

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 388

**Teoria rachunkowości,
sprawozdawczość i analiza finansowa**

Redaktor naukowy
Bartłomiej Nita



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Dorota Pitulec
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz
Korekta: Hanna Jurek
Łamanie: Adam Dębski
Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa
www.pracnaukowe.ue.wroc.pl
www.wydawnictwo.ue.wroc.p

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska
(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192
e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-505-6

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
tel./fax 71 36 80 602; e-mail:econbook@ue.wroc.pl
www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp.....	11
------------	----

Część 1. Teoria i wyzwania rachunkowości

Ewa Wiktoria Babuška: Badania naukowe w rachunkowości	15
Halina Buk: Typologia i wycena przychodów z tytułu niestandardowych relacji z klientami	23
Małgorzata Cieciora: Behawioralne aspekty rachunkowości we współczesnej gospodarce – zarys problemu	32
Beata Dratwińska-Kania: Teoretyczne problemy sprawozdawania o ryzyku	41
Dawid Garstecki: Czy rachunkowość społecznej odpowiedzialności zasługuje na miano paradygmatu?.....	49
Waldemar Gos: Nauka rachunkowości – głos w dyskusji.....	57
Wojciech Hasik: Koncepcyjne i społeczne determinanty sądów etycznych w rachunkowości w Polsce	68
Marcin Jędrzejczyk: Wyzwania współczesnej rachunkowości w zakresie translacji wartości ekonomicznych.....	77
Krzysztof Jonas, Katarzyna Świetła: E-usługi w rachunkowości na przykładzie internetowych biur rachunkowych	87
Katarzyna Klimczak, Anna Wachowicz: Studium przypadku jako metoda badawcza w nauce rachunkowości – analiza metodologiczna przykładowych zastosowań	95
Joanna Koczar: Ewolucja polityki rachunkowości w praktyce gospodarczej Federacji Rosyjskiej.....	107
Alina Kozarkiewicz: Kreatywność: nowe wyzwanie badawcze dla współczesnej rachunkowości	115
Mirosława Kwiecień: Dylematy współczesnej rachunkowości.....	123
Tomasz Lewandowski: Mniej więcej dobrze czy dokładnie źle – przydatność informacji w systemie rachunkowości	137
Wojciech A. Nowak: Ku standaryzacji rachunkowości sektora publicznego w Unii Europejskiej	148
Marcin Osikowicz: Rachunkowość jednostek mikro według ustawy o rachunkowości	159
Piotr Szczypa: Nauczanie rachunkowości – współczesne uwarunkowania i dylematy	167
Anna Szychta: Pozytywna teoria rachunkowości jako koncepcja głównego nurtu badawczego	176

Joanna Zuchewicz: Współczesne determinanty rozwoju rachunkowości	189
---	-----

Część 2. Sprawozdawczość

Dorota Adamek-Hyska: Funkcja sprawozdawcza rachunkowości jednostki samorządu terytorialnego	201
Anna Balicka: Wskaźniki środowiskowe w zewnętrznej sprawozdawczości środowiskowej	212
Katarzyna Bareja: Aktywa niematerialne a priorytet w sprawozdawczości finansowej.....	221
Kinga Bauer: Kierunki zmian sprawozdawczości finansowej w postępowaniu upadłościowym.....	229
Stanisław Hońko: Nadmiar informacji w sprawozdaniu finansowym – możliwe kierunki reform.....	238
Angelika Kaczmarczyk: Sprawozdawczość finansowa jednostek mikro w aspekcie zasady wiernego i rzetelnego obrazu.....	246
Mariusz Karwowski: Model biznesu jako nowe wyzwanie sprawozdawczości zewnętrznej.....	255
Katarzyna Kostyk-Siekierska: Polityka rachunkowości, wartości szacunkowe oraz błędy z lat ubiegłych w świetle proponowanych i wprowadzonych zmian w KSR nr 7.....	263
Grzegorz Lew: Propozycja rozszerzenia zakresu opinii i raportu z badania sprawozdania finansowego.....	276
Bartłomiej Nita: Sprawozdawczość segmentowa jako przejaw konwergencji rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej.....	285
Józef Pfaff: Sprawozdawczość z badania ustawowego jednostek zainteresowania publicznego – ocena proponowanych kierunków zmian	295
Katarzyna Piotrowska: Proces innowacyjny w aspekcie aktywów kompetencyjnych.....	304
Lucyna Poniatowska: Zmiany w sprawozdawczości finansowej w regulacjach ustawy o rachunkowości	314
Piotr Prewysz-Kwinto, Grażyna Voss: Segmenty operacyjne w sprawozdaniach finansowych spółek giełdowych – porównywalność czy różnorodność informacji	322
Paweł Rumniak: Consolidated reporting – beyond financial statements.....	331
Agnieszka Tłaczala: Prezentacja oraz ujawnianie informacji finansowych – zmiany w MSSF	349

Część 3. Analiza finansowa

Małgorzata Cygańska: Wykorzystanie analizy finansowej do oceny rentowności szpitali – wybrane problemy	363
Beata Iwasieczko: Analiza finansowa w organizacji inteligentnej.....	373
Magdalena Kowalczyk: Kierunki rozwoju analizy finansowej i strategicznej w jednostkach samorządu terytorialnego.....	381
Piotr Oleksyk: Wykorzystanie narzędzi analizy finansowej w planowaniu finansowym jednostek samorządu terytorialnego	389

Summaries

Part 1. Theory and accounting challenges

Ewa Wiktoria Babuśka: Research in financial accounting	15
Halina Buk: Typology and revenue valuation from nonconventional transactions with customers	23
Małgorzata Ciecziura: Behavioral aspects of accounting in today's economy – an outline of the problem	32
Beata Dratwińska-Kania: Theoretical problem of a report on risk.....	41
Dawid Garstecki: Can social responsible accounting be called a paradigm?	49
Waldemar Gos: Accounting science – a say in the discussion	57
Wojciech Hasik: Conceptual and social determinants of ethical judgment in accounting – Polish perspective	68
Marcin Jędrzejczyk: Contemporary accounting challenges in the field of economic value translation	77
Krzysztof Jonas, Katarzyna Świetła: E-services in accounting	87
Katarzyna Klimczak, Anna Wachowicz: Case study as a research method in accounting – methodological analysis of selected applications	95
Joanna Koczar: Evolution of accounting policy in the economic practice of the Russian Federation.....	107
Alina Kozarkiewicz: Creativity: new challenge for research in contemporary accounting.....	115
Mirosława Kwiecień: Dilemmas of contemporary accounting	123
Tomasz Lewandowski: About well or exactly wrong – usefulness (suitability) of information in accounting system	137
Wojciech A. Nowak: Public sector accounting in the European Union: towards standardization.....	148
Narcin Osikowicz: Accounting of micro units based on the Accounting Act	159

Piotr Szczypa: Accounting teaching and contemporary conditions and dilemmas.....	167
Anna Szycha: Positive accounting theory as the main stream accounting research concept	176
Joanna Zuchewicz: Contemporary determinants in the development of accounting	189

Part 2. Reporting

Dorota Adamek_Hyska: Reporting function of accounting in a territorial self-government unit.....	201
Anna Balicka: Environmental indicators of external environmental reporting	212
Katarzyna Bareja: Intangible assets and the priority in financial statements	221
Kinga Bauer: Financial reporting trends in insolvency proceedings	229
Stanisław Hońko: Excess of information in the financial statements – possible directions for reform.....	238
Angelika Kaczmarczyk: Micro units reporting in the context of true and fair view.....	246
Mariusz Karwowski: Business model as a new challenge of external reporting	255
Katarzyna Kostyk-Siekierska: Accounting policies, estimates and errors from previous years in the light of the proposed and introduced changes in the National Accounting Standard No. 7.....	263
Grzegorz Lew: Proposal for extending the scope of opinion and report on the financial statements	276
Bartłomiej Nita: Segment reporting as the manifestation of the convergence of financial accounting and management accounting	285
Józef Pfaff: Reporting in the statutory audits of public interest entities – assessment of the proposed changes.....	295
Katarzyna Piotrowska: Innovation process in the aspect of competence assets.....	304
Lucyna Poniatowska: Changes in financial reporting in the regulations of the Accounting Act.....	314
Piotr Prewysz-Kwinto, Grażyna Voss: Operating segments in the financial statements of public companies – comparability or diversity of information	322
Paweł Rumniak: Skonsolidowane raportowanie – wychodząc poza raportowanie finansowe	331
Agnieszka Tłaczała: Presentation and disclosure of financial information – changes in IFRS.....	349

Part 3. Financial analysis

Małgorzata Cygańska: The usage of financial analysis to evaluate the hospitals financial performance – selected problems	363
Beata Iwasieczko: Financial analysis in intelligent organization.....	373
Magdalena Kowalczyk: Trends in development of financial and strategic analysis in local government units	381
Piotr Oleksyk: Adoption of financial analysis tools in financial planning of local government units	389

Katarzyna Bareja

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie

e-mail: kbarej@sgh.waw.pl

AKTYWA NIEMATERIALNE A PRIORYTET W SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ

INTANGIBLE ASSETS AND THE PRIORITY IN FINANCIAL STATEMENTS

DOI: 10.15611/pn.2015.388.22

Streszczenie: Celem artykułu jest koncepcyjne uporządkowanie argumentów podnoszonych przez zwolenników szerszych ujawnień aktywów niematerialnych w sprawozdaniach finansowych. Określone argumenty mogą wynikać z obranego priorytetu w sprawozdawczości finansowej – podejścia bilansowego lub podejścia wynikowego. Zwolennicy podejścia bilansowego dążą do ujawniania szerokiej gamy aktywów niematerialnych. Podstawowym ograniczeniem w tym względzie jest dla nich natura zasobów niematerialnych, która utrudnia ich zidentyfikowanie i pomiar. Z kolei zwolennicy podejścia wynikowego dopuszczają szersze ujawnienia aktywów niematerialnych wówczas, gdy dostrzegają konieczność przypisywania nakładów ponoszonych na ich rozwój do uzyskiwanych dzięki nim korzyści.

Słowa kluczowe: aktywa niematerialne, podejście bilansowe, podejście wynikowe.

Summary: The paper attempts to conceptualize arguments raised by the proponents of broader disclosure of intangible assets. The balance sheet approach supporters tend to disclose a wide range of intangible assets. The nature of an asset can be the major obstacle to achieve that goal. The income approach proponents can allow for wider disclosures too. Nevertheless they must be justified by the need to match costs with associated benefits.

Keywords: intangible assets, balance sheet approach, income approach.

1. Wstęp

Aktywa niematerialne zawsze były ważnym czynnikiem sukcesu przedsiębiorstw. Kreowanie wartości wymaga wykorzystywania takich zasobów. Już pierwsi teoretycy rachunkowości mieli świadomość ich wagi. Przyznawali jednak, że rachunkowość ma swoje ograniczenia i aktywa niematerialne podmiotu nie mogą być zaprezentowane w bilansie [Sprague 1907; Paton 1922]. Gospodarka oparta na wiedzy przyniosła niespotykany w dziejach świata stopień wykorzystania zasobów niema-

terialnych. Wzrastające znaczenie takich aktywów w prowadzeniu działalności gospodarczej zintensyfikowało dyskusję na temat pomiaru, raportowania i zarządzania nimi. Szczególnym obszarem w tej debacie stała się sprawozdawczość finansowa. Pojawiły się głosy zarzucające rachunkowości niedostosowanie do współczesnych czasów. Pojawiły się także głosy w jej obronie.

Rachunkowość nieustannie ulega przeobrażeniom, odpowiadając na stawiane przed nią wyzwania. Co więcej, obecnie jej kształt jest rezultatem procesów standaryzacji na poziomie międzynarodowym. Standardy rachunkowości tworzone przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości są punktem odniesienia dla oceny współczesnego systemu rachunkowości. Obecnie dominuje podejście bilansowe, zgodnie z którym w centrum systemu informacyjnego rachunkowości znajduje się bilans.

Przyznanie bilansowi priorytetowego znaczenia w sprawozdawczości finansowej mogłoby zatem sugerować, że obrany został kierunek zmian, którego efektem będą stopniowo coraz większe ujawnienia aktywów niematerialnych. Czy tak jest rzeczywiście, czy zawsze podejście bilansowe oznacza dążenie do poszukiwania dróg ujawniania tego, co dotychczas wydawało się niemożliwe do ujawnienia? Celem artykułu jest próba odpowiedzi na powyższe pytanie. Co więcej, tak sformułowane pytanie rodzi kolejne wątpliwości dotyczące tendencji do coraz większego ujawniania aktywów dotychczas nieujawnianych. Czy takie tendencje wpisane są wyłącznie w trend określony jako podejście bilansowe? A może szersze ujawnienia mogą być także postulowane przez zwolenników podejścia wynikowego? Tak sformułowane obszary badawcze wymagają przeanalizowania argumentów wysuwanych przez zwolenników i przeciwników szerszych ujawnień. Konieczne jest także zbadanie dwóch przeciwstawnych tendencji w nadawaniu priorytetu w sprawozdawczości finansowej i zestawienie ich z poglądami dotyczącymi ujawnień aktywów niematerialnych. Dla osiągnięcia tak nakreślonego celu przeprowadzono studia literaturowe. Analiza poglądów prezentowanych w tych obszarach pozwoliła wpisać argumenty za szerszymi ujawnieniami w ramy podejścia bilansowego i wynikowego. Konkluzje zawarte w artykule zostały sformułowane na podstawie wnioskowania.

2. Argumenty zwolenników i przeciwników szerszych ujawnień aktywów niematerialnych

Aktywa niematerialne, stanowiące kluczowe czynniki sukcesu przedsiębiorstw, są w sprawozdawczości finansowej raportowane tylko w wąskim zakresie. Fakt ten powoduje niezadowolenie zwolenników szerszych ujawnień w tym obszarze. Twierdzą, że skoro rachunkowość nie prezentuje kluczowych zasobów, oznacza to, że nie jest w stanie sprostać wymogom gospodarki opartej na wiedzy. W konsekwencji pogłębia się różnica między wartością rynkową a wartością bilansową przedsiębior-

stwa. L. Edvinsson i M.S. Malone [2001] określili ową lukę jako przepaść, która wynika z systemowego błędu w sposobie pomiaru wartości w rachunkowości.

Badania rynku kapitałowego w rachunkowości, które podejmują próbę odzwierciedlenia relacji między systemem rachunkowości a rynkiem kapitałowym, pokazują tendencję spadkową w zakresie jakości informacji prezentowanych w sprawozdaniach finansowych [Vafaei, Taylor, Ahmed 2011]. Pokazują także, że słabnie zależność między danymi księgowymi a parametrami rynkowymi [King, Langli 1998]. Główną przyczyną upatruje się w braku właściwego odwzorowania aktywów niematerialnych w sprawozdaniu finansowym. W przekonaniu zwolenników takich poglądów sprawozdania finansowe mają dostarczać informacji o dokładnej i wiarygodnie oszacowanej wartości przedsiębiorstwa. Skoro rachunkowość tego nie robi, pojawia się nowy „dostawca” takiej wartości. Jest nim rynek, który, w przeciwieństwie do rachunkowości, mierzy wartość aktywów niematerialnych podmiotu [Roslender, Fincham 2001].

W sytuacji, gdy sprawozdawczość finansowa nie dostarcza informacji o wartości zasobów niematerialnych, a dokonuje tego rynek, rachunkowość jest oskarżana o to, że przestaje być użyteczna. Odbiorca informacji sprawozdawczych, który nie otrzymał wszystkich niezbędnych danych, narażony jest na zwiększone ryzyko podejmowania decyzji gospodarczych. Innymi słowy, rachunkowość zostaje obciążona odpowiedzialnością za zniekształcanie decyzji o alokacji zasobów. Co więcej, brak pełnej informacji na temat aktywów, którymi dysponuje podmiot, może prowadzić do błędnej wyceny podmiotu dokonanej przez rynek [Study... 2003].

Podmioty, których działalność inwestycyjna opiera się na nakładach na rozwój aktywów niematerialnych, dostarczają użytkownikom sprawozdań dużo mniej ważnych informacji niż podmioty, które inwestują głównie w aktywa rzeczowe. Powstająca asymetria w informacji dostarczanej przez różne podmioty oddziałuje na ich koszt kapitału. Inwestor, widząc wysoki poziom kosztów jednostki (wynikających z inwestycji w nieujawniane aktywa niematerialne), postrzega inwestycję w dany podmiot jako bardziej ryzykowną, a co za tym idzie – mającą przynieść wyższy zwrot. Opisana asymetria pogłębia lukę między inwestorami indywidualnymi i instytucjonalnymi. Ci pierwsi nie dysponują zasobami umożliwiającymi im gromadzenie dodatkowych informacji.

Argumenty za szerszym ujawnianiem w bilansie aktywów niematerialnych mogą mieć naturę czysto księgową. Często wysuwanym argumentem jest brak uzasadnienia dla innego traktowania wewnętrznie wytworzonych aktywów rzeczowych i niematerialnych. Według Hendriksena i van Bredy [2002] te drugie nie są „aktywami mniej istotnymi tylko dlatego, że nie mają substancji. Dlatego ich uznawanie powinno podlegać takim samym regułom, jak w przypadku wszystkich aktywów”.

Kolejnym argumentem przemawiającym za szerszymi ujawnieniami jest specyfika rachunkowości, jedyne systemu, który jest tak wysoce wystandaryzowany i szeroko wykorzystywany. Jego przewaga nad innymi sposobami raportowania

informacji o aktywach niematerialnych, takich jak chociażby dobrowolne raporty o kapitale intelektualnym, jest z tego powodu decydująca. Oznacza konieczność dokonywania reform w obowiązkowym systemie sprawozdawczym.

Dobrowolne ujawnienia, które stały się sposobem radzenia sobie z problemem nieujawniania wielu aktywów niematerialnych w bilansie, nie przyniosły pożądanych rezultatów. W efekcie brak standaryzacji i transparentności ujawnień doprowadził do dalszego niezadowolenia z systemu rachunkowości i prób tworzenia środowiska dla obowiązku gromadzenia, pomiaru i prezentowania informacji w sposób wystandaryzowany.

System wiarygodnego i porównywalnego raportowania aktywów niematerialnych, oprócz wyżej opisanych korzyści, może mieć także pozytywny wpływ na sferę zarządczą podmiotu. W sytuacji, gdy obowiązkowy system raportowania determinuje zawartość wewnętrznego systemu informacyjnego, pojawia się dodatkowy argument przemawiający za podejmowaniem wysiłków, aby stopień obowiązkowych ujawnień się zwiększał.

Uwzględnienie szerszej gamy aktywów niematerialnych w bilansie zapewne pozwoliłoby zmniejszyć lukę między wartością rynkową i księgową przedsiębiorstwa. Jednak, jak przekonują przeciwnicy szerszych ujawnień, zadaniem rachunkowości nie jest dokonanie pomiaru wartości przedsiębiorstwa. Bilans, jako raport pokazujący wartość księgową aktywów materialnych i niematerialnych, nie może być utożsamiany z raportem o wartości rynkowej podmiotu. Suma wartości poszczególnych składników aktywów, kontrolowanych przez podmiot i ujawnionych w bilansie, nie oddaje ich łącznej wartości, jaką stanowią, gdy zostają wspólnie zaangażowane w prowadzonej działalności [Penman 2009]. W tej grupie poglądów dominuje zatem przekonanie, że holistyczne spojrzenie na wartość przedsiębiorstwa nie jest równoznaczne z sumowaniem komponentów tworzących tę wartość. Wzrost wartości podmiotu i jego konkurencyjności następują dzięki kompozycji różnych aktywów dokonanej we właściwy sposób, a nie dzięki pojedynczym aktywom, nawet bardzo szeroko pojmowanym.

Ponadto w tej grupie poglądów panuje przekonanie, że istnienie wartościowych, ale niewykazywanych w bilansie, aktywów znajduje swoje potwierdzenie w uzyskiwanych wynikach finansowych. Nie ma potrzeby identyfikować odrębnych pozycji aktywów niematerialnych, wystarczy obserwować zyski generowane w ramach danej aktywności gospodarczej.

Ulepszenia, jakie dokonują się w rzeczowych zasobach podmiotów, są często efektem wielu nowych pomysłów, które wzajemnie się uzupełniają i wzmacniają, niemniej trudno je wyodrębnić [Basu, Waymire 2008]. Produkty bogate w wiedzę są efektem dobrze wykorzystanych zasobów niematerialnych. Wysokie marże, które przynoszą te produkty, potwierdzają istnienie nieujawnianych zasobów niematerialnych.

Kolejny argument przeciwko szerszym ujawnieniom aktywów niematerialnych wiąże się z odmiennym postrzeganiem potrzeb informacyjnych użytkowników

rachunkowości. Odbiorca informacji sprawozdawczych, który dokonuje pomiaru wartości przedsiębiorstwa, poszukuje informacji mających wartość prognostyczną. Wartość taką mają przychody i koszty podmiotu, które powtarzają się w toku prowadzonej działalności gospodarczej. Fakt wprowadzania do wyniku finansowego elementów przejściowych, głównie na skutek propagowania wartości godziwej, zmniejsza użyteczność danych księgowych. Innymi słowy, to nie brak kolejnych ujawnień na temat aktywów niematerialnych, ale określone tendencje rozwojowe systemu standaryzowanej rachunkowości międzynarodowej doprowadziły do osłabienia związku między danymi księgowymi a parametrami rynku kapitałowego¹.

Sama natura aktywów niematerialnych także działa na niekorzyść ich ujawniania w bilansie. Trudno zidentyfikować odrębne składniki aktywów niematerialnych. Oczywiście te, które są wydzielone dzięki umowom czy innym prawom lub powstały w transakcji nabycia, są ujmowane w bilansie. Jednak wiele aktywów niematerialnych trudno oddzielić od innych, co więcej, trudno ocenić, do jakiego stopnia podmiot rzeczywiście sprawuje nad nimi kontrolę. Nie jest łatwo także przypisać do nich korzyści ekonomiczne, które wpłyną do jednostki w przyszłości. Ostatecznie, gdy uda się pokonać wszystkie te problemy, najczęściej pozostaje jeszcze kwestia ich wyceny. Aktywa niematerialne są przecież często niemierzalne.

Warto dodać, że próby włączenia zasobów ludzkich do bilansu, podejmowane już w latach sześćdziesiątych XX wieku, pokazują, jak trudno dojść w tej kwestii do konsensusu. Jak na razie żadna z propozycji mierzenia i raportowania szerokich informacji o aktywach niematerialnych nie znalazła powszechnego uznania. Dlatego natura aktywów niematerialnych jest ważnym argumentem przeciwników wzbogacania ujawnień w bilansie.

3. Ujawnianie aktywów niematerialnych w podejściu bilansowym i wynikowym

Nadanie priorytetowego znaczenia bilansowi lub rachunkowi zysków i strat określić można jako koncepcyjne opowiedzenie się za podejściem bilansowym lub wynikowym. Żadne z nich w formie doskonałej nie występuje w praktyce rachunkowości, są to konstrukcje teoretyczne. Niemniej zawsze w danej rzeczywistości występuje przewaga cech jednego z tych dwóch podejść, co oznacza, że w danym momencie system rachunkowości jest ukierunkowany na bilans lub na wynik finansowy, innymi słowy – na pomiar wartości lub efektywności.

Podejście bilansowe w centrum systemu rachunkowości stawia rachunek kapitału, który jest odzwierciedlony w bilansie. Podejście wynikowe ukierunkowuje system rachunkowości na pomiar dokonań podmiotu, który odwzorowany jest w rachunku zysków i strat.

¹ Z badań przeprowadzonych przez I.D. Dicheva i V.W. Tanga [2008] wynika, że w ciągu ostatnich 40 lat podwoiła się zmienność wyników finansowych i spadła ich powtarzalność z 91% do 65%.

Poglądy zwolenników szerokich ujawnień aktywów niematerialnych wpisują się w trend podejścia bilansowego. Skoro w podejściu tym na pierwszy plan wysuwa się konieczność zdefiniowania aktywów i zobowiązań, będą oni dążyli do określenia aktywów tak, by mieściły w sobie także zasoby niematerialne. Dlatego powołują się na argument, że materia aktywów nie może być powodem ich różnego traktowania. Zawsze też podkreślają znaczenie danego zasobu dla powodzenia działalności gospodarczej. Natomiast warunek wiarygodnej wyceny, a także wszelkie dodatkowe wymogi utrudniające ujawnianie aktywów niematerialnych oceniają jako obostrzenia wprowadzone arbitralnie lub po prostu niesłusznie.

Przywołują oni praktyki raportowania aktywów niematerialnych, jakie występowały w Australii przed wdrożeniem standardów IASB. Wiele wewnętrznie wytworzonych aktywów niematerialnych było wówczas ujawnianych w wartości godziwej. Równocześnie tworzono rezerwę kapitałową w bilansie. Przytaczając wyniki badań prowadzonych w tamtym okresie, dowodzą, że rachunkowość generowała użyteczne informacje [*Study...* 2003].

Zwolennicy szerszych ujawnień oczekują od rachunkowości dostarczania spójnych danych na tematy ważne dla oceny kondycji podmiotu. Identyfikują obszary, w których występują niekonsekwencje, przede wszystkim porównując księgowe podejście do aktywów rzeczowych i niematerialnych. Wskazują także na rachunkowość połączeń jednostek gospodarczych jako obszar unormowań wywołujący duże rozbieżności w praktyce raportowania aktywów, a w szczególności aktywów niematerialnych. Podkreślają, że w jednym i tym samym bilansie aktywa podmiotu przejmującego wycenione są w większości w wartościach historycznych, a podmiotu przejmowanego – w całości w wartościach godziwych. Ponadto podmiot przejmujący nie może wykazać wielu swoich wewnętrznie wytworzonych zasobów, może natomiast wykazać w znacznie szerszym zakresie aktywa niematerialne wytworzone przez podmiot przejmowany.

Warto zauważyć, że mimo, iż standardy tworzone przez IASB powstają w duchu zgodnym z podejściem bilansowym, nie dopuszczają one szerokich ujawnień w zakresie aktywów niematerialnych. Cały czas zatem nieuchwytna natura wielu z nich jest przeszkodą w pełnym włączeniu aktywów niematerialnych do bilansu.

O ile obranie podejścia bilansowego oznacza jednak najczęściej dążenie do jak najszerszych ujawnień informacji bilansowych o aktywach niematerialnych, o tyle obranie podejścia wynikowego nie jest już tak oczywiste. Podejście wynikowe koncentruje się na pomiarze efektywności działań podmiotu. Tym samym zwolennicy tego podejścia traktują aktywa jako niewygasłe koszty. Dążą oni do przyporządkowania przychodom odpowiadających im kosztów.

Również w tym podejściu odnaleźć można zwolenników szerszych ujawnień dotyczących aktywów niematerialnych. Warto podkreślić, że ich dążenie jest zdefiniowane zupełnie innym celem niż dążenie zwolenników podejścia bilansowego. Chodzi im o właściwie przypisywanie kosztów do przychodów. Postulują oni aktywowanie nakładów ponoszonych na rozwój wartości przedsiębiorstwa, które, w ich opinii, niesłusznie uznawane są za koszty bieżącego okresu.

Nawoływanie do kapitalizowania kosztów procesów badawczych i rozwojowych² to tylko jeden z postulatów szerszych ujawnień aktywów niematerialnych. Podobne postulaty, choć rzadziej formułowane, dotyczą aktywowania nakładów na reklamę, jako przyczyniających się do budowy marki podmiotu, czy na szkolenia pracowników, jako przyczyniających się do tworzenia kapitału ludzkiego. Takie nakłady gwarantują wpływ przyszłych korzyści ekonomicznych, dlatego powinny być rozłożone w czasie i przypisane efektom, które zapewniły.

Należy oczywiście podkreślić, że wśród zwolenników podejścia wynikowego są także przeciwnicy szerszych ujawnień w zakresie aktywów niematerialnych. Uznają oni obecny stan ujawnień za wystarczający. Przekonują, że mnożenie szacunków, a za takie uznają aktywowanie kosztów reklam czy szkoleń, powoduje utratę wiarygodności prezentowanych danych. Penman [2009] powtarza, za autorem „Inteligentnego inwestora” B. Grahamem, słowa kierowane do księgowych: „nie włączaj spekulacji do sprawozdań finansowych, powiedz mi, co wiesz ... spekulacje zostaw mi, analitykowi”.

Podsumowując, zwolennicy podejścia bilansowego zasadniczo dążą do jak najszerszego ujawniania aktywów niematerialnych. Ogranicza ich jedynie sama natura omawianych zasobów – ich nieuchwytność, która dodatkowo potęgowana jest trudnościami w pomiarze. Z kolei zwolennicy podejścia wynikowego postulują szersze ujawnienia w zakresie aktywów niematerialnych wyłącznie wówczas, gdy uzasadnione są one dążeniem do przypisywania ponoszonych nakładów do uzyskiwanych dzięki nim przychodów.

4. Zakończenie

W miarę wzrostu znaczenia aktywów niematerialnych w społeczeństwie opartym na wiedzy problemy z ich sparametryzowaniem docierają do powszechnej świadomości. Osoby próbujące mierzyć się z tymi trudnościami postulują nowe rozwiązania. Ich efektem jest ewolucja systemu sprawozdawczego podmiotów. Jednym z rozwiązań, obecnie szeroko popularyzowanych, jest sprawozdanie zintegrowane. Działania zmierzające do inwestowania w aktywa niematerialne pokrywają się często z działaniami opisywanymi w innych raportach, takich jak na przykład ze społecznej odpowiedzialności biznesu czy ochrony środowiska. Dlatego łączny raport podmiotu wydaje się naturalnym etapem ewolucji systemu informacji sprawozdawczych. Równocześnie pojawia się jednak pytanie, czy dalsze dyskusje nad kształtem sprawozdawczości finansowej w obszarze aktywów niematerialnych nie utracą na znaczeniu i czy nie będzie to oznaczało oddania ważnego pola walki rachunkowości innym zainteresowanym. Pomiar, zarządzanie i raportowanie aktywów niematerialnych powinny pozostać ważnym tematem rachunkowości.

² MSSF zezwalają na aktywowanie kosztów prac rozwojowych, z kolei US GAAP nie zezwalają na kapitalizowanie kosztów prac B+R, jednak koszty ponoszone na opracowanie programów komputerowych są aktywowane zgodnie z FAS 86.

Literatura

- Basu S., Waymire G., 2008, *Has the importance of intangibles really grown? And if so, why?*, Accounting and Business Research, Vol. 38, No. 3.
- Dichev I.D., Tang V.W., 2008, *Matching and the Changing Properties of Accounting Earnings over the Last 40 Years*, Accounting Review, Vol. 83, No. 6.
- Edvinsson L., Malone M.S., 2001, *Kapitał intelektualny*, PWN, Warszawa.
- Hendriksen E.A., van Breda M.F., 2002, *Teoria rachunkowości*, PWN, Warszawa.
- King R., Langli J., 1998, *Accounting Diversity and Firm Valuation*, The International Journal of Accounting, Vol. 33, No. 5, s. 529-567.
- Paton W.A., 1922, *Accounting Theory with Special References to the Corporate Enterprise*, The Roland Press Company, New York, www.archive.org, (dostęp: 28.01.2015).
- Penman S.H., 2009, *Accounting for intangible assets: there is also an income statement*, Abacus, Vol. 45, No. 3.
- Roslender R., Fincham R., 2001, *Thinking critically about intellectual capital accounting*, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 14, No. 4.
- Sprague Ch.E., 1908, *Philosophy of Accounts*, New York, www.archive.org, (dostęp: 28.01.2015).
- Study on the measurement of intangible assets and associated reporting practices*, 2003, University of Ferrara, NYU Stern, University of Melbourne.
- Vafaei A., Taylor D., Ahmed K., 2011, *The value relevance of intellectual capital disclosures*, Journal of Intellectual Capital, Vol. 12, No. 3.