

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 Frendzel , 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

Melania Bąk

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

WARTOŚCI NIEMATERIALNE W POLITYCE RACHUNKOWOŚCI PRZEDSIĘBIORSTWA

Streszczenie: W artykule przeanalizowano wybrane zagadnienia dotyczące wartości niematerialnych z punktu widzenia ustawy o rachunkowości, MSR 38 oraz US GAAP. Zwrócono uwagę na wartości niematerialne (rozumiane szerzej niż w analizowanych regulacjach) nieujawniane przez rachunkowość, które zostały nazwane aktywami niewidzialnymi. Wzmożone dążenia współczesnych jednostek do osiągnięcia konkurencyjności traktują aktywa niewidzialne w szczególny sposób, ponieważ od nich przede wszystkim zależy osiągnięcie sukcesu finansowo-biznesowego. Ponadto wskazano zależność między wybranymi składnikami aktywów niewidzialnych a mikropolityką rachunkowości finansowej i zarządczej jednostki. Świadomość tej zależności pozwala lepiej poznać aktywa niewidzialne i zrozumieć mechanizmy polityki rachunkowości.

Słowa kluczowe: polityka rachunkowości, wartości niematerialne, aktywa niewidzialne.

1. Wstęp

Osiągnięcie sukcesu finansowo-biznesowego współczesnego przedsiębiorstwa związane jest z podejmowaniem wielu decyzji przez zarząd i kierownictwo (w tym związanych z prowadzoną polityką rachunkowości), które ukierunkowane są na sformułowane wcześniej cele operacyjne i strategiczne. Polityka rachunkowości wyznacza ramy działania w zakresie prowadzenia rachunkowości w przedsiębiorstwie. Jej zakres, oprócz uregulowań prawnych, zależy od wielu innych czynników, np. formy organizacyjno-prawnej przedsiębiorstwa, sformułowanych celów przedsiębiorstwa, skali prowadzonej działalności (krajowa czy międzynarodowa), preferowanego sposobu prezentacji przedsiębiorstwa na zewnątrz w sposób tendencyjnie pozytywny lub negatywny.

Ogólnie polityka rachunkowości zmierza do normalizacji i standaryzacji rachunkowości, aby osiągnąć porównywalność wielkości finansowych zawartych w sprawozdawczości finansowej. Jednak znaczna część polityki rachunkowości przedsiębiorstwa jest związana z prawem wyboru określonych rozwiązań spośród wielu zaproponowanych przez obowiązujące prawo bilansowe i standardy rachunkowości. Prawo wyboru, z którego mogą skorzystać jednostki gospodarcze, stanowi więc dla niej element charakterystyczny/specyficzny, który summa summarum wpływa

w sposób bezpośredni lub/i pośredni na bilansową wartość przedsiębiorstwa i rynkową wartość przedsiębiorstwa.

W artykule szczególną uwagę zwrócono na wartości niematerialne przedsiębiorstwa, ponieważ w warunkach rynkowych są one istotnym elementem majątku przedsiębiorstwa, decydującym o osiągnięciu przewagi konkurencyjnej na rynku. Podczas analizy funkcjonowania polityki rachunkowości nasuwają się pytania – czy w sposób wystarczający odnosi się ona do wartości niematerialnych i czy nie marginalizuje wartości niematerialnych? Dlatego celem artykułu jest przeanalizowanie wzajemnej relacji: polityka rachunkowości a wartości niematerialne, ze szczególnym uwzględnieniem potrzeb informacyjnych współczesnego przedsiębiorstwa i jego otoczenia.

2. Sens polityki rachunkowości

Polityka rachunkowości to celowe działania zarządu/kierownictwa jednostki gospodarczej ukierunkowane na prowadzenie rachunkowości zgodnie z obowiązującymi zasadami, wymogami i potrzebami. Wybór określonej opcji polityki rachunkowości jest prawem wyboru jednostki gospodarczej, zagwarantowanym przepisami prawa oraz zwyczajowo. Aby umiejętnie korzystać z tego prawa, jednostki gospodarcze muszą określić cel swojej działalności oraz uświadomić sobie wpływ instrumentów polityki rachunkowości na osiągnięcie tego celu.

Polityka rachunkowości często sprowadza się do szukania tzw. *złotego środka*, czyli rozwiązania pomiędzy dwiema skrajnymi tendencjami – pozytywną i negatywną (zob. [Cebrowska 2005, s. 227]). Zarząd/kierownictwo przedsiębiorstwa muszą być świadome konsekwencji wybranego charakteru polityki rachunkowości. Jeśli np. preferowany będzie negatywny obraz firmy, to udziałowcy mogą tracić zaufanie do kompetencji zarządu, a klienci mogą obawiać się niższej jakości sprzedawanych produktów. Natomiast w przypadku stworzenia zbyt pozytywnego obrazu firmy udziałowcy będą żądać podziału zysku, pracownicy będą oczekiwać wyższych wynagrodzeń, a klienci będą ufać w nieprzerwaną realizację umów i niższe ceny. Na podstawie tych spostrzeżeń można wyciągnąć wniosek, że istnieją zależności między polityką rachunkowości przedsiębiorstwa a szeroko pojętymi wartościami niematerialnymi (np. wizerunkiem firmy).

Politykę rachunkowości można rozpatrywać w skali makroekonomicznej i skali mikroekonomicznej. Ponadto z punktu widzenia ujęcia mikroekonomicznego polityki rachunkowości można zauważyć, że dotyczy ona całego systemu rachunkowości danej jednostki lub sporządzania jej sprawozdań finansowych¹.

Makropolityka rachunkowości obejmuje według W. Brzezina „całą sferę działalności organów państwowych (np. Departament Rachunkowości) lub instytucji

¹ Należy zwrócić uwagę na pojawienie się w literaturze przedmiotu różnych określeń: polityka rachunkowości i polityka bilansowa, w zależności od interpretacji danego pojęcia przez różnych autorów (zob. [Remlein 2007, s. 297–299]).

powołanych przez krajowe i międzynarodowe stowarzyszenia księgowych zmierzające do normalizacji czy też standaryzacji rachunkowości” [Brzezin 1995, s. 32]. Mikropolitykę rachunkowości natomiast można utożsamiać z punktem widzenia A. Jarugowej jako „zastosowanie przez zarząd przedsiębiorstwa w sporządzaniu sprawozdań finansowych specyficznych zasad, konwencji, reguł i praktyk dobrych odpowiednio do odwzorowania jego rzeczywistej pozycji finansowej, dochodowej i dokonań” [Jarugowa, Walińska 1997, s. 23].

Instrumentarium makropolityki rachunkowości to przede wszystkim dyrektywy, standardy, ustawy i interpretacje, które są opracowywane przez instytucje ustanawiające regulacje rachunkowości o zasięgu światowym, regionalnym i krajowym². Do najważniejszych regulacji na szczeblu światowym można zaliczyć Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR)³ i Amerykańskie Ogólnie Akceptowane Standardy Rachunkowości (US GAAP).

Zarówno MSR/MSSF, jak i US GAAP pozwalają przedsiębiorstwom na pewien margines swobody określony mianem „prawa wyboru” w stosowaniu zasad rachunkowości, pod warunkiem że nie są one sprzeczne z makropolityką rachunkowości i teorią rachunkowości. Tak więc mikropolityka rachunkowości pojawia się w chwili, gdy przedsiębiorstwa mają możliwość skorzystania z zestawu praw wyboru, który kształtuje sposób postępowania w prowadzeniu rachunkowości w konkretnej jednostce. W tym miejscu warto podkreślić, że o polityce rachunkowości można mówić wówczas, gdy istnieją przynajmniej dwa rozwiązania w określonej sytuacji, a jednostka może dokonać wyboru [Zuchewicz 2010, s. 393].

W przypadku mikropolityki rachunkowości istotny jest również jej zakres przedmiotowy. Mikropolityka rachunkowości może obejmować prowadzenie całej rachunkowości w przedsiębiorstwie (rozumianej jako system rachunkowości składający się z rachunkowości finansowej i zarządczej) lub sporządzanie sprawozdań finansowych. Mikropolitykę rachunkowości najczęściej rozumie się jako prowadzenie rachunkowości finansowej w jednostce, ale należy się zastanowić, czy nie obejmuje ona również pewnych działań z zakresu prawa wyboru funkcjonującego instrumentarium rachunkowości zarządczej. Wprawdzie rachunkowość zarządcza nie jest normowana prawnie, ale różnorodność jej sposobów postępowania i metod pozwala jednostce na podejmowanie decyzji zarządczych na poziomie operacyjnym i strategicznym w oparciu o prawo wyboru określonego instrumentarium zgodnego z jej potrzebami (np. opracowanie wewnętrznej sprawozdawczości).

W praktyce rachunkowości polskich przedsiębiorstw obowiązuje definicja polityki rachunkowości określona w ustawie o rachunkowości, która jest utożsamiana

² Obowiązujące normy rachunkowości w warunkach polskich to: ustawa o rachunkowości, akty wykonawcze do ustawy o rachunkowości, Krajowe Standardy Rachunkowości, MSR obowiązujące w Polsce.

³ MSR były publikowane przez Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości do marca 2001 r. Od kwietnia 2001 r. są publikowane Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości.

z zasadami rachunkowości. W artykule 3 Ustawy o rachunkowości [Ustawa z dnia 29 września 1994...] stwierdza się, że przez przyjęte zasady (politykę) rachunkowości rozumie się wybrane i stosowane przez jednostkę rozwiązania dopuszczone ustawą, w tym także określone w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości, zapewniające wymaganą jakość sprawozdań finansowych.

Z punktu widzenia regulacji polityki rachunkowości w polskich warunkach istotny jest również zapis w art. 10 ust. 3 Ustawy o rachunkowości, według którego, jeżeli ustawa nie reguluje danego obszaru, jednostki mogą stosować krajowe standardy rachunkowości⁴, natomiast w przypadku braku krajowych standardów jednostki mogą stosować MSR.

Na politykę rachunkowości można spojrzeć z punktu widzenia⁵ określonego zbioru zasad rachunkowości oraz możliwości prawa wyboru pewnych rozwiązań zgodnych z tymi zasadami. Możliwość zastosowania prawa wyboru pobudza jednostki gospodarcze do świadomego podejmowania decyzji finansowych, które zależą od sformułowanych celów operacyjnych i strategicznych oraz charakteru działalności.

Polityka rachunkowości to coś więcej niż same zasady rachunkowości, to również celowe działanie zarządu/kierownictwa związane z doбором tych zasad w taki sposób, aby spełniły oczekiwane wymagania w zakresie prowadzenia rachunkowości w jednostce. Szczególnie w przypadku możliwości prawa wyboru można stwierdzić, że człowiek/pracownik i jego umiejętności, doświadczenie, wiedza, lojalność i predyspozycje odgrywają istotną rolę dla całego procesu związanego z funkcjonowaniem rachunkowości. I tak, za politykę rachunkowości odpowiada kierownik jednostki, którego kapitał intelektualny, mimo że nie jest widzialny z perspektywy rachunkowości, ma decydujące znaczenie podczas kształtowania polityki rachunkowości jednostki.

3. Polityka rachunkowości o wartościach niematerialnych

Zarówno ustawa o rachunkowości, jak i MSR/MSSF oraz US GAAP odnoszą się do wartości niematerialnych, traktując je jako aktywa jednostki o charakterze niematerialnym. W tabeli 1 zestawiono wybrane zagadnienia dotyczące wartości niematerialnych w ujęciu ustawy o rachunkowości, MSR/MSSF i US GAAP. Niektóre ure-

⁴ Ograniczenie w stosowaniu Krajowych Standardów Rachunkowości (KSR) wynika przede wszystkim z tego, że regulują one tylko pewne zagadnienia. KSR obejmują następujące standardy: KSR 1 – *Rachunek przepływów pieniężnych*, KSR 2 – *Podatek dochodowy*, KSR 3 – *Niezakończone usługi budowlane*, KSR 4 – *Utrata wartości aktywów*, KSR 5 – *Leasing, najem, dzierżawa*, KSR 6 – *Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe*.

⁵ Zasady rachunkowości to m.in. koncepcja wiernego i rzetelnego obrazu, zasada ostrożności, zasada współmierności, zasada memoriałowa. Możliwość prawa wyboru może dotyczyć np. zasad wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego, zasad sporządzania sprawozdań finansowych.

gulowania są zbieżne, co świadczy o tendencji harmonizacji i standaryzacji zasad rachunkowości.

Tabela 1. Wybrane zagadnienia dotyczące wartości niematerialnych a ustawa o rachunkowości, MSR/MSSF i US GAAP

Wyszczególnienie	Ustawa o rachunkowości	MSR/MSSF	US GAAP
1	2	3	4
Uregulowanie dotyczące wartości niematerialnych	Odniesienie do wartości niematerialnych w ustawie	MSR 38 Wartości niematerialne	Brak jednolitego standardu poświęconego wartościom niematerialnym. Opinia Rady ds. Zasad Rachunkowości (APB) nr 17 wartości niematerialne, Biuletyn Prac Badawczych (ARB) nr 43, rozdz. 5 oraz 15 innych dokumentów uzupełniających APB nr 17
Określenie	Wartości niematerialne i prawne	Wartości niematerialne	
Pojęcie	Są to niepieniężne składniki aktywów, nieposiadające postaci fizycznej, spełniające następujące warunki: – pozostają pod kontrolą jednostki, – są wykorzystywane w toku prowadzonej działalności, – w przyszłości jednostka osiągnie korzyści ekonomiczne.	Są to nieposiadające postaci fizycznej, niepieniężne składniki aktywów, pozostające w posiadaniu jednostki w celu m.in. wykorzystania w produkcji lub świadczenia usług, spełniające wymagania: – możliwość zidentyfikowania danego składnika, – sprawowanie nad nim kontroli, – wpływ w przyszłości do jednostki korzyści ekonomicznych.	Brak jednoznacznych definicji. Pojęcie podobne do sformułowań zawartych w MSR
Zakres	– autorskie prawa majątkowe, prawa pokrewne, licencje, – koncesje, – prawa do wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów użytkowych oraz zdobniczych, – <i>know-how</i> , – nabyta wartość firmy, – koszty zakończonych prac rozwojowych (prace powinny być przewidziane do wdrożenia)	– znaki towarowe (produktów), – tytuły czasopism i tytuły wydawnicze, – oprogramowanie komputerowe, – licencje i franchising, – prawa autorskie, patenty i in. przemysłowe prawa własności, – prawa operatorskie i związane ze świadczeniem usług, – receptury, formuły, modele, projekty i prototypy, – wartości niematerialne w toku wytwarzania	– składniki ograniczone różnymi warunkowaniami: prawnymi, czasowymi, wynikającymi z umów lub porozumień lub ze swojej natury, takimi jak np. patenty, prawa autorskie, licencje, przedmioty leasingu lub franchisingu itd., – składniki nieograniczone żadnymi warunkowaniami, także czasowymi, jak np. wartość firmy, znaki firmowe, utajnione technologie lub procesy, listy odbiorców lub subskrybentów, niektóre koszty organizacyjne itp.

Tabela 1 cd.

1	2	3	4
Wycena wstępna	Cena nabycia lub koszt wytworzenia (dotyczy prac rozwojowych)		
Przeszacowanie wartości niematerialnych	Zabronione	Dozwolone (jeśli przyszłe korzyści ekonomiczne można wiarygodnie oszacować)	Zabronione
Wycena bilansowa	Cena nabycia lub koszt wytworzenia pomniejszony o odpisy z tytułu umorzenia i odpisy z tytułu utraty wartości	1. Cena nabycia lub koszt wytworzenia pomniejszony o odpisy z tytułu umorzenia i odpisy z tytułu utraty wartości lub 2. Wartość przeszacowana (godziwa) pomniejszona o odpisy z tytułu umorzenia i odpisy z tytułu utraty wartości	Cena nabycia lub koszt wytworzenia pomniejszony o odpisy z tytułu umorzenia i odpisy z tytułu utraty wartości
Istota kosztów prac rozwojowych	Koszty prac rozwojowych są uznane za aktywa, jeśli: – są wiarygodnie ustalone, – techniczna przydatność rezultatów pracy rozwojowej została stwierdzona i odpowiednio udokumentowana i na tej podstawie jednostka podjęła decyzję o wytworzeniu produktów lub stosowaniu technologii, – koszty prac rozwojowych zostaną pokryte, zgodnie z przewidywaniami, przychodami ze sprzedaży tych produktów lub zastosowania technologii		Główne przesłanki ujawnienia kosztów prac rozwojowych: – prawdopodobieństwo osiągnięcia korzyści ekonomicznych, – wiarygodnie oszacowana wartość kosztów prac rozwojowych, – istnieje możliwość ukończenia składnika aktywów, aby nadawał się do użytkowania lub sprzedaży
Ujmowanie kosztów prac rozwojowych	W bilansie (po spełnieniu określonych warunków)		Standard SFAS nr 2 Koszty prac badawczych i rozwojowych ujmowane w rachunku zysków i strat (wyjątek SFAS nr 86 koszty oprogramowania komputerowego)
Ujmowanie kosztów prac badawczych	W rachunku zysków i strat jako koszty bieżące w momencie poniesienia		
Ujmowanie wartości firmy wytworzonej we własnym zakresie	Zabronione		
Ujmowanie wartości firmy nabytej	Dozwolone		
Zakres amortyzacji	Obejmuje wszystkie tytuły wartości niematerialnych i prawnych użytkowane przez jednostkę. Amortyzacja kosztów prac rozwojowych nie może przekroczyć 5 lat	Amortyzacji podlegają wartości niematerialne o określonym okresie użytkowania. Nie dokonuje się odpisów od wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania	Opinia Rady ds. Zasad Rachunkowości (APB) nr 17. Określa maksymalny okres użytkowania na 40 lat
Istota amortyzacji	Proces amortyzacji powinien być rozłożony równomiernie na przestrzeni okresu użytkowania wartości niematerialnych		

1	2	3	4
Okres użytkowania, stawki i metody	Stosowane metody: liniowa (obowiązkowa w przypadku wartości firmy), degresywna oraz metody specjalne dla wartości niematerialnych i prawnych o niskiej jednostkowej wartości (nie określono kwoty): – grupowa przeznaczona dla grup zbliżonych rodzajem i przeznaczeniem, – jednorazowy odpis wartości początkowej składnika Okres i stawki mogą się zmieniać przez cały okres użytkowania.	Okres użytkowania może mieć charakter określony i nieokreślony. Stosowane metody: liniowa, degresywna, naturalna oparta na jednostkach produkcji. Okresy, stawki i metody można weryfikować co najmniej na koniec każdego roku obrotowego	Stoła kontrola okresu amortyzacji w celu korekty okresu użytkowania
Amortyzacja wartości firmy (nabytej)	Podlega amortyzacji. Amortyzacja wartości firmy nie może przekroczyć 5 lat	Nie podlega amortyzacji, lecz testowi na utratę wartości	Podlega amortyzacji

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Ustawa z dnia 29 września 1994...; *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości...*, s. 1157–1201; Turyna 2011].

Z powyższej analizy można wyciągnąć zasadniczy wniosek, że w ramach rachunkowości, którą kształtuje polityka rachunkowości, są ujawniane tylko niektóre wartości niematerialne. Najbardziej dyskusyjnym problemem w rachunkowości są wartości niematerialne wytwarzane we własnym zakresie. Nie spełniają one kryteriów obowiązujących uregulowań, dlatego nie mogą być ujawniane. Jedyną pozycją wytworzoną przez jednostkę we własnym zakresie, która jest ujawniana w sprawozdawczości finansowej, są aktywa niematerialne w ramach prac badawczych i rozwojowych. Pozycja ta nie jest identycznie traktowana przez ustawę o rachunkowości, MSR 38 oraz US GAAP (zob. tab. 1).

Jednym z badanych obszarów w analizie wartości niematerialnych jest ich klasyfikacja, która odnosi się głównie do nabytych praw i przywilejów. Dlatego warto zwrócić uwagę na propozycję MSSF 3 *Połączenia jednostek gospodarczych*, odnoszącego się do łączenia spółek, który wymaga, aby przejmujący zidentyfikował, rozpoznał i wycenił następujące wartości niematerialne w celu skorygowania wartości firmy: aktywa niematerialne powiązane z rynkiem, aktywa niematerialne powiązane z klientami, aktywa niematerialne kontraktowe, aktywa niematerialne oparte na stosowanej technologii, aktywa niematerialne artystyczne i wartość firmy (zob. [Rumniak 2011, s. 238]). Zapewne tak wygenerowana informacja o przejętych wartościach niematerialnych stanowi cenne źródło informacji do dalszych działań dla jednostki przejmującej.

4. Istota aktywów niewidzialnych

Warunki rynkowe i wzmożona konkurencyjność coraz częściej zmuszają przedsiębiorstwa do spojrzenia na wartości niematerialne szerszego niż tylko w kontekście prawa bilansowego. Zasadniczą przyczyną tego faktu tkwi w tym, że wartości niematerialne to nie tylko nabyte prawa i przywileje, lecz także umiejętności pracowników, marka produktu, wizerunek firmy itp.

Ze względu na panujący chaos pojęciowy (zob. [Bąk 2010]) związany z podejściem do różnej interpretacji zasobów niematerialnych, autorka dla tej części wartości niematerialnych, które nie są ujmowane w rachunkowości używa określenia aktywa niewidzialne. Aktywa niewidzialne należy interpretować jako aktywa niematerialne oparte na wiedzy, które stanowią dla przedsiębiorstwa źródło przyszłych korzyści, wpływających na tworzenie wartości przedsiębiorstwa. Są charakterystyczne dla danego przedsiębiorstwa i powinny je wyróżniać spośród wielu podmiotów funkcjonujących na rynku. Główną cechą aktywów niewidzialnych jest ich niematerialna forma. Wśród pozostałych cech aktywów niewidzialnych można wyróżnić następujące: są oparte na wiedzy, brak im fizycznej postaci, nie są w pełni identyfikowalne, są unikalne dla każdego przedsiębiorstwa, składają się na nie różne kategorie o odmiennym charakterze (np. reputacja firmy, umiejętności pracowników), mają zdolność do tworzenia powiązań przyczynowo-skutkowych między poszczególnymi kategoriami niematerialnymi oraz materialnymi, są źródłem korzyści w przyszłości, stanowią pogłębiającą się lukę między wartością rynkową przedsiębiorstwa a jego wartością bilansową [Bąk 2010, s. 351]. Wśród aktywów niewidzialnych można wyróżnić m.in. markę, relacje z klientami, kulturę organizacyjną, innowacyjność, tożsamość, reputację, wizerunek, pracowników i ich umiejętności.

5. Polityka rachunkowości o aktywach niewidzialnych

Polityka rachunkowości to sformalizowana forma działania w zakresie prowadzenia rachunkowości w przedsiębiorstwie, dla której wyznaczono zakres przedmiotowy. Obejmuje ona wartości niematerialne, lecz nie dotyczy aktywów niewidzialnych, ponieważ nie spełniają one wymaganych kryteriów wyznaczonych przez poszczególne uregulowania stosowane w ramach polityki rachunkowości (np. trudno je zidentyfikować i wycenić). W związku z tym można powiedzieć, że polityka rachunkowości nie wpływa w sposób bezpośredni na aktywa niewidzialne. Ale może wpływa na te aktywa w sposób pośredni, jako efekt działań i praw wyboru już zastosowanych przez zarząd/kierownictwo jednostki? Tak sformułowane pytanie zobowiązuje do zastanowienia się, czy wybrana opcja polityki rachunkowości (tendencyjnie pozytywna lub negatywna) nie kształtuje pewnych zachowań, od których zależą np. budowanie marki produktu/firmy, relacje z klientami, relacje z otocze-

niem zewnętrznym firmy, umiejętności i doświadczenie pracowników czy tworzenie wizerunku.

W trakcie analizy i planowania celów jednostki, działań operacyjnych i strategicznych oraz wielu wielkości finansowych trzeba również mieć świadomość znaczenia aktywów niewidzialnych dla funkcjonowania jednostki, szczególnie wtedy, kiedy najważniejszym atutem, do którego dążą współczesne firmy, jest konkurencyjność.

Aby ukazać zależności między aktywami niewidzialnymi i mikropolityką rachunkowości jednostki, zaproponowano wyróżnienie mikropolityki rachunkowości finansowej i zarządczej. Choć formalnie nie istnieje coś takiego jak mikropolityka rachunkowości zarządczej, to obserwując podjęte działania o charakterze zarządczym wewnątrz jednostki przez osoby odpowiedzialne, można wnioskować, że ma ona wpływ na aktywa niewidzialne. I tak, wybór i zastosowanie instrumentarium innych dziedzin (np. marketingu), z możliwością ich modyfikacji na potrzeby rachunkowości do analizowania i planowania różnorodnych działań i procesów, mają w etapie końcowym wpływ na aktywa niewidzialne. Na przykład informacje o jednostce uzyskane dzięki metodzie SWOT (mocne/słabe strony, szanse/zagrożenia) pozwalają na poszukiwanie nowych rozwiązań, np. wzmocnienia marki produktu, odbudowy relacji z klientami, pobudzenia innowacyjności, podtrzymania reputacji. Z kolei dowolność w sporządzaniu sprawozdawczości wewnętrznej pozwala m.in. ujmować kapitał intelektualny pracowników, który może posłużyć do budowania tożsamości lub wypracowania poprawnych relacji z klientami.

W tabeli 2 w sposób syntetyczny zestawiono zależności między wybranymi składnikami aktywów niewidzialnych a przykładami mikropolityki rachunkowości.

Tabela 2. Wybrane składniki aktywów niewidzialnych a przykłady mikropolityki rachunkowości

Wybrane składniki aktywów niewidzialnych	Mikropolityka rachunkowości finansowej	Mikropolityka rachunkowości zarządczej
Marka	– wycena aktywów i pasywów – kształtowanie przychodów i kosztów – ustalanie wyniku finansowego – sporządzanie sprawozdania finansowego	– wybór rodzaju rachunku kosztów – opracowanie wewnętrznej sprawozdawczości – wykorzystanie instrumentarium innych dziedzin ekonomicznych w celu planowania i analizowania operacyjnego i strategicznego (np. metoda SWOT)
Relacje z klientami		
Kultura organizacyjna		
Innowacyjność		
Tożsamość		
Reputacja		
Wizerunek		
Pracownicy i ich umiejętności		

Źródło opracowanie własne.

Mikropolityka rachunkowości finansowej również kształtuje składniki aktywów niewidzialnych. Zależność tę można zaobserwować na przykładzie kształtowania

przychodów, kosztów i wyniku finansowego, które mogą wpłynąć m.in. na wzrost zaufania klientów lub reputację wśród interesariuszy.

Podsumowując wątek dotyczący aktywów niewidzialnych, należy stwierdzić, że jest to jeden z najtrudniejszych obszarów współczesnej rachunkowości. Różnorodność składników aktywów niewidzialnych i ich specyfika nie pozwalają na sformułowanie szybkich i konkretnych rozwiązań w tym zakresie. Aktywa niewidzialne są wyłączone z zakresu przedmiotowego polityki rachunkowości, ponieważ: nie opracowano jednoznacznej definicji i kryteriów, jakie miałyby spełniać, nie wypracowano metod wyceny satysfakcjonujących punkt widzenia rachunkowości w kwestii wyceny, nie sprecyzowano form prezentacji poszczególnych składników aktywów niewidzialnych. Jednak zachodzące zmiany w opracowywaniu polityki rachunkowości, której instrumenty obejmowałyby szerszy zakres przedmiotowy (włączenie do aktywów zasobów intelektualnych), pozwalają z optymizmem patrzeć w przyszłość.

6. Podsumowanie

Konkludując, trudno przecenić rolę polityki rachunkowości we współczesnym przedsiębiorstwie. Zasady rachunkowości i możliwości praw wyboru pozwalają w sposób bezpośredni kształtować wartości niematerialne regulowane m.in. ustawą o rachunkowości, Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości i US GAAP.

Polityka rachunkowości przedsiębiorstwa ma również wpływ na wartości niematerialne rozumiane znacznie szerzej, które nazwano aktywami niewidzialnymi. Zależność ta ma charakter pośredni, ale jest istotna z punktu widzenia osiągnięcia jednego z głównych celów jednostek, jakim jest konkurencyjność i tworzenie rynkowej wartości firmy. Pomimo tego, że aktywa niewidzialne nie są ujawniane i wyceniane w ramach systemu rachunkowości, to jednostki powinny mieć świadomość ich siły i wpływu na różnorodne wielkości finansowe i niefinansowe.

Literatura

Bąk M., *Różnorodność pojęć i klasyfikacji czynników niematerialnych ze szczególnym uwzględnieniem punktu widzenia rachunkowości*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 127, Nauki o Finansach 4, UE, Wrocław 2010.

Brzezina W., *Nauka, polityka i praktyka rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce nr 32, Warszawa 1995.

Cebrowska T., *Polityka bilansowa*, [w:] T. Cebrowska (red.), *Rachunkowość finansowa i podatkowa*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2005.

Jarugowa A., Walińska E., *Roczne sprawozdanie finansowe – ujęcie księgowe a podatkowe*, ODDK, Gdańsk 1997.

- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)*, t. I, MSR 38, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2007.
- Remlein M., *W poszukiwaniu ład u terminologicznego. Polityka rachunkowości, polityka bilansowa, zasady rachunkowości*, [w:] W. Gabrusewicz (red.), *Rachunkowość w teorii i praktyce*, t. I: *Rachunkowość finansowa*, AE, Poznań 2007.
- Rumniak P., *Standaryzacja wyceny wartości niematerialnych na potrzeby bilansowe przedsiębiorstwa*, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości* nr 60 (116), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2011.
- Turyna J., *Wartości niematerialne i ich wycena w świetle standardów rachunkowości amerykańskiej (US GAAP) oraz Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)*, <http://www.e-finanse.com/artykuly/39.pdf> (22.02.2011).
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU 2009 nr 152, poz. 1223 ze zm.
- Zuchewicz J., *Mikropolityka rachunkowości w kontekście instrumentarium makropolityki rachunkowości*, *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu* nr 127, *Nauki o Finansach* 4, UE, Wrocław 2010.

INTANGIBLE ASSETS IN ACCOUNTING POLICY OF AN ENTERPRISE

Summary: The article analyses selected problems typical for intangible assets from the perspective of the Accounting Law, IAS 38 and US GAAP. Next it presents intangible assets (understood in a broader meaning than the analyzed regulations) undisclosed by accounting and referred to as invisible assets. The intensifying attempts of contemporary entities to accomplish competitive advantage refer to invisible assets in a particular way, since they are mainly responsible for accomplishing financial and business success. Additionally the relationship between selected components of invisible assets as well as financial accounting and managerial micro-policy of an entity are also indicated. The awareness of such interdependence allows for becoming better acquainted with the concept of invisible assets helpful in understanding the due accounting policy mechanisms.