*) lub na wykorzystaniu wyspecjalizowanych dostawców, świadczących potrzebne usługi za granicą (*offshore outsourcing*) [Malik 2013, s. 204]. Wśród wyspecjalizowanych zewnętrznych dostawców występują podmioty zarówno świadczące usługi jako globalni dostawcy, jak i takie, których zasięg działania jest lokalny, a kapitał, który stanowi podstawę ich istnienia, pochodzi z kraju, w którym są zlokalizowane.

Nie ulega wątpliwości, że *offshoring* znacząco przyczynił się do rozwoju polskiego rynku usług biznesowych. Według raportu Tholons polskie miasta, takie jak Kraków, Warszawa i Wrocław, znajdują się na liście stu najlepszych lokalizacji dla projektów outsourcingowych na świecie [Grycuk 2014].

Celem artykułu jest próba identyfikacji czynników mających wpływ na rozwój usług z zakresu rachunkowości świadczonych przez podmioty prowadzące działalność w Polsce. Jako metody badawcze zastosowano analizę opisową i dedukcję oraz studium przypadku. W wybranym do badań przeprowadzonych w praktyce gospodarczej podmiocie, przedsiębiorstwie działającym na polskim rynku, świadczącym usługi z zakresu rachunkowości dla zagranicznych oddziałów spółki matki, które wkrótce przejmie księgi rachunkowe oddziału rosyjskiego, przeprowadzono wywiad oraz obserwacje.

2. Usługi biznesowe jako branża

Zgodnie z jedną z wielu podobnych definicji, usługi biznesowe są to świadczenia związane z prowadzeniem działalności gospodarczej i obsługą przedsiębiorstw [Chilimoniuk-Przeździecka 2011, s. 43]. Warto zauważyć, że definicja ta opiera się na podmiocie gospodarczym jako odbiorcy usług. Nie precyzuje natomiast rodzaju usług, które do tej kategorii mogą zostać zaliczone, ani tego, czy chodzi o proste kupowanie usług, czy też strategiczną, długofalową współpracę (np. *outsourcing*) [Koczar 2005, s. 8-11].

Według GUS usługi tego rodzaju są tymi, które wyspecjalizowani usługodawcy świadczą na rzecz podmiotów zlecających usługi, aby mogły one poprawić swoją konkurencyjność i wydajność oraz zwiększyć efektywność [*Rynek wewnętrzny w*

1996 r. ... 1997, s. 89]. Podmioty świadczące takie usługi, klasyfikowane wcześniej jako obsługa działalności gospodarczej, zwiększyły swoje obroty o niemal 90% (porównując dane z IV kwartału 2008 r. z danymi IV kwartału 2000 r.). Do usług tych (wg PKD, sekcja K, dział 74) zaliczano:

- działalność prawniczą,
- **rachunkowo-księgową**,
- doradztwo,
- zarządzanie holdingami,
- działalność w zakresie architektury i inżynierii,
- badania i analizy techniczne,
- reklamę,
- rekrutację i udostępnianie pracowników,
- działalność detektywistyczną i ochroniarską,
- sprzątanie i czyszczenie obiektów
- działalność komercyjną, gdzie indziej nie sklasyfikowaną (np. fotograficzna, tłumaczenia, obsługa sekretarska, pakowanie) [Rynek wewnętrzny w 2008 r. ... 2009, s. 6-28].

Nową, obowiązującą obecnie, klasyfikację usług biznesowych przedstawiono w tab. 1.

Tabela 1. Klasyfikacja usług biznesowych

Lp.	Rodzaj usługi	Klasy/działy PKD
1	Działalność wydawnicza w zakresie oprogramowania	58,2
2	Działalność związana z oprogramowaniem i doradztwem w zakresie informatyki oraz działalność powiązana	62,0
3	Przetwarzanie danych; zarządzanie stronami internetowymi (<i>hosting</i>) i podobna działalność; działalność portali internetowych	63,1
4	Działalność prawnicza, działalność rachunkowo-księgową i doradztwo podatkowe	69,0
5	Doradztwo związane z zarządzaniem	70,2
6	Działalność w zakresie architektury i inżynierii, badania i analizy techniczne	71,0
7	Reklama, badanie rynku i opinii publicznej	73,0
8	Działalność związana z zatrudnieniem	78,0

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Rynek wewnętrzny w 2012 r... 2013, s. 21].

W raporcie odnotowano, że w ostatnich latach rynek tych usług dynamicznie się rozwija, przy czym stwierdzenie to opiera się na danych dotyczących podmiotów z liczbą pracujących powyżej 9 osób¹. Należy przy tym podkreślić, że w 2011 r. działalność sklasyfikowana wg PKD: dział 69 Sekcja M (obejmująca usługi rachun-

¹ Badanie nie obejmuje zatem małych podmiotów, w tym prowadzących działalność o zasięgu lokalnym, tzw. biur rachunkowych.

kowo-księgowo) odznaczała się najwyższym odsetkiem przychodów ze sprzedaży usług za granicą (30% przychodów netto ze sprzedaży). Warto również zauważyć, że największy udział w strukturze przychodów ze sprzedaży (36,7%) stanowiły usługi rachunkowo-księgowe (PKWiU 69.20.2) [*Rynek wewnętrzny w 2012 r...* 2013, s. 21-23]. Podsumowując, klasyfikacja działalności zaliczanych z punktu widzenia GUS do usług biznesowych, mimo stosunkowo krótkiego okresu rozwoju tego typu usług, po pierwsze, zdążyła się zmienić, po drugie, należy podkreślić, że pewne usługi są w tej klasyfikacji pominięte. Rodzi to określone problemy, związane między innymi z ustaleniem liczby osób zatrudnionych w tego rodzaju usługach czy wartości wskaźników świadczących o miejscu usług biznesowych w tzw. III sektorze (usług) [Zajdel (2014)].

W praktyce ukształtowało się nieco inne podejście do delimitacji usług biznesowych, jako, jak można powiedzieć, określonej branży. Wydaje się, że w naturalny sposób podstawą tego wydzielenia stało się raczej podejście popytowe niż podażowe. Do branży tej zaliczane są usługi takie jak [www.youngpro.pl (2014)]:

- **finanse i księgowość**,
- doradztwo podatkowe,
- IT,
- badania i rozwój,
- obsługa klienta,
- zarządzanie zasobami ludzkimi,
- usługi finansowe,
- wsparcie procesów decyzyjnych,
- zarządzanie zaopatrzeniem,
- inne (np. obsługa prawna) [Grycuk 2014].

Oddzielny problem, poza określeniem zakresu branży, stanowi stosowane w praktyce nazewnictwo, dotyczące podmiotów ją reprezentujących. Podmioty świadczące usługi biznesowe w przedstawionym zakresie nazywane są w praktyce najczęściej centrami usług biznesowych lub centrami usług wspólnych. Świadczą one usługi głównie z zakresu: obiegu dokumentów, *call center*, finansów i rachunkowości, zarządzania zasobami ludzkimi, outsourcingu sił sprzedaży, IT, kadr i płac, logistyki i zarządzania zaopatrzeniem, badań i rozwoju [www.archidoc.pl; www.youngpro.pl (2014)]. Należy podkreślić, że od lat największa grupa tych podmiotów zajmuje się usługami z zakresu rachunkowości i finansów.

O tym, że można mówić o branży usług biznesowych, świadczy dodatkowo fakt, że ma ona swoje stowarzyszenie, które pełni funkcje zarówno integrujące, jak i wspierające. Stowarzyszeniem tym jest Association of Business Service Leaders (ABSL)².

² Związek Liderów Sektora Usług Biznesowych. Związek ten był jedną z organizacji lobbujących za najnowszą zmianą Kodeksu Pracy, umożliwiającą pracę w niedziele i święta na rzecz zagranicznych partnerów.

Różnice klasyfikacyjne i różnice w nazewnictwie utrudniają analizę zarówno rozwoju usług biznesowych, jak i tych z nich, które można zaliczyć do usług z zakresu szeroko pojętej rachunkowości.

3. Czynniki stymulujące i hamujące rozwój branży

Niewątpliwie do rozwoju branży usług biznesowych w Polsce przyczynił się globalny kryzys, który zmusił wiele przedsiębiorstw do szukania oszczędności (zmniejszenie kosztów) i podniesienia efektywności. Spowodowało to rosnące zainteresowanie zagranicznych podmiotów zlokalizowaniem za granicą, w tym w Polsce swoich filii (*captive offshoring*), lub korzystaniem z usług prowadzących w Polsce działalność, wyspecjalizowanych podmiotów (*offshore outsourcing*). Skłania to do postawienia pytania o czynniki wpływające na atrakcyjność Polski jako lokalizacji, w której świadczone są usługi biznesowe. Należy przy tym podkreślić, że w Polsce realizowane są strategiczne zadania i elementy procesów charakteryzujących się wysokim stopniem zaawansowania. Proste zadania trafiają do innych lokalizacji (np. do Indii).

Na podstawie analizy różnych źródeł oraz przeprowadzonych w praktyce badań ustalono, że na rozwój branży usług biznesowych mogą mieć wpływ różne czynniki (tab. 2).

Obecnie w Polsce branża ta nie odczuwa spowolnienia gospodarczego, zwiększa się w niej zatrudnienie. Koszty pracy nie są już jednak o wiele niższe niż w krajach zachodnich.

Znajomość języka angielskiego, jako uniwersalnego języka biznesu, jest w praktyce uznawana za standard. Jest on używany podczas wykonywania 96% usług. Drugim najczęściej używanym jest język niemiecki (86% podmiotów). Usługi w języku polskim świadczone są w około 75% podmiotów z tej branży. Jednak należy podkreślić, że wśród języków używanych w tej branży znaczące miejsce zajmują również języki skandynawskie (norweski, duński, szwedzki), języki z grupy romańskiej (francuski, hiszpański, włoski), ale również w znacznym procencie języki słowiańskie krajów sąsiadujących z Polską (rosyjski, czeski, słowacki). Rośnie też rola języków niszowych [www.youngpro.pl (2014)]. Rosnąca liczba stale przebywających w Polsce obcokrajowców, szczególnie studentów np. z Ukrainy, Białorusi, Rosji i innych krajów, stwarza dodatkowe możliwości zatrudniania osób, które znają co najmniej dwa języki obce (przy czym angielski jako standardowy, polski – jako obcy język, a jeden z pożądaných przez pracodawców języków obcych, słowiańskich czy niszowych, jest dla tych osób językiem ojczystym lub tradycyjnie nadal używanym w danym kraju). W powszechnej opinii wzrasta również wydajność pracy.

Należy podkreślić, że głównym atutem Polski jako lokalizacji usług biznesowych jest kapitał ludzki, co przy dobrym położeniu geograficznym, stabilnej sytuacji politycznej i poprawiającej się infrastrukturze buduje przewagę konkurencyjną.

Tabela 2. Czynniki wpływające na rozwój usług dla biznesu (w tym usług z zakresu rachunkowości)

Grupa	Czynnik	Oczekiwania branży
Pracownicy	koszty pracy	niskie
	kompetencje i umiejętności zawodowe	wysokie
	znajomość języków obcych	angielski i język dodatkowy (np. język klienta)
	wydajność pracy	wysoka, z tendencją wzrostową
Technologia	Internet	niski koszt, wysoki poziom dostępności i jakości
	usługi telekomunikacyjne	niskie koszty transmisji, wysoka jakość i dostępność
Infrastruktura	komunikacja (drogi, lotniska itp.)	niskie koszty korzystania, dobra lokalizacja, wysoki poziom
	powierzchnia biurowa	niskie koszty, wysoka jakość
Państwo–gospodarz	sytuacja polityczna	stabilna
	sytuacja gospodarcza	stabilna
	inwestycje zagraniczne	oczekiwane wsparcie
	instytucje	przyjazne, niski poziom korupcji, otwarte na współpracę
	prawo pracy	elastyczne, umożliwiające dostosowanie do potrzeb klienta
	położenie geograficzne	bliskość położenia, i/lub możliwość rozwiązania problemów stref czasowych
	współpraca między nauką i biznesem	silne związki
	kultura	podobieństwo kulturowe do kraju klienta

Źródło: opracowanie własne na podstawie cytowanych źródeł internetowych, artykułów naukowych oraz wywiadów przeprowadzonych na potrzeby niniejszego artykułu.

Jako głównych konkurentów Polski znajdujących się w najbliższym otoczeniu w branży omawianych usług wymienia się najczęściej Czechy i Słowację, między innymi ze względu na wysokie oceny dotyczące przyjaznego podejścia do inwestycji zagranicznych, co może mieć szkodliwy wpływ na rozwój tej branży w Polsce.

Podsumowując, należy podkreślić, że według różnych źródeł Polska już wkrótce może zająć pierwsze w Europie, a piąte miejsce jako lokalizacja nowoczesnych usług biznesowych; według niektórych źródeł już teraz zajmuje w tej branży trzecie miejsce na świecie (po Chinach i Indiach). Pogarszająca się pozycja konkurencyjna Polski, o czym świadczy spadek, według ostatniego raportu World Economic Forum (WEF), na 42 miejsce na świecie [www.weforum.org... (2014)], podczas gdy, dla porównania, w 2010 r. Polska awansowała na 39 miejsce (był to awans o 7 miejsc), nie ma na to wpływu.

4. Rachunkowość w branży usług dla biznesu

Rozwój usługi z zakresu rachunkowości, stanowiących jedną z najczęściej świadczonych usług dla biznesu, również będzie zależał od wymienionych czynników. Jednak szczególną uwagę warto zwrócić na niektóre z nich.

Biorąc pod uwagę zwiększenie kompetencji zawodowych pracowników, warto podkreślić, że na rozwój usług z zakresu rachunkowości świadczonych przez zlokalizowane w Polsce podmioty nadal będzie miało wpływ doskonalenie kompetencji zawodowych pracowników, w czym główny udział mają szkoły wyższe.

Można rozważyć poszerzenie programów nauczania na takich kierunkach, jak rachunkowość czy finanse i rachunkowość (lub innych, podobnych), o umiejętności i kompetencje w zakresie znajomości i praktycznego stosowania norm rachunkowości i prawa podatkowego (nawet w podstawowym zakresie) obowiązującego w innych krajach. W praktyce oczywiście nie jest możliwe zapoznanie się w toku studiów ze wszystkimi, obowiązującymi nawet w Europie, rozwiązaniami, ale byłoby możliwe zawężenie takiego programu do kluczowych, z punktu widzenia pochodzenia klientów centrów usług biznesowych, krajów, w których mają oni swoje siedziby lub filie.

Kolejny aspekt stanowi umożliwienie nauki specjalistycznego, zawodowego języka. Rachunkowość ma swój specyficzny język, którego nauka tylko w języku ojczystym już nie wystarcza. Pracodawcy oczekują od kandydatów znajomości (najczęściej) języka angielskiego – jako standardu, a dodatkowo (najlepiej) jeszcze jednego języka obcego, ale nie używanego potocznie, a przede wszystkim zawodowo. Należy podkreślić, że istnieje bardzo dużo możliwości nauki i zdawania certyfikowanych egzaminów z tzw. języka biznesu (czy to angielskiego, czy innych języków), jednak z doświadczenia wynika, że nie jest to w większości przypadków język rachunkowości. Taka nauka języka zawodowego może być (a w zasadzie powinna być) połączona z uzyskiwaniem międzynarodowych certyfikatów zawodowych, a nie językowych (np. CIMA).

Do rozwoju usług z zakresu rachunkowości świadczonych dla zagranicznych klientów może również przyczynić się internacjonalizacja polskich szkół wyższych. Ma to szczególne znaczenie w zakresie badań naukowych ze względu na możliwość prowadzenia ich we współpracy z naukowcami w innych krajach. Nie bez znaczenia jest również wzrost liczby zagranicznych studentów, ponieważ ich obecność w naturalny sposób ułatwia młodym ludziom poznanie innych kultur, a co za tym idzie, zrozumienie tradycji i historii³. Ma to znaczenie dla rozumienia i interpretowania zjawisk gospodarczych i ułatwia realizację procesu informacyjnego rachunkowości. Natomiast obcokrajowcy absolwenci mogą być dobrymi kandydatami do pracy w analizowanej branży.

³ Szerzej o wpływie tradycji i religii na rachunkowość: [Karaleu 2013, s. 48].

Do działań sprzyjających rozwojowi usług z zakresu rachunkowości można zaliczyć wzmocnienie więzi nauki z praktyką gospodarczą. Obecnie współpraca ta, w powszechnej opinii, uważana jest za niewystarczającą. Praktycy (przedsiębiorcy) wskazują często w swoich wypowiedziach na zbyt dużą liczbę zagadnień teoretycznych w programach kształcenia, a co za tym idzie, niewystarczające umiejętności praktyczne absolwentów. Z drugiej strony proces nauczania napotyka często problemy związane ze swoistą niechęcią ze strony przedsiębiorstw do przyjmowania studentów na praktyki, związane na przykład z pisaniem prac rygorowych.

W wielu krajach, szczególnie Europy Wschodniej, wieloletni wysiłek włożony w proces dostosowywania krajowych norm rachunkowości do międzynarodowych standardów przyniósł już wymierny rezultat. Standaryzacja rachunkowości na poziomie sprawozdawczości finansowej nie jest już tylko postulatem. Jednak na bazie analizy występujących w praktyce problemów należy podkreślić, że w celu rozwiązania bieżących (ewidencyjnych i dokumentacyjnych) problemów konieczne wydaje się podjęcie prac zmierzających do standaryzacji organizacji szeroko pojętego procesu informacyjnego rachunkowości. Można założyć, że w praktyce nie jest możliwe, nie tylko ze względu na obowiązujące prawo, lecz także tradycje, ujednoczenie rozwiązań ewidencyjnych i dokumentacyjnych, wydaje się jednak możliwe przeprowadzenie badań, które pomogą zidentyfikować, przeanalizować i sklasyfikować występujące w praktyce podobieństwa i różnice, co może doprowadzić do stworzenia swoistych „map drogowych”, mających na celu ułatwienie działania systemu rachunkowości w warunkach międzynarodowych (zarówno prowadzenie ksiąg w innym kraju, jak i łączenie danych z filii znajdujących się w różnych krajach) poprzez zrozumienie lokalnych uwarunkowań.

W praktyce na problem możliwości rozwoju analizowanych usług należy również spojrzeć ze strony podmiotu gospodarczego. W rozważaniach pominięto większość czynników mikro- i makroekonomicznych, które w teorii i praktyce ekonomii zostały wielokrotnie zdiagnozowane jako czynniki ryzyka mogące mieć wpływ na rozwój podmiotów gospodarczych, skupiając się na studium przypadku jednego z podmiotów gospodarczych, świadczących usługi z zakresu rachunkowości na zasadach *offshoringu*, dotyczących problemów, które mogą pojawić się przy przejmowaniu ksiąg rachunkowych rosyjskiej filii. W ramach studium przeprowadzono wywiad oraz obserwacje pozwalające zebrać materiał do analizy.

Przeprowadzona analiza pozwala stwierdzić, że projekt, którego celem jest absorpcja przez podmiot zlokalizowany w Polsce prowadzenia ksiąg rachunkowych podmiotu zlokalizowanego w Rosji, budzi duże obawy, pomimo że badany podmiot ma w przejmowaniu ksiąg rachunkowych filii zlokalizowanych w Europie i na świecie spore doświadczenie. W każdym z przypadków proces przejęcia napotykał różnego rodzaju problemy (wśród których warto wymienić np. niewydolność systemu finansowo-księgowego), występują one również obecnie, ale w żadnym przypadku nie było tylu obaw jeszcze przed rozpoczęciem prac. Jako pierwszą wymieniono nieznaną obowiązuje w Rosji lokalnego prawa, zarówno bilansowego, jak

i prawa pracy czy prawa podatkowego. Jako drugi wskazano język rosyjski, szczególnie w kontekście używanego tam alfabetu (cyrylica).

Zwrócono również uwagę na niestabilną, szczególnie w ostatnim okresie, sytuację polityczną. Dodatkowym problemem, który może utrudnić zarówno wdrożenie projektu, jak i pracę na późniejszym etapie, jest obowiązek posiadania wiz, dotyczący zarówno Polaków, obywateli kraju będącego siedzibą badanego podmiotu, jak i Rosjan.

Nie wspomniano o poziomie korupcji i jakości instytucji.

Wśród czynników utrudniających działanie nie zostały wymienione ani fluktuacja kursów walutowych, ani inflacja.

Nie dostrzeżono również problemów kulturowych i religijnych.

Nie budzi obaw również znalezienie pracowników, którzy będą w stanie podjąć w Polsce obowiązki w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych. Z doświadczenia podmiotu wynika, że pracownicy zostaną zrekrutowani, ale będą musieli przejść proces szkolenia.

Wyrażone obawy, lub ich brak, można podsumować kilkoma stwierdzeniami. W Rosji prawo bilansowe, po wielu wprowadzonych zmianach, znacząco zbliżyło się do rozwiązań przyjętych w Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej (MSSF), jednak nosi wyraźne, lokalne cechy (co najprawdopodobniej nie będzie miało wpływu na współpracę, jeśli założyć, że ze względu na obecność macierzystego podmiotu na giełdzie konieczne jest przejście na standardy międzynarodowe). Jeżeli chodzi o rozwiązania podatkowe czy prawo pracy, należy liczyć się ze znacznymi różnicami.

Przy założeniu, że praca w głównej mierze będzie wykonywana przez odpowiednio dobrane osoby (znające język angielski i język rosyjski), sama znajomość języków nie będzie stanowiła problemu, chociaż, szczególnie w pierwszym okresie, pewne trudności może sprawić specyfika rosyjskiego języka rachunkowości (zawodowego). Jednak cyrylica może utrudnić kontakty np. drogą mailową (nieprawidłowe kodowanie w skrzynkach, „wpadanie” maili do spamu).

Sytuacja polityczna, szczególnie w ostatnim okresie (konflikt ukraiński), może rodzić problemy, a w powiązaniu z nią wahania kursów oraz wysoka, jak na stosunki europejskie, inflacja.

Za niedoszacowane należy uznać ryzyko związane zarówno z jakością zachowań różnego rodzaju instytucji, jak i z korupcją, ponieważ Rosja znajduje się pod tym względem w niechlubnej światowej czołówce [Koczar 2013, s. 169].

Jeśli chodzi o problemy kulturowe i religijne, to być może, nie będą one miały znaczenia ze względu na lokalizację filii w Moskwie⁴. Jednak należy podkreślić, że Rosja jest krajem wielonarodowościowym (ponad 30 różnych narodowości), a tym samym wielokulturowym. Kwestie religijne są trudne do przeanalizowania, ponieważ różne badania wykazują znaczące różnice w wielkości grup wyznawców

⁴ Trudno jest uciec od popularnego rosyjskiego stwierdzenia, które jednak w pełni oddaje panujące stosunki: Moskwa to nie Rosja.

poszczególnych religii (np. 54-73% chrześcijan, 4-16% muzułmanów), trudno też oszacować liczbę osób, które mają poglądy ateistyczne.

Przeprowadzony wywiad świadczy między innymi o tym, że wiedza na temat prowadzenia działalności gospodarczej w innych krajach jest stosunkowo niska, zwłaszcza jeśli chodzi o kraje Europy Wschodniej.

Niestety śledzenie rozwoju usług z zakresu rachunkowości świadczonych przez zlokalizowane w Polsce podmioty (niezależnie od tego, czy wziąć pod uwagę podmioty działające na zasadach *offshoringu*, czy też *outsourcingu*) w praktyce jest utrudnione. Na bazie prowadzonych w Polsce statystyk trudno jest wyraźnie wyodrębnić same usługi dla biznesu, a jeszcze trudniej te z nich, które należy uznać za usługi z zakresu rachunkowości. Przeszkodą są zarówno przyjęte klasyfikacje, jak i stosowane nazewnictwo (dotyczy to również nazewnictwa używanego w samej branży).

5. Podsumowanie

Od kilku lat rośnie znaczenie Polski jako lokalizacji usług biznesowych, wśród których znaczącą pozycję zajmują usługi z zakresu rachunkowości, świadczone w ramach *outsourcingu* i *offshoringu*.

Silnym impulsem do ich rozwoju był globalny kryzys, który zmusił przedsiębiorstwa do obniżenia kosztów prowadzonej działalności, jak i do poprawy efektywności, poprzez wydzielenie na zewnątrz nie tylko prostych czynności, ale całych, silnie związanych z podstawową działalnością, skomplikowanych procesów (w tym rachunkowości). Zmienne warunki wewnątrz, takie jak na przykład wzrost kosztów pracy, jak i na zewnątrz, w bliższym i dalszym otoczeniu Polski, takie jak na przykład poprawiająca się pozycja konkurencyjna innych krajów (otwartość na inwestycje zagraniczne, poprawa infrastruktury i inne), powodują, że działania na rzecz wzmacniania atrakcyjności Polski, jako miejsca świadczenia takich usług, powinny mieć charakter ciągły.

Pozytywny wpływ na rozwój usług z zakresu rachunkowości świadczonych w Polsce mogą mieć działania związane z kształceniem studentów, jak i kształceniem ustawicznym osób znajdujących się już poza systemem kształcenia na poziomie studiów wyższych uwzględniające naukę języków obcych (angielski i inne) w rozumieniu języka zawodowego (rachunkowości). Wpływ ten może również wzmocnić internacjonalizacja uczelni wyższych. Prowadzenie wspólnie z ośrodkami zagranicznymi badań naukowych może przyczynić się do zidentyfikowania, przeanalizowania oraz sklasyfikowania występujących w praktyce różnic i podobieństw obowiązującego prawa i doprowadzić do powstania tzw. map drogowych, ułatwiających działanie systemu rachunkowości w warunkach międzynarodowych.

Przeprowadzona analiza uprawnia również do postawienia postulatu poszerzenia procesu kształcenia na studiach wyższych w zakresie rachunkowości (rachunkowości i finansów) o kompetencje i umiejętności w zakresie znajomości norm

prawnych rachunkowości, obowiązujących w innych krajach (podstawą wyboru mogą być kraje, których w przeważającej części pochodzą obsługiwani w Polsce klienci, lub/i te, w których mają oni swoje filie). Należy również zwrócić uwagę na wzmocnienie współpracy między nauką a biznesem, ponieważ na podstawie przeprowadzonych wywiadów, jak i na podstawie ogólnie dostępnych źródeł można stwierdzić, że z obecnej współpracy nie są zadowoleni ani przedstawiciele praktyki, ani nauki.

Należy również dodać, że zauważalną przeszkodę w pełnej analizie miejsca usług z zakresu rachunkowości wśród wszystkich świadczonych usług dla biznesu stanowi używane w klasyfikacjach nazewnictwo i niejasne podziały występujące na poziomie prowadzonych badań statystycznych. Dotyczy to nie tylko usług z zakresu rachunkowości, lecz także samych usług dla biznesu.

Literatura

- Chilimoniuk-Przeździecka E., *Eksport usług biznesowych z Polski*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, nr 179, UE, Poznań 2011.
- Grover V., Teng J.T.C., Cheon M.J., *Towards a Theoretically-based Contingency Model of Information Systems Outsourcing*, [w:] L.P.Willcocks, M.C. Lacity (eds), *Strategic Sourcing of Information Systems*, Wiley&Sons, New York 1998.
- Grycuk A., *Centra nowoczesnych usług biznesowych w Polsce*, „Infos” 2014 nr 3 (163).
- Karaleu Y.Y., *Rozwój sprawozdawczości finansowej w przyszłości: tradycyjna rachunkowość a islamska koncepcja rachunkowości*, [w:] Luty Z., Łakomiak A., Mazur A. (red.), *Przyszłość rachunkowości i sprawozdawczości – założenia, zasady, definicje. Ujawnienia informacji w sprawozdaniu finansowym*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 314, UE, Wrocław 2013.
- Koczar J., *Rachunkowość w warunkach outsourcingu*, praca doktorska, Uniwersytet Ekonomiczny, Wrocław 2005.
- Koczar J., *Spoleczna odpowiedzialność biznesu a rosyjskie społeczeństwo*, [w:] J. Adamek, T. Orzeszko (red.), *Rola podmiotów sektora publicznego, gospodarstw domowych i przedsiębiorstw w kreowaniu i wspieraniu zrównoważonego rozwoju*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 297, UE, Wrocław 2013.
- Koczar J., *Zarządzanie podmiotem a outsourcing rachunkowości*, [w:] *Spoleczeństwo informacyjne. Stan i kierunki rozwoju w świetle uwarunkowań regionalnych*, Colin F. Hales (red.), Wydawnictwo Uniwersytetu Rzeszowskiego, Rzeszów 2008.
- Malik R., *Przenoszenie usług biznesowych do Polski: uwarunkowania, przebieg i skutki procesu*, „Kwartalnik Kolegium Ekonomiczno-Społecznego Studia i Prace” (Szkoła Główna Handlowa) 2013, nr 1.
- Rynek wewnętrzny w 1996 roku*, GUS, Warszawa 1997.
- Rynek wewnętrzny w 2008 r.*, GUS, Warszawa 2009.
- Rynek wewnętrzny w 2012 r.*, GUS, Warszawa 2013.
- Węgrzyn G., *Rola sektora usług we współczesnej ekspansji gospodarczej*, [w:] *Innowacyjność w skali mikro i makro*, red. B. Kryk, K. Piech, Instytut Wiedzy i Innowacji, Warszawa 2009.
- Zajdel M., *Przemiany trójsektorowej struktury zatrudnienia w Polsce w kontekście integracji z Unią Europejską*, <http://konferencja.edu.pl/ref8/pdf/pl/Zajdel-Lodz.pdf> (dostęp: 13.06.2014).

Źródła internetowe

www.archidoc.pl (06.06.2014).

www.youngpro.pl (17.07.2014).

www.weforum.org/reports/global-competitiveness-report-2013-2014 (21.06.2014).

ACCOUNTING SERVICES AS SERVICES FOR BUSINESS – INTERNATIONAL ASPECT

Summary: In recent years Poland has become one of the European and worldwide leaders in the sector of the so-called business services, to which numerous factors have contributed. This market develops, to a considerable extent, owing to the opening of Polish branches of foreign companies (captive offshoring) or making use of the existing specialised entities, running their business activity in Poland (offshore outsourcing). A considerable share in the market for business services is represented by broadly understood accounting services. Increasingly often Polish entities keep the books of accounts and tax and other records for enterprises (and/or their branches) located in the countries completely different in terms of language, culture, tradition or law in force. In practice, this leads to numerous problems. The purpose of this paper is to identify the factors affecting the development of accounting services provided by entities running their business activity in Poland. The research methodology included a descriptive analysis and a deductive approach. The subject of the research (interview), conducted in business practice, was one of the enterprises active on the Polish market, providing accounting services for foreign branches of the parent company, which will soon be responsible for keeping the books of accounts of a Russian branch.

Keywords: outsourcing, offshoring, accounting, business services, Russia.