

*dr Lesław Niemczyk*¹

Katedra Finansów
Uniwersytet Rzeszowski

Przedsiębiorstwo bazujące na wiedzy a niewydolność informacyjna systemu rachunkowości

WSTĘP

Jedną z przyczyn opóźnień i paradoksów rozwoju kapitału ludzkiego w Polsce i na świecie jest niedorozwój rachunkowości oraz sprawozdawczości kapitałów niefinansowych. Kapitały niefinansowe są niewątpliwie istotą przedsiębiorczości opartej na wiedzy, a zarazem gospodarki opartej na wiedzy. Niestety, główny nurt rachunkowości oraz sprawozdawczości finansowej – zarówno w ujęciu międzynarodowym, jak i krajowym – wciąż pozostaje skoncentrowany na kapitale finansowym.

W związku z tym, pewną dozą optymizmu napawa fakt, że są podejmowane próby mające na celu poszerzenie paradygmatu rachunkowości, a zarazem dostosowanie jej do wymogów gospodarki opartej na wiedzy. W perspektywie globalnej bardzo interesująca wydaje się koncepcja zintegrowanego raportowania. Natomiast w polskim piśmiennictwie z zakresu rachunkowości oraz sprawozdawczości kapitałów niefinansowych również można odnaleźć kilka ciekawych propozycji, których celem jest uzupełnienie istniejącej luki informacyjnej. Artykuł ma na celu przedstawienie tych koncepcji.

KLASYFIKACJA KAPITAŁÓW NIEFINANSOWYCH WEDŁUG KONCEPCJI ZINTEGROWANEGO RAPORTOWANIA

Jedną z najbardziej rozpowszechnionych w skali globalnej inicjatyw rozwoju sprawozdawczości przedsiębiorstw w kierunku potrzeb informacyjnych gospodarki opartej na wiedzy jest „Raportowanie zintegrowane”. Głównym celem raportowania zintegrowanego jest zaproponowanie powszechnie akceptowanej metodyki tworzenia oraz publikacji jednego, zbiorczego, skoordynowanego raportu

¹ Adres korespondencyjny: Uniwersytet Rzeszowski, ul. Ćwiklińskiej 2, 35-601 Rzeszów, tel. (+48) 178721703; e-mail: leslaw.niemczyk@gmail.com.

informującego o działalności jednostki. Twórcy tej koncepcji mają nadzieję, że w horyzoncie kilkunastu lat praktyka emitowania raportów zintegrowanych zastąpi praktykę publikowania rocznych sprawozdań finansowych.

Istotą takiego zintegrowanego raportu miałyby być prezentacja zależności pomiędzy strategicznymi obszarami działalności przedsiębiorstwa. Te fundamentalne zależności odwołują się do klasyfikacji kapitałów niefinansowych zawartych w standardzie. Tabela 1 prezentuje tę klasyfikację.

Tabela 1. Typologia kapitałów w koncepcji zintegrowanego raportowania

Rodzaj kapitału	Charakterystyka
Kapitał finansowy	Pula środków, która jest dostępna organizacji w celu wytwarzania produktów lub świadczenia usług pozyskana jako kapitał własny, zobowiązania, granty lub wygenerowana za pośrednictwem innych działań lub inwestycji.
Kapitał wytwórczy	Wytworzone obiekty fizyczne (w odróżnieniu od naturalnych obiektów fizycznych), które są dostępne organizacji w celu produkcji wyrobów lub świadczenia usług, w tym: <ul style="list-style-type: none"> – budynki; – sprzęt; – infrastruktura (np. drogi, porty, mosty, urządzenia rekultywacji odpadów i uzdatniania wody). Kapitał wytwórczy jest często dostarczany przez inne organizacje, może obejmować aktywa wytworzone przez organizację na sprzedaż lub te, które są zatrzymywane do użytku własnego.
Kapitał intelektualny	Organizacyjne, oparte na wiedzy aktywa niematerialne, w tym: <ul style="list-style-type: none"> – własności intelektualne, takie jak patenty, prawa autorskie, oprogramowanie, prawa i licencje; – „kapitał organizacyjny”, taki jak wiedza ukryta, systemy, procedury i wewnętrzne akty normatywne.
Kapitał ludzki	Kompetencje ludzi, ich uzdolnienia, doświadczenie, motywacje do innowacji, w tym ich: <ul style="list-style-type: none"> – dostosowanie i wsparcie dla zasad zarządzania organizacją, podejście do zarządzania ryzykiem oraz wartości etyczne; – zdolność do zrozumienia, rozwijania i realizacji strategii organizacji; – lojalność i motywacja do usprawniania procesów, produktów i usług, w tym ich zdolność do przewodzenia, zarządzania i współpracy.
Kapitał społeczny i relacyjny	Związki i relacje w obrębie oraz pomiędzy społecznościami, grupami interesariuszy, innymi sieciami oraz możliwości dzielenia się informacjami w celu zwiększenia indywidualnego oraz zbiorowego dobrobytu. Kapitał społeczny i relacyjny obejmuje: <ul style="list-style-type: none"> – wspólne normy, podzielane wartości i wzorce zachowań, – relacje z kluczowymi interesariuszami, zaufanie i gotowość angażowania się w rozwój organizacji; – aktywa niematerialne związane z marką i reputacją, o których rozwój dba organizacja; – społeczną legitymację organizacji do prowadzenia działalności.

Kapitał zasobów naturalnych	Odnawialne i nieodnawialne zasoby środowiska i procesy warunkujące dostarczanie dóbr lub usług, które umożliwiają dobrobyt organizacji w przeszłości, teraźniejszości i przyszłości. Obejmują one: – powietrze, wodę, ziemię, kopaliny i lasy; – różnorodność biologiczną oraz zdrowy ekosystem.
-----------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Źródło: opracowanie własne na podstawie [The International <IR>... (http:)].

Zaletą klasyfikacji kapitałów niefinansowych wynikającej z koncepcji zintegrowanego raportowania nie jest ich ostateczne zdefiniowanie, ale przedstawienie ich szerokiej palety w kontekście miękkiego standardu, którego generalnym celem ma być odzwierciedlenie rezultatów zarządzania przedsiębiorstwem bazującym na wiedzy. Sami twórcy koncepcji zintegrowanego raportowania nie twierdzą, że ich rozumienie poszczególnych kategorii kapitałów niefinansowych ma stać się powszechnie obowiązującym standardem (tzw. twardym standardem). Wręcz przeciwnie, twierdzą oni, że jednostka może używać swojej własnej typologizacji kapitałów niefinansowych – por. par. 2.18. Takie stanowisko wynika prawdopodobnie z przeświadczenia, że świat teorii i praktyki nie jest obecnie gotowy, aby sformułować oraz przyjąć jakiegokolwiek powszechnie obowiązujące normy w tym zakresie.

RACHUNKOWOŚĆ SPOŁECZNO-EKONOMICZNA M. DOBII

Mieczysław Dobija podejmując próbę poszerzenia paradygmatu rachunkowości zaproponował układ bilansu przedsiębiorstwa, którego częścią byłyby zasoby ludzkie oraz kapitał ludzki – tabela 2. W ten sposób autor ten nawiązał do koncepcji rachunkowości społecznej (socioekonomicznej) lub inaczej – rachunkowości zasobów ludzkich rozwijanej przez R. Likerta, R. Hermansona, A. Schwarza, B. Leva, E. Flamholtza, J. Grojera i U. Johansona. M. Dobija postuluje, aby zaprezentowane w bilansie nowe pozycje sprawozdawcze miały następujące znaczenie² – tabela 3.

Tabela 2. Fragment bilansu dotyczący kapitał ludzkiego według M. Dobii

Aktywowane nakłady na rekrutację i szkolenie	Finansowane z części kapitału obrotowego
Aktywa społeczne	Kapitał ludzki
Przyrost wartości aktywów społecznych z upływem czasu	Fundusz z przeszacowania kosztów utrzymania i edukacji
Aktywa funduszu socjalnego	Fundusz socjalny

Źródło: [M. Dobija, 1997, s. 32].

² Wyjaśnienie pozycji „Aktywa funduszu socjalnego” oraz „Fundusz społeczny” nie jest niezbędne, gdyż są to pozycje znane w tradycyjnej rachunkowości.

Tabela 3. Zakres przedmiotowy nowych pozycji (kont) w rachunkowości zasobów ludzkich według M. Dobii

Nazwa pozycji (konta)	Zakres przedmiotowy
Aktywowane nakłady na rekrutację i szkolenie	Mieszczą się w znanym układzie bilansowym. Jest to znana kategoria wartości niematerialnych i prawnych. Finansowanie tej pozycji dokonuje się z kapitału obrotowego firmy.
Aktywa społeczne	Wyrażają miarę wartości kapitału ludzkiego, osób zatrudnionych w firmie. Jest to wartość początkowa, która wystąpiła w dniu zawarcia umowy o pracę z danym pracownikiem.
Przyrost wartości aktywów społecznych	Zwiększenie wartości aktywów społecznych wraz z upływem czasu z tytułu przyrostu doświadczenia oraz ewentualne przeszacowanie wynikające ze zmiany kosztów utrzymania i kształcenia wykazywana przez GUS.
Finansowane z części kapitału obrotowego ³	Źródło finansowania aktywowanych nakładów na rekrutację i szkolenia w praktyce dokonywane z kapitału obrotowego firmy.
Kapitał ludzki	Źródło finansowania aktywów społecznych odzwierciedlające wartość kapitału ludzkiego, który wykorzystuje organizacja.
Fundusz z przeszacowania kosztów utrzymania i edukacji.	Źródło finansowania przyrostu wartości aktywów społecznych z upływem czasu.

Źródło: opracowanie własne na podstawie [M. Dobija, 1997, s. 33].

M. Dobija proponuje także podstawowe zapisy księgowe dotyczące gospodarowania zasobami ludzkimi. Przedstawia je tabela 4.

Tabela 4. Podstawowe zapisy księgowe rachunkowości społecznej M. Dobii

Podstawowe zapisy księgowe (dane przykładowe)			
		Dt	Ct
1	Zatrudnienie pracownika na staż pracy Aktywa społeczne Kapitał	8125 zł	8125 zł
2	Przyrost wartości z tytułu doświadczenia zawodowego Przyrost aktywów społecznych Kapitał ludzki	90 zł	90 zł
3	Urealnienie wartości aktywów społecznych Aktywa społeczne Przyrost aktywów społecznych Fundusz z przeszacowania	900 zł 50 zł	950 zł
4	Rozwiązanie z pracownikiem umowy o pracę Kapitał ludzki Fundusz z przeszacowania Aktywa społeczne Przyrost aktywów społecznych	9145 zł 20 zł	9025 zł 140 zł

Źródło: [M. Dobija, 1997, s. 34].

³ Przez tę pozycję należy rozumieć „Fundusz rekrutacji i szkolenia”.

Według M. Dobii podstawowy model wyceny aktywów społecznych i kapitału ludzkiego można wyrazić równaniem:

$$H = (K + E) * [1 + Q (t)]$$

gdzie:

H – wartość kapitału ludzkiego, którą pracownik udostępnia firmie;

K – wartość kosztów utrzymania;

E – wartość kosztów edukacji zawodowej;

Q (t) – wartość doświadczenia uzyskanego od zatrudnienia do momentu t wyrażona w ujęciu procentowym⁴.

Koncepcja zaproponowana przez M. Dobiję jest bardzo interesująca z metodologicznego punktu widzenia. Nowe pozycje sprawozdawcze zawarte w rozbudowanym bilansie mają swoje odzwierciedlenie w nowych kontach księgowych, których zakres ewidencyjny wykracza poza ramy tradycyjnego zakładowego planu kont. Uzasadnione zatem w tym przypadku jest mówienie o poszerzeniu paradygmatu rachunkowości. To podejście jest nadal twórczo rozwijane [por. M. Dobija (red.), 2011].

POMIAR I SPRAWOZDAWCZOŚĆ KAPITAŁU INTELEKTUALNEGO WEDŁUG D. DOBII

Główna w tym obszarze praca Doroty Dobii [2003] nawiązuje w pewnym stopniu do badań Mieczysława Dobii [1997]. Bardzo interesujące w tej pracy są wyniki badań empirycznych, które autorka przeprowadziła w spółce audytorskiej „BDO Polska” w 2002 roku. W owym czasie spółka miała już swoje oddziały w kilku największych miastach Polski i zatrudniała około 168 osób o wysokich kwalifikacjach zawodowych – głównie biegłych rewidentów, doradców podatkowych, prawników i ekonomistów. Zespół ten obsługiwał największe przedsiębiorstwa, w tym spółki giełdowe oraz instytucje finansowe. Podstawowe dane finansowe spółki w tradycyjnym ujęciu z tego okresu przedstawia tabela 5.

Tabela 5. Podstawowe dane finansowe spółki z tradycyjnego sprawozdania finansowego

Aktywa firmy na 31 grudnia 2002 r.	8 184 710
Kapitał własny na 31 grudnia 2002 r.	4 661 250
Zysk netto za 2002 rok	1 742 650

Źródło: [D. Dobija, 2003, s. 202].

⁴ W dalszej części pracy M. Dobija prezentuje szczegółowo, jak mierzyć wartość składowych elementów K, E, Q.

Kluczowym zasobem „BDO Polska” jest jednak kapitał intelektualny, który wymyka się tradycyjnej sprawozdawczości finansowej. Autorka zaproponowała zatem, aby odpowiednio poszerzyć zakres sprawozdawczości finansowej o nowe elementy, które pozwoliłyby uzyskać wgląd w proces gospodarowania strategicznymi zasobami spółki, a zarazem ocenić jego efektywność. Według D. Dobii podstawowy schemat ideowy bilansu przedsiębiorstwa bazującego na wiedzy powinien mieć postać zaprezentowaną w tabeli 6.

Tabela 6. Schemat bilansu uwzględniający kapitał intelektualny według D. Dobii

Aktywa rzeczowe oraz wartości niematerialne i prawne	Kapitał obcy
	Kapitał własny (księgowy)
Aktywa intelektualne	Kapitał intelektualny

Źródło: [D. Dobija, 2003, s. 191].

Ten nowy wzór bilansu zastosowany dla „BDO Polska” pozwolił ujawnić znaczące zasoby wiedzy i kapitału intelektualnego, kontrolowane przez spółkę – tabela 7.

Tabela 7. Bilans dla firmy BDO Polska na dzień 31 grudnia 2002 r.

Aktywa		Pasywa	
Aktywa trwałe i obrotowe, w tym wartości niematerialne i prawne	8 184 710	Zobowiązania Kapitał własny (księgowy)	3 523 460 4 661 250
Aktywa intelektualne	94 791 919	Kapitał intelektualny	94 791 919
Razem aktywa	102 976 629	Razem pasywa	102 976 629

Źródło: [D. Dobija, 2003, s. 209].

D. Dobija ustaliła wartość kapitału ludzkiego wykorzystując syntetyczny model jego pomiaru opierający się na następującej formule⁵:

$$H(T, w) = K + I(T, w) = K + E + D(T, w)$$

gdzie:

H – kapitał ludzki;

K – wartość kosztów utrzymania;

I – kapitał intelektualny;

E – wartość kosztów edukacji zawodowej;

D – kapitał z doświadczenia;

T – czas w latach,

w – parametr uczenia się przypisywany danej osobie (zakres 0%–20%).

⁵ Por. [M. Dobija, 1997, s. 35].

Przeprowadzane badania kapitału ludzkiego w firmie „BDO Polska” pozwoliły ujawnić jego następującą strukturę wewnętrzną – tabela 8.

Tabela 8. Struktura kapitału ludzkiego w firmie BDO na dzień 31 grudnia 2002 roku

Kapitał ludzki fizyczny		50 596 882,20
Kapitał z profesjonalnej edukacji	6 209 350,99	
Kapitał z doświadczenia	8 377 262,35	
Kapitał intelektualny		14 586 613,35
Kapitał całkowity		65 183 495,55

Źródło: [D. Dobija, 2003, s. 204].

Konfrontacja aktywów rzeczowych przedsiębiorstwa oraz jego aktywów intelektualnych wyraźnie potwierdza, że „BDO Polska” to typowe przedsiębiorstwo bazujące na wiedzy. Ustalona wartość aktywów ludzkich kilkukrotnie przewyższa wartość aktywów rzeczowych. Zależność tę przedstawia tabela 9.

Tabela 9. Struktura aktywów jednostki na dzień 31 grudnia 2002 roku

Aktywa rzeczowe, w tym: wartości niematerialne i prawne		8 184 710,00
Aktywa ludzkie, w tym:		65 183 495,55
Aktywa intelektualne	14 586 613,35	
Suma aktywów		73 368 205,55

Źródło: [D. Dobija, 2003, s. 205].

Pomiar wartości kapitału ludzkiego i intelektualnego oraz jego konfrontacja z tradycyjnymi elementami aktywów spółki pozwala ocenić efektywność zarządzania zasobami wiedzy w tej spółce. Tabela 10 przedstawia stopy zwrotu na kapitale ludzkim i intelektualnym w „BDO Polska” w 2002 roku.

Tabela 10. Stopy zwrotu na kapitale ludzkim i intelektualnym w 2002 roku

Kapitał całkowity	
Wartość kapitału ludzkiego	65 183 495,55
Minimalna stopa zwrotu	8%
Normatywne koszty pracy	5 214 679,64
Rzeczywiste koszty pracy	9 989 970,00
Kwota różnicy	4 775 290,36
Rzeczywista stopa zwrotu	15,32%
Kapitał intelektualny	
Wartość kapitału intelektualnego	14 586 613,33
Rzeczywiste koszty pracy	9 989 970,00
Stopa zwrotu na kapitale intelektualnym $v = [W - H(T) \times a] / I(T) + a$	40,73%

Źródło: [D. Dobija, 2003, s. 205].

Klamrą spinającą całość nowych oraz tradycyjnych elementów sprawozdania finansowego jest sprawozdanie o wartości dodanej jednostki. D. Dobija twierdzi, że „sprawozdanie o wartości dodanej dostarcza informacji o redystrybucji wartości dodanej pomiędzy pracowników i innych zainteresowanych agentów firmy i tym samym pozwala na bardziej efektywną i świadomą ocenę stóp zwrotu na zaangażowanym w firmie kapitale ludzkim” [D. Dobija, 2003, s. 206]. To sprawozdanie przedstawia tabela 11.

Tabela 11. Sprawozdanie o wartości dodanej jednostki za rok 2002 BDO Polska

Część I. Dystrybucja wartości dodanej

Wartość dodana do redystrybucji		13 452 810,00
Wykorzystana w następujący sposób:		
Jako wypłaty dla pracowników:		
Wynagrodzenia:		
Normatywne koszty pracy	5 214 679,64	
Koszty pracy kapitału intelektualnego	4 775 290,36	
		9 989 970,00
Jako wypłaty dla właścicieli kapitału		
Odsetki	150 560,00	
		150 560,00
Jako wypłaty na rzecz państwa		
Zobowiązania z tytułu podatków		671 520,00
W celu utrzymania i inwestycji w aktywa trwałe		
Amortyzacja	898 110,00	
Zyski zatrzymane	1 742 650,00	
		2 640 760,00
Wartość dodana redystrybuowana		13 452 810,00

Część II. Dystrybucja wartości dodanej wśród zatrudnionych

A. Koszty pracy pracowników		
Kapitał intelektualny	14 586 613,34	
Kapitał całkowity	65 183 495,55	
Stopa zwrotu na kapitale intelektualnym		40,73%
Stopa zwrotu na kapitale ludzkim (całkowitym)		15,32%

Źródło: [D. Dobija, 2003, s. 207].

Jak wynika z powyższego, propozycje D. Dobii wykraczają poza ramy tradycyjnej rachunkowości oraz sprawozdawczości przedsiębiorstwa. Kapitał ludzki oraz kapitał intelektualny stanowią dla niej centralne kategorie epistemologiczne służące do zbudowania prawdziwego i rzetelnego obrazu gospodarującej jednostki. Cennym walorem tych badań jest weryfikacja koncepcji teoretycznych rachunkowości kapitałów niefinansowych w praktyce.

RACHUNKOWOŚĆ AKTYWÓW KOMPETENCYJNYCH I KAPITAŁU INTELEKTUALNEGO

Kolejną koncepcją, która zasługuje na krótkie omówienie jest rachunkowość aktywów kompetencyjnych i kapitału intelektualnego. Ten nurt badawczy różni się nieco od raportowania zintegrowanego, a także koncepcji M. Dobii i D. Dobii. Główna różnica polega na tym, że kierując się zasadą ekonomii myślenia – Nie należy mnożyć bytów ponad potrzebę⁶ – zrezygnowano całkowicie z posługiwania się pojęciem „kapitału ludzkiego”. W ramach tej koncepcji używa się pojęć „kapitał intelektualny” oraz „kapitał relacji z otoczeniem”, które w ujęciu sprawozdawczym równoważone są przez „aktywa kompetencyjne” oraz „aktywa marketingowe”. Wzorce ideowe bilansów ujawniających te kategorie prezentują kolejno tabele 12 i 13.

Tabela 12. Ogólny schemat ideowy bilansu opartego na wiedzy

Bilans oparty na wiedzy	
α. Aktywa kompetencyjne	α. Kapitał intelektualny
A. Aktywa trwałe	A. Kapitał własny
B. Aktywa obrotowe	B. Rezerwy i zobowiązania
Aktywa razem	Pasywa razem

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Niemczyk, 2013, s. 102].

Tabela 13. Ogólny schemat ideowy bilansu pełnego

Bilans pełny	
β. Aktywa marketingowe	β. Kapitał relacji z otoczeniem
α. Aktywa kompetencyjne	α. Kapitał intelektualny
A. Aktywa trwałe	A. Kapitał własny
B. Aktywa obrotowe	B. Rezerwy i zobowiązania
Aktywa razem	Pasywa razem

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Niemczyk, 2013, s. 189].

W 2014 roku koncepcja rachunkowości aktywów kompetencyjnych i kapitału intelektualnego zostaje poddana weryfikacji empirycznej w przedsiębiorstwie bazującym na wiedzy „INNpuls” Sp. z o.o. Spółka „INNpuls” to niewielkie przedsiębiorstwo doradczo-szkoleniowe zatrudniające kilkunastu wykwalifikowanych pracowników świadczące swoje usługi na rzecz innych przedsiębiorstw, jednostek samorządu terytorialnego oraz placówek naukowo-badawczych.

⁶ Por. „Brzytwa Ockhama”: *Entia non sunt multiplicanda praeter necessitatem*. Formułując teorię naukową należy dożyć do maksymalnej prostoty: im mniej założeń i pojęć, tym lepiej.

Dla analizowanego przedsiębiorstwa założono tzw. księgę kompetencji, która obejmowała następujące syntetyczne konta księgowe:

- konto 901 „aktywa kompetencyjne: kompetencje zarządcze”;
- konto 902 „aktywa kompetencyjne: kompetencje konsultingowe”;
- konto 903 „aktywa kompetencyjne: kompetencje szkoleniowe”;
- konto 911 „Kapitał intelektualny przyjęty”;
- konto 912 „Kapitał intelektualny wytworzony”;
- konto 913 „Kapitał intelektualny: kapitał doświadczenia”.

Prowadzona przez okres dwunastu miesięcy ewidencja zdarzeń dotyczących kapitału intelektualnego pozwoliła przygotować bilans oparty na wiedzy dla „INNpuls” Sp. z o.o. – tabela 14.

Tabela 14. Bilans oparty na wiedzy dla „INNpuls” Sp. z o.o. za 2014 rok

Bilans oparty na wiedzy za 2014 rok			
	AKTYWA	31.12.2014 r.	01.01.2014 r.
α.	Aktywa kompetencyjne	1 382 099,93	1 221 725,69
I.	Kompetencje zarządcze	616 781,34	493 883,51
1.	Kompetencje strategiczne	382 311,44	363 445,88
2.	Kompetencje administracyjno-finansowe	234 469,90	130 437,63
II.	Kompetencje konsultingowe	457 530,98	448 591,03
III.	Kompetencje szkoleniowe	307 787,61	279 251,15
A.	Aktywa trwałe	1 964 440,55	1 972 308,67
I.	Wartości niematerialne i prawne	288 202,93	9 990,00
II.	Rzeczowe aktywa trwałe	1 676 237,62	1 962 318,67
III.	Należności długoterminowe	–	–
IV.	Inwestycje długoterminowe	–	–
V.	Długoterminowe rozliczenia międzyokresowe	–	–
B.	Aktywa obrotowe	1 460 733,00	1 176 326,47
I.	Zapasy	–	–
II.	Należności krótkoterminowe	361 710,49	237 138,63
III.	Inwestycje krótkoterminowe	855 475,09	766 711,83
IV.	Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe	243 547,42	172 476,01
	Aktywa razem	4 807 273,48	4 370 360,83
	PASYWA	31.12.2014 r.	01.01.2014 r.
α.	Kapitał intelektualny	1 382 099,93	1 221 725,69
I.	Kapitał intelektualny przyjęty	1 049 081,21	978 707,78

II.	Kapitał intelektualny wytworzony	360,00	–
III.	Kapitał doświadczenia	332 658,72	243 017,91
A.	Kapitał (fundusz) własny	1 540 858,38	1 431 410,28
I.	Kapitał (fundusz) podstawowy	119 500,00	119 500,00
II.	Należne wpłaty na kapitał podstawowy (wielkość ujemna)	–	–
III.	Udziały (akcje) własne (wielkość ujemna)	–	–
IV.	Kapitał (fundusz) zapasowy	635 482,79	624 121,15
V.	Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny	–	–
VI.	Pozostałe kapitały (fundusze) rezerwowe	676 427,49	574 172,67
VII.	Zysk (strata) z lat ubiegłych	1 882,00	–
VIII.	Zysk (strata) netto	107 566,10	113 616,46
IX.	Odpisy z zysku netto w ciągu roku obrotowego (wielkość ujemna)	–	–
B.	Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania	1 884 315,17	1 717 224,86
I.	Rezerwy na zobowiązania	–	–
II.	Zobowiązania długoterminowe	263 000,00	294 560,00
III.	Zobowiązania krótkoterminowe	30 220,00	315 795,61
IV.	Rozliczenia międzyokresowe	1 591 095,17	1 106 869,25
	Pasywa razem	4 807 273,48	4 370 360,83

Źródło: [Niemczyk, 2015, s. 319–320].

Tak sporządzony bilans oparty na wiedzy stanowi główny punkt tzw. raportu finansowego o kapitale intelektualnym. Zadaniem tego raportu jest:

- ujawnienie stosunku wartości tradycyjnych kapitałów przedsiębiorstwa do jego kapitału intelektualnego;
- pokazanie dynamiki poszczególnych kategorii aktywów;
- udzielenie odpowiedzi na pytanie o efektywność zarządzania w jednostce w kontekście gospodarki opartej na wiedzy.

PODSUMOWANIE

W artykule przedstawiono przegląd najważniejszych koncepcji związanych z ewidencją rachunkową kapitałów niefinansowych. Przegląd ten dowodzi, że w środowisku naukowym istnieje dość duże zainteresowanie tą tematyką. Różnorodność poglądów naukowych nie powinna być na tym wstępnym etapie badań odbierana pejoratywnie. Alternatywne sposoby ujęcia zagadnienia mogą być dobrym punktem rozpoczęcia owocnej dyskusji naukowej.

Dyskusja nad zasadami rachunkowości kapitałów niefinansowych wydaje się być potrzebna w dobie formowania się gospodarki opartej na wiedzy. Albowiem zarządzanie przedsiębiorstwem bazującym na wiedzy powinno się opierać na metodycznych podstawach. Można mieć nadzieję, że w perspektywie najbliższych kilkudziesięciu lat zostaną wypracowane nowe standardy rachunkowości kapitałów niefinansowych, które sprostają temu zadaniu.

BIBLIOGRAFIA

- Dobja D., 2003, *Pomiar i sprawozdawczość kapitału intelektualnego przedsiębiorstwa*, Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania im. Leona Koźmińskiego, Warszawa.
- Dobja M., 1997, *Bilans i sprawozdanie o wartości dodanej w rachunkowości społeczno-ekonomicznej*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP”, t. 40, SKwP, Warszawa, s. 29–41.
- Dobja M. (red.), 2011, *Kapitał ludzki w perspektywie ekonomicznej*, Wyd. UE, Kraków.
- Niemczyk L., 2013, *Rachunkowość finansowa aktywów kompetencyjnych i kapitału intelektualnego, nowy dział rachunkowości*, Pacioli Institute, Rzeszów.
- Niemczyk L., 2015, *Kapitał intelektualny w księgach rachunkowych oraz sprawozdawczości przedsiębiorstwa*, Wyd. UR, Rzeszów.
- The International Integrated Reporting Council, 2013, *The International <IR> Framework*, www.theiirc.org (dostęp: 01.08.2016 r.).

Streszczenie

Obecnie rozwojowi gospodarki opartej na wiedzy nie towarzyszy równoległy i powszechny rozwój praktyki rachunkowości w zakresie sprawozdawczości kapitałów niefinansowych. Powodem jest to niewydolność informacyjną systemów rachunkowości. Rachunkowość finansowa zamiast tworzyć ramy dla budowania prawdziwego i rzetelnego obrazu przedsiębiorstw bazujących na wiedzy, deformuje ich obraz koncentrując się jedynie na kapitale finansowym. Liczni teoretycy zarządzania i rachunkowości wyraźnie dostrzegają ten problem. Dlatego zarówno w skali międzynarodowej, jak i krajowej podejmowane są inicjatywy, aby stworzyć podstawy rachunkowości oraz sprawozdawczości kapitałów niefinansowych. Artykuł przedstawia najistotniejsze próby rozbudowania rachunkowości o elementy wyraźnie współgrające z rozwojem gospodarki opartej na wiedzy.

W artykule jako pierwszą omówiono koncepcję raportowania zintegrowanego. W tym przypadku, szczególnie istotna wydaje się być typologia kapitałów, które są użytkowane przez przedsiębiorstwo. Następnie omówiono rachunkowość społeczno-ekonomiczną M. Dobji. W ramach tej koncepcji bardzo ważne wydaje się rozbudowanie wzorca bilansu o nowe pozycje sprawozdawcze aktywów i kapitałów niefinansowych, a także wskazanie podstawowych zapisów księgowych dotyczących operacji tymi zasobami. Kolejną omawianą koncepcją jest sprawozdawczość kapitału intelektualnego D. Dobji. Sprawozdawczość ta obejmuje wiele nowych elementów metodycznych oraz sprawozdawczych, które wykraczają poza podręczniki tradycyjnej rachunkowości. Na zakończenie przedstawiono koncepcję rachunkowości aktywów kompetencyjnych i kapitału intelektualnego L. Niemczyka. Kluczowymi urządzeniami sprawozdawczymi w jej ramach jest bilans oparty na wiedzy oraz bilans pełny.

Zarówno koncepcje D. Dobii oraz L. Niemczyka zostały empirycznie zweryfikowane. Rezultaty tej weryfikacji zostały syntetycznie omówione w treści artykułu. Artykuł nie podejmuje zadania oceny przedstawianych koncepcji. Wskazuje jedynie na istnienie wyraźnej luki informacyjnej w rachunkowości, które te koncepcje próbują uzupełnić.

Słowa kluczowe: rachunkowość, sprawozdawczość, przedsiębiorstwo, kapitał intelektualny

The Knowledge-based enterprises and informative failure of the accounting system

Summary

Currently, the development of knowledge-based economy is not accompanied by a parallel and widespread development of accounting practices in the field of reporting of non-financial capital. This causes failure of information systems of accounting. Financial accounting instead of creating a framework for building a true and fair view of the enterprises based on knowledge, deforms their view by focusing only on the financial capital. Many theorists of management and accounting clearly recognize the problem. Therefore, the international and national initiatives are undertaken in order to create the basis of accounting and reporting of non-financial capital. Article rearranges the most significant attempts to expand the accounting in harmony with the development of knowledge-based economy.

The article as a first discusses the concept of integrated reporting. In this case, particularly important is a typology of capital, which are used by the enterprises. It then discusses socio-economic accounting by M. Dobija. Under this concept, it seems very important to develop the standard of the balance sheet with the new reporting items of non-financial assets and equity, and an indication of basic accounting records relating to the operation of these resources. Another issue is the concept of intellectual capital reporting by D. Dobija. This reporting includes many new features that goes beyond traditional accounting textbooks. At the end is presented a concept of competence assets and intellectual capital accounting by L. Niemczyk. Here the key reporting tools are the knowledge-based balance sheets and, so called, full balance sheet.

Keywords: accounting, reporting, enterprise, intellectual capital

JEL: J24, M41, O15