

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 373

## **Branżowe problemy rachunkowości i podatków**

Redaktorzy naukow  
Zbigniew Luty  
Aleksandra Łakomiak  
Alicja Mazur



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2014

Redaktor Wydawnictwa: Anna Grzybowska

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Barbara Cibis

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:

[www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl), [www.ebscohost.com](http://www.ebscohost.com),

w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej [www.dbc.wroc.pl](http://www.dbc.wroc.pl),

The Central and Eastern European Online Library [www.ceeol.com](http://www.ceeol.com),

a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon

[http://kangur.uek.krakow.pl/bazy\\_ae/bazekon/nowy/index.php](http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php)

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się

na stronie internetowej Wydawnictwa

[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie

wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

Wrocław 2014

**ISSN 1899-3192**

**ISBN 978-83-7695-435-6**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:

EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.

ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

## Spis treści

Wstęp .....	9
<b>Halina Buk:</b> Prezentacja w sprawozdaniu finansowym praw do emisji gazów cieplarnianych na przykładzie spółek branży paliwowo-energetycznej....	11
<b>Jolanta Chluska, Jolanta Rubik:</b> Informacyjne aspekty rachunku kosztów w wycenie kontraktów długoterminowych .....	23
<b>Zuzanna Firkowska-Jakobsze, Joanna Szwajcar:</b> Istota oraz zasady prezentacji funduszy specjalnych w sprawozdaniu finansowym jednostki ...	34
<b>Waldemar Gos, Stanisław Hońko:</b> Rezerwy techniczno-ubezpieczeniowe – aspekty bilansowe i podatkowe .....	46
<b>Olga Grzybek:</b> Jakość informacji o wartościach niematerialnych prezentowanych w sprawozdaniach finansowych spółek telekomunikacyjnych.....	56
<b>Natalia Jevseychikova:</b> Instrumenty stymulacji podatkowej innowacyjnych procesów gospodarczych na Białorusi .....	66
<b>Małgorzata Kamieniecka:</b> Możliwości wykorzystania narzędzi rachunkowości finansowej w logistyce .....	77
<b>Yury Karaleu:</b> Procedura przekształcania pozycji sprawozdania finansowego zgodnie z Międzynarodowym Standardem Rachunkowości 29 „Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji” .....	89
<b>Joanna Koczar:</b> Usługi z zakresu rachunkowości jako usługi dla biznesu – aspekt międzynarodowy.....	107
<b>Iwona Kumor, Lucyna Poniatowska:</b> Odpisy aktualizujące należności jako instrument polityki rachunkowości kształtujący wynik finansowy na przykładzie spółek z branży energetycznej objętych WIG 30.....	119
<b>Irina Lukyanova, Maria Shkliarova:</b> Ewidencja aktywów biologicznych w gospodarstwach rolnych – białoruskie krajowe normy a MSSF .....	133
<b>Aleksandra Łakomiak:</b> Branżowe problemy rachunkowości i podatków ogrodnich grup producentów rolnych .....	148
<b>Przemysław Mućko:</b> Uwarunkowania zmian w makropolicy rachunkowości funduszy własnych samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej .....	170
<b>Wojciech A. Nowak:</b> Rachunkowość sektora finansów publicznych jako rachunkowość branżowa.....	182
<b>Anastazja Piekarska:</b> Opodatkowanie małych gospodarstw rolnych na Białorusi.....	195
<b>Edward Pielichaty:</b> Zasady rachunkowości Banku w Świdwie Rekomendacji U.....	208

<b>Katarzyna Piotrowska:</b> Użyteczność informacji sprawozdawczej spółek budowlanych w upadłości likwidacyjnej.....	217
<b>Lucyna Poniatowska:</b> Produkty rolne i zasady ich wyceny według polskich i międzynarodowych regulacji rachunkowości.....	229
<b>Piotr Prewysz-Kwinto, Grażyna Voss:</b> Wartości niematerialne i prawne w polskim przemyśle wydobywczym.....	241
<b>Paweł Rumniak:</b> Marka jako składnik aktywów przedsiębiorstwa.....	250
<b>Adrian Ryba:</b> Ewidencja i wycena aktywów biologicznych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej – artykuł dyskusyjny.....	261
<b>Tatiana Verezubova:</b> Rachunkowość i podatki – problemy białoruskich firm ubezpieczeniowych.....	272
<b>Edward Wiszniowski:</b> Rewolucja czy normalizacja rachunkowości spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych?.....	282
<b>Aneta Wszelaki:</b> Kwestie podatkowe w obszarze utworzenia rezerw celowych w bankach.....	296
<b>Katarzyna Żuk:</b> Wycena i ujęcie w rachunkowości produktów gotowych i półproduktów związanych z produkcją e-liquidów do e-papierosów.....	307

## Summaries

<b>Halina Buk:</b> Presentation in the financial statement greenhouse gas emission quotas on the example of fuel and energy sector company.....	22
<b>Jolanta Chluska, Jolanta Rubik:</b> Informative aspects of cost accounting of long-term contracts valuation.....	33
<b>Zuzanna Firkowska-Jakobsze, Joanna Sz wajcar:</b> Essence and principles of special funds presentation in the financial statements of an entity.....	45
<b>Waldemar Gos, Stanisław Hońko:</b> Technical provisions – balance sheet and tax aspects.....	55
<b>Olga Grzybek:</b> Quality of information about intangible assets presented in the financial statements of telecommunications companies.....	65
<b>Natalia Jevseychikova:</b> Tax stimulation instruments of innovative economic processes in Belarus.....	76
<b>Małgorzata Kamieniecka:</b> The possibilities to use the tools of financial accounting in logistics.....	88
<b>Yury Karaleu:</b> Adjustment procedure of financial statements indicators in accordance with IAS 29 "Financial Reporting in Hyperinflationary Economies".....	106
<b>Joanna Kocz ar:</b> Accounting services as services for business – international aspect.....	118

<b>Iwona Kumor, Lucyna Poniatowska:</b> Allowances for revaluation of receivables as an instrument of accounting policy shaping the financial result on example of WIG 30 companies from energy segment .....	132
<b>Irina Lukyanova, Maria Shkliarova:</b> The accounting of biological assets at agricultural enterprises: Belarusian local standards and IFRS .....	147
<b>Aleksandra Łakomiak:</b> Accounting and taxation issues in branch of horticultural producer groups .....	169
<b>Przemysław Mućko:</b> Circumstances of changes in the accounting macro-policy for equity of independent public health care organizations.....	181
<b>Wojciech A. Nowak:</b> Public finance sector accounting as an industry accounting .....	194
<b>Anastazja Piekarska:</b> Taxation of small agricultural enterprises in the Republic of Belarus .....	207
<b>Edward Pielichaty:</b> The rules of bank accounting in the light of Recommendation U .....	216
<b>Katarzyna Piotrowska:</b> Usefulness of the information reporting of construction companies in liquidation .....	228
<b>Lucyna Poniatowska :</b> Agricultural products and principles of their valuation by Polish and international accounting regulations.....	240
<b>Piotr Prewysz-Kwinto, Grażyna Voss:</b> Intangible assets in Polish mining industry .....	249
<b>Paweł Rumniak:</b> Brand as a company asset.....	260
<b>Adrian Ryba:</b> Recording and valuation of biological assets in accordance with international financial reporting standards – discussion article .....	271
<b>Tatiana Verezubova:</b> Problems of accounting and taxation of Belarusian insurance companies .....	281
<b>Edward Wiszniowski:</b> A revolution or accounting normalization of cooperative credit unions? .....	295
<b>Aneta Wszelaki:</b> Tax issues in the creation of specific provisions in banks...	305
<b>Katarzyna Żuk:</b> Recognition and measurement in accounting of ready-made products and semi-finished products connected with the production of e-liquids to e-cigarettes .....	318

**Piotr Prewysz-Kwinto**

Wyższa Szkoła Bankowa w Toruniu

**Grażyna Voss**

Uniwersytet Technologiczno-Przyrodniczy w Bydgoszczy

---

## WARTOŚCI NIEMATERIALNE I PRAWNE W POLSKIM PRZEMYSŁE WYDOBYWCZYM

---

**Streszczenie:** Wartości niematerialne i prawne są istotnymi składnikami majątkowymi w przedsiębiorstwach przemysłu wydobywczego. Wynika to z konieczności posiadania koncesji na wydobycie zasobów mineralnych, które są wydawane przez organy państwowe na ściśle określony czas. Zasady prezentacji tych składników w sprawozdaniu finansowym szczegółowo regulują zarówno krajowe, jak i międzynarodowe normy rachunkowości. Celem artykułu jest przedstawienie sposobów prezentacji oraz zakresu ujawnień dokonanych przez wybrane przedsiębiorstwa przemysłu wydobywczego notowane na warszawskiej Giełdzie Papierów Wartościowych. Podstawowymi metodami wykorzystanymi w procesie pisania niniejszego opracowania były: analiza i ocena aktów prawnych, literatury przedmiotu oraz informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych wybranych spółek przemysłu wydobywczego za rok 2013.

**Słowa kluczowe:** wartości niematerialne i prawne, MSR/MSSF, przemysł wydobywczy.

DOI: 10.15611/pn.2014.373.19

### 1. Wstęp

Sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia mają na celu dostarczenie informacji finansowych na temat jednostki gospodarczej. Zaprezentowane informacje powinny być użyteczne dla inwestorów, pożyczkodawców i innych interesariuszy przy podejmowaniu decyzji, które mogą dotyczyć kupna, sprzedaży lub obrotu instrumentami kapitałowymi i dłużnymi, a także udzielania i spłaty kredytów/pożyczek. Warto zwrócić uwagę, iż sprawozdania ogólnego przeznaczenia nie dostarczają wszystkich informacji i są w dużym stopniu oparte na szacunkach i modelach. Zgodnie z założeniami koncepcyjnymi Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej, informacje zawarte w sprawozdaniu na temat rodzaju i kwot ekonomicznych zasobów i roszczeń mogą pomóc użytkownikowi w (MSR) ocenie mocnych i słabych stron jednostki. Pozwalają na ocenę płynności i wypłacalności. Poszczególne rodzaje zasobów ekonomicznych mają odmienny wpływ na

ocenę przyszłych perspektyw i przepływów pieniężnych [*Międzynarodowe Standardy...* 2014, s. 38]. Jednym ze składników przedstawianych w sprawozdaniu finansowym są wartości niematerialne i prawne, do których zalicza się między innymi koncesje. Zgodnie z ustawą o swobodzie działalności gospodarczej uzyskanie koncesji wymaga między innymi wykonywania działalności gospodarczej w zakresie poszukiwania, rozpoznania złóż węglowodorów oraz kopalin stałych objętych własnością górniczą [Ustawa z 2 lipca 2004 r., art. 46].

Spółki notowane na Giełdzie Papierów Wartościowych (GPW) w Warszawie prezentują informacje na temat wartości niematerialnych, jednak i zakres informacji, i ich szczegółowość są bardzo zróżnicowane.

Celem artykułu jest pokazanie sposobu prezentacji i zakresu ujawnień dokonanych przez wybrane podmioty przemysłu wydobywczego notowane na GWP w Warszawie.

Podstawowymi metodami wykorzystanymi w procesie pisania niniejszego opracowania były: analiza i ocena aktów prawnych, literatury przedmiotu, a także dostępnych informacji finansowych zawartych w sprawozdaniach finansowych ogólnego przeznaczenia.

## **2. Wartości niematerialne i prawne w świetle krajowych regulacji prawnych**

Ustawa o rachunkowości (dalej UoR) podaje definicję wartości niematerialnych i prawnych, zaliczając do nich: nabyte przez jednostkę, zaliczane do aktywów trwałych, prawa majątkowe nadające się do gospodarczego wykorzystania, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, przeznaczone do używania na potrzeby jednostki gospodarczej, a w szczególności [Ustawa z 29 września 1994 r., art. 3, ust. 1, pkt 14]:

- a) autorskie prawa majątkowe, prawa pokrewne, licencje, koncesje,
- b) prawa do wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów użytkowych oraz zdobniczych,
- c) *know-how*.

W przypadku wartości niematerialnych i prawnych oddanych do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub leasingu, wartości niematerialne i prawne zalicza się do aktywów trwałych jednej ze stron umowy, zgodnie z warunkami określonymi w art. 3, ust. 4 UoR. Do wartości niematerialnych i prawnych zalicza się również nabytą wartość firmy oraz koszty zakończonych prac rozwojowych.

W świetle prawa podatkowego, które w odrębny sposób traktuje składniki wartości niematerialnych i prawnych, zalicza się do nich również: prawo do lokalu spółdzielczego i prawo wieczystego użytkowania gruntu, które zgodnie z ustawą o rachunkowości są składnikami środków trwałych [Cebrowska (red.) 2005, s. 238].

Ustawodawca nie przewiduje dla wartości niematerialnych i prawnych ulepszenia ani aktualizacji (przeszacowania) wyceny, co podyktowane jest trudnościami w ustaleniu wartości godziwej tego składnika.

Wartości niematerialne i prawne jako składnik aktywów trwałych wyceniane są podobnie jak środki trwałe w wartości netto, tzn. wartość brutto jest pomniejszona o odpisy umorzeniowe i odpisy z tytułu utraty wartości. Wartość początkową dla tych składników ustala się na podstawie poniesionych kosztów bezpośrednich i kosztów pośrednich, które można powiązać ze składnikiem, oraz kosztów finansowych [Świdarska (red.) 2012, s. 73]. Wartości niematerialne i prawne ewidencjonowane są w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia.

W świetle ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych za wartość początkową wartości niematerialnych i prawnych uważa się [Ustawa z 15 lutego 1992 r., art. 16g]:

- 1) w razie odpłatnego nabycia – cenę ich nabycia;
- 1a) w razie częściowo odpłatnego nabycia – cenę ich nabycia powiększoną o wartość przychodu określonego w art. 12 ust. 5a;
- 2) w razie wytworzenia we własnym zakresie – koszt wytworzenia;
- 3) w razie nabycia w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób – wartość rynkową z dnia nabycia, chyba że umowa darowizny albo umowa o nieodpłatnym przekazaniu określa tę wartość w niższej wysokości.

Amortyzacja wartości niematerialnych i prawnych zgodnie z ustawą o rachunkowości jest dokonywana w celu uwzględnienia utraty wartości tych składników na skutek używania lub upływu czasu. Odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od wartości niematerialnych i prawnych dokonuje się drogą systematycznego, planowego rozłożenia jego wartości początkowej na ustalony okres amortyzacji. Dla niektórych wartości niematerialnych i prawnych występują w prawie podatkowym przedmiotowe i czasowe ograniczenia, które powodują nieuznanie części amortyzacji za koszty uzyskania przychodów do celów podatkowych [Gabrusewicz (red.) 2011, s. 87].

### 3. Wartości niematerialne i prawne w świetle MSR/MSSF

Zgodnie z MSR 38 *Aktywa niematerialne*, jednostka przeznaczająca zasoby lub zaciągająca zobowiązanie na nabycie, rozwój, utrzymanie i doskonalenie zasobów niematerialnych, takich jak wiedza naukowa lub techniczna, projektowanie i wdrażanie nowych procesów lub systemów, licencje, własność intelektualna, znajomość rynku oraz znaki towarowe [Międzynarodowe Standardy... 2014, s. 1148]. Zgodnie z definicją, do wartości niematerialnych zalicza się między innymi:

- programy komputerowe,
- patenty,
- licencje,
- prawa autorskie,



- filmy kinowe,
- udział w rynku,
- prawa marketingowe.

Dla składników niematerialnych istotna jest możliwość ich zidentyfikowania poprzez wyodrębnienie, możliwość oddzielenia od jednostki i sprzedaży.

Składnik aktywów niematerialnych ujmowany jest początkowo w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia i istnieje prawdopodobieństwo, że z tytułu jego posiadania jednostka osiągnie korzyści ekonomiczne.

Dla posiadanych składników niematerialnych jednostka określa czas użytkowania jako: określony lub nieokreślony. Dla składników o określonym czasie użytkowania stosuje się odpisy amortyzacyjne, przy których ustalaniu bierze się pod uwagę [*Międzynarodowe Standardy ...* 2014, s. 1164]:

- oczekiwane wykorzystanie składnika,
- typowe cykle życia dla składnika oraz powszechnie dostępne informacje na temat szacunkowych okresów użytkowania o podobnym charakterze,
- utratę przydatności z przyczyn natury technicznej, technologicznej, handlowej lub innej,
- stabilność branży, dla której dany składnik jest wykorzystywany, i zmiany popytu na produkty wytwarzane lub świadczone usługi z zastosowaniem tego składnika,
- przewidywane działania konkurentów i potencjalnych konkurentów,
- poziom późniejszych nakładów niezbędnych do uzyskania oczekiwanych przyszłych korzyści ekonomicznych ze składnika aktywów oraz możliwość i zamiar zapewnienia przez jednostkę takiego poziomu tych nakładów,
- okres sprawowania kontroli nad składnikiem aktywów oraz ograniczenia prawne i ograniczenia do nich podobne odnoszące się do użytkowania składników,
- czy okres użytkowania składnika jest zależny od innych składników.

Okres użytkowania składników wynikających z umów nie może być dłuższy od trwania umowy, jednak jednostka może ten okres skrócić. Na okres użytkowania składnika aktywów niematerialnych mogą mieć wpływ zarówno czynniki ekonomiczne, jak i czynniki prawne.

Opisane składniki podlegają równomiernym odpisom amortyzacyjnym w określonym wcześniej czasie użytkowania.

Jednostka w sprawozdaniu finansowym ujawnia informacje na temat składników aktywów niematerialnych, podając informację na temat [*Międzynarodowe Standardy... 2014, s. 1169*]:

- okresów użytkowania (określone czy nieokreślone),
- metod amortyzacji,
- wartości bilansowej (brutto i dotychczasowego umorzenia),
- pozycję sprawozdania z całkowitych dochodów, w której zawarto amortyzację aktywów niematerialnych,
- uzgodnienie wartości bilansowej z początku okresu z wartością końcową.

## 4. Wartości niematerialne i prawne w sprawozdaniach finansowych wybranych spółek przemysłu wydobywczego notowanych na GPW w Warszawie

Szczegółowej analizie pod kątem posiadanych wartości niematerialnych i prawnych zostały poddane sprawozdania finansowe pięciu spółek przemysłu wydobywczego, notowanych na warszawskiej giełdzie papierów wartościowych. Wszystkie badane podmioty sporządzają sprawozdania finansowego zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości/Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSR/MSSF). Analizie poddano sprawozdania za rok 2013, a celem badania było określenie, jakie składniki wartości niematerialnych i prawnych są w ich posiadaniu oraz w jaki sposób są one ujmowane i prezentowane w sprawozdaniu finansowym.

### 4.1. Lubelski Węgiel Bogdanka SA

Grupa Kapitałowa Lubelski Węgiel Bogdanka do wartości niematerialnych zalicza zakupioną informację geologiczną<sup>1</sup> wycenioną w koszcie zakupu oraz opłatę za użytkowanie przestrzeni górniczej w celu wydobycia węgla kamiennego ze złoża „Bogdanka”. Składniki te podlegają amortyzacji metodą liniową; w przypadku informacji geologicznej przez okres jej użytkowania, czyli 10 lat, w przypadku zaś opłaty za użytkowanie przestrzeni górniczej, przez okres szacowanego użytkowania, to jest do dnia 31 grudnia 2031 roku.

### 4.2. KGHM Polska Miedź SA

Grupa Kapitałowa KGHM SA zalicza do wartości niematerialnych i prawnych uzyskane licencje i koncesje związane z jej działalnością podstawową. Dodatkowo w tej grupie prezentowane są aktywa z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych. Na moment ujęcia wartości niematerialne wycenia się w cenie nabycia/koszcie wytworzenia; na dzień bilansowy natomiast w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia pomniejszonych o skumulowane odpisy amortyzacyjne i o skumulowane odpisy aktualizujące z tytułu trwałej utraty wartości. Amortyzacji dokonuje się metodą liniową, przez okres przewidywanego użytkowania, który wynosi:

- dla koncesji, licencji, użytkowania górniczego: 5-50 lat,
- prawa do informacji geologicznej: 50 lat.

Metoda amortyzacji oraz stawka amortyzacyjna podlegają weryfikacji co najmniej na koniec każdego roku obrotowego. Wartości niematerialnych nieoddanych do użytkowania (w budowie) nie amortyzuje się, natomiast poddaje się je corocz-

---

<sup>1</sup> Zgodnie z art. 6 ust 1. ustawy z dnia 9 czerwca 2011 r. *Prawa geologiczne i górnicze* [DzU nr 163, poz. 981] informacja geologiczna to dane i próbki geologiczne wraz z wynikami ich przetworzenia i interpretacji, w szczególności przedstawione w dokumentacjach geologicznych oraz zapisane na informatycznych nośnikach danych.

nym obowiązkowym testom na utratę wartości. Gdy zaistnieje taka potrzeba, ewentualny odpis aktualizujący ujmuje się w ciężar zysku lub strat.

Szczególnym składnikiem wartości niematerialnych posiadanych przez grupę KGHM SA i prezentowanym jako odrębna grupa są aktywa z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych. Stanowiły one na dzień 31 grudnia 2013 roku aż 70% wszystkich posiadanych wartości niematerialnych. Zalicza się do nich wartości niematerialne i prawne oraz zużycie rzeczowych aktywów trwałych wykorzystywanych do poszukiwania i oceny zasobów mineralnych. Obejmują one między innymi nakłady na:

- projekty robót geologicznych,
- uzyskanie decyzji środowiskowych,
- uzyskanie koncesji i użytkowania górniczego na poszukiwania geologiczne,
- realizację robót i prac wiertniczych (wiercenia, badania geofizyczne, hydrogeologiczne, obsługa geologiczna, analityka, geotechnika itd.),
- zakup informacji geologicznych od Skarbu Państwa,
- wykonanie dokumentacji geologicznej i jej zatwierdzenie,
- wykonanie oceny ekonomiczno-technicznej zasobów na potrzeby decyzji o wnioskowanie o koncesje na eksploatację górnictw,
- koszty zużycia urządzeń i sprzętu (rzeczowe aktywa trwałe) służącego do prowadzenia prac poszukiwawczych.

Na moment początkowego ujęcia aktywa z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych są wyceniane w wysokości kosztu. Do celów dalszej wyceny ma zastosowanie model wyceny w wysokości kosztu pomniejszonego o skumulowane odpisy z tytułu utraty wartości, przy czym test na utratę wartości jest przeprowadzany obowiązkowo z chwilą:

- wykazania technicznej wykonalności i komercyjnej zasadności wydobywania zasobów mineralnych, tj. przed dokonaniem przeklasyfikowania tych aktywów do innych grup aktywów (w tym do środków trwałych w budowie lub wartości niematerialnych nieoddanych do użytkowania innych niż służące poszukiwaniom i ocenie zasobów mineralnych) oraz
- gdy fakty i okoliczności wskazują, że wartość bilansowa aktywów z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych może przewyższać ich wartość odzyskiwalną.

Ewentualne odpisy ujmuje się przed dokonaniem przeklasyfikowania wynikającego z wykazania technicznej wykonalności i ekonomicznej zasadności wydobywania zasobów mineralnych.

Ponadto warto wskazać, że wśród innych wartości niematerialnych grupa KGHM Polska Miedź SA jest w posiadaniu prawa do wody na terenie Chile (KGHM International Ltd). Ze względu na to, że składnik ten charakteryzuje niewyczerpalność źródła, przyjęto dla niego nieokreślony okres użytkowania i tym samym nie dokonuje się odpisów amortyzuje tego składnika aktywów. Każdego roku jednak dokonuje się testów na utratę wartości.

### 4.3. Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo SA

Grupa Kapitałowa Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo SA (PGNiG SA) posiada następujące wartości niematerialne związane bezpośrednio z prowadzoną przez nią działalnością wydobywczą: koncesje na wydobycie gazu ziemnego i ropy naftowej, prawo do użytkowania górniczego oraz informację geologiczną, a także dodatkowo prawo wieczystego użytkowania gruntów nabyte odpłatnie i nieodpłatnie.

Poszczególne składniki wchodzące w skład wartości niematerialnych są w grupie wyceniane w momencie początkowego ujęcia w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia. Na dzień bilansowy natomiast składniki te wykazuje się w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia pomniejszonym o umorzenie i łączną kwotę odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości.

Amortyzacja wartości niematerialnych odbywa się według stawek odzwierciedlających przewidywany okres ich użytkowania, przy czym szacunki okresu i metody amortyzacji weryfikowane są na koniec każdego roku obrotowego. Jeśli oczekiwany okres użytkowania składnika aktywów różni się znacząco od poprzednich szacunków, dokonuje się zmiany okresu amortyzacji. W razie znaczącej zmiany oczekiwanego sposobu rozłożenia w czasie korzyści ekonomicznych ze składnika aktywów możliwe jest zastosowanie innej metody amortyzacji, aby tę zmianę odzwierciedlić. Okresy użyteczności stosowane dla poszczególnych składników wartości niematerialnych są następujące:

- nabyte licencje, prawa do patentów i podobne wartości: 2-15 lat,
- prawo wieczystego użytkowania gruntów: 40-99 lat,
- koncesje: udzielane na czas oznaczony, w drodze decyzji Prezesa Urzędu Regulacji Energetyki.

Należy również dodać, że wartości niematerialne o nieokreślonym okresie użytkowania nie podlegają amortyzacji, lecz w ich przypadku, a także w przypadku wartości niematerialnych jeszcze nieużytkowanych poddaje się je cyklicznie (co najmniej raz do roku oraz za każdym razem, kiedy istnieją przesłanki, że nastąpiła utrata wartości tego składnika) testowi na utratę wartości.

### 4.4. Jastrzębska Spółka Węglowa SA

Wśród posiadanych wartości niematerialnych związanych bezpośrednio z działalnością wydobywczą, Jastrzębska Spółka Węglowa SA (JSW SA) wykazuje w sprawozdaniu finansowym informację geologiczną, koncesje na wydobycie węgla kamiennego i metanu jako kopaliny towarzyszącej oraz prawo użytkowania wieczystego gruntu. Prawo do korzystania z informacji geologicznej zostało ujęte w wysokości kosztów, które zostały poniesione na jej zakup. Amortyzacji dokonuje się zgodnie z szacowanym okresem użytkowania tych informacji, to jest od 11 do 65 lat. Koncesje na wydobycie węgla kamiennego są amortyzowane przez okres, na jaki zostały udzielone.

#### 4.5. Dolnośląskie Surowce Skalne SA

Posiadane przez spółkę Dolnośląskie Surowce Skalne (DSS SA) wartości niematerialne i prawne wycenienia się według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia i pomniejsza o odpisy amortyzacyjne oraz odpisy aktualizujące z tytułu trwałej utraty wartości. Do wartości niematerialnych i prawnych związanych z działalnością wydobywczą spółka obecnie zalicza tylko posiadaną dokumentację geologiczną, która zawiera koszty oceny złóż kopalnianych. Koszty dokumentacji geologicznej są rozliczne w koszty okresu proporcjonalnie do czasu trwania koncesji na wydobywanie.

### 5. Zakończenie

Przemysł wydobywczy rządzi się swoimi prawami, wynika to z konieczności posiadania koncesji na wydobywanie zasobów naturalnych. Ten składnik aktywów niematerialnych występuje we wszystkich kopalniach i wydawany jest przez organy państwowe na określony czas. Przedstawione informacje zawarte w sprawozdaniach wybranych spółek pozwalają na powiązanie składników aktywów niematerialnych i czasu ich użytkowania oraz dokonywania odpisów amortyzacyjnych z okresem, na jaki jednostka otrzymała koncesję na wydobywanie. Wszystkie opisane spółki stosują, stosownie do zaleceń MSR/MSSF, amortyzację równomierną związaną z okresem użytkowania składnika.

Zgodnie z założeniami międzynarodowych standardów na wartość odpisów amortyzacyjnych aktywów niematerialnych wpływają różne elementy, takie jak czas użytkowania, który w opisywanych kopalniach jest zróżnicowany.

Uwarunkowania zawarte w standardach przewidują różne rozwiązania w zakresie ujawnień informacji na temat aktywów niematerialnych, a szczególnie w zakresie zmiany wartości składnika. Czy w związku z zaistniałą sytuacją w Unii Europejskiej polskie kopalnie na skutek zmian w polityce energetycznej i ograniczeniach w emisji dwutlenku węgla CO<sub>2</sub> będą prezentować w swoich sprawozdaniach informacje na temat utraty przydatności składnika z przyczyn technologicznych, braku stabilności branży (zmiana popytu) w zakresie wydobywania węgla kamiennego? Jak na emisję gazów i proponowane zmiany w Unii zareagują kopalnie i czy zmiana w systemie energetycznym spowoduje powstanie ograniczeń prawnych w zakresie wykorzystania składnika? Na te i inne pytania odpowiedzi należy szukać w sprawozdaniach finansowych przedsiębiorstw przemysłu wydobywczego.

### Literatura

Cebrowska T. (red.), *Rachunkowość finansowa i podatkowa*, PWN, Warszawa 2005.

Dolnośląskie Surowce Skalne SA, 2014, Sprawozdanie finansowe za rok 2013, [www.dss.pl](http://www.dss.pl) (25.05.2014).

- Gabrusewicz W. (red.), *Rachunkowość finansowa dla profesjonalistów*, SKwP, Warszawa 2011.
- Jastrzębska Spółka Węglowa SA, 2014, Sprawozdanie finansowe za rok 2013, [www.jsw.pl](http://www.jsw.pl) (25.05.2014).
- KGHM SA, 2014, Skonsolidowane sprawozdanie finansowe za rok 2013, [www.kghm.pl](http://www.kghm.pl) (25.05.2014).
- Lubelski Węgiel Bogdanka SA, 2014, Sprawozdanie finansowe za rok 2013, [www.lw.com.pl](http://www.lw.com.pl) (25.05.2014).
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej*, SKwP, Warszawa 2014.
- Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo SA, 2014, Sprawozdanie finansowe za rok 2013, [www.pgnig.pl](http://www.pgnig.pl) (25.05.2014).
- Świdorska G.K. (red), *Wzorcowy plan kont*, Oficyna Wolters Kluwer business, Kraków 2012.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, DzU 2011, nr 76, poz. 397, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 2 lipca 2004r., o swobodzie działalności gospodarczej, DzU 2004, nr 176, poz. 1807, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r o rachunkowości, DzU 2013, poz. 330, 613, z późn. zm.

## INTANGIBLE ASSETS IN POLISH MINING INDUSTRY

**Summary:** Intangible assets are an important element of property of mining industry companies. It results from the fact that mining activity requires a concession for extracting raw materials. Those concessions are issued by the governmental institutions for limited period. The rules of presentation of intangible assets in financial statements are regulated by local and international accounting standards. The aim of this paper is to present the methods of presentation of intangible assets in mining enterprise quoted on WSE.

**Keywords:** intangible assets, IAS/IFRS, mining industry.