

Wartości niematerialne i prawne – ujmowanie i prezentacja



Redaktorzy naukowi
Teresa Cebrowska
Waldemar Dotkuś



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2011

Senacka Komisja Wydawnicza

Zdzisław Pisz (przewodniczący)

*Andrzej Bąk, Krzysztof Jajuga, Andrzej Matysiak, Waldemar Podgórski,
Mieczysław Przybyła, Aniela Styś, Stanisław Urban*

Recenzenci

Waldemar Gos, Józef Pfaff

Redaktor Wydawnictwa

Agnieszka Flasińska

Redaktor techniczny

Barbara Łopusiewicz

Korektor

Dorota Pitulec

Łamanie

Adam Dębski

Projekt okładki

Beata Dębska

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2011

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-114-0

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Melania Bąk , Wartości niematerialne w polityce rachunkowości przedsiębiorstwa.....	11
Olga Budzińska , Kwalifikacja i wycena prac badawczo-rozwojowych według polskich i międzynarodowych standardów rachunkowości	22
Halina Buk , Kreowanie wartości marki w procesie łączenia się spółek handlowych.....	32
Jolanta Chluska , Wartości niematerialne i prawne w rachunkowości w Rosji i w Polsce	42
Małgorzata Cieciora, Hanna Czaja-Cieszyńska , Rozliczanie wartości firmy w świetle polskich i międzynarodowych regulacji rachunkowości – analiza przyjętych rozwiązań.....	51
Przemysław Czajor , Prawa do emisji gazów cieplarnianych w świetle krajowych oraz międzynarodowych regulacji rachunkowości	62
Beata Dratwińska-Kania , Koszty prac rozwojowych – ujęcie księgowo i sprawozdawcze	72
Waldemar Gos, Stanisław Hońko , <i>Know-how</i> jako składnik aktywów.....	82
Maciej Frenzel , Aktywowanie wewnętrznie wytworzonych zasobów niematerialnych w wartości innych aktywów – zagadnienia dyskusyjne .	97
Łukasz Furman , Znak towarowy w świetle prawa bilansowego i podatkowego	110
Małgorzata Kamieniecka , Prawa majątkowe ze świadectw pochodzenia energii ze źródeł odnawialnych – inwestycje, wartości niematerialne i prawne czy towary?.....	119
Joanna Koczar , Rosyjskie prawo bilansowe a identyfikacja, pomiar i wycena wartości niematerialnych.....	133
Dorota Anna Mikulska , Prawo użytkowania wieczystego gruntu w księgach rachunkowych – wymogi polskiego prawa bilansowego.....	148
Alicja Mazur , Ustalanie wartości godziwej aktywów niematerialnych nabytych w drodze połączenia jednostek gospodarczych.....	157
Anna Mazurczak, Paweł Zieniuk , Wycena i prezentacja znaku towarowego w sprawozdaniu finansowym.....	166
Aleksandra Łakomiak , Wycena technologicznych aktywów niematerialnych.....	176
Adrian Ryba , Wycena i ewidencja wartości niematerialnych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej	189
Kazimierz Sawicki , Istota i zakres wartości niematerialnych i prawnych według ustaw o rachunkowości i podatku dochodowym oraz międzynarodowych standardów MSR/MSSF	199

Edward Wiszniowski , Dylematy postrzegania wartości niematerialnych i prawnych.....	209
Marzena Wrona , Koszty prac badawczych i rozwojowych w świetle polskiego prawa bilansowego, MSR/MSSF oraz prawa podatkowego – analiza porównawcza	226
Joanna Zuchewicz , Ujemna wartość firmy w regulacjach polskich i międzynarodowych.....	236
Katarzyna Żuk , Ujęcie księgowe nakładów na witrynę internetową dotyczącą e-usług	245
Irina A. Lukyanova, Tatiana A. Verezubova , Problemy wyceny własności intelektualnej jako składnika wartości niematerialnych i prawnych	264

Summaries

Melania Bąk , Intangible assets in accounting policy of an enterprise.....	21
Olga Budzińska , Appraisal and valuation of research and development works according to Polish and international accounting standards	31
Halina Buk , Creation of brand value in the process of commercial companies' merger	41
Jolanta Chluska , Intangible assets in Polish and Russian accounting.....	50
Małgorzata Ciecziura, Hanna Czaja-Cieszyńska , Calculation of goodwill in terms of Polish and international regulations of accountancy – analysis of accepted solutions.....	61
Przemysław Czajor , Greenhouse gases emission rights in the light of domestic and international accounting regulations	71
Beata Dratwińska-Kania , Costs of developmental works – the bookkeeping and financial reporting depiction	81
Waldemar Gos, Stanisław Hońko , Know-how as an asset.....	96
Maciej Frenzel , Recognition of internally generated intangible resources in value of other assets – questionable issues	109
Łukasz Furman , Trademark in the light of balance sheet law and tax law ...	118
Małgorzata Kamieniecka , Property rights from certificates of origins from renewable energy — investments, intangible assets or goods for sale?	132
Joanna Koczar , Russian balance law and recognition, measurement and valuation of intangible assets.....	147
Dorota Anna Mikulska , Right of perpetual use of land in books of accounts – regulations of Polish balance sheet law	156
Alicja Mazur , Fair value measurement of intangible assets acquired in the merger of economic entities.....	165
Anna Mazurczak, Paweł Zieniuk , Valuation and presentation of trademarks in financial statements	175

Aleksandra Łakomiak , Measurement of technological intangible assets.....	188
Adrian Ryba , Measurement and recording of intangible fixed assets in accordance with International Accounting Standards	198
Kazimierz Sawicki , Essence and scope of intangible assets according to regulations concerning bookkeeping and taxes, and international standards IAS/IFRS	208
Edward Wiszniowski , Dilemmas regarding the perception of intangible assets	225
Marzena Wrona , Costs of research and development works in the light of Polish balance sheet law, IAS/IFRS and tax law — comparative analysis	235
Joanna Zuchewicz , Negative value of a company in Polish and international regulations	244
Katarzyna Żuk , Accounting for investments in the web site for e-services ..	263
Irina A. Lukyanova, Tatiana A. Verezubova , Problems of valuation of intellectual property as a component of intangible assets	277

Kazimierz Sawicki

Uniwersytet Szczeciński

ISTOTA I ZAKRES WARTOŚCI NIEMATERIALNYCH I PRAWNYCH WEDŁUG USTAW O RACHUNKOWOŚCI I PODATKU DOCHODOWYM ORAZ MIĘDZYNARODOWYCH STANDARDÓW MSR/MSSF

Streszczenie: W artykule przedstawiono w kilku aspektach wartości niematerialne, które odgrywają coraz większą rolę w warunkach globalizacji gospodarki. Zwrócono uwagę na różnicowane rozumienie tego terminu i jego zakresu przedmiotowego. Zaproponowano wariantowe sposoby prezentacji wartości niematerialnych w sprawozdaniu finansowym jednostki gospodarczej.

Słowa kluczowe: cechy, zakres wartości niematerialnych i prawnych.

1. Wstęp

Jedną z ważnych informacji o jednostce gospodarczej jest wyrażona w jednostkach pieniężnych suma bilansowa. Składa się ona z wartości składników majątkowych (aktywów), odpowiednio do ogólnej wartości pasywów bilansu. Obecnie ustalenie „rzetelnej i wiarygodnej” wartości aktywów jednostki jest bardzo złożone, trudne i praktycznie niemożliwe. Istotną przyczyną takiego stanu rzeczy jest różnorodność składników aktywów, prezentowanych obecnie w bilansie w dwóch grupach:

- A) Aktywa trwałe,
- B) Aktywa obrotowe.

W grupie aktywów trwałych coraz większe znaczenie mają składniki określane jako wartości niematerialne i prawne. Chociaż nie można ich policzyć, zważyć lub zmierzyć, wzrasta udział tych wartości w sumie bilansowej aktywów. Obserwowany w ostatnich dziesięcioleciach trend powiększania zakresu i roli wartości niematerialnych wiąże się z postępującą globalizacją gospodarki, określanej mianem: gospodarki opartej na wiedzy, społeczeństwa informacyjnego, ery „nowej ekonomii” [Drumlak 2009, s. 31]. Determinuje to dostosowanie rachunkowości do zmieniającej się gospodarki i sprostanie nowym wyzwaniom, stawianym również tej dyscyplinie ekonomicznej.

Celem artykułu jest przedstawienie pojęcia i zakresu wartości niematerialnych oraz prawnych według polskich regulacji ustawowych i standardów międzynarodowych.

2. Pojęcie i cechy wartości niematerialnych i prawnych

Szeroko pojmowany termin wartości niematerialne charakteryzują następujące cechy:

- 1) brak postaci fizycznej,
- 2) występowanie w określonych warunkach lub środowisku,
- 3) posiadanie ustalonej lub wiarygodnie oszacowanej wartości.

W zależności od rodzaju, wartości niematerialne charakteryzują się dodatkowo cechami szczegółowymi. Spośród różnych kryteriów podziału wartości niematerialnych przedstawione zostaną te, które wiążą się z rachunkowością jednostek gospodarczych. W tym kontekście istotna jest charakterystyka wartości (aktywów) niematerialnych i prawnych ujmowanych w księgach rachunkowych i prezentowanych w sprawozdaniach finansowych według Ustawy o rachunkowości oraz Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF). Przedstawia to tab. 1.

Tabela 1. Charakterystyka wartości niematerialnych i prawnych

Ustawa o rachunkowości	MSSF
Wartości niematerialne i prawne to nabyte przez jednostkę, zaliczane do aktywów trwałych, prawa majątkowe nadające się do wykorzystania, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, przeznaczone do używania na potrzeby jednostki, a także nabytą wartość firmy oraz koszty zakończonych prac rozwojowych.	Wartości niematerialne i prawne obejmują określone składniki aktywów. Składnik wartości niematerialnych spełnia definicję aktywów, jeżeli występuje: <ul style="list-style-type: none"> – możliwość jego wyodrębnienia, czyli można go wyłączyć lub wydzielić z jednostki gospodarczej i sprzedać, przekazać, licencjonować lub oddać do odpłatnego użytkowania osobom trzecim, zarówno pojedynczo, jak i z powiązaną z nim umową, składnikiem aktywów lub zobowiązaniem, lub, – wynika z tytułów umownych lub innych tytułów prawnych, bez względu na to, czy są one zbywalne lub możliwe do wyodrębnienia z jednostki gospodarczej lub innych tytułów lub zobowiązań

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Ustawa z dnia 29 września 1994..., art. 3, ust. 1, pkt 14; *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości...* 2009, MSR 38 „Wartości niematerialne”, § 12].

Warto zwrócić uwagę, że w tab. 1 pominięto cechę „braku postaci fizycznej”, uznając za wystarczającą i zrozumiałą nazwę „wartości niematerialne”, jednak MSR 38 zawiera zapis, że do wartości niematerialnych zalicza się „możliwy do zidentyfikowania niepieniężny składnik aktywów”.

Podsumowując ogólną charakterystykę wartości niematerialnych i prawnych zawartą w tab. 1, można zauważyć szerszy opis cech tych składników w MSSF niż w polskim prawie bilansowym. Istotne wydaje się zaznaczenie, że w MSR 38, w przeciwieństwie do polskiej Ustawy o rachunkowości, składnik wartości niematerialnych:

- można wyodrębnić (wyłączyć lub wydzielić) z podmiotu gospodarczego oraz sprzedać, przekazać, licencjonować lub oddać do odpłatnego używania osobom trzecim zarówno pojedynczo, jak i z powiązaną z nim umową, składnikiem aktywów lub zobowiązaniem,
- wynika z tytułów umownych lub prawnych, niezależnie od tego, czy można go sprzedać lub wyodrębnić z podmiotu gospodarczego lub innych tytułów lub zobowiązań.

3. Zakres przedmiotowy wartości niematerialnych i prawnych według standardów międzynarodowych oraz prawa bilansowego i podatkowego

Podobnie, jak istnieją różnice w pojmowaniu wartości niematerialnych, występują rozbieżności dotyczące ich zakresu przedmiotowego. Przedstawia to tab. 2.

Porównując pozycje wartości niematerialnych według obowiązującej w 2011 r. Ustawy o rachunkowości i Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z MSR 38, można stwierdzić, że w zasadzie różnice są niewielkie. Z przepisów szczegółowych i objaśnień do tych trzech zakresów pojęcia wartości niematerialnych wynika, że nie są one analogiczne. W szczególności zakres wartości niematerialnych i prawnych według przepisów o podatku dochodowym obejmuje spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej; natomiast ustawa o rachunkowości prawa te kwalifikuje do środków trwałych.

Bardzo ogólnie scharakteryzowano zakres wartości niematerialnych w MSR 38. Według § 9 tego standardu „jednostki gospodarcze często przeznaczają zasoby lub zaciągają zobowiązania 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 (łącznie z markami firmowymi i tytułami wydawniczymi). Do powszechnych przykładów tych szerokich kategorii zalicza się programy komputerowe, patenty, prawa autorskie, filmy kinowe, wykazy odbiorców, prawa obsługi hipotecznej, licencje połowowe, lojalność odbiorców, udział w rynku oraz prawa marketingowe”.

Dotychczas zaprezentowane zakresy wartości niematerialnych i prawnych, ujętych w bilansie jako odrębna część A.I. aktywów trwałych, umożliwiają wyróżnienie trzech ich rodzajów, takich jak:

- 1) nabyte prawa autorskie, licencje, prawa do wynalazków, znaków towarowych itp.
- 2) wartość firmy,
- 3) koszt/wartość zakończonych prac rozwojowych.

Tabela 2. Zakres przedmiotowy wartości niematerialnych i prawnych

Wartości niematerialne i prawne		
Ustawa		Międzynarodowy Standard Rachunkowości 38
o rachunkowości	o podatku dochodowym od osób prawnych i fizycznych	
1. Autorskie prawa majątkowe, prawa pokrewne, licencje, koncesje. 2. Prawa do wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów użytkowych oraz zdobniczych. 3. <i>Know-how</i> . 4. Nabyta wartość firmy. 5. Koszty zakończonych prac rozwojowych, jeżeli: a) produkt lub technologia wytwarzania są ściśle ustalone, a dotyczące ich koszty prac rozwojowych wiarygodnie określone, b) techniczna przydatność produktu lub technologia została stwierdzona i odpowiednio udokumentowana i na tej podstawie jednostka podjęła decyzję o wytwarzaniu tych produktów lub stosowaniu technologii, c) koszty prac rozwojowych zostaną pokryte, według przewidywań, przychodami ze sprzedaży tych produktów lub zastosowania technologii	1. Spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego. 2. Spółdzielcze własnościowe prawo lokalu użytkowego. 3. Prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej. 4. Autorskie lub pokrewne prawa majątkowe. 5. Licencje. 6. Prawa określone w ustawie z 30 czerwca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej. 7. Wartość stanowiąca równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (<i>know-how</i>). 8. Wartość firmy, jeżeli wartość powstała w wyniku nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. 9. Koszty prac rozwojowych zakończonych wynikiem pozytywnym, który może być wykorzystany na potrzeby działalności gospodarczej. 10. Składniki majątku, wymienione w pkt. 1–7, niestanowiące własności lub współwłasności podatnika, wykorzystywane przez niego na potrzeby związane z prowadzoną działalnością na podstawie umowy leasingu, zawartej z właścicielem lub współwłaścicielami albo uprawnionymi do korzystania z tych wartości, jeżeli odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający	1. Wiedza naukowa i techniczna. 2. Znaki towarowe. 3. Marki firmowe, tytuły czasopism i wydawnicze. 4. Programy komputerowe. 5. Prawa autorskie. 6. Patenty i licencje. 7. Franchising. 8. Prawa obsługi hipotecznej i prawa marketingowe. 9. Prace rozwojowe lub etap prac rozwojowych

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Ustawa z dnia 29 września 1994..., art. 3, pkt 14, art. 33, ust. 2 i 3; Ustawa z dnia 15 lutego 1992..., art. 16b; *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości...* 2009].

Wyróżnione pozycje 1 i 2 charakteryzują się tym, że zostają ujawnione dopiero w momencie ich nabycia. Z kolei, według MSR/MSSF różnice między nimi są tak istotne, że wartościom niematerialnym wymienionym w punkcie pierwszym poświęcono MSR 38, a dla wartości firmy opracowano i wydano MSSF 3 „*Połączenie jednostek gospodarczych*”. Podział na wartości niematerialne i wartość firmy objaśnia § 9 MSR 38 następująco: „Wartość firmy nabytej w transakcji połączenia jednostek gospodarczych odpowiada zapłacie dokonanej przez stronę przejmującą w zamian za oczekiwane przyszłe korzyści ekonomiczne z aktywów, które nie mogą być pojedynczo identyfikowane oraz odrębnie ujęte. Przyszłe korzyści ekonomiczne mogą wynikać z synergii zachodzącej między możliwymi do zidentyfikowania przejętymi aktywami lub aktywów, które pojedynczo nie kwalifikują się do ujęcia w sprawozdaniu finansowym, ale za które strona przejmująca gotowa jest zapłacić w transakcji połączenia jednostek gospodarczych”.

Oprócz przyszłych korzyści ekonomicznych z tytułu nabycia wartości firmy jednostka gospodarcza może uzyskać korzyści z wartości niematerialnych i prawnych ze zwiększenia przychodów ze sprzedaży produktów lub usług, obniżenia kosztów i używania poszczególnych składników nieposiadających fizycznej postaci.

Aby zapewnić istnienie i realną przydatność wartości niematerialnych, powinny być one przedmiotem skutecznej kontroli. Wymagania stawiane kontroli są następujące (MSR 38 § 13–16):

- jednostka jest uprawniona do uzyskiwania przyszłych korzyści ekonomicznych powstających za przyczyną posiadanego składnika aktywów niematerialnych,
- jednostka jest w stanie ograniczyć dostęp do tych korzyści osobom trzecim,
- zdolność jednostki do sprawowania kontroli wynika z tytułu prawnego, który może podlegać ochronie sądowej,
- istniejąca możliwość prawnego wyegzekwowania tytułu może być zastąpiona sprawowaniem kontroli innego rodzaju,
- jednostka zatrudniająca wykwalifikowanych pracowników jest w stanie zidentyfikować część ich kwalifikacji, wynikających z prowadzonych szkoleń, która prowadzi do osiągnięcia w przyszłości korzyści ekonomicznych. Zazwyczaj kontrola jest niewystarczająca, aby daną pozycję zaliczyć do wartości niematerialnych, chyba że oczekiwania są prawnie chronione.

W znacznym stopniu wydaje się kontrowersyjne rozwiązanie w sytuacji, gdy jednostka dysponuje portfelem odbiorców lub udziałem w rynku i może oczekiwać, że na skutek wypracowanych relacji z odbiorcami i ich lojalności odbiorcy będą nadal z nią współpracować. Jednak:

a) przy braku możliwości prawnej ochrony i ich lojalności, kontrola jednostki nad spodziewanymi korzyściami ekonomicznymi, które z nich płyną, jest zazwyczaj niewystarczająca, aby uznać, że pozycje te (portfel odbiorców, udziały w rynku, relacje z odbiorcami, lojalność odbiorców) odpowiadają definicji wartości niematerialnej,

b) mimo braku prawnej ochrony relacji z odbiorcami, transakcje wymiany (nie-
stanowiące części transakcji połączenia jednostek gospodarczych) tych samych lub
podobnych relacji nieuregulowanych umowami stanowią dowód na to, że jednostka
jest w stanie kontrolować przyszłe korzyści ekonomiczne płynące z relacji z od-
biorcami. Ze względu na to, że tego typu transakcje wymiany są również dowodem
na możliwość wyodrębnienia relacji z odbiorcami, relacje te odpowiadają definicji
wartości niematerialnych.

Jak wspomniano we wstępie, w ostatnich latach następuje wzrost zakresu i zna-
czenia wartości niematerialnych i prawnych. Pomijając ich zróżnicowanie według
autonomicznych praw bilansowych i podatkowych, zakres przedmiotowy, a więc
również ich rola w praktyce, zależą od międzynarodowych standardów, dyrektyw
unijnych i krajowego ustawodawstwa, transponującego te standardy, a zwłaszcza
dyrektywy Rady i Parlamentu Unii Europejskiej. Można to przedstawić na przykła-
dzie ustawy o rachunkowości. W ostatnim dziesięcioleciu przeniesiono z pozycji
pozabilansowych do aktywów trwałych prawo wieczystego użytkowania gruntu,
kwalifikując je do pojęcia środków trwałych¹. Nastąpiła jednak eliminacja z war-
tości niematerialnych i prawnych kosztów organizacji i zgromadzenia kapitału za-
kładowego spółek akcyjnych, co ograniczyło zakres pojęcia wartości niematerial-
nych, oraz poszerzenie tego zakresu przez włączenie do niego zapłaconych zaliczek
na wartości niematerialne i prawne [Mindowicz 1994, s. 94].

Przyjmując za podstawę zapisy w MSR 38, MSSF 3 i Ustawie o rachunkowości,
na rys. 1 przedstawiono wartości niematerialne i prawne, ich prezentację w bilansie,
hierarchię roli/znaczenia i sposób pozyskania.

Podstawowe znaczenie mają prawa autorskie, koncesje, patenty itp., które naj-
częściej występują w praktyce, a także w polskich ustawach o rachunkowości i po-
datku dochodowym są wymieniane odrębnie lub na pierwszym miejscu. W znacz-
nie mniejszym stopniu w bilansach podmiotów gospodarczych jest prezentowana
wartość firmy, a w przedsiębiorstwach przemysłowych wartość zakończonych prac
rozwojowych. Hierarchię roli obu tych grup potwierdza np. następujący zapis w art.
3 pkt 14 Ustawy o rachunkowości: „Do wartości niematerialnych i prawnych zalicza
się również [(dodatkowo, ponadto – K.S.)] nabytą wartość firmy oraz koszty zakoń-
czonych prac rozwojowych”.

Należy zaznaczyć, że ustawowa definicja wartości niematerialnych i prawnych
nie obejmuje „zaliczek na wartości niematerialne i prawne”, które nie są przedmio-
tem używanym/wykorzystywanym przez jednostkę gospodarczą i nie podlegają od-
pisom amortyzacyjnym. Zamieszczenie ich w aktywach bilansu (A.I, Wartości nie-
materialne i prawne) można potraktować jako pozycję uzupełniającą ogólną kwotę
środków poniesionych na finansowanie wartości niematerialnych i prawnych.

¹ Przez termin środki trwałe rozumie się, z zastrzeżeniem art. 3 pkt 17 (dotyczy nieruchomości oraz wartości niematerialnych i prawnych zaliczanych do inwestycji), rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki [Ustawa z dnia 29 września 1994..., art. 3 pkt 15].

kryterium podziału	wartości niematerialne i prawne			
prezentacja w bilansie	prawa autorskie, licencje, koncesje, patenty itp.	wartość firmy	zakończone prace rozwojowe	zaliczki na wartości niematerialne i prawne
rola/znaczenie	podstawowe	dodatkowe	dodatkowe	uzupełniające
sposób pozyskania	nabycie	nabycie	wytworzenie	zapłata z góry

Rys. 1. Wartości niematerialne i prawne według wybranych kryteriów podziału

Źródło: opracowanie własne.

4. Wartości niematerialne *sensu largo* i *sensu stricto*

Wartości niematerialne są różnie nazywane i można je pojmować w znaczeniu szerokim i wąskim (ściśle określonym).

Przez wartości niematerialne i prawne rozumie się wszelkie wartości niemające postaci fizycznej. Istotne jest to, że przynoszą one obecnie jednostce gospodarczej określone korzyści ekonomiczne lub istnieją uzasadnione podstawy oceny, że dzięki ich posiadaniu lub użyciu jednostka uzyska spodziewane korzyści.

Wydaje się zasadne, aby terminem wartości niematerialne, zgodnie z MSR/MSSF, objąć także różnego rodzaju prawa (autorskie i pokrewne, patenty, licencje itp.) bez ich szczególnego wyróżnienia, jak to jest w Ustawie o rachunkowości (art. 3 pkt 14) lub ich łączenia z pojęciem wartości przyszłe ([Monar 2004, s. 2, cyt. za: Fijałkowska]). Moim zdaniem powinno się zastosować tradycyjną nazwę wartości niematerialne, jako termin ogólny, bez względu na różne tłumaczenie wyrazu *intangible*, które może wprowadzić czytelnika w błąd². Zakres nadrzędnego pojęcia wartości niematerialne *sensu largo* obejmowałby jednoznacznie określone składniki rodzajowe, niezależnie od ich prezentacji, w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym, oraz nieidentyfikowalne wartości niematerialne.

² Przykładowo:

- według *The Great English-Polish Dictionary* [1996, s. 434] wyraz *intangible* to niedotykalny, nienaruszalny, nieuchwytny, niepojęty,
- zdaniem M. Bąk [2011] *intangible* oznacza niewidzialny,
- według E.A. Hendriksena i M.F. Van Bredy [2002, s. 628] pojęcie to oznacza tradycyjne wartości niematerialne i prawne oraz koszty rozliczane w czasie, do których zalicza się m.in. koszty emisji papierów wartościowych, naprawy, koszty szkolenia.

W praktyce zakres przedmiotowy wartości niematerialnych wyznaczają przepisy prawa lub powszechnie akceptowane i stosowane standardy. Jeżeli w szczególnych warunkach lub okolicznościach nastąpiłyby odchylenia od tak ustalonego zakresu wartości niematerialnych *sensu stricto*, to powinny one zostać wyraźnie określone i objaśnione, wraz z podaniem przyczyny i zasadności takiego postępowania.

Pozostawiając rozważania dotyczące wyznaczenia granicy między pojęciem wartości niematerialnych *sensu largo* a *sensu stricto*, warto zwrócić uwagę na różnorodność nazw ich składników i kwalifikacji w ujęciu ekonomicznym oraz ewidencyjno-sprawozdawczym.

Jeżeli w literaturze i przepisach prawa, dotyczących rachunkowości, termin wartości niematerialne oznacza część aktywów (majątku), to w innych publikacjach występuje on w charakterze części pasywów (źródeł finansowania majątku), jako kapitał. W szczególności dotyczy to często używanej nazwy kapitał ludzki, kapitał intelektualny, kapitał strukturalny³. Kapitały te nie są obecnie ujawnione, ewidencjonowane i prezentowane w sprawozdaniu finansowym, aczkolwiek w przypadku nabycia lub łączenia się jednostek gospodarczych wpływają na wartość transakcji, w postaci jej zwiększenia.

W jednostkach, które są obowiązane załączyć do rocznego sprawozdania finansowego sprawozdanie z działalności, celowe wydaje się zawarcie informacji o „wartości kapitału ludzkiego” lub „wartości kapitału intelektualnego”, niewykazanego w aktywach. Warunkiem podania tej informacji, ewentualnie również w dodatkowych informacjach i objaśnieniach do sprawozdania finansowego, powinno być przedstawienie metody i procedury ustalenia wartości tych „kapitałów”. Dopóki standardy rachunkowości (międzynarodowe i krajowe) i regulacje ustawowe nie powiększą obowiązującego zakresu wartości niematerialnych, to prezentację w aktywach bilansu wymienionych uprzednio pozycji i innych, np. „wartości marki”⁴, należy traktować jako „zamazywanie bilansu” i „fałszowanie bilansu”⁵. Dowolność

³ Kapitał strukturalny obejmuje kapitał związany z klientami i kapitał organizacyjny. Jest on strzeżony jako „wszystko to, co zostaje w firmie, gdy pracownicy idą do domu, czyli bazy danych, oprogramowanie komputerowe, uzyskane koncesje, patenty, znak firmowy, strukturę organizacji, systemy przepływu informacji. Kapitał strukturalny może być własnością firmy, kapitał ludzki nie. Kapitał ludzki w nieodłączny sposób zintegrowany jest z człowiekiem (pracownikiem), jego wiedzą, doświadczeniem, zdolnościami, umiejętnościami, innowacyjnością i z umiejętnościami pracowników wykonywania ich zadań w przedsiębiorstwie; obejmuje też wartości, kulturę i filozofię przedsiębiorstwa [Jaruga, Fijałkowska 2002; Fijałkowska 2009, s. 279].

⁴ Marka jest jednym z najistotniejszych elementów wartości przedsiębiorstwa: nierejestrowana w bilansie – tworzy wartość firmy [Marcinkowska 2001, s. 130].

⁵ Ważnym aspektem stosowania polityki bilansowej jest to, że należy przestrzegać zasad legalności, a przede wszystkim poruszać się tylko w ramach obowiązujących przepisów i zasad prawidłowej rachunkowości [Sawicki 2009, s. 32]. Analogiczne stanowisko zajmują inni autorzy. Na przykład E. Radawiecka i M. Foremna-Pilarska [2007, s. 291] piszą: „Korzyści z wyceny wartości marki wynikają z różnorodnych potrzeb zainteresowanych stron. Wycena marki znajduje m.in. zastosowanie w: [...] celach sprawozdawczości finansowej – w przypadku gdy regulacje rachunkowości zezwalają

ustalania zakresu przedmiotowego wartości niematerialnych jest sprzeczna z zasadą porównywalności informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym, w tym struktury i dynamiki pozycji bilansu.

5. Podsumowanie

Ewolucja rachunkowości wskazuje m.in. na coraz większy zakres rachunkowości i zawartych w sprawozdaniu finansowym informacji. Szczególne znaczenie ma prezentacja w aktywach bilansu wartości niematerialnych, stanowiących ważne uzupełnienie pozostałych składników majątkowych przedsiębiorstwa, zwłaszcza w okresie globalizacji gospodarki opartej na wiedzy, społeczeństwie informacyjnym, ery „nowej ekonomii”.

Mimo ograniczenia treści artykułu do przedstawienia istoty i zakresu wartości niematerialnych z punktu widzenia przepisów prawa i rozwiązań w praktyce, tematyka ta nie została omówiona w sposób wyczerpujący. Bogata literatura przedmiotu zawiera bowiem jeszcze inne definicje i kryteria klasyfikacji wartości niematerialnych⁶ i prawnych oraz propozycje zawarcia tych wartości w odrębnym sprawozdaniu finansowym.

Literatura

- Bąk M., *Ekonomiczne czynniki otoczenia przedsiębiorstwa a składniki majątku niewidzialnego*, [w:] *Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi*, Uniwersytet Szczeciński, Zachodniopomorski Uniwersytet Technologiczny, Szczecin 2011.
- Drumlak U., *Wpływ globalizacji na wymagania wobec rachunkowości*, [w:] T. Kiziukiewicz (red.), *Zasoby i procesy w rachunkowości jednostek gospodarczych*, Difin, Warszawa 2009.
- Fijałkowska J., *Finansowe i niefinansowe metody pomiaru oraz prezentacji w sprawozdaniach kapitału intelektualnego*, rozprawa doktorska, 2009.
- Hendriksen E.A., van Breda M.F., *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002.
- Jaruga A., Fijałkowska J., *Rachunkowość i zarządzanie kapitałem intelektualnym*, ODDK, Gdańsk 2002.
- Marcinkowska M., *Kształtowanie wartości firmy*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2001.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej*, SKwP, IASB, Warszawa–Londyn 2009.
- Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej (MSSF 3) „Połączenia jednostek gospodarczych”*, SKwP, IASB, Warszawa–Londyn 2004.
- Mindowicz J., *Wartości niematerialne i prawne*, [w:] Z. Luty (red.), *Rachunkowość finansowa*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1994.

na ujmowanie marek w bilansach spółek; pozwala to m.in. na poprawę oceny sytuacji finansowej”. Autorki nie podają jednak przykładów tych „regulacji rachunkowości”.

⁶ Zob. [Rumniak 2011].

- Monar M.J., *Executive views on intangible assets: Insights from the accentur/economist intelligence unit survey. Research note*, „Intangible Assets and Future Value” 2004, April 13, Issue 1.
- Radawiecka E., Foremna-Pilarska M., *Problematyka identyfikacji marki i jej ujęcia w bilansie*, [w:] W. Gabrusewicz (red.), *Rachunkowość w teorii i praktyce*, t. I, AE, Poznań 2007.
- Rumniak P., *Klasyfikacja składników niematerialnych przedsiębiorstw*, [w:] *Rachunkowość – sztuka pomiaru i komunikowania*, SGH, Warszawa 2011.
- Sawicki K., *Polityka bilansowa jako element polityki ekonomicznej w zarządzaniu*, [w:] K. Sawicki (red.), *Wykorzystanie polityki bilansowej i analizy finansowej w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, WiD Ekspert, Wrocław 2009.
- The Great English-Polish Dictionary*, Philip Wilson, Warszawa 1996.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, DzU 2000 nr 14, poz. 176 ze zm.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity DzU 2000 nr 54, poz. 654 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jednolity DzU 2009 nr 152, poz. 1223 ze zm.

ESSENCE AND SCOPE OF INTANGIBLE ASSETS ACCORDING TO REGULATIONS CONCERNING BOOKKEEPING AND TAXES, AND INTERNATIONAL STANDARDS IAS/IFRS

Summary: The article presents a few aspects of intangible assets which play more and more important role in the conditions of the economy globalization. It pays attention to different understanding of the diversified meaning of the term and its object range. The paper proposes variant ways of presenting intangible assets in the financial statement of an entity.