

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 Ciecziura, 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

Edward Wiszniowski

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

DYLEMATY POSTRZEGANIA WARTOŚCI NIEMATERIALNYCH I PRAWNYCH

Streszczenie: W artykule omówiono sposoby postrzegania wartości niematerialnych i prawnych przez krajowe prawo cywilne, nauki o zarządzaniu oraz rachunkowość. Bez wątpienia w warunkach kształtującego się społeczeństwa informacyjnego i gospodarki opartej na wiedzy znaczenie dóbr niematerialnych będzie wzrastać. Brak fizycznej postaci składników niematerialnych, abstrakcyjność oraz złożoność tych dóbr stwarzają trudności w identyfikacji, umożliwiające ich wyodrębnienie jako oddzielnych składników majątkowych, a także określeniu wartości. Stan ten może być źródłem polemik i sporów dotyczących możliwości ujawniania wartości niematerialnych i prawnych w sprawozdaniach finansowych. Nauki o finansach preferują i postulują kompleksowe ujmowanie wartości niematerialnych, natomiast krajowe prawo bilansowe jako składniki aktywów uwzględnia nabyte dobra niematerialne, przy czym katalog ten nie jest zamknięty.

Słowa kluczowe: rachunkowość, wartości niematerialne i prawne, aktywa niematerialne.

1. Wstęp

Funkcjonowanie i rozwój współczesnych jednostek gospodarczych zależą nie tylko od bazy surowcowej czy mocy wytwórczych, ale od występowania składników majątkowych, które wiadomo, że istnieją, ale nie mają fizycznej postaci. Obecne realia gospodarcze wskazują ponadto na sukcesywne obniżanie rangi tradycyjnego modelu gospodarki industrialnej i jej szybkiej transformacji w kierunku modelu informacyjnego (*knowledge economy, information society*). Powoduje to sytuację, że najbardziej pożądaną wartością przestaje być wyrób (produkt) jako efekt procesu produkcyjnego, a co najmniej równoważne miejsce zajmuje informacja, będąca coraz bardziej poszukiwanym towarem na rynku. Na potrzeby niniejszego artykułu przyjęto, że informacją tą, a w zasadzie dobrem informacyjnym, mogą być nowe technologie, dane i sposoby ich przetwarzania, nowoczesne metody komunikacji elektronicznej, relacje z otoczeniem, stosunki wewnątrz organizacji oraz wszelkie niemające fizycznej postaci wartości lub prawa wpływające bądź mogące mieć wpływ na wartość przedsiębiorstwa. Próba tak szeroko sformułowanej informacji może być źródłem wielu wątpliwości związanych z określeniem tego, czy niemający postaci fizycznej wytwór myśli człowieka może być częścią składową przedsiębior-

stwa, a także czy powinien, lub nie, zostać ujawniony jako składnik jego aktywów w księgach rachunkowych oraz sprawozdaniach finansowych. Zagadnienie to wydaje się istotne zwłaszcza w przypadku tych przedsiębiorstw, które swoją działalność opierają na wiedzy i nowoczesnych technologiach, gdzie podstawowym źródłem finansowania nie jest kapitał znajdujący pokrycie w środkach pieniężnych lub innych aktywach wyrażonych wartościowo, ale kapitał intelektualny niemający pieniężnego odpowiednika w bilansie.

Artykuł przedstawia wartości niematerialne z różnych punktów widzenia: prawa cywilnego, finansów i rachunkowości, a jego inspiracją były polemiczne tezy wyrażane o rachunkowości (zwłaszcza finansowej) przez osoby reprezentujące nauki o zarządzaniu. Celem artykułu nie jest jednak wyłącznie przybliżenie oponentom rachunkowości istoty dóbr niematerialnych lub ich przekonywanie o „przydatności” rachunkowości w nauce i praktyce, ale również krytyczne spojrzenie na abstrakcyjne pojmowanie wartości dóbr niematerialnych, w efekcie przekładające się ze sfery „wirtualnej” na pieniądź rzeczywisty. Zastosowane metody badawcze opierają się na studiach literatury, obowiązujących przepisów prawa, a także przeglądzie innych publikacji dotyczących podjętej problematyki.

2. Przedsiębiorstwo jako nośnik wartości niematerialnych i prawnych

Definicja przedsiębiorstwa zawarta jest w art. 55¹ Kodeksu cywilnego [Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964...], który stwierdza, że przedsiębiorstwo jest zorganizowanym zespołem składników niematerialnych i materialnych przeznaczonych do prowadzenia działalności gospodarczej, obejmującym w szczególności:

- 1) oznaczenia indywidualizujące przedsiębiorstwo lub jego wyodrębnione części (nazwa przedsiębiorstwa),
- 2) własność nieruchomości lub ruchomości, w tym urządzeń, materiałów, towarów i wyrobów, oraz inne prawa rzeczowe do nieruchomości lub ruchomości,
- 3) prawa wynikające z umów najmu i dzierżawy nieruchomości lub ruchomości oraz prawa do korzystania z nieruchomości lub ruchomości wynikające ze stosunków prawnych,
- 4) wierzytelności, prawa z papierów wartościowych i środki pieniężne,
- 5) koncesje, licencje i zezwolenia,
- 6) patenty i inne prawa własności przemysłowej,
- 7) majątkowe prawa autorskie i majątkowe prawa pokrewne,
- 8) tajemnice przedsiębiorstwa,
- 9) księgi i dokumenty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Kodeksowa definicja ujmuje przedsiębiorstwo w znaczeniu przedmiotowym i wskazuje dwa rodzaje elementów je tworzących. Elementami tymi są wartości niematerialne i materialne, a przedsiębiorstwo rozumiane jest jako zespół tych skład-

ników, będący przedmiotem prawa w szerokim znaczeniu. Przedsiębiorstwo, w rozumieniu kodeksowym, nie jest ani rzeczą prostą, ani złożoną lub zbiorem rzeczy, a jednocześnie jako całość może być przedmiotem obrotu prawnego [Dmowski, Rudnicki 2009]. Spośród dziewięciu przykładowych elementów tworzących przedsiębiorstwo, co najmniej sześć można uznać za „typowe” wartości niematerialne. Warto zwrócić uwagę na dwa składniki przedsiębiorstwa: oznaczenie oraz księgi i dokumenty związane z jego prowadzeniem.

Kodeks cywilny wyraźnie rozgranicza przedsiębiorstwo od osoby przedsiębiorcy. W artykule 43 stwierdza się bowiem, że przedsiębiorca działa pod firmą, rozumianą jako nazwa przedsiębiorcy, natomiast elementem wyróżniającym przedsiębiorstwo na rynku jest nazwa, pod którą występuje w obrocie gospodarczym. Nazwa ta nie musi pokrywać się z firmą, pod którą przedsiębiorca prowadzi działalność i dlatego na rynku można spotkać się z przedsiębiorstwami używającymi takiej samej nazwy jak firma przedsiębiorcy, a także takimi, których nazwa odbiega od nazwy jego firmy¹. Jeżeli przedsiębiorca zdecyduje się na stosowanie odrębnego oznaczenia przedsiębiorstwa w stosunku do firmy, to z chwilą posłużenia się tym oznaczeniem w obrocie gospodarczym przekształca się ono w dobro niematerialne przedsiębiorcy, stając się jednym ze składników przedsiębiorstwa [Norek 2008]. Przedsiębiorstwa występujące w obrocie gospodarczym pod firmą (np. pod imieniem i nazwiskiem przedsiębiorcy) podlegają ochronie prawa do firmy wpisanej w stosownym² rejestrze [Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964..., art. 43¹⁰], natomiast pozostali przedsiębiorcy nie korzystają z ochrony do nazwy przedsiębiorstwa. W takim przypadku przysługuje im wyłączna ochrona prawna do nazwy przedsiębiorstwa jako dobra osobistego w wyniku używania [Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964..., art. 24 w związku z art. 43 kc] oraz ochrona pośrednia na zasadach przewidzianych w ustawie o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji [Ustawa z dnia 16 kwietnia 1993...]. Zgodnie z art. 5 tej ustawy, oznaczenia indywidualizujące przedsiębiorstwo, to: nazwa, godło, skrót literowy, firma lub inny charakterystyczny symbol używany do oznaczenia przedsiębiorstwa. W sytuacji gdy przedsiębiorstwo prowadzone jest pod firmą przedsiębiorcy, nazwa powinna odpowiadać firmie. W przeciwnym przypadku, oznaczenia mogą być dowolne, nie wyłączając stosowania do oznaczenia przedsiębiorstwa utrwalonego w świadomości otoczenia gospodarczego, skrótu pełnej nazwy lub elementów znaków towarowych, jeżeli dałyby się one wykorzystać jako oznaczenie przedsiębiorstwa [Norek 2008]. Rozważania dotyczące nazwy przedsiębiorstwa mają bezpośredni związek z pojęciem marki, która została omówiona w dalszej części opracowania.

Równoległe z oznaczeniem przedsiębiorstwa, jednostka musi posiadać księgi związane z prowadzeniem działalności gospodarczej (bez względu na ich formę). Wskazując w definicji przedsiębiorstwa księgi i dokumenty związane z jego prowa-

¹ Przedsiębiorca może prowadzić pod jedną firmą wiele przedsiębiorstw o różnych nazwach.

² Na przykład wpis do rejestru działalności gospodarczej lub Krajowego Rejestru Sądowego.

dzeniem, Kodeks cywilny podaje całość dokumentacji jednostki, obejmującej zarówno księgi rachunkowe, jak i inne dokumenty. Ważne jest przy tym to, że składnikiem przedsiębiorstwa są zarówno aktualne, jak i zarchiwizowane dokumenty, i to bez względu na ich postać oraz miejsce przechowywania. W związku z tym można zadać pytanie, czy księgi rachunkowe, lub szerzej: rachunkowość jednostki, są wartością niematerialną, czy też mają postać fizyczną? Wydaje się, że obydwie te postaci występują jednocześnie. Bez wątplenia księgi prowadzone w formie papierowej mają postać fizyczną, ale również księgi prowadzone przy użyciu komputera wymagają archiwizowania danych na nośnikach, które mają swoją fizyczną postać. Wartością niematerialną jednostki jest wiedza (informacja) zawarta w księgach rachunkowych lub szerzej: systemie informacyjnym rachunkowości, a wiarygodność i rzetelność prowadzenia ksiąg (jakość wiedzy) wpływają na wartość przedsiębiorstwa.

Powyższe ma istotne znaczenie w ocenie tego, czy rachunkowość, w tym rachunkowość finansowa, uczestniczy w budowaniu wartości przedsiębiorstw. Nie może ulegać wątpliwości, że rzetelnie prowadzone księgi rachunkowe, które mogą być dodatkowo kontrolowane przez biegłych rewidentów, tworzą dodatnią wartość przedsiębiorstwa. Oczywiście jest bowiem, że ryzyko związane z nabyciem przedsiębiorstwa, w którym księgi prowadzone są rzetelnie, a dodatkowo mają „certyfikat” wydany przez biegłego rewidenta, jest mniejsze niż w przypadku jednostki, która nie ma takich cech. Można nawet zaryzykować twierdzenie, że gdyby nie rachunkowość, a zwłaszcza rachunkowość finansowa, nie byłoby obrotu jednostkami gospodarczymi, bo kto odważyłby się nabyć podmiot, o którym nic lub niewiele byłoby wiadomo. Rachunkowość, która opiera się na jednolitych zasadach, jest strażnikiem (a przynajmniej jednym ze strażników) bezpieczeństwa obrotu gospodarczego i fakt ten nie powinien podlegać dyskusji.

3. Wartości niematerialne w finansach

A. Damodaran [2007, s. 138], wypowiadając się o rachunkowości, stwierdził, że kieruje się ona trzema zasadami: „wartość księgową jest najlepszym miernikiem wartości”, cechuje ją „nieufność wobec rynku i szacunków” oraz „większa skłonność do zaniżania wyceny niż do jej zawyżenia”. W swoich ocenach idzie on nawet dalej, twierdząc, że „to zrozumiałe, że księgowi ograniczają swobodę w wycenianiu aktywów pozbawionych cen rynkowych, na których można się oprzeć. Niektóre firmy wykorzystują nawet tę ograniczoną swobodę, aby zawyżać wycenę i zwodzić inwestorów” [Damodaran 2007, s. 147]. Dla tak sformułowanych przekonań można domniemywać, że to rachunkowość ze swoimi normami, a w zasadzie księgowi swoim postępowaniem, powodują dezinformację i przyczyniają się do kryzysów gospodarczych, w tym do ostatniego kryzysu finansowego. Gdyby bowiem rachunkowość odstąpiła od zasady ostrożności na rzecz zawyżonej wyceny, nie byłoby problemu niedoboru majątkowego jednostek w stosunku do zobowiązań. Podobne stanowisko wyrażają również krajowi przedstawiciele nauk o finansach, kwestionujący wartość

informacyjną sprawozdań finansowych w zakresie dóbr niematerialnych, a także ich ograniczoną przydatność „do oceny rzeczywistej sytuacji przedsiębiorstw” [Urbanek 2008, s. 9]. Niejako na drugim biegunie można odnaleźć poglądy J.H. de Soto z Uniwersytetu Juana Carlosa w Madrycie, który nawołuje rachunkowość do powrotu do kosztu historycznego, bo w wartości godziwej widzi on duże możliwości manipulacji wartością i w tym właśnie upatruje jedną z przyczyn trwającego kryzysu finansowego [de Soto 2009].

Zasygnalizowana polemika przynajmniej w części dotyczy wartości niematerialnych i prawnych i można ją sprowadzić do różnicy będącej efektem wartości rynkowej lub ceny nabycia jednostki i księgowego niedoszacowania wartości niematerialnych i prawnych, na które mają składać się głównie: marka traktowana jak znak towarowy³, kapitał ludzki, relacje z klientami, kultura organizacyjna i przywództwo, reputacja, kontrakty, relacje z partnerami i sieci oraz goodwill. Zdaniem G. Urbanka [2008, s. 87] „z faktu, że klasyczne sprawozdanie finansowe nie uwzględnia istotnych z punktu widzenia tworzenia wartości zasobów niematerialnych, wynika wniosek, że należy znaleźć sposób naprawienia tego błędu, prowadzącego do niepełnej informacji na temat sytuacji majątkowej przedsiębiorstwa”. Czy realizacja zasady wiernego obrazu powinna polegać na ujawnianiu istniejących oraz mogących istnieć składników majątkowych, w tym dóbr niematerialnych?

		AKTYWA	FINANSOWANIE
Aktywa bilansowe		Aktywa trwałe	Kapitał własny
		Aktywa obrotowe	Zobowiązania długoterminowe
Aktywa pozabilansowe		Kapitał strukturalny	Zobowiązania bieżące
		Kapitał relacyjny	Niewidzialny kapitał własny
		Kapitał ludzki	

Rys. 1. „Niewidzialny” bilans przedsiębiorstwa według G. Urbanka

Źródło: [Urbanek 2008, s. 88].

Wbrew temu, co mówią i piszą przedstawiciele nauk ekonomicznych niezwiązanych z rachunkowością, rachunkowość prezentuje rzeczywistą sytuację jednostek gospodarczych, ale w ramach obowiązującego prawa i przyjętych jednolitych za-

³ Por. rys. 1.5 [Urbanek 2008, s. 44].

sad dla wszystkich podmiotów gospodarczych. Czy zaprezentowany na rys. 1 „niewidzialny bilans” obok – należy sądzić – „niewidzialnych” rachunku zysku i strat oraz rachunku przepływów pieniężnych, a także pozostałych elementów rocznego sprawozdania finansowego, mógłby zostać zaprezentowany szerokiemu kręgowi odbiorców, a jeżeli tak, to jakie obiektywne i niebudzące żadnych wątpliwości treści dla inwestorów niesie on ze sobą? Czy bilans ten nie jest kwintesencją kreatywnej rachunkowości w ujemnym tego słowa znaczeniu? Pamiętać należy, że potencjalni inwestorzy dysponują gotówką, a są to rzeczywiście, a nie „niewidzialne” lub potencjalne środki pieniężne. Pomijając kwestię niezbyt trafnego nazewnictwa części aktywów na rys. 1 („kapitał”), niewidzialny kapitał własny⁴ finansuje takie składniki majątkowe, jak kapitał strukturalny, kapitał relacyjny oraz kapitał ludzki⁵. Czy jednak owe niewidzialne składniki majątkowe dają się jednoznacznie wyodrębnić, i to zarówno co do postaci, jak i co do wartości oraz praw przysługujących właścicielom? Czy kapitał strukturalny, relacyjny i ludzki są wartościami trwałymi, czy też na tyle ulotnymi, że występują tylko w określonym czasie i warunkach? Czy jest to wartość określona w sposób obiektywny czy też subiektywny? Istotne przy odpowiedzi na zadane pytania jest to, że poruszone kwestie należy rozpatrywać w sytuacji, gdy sprawozdania finansowe są sporządzane i podpisywane przez konkretnych ludzi, którym za podanie nieprawdziwych informacji lub informacji wprowadzających w błąd, grozi odpowiedzialność karna.

Jeżeli przyjąć, że wartość rynkowa przedsiębiorstwa z punktu widzenia potencjalnego inwestora jest determinowana spodziewanymi (oczekiwanymi) przepływami pieniężnymi, a wartość godziwa jednostki odpowiada aktywom netto, można pokusić się o stwierdzenie, że różnica tych dwóch wielkości (wartość firmy⁶) odpowiada ogółowi wartości niematerialnych i prawnych, które nie zostały zidentyfikowane przez rachunkowość⁷. Wycena według wartości godziwej (opartej przecież na wartości rynkowej) wszystkich składników majątkowych oraz zobowiązań jednostki „sztuka po sztuce” daje w rezultacie wartość godziwą (rynkową) jednostki w ujęciu majątkowym, a więc prezentuje „martwe” (niezorganizowane) przedsiębiorstwo. Wartość takiego przedsiębiorstwa powinna odpowiadać sumie środków pieniężnych uzyskanych ze sprzedaży wszystkich zidentyfikowanych (zinwentaryzowanych z natury) składników majątkowych, pomniejszonej o kwoty zapłacone wierzycielom. Przy powyższym założeniu należy przyjąć, że skoro składniki majątkowe zostały wycenione „sztuka po sztuce”, w taki sam sposób będą zaspokajani wierzyciele. Jeżeli jednak przedsiębiorstwo zostałoby sprzedane jako całość, ewentualna nadwyżka ceny nabycia nad aktywami netto powinna reprezentować to, co według nabywcy stanowiło ogół cech, nieznanających pokrycia w ujawnionych

⁴ Nazywany przez autora przywołanej publikacji również „niewidzialnym kapitałem intelektualnym”.

⁵ „Kapitały” te nie zostały zdefiniowane w publikacji.

⁶ Przy założeniu, że wartość rynkowa odpowiadała cenie nabycia.

⁷ Ogół ten zawiera również całkowicie zamortyzowane, ale używane wartości niematerialne i prawne.

składnikach majątkowych. Jak inaczej nazwać tę różnicę niż wartość niematerialna lub złożona wartość niematerialna [Podszywałow, Pelc 1999]? Wiadomo, że w owej wartości niematerialnej mieszczą się wszystkie dobra niematerialne, takie jak np. marka, kapitał ludzki, relacje z klientami, tajemnice, technologie. Jak jednak wyodrębnić te elementy i przypisać im wiarygodne wartości? Każde przedsiębiorstwo ma swoje indywidualne cechy niematerialne, które nie są przedmiotem obrotu rynkowego, a więc nie można przypisać im nawet prawdopodobnej indywidualnej wartości. Nie ma również jednolitych modeli wyceny tych dóbr, a o tym, jaka była prawdziwa wartość ogółu tych niematerialnych cech, można dowiedzieć się dopiero po transakcji związanej z jednostką.

Jednym z dóbr niemających fizycznej postaci, które nie jest identyfikowane przez rachunkowość, jest marka, definiowana w literaturze, jako „zespół cech funkcjonalnych, ekonomicznych i psychologicznych korzyści, które stają się udziałem jej użytkownika, których to korzyści dostarcza produkt oznaczony daną nazwą lub symbolem. [...] Marka lub jej część chroniona prawnie (w wyniku zarejestrowania) stanowi znak towarowy” [Urbanek 2008]. Nie kwestionując istoty tak przedstawionej definicji marki, należy zwrócić uwagę na spektrum dużą różnorodność czynników oddziałujących na markę i możliwe trudności w wyodrębnieniu z kapitału ludzkiego wartości marki. Faktem jednak jest, że wśród publikacji biznesowych pojawiają się rankingi marek [*Ranking marek*, 2011].

Tabela 1. Wartość marki a podstawowe parametry ekonomiczne wybranych jednostek

Wyszczególnienie (wartości w mln zł)	OKN ORLEN		PKO BP SA	
	2009	2008	2009	2008
1. Wartość marki wg rankingu	3 648,3	2 869,1	3 161,0	2 272,1
2. Suma bilansowa	49 160,4	46 975,7	156 478,7	134 636,0
3. Aktywa trwałe	29 727,3	29 280,8	4 350,3	4 317,5
3a) w tym wartości niematerialne i prawne	b.d.	b.d.	1 572,6	1 352,8
4. Kapitał własny	21 707,2	20 531,6	20 428,5	13 951,8
5. Kapitał zakładowy	1 057,6	1 057,6	1 250,0	1 000,0
6. Przychody ze sprzedaży ^a	67 928,0	79 533,2	12 366,6	12 178,6
7. Zysk (Strata) netto	1 300,2	(2 505,2)	2 305,5	3 120,7
Poz. 1/ poz. 2	7%	6%	2%	2%
Poz. 1/ poz. 3	12%	10%	73%	53%
Poz. 1/ poz. 3a	b.d.	b.d.	201%	168%
Poz. 1/ poz. 4	17%	14%	15%	16%
Poz. 1/ poz. 5	345%	271%	253%	227%
Poz. 1/ poz. 6	5%	4%	26%	19%
Poz. 1/ poz. 7	281%	(115%)	137%	73%

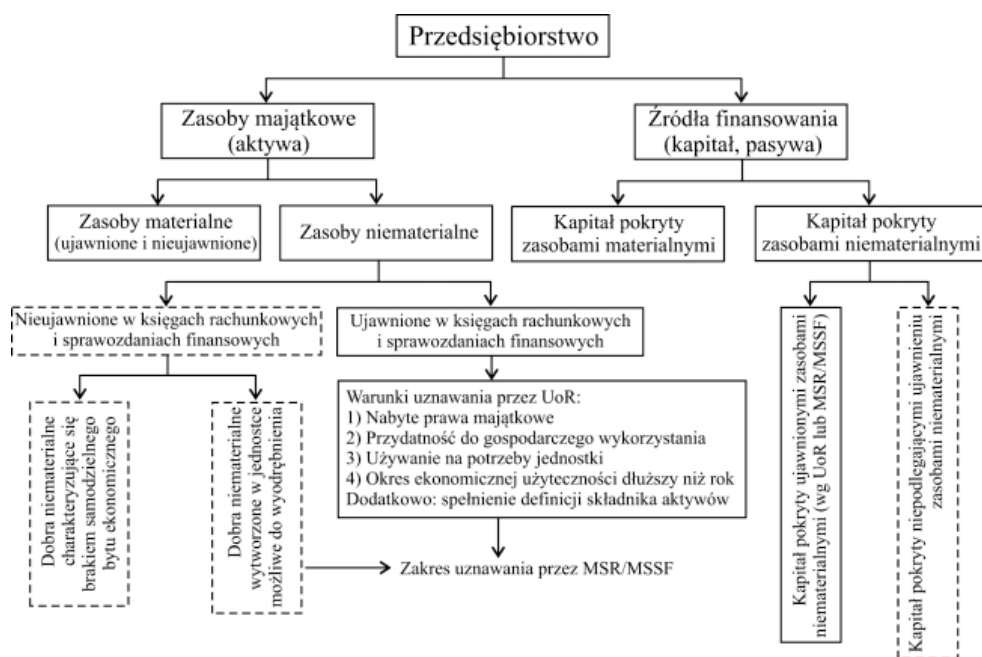
^a W przypadku PKO BP SA przyjęto sumę przychodów odsetkowych i z tytułu opłat i prowizji.

Do celów informacyjnych wybrano dwie pierwsze spośród 330 marek występujących w rankingu. Jeżeli uznać za prawdziwe twierdzenie, że „marki stanowią często najwartościowszą część przedsiębiorstwa, która jest przeoczana z powodu nieuwzględnienia jej wśród aktywów w sprawozdaniach finansowych” [Urbanek 2008, s. 45], to dwie najcenniejsze polskie marki – PKN ORLEN i PKO BP – przeczą temu pogładowi. Zarówno w przypadku PKN ORLEN, jak i w przypadku PKO BP, „pomijana” przez rachunkowość wartość marki to zaledwie kilka procent sumy bilansowej. Nie może więc być mowy o nieuwzględnianiu w sprawozdaniach finansowych najcenniejszej części tych jednostek. Oczywiście, wartość marki w stosunku do tych samych parametrów ekonomicznych w przedsiębiorstwach o różnych branżach będzie kształtować się różnie, jednak nie zmienia to faktu subiektywnej i nierzadko niesprawiedliwej oceny rachunkowości. Być może, nawet w nieodległej przyszłości, sposób wyodrębniania marki i zasady jej wyceny staną się na tyle doskonałe i wiarygodne, że postulat ujawniania marki w sprawozdaniach finansowych zostanie spełniony. Pamiętać jednak należy o przyczynach światowego kryzysu finansowego, którego geneza leży w zbyt dużych oczekiwaniach w stosunku do rzeczywistych wartości pieniężnych składników majątkowych (bańki cenowe).

4. Zasoby niematerialne w rachunkowości

Według krajowych norm rachunkowości przez pojęcie wartości niematerialnej i prawnej należy rozumieć nabyte przez jednostkę, zaliczane do aktywów trwałych, prawa majątkowe nadające się do gospodarczego wykorzystania, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, przeznaczone do używania na potrzeby jednostki [Ustawa z dnia 24 września 1994..., art. 3 ust. 1 pkt 14]. Oznacza to, że do uznania składnika majątkowego za wartość niematerialną i prawną wymagane jest jednoczesne spełnienie następujących warunków: jego nabycia, posiadania przymiotu samodzielności prawnej i ekonomicznej (wartość), przydatności w działalności gospodarczej oraz wykorzystania na potrzeby jednostki w okresie powyżej jednego roku. Z tej grupy majątkowej wyłączono „potencjalne” wartości niematerialne i prawne, które zostałyby nabyte w celu dalszej odsprzedaży oraz dobra niematerialne wytworzone w jednostce. W przypadku tej ostatniej przepisy ustawy nie są jednak całkiem precyzyjne, ponieważ zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 1) Ustawy o rachunkowości środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne wycenia się „według cen nabycia lub kosztów wytworzenia, lub wartości przeszacowanej (po aktualizacji wyceny środków trwałych), pomniejszonych o odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także o odpisy z tytułu trwałej wartości”. O ile zatem przywołany przepis wyłącza przeszacowanie wartości niematerialnych i prawnych, o tyle jednocześnie nie zabrania ich ujmowania według kosztu wytworzenia. Wydaje się jednak, że nieścisłość ta nie jest istotna, ponieważ zakaz początkowego ujęcia wartości niematerialnych i prawnych według kosztu wytworzenia jest zawarty w ich definicji.

W odróżnieniu od przepisów krajowych, Międzynarodowe Standardy Rachunkowości nie zawężają omawianej kategorii aktywów do składników nabytych. MSR 38 „Wartości niematerialne i prawne” stwierdza, że są to dające się zidentyfikować aktywa niepieniężne niemające postaci fizycznej (rzeczowej), utrzymywane w celu wykorzystania w procesie produkcji lub sprzedaży dóbr, usług, w celach administracyjnych, bądź też przeznaczone do wynajęcia [Gos 2010]. Standard nie wyklucza więc możliwości ujawnienia wartości niematerialnych i prawnych wytworzonych przez jednostkę, o ile takie składniki majątkowe są możliwe do zidentyfikowania i mogą być źródłem przyszłych korzyści ekonomicznych, a ich wartość opierałaby się na wiarygodnie ustalonym koszcie wytworzenia [MSR 38, pkt 51]. Łącząc dotychczasowe rozważania o wartościach niematerialnych, z punktu widzenia rachunkowości, dobra te można sklasyfikować następująco:



Rys. 2. Propozycja klasyfikacji zasobów niematerialnych przedsiębiorstwa

Źródło: opracowanie własne.

Majątkowym obrazem przedsiębiorstwa jest bilans, prezentujący majątek i źródła jego pochodzenia. Ogół zasobów majątkowych można podzielić na dwie kategorie: materialne i niematerialne, wśród których występują – z punktu widzenia rachunkowości – zasoby podlegające i niepodlegające ujawnieniu. Wśród zasobów materialnych niepodlegających ujawnieniu można wymienić np. te, które zostały nabyte i ujęte w ciężar kosztów w momencie nabycia albo całkowicie umorzone

i zlikwidowane środki trwałe, które są nadal używane przez jednostkę. Element organizacyjny przedsiębiorstwa, o którym mowa w Kodeksie cywilnym, powoduje stworzenie zależności i powiązań pomiędzy materialnymi i niematerialnymi zasobami, przy czym niezbędnym elementem dla zaistnienia wartości niematerialnych jest człowiek, którego obecność nie jest ujęta od strony przedmiotowej. Bez wątpienia to człowiek, a nie martwe zasoby materialne, jest twórcą wartości niematerialnych, przy czym występowanie w jednostce gospodarczej zasobów niematerialnych leży w dwóch źródłach: działaniach człowieka wewnątrz jednostki oraz jego kontaktach z otoczeniem gospodarczym, w szczególności dotyczących nabycia użytecznych dóbr niematerialnych.

W myśl przepisów prawa bilansowego rachunkowość zajmuje się tylko nabytymi wartościami niematerialnymi. Jak wspomniano wcześniej, ujawnienie wytworzonych przez jednostkę wartości niematerialnych jest możliwe pod warunkiem spełnienia wymogów przewidzianych przez MSR/MSSF. Dobra niematerialne, których nie można w sposób jednoznaczny zidentyfikować oraz przypisać im odrębnych i wiarygodnie ustalonych wartości, nie podlegają ujawnieniu w sprawozdaniach finansowych. Tak sprecyzowany przedmiot rachunkowości jest logiczny, jednoznaczny, a jednocześnie nie zamyka drogi dla ujawniania nowych zasobów niematerialnych, o ile zaistniałyby przesłanki umożliwiające ich prezentację.

5. Ujawniane w sprawozdaniach finansowych wartości niematerialne i prawne

W ramach ustawy o rachunkowości ujawnieniu podlegają następujące rodzaje wartości niematerialnych i prawnych.

1. Autorskie prawa majątkowe. Prawa te występują w dwojakim znaczeniu: przedmiotowym i podmiotowym. W znaczeniu przedmiotowym prawa autorskie chronią utwory (dzieła), a ich definicja obejmuje każdy przejaw działalności twórczej o indywidualnym charakterze, ustalony w jakiejkolwiek postaci, niezależnie od wartości, przeznaczenia i sposobu wyrażenia [Ustawa z dnia 4 lutego 1994...]. W szczególności przedmiotem prawa autorskiego są utwory literackie, publicystyczne, naukowe, kartograficzne, plastyczne, fotograficzne, lutnicze, wzornictwa przemysłowego, architektoniczne, urbanistyczne, muzyczne, sceniczne, choreograficzne, pantomimiczne, audiowizualne, w tym filmowe. Ochroną może być objęty wyłącznie sposób wyrażenia, a nie idee, procedury, metody i zasady działania oraz koncepcje matematyczne. W znaczeniu podmiotowym, prawa autorskie dzielą się na osobiste i majątkowe. Autorskie prawa osobiste niezbywalne i niewygasające, wyrażają się w niczym nieograniczonym prawie do: autorstwa utworu, oznaczenia go swoim nazwiskiem lub pseudonimem albo do udostępnienia go anonimowo, nie naruszalności formy i treści oraz nadzoru nad sposobem korzystania. Majątkowe prawa autorskie, które są zbywalne i dziedziczone, wyrażają się w wyłącznym pra-

wie do korzystania z utworu i rozporządzania nim oraz prawie do wynagrodzenia. Ten rodzaj praw jest przedmiotem zainteresowania rachunkowości.

2. Pokrewne prawa majątkowe, to przede wszystkim: prawa do wykonań artystycznych, prawa do fonogramów i wideogramów oraz prawa do emisji radiowych i telewizyjnych [Ustawa z dnia 4 lutego 1994...].

3. Licencje są umowami pomiędzy wyłącznym posiadaczem praw do dobra niematerialnego a osobą, która chce z tych praw korzystać. Przedmiotem umów licencyjnych są przede wszystkim dobra niematerialne wymienione w ustawie o prawie autorskim i prawach pokrewnych [Ustawa z dnia 4 lutego 1994...] oraz w ustawie Prawo własności przemysłowej [Ustawa z dnia 30 czerwca 2000...]. Warto zwrócić uwagę na różnice między licencjami autorskimi a wynalazczymi, wynikające z odrębnych reżimów prawnych regulujących tę problematykę. Ochrona praw wynalazczych jest uzależniona od rejestracji patentowej, natomiast ochrona praw autorskich nie podlega jakimkolwiek czynnościom urzędowym. Umowa licencyjna upoważnia jedynie licencjobiorcę do korzystania z danego prawa, ale jej skutkiem nie jest przeniesienie praw autorskich. Innymi słowy, umowa przenosząca prawa ma charakter rozporządzający, podczas gdy przy umowie licencyjnej licencjodawca nie wyzbywa się swoich uprawnień.

W praktyce gospodarczej można spotkać się także z pojęciem „certyfikatu” i „royalty”. Pierwszy przypadek został rozstrzygnięty w ramach jednego z wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego [SA/Sz 909/98], w którego sentencji stwierdzono, że nie można upatrywać podobieństwa między certyfikatem (zaświadczeniem o czymś) a licencją, która jest nabytym w drodze czynności cywilnoprawnej prawem majątkowym na czyichś dobrach niematerialnych (np. opatentowanym wynalazku), uprawniającym do korzystania z tych dóbr. Licencja, w przeciwieństwie do certyfikatu, ma wartość majątkową i może być przedmiotem obrotu. Drugie pojęcie („royalty”) jest związane z ustaleniem wartości początkowej licencji i dotyczy sytuacji, gdy licencjodawca uzależnia wysokość opłat za licencję od wysokości przychodów licencjobiorcy w związku z korzystaniem z tego składnika majątkowego. Problem ten nie jest wprawdzie poruszany w ustawie o rachunkowości, ale charakter takiej umowy licencyjnej jest zbliżony do umowy leasingu, gdzie występują opłata początkowa i opłaty leasingowe. Jeżeli zatem w umowie licencyjnej dotyczącej wartości niematerialnej zawartej na okres dłuższy niż rok ustalono warunki na powyższych zasadach, za uzasadnione należy uznać przyjęcie wartości początkowej licencji według opłaty wstępnej, natomiast procentowy udział licencjodawcy w przychodach licencjobiorcy powinien być ujmowany w kosztach działalności bieżącego okresu obrachunkowego [Wieczorek-Fronia, Grzybowska, Zubrzycki 2008, s. 58].

Jednym istotnych z zagadnień związanych licencjami jest również problem licencji w transporcie drogowym. Zgodnie z art. 41 ust. 1 pkt 1) Ustawy o transporcie drogowym, udzielenie licencji, a także zmiana, przedłużenie ważności, wydanie wtórnika, przeniesienie uprawnień oraz wyrażenie zgody na wykonywanie uprawnień wynikających z licencji, wymaga decyzji administracyjnej i wniesienia

opłat. Wysokość tych opłat jest uzależniona od rodzaju pojazdu i okresu ważności licencji. Maksymalny okres licencji transportowej wynosi 50 lat, a maksymalna kwota 1000 zł [*Informacja Urzędu Miejskiego...* 2011]. Należy zauważyć, że udzielenie licencji na transport drogowy nie następuje przez zawarcie umowy, ale drogą decyzji administracyjnej. Ponadto, organ udzielający licencji nie jest twórcą szczególnego prawa, a jedynie udziela zezwolenia na wykonywanie konkretnej działalności gospodarczej pod warunkiem wniesienia z góry określonej opłaty. Licencja taka nie spełnia definicji wartości niematerialnej. Wydatki związane z poniesieniem opłat powinny być ujęte w kosztach operacyjnych bieżącego okresu. Za takim stanowiskiem przemawia również niska kwota opłat w relacji do okresu trwania licencji (istotność).

Licencja może niekiedy być udzielona wraz z rzeczowym materiałem licencyjnym. Taka sytuacja może wystąpić, gdy licencjobiorca – za dodatkową opłatą – oprócz prawa majątkowego jest zobowiązany do nabycia pierwowzoru utworu (np. prawo do wyświetlania kopii filmu wraz z tzw. kasetą lub płytą „matką”). Wprawdzie licencja taka dotyczy utworu, ale ze względu na fizyczną postać wzorca, wartością niematerialną i prawną powinna być licencja kopii, natomiast wzorzec powinien być ujęty jako rzeczowy składnik majątku trwałego.

4. Koncesje są formą reglamentacji działalności gospodarczej przez państwo, a pojęcie to wywodzi się z powierzenia wykonywania monopolu państwowego podmiotom gospodarczym [Kosikowski 2009]. Koncesja zawiera uprawnienie ze sfery prawa administracyjnego do prowadzenia określonej działalności gospodarczej i jest uprawnieniem osobistym, co oznacza, że nie można jej przenieść na osoby trzecie w całości lub części [II SA 1835/93]. Zakres działalności podlegającej koncesjonowaniu wymieniony jest enumeratywnie w art. 46 Ustawy o swobodzie działalności gospodarczej [Ustawa z dnia 2 lipca 2004...].

5. Prawa do wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów użytkowych oraz zdobniczych unormowane są przez prawo własności przemysłowej [Ustawa z dnia 30 czerwca 2000...]. Ustawa ta nie zawiera definicji wynalazku, natomiast precyzuje katalog pozytywnych i negatywnych przesłanek udzielenia patentu na wynalazek. Wśród cech, którymi musi charakteryzować się łącznie konkretny wynalazek, wymieniono: nowość, poziom wynalazczy oraz zdatność do przemysłowego stosowania. Za wynalazki nie uważa się m.in. odkryć, teorii naukowych i metod matematycznych, wytworów o charakterze estetycznym, programów do maszyn cyfrowych, przedstawienia informacji, a także planów, zasad i metod dotyczących działalności umysłowej oraz gier [Celińska-Grzegorzczak 2009]. Przez uzyskanie patentu twórca wynalazku nabywa prawo do wyłącznego korzystania z wynalazku w sposób zarobkowy lub zawodowy, a zakres przedmiotowy patentu określają zastrzeżenia patentowe zawarte w opisie patentowym. Czas trwania patentu wynosi 20 lat od daty dokonania zgłoszenia patentu w Urzędzie Patentowym. Patent na wynalazek jest zbywalny, podlega dziedziczeniu, a upoważnienia do korzystania z wynalazku (umowa licencyjna) jest skuteczne z chwilą wpisu w rejestrze patentowym [Ustawa z dnia 30 czerwca 2000..., art. 63–75].

Znakiem towarowym może być każde oznaczenie przedstawione w sposób graficzny lub takie, które da się w sposób graficzny wyrazić, jeżeli oznaczenie to umożliwia odróżnienie w obrocie towarów jednego przedsiębiorstwa od towarów innego przedsiębiorstwa. Prawo własności przemysłowej nie precyzuje pojęcia „towary”, jednak podaje przykładowe formy znaku towarowego. Są nimi: wyraz, rysunek, ornament, kompozycja kolorystyczna, forma przestrzenna, w tym forma towaru lub opakowania, a także melodia lub inny sygnał dźwiękowy. Na znak towarowy może być udzielone prawo ochronne [Ustawa z dnia 30 czerwca 2000..., art. 120–135].

Wzorem użytkowym jest nowe i użyteczne rozwiązanie o charakterze technicznym, dotyczącym kształtu, budowy lub zestawienia przedmiotu o trwałej postaci, przy czym rozwiązanie to uważa się za użyteczne, jeżeli pozwala ono na osiągnięcie celu mającego praktyczne znaczenie przy wytwarzaniu lub korzystaniu z wyrobów. Na wzór użytkowy może być udzielone prawo ochronne, którego czas trwania wynosi 10 lat od daty dokonania zgłoszenia do Urzędu Patentowego.

Prawo własności przemysłowej nie precyzuje pojęcia „wzór zdobniczy”, ale posługuje się pojęciem wzoru przemysłowego, którym jest nowa i mająca indywidualny charakter postać wytworu lub jego części, nadana mu w szczególności przez cechy linii, konturów, kształtów, kolorystykę, strukturę lub materiał wytworu oraz jego ornamentację. Wytworem jest każdy przedmiot wytworzony w sposób przemysłowy lub rzemieślniczy, obejmujący opakowanie, symbole graficzne oraz kroje pisma typograficznego, z wyłączeniem programów komputerowych. Czas prawa z rejestracji wzoru przemysłowego wynosi 25 lat od daty dokonania zgłoszenia w Urzędzie Patentowym. Również do wzorów przemysłowych i praw do nich stosuje się odpowiednio przepisy w zakresie ich zbywania oraz udzielania licencji.

6. *Know-how* obejmuje określoną wiedzę techniczną i technologiczną o poufnej charakterze, w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej [Wieczorek-Fronia, Grzybowska, Zarzycki 2008]. Zgodnie z wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie *know-how* to wiedza niejawną, istotną i zidentyfikowaną, która powinna być zapisana na konkretnym nośniku. Wiedza zawarta w umysłach pracowników nie spełnia warunków wyznaczonych dla tej wartości niematerialnej i prawnej [I SA/Ol 30/2009]. Prawo do korzystania z *know-how* jednostka może nabyć w drodze zakupu, licencji lub uzyskać w formie aportu.

Wśród wartości niematerialnych i prawnych Ustawa o rachunkowości nie wymienia programów komputerowych, ponieważ ten rodzaj dóbr jest uregulowany przez prawo autorskie i prawa pokrewne. Programy komputerowe podlegają ochronie jak utwory literackie i obejmują prawo do:

a) trwałego lub czasowego zwielokrotnienia w całości lub części, jakimikolwiek środkami i w jakiegokolwiek formie, w zakresie, w którym dla wyświetlania, stosowania, przekazywania i przechowywania programu komputerowego niezbędne jest jego zwielokrotnienie, przy czym czynności te wymagają zgody uprawnionego,

b) tłumaczenia, przystosowywania, zmiany układu lub jakichkolwiek innych zmian w programie komputerowym, z zachowaniem praw osoby, która tych zmian dokonała,

c) rozpowszechniania, w tym użyczenia lub najmu, programu komputerowego lub jego kopii [Ustawa z dnia 4 lutego 1994..., art. 74–77²].

W przypadku programów komputerowych umowami rozporządzającymi, przenoszącymi prawa autorskie, są najczęściej umowy sprzedaży, jednak zgodnie z art. 65 Ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych, w przypadku braku wyraźnego postanowienia o przeniesieniu prawa uważa się, że twórca udzielił licencji. Umowa licencyjna nie przenosi natomiast autorskich praw majątkowych, lecz jedynie uprawnia do korzystania z utworu w okresie 5 lat na terytorium państwa, w którym licencjobiorca ma swoją siedzibę, chyba że w umowie postanowiono inaczej. Wartości niematerialne i prawne, w tym licencje do programów komputerowych, nie mogą być przedmiotem ulepszenia. Stanowisko takie przedstawił Naczelny Sąd Administracyjny w dniu 5.04.2007 r., stwierdzając, że „uaktualnienie programu komputerowego traktuje się jako odrębną wartość niematerialną i prawną [II FSK 1346/06]. Z poglądem tym należy się zgodzić, ponieważ żadna przeróbka nie jest utworem samoistnym, a fakt jej dokonania niekoniecznie musi prowadzić do podwyższenia wartości, ponadto w okresie krótszym niż rok mogą być dokonywane kolejne poprawki oprogramowania lub programu.

Do wartości niematerialnych i prawnych, zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 14) zdanie trzecie Ustawy o rachunkowości, zalicza się również koszty zakończonych prac rozwojowych oraz nabytą wartość firmy. Warunkami zaliczenia do wartości niematerialnych i prawnych kosztów zakończonych prac rozwojowych prowadzonych przez jednostkę na własne potrzeby, poniesione przed podjęciem produkcji lub zastosowaniem technologii, są: wiarygodne określenie kosztów tych prac, udokumentowane stwierdzenie przydatności pod względem technicznym oraz – według przewidywań – pokrycie kosztów prac rozwojowych przychodami ze sprzedaży tych produktów lub w wyniku zastosowania technologii. Jak zauważa W. Gos [2010], zgodnie z MSR 38 w sprawozdaniach finansowych odmiennie powinno się ujmować prace rozwojowe i badawcze. W przypadku tych drugich ujmowane nakłady powinny być związane z nowatorskim i zaplanowanym poszukiwaniem rozwiązań w celu zdobycia i przyswojenia nowej wiedzy naukowej i technicznej. Nakłady na prace badawcze należy ujmować w ciężar kosztów w momencie ich poniesienia, a więc mają one odzwierciedlenie w wyniku finansowym bieżącego okresu, natomiast nakłady na prace rozwojowe powinny stanowić składnik wartości niematerialnych i prawnych.

Problem wartości firmy zasygnalizowano we wcześniejszej części opracowania. W ujęciu rachunkowości jest to dodatnia różnica między ceną nabycia określonej jednostki lub zorganizowanej jej części a niższą od niej wartością godziwą przejętych aktywów netto. Zgodnie z art. 44b ust. 10 Ustawy o rachunkowości okres amortyzacji wartości firmy nie może być dłuższy niż 5 lat, ale w uzasadnionych przypadkach kierownik jednostki może wydłużyć ten okres do lat 20.

Obecnie dominująca część przedsiębiorstw posiada stronę internetową, której możliwości wykorzystania są bardzo duże, bo w zasięgu globalnym. Strony internetowe to przede wszystkim wizualna prezentacja jednostek gospodarczych służąca budowaniu ich wiarygodności, czemu służą m.in. przedstawienie oferty produktowej, prezentacja dokonań o charakterze jakościowym⁸ i finansowym⁹, budowanie relacji z klientami, a także podejmowanie poprzez Internet działań marketingowych, służących zwiększaniu sprzedaży. Powstaje zatem pytanie, czy wydatki związane z nabyciem strony internetowej (w tym domeny) są wartością niematerialną, czy też nie. Przede wszystkim zauważyć należy, że pomimo nabycia, strona internetowa ma przede wszystkim charakter informacyjno-reklamowy i jako taka nie tworzy nowych wartości, które miałyby trwały wymiar możliwy do zidentyfikowania i wyodrębnienia. Czas istnienia strony internetowej, której adres jest ściśle określony, nie jest oznaczony. Bez wątplenia posiadanie strony internetowej przez przedsiębiorstwo przyczynia się do zwiększenia sprzedaży, jest to element użyteczny w działalności gospodarczej, ale poprawia on wyłącznie przekaz informacji, który zresztą podlega ciągłym zmianom (ulepszeniom). Internet czy poczta e-mail mają charakter zbliżony do telefonii komórkowej, która ułatwia sposób komunikowania się, ale nie jest źródłem nowych wartości, chociaż może być nośnikiem wartości niematerialnych i prawnych. Te cechy przesądzają o tym, że strona internetowa nie powinna być uznawana za składnik wartości niematerialnych i prawnych.

6. Zakończenie

W artykule przedstawiono najważniejsze, ujawniane i nieujawniane przez rachunkowość wartości niematerialne i prawne. Katalog tych dóbr nie jest zamknięty, bo szeroko rozumiany postęp techniczny stawia przed rachunkowością nowe wyzwania. W nauce i praktyce rachunkowości każdy nowy element musi być poddany indywidualnej wykładni zgodnej z przyjętymi kanonami. Ujmowanie niektórych wartości niematerialnych w kosztach bieżącego okresu, a kojarzonych z dobrami niematerialnymi, nie powoduje ubytku wartości jednostek, ani nie zniekształca ich ekonomicznego obrazu. Im mniej niepewnych, co do faktycznego występowania i wartości, elementów w sprawozdaniu finansowym, tym bardziej przejrzysty i wiarygodny jest ekonomiczny obraz jednostek.

Bezpieczeństwo obrotu gospodarczego nie jest ukierunkowane na właścicieli, ale na wierzycieli jednostek gospodarczych. To oni najczęściej w dominującej części finansują funkcjonowanie jednostek gospodarczych. Wielkość ryzyka ponoszonego przez właścicieli w dużej mierze zależy od nich samych. Ukierunkowanie treści sprawozdań finansowych na inwestorów przy występującej asymetrii informacji jest pożądane, ale oczekiwania nie powinny przesłaniać skutków rzeczywistych operacji

⁸ Na przykład uzyskane certyfikaty, nagrody i wyróżnienia.

⁹ Zwiększanie wiarygodności poprzez przejrzystość finansową.

gospodarczych. Ewentualnym miejscem prezentacji spodziewanych efektów ekonomicznych oraz nieujawnionych wartości niematerialnych może być informacja dodatkowa, chociaż sprawozdanie to już w niektórych jednostkach bywa na tyle obszernie, że jego przeanalizowanie jest na tyle czasochłonne, że wyklucza możliwość podjęcia szybkiej decyzji.

Literatura

- I SA/OI/340/2009, Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 25.06.2009 r., LexPolonica 2062687.
- II FSK 1346/06, Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5.04.2007 r., <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/780E1856CF> (1.06.2011).
- II SA 1835/93, Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6.02.1995 r., ONSA 1996/1 poz. 36.
- Celińska-Grzegorzczak K., *Postępowanie patentowe jako szczególne postępowanie administracyjne*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2009.
- Damodaran A., *Finanse korporacyjne. Teoria i praktyka*, Helion, Gliwice 2007.
- de Soto J.H., *A critical note on the new International Accounting Rules*, Madrid 2009, www.jesushuertadesoto.com/ (31.05.2011).
- Dmowski S., Rudnicki S., *Komentarz do kodeksu cywilnego. Księga pierwsza. Część ogólna*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2009.
- Gos W., *Komentarz do ustawy o rachunkowości*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2010.
- Informacja Urzędu Miejskiego Wrocław o licencji na wykonywanie transportu drogowego*, <http://www.um.wroc.pl/m74558/p74563.aspx> (30.05.2011).
- Kosikowski C., *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej – komentarz*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2009.
- MSR/MSSF, Rozporządzenie Komisji (WE) z dnia 03.11.2008 r. przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady, DzUrz UEL.2008.320.1 z późn. zm.
- Norek E., *Przedsiębiorstwo w obrocie gospodarczym*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2008.
- Podrzywałow A., Pelc W., *Wycena wartości niematerialnych i prawnych w praktyce*, ODDK, Gdańsk 1999.
- Ranking marek*, www.rankingmarek.pl (31.05.2011).
- Raport roczny PKN ORLEN za 2009 r.*, www.orlen.pl (30.05.2011).
- SA/Sz 909/98, Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego – Ośrodek Zamiejscowy w Szczecinie z dnia 29.09.1999 r., LexPolonica 345829.
- Skonsolidowane sprawozdanie finansowe PKO BP S.A. za 2009 r.*, www.pkobp.pl (30.05.2011).
- Urbank G., *Wycena aktywów niematerialnych przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa 2008.
- Ustawa z dnia 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji, tekst jednolity DzU 2003 nr 153, poz. 1503 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, tekst jednolity DzU 2010 nr 220, poz. 1447 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, DzU 1964 nr 16, poz. 93 z późn. zm.

Ustawa z dnia 24 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jednolity DzU 2009 nr 152, poz. 1223 z późn. zm.

Ustawa z dnia 30 czerwca 2000 r. Prawo własności przemysłowej, tekst jednolity DzU 2003 nr 119, poz. 1117 ze zm.

Ustawa z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych, tekst jednolity DzU 2006 nr 90, poz. 631 z późn. zm.

Wieczorek-Fronia M., Grzybowska M., Zubrzycki J., *Środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne*, Oficyna Wydawnicza UNIMEX, Wrocław 2008.

DILEMMAS REGARDING THE PERCEPTION OF INTANGIBLE ASSETS

Summary: The article discusses the perception of intangible assets by the national civil law, management science and accounting. Without a doubt, in the conditions of the emerging information-based society and knowledge-based economy, the importance of intangible goods is bound to increase. The lack of physical form of intangible assets as well as abstractness and complexity of these goods makes them difficult to be identified, enabling them to be distinguished as separate assets, as well as determining their value. This condition can become a source of controversy and disagreement as to the disclosure of intangible assets in the financial statements. Finance studies prefer and call for a comprehensive recognition of intangible assets while the national law of the balance sheet considers acquired intangible assets as assets. However, the scope of this directory is not complete.