

Wycena wartości niematerialnych i prawnych

Wojciech Chrobak*

Streszczenie: *Cel* – Celem opracowania jest przedstawienie metody wyceny wartości niematerialnych i prawnych. Oczywiście zrozumiałym jest, że temat nie zostanie wyczerpany w pełni, ponieważ jest to zagadnienie, które poruszane jest zarówno w ustawie o rachunkowości, jak i prawie podatkowym.

Metodologia badania – Przyjęta metoda to porównywanie aktów prawnych w celu ustalenia metod wyceny wartości niematerialnych i prawnych.

Wynik – Należy stwierdzić, że istnieją zasadnicze różnice pomiędzy ustawą o rachunkowości a ustawami o podatkach dochodowych, które to różnice dotyczą samej klasyfikacji, co zaliczamy do wartości niematerialnych i prawnych, czy też sposobie amortyzowania tych elementów majątku trwałego.

Oryginalność/wartość – Opracowanie nie jest oryginalne, ponieważ dotyczy analizy istniejących przepisów prawa.

Słowa kluczowe: wycena, wartości niematerialne i prawne, prawo, ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawa o rachunkowości

Wprowadzenie

Majątek firmy został sklasyfikowany szczegółowo w ustawie o rachunkowości z 1994 roku (Ustawa 1994) w załączniku 1, który zawiera m.in. bilans jednostek innych niż banki, zakłady ubezpieczeń, zakłady reasekuracji i jednostki mikro. Bilans jest częścią sprawozdania finansowego firmy, która zobligowana jest do prowadzenia pełnej rachunkowości. Zgodnie z ustawą o rachunkowości w bilansie wykazuje się stany aktywów i pasywów na dzień kończący bieżący i poprzedni rok obrotowy (Ustawa 1994, art. 46.1). To w tym dokumencie został sklasyfikowany i ujednoczony majątek trwały firmy. Majątek trwały został umieszczony po stronie aktywów, jako aktywa trwałe. Trwałość majątku oznacza, że będzie on wykorzystywany w przedsiębiorstwie o najmniej 12 miesięcy. W tabeli 1 ukazano miejsce majątku trwałego w bilansie uproszczonym.

Z tabeli 1 wynika, że majątek trwały umiejscowiono w aktywach trwałych. Do elementów aktywów trwałych zaliczamy:

- wartości niematerialne i prawne,
- rzeczowe aktywa trwałe,
- należności długoterminowe,
- inwestycje długoterminowe.

* mgr Wojciech Chrobak, PWSTE Jarosław, Instytut Ekonomii i Zarządzania, e-mail: wojciech.chrobak@wp.pl.

Tabela 1

Majątek trwały przedsiębiorstwa w prawie bilansowym

Aktywa	Pasywa
A. Aktywa trwałe	A. Kapitał własny
I. Wartości niematerialne i prawne	I. Kapitał podstawowy
II. Rzeczowe aktywa trwałe	II. kapitał zapasowy
III. Należności długoterminowe	III. Kapitał rezerwowy
IV. Inwestycje długoterminowe	IV. Wynik finansowy
B. Aktywa obrotowe	B. Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania
I. Zapasy	I. Rezerwy
II. Należności krótkoterminowe	II. Zobowiązania długoterminowe
III. Inwestycje krótkoterminowe	III. Zobowiązania krótkoterminowe

Źródło: opracowanie własne.

Majątek trwały jest więc aktywem firmy. Przez aktywa rozumie się kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe o wiarygodnie określonej wartości, powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń, które według przewidywań jednostki przyniosą w przyszłości korzyści ekonomiczne. W aktywach bilansu, po nowelizacji ustawy o rachunkowości, wyszczególniono zgodnie z kryterium rosnącej płynności (tzn. możliwości zamiany na środki pieniężne) dwie grupy składników majątkowych – aktywa trwałe i aktywa obrotowe. W pierwszej kolejności wykazywane są te składniki majątkowe, których szybka zmiana na środki pieniężne jest trudna z tego względu określane są one jako aktywa trwałe. Cykl obrotowy majątku trwałego w przedsiębiorstwie jest dłuższy niż jeden rok. Natomiast aktywa o relatywnie dużej płynności określa się jako aktywa obrotowe (Piechota 2012, s. 4).

Ustawa o rachunkowości wprost nie definiuje aktywów trwałych. Podaje tylko, że aktywa trwałe to aktywa jednostki, które nie są zaliczane do aktywów obrotowych (Ustawa 1994, art. 3.1). Natomiast aktywa obrotowe to ta część aktywów jednostki, które w przypadku (Ustawa 1994, art. 3.1):

- a) aktywów rzeczowych są przeznaczone do zbycia lub zużycia w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego lub w ciągu normalnego cyklu operacyjnego właściwego dla danej działalności, jeżeli trwa on dłużej niż 12 miesięcy;
- b) aktywów finansowych są płatne i wymagalne lub przeznaczone do zbycia w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego lub od daty ich założenia, wystawienia lub nabycia, albo stanowią aktywa pieniężne;
- c) należności krótkoterminowych, które obejmują ogół należności z tytułu dostaw i usług oraz całość lub część należności z innych tytułów niezaliczonych do aktywów finansowych, a które stają się wymagalne w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego;
- d) rozliczeń międzyokresowych – trwają nie dłużej niż 12 miesięcy od dnia bilansowego.

1. Pojęcie wartości niematerialnych i prawnych

Wartości niematerialne i prawne są, obok rzeczowych aktywów trwałych, elementem majątku organizacji, który podlega amortyzacji. Nie stanowi kosztu uzyskania w momencie zakupu, czy przyjęcia do użytkowania, lecz obniża podstawę do opodatkowania stopniowo, na przestrzeni lat.

Wartości niematerialne i prawne definiujemy na trzech płaszczyznach:

- rachunkowej,
- podatku dochodowego PIT,
- podatki dochodowego CIT.

Ustawa o rachunkowości definiuje wartości niematerialne i prawne w art. 3 ust 1 pkt 14. Zgodnie z zapisem tego przepisu prawa wartościami niematerialnymi i prawnymi, z wyjątkiem aktywów zaliczonych do inwestycji, są prawa majątkowe nadające się do gospodarczego wykorzystania, a w szczególności:

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

Aby powyższe elementy miały charakter wartości niematerialnych i prawnych, zgodnie w ustawą o rachunkowości muszą spełnić następujące warunki (Zubrzycki, Sałdyka 2015, s. 52):

- muszą być nabyte przez jednostkę,
- muszą być zaliczane do aktywów trwałych,
- przewidywany okres ekonomicznej użyteczności musi być dłuższy niż rok,
- muszą być przeznaczone do używania na potrzeby jednostki.

Do wartości niematerialnych i prawnych, zgodnie z ustawą o rachunkowości, zalicza się również nabytą wartość firmy oraz koszty zakończonych prac rozwojowych. Wartości niematerialne i prawne oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub leasingu, są elementami aktywów trwałych jednej ze stron umowy. Nie zalicza się do wartości niematerialnych i prawnych programów komputerowych, a jedynie licencje oraz autorskie prawa majątkowe (Ustawa 1994, art. 3). W tabeli 2 zaprezentowano wartości niematerialne i prawne w ujęciu bilansowym.

Jeżeli chodzi o prawo podatkowe, to definicja wartości niematerialnych i prawnych ujęta jest zarówno w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych (Ustawa 1991), jak i w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych (Ustawa 1992).

Analizując przepisy prawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, które definiują wartości niematerialne i prawne, do tych elementów aktywów trwałych zalicza się (Ustawa 1991, art. 22b):

- spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego,
- spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego,

- prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,
- autorskie lub pokrewne prawa majątkowe,
- licencje,
- prawa określone w Prawie własności przemysłowej (Ustawa 2000),
- wartość stanowiącą równowartość uzyskanych informacji związanych wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (know-how).

Tabela 2

Miejsce wartości niematerialnych i prawnych w bilansie przedsiębiorstwa

Aktywa
A. Aktywa trwałe
1. Wartości niematerialne i prawne
1. Koszty zakończonych prac rozwojowych
2. Wartość firmy
3. Inne wartości niematerialne i prawne
4. Zaliczki na wartości niematerialne i prawne

Źródło: opracowanie własne.

W kolejnym ustępie art. 22b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wartościami niematerialnymi i prawnymi są również (Ustawa 1991, art. 22b):

- wartość firmy,
- koszty prac rozwojowych zakończonych wynikiem pozytywnym, który może być wykorzystany na potrzeby działalności gospodarczej podatnika,
- składniki majątku niestanowiące własności lub współwłasności podatnika, wykorzystywane przez niego na potrzeby związane z prowadzoną działalnością na podstawie umowy zawartej z właścicielem lub z współwłaścicielem albo uprawnionymi do korzystania z tych wartości – jeżeli zgodnie z przepisami odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystających.

Koszty prac rozwojowych zakończonych wynikiem pozytywnym, który może być wykorzystany na potrzeby działalności gospodarczej podatnika stanowią wartość niematerialną i prawną, jeżeli:

- produkt lub technologia wytwarzania są ściśle ustalone, a dotyczące ich koszty prac rozwojowych wiarygodnie określone,
- techniczna przydatność produktu lub technologii została przez podatnika odpowiednio udokumentowana i na tej podstawie podatnik podjął decyzję o wytwarzaniu tych produktów lub stosowaniu technologii,
- z dokumentacji dotyczącej prac rozwojowych wynika, że koszty prac rozwojowych zostaną pokryte spodziewanymi przychodami za sprzedaży tych produktów lub zastosowania technologii.

Wartość firmy podlega amortyzacji, że powstała w wyniku nabycia przedsiębiorstwa lub jedno zorganizowanej części w drodze kupna lub przyjęcia do odpłatnego korzystania, a odpisów amortyzacyjnych, zgodnie z przepisami dokonuje korzystający.

Jeżeli wartość początkowa wartości niematerialnej i prawnej nie przekracza 3500 zł, podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych może nie zaliczyć go do wartości niematerialnych i prawnych amortyzowanych na zasadach ogólnych, odnosząc poniesione wydatki bezpośrednio w koszty (Zubrzycki, Sałdyka 2015, s. 52).

Ustawa o podatku dochodowym wskazuje jakie wartości niematerialne i prawne nie podlegają amortyzacji. Są to (Ustawa 1991, art. 22c):

- prawo wiecznego użytkowania gruntów,
- wartość firmy, jeżeli wartość ta powstała w inny sposób niż w drodze kupna lub przyjęcia do odpłatnego korzystania, gdy przyjęte składniki majątku są zaliczanie do składników majątku korzystającego,
- wartości niematerialne i prawne, które nie są używane na skutek zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej na podstawie przepisów o swobodzie działalności gospodarczej albo zaprzestania działalności, w której składniki te były używane.

Pojęcie wartości niematerialnych i prawnych w ujęciu podatku dochodowego od osób prawnych, podobnie jak ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, definiuje z punktu widzenia możliwości ich amortyzowania dla celów tego podatku. Ustawodawca i w tym przypadku skupił się na dokonaniu podziału wartości niematerialnych i prawnych na te, które podlegają amortyzacji podatkowej oraz te, które amortyzacji tej nie podlegają. Nie oznacza to, że nie mogą być amortyzowane zgodnie z ustawą o rachunkowości.

Zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wartościami niematerialnymi i prawnymi podlegającymi amortyzacji są nabyte nadające się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania (Ustawa 1992, art. 16b):

- spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego,
- spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego,
- prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,
- autorskie lub pokrewne prawa majątkowe,
- licencje,
- prawa określone w Prawie własności przemysłowej (Ustawa... 2000),
- wartość stanowiącą równowartość uzyskanych informacji związanych wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (know – how).

Zarówno w kontekście ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych amortyzacji podlegają te wymienione składniki majątku zaliczane do wartości niematerialnych i prawnych, które spełniają łącznie poniższe warunki (Ustawa 1991, art. 22b; Ustawa 1992, art. 16b):

- przewidywany okres ich używania jest dłuższy niż rok,

- są wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane do używania na podstawie umowy licencyjnej (sublicencyjnej), umowy najmu, dzierżawy lub umowy leasingu.

Jeżeli chodzi o następujące składniki wartości niematerialnych i prawnych, jak (Ustawa 1992, art. 16b):

- wartość firmy, jeżeli wartość ta powstała w wyniku nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w drodze kupna, przyjęcia do odpłatnego korzystania, a odpisów amortyzacyjnych, zgodnie z przepisami dokonuje korzystający lub wniesienia do spółki na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji,
- koszty prac rozwojowych zakończonych wynikiem pozytywnym, który może być wykorzystany na potrzeby działalności gospodarczej podatnika,
- składniki majątku niestanowiące własności lub współwłasności podatnika, wykorzystywane przez niego na potrzeby związane z prowadzoną działalnością na podstawie umowy zawartej z właścicielem lub z współwłaścicielem albo uprawnionymi do korzystania z tych wartości – jeżeli zgodnie z przepisami odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający,

ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nakazuje amortyzacji tychże, niezależnie od przewidywanego okresu używania.

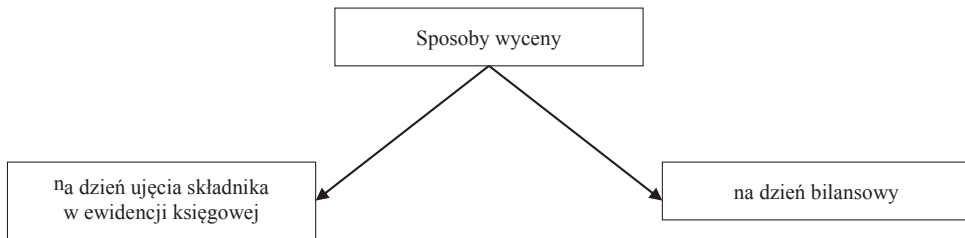
Podobnie jak w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, koszty prac rozwojowych zakończonych podlegają amortyzacji tylko wtedy, gdy są wykorzystywane na potrzeby działalności gospodarczej podatnika i jeżeli:

- a) produkt lub technologia wytwarzania są ściśle ustalone, a dotyczące ich koszty prac rozwojowych wiarygodnie określone, oraz
- b) techniczna przydatność produktu lub technologii została przez podatnika odpowiednio udokumentowana i na tej podstawie podatnik podjął decyzję o wytwarzaniu tych produktów lub stosowaniu technologii, oraz
- c) z dokumentacji dotyczącej prac rozwojowych wynika, że koszty prac rozwojowych zostaną pokryte spodziewanymi przychodami za sprzedaży tych produktów lub zastosowania technologii.

2. Wartość początkowa w razie odpłatnego nabycia i wytworzenia we własnym zakresie

Wiarygodne określenie wartości, prawidłowa wycena poszczególnych zasobów jest ważnym i trudnym zadaniem rachunkowości. Wycena oznacza pomiar wartości poszczególnych zasobów. W zależności od przyjętej metody wyceny uzyskuje się różne dane, określające wartość tego samego składnika. Dlatego przyjęte metody wyceny muszą uwzględniać obowiązujące zasady rachunkowości, przepisy prawno-podatkowe oraz inne uwarunkowania gospodarcze (Martyniuk, Małkowska 2010, s. 11).

Ustawa o rachunkowości określa ogólne zasady wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego, których przestrzeganie warunkuje poprawność prowadzenia ewidencji księgowej oraz ma zapewnić rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i wyniku finansowego jednostki gospodarczej (Martyniuk, Małkowska 2010, s. 11). Na rysunku 1 ukazano sposoby wyceny aktywów i pasywów.



Rysunek 1. Sposoby wyceny aktywów i pasywów

Źródło: opracowanie własne.

Wycena bieżąca (na dzień ujęcia składnika w ewidencji księgowej) to ustalenie wiarygodnej wartości danego składnika przy wprowadzaniu go do ksiąg rachunkowych. Wycena bieżąca zależy od rodzaju składnika oraz sposobu jego pozyskania (Helin 2009, s. 158).

Wycena bilansowa (na dzień bilansowy) dokonywana jest z mocy ustawy o rachunkowości ma na celu przedstawienie wartości poszczególnych składników z punktu widzenia oczekiwanych korzyści, jakie w przyszłości jednostka osiągnie z tytułu ich posiadania. Wybór metody wyceny aktywów i pasywów na dzień bilansowy zależy od rodzaju składnika, celu jego nabycia, zamiaru i okresu posiadania (Helin 2009, s. 160).

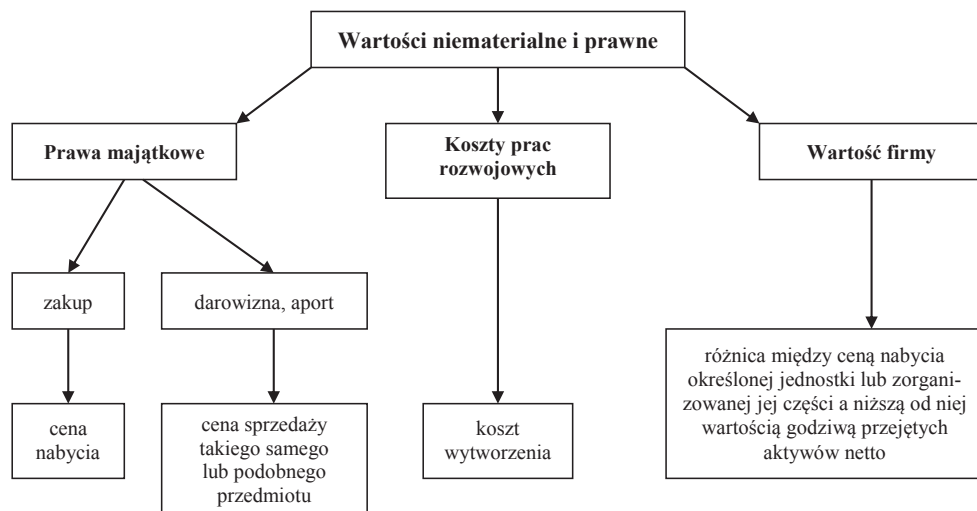
Jako składnik aktywów, wartości niematerialne i prawne muszą być w odpowiedni sposób wycenione. Podstawowym sposobem wyceny jest cena nabycia i koszty wytworzenia. Sposób wyceny wartości niematerialnych i prawnych przy różnych sposobach ich pozyskania przedstawiono na rysunku 2.

Wartość początkowa wartości niematerialnych i prawnych w przypadku odpłatnego nabycia stanowi cena ich nabycia, za którą uważa się (Ustawa 1992, art. 16g; Ustawa 1991, art. 22g):

- kwotę należną zbywcy,
- powiększoną o koszty związane z zakupem, naliczone do dnia przekazania majątku do używania, a w szczególności o koszty transportu, załadunku i wyładunku, ubezpieczenia w drodze, montażu, instalacji i uruchamiania programów oraz systemów komputerowych, opłat notarialnych, skarbowych i innych, odsetek, prowizji,
- pomniejszoną o podatek od towarów i usług, z wyjątkiem przypadków, gdy zgodnie z odrębnymi przepisami podatek od towarów i usług nie stanowi podatku naliczonego

albo podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty należnego podatku i podatek naliczony lub zwrot różnicy podatku od towarów i usług,

- skorygowaną o różnice kursowe, naliczone do dnia przekazania wartości niematerialnej i prawnej,
- w przypadku importu cen nabycia obejmuje cło i podatek akcyzowy od importu składników majątkowych.



Rysunek 2. Zasady ustalania wartości początkowej wartości niematerialnych i prawnych według ustawy o rachunkowości

Źródło: Pfaff, Messner (2011), s. 186.

Dotacje, subwencje i dopłaty nie wpływają na wartość początkową wartości niematerialnych i prawnych.

Zgodnie z obowiązującym prawem podatkowym za wartość początkową wartości niematerialnych i prawnych, przypadku częściowego nabycia, uważa się cenę ich nabycia powiększoną o wartość przychodu określonego w ustawach o podatkach dowodowych:

1. W przypadku podatku od osób prawnych, za ten przychód uważa się różnicę między wartością tych rzeczy lub praw ustaloną wg zasad cen rynkowych, a odpłatnością ponoszoną przez podatnika. Cenę rynkową ustala się na podstawie cen stosowanych w obrocie rzeczami i prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca ich uzyskania (Ustawa 1992, art. 12).
2. W przypadku podatku od osób fizycznych, za ten przychód uważa się różnicę między wartością tych świadczeń, ustaloną wg zasady rynkowych, a odpłatnością ponoszoną przez podatnika. Wartość rynkową określa się na podstawie cen rynkowych

stosowanych w obrocie rzeczami i prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich tanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca ich uzyskania (Ustawa 1991, art. 11).

W zależności od podmiotów dokonujących sprzedaży i kupna oraz od metod dokumentowania transakcji, kwota należna sprzedającemu wynikać może z faktury, rachunku, umowy lub aktu notarialnego (Zubrzycki, Sałdyka 2015, s. 107).

Fakt niedokonania zapłaty kwoty należnej sprzedającemu nie ma wpływu na ustalenie wartości początkowej środka trwałego.

Kwota należna zbywcy można powiększyć o inne składniki zakupu majątku. Zgodnie z ustawą o rachunkowości kwotę należną zwiększają (Ustawa 1994, art. 28):

- koszty bezpośrednio związane z zakupem (tzw. koszty zakupu, czyli koszty fazy zaopatrzenia ponoszone przez odbiorcę, z wiązane bezpośredni z dostawą określonych składników majątkowych do magazynu, np. transport, załadunek, wyładunek, atestacja przeprowadzona przez osoby trzecie),
- koszty bezpośrednio związane przystosowanie składnika majątku do stanu zdatnego do użytkowania, np. montaż, remont wykonany przed oddaniem środka do używania.

Przepisy podatkowe (Ustawa 1992, art. 16g; Ustawa 1991, art. 22g), określając cenę nabycia, połączyły koszty zakupu i koszty poniesione w związku przystosowaniem środka trwałego do stanu zdatnego do używania w jedną całość, nazywając je kosztami związanymi z zakupem wartości niematerialnych i prawnych naliczonymi do dnia przekazania do używania.

Kolejnym sposobem wyceny składników majątku jest wytworzenie we własnym zakresie tegoż majątku. Wiązą się z tym koszty wytworzenia.

Zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa podatkowego wartość początkową wartości niematerialnych i prawnych, wytworzonych we własnym zakresie, wyznacza koszt wytoczenia, na który składają się następujące wydatki poniesione do dnia przyjęcia majątku do użytkowania (Ustawa 1992, art. 16g; Ustawa 1991, art. 22g):

- wartość w cenie nabycia zużytych do wytworzenia rzeczowych składników majątkowych, wykorzystanych usług obcych,
- koszty wynagrodzeń za prace wraz pochodnymi, związane z wytworzeniem składnika majątkowego (np. składki ZUS),
- odsetki, prowizje i różnice kursowe od wszelkich zobowiązań finansujących wytworzenie wartości niematerialnej i prawnej (naliczone do dnia przekazania do używania majątku,
- inne koszty dające się zaliczyć o wartości wytworzonego składnika majątku.

3. Wartość początkowa a aport

Odpłatne nabycie wartości niematerialnych i prawnych, kiedy stanowią one element przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, może spowodować wystąpienie lub

niewystąpienie tzw. wartości dodanej przedsiębiorstwa. W przypadku więc nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części i wystąpienia w wyniku tego u podatnika nabywającego, dodatniej wartości firmy, łączną wartość początkową wartości niematerialnych i prawnych stanowi suma ich wartości rynkowej. W sytuacji, kiedy wystąpi ujemna wartość firmy, łączną wartość początkową wartości niematerialnych i prawnych będzie stanowić różnica pomiędzy nominalną wartością wydanych składników majątku a wartością składników majątkowych niebędących wartościami niematerialnymi i prawnymi (Zubrzycki, Sałdyka 2015, s. 294).

Ustalając wartość początkową wartości niematerialnych i prawnych, podatnik powinien na podstawie łącznej wartości początkowej nabytych wartości niematerialnych i prawnych określić ich wartość, kierując się przy tym wartością rynkową. Łączną wartość początkową nabytych wartości niematerialnych i prawnych stanowi w przypadku wystąpienia dodatniej wartości firmy suma wartości rynkowej (Zubrzycki, Sałdyka 2015, s. 294).

4. Wartość początkowa wartości niematerialnych i prawnych a koszty uzyskania przychodu

Do końca roku 2000 problematyka uznawania za koszty uzyskania przychodów wydatków na nabycie wartości niematerialnych i prawnych nie była regulowana w sposób identyczny w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o podatku dochodowym od osób fizycznych. Z dniem 1 stycznia 2001 roku dostosowano przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych do przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Istotną zmianą, jaka nastąpiła od 1 stycznia 2001 roku, jest określenie, że wydatki na nabycie wartości niematerialnych i prawnych są kosztem uzyskania przychodu w przypadku nie każdego ich zbycia, lecz jedynie odpłatnego, a pomniejszenie tych wydatków w celu uznania ich za koszty uzyskania przychodów następuje o sumę odpisów amortyzacyjnych (Ustawa 1992, art. 16h; Ustawa 1991). Odpisów amortyzacyjnych dokonuje się od wartości początkowych wartości niematerialnych i prawnych począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym ten element majątku wprowadzono do ewidencji, do końca tego miesiąca, w którym następuje zrównanie sumy odpisów amortyzacyjnych z ich wartością początkową, lub w którym postawiono je w stan likwidacji, zbyto lub stwierdzono ich niedobór. Suma odpisów amortyzacyjnych obejmuje również odpisy, których nie uważa się za koszty uzyskania przychodów (Ustawa 1992, art. 16h; Ustawa 1991, art. 23).

Z przepisów tych wynika, że suma odpisów amortyzacyjnych obniżająca wydatki poniesione na nabycie wartości niematerialnych i prawnych, zaliczana do kosztów uzyskania przychodów, obejmuje także odpisy, których nie uważa się za koszty uzyskania przychodów. W takich przypadkach podatnik nie odzyskuje już tej części odpisów amortyzacyjnych, których nie zaliczono do kosztów uzyskania przychodów.

Jeżeli nabyta wartość niematerialna i prawna nie jest zaliczana u podatnika do tych elementów majątku trwałego, to wydatki poniesione na jej nabycie mogą być w całości bezpośrednio zaliczone do kosztów uzyskania przychodów (Zubrzycki, Sałdyka 2015, s. 484).

Jeżeli wartość początkowa nabytych przez podatnika składników majątku, które spełniają kryteria zaliczenia ich do wartości niematerialnych i prawnych, nie przekracza 3500 zł – podatnik może nie amortyzować tych składników, zaliczając poniesione na ich nabycie wydatki bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów (Ustawa 1992, art. 16d, 16f; Ustawa 1991, art. 22d, 22f).

W przypadku tej grupy nabytych składników majątku podatnik może postąpić również inaczej – wprowadzić je do ewidencji wartości niematerialnych i prawnych, po czym:

- dokonać ich jednorazowej amortyzacji – w miesiącu oddania do użytkowania lub w miesiącu następnym,
- dokonywać odpisów amortyzacyjnych według zasad ogólnych (Ustawa 1992, art. 16h–16m; Ustawa 1991, art. 22h–22o).

Uwagi końcowe

Wartości niematerialne i prawne to składniki majątku, które nie mają rzeczowej postaci, nie można ich dotknąć, uchwycić, identyfikuje się je jedynie w kategoriach nabytych praw i przywilejów (Gmytrasiewicz, Karmańska 2002, s. 139). Te aktywa, ze względu na swoją specyfikę, są jednymi z najtrudniejszych, jeśli chodzi o ich ujmowanie i wycenę.

W ustawie o rachunkowości brak jest ogólnej definicji wartości niematerialnych i prawnych, stąd konieczność odwołania się do Międzynarodowego Standardu Rachunkowości 38 „Wartości niematerialne”. Standard określa element wartości niematerialnych jako możliwy do zidentyfikowania niepieniężny składnik aktywów, niemający postaci fizycznej (Rozporządzenie 2015). Składnik aktywów jest identyfikowalny, jeżeli (Rozporządzenie 2015):

- można go wyodrębnić, tzn. można go wyłączyć lub wydzielić z jednostki gospodarczej i sprzedać, przekazać, licencjonować lub oddać do odpłatnego użytkowania osobom trzecim, zarówno pojedynczy, jak też łącznie z powiązaną z nim umową, składnikiem aktywów lub zobowiązaniem,
- wynika z tytułów umownych lub innych tytułów prawnych, bez względu na to, czy są zbywalne lub możliwe do wyodrębnienia jednostki gospodarczej lub z innych tytułów lub zobowiązań.

Przyrównując zapisy ustawy o rachunkowości, wynika z niej, że do wartości niematerialnych i prawnych zalicza się grupę składników majątkowych, które zostały 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 (Pfaff, Messner 2011, s. 181).

W ustawie o rachunkowości nie ma mowy o tym, jaką postać mają wartości niematerialne i prawne. Prawo polskie wylicza enumeratywnie, jakie składniki majątku są zaliczane go wartości niematerialnych i prawnych.

Co do wyceny tych składników majątku, to MSR 38 stanowi, że wartość początkową wartości niematerialnych ustala się na poziomie ceny nabycia lub kosztu wytworzenia (Rozporządzenie 2015). Wartość w cenie nabycia obejmuje cenę zakupu uwzględniającą cła importowe, podatki, zawarte w cenie niepodlegające odliczeniu, pomniejszoną o wszelkie udzielone upusty i rabaty lub nakłady bezpośrednio związane z przygotowaniem składnika aktywów do użytkowania zgodnie z jego planowanym przeznaczeniem, takie jak: koszty z tytułu świadczeń pracowniczych, opłaty za obsługę wynikające bezpośrednio z przygotowania tego składnika do stanu zdolności użytkowej czy koszty testów sprawdzających prawidłowe działania składnika.

W przypadku wytworzenia we własnym zakresie składnika wartości niematerialnych, na koszt wytworzenia składają się takie elementy, jak nakłady na materiały i usługi wykorzystane lub zużyte przy wytwarzaniu składnika majątku, koszty z tytułu świadczeń pracowniczych wynikające bezpośrednio z wytworzenia tego składnika, opłaty za rejestrację tytułu prawnego czy amortyzacja patentów i licencji, które są wykorzystywane przy wytwarzaniu tego składnika aktywów. Zgodnie z MSR, wartości niematerialne jednostka może pozyskać nieodpłatnie lub za symboliczną opłatę w ramach dotacji rządowych. Wycena następuje wtedy na podstawie wartości godziwej lub wartości nominalnej. Przepisy ustawy o rachunkowości, dotyczące wyceny wartości niematerialnych i prawnych, są zbieżne z normami zawartymi w MSR.

Literatura

- Helin A. (2009). *Ustawa o rachunkowości*. Warszawa: C.H. Beck.
- Gmytrasiewicz M., Karmańska A. (2002). *Rachunkowość finansowa*. Warszawa: Difin.
- Martyniuk T., Małkowska D. (2010). *Zaawansowana rachunkowość finansowa*. PWE. Warszawa.
- Piechota R. (2012). *Rachunkowość finansowa*. Pobrano z: http://klodzko.wszedukacja.pl/content/uploads/2012/04/konspekt_1_rachunkowosc_tze.pdf.
- Pfaff J., Messner Z. (2011). *Rachunkowość finansowa z uwzględnieniem MSSF*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Rozporządzenie Komisji (UE) nr 2015/2343 z dnia 15 grudnia 2015 r. zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej 5 i 7 oraz Międzynarodowych Standardów Rachunkowości 19 i 34.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych. Dz.U. nr 80, poz. 350.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych. Dz.U. nr 21, poz. 86.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości. Dz.U. nr 121, poz. 591.
- Ustawa z dnia 30 czerwca 2000 roku Prawo własności przemysłowej. Dz.U. nr 49, poz. 508.
- Zubrzycki J., Saldyka P. (2015). *Środki trwale oraz wartości niematerialne i prawne*. Wrocław: UNIMEX.

VALUATION OF INTANGIBLE ASSETS

Abstract: *Purpose* – The purpose of this paper is to present the method of valuation of intangible assets. Of course it is understandable that the topic has not been exhausted fully, because it is an issue that is discussed both in the accounting and tax law.

Research/methodology – The method adopted is to compare legislation in order to establish methods O-price value of intangible assets.

Result – It should be noted that there are fundamental differences between the Accounting Act and the laws on income taxes, which are the differences relate to the same classification, which include the value of intangible assets, or the method of depreciation of non-current assets.

Originality/value – Development is not original, because it concerns the analysis of the existing surge-owls law.

Keywords: valuation, valuation of intangible assets

Cytowanie

Chrobak W. (2016). Wycena wartości niematerialnych i prawnych. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 4 (82/2), 347–359. DOI: 10.18276/frfu.2016.4.82/2-30.

