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 jakiejkolwiek 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 Cieciura, 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 księgowe i sprawozdawcze 72

Waldemar Gos, Stanisław Hońko, *Know-how* jako składnik aktywów 82

Maciej Frendzel, 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 Cieciura, Hanna Czaja-Cieszyńska, Calculation of goodwill in terms of Polish and international regulations of accountancy – analysis of accepted solutions 61
Przemysław Czajor, Greenhouse gases emission rights in the light of domestic and international accounting regulations 71
Beata Dratwińska-Kania, Costs of developmental works – the bookkeeping and financial reporting depiction 81
Waldemar Gos, Stanisław Hońko, Know-how as an asset 96
Maciej Frendzel, Recognition of internally generated intangible resources in value of other assets – questionable issues 109
Łukasz Furman, Trademark in the light of balance sheet law and tax law ... 118
Małgorzata Kamieniecka, Property rights from certificates of origins from renewable energy — investments, intangible assets or goods for sale? 132
Joanna Koczar, Russian balance law and recognition, measurement and valuation of intangible assets 147
Dorota Anna Mikulska, Right of perpetual use of land in books of accounts – regulations of Polish balance sheet law 156
Alicja Mazur, Fair value measurement of intangible assets acquired in the merger of economic entities 165
Anna Mazurczak, Paweł Zieniuk, Valuation and presentation of trademarks in financial statements 175

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

PRACE NAUKOWE UNIWERSYTETU EKONOMICZNEGO WE WROCŁAWIU nr 190
Wartości niematerialne i prawne – ujmowanie i prezentacja 2011

Waldemar Gos, Stanisław Hońko
Uniwersytet Szczeciński

KNOW-HOW JAKO SKŁADNIK AKTYWÓW

Streszczenie: W artykule przedstawiono prawne, podatkowe oraz księgowe aspekty *know-how*. Na tej podstawie autorzy podjęli próbę określenia kryteriów uznawania *know-how* w sprawozdaniu finansowym. Rezultatem tych rozważań jest stwierdzenie, że *know-how* poza spełnieniem ogólnych kryteriów uznawania w bilansie wymaga dodatkowego udokumentowania założeń zastosowanych do wyceny i prognozy korzyści ekonomicznych.

Słowa kluczowe: *know-how*, pojęcie, warunki uznawania.

1. Wstęp

Przewaga konkurencyjna współczesnych przedsiębiorstw jest budowana na bazie wiedzy, która stopniowo staje się najważniejszym zasobem. Jednak czy wiedza może być składnikiem aktywów niematerialnych? Rozwiązania stosowane obecnie w prawie bilansowym nie są doskonałym rozwiązaniem tej kwestii, ale raczej stanowią kompromis między kompletnością informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym a ich wiarygodnością. Doskonałym przykładem takiego kompromisu są zasady ujmowania *know-how* w sprawozdaniu finansowym. *Know-how* jest praktycznym wykorzystaniem wiedzy, a więc czymś więcej niż ideą. Dyskusyjną kwestią również jest wycena *know-how*, ponieważ wartość tej wiedzy zależy nie tylko od generowanych przez nie korzyści, ale także od utrzymania ich w tajemnicy. Reguły uznawania aktywów przyjęte w międzynarodowym i polskim prawie bilansowym wydają się zbyt ogólne w konfrontacji z szeroką definicją *know-how*, obejmującą np. prawa do udziału w rynku czy usługi doradcze. Zamierzeniem autorów jest przedstawienie różnych podejść do *know-how*, wynikających z prawa gospodarczego, podatkowego oraz bilansowego.

Celem artykułu jest określenie kryteriów uznawania *know-how* za składniki aktywów niematerialnych, uwarunkowane przeznaczeniem tych zasobów, a nie sposobem ich pozyskania. Autorzy podejmują dyskusję na temat kryteriów warunkujących uznanie *know-how* za składnik aktywów. Realizacja zamierzenia wpłynęła na przyjęty porządek artykułu obejmującego kolejno:

– interpretację pojęcia *know-how* w ujęciu prawnym, bilansowym i podatkowym,
– kryteria ujmowania *know-how* w prawie bilansowym i w MSR/MSSF,

– studia przypadków w zakresie ujmowania *know-how*,
– propozycję kryteriów ujmowania *know-how*,
– podsumowanie i wnioski.

2. Pojęcie i interpretacja *know-how*

Pojęcie *know-how* nie jest jednoznacznie zdefiniowane. W *Słowniku wyrazów obcych know-how* definiuje się jako sumę wiedzy technicznej i technologicznej koniecznej do wytwarzania określonego wyrobu, stanowiącą przedmiot obrotu międzynarodowego [Sobol (red.) 1995, s. 2]. W literaturze prawniczej *know-how* oznacza: zespół technicznej lub pozatechnicznej **wiedzy i doświadczeń o charakterze poufnym**, który cechuje możliwość zidentyfikowania i opisu oraz potencjalna bądź rzeczywista możliwość praktycznego wykorzystania w działalności gospodarczej [Michewicz 2011]. Inny przykład definicji jest następujący: *know-how* lub inaczej *trade secret* to poufna informacja i wiedza, która nie powinna wypłynąć z przedsiębiorstwa chcącego na podstawie tej informacji czy wiedzy budować swój potencjał i pozycję rynkową. W tradycyjnym podejściu przyjmuje się, że transfer *know-how* oznacza przekazanie w formie spisanej (udokumentowanej) wiedzy handlowej i marketingowej dotyczącej dystrybucji pewnych produktów na określonym terenie [Cięgotura 2010, s. 13; Marciniuk 2006, s. 11]. Przykładowo przedmiotami *know-how* mogą być:
– wypracowany system obsługi klientów,
– koncepcja zmniejszenia kosztów produkcji,
– baza danych klientów,
– system archiwizacji i zabezpieczenia danych,
– model biznesu,
– technologia,
– receptura,
– sposób zarządzania,
– metoda przeprowadzania badań.

Warto podkreślić, że *know-how* obejmuje obecnie nie tylko informację techniczną, lecz także nowe pomysły, doświadczenia, eksperymenty, rozwiązania czy postulaty [Strzelec 2005, s. 52]. Istotne jest również to, iż wartość dodaną *know-how* stanowi informacja o nieudanych doświadczeniach, co również powinno być chronione [Cięgotura 2010, s. 14]. Informacje te muszą być jednak użyteczne w prowadzeniu działalności, jednoznacznie opisane i utrwalone w sposób umożliwiający okresową weryfikację ich przydatności oraz objęte tajemnicą handlową.

Jak już wspomniano, pojęcie *know-how* jest definiowane w różny sposób nie tylko w literaturze przedmiotu, ale również w regulacjach prawnych, co potwierdza zawartość tab. 1.

Tabela 1. Definicje *know-how* w wybranych regulacjach prawnych

Regulacja	Definicja/interpretacja
Ustawa o podatku dochodowym	Informacje związane z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej
Rozporządzenie w sprawie wyłączenia niektórych kategorii porozumień dotyczących transferu technologii spod zakazu porozumień ograniczających konkurencję	Nieopatentowane, niepodane do wiadomości publicznej informacje techniczne lub technologiczne, lub zasady organizacji i zarządzania, co do których podjęto działania zmierzające do zapobieżenia ich ujawnieniu, jeżeli stanowią one całość lub część określonych informacji praktycznych wynikających z doświadczeń, przeprowadzonych badań lub testów, przy czym informacje te są niezbędne do wytworzenia towarów objętych licencją lub zastosowania licencjonowanych technologii
Rozporządzenie Komisji (WE) nr 772/2004	Pakiet nieopatentowanych informacji praktycznych, wynikających z doświadczenia i badań, które są: 1) niejawne, czyli nie są powszechnie znane lub łatwo dostępne, 2) istotne, czyli ważne i użyteczne z punktu widzenia wytwarzania produktów objętych umową, 3) zidentyfikowane, czyli opisane w wystarczająco zrozumiały sposób, aby można było sprawdzić, czy spełniają kryteria niejawności i istotności
Wyrok NSA z dnia 31 lipca 2003 r. (sygn. III SA 1661/2001)	Zespół informacji poufnych, istotnych i zidentyfikowanych we właściwej formie. Termin „poufny" oznacza, że przedmiot umowy nie jest powszechnie dostępny i znany. Termin „istotny" oznacza, że informacje są ważne i niebanalne, zaś termin „zidentyfikowany" oznacza, że *know-how* jest opisane lub utrwalone w taki sposób, aby możliwe było sprawdzenie, że spełnia ono kryterium poufności i istotności

Źródło: [Ustawa z dnia 26 lipca 1991…, art. 22b ust. 1 pkt 7; Ustawa z dnia 15 lutego 1992…, art. 21 ust. 1 pkt 1; Rozporządzenie Rady Ministrów…, § 2, pkt 2; Rozporządzenie Komisji…; Wyrok NSA…].

Rozpatrując *know-how* w świetle prawa podatkowego, należy zwrócić uwagę na:

1) udokumentowanie nabycia; jak określono w niniejszym opracowaniu, przedmiotem umowy *know-how* są dobra niematerialne, jednak muszą być one przekazywane w formie materialnej, tylko wówczas spełnią kryterium utrwalenia i będą mogły być zidentyfikowane. Informacje będące przedmiotem kontraktu powinny zatem być przekazane w formie planów, projektów, wzorów itp. wraz z opisem procesu ich wykorzystania do osiągnięcia założonego celu. Forma utrwalenia *know-how* musi dawać możliwość obiektywnego stwierdzenia, czy wiedza ta jest poufna i istotna [Wyrok NSA…];

2) amortyzację; zakup *know-how* na potrzeby związane z prowadzoną działalnością podlega amortyzacji na zasadach właściwych dla wartości niematerialnych i prawnych. *Know-how*, czyli prawo do wykorzystania wiedzy w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej, jest zaliczane bowiem do praw majątkowych. Amortyzacji podlega *know-how*, które:

– ma przewidywany okres używania dłuższy niż rok,
– zostało przeznaczone na potrzeby własne jednostki,
– nadaje się do gospodarczego wykorzystania;

3) modernizację; prawo podatkowe nie dopuszcza przebudowy, rozbudowy, adaptacji czy modernizacji wartości niematerialnych i prawnych. Wydatki poniesione na ulepszenia stanowią koszt uzyskania przychodów w dacie ich poniesienia. W przypadku *know-how* amortyzacji podlegają bowiem jedynie wydatki na nabycie prawa do wiedzy.

Tabela 2. Charakterystyka *know-how*

Cecha	Charakterystyka
Brak ochrony prawnej	Na gruncie polskiego prawa patentowego ani autorskiego *know-how* niechronione. Jednak zgodnie z art. 11 ustawy z dnia 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji czynem nieuczciwej konkurencji jest przekazanie, ujawnienie lub wykorzystanie cudzych informacji stanowiących tajemnicę przedsiębiorstwa albo ich nabycie od osoby nieuprawnionej, jeżeli zagraża lub narusza interes przedsiębiorcy. W związku z tym, biorąc pod uwagę art. 11 ust. 4 wymienionej ustawy *know-how* będzie chronione, gdyż przez tajemnicę przedsiębiorstwa rozumie się nieujawnione do wiadomości publicznej informacje techniczne, technologiczne, organizacyjne przedsiębiorstwa lub inne informacje posiadające wartość gospodarczą, co do których przedsiębiorca podjął niezbędne działania w celu zachowania ich poufności
Poufność informacji	Niezmiernie ważnym elementem jest jasne sformułowanie następujących zasad, reguł i procedur i objęcie nimi wszystkich pracowników firmy, aby zapewnić poufność informacji: – regulamin zarządzania *know-how*, – regulamin postępowania z dokumentacją *know-how*, – szkolenie pracowników w zakresie *know-how* i znaczenia dla firmy, – klauzula poufności wbudowana w umowę o pracę bądź osobno podpisana jako aneks, – ograniczony dostęp do dokumentacji *know-how*, – regulamin postępowania z gośćmi z zewnątrz, – miejsce przechowywania dokumentacji *know-how* pod ścisłym nadzorem i zamknięciem, – opieczętowanie każdej strony dokumentacji tajemnicy handlowej jako „poufne”, – opracowanie strategii odejścia prawników
Oryginalność i użyteczność	Informacje muszą być użyteczne w prowadzeniu działalności gospodarczej, czyli w sposób pośredni przyczyniać się do uzyskania korzyści ekonomicznych
Brak ograniczenia czasowego	Nie ma wygaśnięcia praw własności

Źródło: opracowanie na podstawie: [Cięgotura 2010, s. 14; Kasprzycki 2005; Ziętowska 2009, s. 152 i n.].

Nabycie *know-how* następuje na podstawie umowy o następującej charakterystyce [Kasprzycki 2005]:

1) jest typem umowy nienazwanej, która ma na celu uregulowanie obrotu specjalistyczną wiedzą techniczną o charakterze poufnym;

2) odnosi się do obrotu dobrami niematerialnymi, ale w wyniku jej zawarcia nie dochodzi do sprzedaży praw stanowiących przedmiot umowy;

3) łączy w sobie elementy umowy najmu (dzierżawy) oraz licencji i sublicencji w zakresie eksploatacji wzorów użytkowych czy też wynalazków;

4) od umów licencji czy umowy przeniesienia praw autorskich odróżnia ją to, że dotyczy w zasadzie wiadomości, wiedzy poufnej, wzorów użytkowych czy też wynalazków nieopatentowanych (niemających zdolności patentowej);

5) jest zawierana zgodnie z ogólnymi zasadami wyrażonymi w Ustawie z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny;

6) jest umową dwustronną (obowiązek jej świadczenia ciąży na obydwu stronach), wzajemną, kauzalną (uzależnioną od podstawy jej dokonania) i konsensualną (dochodzi do skutku z chwilą złożenia przez strony zgodnych oświadczeń woli), a co do zasady jest także umową odpłatną;

7) do zalet umowy *know-how* można zaliczyć:

– elastyczny zakres umowy,
– możliwość uzyskania i praktycznego wykorzystania innowacyjnej techniki, wiedzy w zakresie danego rodzaju działalności bez konieczności prowadzenia postępowania patentowego,
– umożliwienie obrotu prawami niemającymi zdolności patentowej;

8) za wady można uznać:

– brak sprecyzowanego charakteru umowy – przez co mogą powstać trudności interpretacyjne w razie ewentualnego sporu na jej tle,
– skomplikowany charakter umowy – brak uniwersalnej treści, wzorca umowy.

Podsumowując przedstawione rozważania, można sformułować cechy *know-how*, które przedstawia tab. 2.

3. Kryteria ujmowania *know-how* w sprawozdaniu finansowym

Brak jednoznacznej definicji oraz różnorodność pozycji zaliczanych w praktyce do *know-how* są przyczyną trudności z księgowym ujmowaniem tych składników. Niewątpliwie *know-how* mieści się w szerokiej definicji wartości niematerialnych, zgodnie z którą są to takie składniki, których nie można dotknąć [Hendriksen, van Breda 2002, s. 628]. Tak rozumiane wartości niematerialne obejmują również odroczone wydatki, których przejściowo nie ujmuje się w rachunku zysków i strat. W konsekwencji pojawia się problem, w jaki sposób oddzielić tradycyjnie rozumiane wartości niematerialne od rozliczeń międzyokresowych kosztów? Kiedy *know-how* może być uznawane za składnik aktywów?

Zgodnie z „Założeniami koncepcyjnymi MSR" proces uznawania zasobów za składniki aktywów jest dwuetapowy. Po pierwsze należy zweryfikować zgodność z definicją aktywów, a następnie ocenić, czy zasób spełnia kryteria uznawania [Walińska 2007, s. 75]. Zgodnie z § 49 „Założeń koncepcyjnych" aktywa są zasobami kontrolowanymi przez jednostkę w wyniku zdarzeń z przeszłości, dzięki którym według przewidywań jednostka osiągnie w przyszłości korzyści ekonomiczne [*Założenia koncepcyjne*, s. 59]. Kryteria uznawania wynikają natomiast z § 83 *Założeń koncepcyjnych* wymagającego, aby składnik aktywów:

– w przyszłości generował korzyści,
– miał wiarygodnie określoną wartość, niekoniecznie ustaloną jako cena nabycia lub koszt wytworzenia.

Wyjaśnienia dotyczące kryteriów uznawania pozycji sprawozdania finansowego mają ogólny charakter. Wskazują jednak, co ważne w kontekście uznawania *know-how*, że wycena nie musi następować w wartości historycznej, a stosowanie wartości szacunkowych nie podważa wiarygodności sprawozdań finansowych. W sytuacji gdy nie jest możliwe wiarygodne oszacowanie wartości zasobów, nie mogą być one ujęte jako składniki aktywów.

Bardziej szczegółowe regulacje dotyczące ujmowania aktywów niematerialnych wynikają z MSR 38 „Wartości niematerialne". Składnik wartości niematerialnych został zdefiniowany jako możliwy do zidentyfikowania, niepieniężny składnik aktywów, który nie posiada fizycznej postaci [*Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości*…, § 2]. Wydaje się, że taka definicja wyjaśnia raczej, czym nie jest składnik wartości niematerialnych. Fizyczna postać mogłaby przesądzać o zaliczeniu do środków trwałych czy zapasów, natomiast określenie „niepieniężny" można odczytać jako wyłączenie z tej kategorii aktywów inwestycyjnych. Wśród szeroko rozumianych zasobów niematerialnych w standardzie wymienia się np.: wykazy odbiorców, prawa obsługi hipotecznej, licencje połowowe, franchising, relacje z kontrahentami, udział w rynku czy prawa marketingowe [*Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości*…, § 9]. Wskazuje się jednak, że nie wszystkie wymienione pozycje spełniają kryteria umożliwiające uznanie tych pozycji za składniki wartości niematerialnych, czy w ogóle za składniki aktywów. Podobnie jak w *Założeniach koncepcyjnych*, w MSR 38 kryteria uznawania za składniki wartości niematerialnych są podzielone na dwa etapy, a mianowicie:

a) sprawdzenie zgodności z definicją wartości niematerialnych (§ 8–17),
b) weryfikację kryteriów ujmowania (§ 21–23).

Warunkami uznania za składnik wartości niematerialnych i prawnych zgodnie z § 10 MSR 38 są:

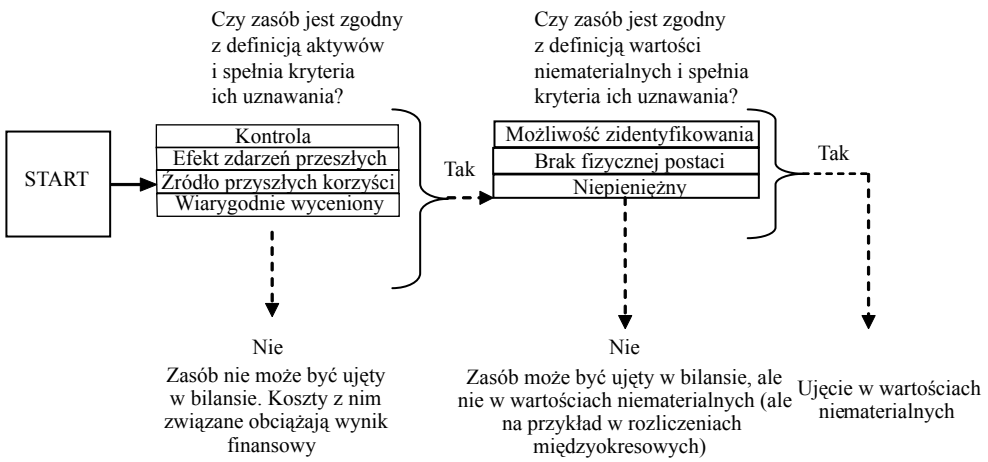
– możliwość zidentyfikowania danego składnika,
– sprawowanie nad nim kontroli,
– istnienie przyszłych korzyści ekonomicznych.

Możliwość zidentyfikowania można utożsamiać z możliwością oddzielenia danego składnika od wartości firmy, czego potwierdzeniem jest możliwość odrębnej sprzedaży lub wskazania umownego lub prawnego tytułu do danego składni-

ka. **Kontrola** oznacza prawo do uzyskiwania korzyści z aktywów oraz możliwość ograniczenia dostępu do tych składników innym jednostkom, np. dzięki utrzymaniu ich w tajemnicy. Z kolei **korzyści** ekonomiczne obejmują nie tylko przychody ze sprzedaży, ale również oszczędności kosztów czy poprawę kultury organizacyjnej jednostki.

Kolejnym krokiem po weryfikacji zgodności z definicją wartości niematerialnych jest uwzględnienie kryteriów ujmowania sformułowanych w § 21 MSR 38, według którego o ujęciu składnika wartości niematerialnych decydują:

– prawdopodobieństwo osiągnięcia korzyści ekonomicznych, które można przyporządkować konkretnemu składnikowi,
– możliwość wiarygodnego ustalenia ceny nabycia lub kosztu wytworzenia tego składnika.



Rys. 1. Algorytm uznawania wartości niematerialnych

Źródło: opracowanie własne.

Rozwiązania przyjęte w MSR/MSSF w zakresie ujmowania wartości niematerialnych zostały w pewnej części przeniesione do polskiego prawa bilansowego. Co prawda polskie regulacje rachunkowości nie zawierają szczegółowych kryteriów ujmowania wartości niematerialnych w bilansie. Jednak wskazówką jest definicja aktywów, pozwalająca na zaliczenie do tej grupy tylko takich zasobów, które powstały w wyniku zdarzeń przeszłych, mają wiarygodnie określoną wartość i dostarczą jednostce korzyści w przyszłości [Ustawa z dnia 29 września 1994…, art. 3, ust. 1, pkt 12]. Definicja wartości niematerialnych i prawnych zawarta w art. 3, ust. 1 pkt 14 Ustawy o rachunkowości ogranicza sposób pozyskania tych składników jedynie do nabycia. Ustawodawca nie jest jednak konsekwentny, ponieważ dopuszcza ujmowanie wartości niematerialnych w wyniku połączenia jednostek czy zakończenia prac rozwojowych.

Na podstawie przedstawionych zapisów można skonstruować algorytm uznawania składników wartości niematerialnych, który pokazano na rys. 1.

Algorytm przedstawiony na rys. 1 może służyć do testowania praw kryjących się pod hasłem *know-how*. Należy podkreślić, że schemat nie uzależnia uznania zasobów za składnik wartości niematerialnych od sposobu pozyskania. Zazwyczaj do wartości niematerialnych zalicza się nabyte *know-how*, w tym:
– od kontrahentów w ramach odrębnej transakcji,
– od udziałowców/akcjonariuszy w drodze aportu,
– w wyniku połączenia z inną jednostką.

Powstaje pytanie: czy *know-how* wytworzone przez jednostkę może być uznane za składnik wartości niematerialnych? Odpowiedź będzie twierdząca w wypadku spełnienia kryteriów uznawania prac rozwojowych, czyli udowodnienia przez jednostkę, m.in[1]:
– możliwości i zamiaru ukończenia prac badawczych,
– poniesionych nakładów,
– potencjału korzyści ekonomicznych możliwych do osiągnięcia w wyniku zakończenia prac.

Możliwość uznania *know-how* za wartości niematerialne powstałych w wyniku prac badawczych jest w opinii autorów uzależniona od spełnienia kryteriów przedstawionych na rys. 1. Zatem w wypadku *know-how* wytwarzanego przez jednostkę konieczna jest dodatkowa weryfikacja kryteriów aktywowania kosztów prac rozwojowych.

Kryteria ujmowania wartości niematerialnych wydają się logicznie oddzielać wartości niematerialne od składników, które nie mogą być zaliczone do tej grupy. Jednak w wypadku *know-how* mogą one być niewystarczające, co zostało opisane w kolejnym punkcie.

4. Ujmowanie *know-how* – studia przypadków

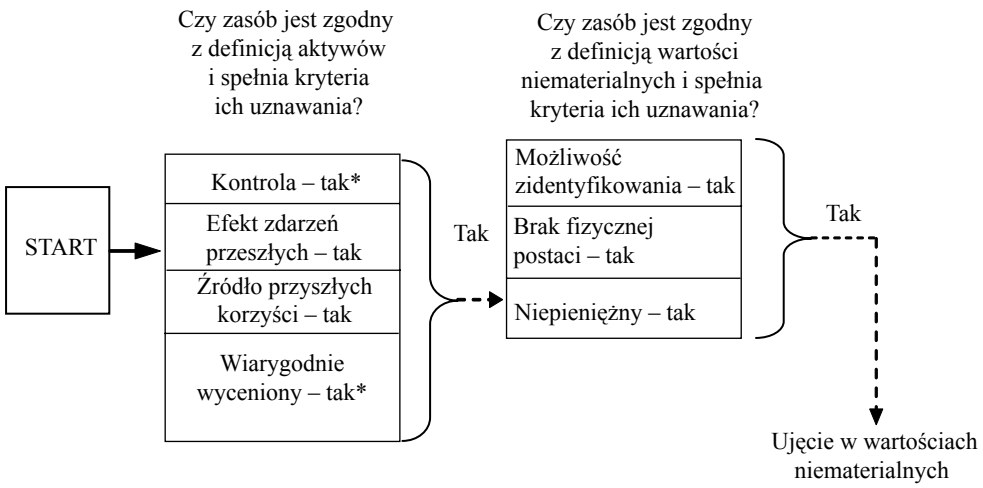
Know-how rozumiane jako poufna wiedza i doświadczenie może obejmować różne składniki, których kwalifikacja na gruncie prawa bilansowego i podatkowego może nie być oczywista. Interesującym źródłem informacji na temat trudności z kwalifikacją *know-how* są interpretacje podatkowe[2]. Dotyczą one, co prawda, prawa podatkowego, ale mogą być również inspiracją do rozważań na gruncie prawa bilansowego. Z interpretacji podatkowych wynika, że pojęcie *know-how* może obejmować np.:
– bazy danych klientów,
– prawa do rynku,
– usługi doradcze.

---

[1] *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości…*, § 57. W Ustawie o rachunkowości kryteria uznawania prac rozwojowych są zawarte w art. 33, ust. 2.

[2] System Informacji Podatkowej, sip.mf.gov.pl.

Bazy danych były przedmiotem interpretacji indywidualnej ITPB3/423-614/10/AW wydanej 17 stycznia 2011 r. przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy. Wnioskodawca zamierzał nabyć od spółki z o.o. bazę kontaktów obejmującą m.in.: nazwę, adres, wybrane informacje finansowe dotyczące klientów oraz umów zawartych przez spółkę zbywającą z jej klientami. Spółka nabywająca uznała, że zakup baz danych oraz przejęcie praw i zobowiązań wynikających z umów z klientami stanowi *know-how* i będzie podlegało amortyzacji. Stanowisko spółki podzielił również organ podatkowy, stwierdzając, że *know-how* obejmuje doświadczenia o charakterze technicznym i techniczno-organizacyjnym oraz doświadczenia o charakterze organizacyjnym, finansowym i handlowym przydatne do prowadzenia przedsiębiorstwa, które nie są związane z cyklem produkcyjnym"[3]. W opinii wnioskodawcy *know-how* stanowią umowy z klientami, a organ podatkowy przychylił się do tego stwierdzenia. Powstaje pytanie, w jaki sposób można tę interpretację odnieść do prawa bilansowego? Weryfikacja kryteriów uznawania bazy danych klientów za wartości niematerialne została przedstawiona na rys. 2.



* Wymaga dodatkowego udokumentowania.

Rys. 2. Baza danych klientów jako składnik wartości niematerialnych

Źródło: opracowanie własne.

Jak wynika z rys. 2, wszystkie kryteria zostały pozytywnie zweryfikowane. Dyskusyjne jest stwierdzenie, że zasoby te są wiarygodnie wycenione. Co prawda można ustalić cenę wynikającą z umowy, jednak nie musi ona odpowiadać szacowanym korzyściom generowanym przez te zasoby. Wątpliwości może budzić również kwestia

[3] Interpretacja indywidualna ITPB3/423-614/10/AW z 17.01.2011 r., dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy.

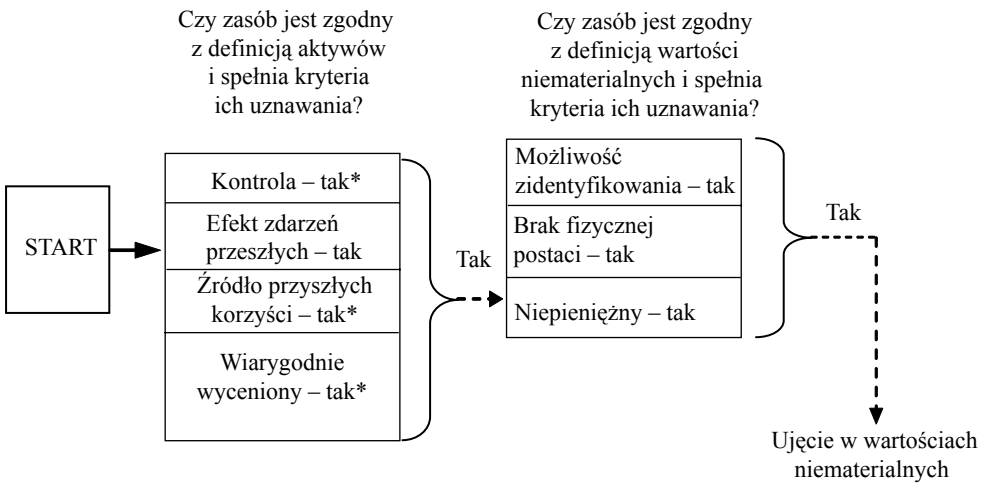
kontroli, ponieważ w ramach umowy jednostka nabywa bazę danych, która nie podlega prawnej ochronie. Jak wynika z MSR 38, przy braku tytułów umownych chroniących relację z kontrahentem, sama transakcja wymiany jest dowodem kontroli przyszłych korzyści ekonomicznych i w związku z tym relacje te odpowiadają definicji wartości niematerialnych [*Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości*…, §16, UW 103 oraz Przykład]. Jeżeli jednak baza klientów zostanie opracowana przez jednostkę, nie będzie uznana za składnik wartości niematerialnych. W standardzie stwierdza się bowiem, że tego rodzaju wartości nie będą spełniać kryteriów uznawania za wartości niematerialne [*Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości*…, UWZ 45.]. Niestety nie określa się, o które kryteria chodzi, wskazując jednocześnie w §64 MSR 38, że „nakłady na […] wykazy odbiorców nie są możliwe do odróżnienia od kosztów rozwoju firmy jako całości" i „w związku z tym takich pozycji nie ujmuje się jako wartości niematerialnych" [*Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości*…, §63 i 64] W uzasadnieniach wniosków wyjaśnia się, że wyraźny zakaz ujmowania w wartościach niematerialnych wykazów odbiorców wytworzonych we własnym zakresie ma na celu „uniknięcie nieporozumień" [*Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości*…, UWZ 45].

Analizując opisywane zagadnienie na gruncie ustawy o rachunkowości, można stwierdzić, że rezultat będzie zbliżony do przedstawionego w MSR 38. Co prawda Ustawa o rachunkowości nie odnosi się wprost do baz klientów, ale aktywowanie kosztów prac rozwojowych jest możliwe jedynie, gdy produkt lub technologia wytwarzania są ściśle określone. Można zatem przyjąć, że możliwość aktywowania zgodnie z Ustawą o rachunkowości dotyczy jedynie *know-how* technologicznego. Można zatem skonstatować, że niezależnie od kryteriów uznawania wartości niematerialnych istotne znaczenie ma sposób pozyskania tych składników. W wypadku baz klientów wytworzonych we własnym zakresie kryteria uznawania odgrywają rolę drugoplanową. Dowodzi to tezy postawionej na wstępie, że rozwiązania dotyczące kwalifikacji aktywów niematerialnych mają charakter kompromisu i są prowizoryczne. Podobne wątpliwości dotyczą kolejnej składowej szeroko rozumianego *know-how*, a mianowicie **praw do rynku**.

Inspiracją do rozpatrywania praw do udziału w rynku były również interpretacje organów skarbowych. Na przykład w interpretacji indywidualnej dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 14 stycznia 2011 r. spółka zamierzała nabyć prawo do wyłącznej sprzedaży telefonów satelitarnych i akcesoriów określonej marki na terenie Węgier[4]. W ramach umowy polska spółka kupuje „rynek zbytu telefonii satelitarnej, obejmujący wszelkie posiadane przez sprzedawcę kontakty handlowe w zakresie sprzedaży telefonii satelitarnej i usług na obszarze geograficznym, na którym działalność w tym zakresie prowadził, prowadzi bądź też byłby w stanie prowadzić sprzedawca wraz z posiadaną przez niego wiedzą na temat uwarunkowań ekono-

[4] Interpretacja indywidualna IBPBI/2/423-1369/10/BG z 14 stycznia 2011 r. wydana przez dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach.

micznych i handlowych w zakresie sprzedaży telefonii satelitarnej i usług panujących na rzeczonym obszarze". W ocenie organu podatkowego podatkowa definicja pozwala wyróżnić *know-how* techniczne i nietechniczne. Do *know-how* nietechnicznego zalicza się „m.in. informacje o charakterze organizacyjnym, handlowym przydatne do prowadzenia przedsiębiorstwa. Przekazana wiedza ma bez wątpienia charakter poufny (nie jest powszechnie dostępna i znana), istotny (są to informacje ważne i niebanalne) oraz jest identyfikowalna". W związku z tym nabycie rynku zbytu powinno według organu podatkowego zostać zaliczone do wartości niematerialnych i prawnych oraz podlegać amortyzacji. Stanowisko organu podatkowego jest niewątpliwie kontrowersyjne[5]. Warto jednak przetestować prawo do udziału w rynku pod kątem spełniania bilansowej definicji wartości niematerialnych (rys. 3).



* Wymaga dodatkowego udokumentowania.

Rys. 3. Prawo do rynku jako składnik wartości niematerialnych

Źródło: opracowanie własne.

Podstawowymi wątpliwościami pojawiającymi się w trakcie analizy rys. 3 są kryteria kontroli i przyszłych korzyści. Pozytywna weryfikacja tych kryteriów jest możliwa tylko wówczas, gdy jednostka jest w stanie zagwarantować, że:
– zawarta umowa nie narusza zasad wolnej konkurencji [Ustawa z dnia 16 lutego 2007…],
– nabyte uprawnienie przyczyni się do powstania korzyści.

[5] Warto dodać, że inne organy skarbowe w podobnych sprawach dopuszczały ujęcie praw do rynku w kosztach uzyskania przychodów. Przykładem może być interpretacja indywidualna ILPB3/423-835/10-4/MM wydana przez dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu 20 stycznia 2011 r.

W opinii autorów podstawą uznania praw do rynku za wartości niematerialne powinna być prognoza korzyści z prawa do rynku. Projekcje przepływów pieniężnych mogą być podstawą weryfikacji wartości początkowej prawa, która powinna być przeprowadzana zdecydowanie częściej niż na dzień bilansowy, np. co kwartał.

Należy zaznaczyć, że w wypadku praw do rynku będących efektem rozwoju jednostki nie może być mowy o powstaniu wartości niematerialnych. Wynika to z tego, że pozycja rynkowa jednostki jest efektem jest rozwoju jako całości i taki składnik będzie trudny do zidentyfikowania, czyli nie będzie można oddzielić go od wewnętrznie generowanej wartości firmy.

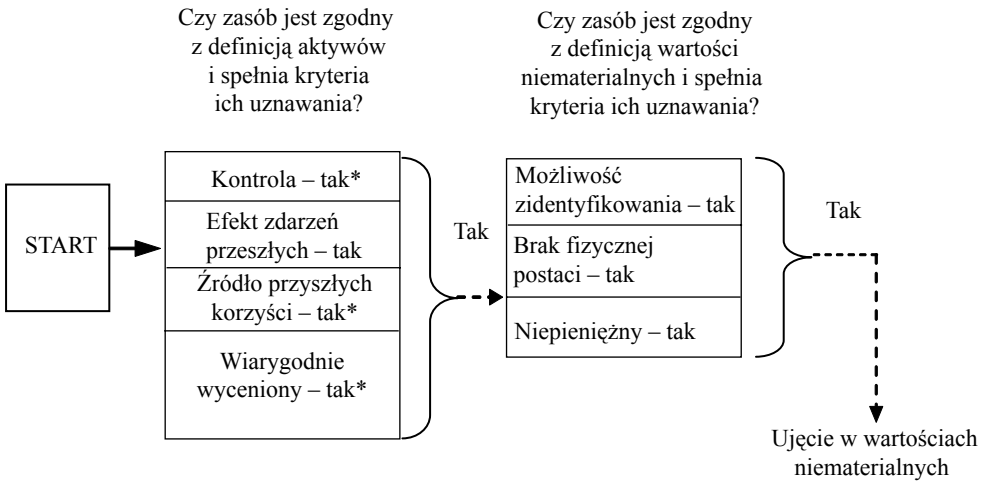
Ostatnim opisywanym zagadnieniem jest rozgraniczenie **usług doradczych od *know-how***. Trudności ze wskazaniem granicy między nabyciem usług a udokumentowaną wiedzą zaliczaną do wartości niematerialnych są opisane w interpretacji indywidualnej dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 19 maja 2009 r. Wnioskodawca jest producentem filtrów cząsteczek stałych w samochodowych silnikach wysokoprężnych. Na podstawie umowy z japońskim producentem do Polski przyjeżdżają eksperci nadzorujący proces produkcyjny. W związku z tym, że polska spółka zawarła umowę o wsparcie techniczne w procesie produkcyjnym, powstała wątpliwość dotycząca kwalifikacji wynagrodzeń ekspertów. Organ podatkowy zgodził się z wnioskodawcą, że wynagrodzenia te mogą zostać uznane za koszty uzyskania przychodów w momencie poniesienia, ponieważ „w odróżnieniu od *know-how* usługi specjalistyczne nakierowane są bardziej na indywidualne potrzeby usługobiorcy i nie stanowią one od razu gotowego produktu”[6]. Zgodnie bowiem z Modelową Konwencją OECD w umowie *know-how* „udostępniający nie jest zobowiązany do odgrywania jakiejkolwiek roli w trakcie stosowania udostępnianej formuły produkcyjnej, ani też nie jest zobowiązany do gwarantowania wyników stosowania tej formuły”[7]. Podstawową różnicą między umową o nabycie *know-how* a umową o świadczenie usług jest to, że świadczenie usług wymaga zaangażowania umiejętności zawodowych i doświadczenia usługodawcy. Natomiast w wypadku *know-how* nabywca samodzielnie korzysta z pozyskanej wiedzy. W wypadku umów łączących oba rodzaje świadczeń konieczne jest wydzielenie części dotyczącej *know-how* i odrębne traktowanie na gruncie prawa podatkowego. Czy takie uzasadnienie można odnieść na grunt prawa bilansowego? Analiza wymaga weryfikacji kryteriów uznawania, co zostało zilustrowane na rys. 4.

Główne wątpliwości dotyczą możliwości kontrolowania korzyści nabytych w ramach umów o doradztwo. Można uznać, że jednostka kontroluje korzyści generowane przez nabyte zasoby wiedzy i doświadczenia wówczas, gdy firma będąca doradcą przygotowuje indywidualną ofertę dla usługobiorcy i jest ona utrzymywana w tajemnicy. Dyskusyjną kwestią jest również zdolność generowania korzyści

[6] Interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach IBPBI/2/423-286/09/BG z 19 maja 2009 r.

[7] Tamże.

w przyszłości. Jednak wątpliwość ta odnosi się do wszystkich opisanych wcześniej składników. Jeżeli zatem jednostka wystarczająco udokumentuje prognozy przyszłych korzyści, pozostałe kryteria nie stanowią przeszkody w ujęciu usług doradczych w aktywach niematerialnych.



* Wymaga dodatkowego udokumentowania.

Rys. 4. Usługi doradcze jako składnik wartości niematerialnych

Źródło: opracowanie własne.

Przedstawione studia przypadków prowadzą do wniosku, że kryteria uznawania wartości niematerialnych nie pozwalają wyeliminować przypadków aktywowania kosztów kryjących się pod hasłem *know-how*. Autorzy nie krytykują tych rozwiązań, ponieważ z ich istoty wynika ogólny charakter. Problemem jest raczej ukrywanie pod hasłem *know-how* pozycji, które w istocie nie powinny nigdy znaleźć się w aktywach, takich jak usługi doradcze. Jeżeli ogólnie akceptowane kryteria nie wytrzymują konfrontacji z szeroką definicją *know-how*, to może istnieje inne rozwiązanie? Jedną z alternatywnych dróg opisano w podsumowaniu.

5. Podsumowanie

Know-how jest obecnie rozumiane nie tylko jako zasób tajnej wiedzy technicznej, lecz także jako pomysł na biznes. Tak szeroka interpretacja wymaga doprecyzowania kryteriów księgowego ujmowania *know-how*. W wypadku *know-how* technicznego dwutapowy proces ujmowania aktywów niematerialnych jest wystarczający. W pierwszym etapie należy odpowiedzieć na pytanie: czy *know-how* spełnia definicję aktywów (kontrola, efekt zdarzeń przeszłych, źródło przyszłych przychodów, wiarygodna wycena)? Drugi etap dotyczy pozytywnej odpowiedzi na pytanie: czy

zasób jest zgodny z definicją wartości niematerialnych i prawnych i spełnia kryteria uznawania (możliwość identyfikacji, brak fizycznej postaci, niepieniężny charakter)?

Mimo pozytywnej weryfikacji kryteriów uznawania *know-how* za wartości niematerialne i prawne zawsze będzie toczyła się dyskusja dotycząca wiarygodności wyceny, kontroli, przyszłych korzyści. Jest to szczególnie uzasadnione w wypadku *know-how* nietechnicznego, obejmującego np. bazę odbiorców, prawo do rynku czy usługi doradcze. Zdaniem autorów należałoby założyć, że nakłady na inne niż techniczne *know-how* obciążają koszty okresu, w którym zostały poniesione, ponieważ same w sobie nie generują korzyści. Mogą być ich źródłem w powiązaniu z jednostką jako całością. Autorzy nie opowiadają się za kategorycznym zakazem aktywowania nietechnicznego *know-how*. Stoją raczej na stanowisku, że ujęcie nakładów na takie składniki w aktywach jest zdarzeniem niezwykle rzadkim, wymagającym szczegółowego udokumentowania:

– zasad sprawowania kontroli,
– metodologii zastosowanej przy wycenie.

Ze względu na trudny do określenia okres ekonomicznej użyteczności te szczególne aktywa nie powinny być amortyzowane, ale testowane pod kątem utraty wartości. Testowanie powinno polegać głównie na zestawieniu założeń przyjętych na etapie wstępnej wyceny z rzeczywiście osiąganymi korzyściami.

Literatura

Cięgotura J., *Tajemnica handlowa czy patent?*, „Własność Intelektualna" 2010, nr 3.

Hendriksen E.A., van Breda M.F., *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002.

Interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach IBPBI/2/423-286/09/BG z 19 maja 2009 r.

Interpretacja indywidualna IBPBI/2/423-1369/10/BG z 14 stycznia 2011 r. wydana przez dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach.

Interpretacja indywidualna ITPB3/423-614/10/AW z 17.01.2011 r., dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy.

Kasprzycki R., *Umowa know-how jako umowa nienazwana*, „Doradca Podatnika" 2005, nr 11.

Marciniuk J., *Czy usługi szkoleniowe można zakwalifikować jako nabycie know-how*, „Gazeta Prawna" 2006, nr 216.

Michewicz P., *Co to jest know-how*, www.medialine.pl (12.02.2011).

Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, MSR nr 38 „Wartości niematerialne", IASB, SKwP, Warszawa 2007.

Rozporządzenie Komisji (WE) nr 772/2004 z 7 kwietnia 2004 r. w sprawie stosowania art. 81 ust. 3 traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską do kategorii porozumień o transferze technologii, DzUrz UE L 123 z 27 kwietnia 2004 r.

Rozporządzenie Rady Ministrów z 30 lipca 2002 r. w sprawie wyłączenia niektórych kategorii porozumień dotyczących transferu technologii spod zakazu porozumień ograniczających konkurencję, DzU 2002 nr 137, poz. 1152.

Sobol E. (red.), *Słownik wyrazów obcych*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1995.
Strzelec D., *Wartości niematerialne i prawne*, „Prawo Przedsiębiorcy" 2005, nr 42.
System Informacji Podatkowej, sip.mf.gov.pl.
Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, DzU 1964 nr 16, poz. 93 ze zm.
Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, DzU 2010 nr 51, poz. 307 ze zm.
Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, DzU 2011 nr 74, poz. 397 ze zm.
Ustawa z dnia 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji, DzU 2003 nr 153, poz. 1503 ze zm.
Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU 2009 nr 152, poz. 1223 ze zm.
Ustawa z dnia 16 lutego 2007 r. ochronie konkurencji i konsumentów, DzU 2007 nr 50, poz. 331 ze zm.
Walińska E., *Międzynarodowe standardy rachunkowości. Ogólne zasady pomiaru i prezentacji pozycji bilansu i rachunku wyników*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2007.
Wyrok NSA z 31.07.2003 r. (sygn. III SA 1661/2001).
Założenia koncepcyjne MSR/MSSF, Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, IASB, SKwP, Warszawa 2007.
Ziętowska I., *Know-how jako wartość niematerialna i prawna*, [w:] W. Gabrusewicz (red.), *Krajowy i międzynarodowy wymiar współczesnej rachunkowości*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu nr 117, UE, Poznań 2009.

KNOW-HOW AS AN ASSET

Summary: The article presents legal, tax and accounting aspects of know-how. On this basis, the authors attempted to assess the criteria for the recognition of know-how in the financial statements. The result of the considerations is that know-how apart from fulfilling the general criteria of recognition in balance sheet should be also based on sufficient evidence of accepted principles of valuation and control over these resources.