

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 Babuška: 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 Piotrowska

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: katarzyna.piotrowska@ue.wroc.pl

PROCES INNOWACYJNY W ASPEKCIE AKTYWÓW KOMPETENCYJNYCH

INNOVATION PROCESS IN THE ASPECT OF COMPETENCE ASSETS

DOI: 10.15611/pn.2015.388.31

Streszczenie: Celem artykułu jest próba udzielenia odpowiedzi na pytania, czy realizacja procesu innowacyjnego w organizacji gospodarczej zapewnia wzrost wiedzy i kompetencji tej organizacji?, czy efekt procesu innowacyjnego można przedstawić jako aktywa kompetencyjne i wycenić na poziomie kosztu realizacji tego procesu? Artykuł stanowi wkład do prowadzonych badań w zakresie kapitału intelektualnego jako równowartości aktywów kompetencyjnych prezentowanych w bilansie opartym na wiedzy. W tekście wykorzystano analizę literatury przedmiotu, obserwacje praktyki gospodarczej oraz wnioski wynikające z prowadzonych badań w aspekcie identyfikacji i wyceny procesu innowacyjnego, przedstawione we wcześniejszych publikacjach autorki.

Słowa kluczowe: proces innowacyjny, wiedza i kompetencje, aktywa kompetencyjne, prace badawczo-rozwojowe.

Summary: This article attempts to answer the question whether the implementation of the innovation process in a business organization provides an increase in knowledge and competence of the organization, and whether the innovation process can be represented as the assets of competence and measured at the level of the cost of this process. The article is a contribution to research in the field of intellectual capital as the equivalent of assets of competence presented in the balance sheet based on knowledge. The article uses literature analysis, observations of economic practice and conclusions from the research in terms of identification and measurement of the innovation process presented in previous publications of the author.

Keywords: innovation process, knowledge and competence, competence assets, R&D work.

1. Wstęp

W dobie wysokiej konkurencyjności organizacji gospodarczych realizacja procesów innowacyjnych jest czymś koniecznym. Rezultaty tych procesów, poprzez przyrost nie tylko wiedzy, ale i zdobytych umiejętności oraz kompetencji, determinują wzrost wartości samej organizacji gospodarczej. Z kolei wiedza, umiejętności oraz kompetencje, w rozumieniu zasobów organizacji, umożliwiają realizowanie działalności gospodarczej. Nie jest więc ryzykowne stwierdzenie, że rezultat działalności innowacyjnej przyczynia się do agregacji wiedzy oraz zdobycia kompetencji. Kierownik organizacji powinien posiadać umiejętność zarządzania wiedzą, czyli kontrolowania zasobów wiedzy i efektywnego ich wykorzystywania. Jego proces decyzyjny (zarządczy) jest wspierany przez rachunkowość rozumianą jako źródło informacji o sytuacji majątkowej i finansowej organizacji i efektach prowadzonej przez nią działalności gospodarczej. Wynika to z podstawowych reguł rachunkowości, która zajmuje się identyfikacją, wyceną i prezentacją zasobów organizacji jako rezultatów każdego etapu procesu innowacyjnego.

Celem artykułu jest więc próba udzielenia odpowiedzi na pytania, czy realizacja procesu innowacyjnego w organizacji gospodarczej zapewnia wzrost wiedzy i kompetencji tej organizacji?, czy efekt procesu innowacyjnego można przedstawić jako aktywa kompetencyjne i wycenić na poziomie kosztu realizacji tego procesu? Artykuł stanowi próbę weryfikacji tezy wskazującej na sposób identyfikacji i wyceny aktywów kompetencyjnych oraz ich prezentacji w bilansie opartym na wiedzy [Niemczyk 2013]. Jest to wkład do badań prowadzonych w aspekcie problematyki kapitału intelektualnego jako równowartości aktywów kompetencyjnych. W artykule wykorzystano analizę literatury przedmiotu i obserwacje praktyki gospodarczej oraz wnioski wynikające z prowadzonych badań prezentowane we wcześniejszych publikacjach autorki, szczególnie w zakresie identyfikacji i wyceny procesu innowacyjnego oraz interpretacji informacji o rezultatach tego procesu.

2. Proces innowacyjny jako przedmiot rachunkowości

Przyjmując Schumpetera za prekursora teorii innowacji, należy stwierdzić, że innowacja to wprowadzenie nowego lub modyfikacja dotychczasowego produktu, wprowadzanie nowej metody produkcji, uzyskanie nowych źródeł i możliwości, wykorzystanie nietkniętych do tej pory obszarów i rynków czy też nowe sposoby organizacji biznesu [Prystrom 2012]. Tak rozumiana innowacja może przybrać formę projektu, wynalazku, usługi, procesu, systemu, struktury organizacyjnej lub modelu biznesu. Z kolei innowacja jako sekwencyjny zbiór działań składający się z twórczego przygotowania i ukształtowania pierwowzoru nowego stanu rzeczy, zaspokajającego określoną potrzebę ludzi, a następnie urzeczywistnienia go w pewnym fragmencie jednego z elementów „systemu globalnego” [Bal-Woźniak 2012], oznacza proces innowacyjny.

Działalność innowacyjna, jako proces złożony, jest sekwencją różnych czynności, które można podzielić z kolei na etapy, wyróżniając np.: fazę koncepcji (kreatywności wynikającej z potrzeby zmiany, przymusu lub przypadku), fazę badań (wstępnej selekcji – ukierunkowania i konkretyzacji pomysłu), fazę rozwoju (doskonalenia – dopracowania szczegółów technicznych, finansowych, organizacyjnych, prawnych), fazę wdrożeń (implementacji – praktycznego zastosowania efektów badań i rozwoju), fazę ekonomiczną (ewentualnej społecznej czy ekologicznej oceny efektów), fazę naśladownictwa (rozpowszechniania – dyfuzji innowacji), często pomijaną w procesie innowacji [Włodarczyk 2007]. Wydaje się, że w aspekcie aktywów kompetencyjnych należy uwzględnić i zidentyfikować wszystkie fazy konkretnego (ze względu na rodzaj) procesu innowacyjnego, gdyż na każdym jego etapie organizacja implikuje wiedzę, której wykorzystanie zwiększa kompetencje pracowników, jak też samej organizacji.

W ramach identyfikacji procesu innowacyjnego należy uwzględnić również rodzaj innowacji, który zgodnie z literaturą przedmiotu, jak i praktyką gospodarczą można sklasyfikować według różnych kryteriów: przedmiotu, zakresu oddziaływania, celu wdrożenia, oryginalności, skali zmian, rynku czy też cyklu innowacji. Na przykład według kryterium przedmiotu czy też zakresu oddziaływania wyróżniamy innowację produktu (dotyczącą zmiany produktów lub usług oferowanych przez organizację), innowację procesu (czyli zmianę sposobu wytwarzania produktów lub usług), innowację pozycji (polegającą na zmianie okoliczności, w jakich wprowadza się produkty lub usługi) oraz innowację paradygmatu (czyli zmian zasadniczych modeli mentalnych, które kształtują działanie firmy) [Tidd, Bessant 2011].

Innowacja jako proces gospodarczy stanowiący efekt podejmowanych decyzji przez zarządzającego, podlegający jego kontroli i ocenie, stanowi przedmiot rachunkowości. Tak jak każdy przedmiot rachunkowości będzie podlegała identyfikacji (zgodnie z modelem identyfikacji procesu innowacji) [Piotrowska 2013], determinującej jej wycenę i prezentację w sprawozdawczości finansowej, odpowiadając tym samym na potrzeby działania systemu informacyjnego, którego jest przedmiotem.

Wycena procesu innowacyjnego może dotyczyć procesu jako całości lub też poszczególnych jego etapów (wycena prac badawczych, wycena prac rozwojowych), przy czym rezultaty poszczególnych etapów mogą mieć charakter zasobowy i po spełnieniu wszystkich warunków klasyfikujących je do aktywów (wartości niematerialne – koszty zakończonych prac rozwojowych) powinny być wycenione jako zasoby majątkowe. Z kolei do oceny ostatecznego efektu realizowanego procesu, skwantyfikowania potencjału intelektualnego czy też pojawiających się zasobów wiedzy parametry pomiaru stosowane w rachunkowości mogą nie być wystarczające. Wówczas przyjęcie odpowiednich modeli wyceny, umożliwiających ocenę efektywności zrealizowanego procesu w oparciu o szacowanie przyszłych korzyści, a następnie weryfikowanie w odniesieniu do rzeczywistych osiągniętych wyników, może być niezbędne w procesie decyzyjnym. Przy czym wybór odpowiedniej metody wyceny zdeterminowany jest celem dokonywanego pomiaru, np. cel transak-

cyjny determinuje inny sposób wyceny niż potrzeby zarządcze, przy teoretycznie takim samym przedmiocie wyceny. Subiektywizm oceny procesu innowacyjnego na etapie jego identyfikacji, wynikający z jego indywidualnego charakteru (rodzaj, faza, sposób realizacji), utrudnia przyjęcie jednoznacznego sposobu wyceny. Im precyzyjniej jednak określimy założenia tej wyceny (cel wyceny, uzyskane korzyści), tym bardziej staje się ona obiektywna.

3. Wiedza, umiejętności i kompetencje

W innowacyjnej gospodarce (nastawionej na zmiany) sukces organizacji (w postaci korzyści ekonomicznych) zależy przede wszystkim od właściwego sposobu pozyskiwania, agregowania oraz umiejętnego wykorzystywania wiedzy zdobywanej w ramach prowadzonej działalności. Zarządzający ma świadomość, że samo gromadzenie wiedzy nie wystarczy do jej efektywnego wykorzystania. Potrzeba do tego kompetencji pracowników działających w strukturze całej organizacji, co przyczynia się do wzrostu jej wartości. Dlatego konieczne jest opracowanie indywidualnego modelu budowy kompetencji (wiedza, umiejętności i kompetencje) [Frączkowski 2005] dla danej organizacji. Motorem modelu budowy kompetencji jest właśnie wiedza, której definicje zostały przedstawione w tab. 1.

Tabela 1. Definicje pojęcia wiedza

WIEDZA jako:	
S. Elliott, C. O'Dell	Informacja w działaniu
Zack M.H.	To, co zdobywamy poprzez doświadczenie, komunikację i wnioskowanie, by móc uwierzyć i ocenić coś na bazie posiadanych informacji
E. Turban, J.E. Aronson	Istotna, umieszczona w kontekście i umożliwiająca działanie informacja

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Kwiecień, Iwasieczko, Piotrowska 2009].

Zastosowanie wiedzy do praktycznych działań – wykonywania pracy oraz działalności twórczej – daje możliwości zdobycia umiejętności w określonym obszarze, ich skonfrontowania z praktycznymi działaniami, na ogół pod nadzorem kogoś bardziej doświadczonego [Frączkowski 2005], umożliwi samodzielne podejmowanie złożonych działań, co nazywamy już kompetencjami, których definicje przedstawiono w tab. 2.

Kompetencje definiowane jako zdolność praktycznego wykorzystania umiejętności i wiedzy w pełni wystarczającej do samodzielnego wykonywania określonych zadań są niezbędne do realizowania procesów innowacyjnych. Nie jest więc ryzykowne stwierdzenie, że realizacja procesów innowacyjnych będzie zdeterminowana umiejętnym zarządzaniem kompetencjami pracowników, których rezultat zwiększy zasoby wiedzy w organizacji, które właściwie agregowane i wykorzystane dzięki

Tabela 2. Definicje pojęcia kompetencje

KOMPETENCJE to:	
S. Whiddett, S. Hollyforde	Zespół cech danej osoby, na który składają się charakterystyczne dla tej osoby elementy, takie jak motywacja, cechy osobowości, umiejętności, samoocena związana z funkcjonowaniem w grupie oraz wiedza, którą ta osoba przyswoiła i którą się posługuje
A. Poczrowski	Pojęcie szersze od kwalifikacji, obejmujące ogół trwałych właściwości człowieka, tworzących związek przyczynowo-skutkowy z osiąganymi przez niego wysokimi lub ponadprzeciętnymi efektami pracy, które mają wymiar uniwersalny
T. Rostkowski (red.)	Wszystkie cechy pracowników, wiedza, umiejętności, doświadczenia, zdolności, ambicje, wyznawane wartości, style działania, których posiadanie, rozwijanie i wykorzystywanie przez pracowników umożliwia realizację strategii firmy, w której są zatrudnieni
C. Levy-Leboyer	Zbiór zachowań, które pewne osoby opanowują lepiej niż inne, co sprawia, że w określonej sytuacji działają one sprawniej
D. Thierry, Ch. Saureta, N. Monod	Zdolność pracownika do działania prowadzącego do osiągnięcia zamierzonego celu w danych warunkach, za pomocą określonych środków, czyli ogół wiedzy, umiejętności, doświadczenia, postawa i gotowość pracownika do działania w danych warunkach, a więc także zdolność przystosowania się do zmieniających się warunków

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Sidor-Rządkowska 2008].

odpowiednim kompetencjom przyczynią się do wzrostu wartości organizacji [Urbanek 2006]. Z jednej strony wiedza i kompetencje przyczyniają się do realizacji procesu, zapewniając jego innowacyjność, z drugiej strony powstają w efekcie jego realizacji, przyczyniając się do dalszej budowy wartości organizacji i jej pozycji konkurencyjnej. Realizowanie procesów w sposób ciągły i konsekwentny jest domeną organizacji uczących się i innowacyjnych, dla których aktywa kompetencyjne mogą stanowić główne zasoby wykorzystywane w działalności gospodarczej.

4. Rachunkowość finansowa aktywów kompetencyjnych a kapitał intelektualny

Aktywa kompetencyjne jako równowartość kapitału intelektualnego zostały zdefiniowane przez Niemczyka. Uznał on za swoisty paradoks fakt, że w dobie gospodarki opartej na wiedzy rachunkowość finansowa pomija ewidencję zasobów wiedzy w księgach przedsiębiorstw [Niemczyk 2013]. Należy przy tym podkreślić, że kapitał intelektualny, przedstawiany jako równowartość aktywów wiedzy, własności intelektualnej, aktywów intelektualnych czy też ogólnie aktywów niematerialnych, został wprowadzony do nauk ekonomicznych dużo wcześniej. Kapitał intelektualny definiowany jest jako ekonomiczna wartość dwóch kategorii nienamacalnych aktywów organizacji gospodarczych: kapitału ludzkiego i kapitału organizacyjnego

(strukturalnego). Tak więc zgodnie z tą definicją kapitał intelektualny organizacji gospodarczej tworzą: utalentowani ludzie zatrudnieni w tej organizacji, lojalność klientów, których obsługują, marka, prawa autorskie, patenty i inne własności intelektualne itp. Kapitał intelektualny stanowi wiedzę użyteczną dla organizacji gospodarczej, determinującą jej rozwój, m.in. poprzez działalność innowacyjną. Kapitał finansowy oraz kapitał intelektualny tworzą wartość rynkową, a siła kapitału intelektualnego tkwi w integracji jego elementów [Skrzypek 2007].

Tak rozumiany kapitał jest pojęciem szerszym, niż proponuje Niemczyk, dla którego stanowi on jedynie tę część majątku, która nie jest wykazywana w tradycyjnym bilansie. Zgodnie z literaturą przedmiotu kapitał intelektualny równoważy wszystkie zasoby niematerialne, które tylko w części są wykazywane w rachunkowości. Dlatego przyjmując miary kapitału intelektualnego, proponuje się go w całości prezentować w osobnych raportach, co daje możliwość jego pełnej oceny. W propozycji Niemczyka będzie on tylko uzupełnieniem tej części, która jest już ujawniona w bilansie. Należy poddać weryfikacji sposób tej prezentacji w kontekście użyteczności informacji sprawozdawczej.

Niemczyk odwołuje się do tradycji rachunkowości: Paciali, Cotruglio przy definiowaniu swojego inwentarza wykazywali wiedzę i umiejętności w działalności gospodarczej, np. określając ich wartość na poziomie wydatków poniesionych na ich zdobycie (450 dukatów weneckich) [Niemczyk 2013]. Tak więc rachunkowość aktywów kompetencyjnych i kapitału intelektualnego ma swoją podstawę paradygmatyczną, dlatego też można również wskazać jej przedmiot. Wzorując się na definicji Skrzywana, za przedmiot rachunkowości aktywów kompetencyjnych i kapitału intelektualnego należy uznać ujmowanie, grupowanie, prezentowanie i interpretowanie wyrażonych w pieniądzu i bilansujących się ogólnych i szczególnych danych liczbowych o zasobach ekonomicznych wiedzy, ich tworzeniu i gospodarczym wykorzystaniu. Z kolei na podmiot rachunkowości aktywów kompetencyjnych należy spojrzeć jak na zbiór mikropodmiotów, czyli wykwalifikowanych pracowników, działających w ramach struktury całego przedsiębiorstwa [Niemczyk 2013], posiadających niezbędne kompetencje do realizowania zadań, im wyższe są te kompetencje, tym lepiej (efektywniej) zadania są realizowane. Do oceny ich efektywności niezbędny będzie system informacyjny, jakim jest rachunkowość.

Z uwagi na to, że bilansowemu aktywowaniu podlegają jedynie koszty prac rozwojowych, natomiast koszty prac badawczych nie znajdują swojego bezpośredniego odzwierciedlenia w bilansie, jakby nie zawierały w sobie żadnej wymiernej wartości ekonomicznej, Niemczyk proponuje ich aktywowanie w bilansie opartym na wiedzy, tzn. dopisanie do bilansu księgowego dodatkowej pozycji zrównoważonej kapitałem intelektualnym. Podkreślić należy, że brak możliwości aktywowania kosztów prac badawczych wynika z regulacji prawa bilansowego, teorii i praktyki rachunkowości. Brak jednoznacznej korelacji między wielkością zasobów wiedzy (efekt prac badawczych) a wynikającymi z tego korzyściami [Kwiecień, Iwasieczko, Piotrowska 2009] uniemożliwia wykazywanie w aktywach organizacji zasobów

wiedzy. Nie zawsze jesteśmy w stanie przewidzieć rezultat prac badawczych (definicje aktywów, ostrożność wyceny, wierne odzwierciedlenie obrazu), stąd też koszty na ich realizację obciążają wynik finansowy okresu, w którym zostały poniesione. Nie musi to oznaczać braku możliwości ich prezentacji w tradycyjnych częściach sprawozdania finansowego (informacja dodatkowa) i sprawozdania z działalności.

5. Proces innowacyjny jako aktywa kompetencyjne

Jak wynika z literatury przedmiotu oraz praktyki gospodarczej, to w zasobach wiedzy i kompetencji tkwi największy potencjał innowacyjny organizacji, który w przyszłości może przysporzyć organizacji napływ korzyści ekonomicznych. Niemniej jednak, dopóki nie ma takiej pewności, to zgodnie z zasadą ostrożności koszty poniesione na poszczególnych etapach procesu innowacyjnego powinny pomniejszyć wynik finansowy okresu, w którym zostały poniesione. Stanowi to zabezpieczenie przed niepowodzeniami i ewentualnymi przyszłymi stratami, co ogranicza ryzyko braku czerpania korzyści z ich wykorzystywania. Rozwiązanie proponowane w ramach ujawniania aktywów kompetencyjnych przypomina aktywowanie kosztów celem pomniejszenia wyniku finansowego. Niemczyk, chcąc tego uniknąć, proponuje tylko dodatkowo ujawnić ich wielkość w nowej pozycji bilansu [Niemczyk 2013], nie zmieniając samego wyniku finansowego organizacji.

Wobec powyższego należy uznać, że identyfikowanie kosztów prac badawczych jako aktywów kompetencyjnych i prezentowanie ich w bilansie opartym na wiedzy, jako równowartości kapitału intelektualnego, służy jedynie ich ujawnieniu. Wynika to z faktu, że organizacja gospodarcza, która realizowała prace badawcze, lub badawczo-rozwojowe, odnosiła koszty ponoszone na ich realizację na wynik finansowy bieżącego okresu. W tradycyjnej sprawozdawczości nie było obligatoryjności i odpowiedniej pozycji do ich prezentowania. Nie oznaczało to jednak braku takiej możliwości. W publikacjach autorki wielokrotnie przedstawiano rozwiązania dotyczące ujawniania i prezentowania kosztów prac badawczych w informacji dodatkowej lub w sprawozdaniu z działalności zarządu. Można również zaproponować wydzielenie dodatkowej pozycji w tradycyjnym rachunku zysków i strat dla wyodrębnionych kosztów. Warto podkreślić, że kierownik organizacji w sprawozdaniu zarządu wręcz powinien się odnieść do działań badawczo-rozwojowych, ujawniając politykę prowadzoną w tym zakresie oraz plan realizacji projektów o takim charakterze.

Argumentem przemawiającym za stosowaniem bilansu opartego na wiedzy do prezentowania aktywów kompetencyjnych jest fakt, że koszty prac badawczych są ujawnione przez cały okres wykorzystywania powstałych w ich wyniku kompetencji, poprzez dokonanie ich ponownej wyceny i prezentowanie zawsze w wartości netto. Pojawia się wątpliwość co do przydatności tej informacji, wiarygodności kalkulacji kosztów, jak również długości okresu ich prezentowania w bilansie. Można zaryzykować kolejne pytanie, dlaczego tylko prace badawcze? Wszystkie etapy

procesu innowacyjnego, ich kolejność, efekt każdego z nich decyduje ostatecznie o kompetencjach, które mogą wpływać na wzrost wartości potencjału organizacji. Dlaczego w takiej sytuacji nie wykazać kosztów poniesionych na wszystkich etapach procesu innowacyjnego, obciążających wynik finansowy okresu, w którym zostały poniesione? Kolejne wątpliwości odnoszą się do jakości tej informacji, do tego, czy informacja o ujawnionych w ten sposób aktywach kompetencyjnych jest przydatna, skoro wyłączamy z niej etap rozwojowy, ujawniany w tradycyjnym bilansie? Jaką wartość informacyjną będzie miało podzielenie tych etapów, skoro mogą dotyczyć tego samego procesu, i rezultat całego procesu może ostatecznie mieć wpływ na powstałe zasoby kompetencyjne? Czy realizacja każdego projektu badawczego gwarantuje powstanie aktywów kompetencyjnych?

Powyższe wątpliwości implikują kolejne pytania. Jak przedstawić sytuację, w której organizacja realizuje kilka projektów jednocześnie? Jak długo powinna rozpisywać koszty w czasie? Jak kontrolować jakość uzyskiwanych kompetencji w kilku projektach? Czy te kompetencje mogą być bezwartościowe i kiedy się kończą? Jeśli projekt badawczy trwa kilka lat, to kiedy ujawniać jego koszty (za każdym razem, czy na końcu realizacji całego procesu)? Jak szacować utratę wartości ujawnianych kompetencji? Jak interpretować informacje o pracach rozwojowych realizowanych w procesie innowacyjnym? Czy powinno się je dodatkowo opisywać, a jeśli tak, to gdzie i w jaki sposób?

Podsumowując, należy podkreślić, że największą trudnością w praktyce gospodarczej jest identyfikacja, jako przedmiotu rachunkowości, realizowanego procesu innowacyjnego (rodzaj innowacji, fazy realizacji, rozdzielanie prac badawczych od prac rozwojowych). Wyodrębnienie całego procesu innowacyjnego ze wszystkimi jego etapami jest niezbędne. Wykazywanie aktywów kompetencyjnych wydaje się konieczne w procesie decyzyjnym. O ile sama propozycja ujawniania kosztów aktywów kompetencyjnych i księgowania ich w ewidencji pozabilansowej na podstawie noty kompetencyjnej, ich pomiar na poziomie ponoszonych kosztów i prezentacja nie wzbudzą zastrzeżeń, o tyle ich przedstawianie jako równowartości kapitału intelektualnego, szczególnie w kolejnych okresach sprawozdawczych, oraz brak sposobu szacowania ich wartości może wzbudzać kontrowersje co do jakości uzyskiwanej informacji sprawozdawczej w aspekcie jej użyteczności.

Nie jest ryzykowne stwierdzenie, że należy prowadzić badania w zakresie ujawniania aktywów kompetencyjnych, ich wyceny i sposobu prezentacji, analizy i interpretacji przedstawianych wyników. W odniesieniu do prac badawczo-rozwojowych jako faz procesu innowacyjnego, które niewątpliwie przyczyniają się do wzrostu kompetencji organizacji, liczne wątpliwości w tym zakresie determinują konieczność szukania odpowiedzi, w ramach prowadzonych badań, na postawione pytania.

6. Zakończenie

Zmieniające otoczenie determinuje konieczność ciągłego elastycznego działania polegającego na dostosowaniu działalności gospodarczej do tych zmian. Nie gwarantuje to jeszcze sukcesu organizacji, dopiero innowacje zapewniają zdobycie jednocześnie przewagi konkurencyjnej. Oznacza to konieczność zarządzania wiedzą i kompetencjami. Zderzenie wiedzy teoretycznej lub skodyfikowanej z wiedzą niewyraźną lub praktyczną może stanowić istotę procesu innowacyjnego [Łobejko 2006], do czego niezbędne będą odpowiednie kompetencje pracowników, a także samej organizacji. Skoro można stwierdzić, że rezultat procesu, który może być nazwany innowacyjnym, wpływa na wzrost wartości kompetencji organizacji, to pojawia się konieczność identyfikacji, pomiaru i prezentacji tych rezultatów. Informacja o zasobach kompetencyjnych innowacji jest niezbędna w procesie decyzyjnym dla odbiorcy wewnętrznego i zewnętrznego. Dla rachunkowości stanowi to wyzwanie, jak subiektywny w ocenie zasób jednoznacznie zidentyfikować i wiarygodnie wycenić, aby informacja o nim była użyteczna, a jednocześnie nadal charakteryzowała się wysoką jakością (była wiarygodna, porównywalna, zrozumiała, przydatna).

Propozycja wykazywania aktywów kompetencyjnych w bilansie opartym na wiedzy na poziomie kosztów ponoszonych na realizację zrównoważonych kapitałem intelektualnym wydaje się interesująca, rodzi jednak wiele pytań i wątpliwości, co wskazuje na konieczność prowadzenia dalszych badań w tym zakresie. Celem prowadzonych badań powinno być pozyskanie wystarczającej pewności (bez wzbudzania wątpliwości) co do sposobu identyfikacji i wyceny aktywów kompetencyjnych w różnych warunkach, przy określonych założeniach. Zadowalającym rezultatem będzie stworzenie uniwersalnego modelu identyfikacji i wyceny kompetencji sprawdzającego się w każdych warunkach. W artykule dokonano próby udowodnienia, że aktywa kompetencyjne w zakresie procesu innowacyjnego są czymś więcej niż tylko zagregowaną wiedzą, że powstają jako rezultat procesu innowacyjnego, inicjując realizację kolejnego. Do identyfikacji aktywów kompetencyjnych można wykorzystać model identyfikacji procesu innowacyjnego zaproponowany w innej publikacji autorki, natomiast jego wycena na poziomie kosztu realizacji będzie nadal rodziła wiele wątpliwości. To, co się sprawdza w zakresie aktywów kompetencji pracowników, które nie są ujawniane w tradycyjnym sprawozdaniu finansowym, niekoniecznie będzie odpowiednie dla aktywów kompetencji procesu innowacyjnego, gdyż w części jest on już ujawniany w tradycyjnym bilansie. Każdy rodzaj aktywów kompetencyjnych wymaga osobnych badań w aspekcie przyjęcia odpowiednich rozwiązań w zakresie ich identyfikacji, wyceny i prezentacji.

Literatura

- Bal-Woźniak T., 2012, *Innowacyjność w ujęciu podmiotowym. Uwarunkowania instytucjonalne*, PWE, Warszawa.
- Frączkowski K., 2005, *Model mapowania aktywności i kompetencji w projektach IKT*, XXI Autumn Meeting of Polish Information Processing Society, Conference Proceedings, s. 59-71.
- Kwiecień M., Iwasieczko B., Piotrowska K., 2009, *Zarządzanie własnością intelektualną w organizacji gospodarczej*, [w:] Okoń-Horodyńska E., Wisła R., (red.), *Kapitał intelektualny i jego ochrona*, Instytut Wiedzy i Innowacji, Warszawa, s. 197-206.
- Łobejko S., 2005, *Misja, strategia, strategia innowacji*, [w:] *Jak wdrażać innowacje technologiczne w firmie. Poradnik dla przedsiębiorców*, PARP, Warszawa.
- Niemczyk L., 2013, *Rachunkowość finansowa aktywów kompetencyjnych i kapitału intelektualnego*, Pacioli Institute, Rzeszów.
- Piotrowska K., 2013, *Innowacja jako przedmiot rachunkowości – identyfikacja procesu innowacyjnego*, <http://www.pte.pl/kongres/referaty/Piotrowska%20Katarzyna/Piotrowska%20Katarzyna%2020INNOWACJA%20JAKO%20PRZEDMIOT%20RACHUNKOWO%20C5%9ACI%20%E2%80%93%20IDENTYFIKACJA%20PROCESU%20INNOWACYJNEGO.pdf> (dostęp: 28.02.2015).
- Prystrom J., 2012, *Innowacje w procesie rozwoju gospodarczego*, Difin, Warszawa.
- Sidor-Rządkowska M., 2008, *Zarządzanie kompetencjami - teoria i praktyka*, Zarządzanie Zmianami, Biuletyn POU, nr 9 (20).
- Skrzypek E., 2007, *Kapitał intelektualny jako podstawa sukcesu organizacji w społeczeństwie wiedzy*, [w:] Piech K., Skrzypek E. (red.), *Wiedza w gospodarce, społeczeństwie i przedsiębiorstwach: pomiary, charakterystyka, zarządzanie*, Instytut Wiedzy i Innowacji, Warszawa.
- Tidd J., Bessant J., 2011, *Zarządzanie innowacjami*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Urbanek G., 2006, *Wycena kapitału intelektualnego a wartość rynkowa przedsiębiorstwa*, [w:] *Efektywność źródłem bogactwa narodów*, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania, Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu, t. VII, Zeszyt 1B, Łódź – Wrocław, s. 258-271.
- Włodarczyk J., 2007, *Działalność innowacyjna i jej ograniczenia w polskiej gospodarce*, [w:] Okoń-Horodyńska E., Zacharowska-Mazurkiewicz A. (red.), *Innowacje w rozwoju gospodarki i przedsiębiorstw, siły motoryczne i bariery*, Instytut Wiedzy i Innowacji, Warszawa.