

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 Poniatowska: 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

Olga Grzybek

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach

JAKOŚĆ INFORMACJI O WARTOŚCIACH NIEMATERIALNYCH PREZENTOWANYCH W SPRAWOZDANIACH FINANSOWYCH SPÓŁEK TELEKOMUNIKACYJNYCH

Streszczenie: Artykuł poświęcono jakości informacji sprawozdawczych na temat zasobów niematerialnych przedsiębiorstw. Przedstawiono cechy jakościowe informacji zgodne z Załoženiami Koncepcyjnymi do MSR, kryteria ujęcia wartości niematerialnych w bilansie oraz ich wymagane ujawnienia. Jakość informacji zweryfikowano drogą analizy sprawozdań finansowych spółek telekomunikacyjnych notowanych na rynku New Connect. Badania wskazują, że większość jednostek nie przykładą większej wagi do zapewnienia wysokiej jakości informacji. Bilans i informacja dodatkowa nie spełniają dwóch głównych cech jakościowych – przydatności i wierności prezentacji. Wierność prezentacji zmniejszają restrykcyjne zasady ujmowania składników, a także błędy w klasyfikowaniu i wycenie wartości niematerialnych. Powoduje to, że bilans nie oddaje rzeczywistej sytuacji majątkowej firmy. Zmiana tej sytuacji wymaga doskonalenia przepisów prawnych oraz zwiększenia motywacji spółek do prezentowania rzetelnych i pełnych informacji.

Słowa kluczowe: rachunkowość, wartości niematerialne, jakość informacji, telekomunikacja.

DOI: 10.15611/pn.2014.373.05

1. Wstęp

Zasoby niematerialne odgrywają istotną rolę we współczesnej gospodarce. Ich posiadanie w dużym stopniu decyduje o zdobyciu i utrzymaniu przez przedsiębiorstwa przewagi konkurencyjnej. Teoretycy i praktycy zarządzania doceniają ich wkład w tworzenie wartości przedsiębiorstwa oraz dostrzegają potrzebę wprowadzania narzędzi zarządzania tymi zasobami. Sprawozdawczość finansowa, ograniczona prawem bilansowym, opiera się temu trendowi. Jest to poniekąd uzasadnione – informacje przekazywane w sprawozdaniach finansowych powinny wiernie i rzetelnie odzwierciedlać sytuację majątkowo-finansową i wynik finansowy jednostki, co wymusza dużą dozę ostrożności i nierzadko hamuje zbyt optymistyczne przekonania zarządu co do posiadanego majątku i jego wartości.

Wierny i rzetelny obraz jednostki z jednej strony wymaga ujęcia w sprawozdaniu finansowym zasobów niematerialnych, istotnych z punktu widzenia raportowanej działalności, z drugiej zaś strony oczekuje się wiarygodności przekazywanych informacji. Wycena zasobów niematerialnych, wytworzonych przez jednostkę w trakcie jej organicznego rozwoju, nastęrcza szeregu wątpliwości i jest w dużym stopniu subiektywna, dlatego regulacje prawa bilansowego niemalże nie dopuszczają ich aktywowania. Wprowadzenie restrykcyjnych ograniczeń zarówno w krajowym, jak i międzynarodowym prawie bilansowym uzasadnia się koniecznością zapewnienia rzetelnych informacji. W konsekwencji rachunkowość niejednakowo traktuje zasoby niematerialne wytworzone przez jednostkę we własnym zakresie oraz zasoby niematerialne nabyte z zewnątrz. Powstaje pytanie, czy obowiązujące regulacje rzeczywiście zapewniają wysoką jakość informacji sprawozdawczych o zasobach niematerialnych jednostek. Artykuł jest próbą odpowiedzi na tak postawione pytanie. W badaniach wykorzystano studia literatury przedmiotu i regulacji prawa bilansowego oraz analizę sprawozdań finansowych spółek notowanych w sektorze telekomunikacji na rynku New Connect.

2. Cechy jakościowe informacji wg Założeń Koncepcyjnych do MSR

Informacje finansowe przekazywane w sprawozdaniu finansowym powinny cechować się wysoką jakością. Za fundamentalne cechy jakościowe informacji uznano przydatność i wierną prezentację [*Międzynarodowe Standardy...* 2011, Założenia koncepcyjne MSSF par. CJ4-5]. Ponadto użyteczność informacji rośnie, jeżeli są one porównywalne, weryfikowalne, podane w odpowiednim czasie i zrozumiałe.

Informacja przydatna to informacja, która ma wpływ na decyzje podejmowane przez jej użytkowników. Cechują ją [Kamela-Sowińska 2007, s. 140-141]:

- wartość prognostyczna – umożliwia adresatom sprawozdania finansowego prognozowanie zdarzeń przyszłych,
- wartość potwierdzająca – ułatwia ocenę przeszłych zdarzeń,
- wartość znacząca – istotność, która oznacza, że pominięcie lub zniekształcenie informacji wpływa na decyzje użytkowników.

Wierna prezentacja oznacza, że przekazywane informacje wiernie odzwierciedlają zjawiska, których dotyczą. Wierna prezentacja obejmuje kompletność, neutralność oraz brak błędów (zob. [<http://www.ifrs.org/...> (2014)]).

Współczesny model rachunkowości, posługujący się w pewnych obszarach kosztem historycznym, w innych zaś wartością godziwą, niekoniecznie zapewnia informacje przydane i wiernie prezentujące rzeczywistość gospodarczą. Wskazane dwie fundamentalne cechy jakościowe, z punktu widzenia inwestorów, mogą ze sobą konkurować: informacje prospektywne, częstokroć oceniane jako bardziej przydatne, uzyskiwane są na podstawie szeregu subiektywnych osądów, co ogra-

nicza ich neutralność. W skrajnych opiniach wyraża się przekonanie, że cecha bezstronności „z założenia” kłóci się z przydatnością informacji, którą można rozpatrywać jedynie z punktu widzenia konkretnego użytkownika informacji [Rówińska 2013, s. 378].

3. Ujmowanie informacji o wartościach niematerialnych w bilansie

Wartości niematerialne stanowią specyficzną grupę aktywów. Polskie i międzynarodowe regulacje rachunkowości nieco odmiennie je definiują, a także przewidują szereg wymagań co do ich aktywowania w bilansie. Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 14 Ustawy o rachunkowości wartości niematerialne to nabyte przez jednostkę, zaliczone do aktywów trwałych, nadające się do gospodarczego wykorzystania, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok i wykorzystywane na potrzeby jednostki prawa majątkowe, a także nabyta wartość firmy i koszty zakończonych prac rozwojowych. Według prawa międzynarodowego składnik wartości niematerialnych to możliwy do zidentyfikowania niepieniężny składnik aktywów, nieposiadający fizycznej postaci [Rozporządzenie Komisji... 2008; *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości* ... 2011 (MSR 38, par. 8)].

MSR 38 wprowadza określone wymagania, które musi spełniać składnik majątku zaliczany do wartości niematerialnych. Są to:

1. Kryteria zawarte w definicji składnika wartości niematerialnych:

- możliwość zidentyfikowania oddzielnie od wartości firmy,
- sprawowanie kontroli nad danym składnikiem,
- istnienie przyszłych korzyści ekonomicznych związanych z danym składnikiem.

2. Kryteria dotyczące ujęcia:

- prawdopodobieństwo uzyskania przez jednostkę korzyści ekonomicznych, przyporządkowanych danemu składnikowi,
- możliwość wiarygodnego ustalenia ceny nabycia lub kosztu wytworzenia składnika.

Regulacje międzynarodowe wprawdzie nie wprowadzają warunku nabycia danego składnika wartości niematerialnych (pozyskania z zewnątrz), jednocześnie jednak wprost zakazują aktywowania takich pozycji, jak znaki firmowe, tytuły czasopism i tytuły wydawnicze, wykazy odbiorców (MSR 38, par. 63), wytworzone przez jednostkę we własnym zakresie. Ponadto wskazuje się, że ujęcie niektórych składników w bilansie jest mało prawdopodobne ze względu na trudności z udowodnieniem spełnienia przez nie kryterium sprawowania kontroli (np. kompetencje pracowników, udział w rynku, relacje z odbiorcami i ich lojalność).

Obowiązujące w międzynarodowym prawie rachunkowości kryteria powodują, że ujęcie w bilansie wartości niematerialnych wytworzonych we własnym zakresie jest w zasadzie ograniczone do prac rozwojowych. Tutaj także konieczne jest speł-

nienie dodatkowych wymagań. MSR 38 – w przeciwieństwie do regulacji polskich – uznaje za składnik wartości niematerialnych także trwające prace rozwojowe, o ile spełniają definicję aktywów.

Składniki aktywów prezentowane są w bilansie z podziałem na grupy aktywów o podobnym charakterze i sposobie użytkowania w działalności jednostki. Stopień szczegółowości prezentacji wymagany regulacjami polskimi nie pokrywa się z proponowanym podziałem w prawie międzynarodowym, co zaprezentowano w tabeli. O ile Ustawa o rachunkowości narzuca wzór bilansu, o tyle Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR) wskazują jedynie rozwiązania przykładowe – jednostki, w zależności od potrzeb informacyjnych, mogą łączyć te grupy w bardziej ogólne lub też wyodrębniać mniejsze zbiory (tab. 1).

Tabela 1. Grupy wartości niematerialnych wg Ustawy o rachunkowości i MSR 38

Wartości niematerialne i prawne wg Ustawy o rachunkowości	Wartości niematerialne wg MSR 38
1. Koszty zakończonych prac rozwojowych	1. Znaki towarowe (produktów)
2. Wartość firmy	2. Tytuły czasopism i tytuły wydawnicze
3. Inne wartości niematerialne i prawne	3. Oprogramowanie komputerowe
4. Zaliczki na wartości niematerialne i prawne	4. Licencje i franchising
	5. Prawa autorskie, patenty i inne przemysłowe prawa własności, prawa operatorskie i związane ze świadczeniem usług
	6. Receptury, formuły, modele, projekty i prototypy
	7. Wartości niematerialne w toku wytwarzania

Źródło: opracowanie własne.

4. Ujawnienia informacji w przedmiocie wartości niematerialnych

Restrykcyjne przepisy prawa bilansowego – zarówno krajowego, jak i międzynarodowego – w zakresie ujmowania w bilansie wartości niematerialnych wytworzonych przez jednostkę we własnym zakresie powodują wzrost roli informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego. Podkreśla się, że ta część sprawozdania finansowego odgrywa kluczową rolę w ocenie sytuacji majątkowo-finansowej jednostki [Głębocka 2013, s. 553]. W odniesieniu do zasobów niematerialnych, w dużej części nieujętych w aktywach, rola ta jest nie do przecenienia. W informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego jednostki prezentują rozszerzone informacje o posiadanych składnikach majątku, przy czym minimalny ich zakres określają regulacje prawne. Zakres ujawnień w przedmiocie wartości niematerialnych zaprezentowano w tab. 2.

Tabela 2. Zakres ujawnień wg polskiego i międzynarodowego prawa bilansowego

Rodzaj ujawnianych informacji	Regulacje polskie	Regulacje międzynarodowe
Przyjęte metody wyceny wartości niematerialnych, w tym ich amortyzacja	+	+
Zmiany wartości grup rodzajowych wartości niematerialnych oraz ich umorzenia, z wyszczególnieniem przyczyn zmian wartości	+	+
Pozycja rachunku zysków i strat, w której zawarto amortyzację wartości niematerialnych	-	+
Kwota dokonanych lub odwróconych odpisów aktualizujących wartość danego składnika wraz z dodatkowymi ujawnieniami, wymaganymi regulacjami o utracie wartości	+	+
Informacje o charakterze i skutkach zmian wartości szacunkowych	+ zmiany polityki rachunkowości	+
Opis, wartość bilansowa i pozostały okres amortyzacji pojedynczych istotnych składników	-	+
Wartość bilansowa składników stanowiących zabezpieczenie zobowiązań	+	+
Opis składników w pełni zamortyzowanych, ale nadal wykorzystywanych	-	+ zalecane
Opis składników kontrolowanych przez jednostkę, które nie spełniają kryteriów ujęcia w bilansie	-	+ zalecane
Nakłady na prace badawcze i rozwojowe, ujęte w ciągu okresu sprawozdawczego jako koszt	-	+
Kwota zobowiązań umownych do nabycia wartości niematerialnych	-	+
Początkowa wartość godziwa, wartość bilansowa i przyjęty model wyceny składników pozyskanych w drodze dotacji rządowej	-	+
Dla sprawozdania finansowego za okres, w którym nastąpiło połączenie rozliczane metodą nabycia: wartość godziwa przejętych aktywów netto (także wartości niematerialnych), wartość firmy i zasady jej amortyzacji	+	+
Dla składników o nieokreślonym okresie użytkowania – powody oszacowania okresu użytkowania jako nieokreślonego oraz wartość bilansowa	ustawa nie dopuszcza nieokreślonego czasu użytkowania	+
Wartość bilansowa składników wycenianych w wartości przeszacowanej, data przeszacowania, metoda i znaczące założenia do oszacowania wartości, kwota nadwyżki z przeszacowania oraz wartość bilansowa tych składników, jaka byłaby ujęta w bilansie według modelu ceny nabycia lub kosztu wytworzenia	ustawa nie dopuszcza modelu wyceny według wartości przeszacowanej	+
Dodatkowe informacje, które w istotny sposób mogą wpłynąć na ocenę sytuacji jednostki	+	+

Źródło: opracowanie własne.

Regulacje międzynarodowe przyjmują szerszy zakres ujawnień niż krajowe regulacje rachunkowości, co powinno zwiększać użyteczność decyzyjną sprawozdania finansowego. Niemniej jednak wskazuje się, że częstokroć informacja dodatkowa jest pomijana w analizie sprawozdania finansowego – nawet przez analityków giełdowych [Grabiński 2013]. Ponadto informacje finansowe przekazywane w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego postrzegane są jako mniej istotne od informacji zawartych w bilansie czy rachunku zysków i strat. Wniosek taki płynie z obserwacji reakcji rynku kapitałowego oraz badań ankietowych przeprowadzanych wśród użytkowników sprawozdań finansowych, a także wśród biegłych rewidentów [Grabiński 2013].

Opisana sytuacja jest niepokojąca w odniesieniu do wszystkich pozycji bilansu i rachunku zysków i strat, w szczególności zaś przy postrzeganiu zasobów niematerialnych. Jak już podkreślono, znaczna część zasobów niematerialnych nie jest ujęta w bilansie w ogóle, a wartości niematerialne prezentowane w bilansie stanowią w głównej mierze składniki nabyte z zewnątrz jednostki. Nabycie to może przybierać formę zakupu, pozyskania w drodze dotacji rządowej, aportu czy też przejęcia w wyniku połączenia przedsiębiorstw. Tym samym jest to zbiór niejednorodny, którego wartość początkowa ustalana jest na poziomie ceny nabycia lub też wartości godziwej. Brak w tym zakresie wystarczająco szczegółowych informacji dodatkowych lub też pomijanie ich lektury w analizie sprawozdania finansowego uniemożliwiają pełne zrozumienie sytuacji finansowej jednostki i perspektyw jej rozwoju. Kwestia ta odgrywa istotną rolę zwłaszcza w branżach wysoce innowacyjnych, dla których zasoby niematerialne stanowią podstawę budowania przewagi konkurencyjnej. Wydaje się, że ranga omawianego zagadnienia niekoniecznie musi korelować z wysokim udziałem wartości niematerialnych w ogóle aktywów – jak zaznaczono, jednostki rozwijające zasoby niematerialne we własnym zakresie mają bardzo ograniczone możliwości ich ujęcia w aktywach, co nie świadczy o braku takich zasobów.

5. Ocena jakości informacji sprawozdawczych o zasobach niematerialnych

W celu oceny jakości informacji o zasobach niematerialnych jednostek dokonano analizy sprawozdań finansowych za 2012 r. spółek notowanych na rynku New Connect działających w branży telekomunikacyjnej. Wybór jednostek podyktowany był potencjalnie wysokim stopniem wykorzystywania zasobów niematerialnych przez podmioty wybranego sektora gospodarki oraz dostępnością raportów finansowych. Analizie podlegały sprawozdania finansowe 11 spółek, których akcje były notowane w kwietniu 2014 roku. Dwie spośród nich sporządziły sprawozdanie finansowe wg Międzynarodowych Standardów Rachunkowości/Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MRS/MSSF), pozostałe stosują regulacje polskie.

Udział raportowanych wartości niematerialnych w całości aktywów sektora wynosił 9%. Zasoby te stanowią istotny składnik majątku, przy czym należy zwracać sobie sprawę z prawdopodobnie wysokiej wartości składników niespełniających kryteriów aktywowania. Dla poszczególnych jednostek wskaźnik udziału bilansowych wartości niematerialnych w sumie bilansowej wahał się od zera do 53%, cechuje się więc dużym zróżnicowaniem.

Wszystkie badane jednostki, także stosujące MSR/ MSSF, w bilansie zaprezentowały wartości niematerialne z podziałem zgodnym ze wzorem bilansu w regulacjach polskich. Koszty zakończonych prac rozwojowych ujęły 2 jednostki, wartość firmy wystąpiła także w 2 sprawozdaniach finansowych, zaliczki na wartości niematerialne wystąpiły tylko w 1 jednostce. 9 jednostek posiada „inne wartości niematerialne”, a 1 spółka nie posiada wartości niematerialnych w ogóle.

Dwie spółki, które wykazały w bilansie pozycję „wartość firmy”, cechują się najwyższym udziałem wartości niematerialnych w sumie aktywów (53 i 32%). Wskaźnik ten dla spółek, które nie dokonywały połączeń (lub przynajmniej nie zidentyfikowały wartości firmy przy połączeniu), wynosił maksymalnie 15%. Znacznie niższy poziom wskaźnika dla spółek, które nie podlegały połączeniu, świadczy – zdaniem autora – raczej o organicznym rozwoju tych jednostek i w związku z tym o braku możliwości aktywowania wartości niematerialnych niż o rzeczywistej niskiej wartości zasobów niematerialnych.

Najczęściej prezentowaną grupą bilansową wartości niematerialnych są „inne wartości niematerialne i prawne” (9 z 11 sprawozdań finansowych). Istotne jest, iż w przypadku aż 7 spółek była to jedyna grupa prezentowanych wartości niematerialnych, dla kolejnej jednej spółki grupa ta stanowiła 95% wartości niematerialnych i prawnych (pozostałe 5% to koszty zakończonych prac rozwojowych).

W zakresie informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego wszystkie spółki miały obowiązek prezentować co najmniej przyjęte metody wyceny wartości niematerialnych i prawnych, zmiany wartości brutto i umorzenia w ciągu roku obrotowego, informacje o dokonywanych odpisach aktualizujących wartość, o zmianach przyjętej polityki rachunkowości oraz o ustanowionych zabezpieczeniach na wartościach niematerialnych.

Wszystkie jednostki wywiązały się z obowiązku ujawnienia przyjętej metody wyceny oraz uzgodnienia zmian wartości brutto i naliczonego w ciągu roku umorzenia. Należy wskazać, że często stosowanym rozwiązaniem jest wykorzystywanie stawek podatkowych do naliczania odpisów amortyzacyjnych, niektóre jednostki wskazują zaś okres amortyzacji jako okres ekonomicznej użyteczności składnika, bez podania, ile wynosi on dla poszczególnych grup wartości niematerialnych (patentów, oprogramowania itd.).

Z powyższego wynika, że jednostki wypełniają należycie ustawowe obowiązki w zakresie ujawniania informacji o wartościach niematerialnych (pozostałe obowiązkowe ujawnienia zależą od wystąpienia określonych okoliczności). Należy jednak zwrócić uwagę, że tylko jedna jednostka w informacji dodatkowej dokonała

uszczegółowienia grupy „inne wartości niematerialne”, wyodrębniając koncesje, patenty i oprogramowanie oraz inne wartości niematerialne i prawne. Pokazuje to, że co prawda podmioty wywiązują się z nałożonych obowiązków, jednak w większości nie są zainteresowane przekazaniem informacji wysokiej jakości, pozwalającej na stworzenie poglądu na temat posiadanych przez nie zasobów niematerialnych. Może to świadczyć albo o niestaranności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego, albo też o braku świadomości wpływu rzetelnego raportowania na postrzeganie jednostki na rynku kapitałowym jako mniej ryzykownej i dzięki temu wyższej jej wyceny [Cohen 2005, s. 70]. Dodatkowo wskazuje się, że poprawa jakości i transparentności ujawnień może obniżyć koszt kapitału jednostki [Cieślak 2011, s. 81] (szerzej na temat reakcji rynku kapitałowego na dokonywane ujawnienia [Healy, Palepu 2011]).

Jedna z analizowanych spółek wyodrębniła w swoim sprawozdaniu finansowym dodatkową pozycję „znak towarowy”, co można uznać za korzystne i zwiększające wartość raportu. Uwagę zwraca jednak brak amortyzacji tegoż znaku towarowego, a także brak amortyzacji „innych wartości niematerialnych i prawnych”. Należy zaznaczyć, że w raporcie rocznym wskazano, iż spółka działa na podstawie Ustawy o rachunkowości, która nie dopuszcza braku amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych.

Podsumowanie przeprowadzonych badań zawarto w tab. 3.

Tabela 3. Jakość informacji sprawozdawczych o wartościach niematerialnych – podsumowanie wyników badań

Udział wartości niematerialnych w aktywach	0-53%
Liczba spółek (odsetek), które wykazują:	
1. Koszty zakończonych prac rozwojowych	2 (18%)
2. Wartość firmy	2 (18%)
3. Inne wartości niematerialne i prawne	9 (82%)
4. Zaliczki na wartości niematerialne i prawne	1 (9%)
5. Brak wartości niematerialnych i prawnych	1 (9%)
Wypełnienie obowiązków w zakresie ujawnień w informacji dodatkowej	11 (100%)
Uszczegółowienie pozycji „inne wartości niematerialne i prawne” w informacji dodatkowej	1 (11% spółek, które wykazują pozycję „inne wartości niematerialne i prawne”)

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań finansowych za 2012 r. spółek sektora *telekomunikacja* rynku New Connect.

6. Zakończenie

Aktywa niematerialne tworzą niejednorodną grupę bilansową o częstokroć znacznej wartości. Prawidłowa analiza sytuacji majątkowo-finansowej jednostki wymaga znajomości składników tej grupy, przydatnej do oceny możliwości osiągnięcia dzięki

nim korzyści ekonomicznych w przyszłości. O ile Międzynarodowe Standardy Rachunkowości nie narzucają formy sporządzania bilansu, o tyle Ustawa o rachunkowości wskazuje obowiązujący wzór tej części sprawozdania finansowego. Wymagany podział grupy wartości niematerialnych i prawnych nie dostarcza jednak odpowiednich informacji z powodu syntetycznego charakteru pozycji „inne wartości niematerialne i prawne”. Jednostki powinny wprawdzie ujawniać dodatkowe informacje, przydatne do oceny ich sytuacji majątkowo-finansowej, jednak przy braku wyraźnego wymagania ustawowego nie zauważają takiej potrzeby. Wskazuje to na konieczność udoskonalania przyjętych rozwiązań prawnych w obszarze zasobów niematerialnych prezentowanych w sprawozdaniu finansowym.

Informacje przekazywane obecnie przez podmioty trudno określić mianem wysokiej jakości także w kontekście cech jakościowych informacji sformułowanych w Założeniach Koncepcyjnych do MSR. Dwie główne cechy jakościowe – przydatność i wierna prezentacja – nie są spełniane przez prezentowane informacje w bilansie i informacji dodatkowej. Zbyt syntetyczne ujęcie grupy wartości niematerialnych i prawnych w zasadzie nie dostarcza żadnych informacji o rodzaju posiadanych zasobów, co zmniejsza przydatność informacji – zarówno ich wartość prognostyczną, jak i potwierdzającą. Wierna prezentacja wartości niematerialnych zakłócana jest restrykcyjnymi zasadami ujmowania składników, przez co bilans nie oddaje rzeczywistej sytuacji majątkowej jednostki. Wierność prezentacji zmniejszają także błędy w klasyfikowaniu i wycenie wartości niematerialnych. W tej sytuacji wskazane jest podejmowanie działań na rzecz zwiększenia świadomości odpowiedzialności ciężającej na osobach sporządzających sprawozdanie finansowe, a także na temat pozytywnych skutków rzetelnego raportowania dla wiarygodności podmiotu na rynku kapitałowym.

Dodatkowo pożądane wydaje się dążenie do uwzględniania szerszego zakresu zasobów niematerialnych w sprawozdaniach finansowych, ponieważ obecne regulacje w zasadzie wykluczają ujmowanie składników wytworzonych przez jednostki we własnym zakresie, w drodze wewnętrznego rozwoju podmiotu. Różnicuje to podmioty gospodarcze, pozwalając na kreowanie lepszego obrazu jednostek, które pozyskują zasoby niematerialne w drodze nabycia, jednocześnie pogarszając wyniki jednostek rozwijających aktywa niematerialne we własnym zakresie. Oznacza to zakłócenie porównywalności sporządzanych sprawozdań finansowych, z czego wielu użytkowników sprawozdań finansowych nie zdaje sobie sprawy.

Literatura

- Cieślak M., *Podejście etyczne w rachunkowości a jakość sprawozdań finansowych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2011.
- Cohen J.A., *Intangible assets- valuation and economic benefit*, John Wiley & Sons, Hoboken (New Jersey) 2005.

- Głębocka M., *Użyteczność decyzyjna informacji dodatkowej- wybrane problemy*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 765, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 61, t. 2, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2013.
- Grabiński K., *Ujmowanie a ujawnianie informacji w sprawozdaniu finansowym – użyteczność decyzyjna*, [w:] *Nauka rachunkowości na progno gospodarki opartej na wiedzy*, red. A. Karmańska, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie – Oficyna Wydawnicza, Warszawa 2013, s. 778-787.
- Healy P.M., Palepu K.G., *Information asymmetry, corporate disclosure, and the capital markets: A review of the empirical disclosure literature*, “Journal of Accounting and Economics” 2011, vol. 31, s. 405-440, <http://tippieweb.iowa.uiowa.edu/accounting/mcgladrey/winterpapers/kothari1.pdf> (14.05.2014).
- Kamela-Sowińska A., *Rachunkowość na zakręcie*, [w] *Rachunkowość wczoraj, dziś, jutro*, SKwP, Warszawa 2007.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej*, SKwP, Warszawa 2011.
- 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, Dz.U. WE L 320/1 z 29.11.2008.
- Rówińska M., *Cechy jakościowe sprawozdania finansowego jednostek gospodarczych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 757, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 58, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2013.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU 2013, poz. 330.
- [www.ifrs.org/Use-around-the-world/Education/Documents/Framework-based teaching presentations/1. Conceptual Framework.ppt](http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Education/Documents/Framework-based%20teaching%20presentations/1.%20Conceptual%20Framework.ppt) (14.05.2014).

QUALITY OF INFORMATION ABOUT INTANGIBLE ASSETS PRESENTED IN THE FINANCIAL STATEMENTS OF TELECOMMUNICATIONS COMPANIES

Summary: The article is dedicated to the quality of reported financial information about intangible resources. The qualitative characteristics of useful financial information according to the Conceptual Framework for Financial Reporting, requirements for recognition of an item as an intangible asset and disclosures in this area were presented. In order to verify the quality of reported information, the financial statements of selected Polish entities were analyzed. Research shows that the majority of entities fulfill obligations imposed by the law regulations, though they do not take care over providing the high quality information. Information in financial statements does not meet two main qualitative characteristics of financial information – usefulness and faithful representation. Aggregate groups of intangible assets do not provide much useful information about intangible resources of enterprises. Faithful representation is disturbed by restrictive principles for recognition and errors in the classification and valuation of intangible assets. Therefore the balance sheet does not reflect real financial situation of an entity. The change of this situation requires improving law regulations and enhancing motivation of firms for presenting reliable and comprehensive financial information.

Keywords: accounting, intangible assets, quality of information, telecommunication.