

Grażyna Michalczuk

Katedra Finansów i Rachunkowości
Uniwersytet w Białymstoku

Przydatność informacyjna sprawozdawczości finansowej w zakresie wewnętrznie wytworzonych wartości niematerialnych

Wstęp

Mimo różnych form przekazu informacji, służących do podejmowania decyzji ekonomicznych i dokonywania racjonalnych wyborów pomiędzy alternatywnymi kierunkami działania i inwestowania, nadal najważniejszym ich źródłem jest sprawozdawczość finansowa.

Zgodnie ze współczesnym postulatem rachunkowości, celem sprawozdawczości finansowej jest prezentowanie prawidłowego obrazu potencjału i dokonań jednostki. Aby ten cel zrealizować, sprawozdanie powinno dostarczać zarówno informacji dotyczących skutków finansowych transakcji już zakończonych w okresie sprawozdawczym, jak i istotnych informacji o zdarzeniach zaistniałych, których skutki finansowe ujawnią się w przyszłych okresach sprawozdawczych.

Sprawozdaniom finansowym przypisywana jest więc duża rola informacyjna, której właściwa realizacja determinuje uznawanie rachunkowości za źródło nie tylko wiarygodnej, ale przede wszystkim przydatnej informacji¹. Informacje są przydatne decyzyjnie (użyteczne), gdy wpływają na decyzje gospodarcze użytkowników, pomagając im ocenić przeszłe, teraźniejsze i przyszłe zdarzenia, potwierdzając bądź korygując ich poprzednie oceny.

Jak twierdzi P.J. Liang, przydatność informacji ekonomicznych, generowanych przez jednostki gospodarcze, zdeterminowana jest ich dostosowaniem do potrzeb jednostki i jej otoczenia pod względem treści, czasu i stopnia szczegółowości [Liang 2001, s. 223]. Wymaga to zmiany podejścia do sprawozdawczości finansowej z podażowego na popytowe. Według T. Cebrowskiej, podejście popytowe wymusza ciągle diagnozowanie rosnących potrzeb informacyjnych

¹Należy podkreślić, iż z punktu widzenia odbiorców informacji sprawozdawczej jest ona przydatna decyzyjnie, ale tylko wtedy, gdy jest wiarygodna.

[Cebrowska 2001, s. 12–13]. Jest to jak najbardziej słuszne podejście, które pozwoli na zwiększenie przydatności informacyjnej sprawozdań finansowych w podejmowaniu decyzji. Jednak w praktyce jest to zadanie bardzo trudne do realizacji. Zmiany, jakie zachodzą we wnętrzu przedsiębiorstw, jak i w ich otoczeniu sprawiają, iż oczekiwania informacyjne użytkowników sprawozdań są zmienne. Na problem ten zwraca również uwagę A. Kamela-Sowińska, która do najistotniejszych czynników wpływających na zmianę potrzeb czytelników sprawozdań finansowych zalicza [Kamela-Sowińska 2007, s. 2]:

- procesy globalizacji (globalizacja rynków kapitałowych, rozwój międzynarodowych korporacji) i integracji regionalnej,
- zwiększenie poziomu ryzyka działalności gospodarczej w wyniku m.in. natężenia konkurencji,
- rozwój rynków kapitałowych i powstawanie nowych instrumentów finansowych,
- rozwój e-biznesu i działalności wirtualnej,
- zmiana roli przedsiębiorstwa w środowisku społecznym,
- intensyfikacja procesów fuzji i przejęć,
- rosnąca rola zasobów niematerialnych w kreowaniu wartości przedsiębiorstw.

Przedstawione czynniki w istotny sposób determinują potrzeby informacyjne odbiorców sprawozdań finansowych. Potwierdzają to prowadzone badania². Wskazują one, iż użytkownicy sprawozdawczości przedsiębiorstw oczekują przede wszystkim: większej przejrzystości i rozszerzenia zakresu otrzymywanych informacji, wzbogacenia wyników historycznych o informacje pozwalające prognozować kształtowanie się sytuacji firmy, wzbogacenia informacji finansowych (liczbowych) informacjami niefinansowymi (opisowymi), informacji na temat generatorów wartości.

Odpowiedzią na zgłaszane potrzeby jest stopniowa modyfikacja Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSR), mająca na celu rozszerzenie zakresu ilościowego i jakościowego informacji generowanych w sprawozdaniach. Przyjęte w sprawozdawczości finansowej innowacje zawierają całą gamę rozwiązań, tj. przyśpieszenie momentu ewidencji zdarzeń gospodarczych w sprawozdaniu finansowym, zmiana zasady wyceny z możliwością szerszego zastosowania wartości godziwej, znaczne rozszerzenie i dostosowanie do rodzaju prowadzonej działalności zakresu informacji dodatkowej [Helin 2000, s. 361].

²Między innymi badania prowadzone przez PricewaterhouseCoopers w ramach projektu Value Reporting oraz prowadzone przez CAP GEMINI ERNEST & YOUNG. Źródło: The reporting gap Electronic Business (www.reed-electronics.com).

Są to jednak na dzień dzisiejszy rozwiązania niewystarczające. Szczególnie problem ten dotyczy możliwości uzyskania, przez odbiorców zewnętrznych, informacji na temat tzw. kreatorów wartości, które przyczyniają się do wzrostu wartości firmy. We współczesnych koncepcjach zarządzania organizacjami podkreśla się, że źródłem tego ponadprzeciętnego wzrostu są przede wszystkim wypracowane przez przedsiębiorstwa we własnym zakresie wartości niematerialne. Odzwierciedlają one niematerialne zasoby jednostki, które nie mają fizycznego lub finansowego wymiaru, są nieograniczone i nie stanowią substytutu dla innych zasobów przedsiębiorstwa, ale przyczyniają się do generowania korzyści o wymiarze finansowym. Obejmują one między innymi takie pozycje, jak: wiedza i umiejętności pracowników, kultura organizacji, zasoby informatyczne, kontakty z klientami, listy klientów, marki handlowe, prawa autorskie.

Przydatność decyzyjna informacji na temat wypracowanych przez przedsiębiorstwa we własnym zakresie wartości niematerialnych jest zróżnicowana w zależności od celu w jakim mogą być one wykorzystywane przez główne grupy odbiorców zewnętrznych. Właściciele i potencjalni inwestorzy zainteresowani są uzyskaniem informacji o rodzaju i wartości aktywów niematerialnych między innymi do bieżącej oraz perspektywicznej wyceny wartości danej firmy oraz oceny opłacalności inwestowania kapitału. Wierzyciele są zainteresowani głównie informacjami na temat elementów wartości niematerialnych, ich stabilności i trwałości w celu oceny oddziaływania aktywów niematerialnych na sytuację ekonomiczno-finansową firmy i na jej zdolność do regulowania zobowiązań. Klienci i dostawcy są zainteresowani przede wszystkim potencjałem wartości niematerialnych, będących często podstawą formułowania i budowania wzajemnych relacji biznesowych [Kasiewicz, Rogowski, Kicińska 2006, s. 75–77].

Cel opracowania i metoda

Celem opracowania jest ocena przydatności decyzyjnej sprawozdawczości finansowej w zakresie wewnętrznie wytworzonych wartości niematerialnych³.

Punktem wyjścia do realizacji tak sformułowanego celu było przedstawienie literaturowego ujęcia istoty przydatności informacyjnej sprawozdawczości finansowej, jak i czynników determinujących zmianę potrzeb decyzyjnych. Określono też charakter i cel potrzeb informacyjnych poszczególnych odbiorców zewnętrznych sprawozdań finansowych, w zakresie wewnętrznie wytworzonych wartości niematerialnych.

³Wewnętrznie wytworzone wartości niematerialne obejmują wytworzone we własnym zakresie składniki wartości niematerialnych.

W dalszej części opracowania przedstawiono rozwiązania zawarte w MSSF dotyczące możliwości i zakresu wykazywania wewnętrznie wytworzonych wartości niematerialnych jako składnika aktywów w sprawozdaniu finansowym.

Całość zamyka podsumowanie, w którym zawarto wnioski, które pozwoliły na ocenę przydatności decyzyjnej sprawozdawczości finansowej w zakresie wewnętrznie wytworzonych wartości niematerialnych.

Wewnętrznie wytworzone wartości niematerialne w sprawozdaniu finansowym

Elementem sprawozdania finansowego umożliwiającym globalne spojrzenie na przedsiębiorstwo jest bilans. Pozycje zawarte w bilansie odzwierciedlają rezultaty wszystkich decyzji i zdarzeń gospodarczych, jakie miały miejsce w przedsiębiorstwie w minionych okresach. Dostarczają one informacji o zasobach ekonomicznych jednostki oraz sprawności funkcjonowania przedsiębiorstwa. Odzwierciedlenie w bilansie mają przede wszystkim aktywa materialne, natomiast w ograniczonym zakresie prezentowane są informacje dotyczące aktywów niematerialnych, które uważane są za główny kreator wartości współczesnych przedsiębiorstw.

W sprawozdaniu finansowym aktywa niematerialne ujmowane są pod nazwą wartości niematerialnych. Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR 38 – „Wartości niematerialne”) definiują wartości niematerialne jako możliwy do zidentyfikowania, niepieniężny składnik aktywów, nieposiadający postaci fizycznej. Do wartości niematerialnych zaliczane są: wiedza naukowa lub techniczna, projektowanie i wdrażanie nowych procesów lub systemów, licencje, własność intelektualna, znajomość rynku oraz znaki towarowe (łącznie z markami firmowymi i tytułami wydawniczymi), programy komputerowe, patenty, prawa autorskie, filmy kinowe, wykazy odbiorców, prawa obsługi hipotecznej, relacje z odbiorcami lub dostawcami, lojalność odbiorców, udział w rynku, prawa marketingowe. Są one efektem poniesionych wydatków lub zaciągniętych zobowiązań na nabycie, rozwój, utrzymanie i doskonalenie zasobów niematerialnych przez podmiot gospodarczy [Międzynarodowe... 2007, s. 1166–1167].

Przyjęcie tak szerokiego rozumienia wartości niematerialnych odpowiada konceptualnie kategorii aktywów niematerialnych i odnosi się do niematerialnych zasobów przedsiębiorstwa, które determinują przyszłe korzyści ekonomiczne. Jednak w praktyce znaczna część tych zasobów nie znajduje swojego odzwierciedlenia w sprawozdawczości finansowej jednostki. Jest to wynikiem konieczności spełnienia warunków wynikających z definicji i kryteriów uznawa-

nia aktywów niematerialnych za pozycję bilansową. Te warunki to [Helin 2006, s. 214]:

- *możliwość identyfikacji* (możliwość wyodrębnienia), co oznacza, że dana wartość niematerialna może być oddzielona od jednostki, sprzedana, licencjonowana, wynajęta lub wymieniona samodzielnie, jak i wspólnie z powiązаныmi umowami, składnikami aktywów lub zobowiązaniami; lub powstanie tej wartości nastąpi w wyniku umowy (kontraktu) lub innych tytułów prawnych bez względu na to, czy te prawa są transferowalne lub oddzielne od jednostki albo innych praw i obowiązków,
- *sprawowanie kontroli*, w wyniku której jednostka jest uprawniona do uzyskiwania przyszłych korzyści ekonomicznych z danego składnika w sposób uniemożliwiający jednoczesne czerpanie tych korzyści przez inne podmioty,
- *osiągnięcie przyszłych korzyści ekonomicznych*, co oznacza, że jednostka powinna ocenić prawdopodobieństwo osiągnięcia korzyści ekonomicznych, posługując się udokumentowanymi założeniami, stanowiącymi odzwierciedlenie dokonanej oceny całokształtu uwarunkowań ekonomicznych charakterystycznych dla całego okresu używania składnika,
- *możliwość wiarygodnego określenia wartości*.

Biorąc pod uwagę powyższe ograniczenia, nie wszystkie zasoby niematerialne jednostki spełniają kryteria definicyjne. W efekcie znaczna część nakładów związanych z ich wytworzeniem odnoszona jest w ciężar kosztów w momencie ich ponoszenia i obciąża wynik finansowy danego okresu.

Szczególny problem stanowi możliwość aktywowania wartości niematerialnych wytworzonych we własnym zakresie. Podstawową trudnością jest przede wszystkim stwierdzenie, czy w ogóle mamy do czynienia z niematerialnym składnikiem majątkowym, który może być zaliczony do aktywów jednostki. Wątpliwości budzi, z jednej strony, możliwość wiarygodnego określenia zdolności tych zasobów do przynoszenia korzyści ekonomicznych, a z drugiej strony – możliwość wiarygodnego wyodrębnienia kosztów takiego zasobu. Przykładem mogą być korzyści ekonomiczne wynikające z wiedzy, którą reprezentują wykwalifikowani pracownicy. Zatrudniając wykwalifikowanych pracowników, można zidentyfikować ich kwalifikacje wynikające z przeprowadzonych szkoleń, które prowadzą do osiągnięcia przyszłych korzyści ekonomicznych. Jednak kontrola przedsiębiorstwa nad oczekiwanymi przyszłymi korzyściami ekonomicznymi wynikającymi z zatrudnienia grupy wykwalifikowanych pracowników i ich szkolenia jest niewystarczająca do tego, by uznać te pozycje jako spełniające kryteria definicji składnika wartości niematerialnych. Podobna sytuacja dotyczy portfela odbiorców, relacji z kontrahentami czy udziału w rynku. Przedsiębiorstwa często dysponują portfelem odbiorców lub udziałem w rynku oraz zakładają, że na skutek wypracowanych relacji z odbiorcami i ich lojalności odbiorcy

będą nadal z nimi współpracować. Jednak na skutek braku możliwości prawnej ochrony lub braku innej formy kontroli relacji z odbiorcami i ich lojalności kontrola jednostki nad spodziewanymi z tego tytułu korzyściami ekonomicznymi jest zazwyczaj niewystarczająca, aby móc uznać portfel odbiorców, udziały w rynku, relacje z odbiorcami, lojalność odbiorców za pozycje odpowiadające definicji wartości niematerialnych.

Możliwość aktywowania zasobów niematerialnych ogranicza również zapis zawarty w standardzie wyraźnie wskazujący, że nie należy ujmować jako składnika wartości niematerialnych znaków firmy, tytułów czasopism, tytułów wydawniczych, wykazów odbiorców i pozycji o podobnej istocie wytworzonych przez jednostkę gospodarczą we własnym zakresie [Międzynarodowe... 2007, s. 1170].

Na dzień dzisiejszy międzynarodowe standardy dają możliwość aktywowania wytworzonych wartości niematerialnych, ale tylko tych będących wynikiem prowadzonych prac badawczo-rozwojowych ukierunkowanych na rozwój wiedzy. W celu prawidłowej oceny, czy wytworzony przez daną jednostkę składnik wartości niematerialnych spełnia kryteria dotyczące jego ujmowania, cały proces powstawania aktywów jest dzielony na dwa odrębne etapy: prace badawcze oraz prace rozwojowe [Międzynarodowe... 2007, s. 1178].

Prace badawcze stanowią nowatorskie i zaplanowane poszukiwanie rozwiązań podjęte z zamiarem zdobycia i przyswojenia nowej wiedzy naukowej i technicznej. Z kolei prace rozwojowe są praktycznym zastosowaniem odkryć badawczych lub osiągnięć innej wiedzy w planowaniu lub projektowaniu produkcji nowych lub znacznie udoskonalonych materiałów, urządzeń, produktów, procesów technologicznych, systemów lub usług, które ma miejsce przed rozpoczęciem produkcji seryjnej lub zastosowaniem [Międzynarodowe.. 2007, s. 1165]. Zakres przedmiotowy prac badawczych i prac rozwojowych ilustruje tabela 1.

Przedstawione pozycje prac badawczo-rozwojowych nie wyczerpują całego zakresu przedmiotowego, a jedynie prezentują ich najważniejsze pozycje. W praktyce rozpoznanie i zakwalifikowanie poniesionych kosztów do prac badawczych czy też rozwojowych uwarunkowane jest między innymi rodzajem prowadzonej działalności, sposobem jej organizacji czy też rodzajem realizowanych przedsięwzięć.

Zgodnie z MSR, aktywowaniu w bilansie mogą podlegać jedynie koszty prac rozwojowych. W ich wyniku powstaje bowiem składnik aktywów możliwy do identyfikacji i wyceny. Koszty prac rozwojowych są jednak uznawane za składnik wartości niematerialnych pod warunkiem wystąpienia okoliczności wskazanych w standardzie, jak i szczegółowych wymogów, które rozwijają ogólne kryteria ujmowania wartości niematerialnych. Dotyczy to konieczności spełnienia wymogu, że jednostka zamierza oraz od strony technicznej jest w stanie dokończyć

Tabela 1
Zakres przedmiotowy prac badawczo-rozwojowych

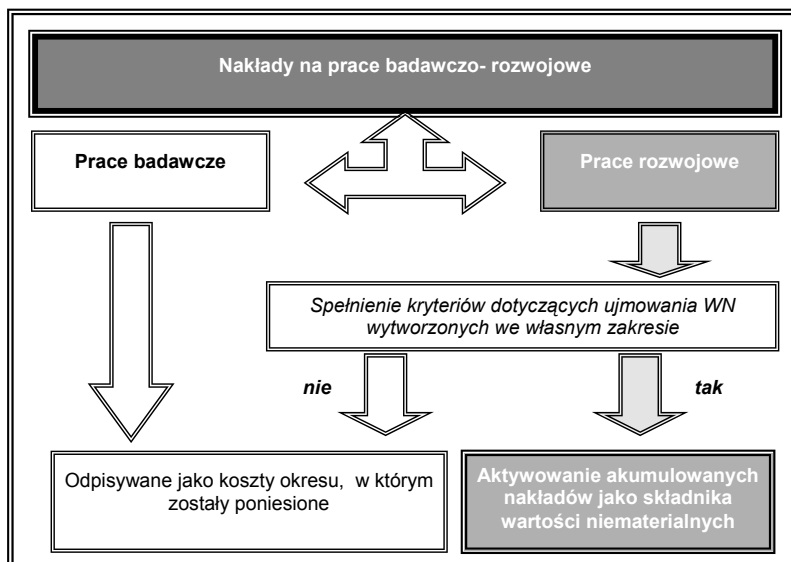
Prace badawcze	Prace rozwojowe
<ul style="list-style-type: none"> – działania zmierzające do zdobycia nowej wiedzy – poszukiwanie, ocena i końcowa selekcja sposobów wykorzystania prac badawczych lub innej wiedzy – poszukiwanie alternatywnych produktów, procesów, systemów, usług, materiałów, urządzeń – formułowanie, projektowanie, ocena i końcowa selekcja nowych lub udoskonalonych produktów, procesów, systemów, usług, materiałów, urządzeń 	<ul style="list-style-type: none"> – projektowanie, wykonanie i testowanie prototypów i modeli doświadczalnych (przed wdrożeniem do produkcji lub użytkowania) – projektowanie narzędzi, przyrządów, form i matryc z wykorzystaniem nowych technologii – projektowanie, wykonanie i działalność linii próbnej, której wielkość nie umożliwia prowadzenia ekonomicznie uzasadnionej produkcji przeznaczonej na sprzedaż – projektowanie, wykonanie i testowanie wybranych rozwiązań w zakresie nowych lub udoskonalonych produktów, procesów, systemów, usług, materiałów, urządzeń

Źródło: Opracowanie własne na podstawie *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) 2007*, Tom I. SKwP, IASB, Warszawa, Londyn 2007, s. 1179–1180.

wytwarzanie składnika niematerialnego tak, aby nadawał się do użytkowania lub sprzedaży oraz potrafi udowodnić przyszłe korzyści z tego płynące, a także istnienie rynku na dany składnik niematerialny lub produkty wytwarzane przy jego użyciu [Międzynarodowe... 2007, s. 1179–1180]. Powoduje to zawężenie prac rozwojowych do obszaru nowych technologii produkcyjnych, z pominięciem tak ważnej dziedziny, jak procedury sprawnego zarządzania, które mogą być przedmiotem obrotu, jak i źródłem przyszłych korzyści przedsiębiorstwa.

Międzynarodowe standardy nie dają natomiast w ogóle możliwości aktywowania wartości niematerialnych powstałych w wyniku prac badawczych. Argumentowane jest to tym, że prace badawcze, zmierzające do pozyskiwania nowej wiedzy, na ogół nie gwarantują osiągnięcia pozytywnych wyników. Bardzo często ich ostateczny rezultat nie nadaje się do gospodarczego wykorzystania. Dlatego też aktywowanie kosztów ponoszonych w ramach takiej działalności byłoby sprzeczne z zasadą ostrożności oraz ogólną definicją aktywów, w której jednym z warunków aktywowania jest konieczność wykazania, że przyniosą one w przyszłości określone korzyści ekonomiczne. Koszty ponoszone na etapie prac badawczych powinny być ujęte w ciężar kosztów w okresie, w którym zostały poniesione [Walińska 2006, s. 488].

Zasady ujmowania nakładów na prace badawczo-rozwojowe w sprawozdaniu finansowym ilustruje schemat 1.



Schemat 1

Ujęcie prac badawczo-rozwojowych w sprawozdaniu finansowym

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) 2007*, Tom I. SKwP, IASB, Warszawa, Londyn 2007, s. 1175–1180.

Prawidłowe oddzielenie prac badawczych od rozwojowych ma w praktyce istotne znaczenie dla czynności związanych z ujmowaniem kosztów tych działań w sprawozdaniu finansowym. Kryterium kwalifikacyjnym poniesionych kosztów jest przede wszystkim prawdopodobieństwo uzyskania z nich przyszłych korzyści ekonomicznych. Wymaga to dokonania indywidualnej oceny niepewności lub wystarczającej pewności ich osiągnięcia. Korzyści ekonomiczne, których uzyskania oczekuje się z tytułu prac rozwojowych, to m.in. wzrost przychodów ze sprzedaży produktów lub procesu, oszczędności kosztów bądź też inne korzyści wynikające z wykorzystania produktu lub procesu w jednostce organizacyjnej. W przypadku trudności oddzielenia etapu prac badawczych od rozwojowych powstaje konieczność traktowania nakładów na przedsięwzięcie tak, jakby zostały one poniesione wyłącznie na etapie prac badawczych. W zależności od przyjętej polityki bilansowej firmy może to wywoływać działania powodujące skracanie etapu prac badawczych na rzecz prac rozwojowych w celu odciążenia wyniku finansowego, bądź też działania odwrotne.

Podsumowanie

W warunkach, gdy aktywa niematerialne odgrywają coraz większą rolę w kreowaniu wartości rynkowej przedsiębiorstw, bezspornym atrybutem in-

formacji sprawozdawczej jest jej przydatność decyzyjna w zakresie wewnątrznie wytworzonych wartości niematerialnych. Zdeterminowana jest ona przede wszystkim zakresem informacji prezentowanych w sprawozdaniu finansowym.

Analiza przedstawionych rozwiązań zawartych w MSSF (MSR 38 – „Wartości niematerialne”) w zakresie możliwości aktywowania, a efekcie ujmowania w sprawozdaniu finansowym, jako składnika majątkowego wartości niematerialnych wytworzonych we własnym zakresie, pozwala na wysunięcie następujących wniosków:

1. Aktualnie obowiązujące rozwiązania nie nadszają za nowymi sposobami tworzenia i urzeczywistniania wartości i w niewielkim zakresie pozwalają na raportowanie aktywów niematerialnych.
2. Przyjęte kryteria uznawania wartości niematerialnych za pozycję bilansową powodują, że kluczowe składniki nie spełniają wymogów prezentacji ich w sprawozdaniu finansowym. Stanowią one w większości przypadków tzw. wartości ukryte, które na dzień dzisiejszy nie są identyfikowalne przez rachunkowość jako aktywa, a co się z tym wiąże – nie są wyceniane i prezentowane w sprawozdaniu finansowym, mimo iż stanowią główne źródło tworzenia wartości rynkowej przedsiębiorstw.
3. W ograniczonym zakresie w sformalizowanych częściach sprawozdania finansowego jednostki mogą ujmować wartości niematerialne wytworzone we własnym zakresie. Dotyczy to m.in. wewnątrznie wytwarzanej wartości firmy, która nie może być ujmowana jako składnik aktywów, gdyż nie ma obiektywnych, wiarygodnych zasad jej wyceny, czyli nie zostało spełnione podstawowe kryterium uznawania aktywów. Również nie mogą być aktywowane nakłady na prace badawcze zmierzające do pozyskania nowej wiedzy. Wyłącznie koszty prac rozwojowych, i to pod warunkiem spełnienia wymogów wskazanych w przepisach, mogą być ujmowane jako składnik wartości niematerialnych.

Reasumując, przydatność decyzyjna sprawozdawczości finansowej w zakresie wartości niematerialnych wytworzonych we własnym zakresie jest niewielka. Przyjęte kryteria uznawania wartości niematerialnych za pozycję bilansową powodują, że kluczowe ich składniki nie spełniają wymogów prezentacji w sprawozdaniu finansowym. Użytkownicy sprawozdań mogą przede wszystkim uzyskać informacje na temat wartości niematerialnych nabytych przez jednostki. Tymczasem każde przedsiębiorstwo posiada składniki, które generuje wewnątrznie. Również posiada swoje procesy, które nie są kwantyfikowane na bieżąco. Prowadzi to do powstania „luki informacyjnej” sprawozdawczości finansowej. Przedsiębiorstwa nabywające niematerialne składniki w transakcjach zewnętrznych ujawniają „pełniejszy” ich obraz w aktywach i wykazują również lepsze krótkookresowe wyniki finansowe niż firmy wytwarzające te zasoby we własnym zakresie. W przypadku tych drugich ograniczone możliwości kapitalizowa-

nia wytworzonych we własnym zakresie wartości niematerialnych w składnik aktywów mają wpływ nie tylko na obniżenie wartości majątku, ale też na poziom wyniku finansowego, który bardzo często zmniejsza się na skutek bezpośredniego ujmowania w kosztach nakładów na wytworzenie zasobów niematerialnych.

Analiza stanu faktycznego, w zakresie możliwości prezentowania w sprawozdawczości finansowej wartości niematerialnych powinna stanowić punkt wyjścia w poszukiwaniu sposobów zwiększania możliwości przekazywania informacji o tych kluczowych wyznacznikach wartości. Podejmowane są ciągłe próby ujmowania w bilansie szerszego zakresu składników wartości niematerialnych. Jednak na dzień dzisiejszy są to rozwiązania nowatorskie i trudne do praktycznej weryfikacji. Dlatego też docelowe rozwiązania w dziedzinie sprawozdawczości przedsiębiorstw, które pozwolą na dostarczanie odbiorcom przydatnych decyzyjnie informacji na temat wewnętrznie wytworzonych wartości niematerialnych, z pewnością będą musiały przyjąć formę wychodzącą poza ramy aktualnie obowiązującego sprawozdania finansowego. Być może takim rozwiązaniem jest propozycja zastąpienia sprawozdawczości finansowej sprawozdawczością biznesową, którą tworzą retro- i prospektywne raporty obligatoryjne i dobrowolne i w których jedną z części składowych jest raport dotyczący aktywów niematerialnych. Wymaga to jednak wypracowania consensusu w zakresie charakteru, jaki ma mieć to sprawozdanie, jak też opracowania standardu, który pozwoliłby na ujednoczenie sposobu prezentacji aktywów niematerialnych.

Literatura

- BAILEY G.T., WILD K.: *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości w praktyce*. Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Praktyce, Warszawa 2000.
- CEBROWSKA T.: *Nowe podejście do sprawozdawczości finansowej*. Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2001, T 4 (60).
- HELIN A.: *Sprawozdanie finansowe według MSSF. Zasady sporządzania i prezentacji*. C.H. Beck, Warszawa 2006.
- JARUGA A. (red.): *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF/MSR) a ustawa o rachunkowości – podobieństwa i różnice*. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2006.
- KAMELA-SOWIŃSKA A.: *Rachunkowość na zakręcie*, [w:] *Rachunkowość wczoraj, dziś, jutro* (red.) T. Cebrowska, A. Kowalik, R. Stępień. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce. Zarząd Główny, Warszawa 2007.
- KAMELA-SOWIŃSKA A.: *Dokąd zmierza rachunkowość?* Forum rachunkowości 2007, nr 3.
- LIANG P.J.: *Recognition: An information Content Perspective*. Accounting Horizons 2001, Vol. 15, No 3.
- MICHERDA B.: *Problemy wiarygodności sprawozdania finansowego*. Difin, Warszawa 2006.

- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) 2007*, Tom I. SKwP, IASB, Warszawa, Londyn 2007.
- SURDYKOWSKI S.: *Rachunkowość międzynarodowa*. Zakamycze, Kraków 1999.
- ŚWIDERSKA G.K., WIĘCŁAW W. (red.): *Sprawozdanie finansowe bez tajemnic. Rachunkowość finansowa w praktyce*. Wydanie II, Difin 2006.
- TURYNA J.: *Wartości niematerialne i ich wycena w świetle standardów US GAAP oraz MSSF*. Problemy Rachunkowości 2005, nr 1.
- WALIŃSKA E. (red.): *Rachunkowość. Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa 2006*. Tom II, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2006.

INFORMATION USEFULNESS OF FINANCIAL REPORTING FOR INTERNALLY CREATED INTANGIBLE ASSETS

Abstract

The present conditions of companies operation indicate the importance of intangible assets as a factor creating the market value of a company. That is why the indisputable characteristic of reporting information is providing the interested parties with the widest range of data concerning these intangible sources. The carried out in this paper analysis of the information scope of financial statement with regard to intangible assets allows to state that the current model of financial reporting does not follow new ways of creating and realizing these assets. It allows to report intangible assets internally created only in limited range, what restricts decision-making usefulness of financial reporting.