

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 |

Joanna Koczar

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

ROSYJSKIE PRAWO BILANSOWE A IDENTYFIKACJA, POMIAR I WYCENA WARTOŚCI NIEMATERIALNYCH

Streszczenie: W rozwiniętych krajach od wielu lat wzrasta znaczenie wartości niematerialnych dla podmiotów gospodarczych. Rośnie też udział tych wartości w należących do podmiotów gospodarczych aktywach. W tej sytuacji warto zwrócić uwagę na to, czy stosowane obecnie w różnych krajach rozwiązania dotyczące identyfikacji, wyceny, ewidencji i prezentacji tych wartości w sprawozdaniu finansowym są adekwatne do obecnej sytuacji oraz czy informacje dotyczące wartości niematerialnych są wystarczające z punktu widzenia odbiorców sprawozdań finansowych. Celem artykułu jest analiza i ocena rozwiązań stosowanych obecnie w Rosji.

Słowa kluczowe: wartości niematerialne i prawne, Rosja, standard, rachunkowość.

1. Wstęp

Ekonomiści najczęściej posługują się określeniem *knowledge assets*, w literaturze z zakresu zarządzania i prawa najczęściej używane jest pojęcie *intellectual capital*, natomiast w literaturze z zakresu rachunkowości przyjęło się określenie *intangibles*, jednak terminami tymi można posługiwać się zamiennie [Lev 2001, s. 5]. W Polsce przyjęło się określenie wartości niematerialnych i prawnych, w Rosji wprost przetłumaczone z angielskiego *intangible assets*, czyli wartości niematerialne (lub zamiennie używane określenie – niematerialne aktywa).

Jeżeli rozważania rozpocząć od określenia „niematerialne”, to trudno nie zgodzić się ze słownikową definicją, że odzwierciedla ono to, co z trudem sprecyzowane, niejasne, niewyraźne [*The New Lexicon...* 1991, s. 502], słowem trudne do precyzyjnego zdefiniowania. Mimo trudności, w literaturze pojęcie wartości niematerialnych zostało zdefiniowane niejednokrotnie. Aktywa takie określa się np. jako „nabyte dla przyszłych korzyści, niemające fizycznej ani finansowej postaci, generujące koszty zachowywane jako niematerialne aktywa” [Lev 2001, s. 5] czy, krócej, jako „niefizyczne prawo (roszczenie) do przyszłych korzyści” [Lev 2001, s. 5].

Dlaczego problemy identyfikacji, pomiaru, czy wyceny tych wartości są dzisiaj tak bardzo aktualne? Przyczyną jest niewątpliwie to, że w krajach rozwiniętych inwestycje w tego typu aktywa stale rosną. Na przykład w Niemczech od początku lat

80. do lat 90. XX w. udział wartości niematerialnych w wartości rynkowej przedsiębiorstw wzrósł z ok. 40 do 80% [Daum 2011]. W USA w samym tylko 2000 r. inwestycje podmiotów gospodarczych w tzw. software wyniosły 183 bln dolarów [Nakamura 2003, s. 23]. Tego typu przykładów w gospodarce światowej jest wiele.

W Polsce można również zaobserwować podobny, rosnący trend, chociaż wyniki obserwacji nie są aż tak spektakularne. Biorąc pod uwagę, na przykład, spółki notowane na warszawskiej Giełdzie Papierów Wartościowych, można zaobserwować, że udział wartości niematerialnych i prawnych w wartości aktywów ogółem podmiotów gospodarczych wzrósł z poziomu 2,67% w 2005 r. do 4,28% [www.rsg.pl] pod koniec 2010 r. Podobnie wygląda sytuacja wśród spółek notowanych na giełdzie moskiewskiej [www.rts.ru], co może budzić zdziwienie, gdyż giełda ta zdominowana jest przez spółki zajmujące się głównie wydobywaniem ropy naftowej. Można również przyjąć, że inwestycje w niematerialne wartości nadal będą rosły. Pojawia się w związku z tym wiele pytań, wśród nich pytanie o to, czy obowiązujące dzisiaj sposoby identyfikacji, pomiaru wartości i ewidencji niematerialnych wartości (wypracowany model działania w tym zakresie) są odpowiednie? Kolejne pytanie jest o to, czy zakres informacji ujawnianych w sprawozdaniu finansowym jest wystarczający dla czytelników, w tym zarządzających podmiotem? Pytania te aktualne są nie tylko dla polskiej rachunkowości, ale również dla praktyki i nauki rachunkowości w innych krajach, dlatego celem tego artykułu jest analiza i ocena rozwiązań dotyczących wartości niematerialnych przyjętych w Federacji Rosyjskiej.

2. Definicja wartości niematerialnych

Prawo bilansowe obowiązujące w Federacji Rosyjskiej (FR) zostało ujęte w cztero-stopniowy system regulacji [Межыева 2011]. Pierwszy stopień prawnych i metodycznych podstaw rachunkowości stanowią akty prawne Federacji Rosyjskiej (takie jak np.: Konstytucja FR, Kodeks Obywatelski FR, Federalne prawo o rachunkowości) oraz dekrety prezydenta FR. Stopień drugi stanowi zbiór narodowych standardów (inaczej: stanowisk), wydawanych przez Ministerstwo Finansów FR. Opublikowane standardy (stanowiska) mają charakter obowiązujący i stanowią podstawowe założenia (bazę prawną) prowadzenia rachunkowości przez podmioty gospodarcze. Trzeci stopień regulacji stanowią metodyczne wytyczne dotyczące prowadzenia rachunkowości, plan kont (wydany przez Ministerstwo Finansów FR) czy, również wydawane przez Ministerstwo Finansów FR, komentarze do standardów. Czwarty stopień stanowią wewnętrzne dokumenty podmiotów gospodarczych, w których na podstawie ogólnie obowiązujących zasad i założeń formułowana jest polityka rachunkowości podmiotu gospodarczego. Do dokumentów tych zalicza się np.: politykę rachunkowości, roboczy plan kont, plan obiegu dokumentów.

Do najważniejszych aktów prawnych regulujących w Federacji Rosyjskiej zagadnienie wartości niematerialnych należy zaliczyć:

- federalne prawo o rachunkowości [Федеральный закон «О бухгалтерском учете»],
- standard (stanowisko) o prowadzeniu ksiąg rachunkowych i sprawozdawczości finansowej [Положение по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в Российской Федерации],
- standard (stanowisko) o wartościach niematerialnych [Положение по бухгалтерскому учёту «Учёт нематериальных активов»],
- rozporządzenie ministra finansów FR o formach sprawozdawczości finansowej [Приказ Минфина Российской Федерации от 22 июля 2003 г. № 67н, «О формах бухгалтерской отчётности организации»].

Warto podkreślić, że obowiązujący obecnie standard rachunkowości o wartościach niematerialnych został wprowadzony ze względu na wejście w życie od 1 stycznia 2008 r. IV części Kodeksu Obywatelskiego Federacji Rosyjskiej, która to część diametralnie zmieniała prawne regulacje w obszarze rezultatów działalności intelektualnej [Каморджанова, Карташова 2009, s. 99].

Do wartości niematerialnych zalicza się, zgodnie z obowiązującym w FR prawem, majątek, który jednocześnie spełnia następujące warunki:

- nie posiada materialno-rzeczowej (fizycznej) postaci,
- może zostać zidentyfikowany, a zatem stanowi odrębną pozycję aktywów,
- można w wiarygodny sposób określić jego rzeczywistą wartość początkową,
- ma zdolność przynoszenia w przyszłości organizacji korzyści ekonomicznych, w szczególności przeznaczony jest do wykorzystania w procesie produkcji, do świadczenia usług lub wykonywania robót, zaspokojenia potrzeb związanych z zarządzaniem organizacją lub osiągnięcia celów, dla których został powołany podmiot niezarobkowy,
- ma być wykorzystywany w długim okresie, co oznacza, że okres ekonomicznej przydatności (korzystnego wykorzystania – jak sformułowano to w standardzie) jest dłuższy niż 12 miesięcy, lub w czasie normalnego cyklu operacyjnego dłuższego niż 12 miesięcy,
- w ciągu 12 miesięcy lub w trakcie zwykłego cyklu operacyjnego, jeżeli jest on dłuższy niż 12 miesięcy, nie jest przewidywana jego sprzedaż,
- organizacja ma prawo uzyskiwać korzyści ekonomiczne, które majątek ten może w przyszłości przynieść, co oznacza, że organizacja posiada dokumenty potwierdzające, po pierwsze, istnienie tego majątku, a po drugie, prawo tej organizacji do jego wykorzystania, a także dokumenty potwierdzające uzyskanie wyłącznego prawa do tego majątku (jeżeli nie ma umowy) oraz że organizacja ma kontrolę nad tym majątkiem, co oznacza ograniczenie dostępu innych osób do płynących z niego korzyści ekonomicznych [Положение по бухгалтерскому... 2007].

Do tak rozumianych wartości niematerialnych zalicza się np., zgodnie ze standardem: dzieła sztuki, utwory literackie, dzieła nauki, oprogramowanie dla elektronicznych maszyn liczących, wynalazki, *know-how*, znaki towarowe (w standardzie

wymienia się również oddzielnie znaki obsługi dotyczące usług i robót), modele użytkowe (wzory użytkowe), osiągnięcia w selekcji (chodzi tutaj o selekcję związaną z uprawą lub hodowlą). W literaturze podkreśla się, że chodzi tu o **wyłączność** praw autorskich, **wyłączność** praw właścicieli (np. patentu czy znaku towarowego), **wyłączność** praw majątkowych autora lub innego właściciela upoważniających np. do wskazania, gdzie mają powstawać towary sygnowane danym znakiem. Wymienia się również, jako kolejny z przykładów wartości niematerialnych i prawnych, bazy danych [Сушбов, Жарылгасова 2005, s. 280]. Ogólnie, jak wszędzie na świecie, katalog tych wartości nie jest katalogiem zamkniętym.

Do wartości niematerialnych zaliczana jest również tzw. biznesowa reputacja (zgodnie z polskim nazewnictwem – wartość firmy), pod warunkiem że jest to wartość dodatnia, która odzwierciedla oczekiwania nabywcy co do możliwości osiągnięcia przyszłych korzyści ekonomicznych.

Na podstawie studiów literatury można stwierdzić, że do wartości niematerialnych zaliczane były również koszty związane z powołaniem do życia osoby prawnej [Кондраков 2006, s. 88]. Sytuacja zmieniła się jednak po wejściu w życie IV części wspomnianego już kodeksu i obecnie koszty te nie są zaliczane do aktywów niematerialnych. Nie zalicza się również do nich ani intelektualnej, ani biznesowej „jakości”, jak to sformułowano w standardzie, zatrudnionych osób, ani ich kwalifikacji i zdolności do pracy.

Do wartości niematerialnych nie zalicza się:

- prac naukowo-badawczych, doświadczalno-konstrukcyjnych i technologicznych, jeżeli nie dały one pozytywnego rezultatu,
- prac naukowo-badawczych, doświadczalno-konstrukcyjnych i technologicznych, jeżeli nie zostały one zakończone lub nie zostały udokumentowane w sposób zgodny z obowiązującym prawem,
- materialnych nośników (rzeczy), które odzwierciedlają (na których zawarte są) rezultaty intelektualnej działalności.

Podsumowując, standard określa, co i po spełnieniu jakich warunków można zaliczyć do wartości niematerialnych, przy czym w niektórych przypadkach aktywa, które do tej kategorii można zaliczyć, zostały nazwane.

Podejście do problemu wartości niematerialnych i prawnych oraz sposób ich zdefiniowania w ustawodawstwie FR przedstawiono w tab. 1.

Analizując ustawodawstwo Federacji Rosyjskiej pod kątem zdefiniowania wartości niematerialnych, widać wyraźnie, że podejście do problemu jest zgodne z MSSR, co potwierdza, wielokrotnie podkreślany w piśmiennictwie rosyjskim, zamiar dostosowania rozwiązań krajowych do międzynarodowych.

Tabela 1. Podejście do wartości niematerialnych i ich definicja

| | Rosja | Polska | MSSF |
|---|---|--|---|
| Pojęcie | <i>нематериальные активы</i> (wartości niematerialne) | wartości niematerialne i prawne | <i>intangible assets, intangibles</i> |
| | obejmuje aktywa nabyte i wytworzone we własnym zakresie | rozgranicza nabyte prawa majątkowe (wartości prawne) i wytworzone we własnym zakresie (wartości niematerialne) | obejmuje aktywa nabyte i wytworzone we własnym zakresie |
| Regulacje prawne – sposób podejścia do problemu | wartościom niematerialnym poświęcono oddzielny standard krajowy, niektóre kwestie reguluje federalne prawo o rachunkowości oraz dwa inne akty prawne | problem wartości niematerialnych i prawnych regulowany jest ustawą o rachunkowości, często poprzez stosowanie analogii do środków trwałych, brak krajowego standardu w tym zakresie | wartościom niematerialnym poświęcono MSR 38, w pewnych kwestiach należy sięgnąć do MSSF 3 (wartość firmy) |
| | w obu krajach podkreśla się możliwość odwoływania się przez podmioty do rozwiązań zawartych w MSSF (w Rosji np. zgodnie z prawem możliwe jest przeprowadzenie kontroli dotyczącej utraty wartości zgodnie z porządkiem przewidzianym w MSSF) | | |
| Przeznaczenie regulacji | dla wszystkich osób prawnych w rozumieniu prawa FR, z wyjątkiem instytucji kredytowych oraz państwowych i samorządowych instytucji | dla wszystkich podmiotów prowadzących księgi rachunkowe zgodnie z ustawą o rachunkowości | przeznaczone są głównie dla podmiotów nastawionych na prowadzenie działalności dochodowej, ale jednostki prowadzące taką działalność w sektorze prywatnym, publicznym lub budżetowym mogą je uznać za odpowiednie [MSSR 2004, s. 45] |
| Definicja | nieposiadający fizycznej postaci, możliwy do zidentyfikowania, o wiarygodnie określonej wartości początkowej składnik aktywów, który ma zdolność przyniesienia w przyszłości organizacji korzyści ekonomicznych, wykorzystany w długim okresie (okres ekonomicznej przydatności dłuższy niż 12 miesięcy), | nabyte przez jednostkę, zaliczane do aktywów trwałych, prawa majątkowe nadające się do gospodarczego wykorzystania, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok | możliwy do zidentyfikowania niepieniężny składnik aktywów, nieposiadający postaci fizycznej, pozostający pod kontrolą jednostki w wyniku zdarzeń zaistniałych w przeszłości, z którego, według przewidywań, jednostka gospodarza osiągnie w przyszłości korzyści ekonomiczne |
| | w szczególności przeznaczony do wykorzystania w procesie produkcji, do świadczenia usług lub wykonywania robót, zaspokajania potrzeb związanych z zarządzaniem organizacją lub osiąganiem celów, do których został powołany podmiot niezarobkowy organizacja ma kontrolę nad tym majątkiem, co oznacza ograniczenie dostępu innych osób do płynących z niego korzyści ekonomicznych | przeznaczone do używania na potrzeby jednostki, jeżeli nie są użytkowane | ze standardu usunięto sformułowanie dotyczące tego, aby wartość niematerialna pozostawała w posiadaniu jednostki w celu wykorzystania jej do produkcji, dostarczania dóbr, świadczenia usług, oddania do wykorzystania innym podmiotom za odpłatnością lub też wykorzystania w celach związanych z działalnością ogólną jednostki |

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Положение по бухгалтерскому... 2007; *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości...* 2004, 2007; Ustawa z dnia 24 września 1994...].

3. Ustalenie wartości początkowej

Wartości niematerialne wprowadza się do ksiąg rachunkowych w rzeczywistej wartości początkowej, ustalonej według stanu na dzień przyjęcia danej wartości do ewidencji. Za rzeczywistą wartość niematerialnych aktywów uznaje się wyrażoną w pieniądzu kwotę, równą co do wielkości zapłacie (w formie pieniężnej lub innej) lub wielkości zadłużenia, zapłaconą lub naliczoną przy zakupie, wytworzeniu wartości niematerialnej lub prawnej, lub zabezpieczeniu warunków do wykorzystania jej do zaplanowanych celów.

Wartość początkowa jest ustalana w zależności od sposobu, w jaki podmiot gospodarczy wszedł w posiadanie danej wartości niematerialnej, a zatem w zależności od tego, czy nastąpiło jej odpłatne nabycie, nabycie poprzez zapłatę w formie niepieniężnej, otrzymanie darowizny, wniesienie aportem, czy też wytworzenie przez dany podmiot. Jeżeli dana wartość została nabyta odpłatnie, to do kosztów związanych z jej nabyciem zalicza się:

- kwoty płacone właścicielowi praw (sprzedawcy) zgodnie z umową o przekazaniu wyłącznych praw do wartości niematerialnej,
- cła i opłaty celne oraz inne zobowiązania publiczno-prawne płacone w związku z nabyciem wartości niematerialnych (w tym niepodlegające odliczeniu lub zwrotowi podatki),
- wynagrodzenia (provizje) płacone podmiotom pośredniczącym i innym podmiotom, dzięki którym nabyto daną wartość,
- kwoty płacone za usługi konsultingowe i informacyjne związane z nabyciem danej wartości,
- inne koszty bezpośrednio związane z nabyciem danej wartości niematerialnej i zabezpieczeniem warunków do jej wykorzystania w zaplanowanych celach.

Wymienione koszty zaliczane są również do rzeczywistej wartości początkowej niematerialnych aktywów w przypadku ich wytworzenia przez dany podmiot. Dodatkowo można w przypadku wytworzenia zaliczyć do wartości początkowej również:

- wydatki na wykonane przez zewnętrzne podmioty roboty lub świadczone usługi (na zamówienie, zgodnie z umową o podwykonawstwo, umową o autorskie zamówienie, umową o wykonanie prac naukowo-badawczych, doświadczalno-konstrukcyjnych lub technologicznych),
- wydatki związane z wynagrodzeniem pracowników bezpośrednio zatrudnionych przy wytwarzaniu wartości niematerialnej i prawnej lub prowadzeniu prac naukowo-badawczych, doświadczalno-konstrukcyjnych lub technologicznych zgodnie z umową o pracę,
- odpisy na potrzeby (świadczenia) socjalne (w tym podatek socjalny),
- koszty utrzymania i eksploatacji naukowo-badawczych przyrządów, instalacji i budowli oraz innych środków trwałych i innego majątku, koszty amortyzacji środków trwałych i wartości niematerialnych wykorzystywanych bezpośrednio

przy wytworzeniu niematerialnych aktywów, których rzeczywista wartość początkowa jest właśnie ustalana,

- inne koszty bezpośrednio związane z wytworzeniem niematerialnych aktywów i zabezpieczeniem warunków do jego wykorzystania dla zaplanowanych celów.

Wszystkie wymienione pozycje można również zaliczyć do rzeczywistej wartości początkowej wartości niematerialnych nabytych zgodnie z umową przewidującą zapłatę w formie niepieniężnej, otrzymanych w formie darowizny czy aportu, jednak w tych szczególnych przypadkach przewidziano również inne sposoby ustalenia tej wartości.

Jeżeli wejście w posiadanie danej wartości niematerialnej odbywa się na skutek umowy, która przewiduje zapłatę w formie niepieniężnej, to wartość początkową określa się, wychodząc od wartości przekazanych (lub podlegających przekazaniu) w zamian za tę wartość aktywów, a wartość ta jest pochodną ceny, za pomocą której, w porównywalnych warunkach, organizacja określa wartość analogicznych aktywów. Jeżeli jednak ustalenie tej wartości nie jest możliwe, to daną wartość niematerialną wycenia się, biorąc pod uwagę ceny nabycia przez organizację analogicznych wartości, w porównywalnych warunkach.

Punktem wyjścia do określenia rzeczywistej wartości początkowej otrzymanych w formie darowizny wartości niematerialnych jest ich bieżąca wartość rynkowa na dzień przyjęcia tych aktywów do ewidencji. Przez pojęcie bieżącej wartości rynkowej należy rozumieć kwotę, którą można byłoby otrzymać na skutek sprzedaży tej wartości na dzień określenia bieżącej wartości rynkowej. Istnieje również możliwość wyceny bieżącej wartości rynkowej w drodze ekspertyzy.

W przypadku wniesienia wartości niematerialnych aportem ich rzeczywistą wartość początkową ustala się poprzez wycenę pieniężną, uzgodnioną z właścicielami organizacji, jeżeli prawodawstwo Federacji Rosyjskiej nie przewiduje innego rozwiązania (przepisy przewidują specjalne rozwiązanie np. w przypadku prywatyzacji państwowego lub samorządowego majątku – przekształceniu tego typu podmiotu w spółkę akcyjną).

Nie można zaliczyć do rzeczywistej wartości początkowej nabytych lub wytworzonych niematerialnych aktywów:

- podlegających odliczeniu lub zwrotowi podatków (z wyjątkiem sytuacji przewidzianych prawodawstwem Federacji Rosyjskiej),
- kosztów ogólnozakładowych (w standardzie użyto określenia, w dosłownym tłumaczeniu, ogólnogospodarczych, których odpowiednikiem będzie to pojęcie, a nie koszty ogólnego zarządu) i podobnych do nich, poza przypadkami, kiedy są one związane z nabyciem lub wytworzeniem wartości niematerialnych,
- kosztów prac naukowo-badawczych, doświadczalno-konstrukcyjnych i technologicznych, które w poprzednich okresach sprawozdawczych zostały zaliczone do pozostałych kosztów,

Nie można również zaliczyć do rzeczywistej wartości początkowej nabytych lub wytworzonych niematerialnych aktywów kosztów ponoszonych w związku z otrzy-

manymi pożyczkami lub kredytami. Wyjątkiem jest sytuacja, w której te niematerialne aktywa zaliczane są do inwestycji.

Wycena wartości niematerialnych, których wartość jest wyrażona w obcej walucie, odbywa się poprzez przeliczenie tej waluty na ruble po kursie Banku Centralnego Federacji Rosyjskiej, data kursu odpowiada dacie kosztów, które mają wpływ na wartość tych aktywów [Положение по бухгалтерскому... 2006].

Należy podkreślić, że obowiązujące w FR prawo pozwala na ujawnienie wytworzonych przez podmiot wartości niematerialnych. W standardzie wymienia się również szczegółowo wydatki, które po poniesieniu mają zostać zaliczone do wartości początkowej niematerialnych aktywów, niezależnie od tego, w jaki sposób podmiot gospodarczy wszedł w posiadanie tych aktywów.

Z kolei ustalenie wartości początkowej w przypadku wniesienia aportem niematerialnych aktywów budzi uzasadnione wątpliwości. Wydaje się, że przyjęty sposób wyceny może na przykład prowadzić do zawyżenia tej wartości. Wydaje się również, że problematyczna może być wycena wartości niematerialnych otrzymanych w formie darowizny, ze względu na możliwość braku aktywnego rynku obrotu takimi dobrami, a co za tym idzie, trudności związanych z ustaleniem bieżącej wartości rynkowej takich aktywów.

4. Zmiany wartości niematerialnych aktywów

Rzeczywista wartość początkowa, ustalona na moment wprowadzenia wartości niematerialnych do ewidencji, w zasadzie nie podlega zmianom, poza przypadkami, które zostały ujęte w prawodawstwie Federacji Rosyjskiej, a które dotyczą podniesienia lub utraty wartości takich aktywów.

Komercyjne (zarobkowe) podmioty mają prawo jeden raz w roku, na początku roku obrotowego, dokonać przeszacowania wartości grupy jednorodnych wartości niematerialnych według bieżącej wartości rynkowej, określonej wyłącznie według danych pochodzących z aktywnego rynku wskazanych wartości niematerialnych. Podejmując decyzję o przeszacowaniu wchodzących w skład jednorodnej grupy wartości niematerialnych, należy wziąć pod uwagę, że w przyszłości wartość danych aktywów powinna być przeszacowywana regularnie, tak aby wartość, według której są one ujęte w księgach rachunkowych, nie odbiegała od bieżącej wartości rynkowej. Rezultaty przeszacowania są uwzględniane w formułowaniu danych bilansowych na początek roku obrotowego. Należy podkreślić, że w konsekwencji nie są one włączane do bilansu roku poprzedzającego i, co za tym idzie, zostaną ujawnione dopiero w informacji dodatkowej za bieżący rok obrotowy. Takie podejście rodzi dwa zasadnicze pytania:

- jakie znaczenie ma przeszacowanie wartości niematerialnych, jeżeli można przyjąć (biorąc pod uwagę jedynie potencjalne zmiany wartości wynikające z inflacji oraz dewaluacji rubla), że w momencie ujawnienia (odroczonego o 12 mie-

sięcy w stosunku do jego dokonania) bieżąca wartość rynkowa będzie wartością zupełnie inną niż ta, którą podmiot ujawni?

- jakie, w konsekwencji, rzeczywiste znaczenie dla odbiorcy sprawozdania finansowego będzie miała ta informacja po dwunastu miesiącach?

Jest to jeden z przypadków, które potwierdzają tezę o niskiej przydatności sprawozdania finansowego do zarządzania podmiotem gospodarczym.

Warto zwrócić uwagę, że standard (stanowisko) o wartościach niematerialnych pozwala na skontrolowanie wartości niematerialnych pod kątem ewentualnego przeszacowania zgodnie z zasadami określonymi przez Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej [Положение по бухгалтерскому... 2007].

5. Amortyzacja wartości niematerialnych

Zgodnie z rosyjskim prawem bilansowym wartości niematerialne dzielą się na dwie grupy:

- wartości niematerialne o określonym okresie korzystnego wykorzystania (ekonomicznej przydatności),
- wartości niematerialne, w przypadku których okres ten nie został określony.

Przyjmując ten podział za punkt wyjścia, należy zwrócić uwagę na to, że w przypadku drugiej grupy zakłada się, że aktywa nie tracą z biegiem czasu swojej wartości, a zatem nie podlegają odpisom z tytułu amortyzacji. Niezależnie od określonego, lub nie, okresu ekonomicznej przydatności, nie nalicza się amortyzacji wartości niematerialnych, będących w posiadaniu podmiotów niekomercyjnych (niezarobkowych). Zatem problem utraty przez aktywa niematerialne z biegiem lat wartości na skutek zużycia, czego wyrazem jest naliczanie amortyzacji, dotyczy tylko tych, które należą do komercyjnych podmiotów i mają, określony przez podmiot będący właścicielem, w momencie przyjęcia danej wartości do użytkowania, czas ekonomicznej przydatności.

Przez pojęcie „okresu korzystnego wykorzystania” (w polskim nazewnictwie odpowiednikiem będzie okres ekonomicznej przydatności) należy rozumieć wyrażony w miesiącach okres, w trakcie którego organizacja przewiduje wykorzystać wartość niematerialną w celu uzyskania korzyści ekonomicznych (albo wykorzystać ją w działalności ukierunkowanej na osiąganie celów, dla których została powołana organizacja niekomercyjna).

Wartości niematerialne nie stanowią jednorodnej grupy, zatem dla każdej z grup okres ekonomicznej przydatności może być określany np. na podstawie ilości produkcji lub innego naturalnego wskaźnika objętości (ilości) prac, jakiego otrzymanie jest oczekiwane w konsekwencji wykorzystania tego rodzaju wartości niematerialnych.

Warto podkreślić, że wartości niematerialne, w przypadku których okres, o którym mowa, nie może zostać określony w sposób pewny (rzetelny), są traktowane jak wartości z nieokreślonym okresem ekonomicznej przydatności.

Punkt wyjścia do ustalenia okresu ekonomicznej przydatności stanowi:

- okres, na jaki organizacja posiada prawo do wartości niematerialnej i okres sprawowania kontroli nad daną wartością,
- oczekiwany czas wykorzystania niematerialnych aktywów, w trakcie którego organizacja ma zamiar uzyskiwać dzięki nim korzyści ekonomiczne (lub wykorzystywać te wartości w działalności ukierunkowanej na osiągnięcie celów, do których powołano niekomercyjną organizację).

Okres ekonomicznej przydatności nie może być dłuższy niż okres, w którym organizacja będzie prowadzić działalność. Należy również zauważyć, że zgodnie z prawem, ze względu na konieczność jego dokładnego określenia, okres ten podlega corocznej weryfikacji. W przypadku znaczącej zmiany długości okresu ekonomicznej przydatności, w którym podmiot ma zamiar wykorzystywać daną wartość niematerialną, należy wprowadzić zmiany dotyczące uszczegółowienia momentu zakończenia wykorzystywania. Związane z tym korekty odzwierciedla się w ewidencji, podobnie jak skutki przeszacowania, na początku roku obrotowego.

W przypadku wartości niematerialnych, których okres ekonomicznej przydatności nie został określony, organizacja powinna co roku rozpatrywać (w sposób, który daje pewność) występowanie czynników świadczących o braku możliwości określenia tego okresu. W przypadku stwierdzenia, że czynniki te przestały mieć wpływ, organizacja powinna określić okres ekonomicznej przydatności i sposób liczenia amortyzacji. Skutki wprowadzenia korekty, podobnie jak w innych przypadkach, ujmuje się w ewidencji na początku roku obrotowego.

Ustalenie wysokości comiesięcznych odpisów amortyzacyjnych odbywa się jedną z wybranych metod:

- metodą liniową,
- metodą „malejącej reszty” (metodą degresywną),
- metodą odpisów proporcjonalnych do wielkości produkcji czy pracy (metodą naturalną).

Punkt wyjścia dla wyboru metody ustalenia wysokości odpisów amortyzacyjnych stanowi rachunek przyszłych, oczekiwanych korzyści ekonomicznych związanych z wykorzystaniem danej wartości niematerialnej, przeprowadzany z uwzględnieniem wyniku, jaki jest możliwy do uzyskania ze sprzedaży danej wartości. Jeżeli wyliczenie przyszłych ekonomicznych korzyści płynących z wykorzystania danej wartości niematerialnej nie wydaje się pewne, stosuje się w stosunku do niej amortyzację liniową. Wysokość comiesięcznych odpisów z tytułu amortyzacji wartości niematerialnych jest obliczana w następujący sposób:

- z wykorzystaniem metody liniowej – punkt wyjścia do wyliczenia wysokości odpisów stanowi rzeczywista wartość początkowa lub bieżąca wartość rynkowa (jeżeli dokonano przeszacowania), od której liczone są równomierne (przez cały okres ekonomicznej przydatności) odpisy amortyzacyjne,
- z wykorzystaniem metody „malejącej reszty” (metody degresywnej),

- metodą dokonywania odpisów proporcjonalnie do wielkości produkcji czy wykonanych robót (można powiedzieć, metodą naturalną), gdzie punkt wyjścia stanowi naturalny wskaźnik tej wielkości za dany miesiąc i rzeczywista wartość początkowa wartości niematerialnej oraz przewidywana (planowana) do wykonania w całym okresie ekonomicznej użyteczności danej wartości wielkość produkcji (robót, usług).

Stosowane w FR metody obliczania wysokości odpisów amortyzacyjnych zostały zaprezentowane w tab. 2.

Tabela 2. Metody amortyzacji wartości niematerialnych

| Metoda liniowa | Metoda „malejącej reszty” | Metoda odpisu proporcjonalnego do wielkości produkcji |
|---|--|--|
| $A = \frac{Ps}{T}$ | $A = \frac{Os * K}{T}$ | $A_m = \frac{Ps * O_m}{O_{pi}}$ |
| gdzie: A – miesięczna kwota odpisów amortyzacyjnych, Ps – wartość początkowa wartości niematerialnej lub jej bieżąca wartość rynkowa T – okres ekonomicznej przydatności wartości niematerialnej i prawnej, liczony w miesiącach | gdzie: A – miesięczna kwota odpisów amortyzacyjnych, Os – ostatnia wartość wartości niematerialnej ustalona na początek bieżącego roku (różnica między rzeczywistą wartością początkową lub bieżącą wartością rynkową w przypadku przeszacowania, a sumą naliczonych odpisów amortyzacyjnych na początek miesiąca, T – pozostały do końca okres ekonomicznej przydatności wartości niematerialnej i prawnej, liczony w miesiącach, K – określony przez podmiot współczynnik (nie wyższy niż 3) | gdzie: A _m – miesięczna kwota odpisów amortyzacyjnych za miesiąc m, Ps – wartość początkowa wartości niematerialnej, O _{pi} – planowana na cały okres ekonomicznej przydatności wartości niematerialnej wielkość produkcji (w jednostkach naturalnych), O _m – rzeczywista wielkość produkcji w miesiącu m (w jednostkach naturalnych) |

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Положение по бухгалтерскому... 2007; Каморджанова, Карташова 2009].

Sposób liczenia amortyzacji wartości niematerialnych podlega co roku kontroli przeprowadzanej pod kątem uszczegółowienia tego sposobu. Jeżeli w wyniku kontroli stwierdzone zostaną istotne zmiany w planowanych przyszłych korzyściach ekonomicznych, sposób amortyzacji powinien zostać odpowiednio zmieniony. Powstałe w związku z tym różnice powinny zostać ujęte na początek roku obrotowego.

Naliczanie odpisów z tytułu amortyzacji rozpoczyna się od pierwszego dnia miesiąca następującego po wprowadzeniu do systemu rachunkowości danej wartości niematerialnej, a kończy w momencie dokonania pełnego odpisu wartości albo w momencie wykreślenia danej wartości z ewidencji, przy czym ustają one od

pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym to miało miejsce. W trakcie okresu ekonomicznej użyteczności danej wartości niematerialnej nie prze-rywa się dokonywania odpisów amortyzacyjnych.

Odpisy naliczane są niezależnie od rezultatów działalności podmiotu i ewidencjonowane w księgach odpowiednio do okresu sprawozdawczego, którego dotyczą. Niezależnie od tego, czy dana wartość niematerialna została przez podmiot nabyta, czy też wniesiona do jego majątku aportem, odpisy z tytułu jej amortyzacji są odnoszone w koszty. Jeżeli dana wartość jest wykorzystywana w ramach działalności podstawowej podmiotu, to ich wartość wliczana jest do kosztu wytworzenia produkcji, robót lub usług. W tym celu są one ewidencjonowane na kontach, takich jak:

- 20 – produkcja podstawowa,
- 23 – produkcja pomocnicza,
- 25 – koszty ogólnoprodukcyjne,
- 26 – koszty ogólnozakładowe,
- 44 – koszty sprzedaży [План счетов бухгалтерского...].

Jeżeli dana wartość jest wykorzystywana poza działalnością podstawową podmiotu to, odpisy z tytułu jej amortyzacji ewidencjonowane są jako pozostałe koszty (konto 91-2).

W literaturze zwraca się uwagę, że w standardzie dotyczącym wartości niematerialnych nie określono, co należy zrobić z końcową wartością wartości niematerialnej i prawnej, która była amortyzowana metodą „malejącej reszty” po zakończeniu okresu naliczania odpisów. Jedną z propozycji jest zaliczenie jej w koszty pod koniec okresu eksploatacji [Каморджанова, Карташова 2009, s. 112].

Należy podkreślić, że w Federacji Rosyjskiej, podobnie jak w Polsce, występuje różnica w podejściu do amortyzacji z punktu widzenia prawa podatkowego i bilansowego. W przypadku prawa podatkowego ustalenie odpisów amortyzacyjnych może odbywać się metodą liniową lub nieliniową. Wybrana metoda stosowana jest w całym okresie wykorzystania wartości niematerialnej. Punkt wyjścia do określenia czasu jej użytkowania stanowi okres wynikający z dokumentów (np. okres, na jaki uzyskano licencję), a jeżeli nie jest możliwe ustalenie tego okresu na podstawie dokumentacji, przyjmuje się do celów podatkowych okres 10 lat, pod warunkiem że nie przekracza on okresu działalności podatnika).

Niematerialne aktywa, które nie będą już w przyszłości przynosić korzyści ekonomicznych, lub które są przekazywane na zewnątrz (standard precyzuje cały zestaw przyczyn, w wyniku których takie przekazanie może nastąpić), należy usunąć z ewidencji wraz z dokonanyimi skumulowanymi odpisami z tytułu amortyzacji (które kumulowane są na koncie 05 – amortyzacja niematerialnych aktywów). Koszty i przychody związane ze spisaniem wartości niematerialnych są odzwierciedlane w ewidencji w okresie, którego dotyczą, a ich wpływ na wynik finansowy zaliczany jest do segmentu pozostałych kosztów i przychodów.

6. Ujawnianie informacji o wartościach niematerialnych

W polityce rachunkowości podmiotu, w części dotyczącej wartości niematerialnych, zgodnie z wyznaczonym przez standard minimum, powinny znaleźć się informacje na temat:

- sposobów wyceny wartości niematerialnych nabytych odpłatnie,
- przyjętych przez podmiot okresów ekonomicznej użyteczności wartości niematerialnych,
- wybranych metod amortyzacji tych aktywów oraz przyjętego współczynnika,
- zmian terminów ekonomicznej użyteczności,
- zmian sposobów ustalania amortyzacji.

Standard określa również minimum informacji, które należy ujawnić w sprawozdaniu finansowym (oprócz wykazania wartości niematerialnych w aktywach bilansu). Do informacji tych zalicza się:

- rzeczywistą wartość początkową lub bieżącą wartość rynkową wartości niematerialnych i zaewidencjonowane odpisy z tytułu amortyzacji oraz zmniejszenia wartości na początek i koniec roku obrotowego,
- wartość spisanych i przyjętych aktywów niematerialnych, a także inne przypadki dotyczące ruchu aktywów niematerialnych,
- wartość naliczonych odpisów z tytułu amortyzacji wartości niematerialnych o określonym terminie ekonomicznej przydatności,
- rzeczywistą wartość początkową lub bieżącą wartość rynkową niematerialnych aktywów o nieokreślonym okresie ekonomicznej przydatności, a także czynniki świadczące o niemożności określenia, w pewny sposób, tego okresu, z wydzieleniem czynników istotnych,
- wartość przeszacowanych aktywów niematerialnych oraz ich rzeczywistą wartość początkową wraz z kwotami zmniejszenia lub podwyższenia tej wartości,
- czas pozostały do końca okresu ekonomicznej przydatności wartości niematerialnych wykorzystywanych do osiągania celów organizacji niekomercyjnych,
- wartość niematerialnych aktywów, poddanych przecenie w roku obrotowym, a także kwotę utraconej wartości,
- wykaz aktywów niematerialnych, w przypadku których dokonano całkowitego odpisu z tytułu amortyzacji, ale które nie zostały skreślone z ewidencji, ponieważ nadal są wykorzystywane w celu osiągnięcia ekonomicznych korzyści,
- wykaz rzeczywistych wartości początkowych lub bieżących wartości rynkowych aktywów niematerialnych, jeżeli brak wiedzy o nich uniemożliwia użytkownikom sprawozdania ocenę sytuacji finansowej lub rezultatów działalności.

Należy również podkreślić, że ujawniając informacje na temat wartości niematerialnych, podmioty muszą osobno ujawnić informacje dotyczące tych wartości, które samodzielnie wytworzyły.

7. Podsumowanie

Analiza obowiązującego w Federacji Rosyjskiej prawa bilansowego prowadzi do wniosku, że sprawozdanie finansowe nie zawiera pełnej informacji na temat wartości niematerialnych. Z takim poglądem można spotkać się w również w rosyjskich publikacjach naukowych [Яненко 2008, s. 116]. Dostępne informacje są mogą być niewystarczające dla zarządzających podmiotem i innych czytelników sprawozdań finansowych. Biorąc pod uwagę wzrost gospodarczego znaczenia niematerialnych aktywów, należałoby zintensyfikować prace nad zwiększeniem zakresu ujawnienia informacji dotyczącej tej części aktywów. Jednak, jak podkreśla B. Lev, „większa ilość informacji o niematerialnych aktywach nie powinna spadać jak manna z nieba tylko dlatego, że pisarze i zarządy o to wołają. Dla najważniejszych graczy na arenie informacyjnej bodźcem do zmiany zakresu informacji powinna być rzeczywista chęć jej wzbogacenia dla realizacji potrzeb otoczenia” [Lev 2001, s. 80].

W Rosji, podobnie jak w innych krajach, jako jedne z wielu przyczyn niepełnej informacji o wartościach niematerialnych można wymienić ich niezamknięty katalog, nieadekwatne do pojawiających się nowych wartości niematerialnych rozwiązania ewidencyjne czy też np. problem rozgraniczenia wartości niematerialnych podlegających lub niepodlegających amortyzacji, ze względu na czas ich ekonomicznej przydatności. Rosyjski standard dotyczący wartości niematerialnych niewątpliwie wypełnił lukę prawną w tym zakresie, jednak nie rozwiązał wszystkich problemów, a niektóre z zawartych w nim uregulowań budzą wątpliwości. Za korzystne dla podmiotów gospodarczych należy uznać rozwiązanie, które umożliwi zaliczenie do własnego majątku wytworzonych przez dany podmiot wartości niematerialnych.

Literatura

- Daum J., *Value Drivers Intangible Assets – Do We Need a New Approach to Financial and Management Accounting?*, 2011, www.jurgendaum.com (29.06.2011).
- Lev B., *Intangibles: Management, Measurement and Reporting*, The Brookings Institution, Washington, D.C., 2001.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2007.
- Nakamura L., *A trillion dollars a year in intangible investment and the new economy*, [w:] J. Hand, B. Lev (red.), *Intangible Assets*, Oxford University Press, New York 2003.
- The New Lexicon: Webster's Encyclopedic Dictionary of the English Language*, New York 1991.
- Ustawa z dnia 24 września 1994 r. o rachunkowości, DzU 2009 nr152, poz. 1223.
- Каморджанова Х.А., Карташова И.В., *Бухгалтерский учёт – краткий курс*, Питер, 2009.
- Кондраков Х.П., *Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учёт*, Проспект, Москва 2006.
- Межуева Т., *Нормативное регулирование бухгалтерского учёта в РФ*, www.rosbuh.com (19.10.2010).

- План счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организаций, утверждены приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н, с изменениями.
- Положение по бухгалтерскому учёту «Учёт активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте», ПБУ 3/2006, с изменениями от 25.10.2010 № 132 н.
- Положение по бухгалтерскому учёту «Учёт нематериальных активов», ПБУ 14/2007, с изменениями от 25.10.2010 № 132 н.
- Положение по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в Российской Федерации, утверждено Приказом Министерства Финансов Российской Федерации от 29 июля 1998 г. № 34н, зарегистрировано в Минюсте РФ 27 августа 1998 г. № 1598.
- Приказ Минфина Российской Федерации от 22 июля 2003 г. № 67н, «О формах бухгалтерской отчётности организации» (с изменениями от 31 декабря 2004 г., 18 сентября 2006 г., от 8 ноября 2010 г.).
- Сушбов А.Е., Жарылгасова Б.Т., *Бухгалтерский учёт и аудит*, Кнорус, Москва 2005.
- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 №129ФЗ.
- Яненко В.К., *Достаточно ли для инвесторов информации о нематериальных активах, содержащейся в финансовой отчётности?*, Вестник ФА, 1/2008, Москва 2008.

Źródła internetowe

www.rsg.pl (27.05.2011).

www.rts.ru (27.05.2011).

RUSSIAN BALANCE LAW AND RECOGNITION, MEASUREMENT AND VALUATION OF INTANGIBLE ASSETS

Summary: The significance of intangible assets for economic entities in developed countries has been increasing for many years. The overall share of intangible assets in all assets is also increasing. In such a situation one should pay attention to currently valid solutions for recognition, valuation, accounting and presentation of aforementioned assets in a financial report, which are applied in many different countries, are adequate to the current state of affairs. It is also important to check if information about intangible assets is sufficient for financial reports receivers. The aim of this article is to analyze and evaluate solutions implemented in Russia.