

*MALGORZATA WĘGRZYŃSKA*

**IDENTYFIKACJA, POMIAR, WYCENA I PREZENTACJA  
WARTOŚCI NIEMATERIALNYCH I PRAWNYCH  
W SPRAWOZDANIU FINANSOWYM  
NA PRZYKŁADZIE KLUBU SPORTOWEGO**

**Wprowadzenie**

Uniwersalność oraz elastyczność rachunkowości oznacza możliwość dostosowania się do zmieniających warunków działalności podmiotu gospodarczego oraz zdolność do pełnienia różnych funkcji i wykonywania zdań szczegółowych. Takim wyzwaniem dla rachunkowości są wartości niematerialne i prawne, w tym wartości niematerialne i prawne klubu sportowego, gdzie główną i kłopotliwą pozycję bilansową stanowi tzw. karta zawodnika.

Celem artykułu jest próba identyfikacji, pomiaru, wyceny oraz prezentacji wartości niematerialnych i prawnych klubu sportowego na przykładzie zawodnika sportowego.

**Identyfikacja wartości niematerialnych i prawnych w Ustawie o rachunkowości**

Wartości niematerialne i prawne to zasoby majątkowe, które nie posiadają postaci fizycznej, przyczyniają się jednak do uzyskania przez podmiot gospodarczy korzyści ekonomicznych w postaci generowania przychodów. Zgodnie z art. 3, ust. 1, pkt 14 Ustawy o rachunkowości<sup>1</sup> (dalej UoR), przez pojęcie wartości niematerialnych i prawnych rozumie się „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”. Ustawodawca w wyżej wymienionym artykule wymienia katalog wartości niematerialnych, do których zalicza się między innymi: autorskie prawa majątkowe, prawa pokrewne, licencje, koncesje, prawa do wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów użytkowych oraz zdobniczych, know-how.

Ustawowa definicja wartości niematerialnych ogranicza się jedynie do przedstawienia katalogu wartości niematerialnych i prawnych, dokonując jednak przeglądu zaleceń Międzynarodowego Standardu Rachunkowości 32 „Wartości niematerialne i prawne” (dalej

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU 09.152.1223 z późn. zm.

MSR 32), odnajdujemy §8 identyfikujący wartości niematerialne i prawne jako „zidentyfikowane niepieniężne składniki aktywów, nieposiadające postaci fizycznej i pozostające pod kontrolą jednostki, z których według przewidywań osiągnie ona w przyszłości korzyści ekonomiczne”.

Zgodnie z artykułem UoR dana wartość niematerialna i prawna musi być nabyta przez podmiot gospodarczy. Oznacza to, że aktywa te nie mogą być wytworzone we własnym zakresie, jedynie muszą być zakupione na warunkach transakcji rynkowej. Ustawa o rachunkowości odstępuje jedynie w jednym przypadku od wymogu nabycia wartości niematerialnej i prawnej. W art. 33, ust. 2, w którym określa, że „koszty zakończonych prac rozwojowych prowadzonych przez jednostkę na własne potrzeby, poniesione przed podjęciem produkcji lub zastosowaniem technologii, zalicza się do wartości niematerialnych i prawnych”. W tym wypadku warunek nabycia zostaje wyłączony.

Podsumowując, podmiot gospodarczy uznaje aktywa, w tym wartość niematerialną i prawną, gdy spełnione są następujące kryteria. Wartość niematerialna i prawna powstała w wyniku przeszłych zdarzeń, można wiarygodnie oszacować jej wartość, jest zdatna i kompletna do użytkowania oraz w przyszłości przyniesie jednostce korzyści ekonomiczne. Powyższe kryteria odnośnie do wartości niematerialnych (identyfikacja, kontrola, oczekiwane przyszłe korzyści ekonomiczne) są spełnione w przypadku praw do kart zawodniczych nabywanych przez kluby, co daje nam podstawę do ujęcia jej w bilansie jako element aktywów tych jednostek. Klub płacąc określoną kwotę innemu klubowi za danego piłkarza, nabywa jego kartę zawodniczą i uzyskuje prawo do negocjowania z nim indywidualnego kontraktu, czyli nabywa wartość niematerialną i prawną. Klub osiąga w rezultacie wystarczającą kontrolę nad kartą zawodnika. Spełnione są wówczas wszystkie warunki uznawania karty zawodnika za element aktywów bilansu klubu.

### **Pomiar, wycena i prezentacja w sprawozdaniu finansowym wartości niematerialnych i prawnych karty zawodnika**

W ramach wyceny wartości niematerialnych i prawnych wyróżniamy dwa główne momenty, którymi są:

- data wprowadzenia określonej wartości niematerialnej i prawnej w wartości początkowej (wycena w trakcie roku obrotowego),
- koniec roku obrotowego, który jest związany z wyceną poszczególnych składników wartości niematerialnych i prawnych na koniec roku obrotowego<sup>2</sup>.

Zgodnie z art. 28, ust. 1, pkt 1 UoR, „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 utraty wartości”. Natomiast zastosowana w wycenie po-

<sup>2</sup> *Rachunkowość finansowa. Część II (Rachunkowość dla zaawansowanych)*, red. W. Gabrusewicz, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2008.

czątkowej cena nabycia zawodnika powinna obejmować, zgodnie z art. 28, ust. 2 Ustawy o rachunkowości, „kwotę należną sprzedającemu, bez podlegających odliczeniu podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, a w przypadku importu powiększona o obciążenia o charakterze publicznoprawnym oraz powiększona o koszty bezpośrednio związane z zakupem (...) do stanu zdatnego do używania lub wprowadzenia do obrotu, łącznie z kosztami transportu”. Często podkreśla się, że cena nabycia w przypadku klubu sportowego musi uwzględnić także czynniki branżowe.

Praktyka gospodarcza potwierdza, że wartość kart zawodniczych jest podwyższana o wartość wynagrodzeń menedżerów związanych z podpisaniem kontraktów zakupu praw do kart zawodniczych oraz opłat na rzecz związków piłki nożnej<sup>3</sup>, które nie obciążają kosztów okresu, w którym zostały poniesione, lecz podlegają kapitalizacji. W przypadku, gdy klub sportowy zakupi zawodnika z wolną kartą (taki, któremu skończył się kontrakt w poprzednim klubie i został nabyty „za darmo”), to jego karta zawodnicza nie podlega wycenie bilansowej. Karty zawodnicze takich zawodników powinno obejmować się ewidencją pozabilansową.

Kosztu transferu zawodnika do klubu ani związanych z tym opłat nie można zaliczyć do wartości niematerialnych i prawnych i co za tym idzie, nie można tego kosztu amortyzować, ponieważ nie został on wymieniony w art. 16b Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>4</sup>, gdzie ustawodawca zawarł zamknięty katalog wartości niematerialnych i prawnych. Dlatego należy pamiętać, że klub zawierając z zawodnikiem kontrakt na ściśle określony okres, ponosi wydatki związane z transferem zawodnika, mające wpływ na przychody klubu nie tylko w roku poniesienia wydatków, ale również w okresie trwania całego kontraktu, dlatego, zgodnie z zapisem art. 15, ust. 4d Ustawy o podatku dochodowym<sup>5</sup> od osób prawnych, należy je rozliczyć proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczą (trwania kontraktu). W związku z powyższym nie może być również mowy o aktywowaniu na poczet zwiększania wartości karty zawodnika kosztów jego wykształcenia i utrzymania, chociaż niektóre kluby sportowe praktykują takie działania, gdyż związane jest to ze zwiększeniem kosztów, aby sztucznie zmniejszyć podstawę opodatkowania przy sprzedaży.

Całość wydatków związanych z transferem zawodnika jest celowa, jednak uznać należy je za koszty inne niż bezpośrednio związane z przychodami, ponieważ trudno przypisać poniesionym wydatkom związanym z transferem konkretne przychody, jakie z tego tytułu wynikną, gdyż trudność stanowi oszacowanie wpływu zakupu danego zawodnika na zakup biletów przez kibiców. W praktyce gospodarczej istnieją próby zdyskontowania przyszłych przepływów pieniężnych z posiadania „znanego” zawodnika, jednak nie jest to praktyka częsta. Podsumowując, w momencie zakupu zawodnika należy dokonać odpowiedniej ewidencji karty zawodnika, uwzględniając koszty związane z kontraktem zakupu,

<sup>3</sup> Opłata ta wynosi około 1,5% wartości kontraktu.

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, DzU 00.54.654, z późn. zm.

<sup>5</sup> *Ibidem*.

wynagrodzeniami menedżerów oraz opłaty poniesionej na rzecz PZPN. Pozostałe koszty transferu nie powinny być aktywowane.

### **Amortyzacja i utrata wartości aktywów**

Zasady amortyzacji aktywów określa art. 33, ust. 1 UoR. Należy jednak pamiętać, że:

1. Amortyzację rozpoczyna się nie wcześniej niż po przyjęciu wartości niematerialnej i prawnej do używania, a kończy - nie później niż z chwilą zrównania wartości odpisów amortyzacyjnych z wartością początkową wartości niematerialnej i prawnej lub przeznaczeniem jej do likwidacji, sprzedaży lub stwierdzenia niedoboru (art. 32, ust. 1 UoR).
2. Odpisów amortyzacyjnych wartości niematerialnych i prawnych dokonuje się w drodze systematycznego, planowanego rozłożenia ich wartości początkowej na ustalony okres amortyzacji (art. 32, ust. 1 UoR).
3. Przy ustalaniu okresu amortyzacji i rocznej stawki amortyzacyjnej należy uwzględnić okres ekonomicznej użyteczności wartości niematerialnej i prawnej (art. 32, ust. 2 UoR).
4. Na dzień ujęcia w księgach rachunkowych wartości niematerialnej i prawnej należy określić okres lub stawkę i metodę amortyzacji (art. 32, ust. 3 UoR).
5. W przypadku zmiany technologii produkcji, przeznaczenia do likwidacji, wycofania z używania lub innych przyczyn powodujących trwałą utratę wartości omawianych składników dokonuje się odpowiedniego odpisu aktualizującego w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych (art. 32, ust. 4 UoR).
6. Dla wartości niematerialnych i prawnych o niskiej jednostkowej cenie początkowej można ustalać odpisy amortyzacyjne w sposób uproszczony przez dokonywanie zbiorczych odpisów amortyzacyjnych dla wartości niematerialnych i prawnych zbliżonych rodzajem lub przeznaczeniem lub jednorazowo odpisując w koszty wartość tego rodzaju wartości niematerialnych i prawnych (art. 32, ust. 6 UoR).

Do określenia stawek amortyzacyjnych mają zastosowanie ogólne przepisy dotyczące typowych składników majątku. Odpisy amortyzacyjne muszą uwzględniać czynniki branżowe. Ustalając stawkę amortyzacyjną, najczęściej przyjmuje się okres trwania kontraktu z zawodnikiem, czyli zgodnie z wytycznymi Ustawy o rachunkowości jest to okres użyteczności ekonomicznej. Na przykład we wprowadzeniu do opublikowanego sprawozdania finansowego Klubu Piłkarskiego „Legia Warszawa” za rok 2009 można przeczytać, że roczną stawkę amortyzacyjną w przypadku praw do kart zawodniczych określa czas, na jaki został zawarty indywidualny kontrakt z zawodnikiem i podlega on odpowiedniej aktualizacji w przypadku zmiany długości trwania kontraktu.

Ustalając okres dokonywania odpisów umorzeniowych wartości niematerialnych, należy rozważyć ich wartość końcową (rezydualną), która jest szacunkową kwotą, jaką spółka otrzymałaby z tytułu zbycia danego składnika aktywów, po odliczeniu oczekiwanych kosztów zbycia, jeżeli dany składnik osiągnąłby zakładany wiek i znajdował się w stanie

oczekiwanym pod koniec okresu jego użytkowania. Z reguły wartość rezydualna wartości niematerialnych o określonym okresie użytkowania, a więc i kart zawodniczych, wynosi zero, chyba że inna jednostka zobowiązała się do zakupu tych aktywów po zakończeniu ich użytkowania lub istnieje (i raczej będzie istniał w momencie zakończenia użytkowania aktywów) aktywny rynek dla tego typu aktywów, który pozwala ustalić wartość końcową. W sprawozdaniu finansowym klubu Celtic Glasgow za rok zakończony 30 czerwca 2009 roku wyraźnie podkreśla się, że wartość rezydualna kart zawodniczych w każdym przypadku wynosi zero.

Zgodnie z zapisami Ustawy o rachunkowości, poprawność przyjętych okresów oraz stawek amortyzacyjnych w odniesieniu do praw do kart zawodniczych powinny podlegać okresowej weryfikacji, powodując odpowiednią korektę dokonywanych w następnych latach obrotowych odpisów amortyzacyjnych. Podobnie zgodnie z MSR 8 „Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów”, zmiany okresów amortyzacji oraz ewentualnie metody amortyzacji powinny być traktowane jako zmiany wartości szacunkowych i uwzględniane prospektywnie. Na poprawność dokonanych szacunków wpływ mogą mieć m.in. plany klubu i trenerów odnośnie do kształtu osobowego drużyny w kolejnych sezonach, zgłoszone zamiary odejścia piłkarzy, przewlekłe kontuzje, przyszłe transfery zawodników. Niestety kluby piłkarskie nie uwzględniają przesłanek utraty wartości aktywów w księgach rachunkowych zgodnie z zaleceniami Krajowego Standardu Rachunkowości numer 4 „Utrata wartości aktywów”<sup>6</sup> (dalej KSR 4), gdzie utratę zdefiniowano w punkcie 2.4 jako „stwierdzone w toku procedury aktualizacji wyceny duże prawdopodobieństwo, że kontrolowany przez jednostkę składnik aktywów w znaczącej części lub w całości nie przyniesie przyszłych korzyści ekonomicznych netto, odpowiadających przynajmniej jego wartości wynikającej z ksiąg rachunkowych na dzień wyceny bilansowej”.

Zgodnie z punktem 2.3 KSR 4, konieczne jest, by dla wiarygodności i rzetelności prowadzenia rachunkowości w klubie sportowym „przeprowadzić procedurę ustalania odpisu aktualizującego wycenę aktywów, spowodowanego utratą przez nie wartości (zwana dalej zamiennie także procedurą aktualizacji wyceny) – podejmowany na dzień bilansowy ciąg analiz i ustaleń, w wyniku których następuje określenie wysokości odpisu aktualizującego wartość aktywów jednostki, wynikającą z jej ksiąg rachunkowych na dzień bilansowy, i ustalenie zaktualizowanej wartości bilansowej tychże aktywów (tj. wartości prezentowanej w księgach i w sprawozdaniu finansowym na ten sam dzień bilansowy)”.

Najczęściej uwzględnianymi czynnikami powodującymi utratę wartości są przede wszystkim: umieszczenie zawodnika na liście transferowej, liczne kontuzje, długa rehabilitacja, częsty brak uczestnictwa w meczach, wyniki z przeprowadzanych badań lekarskich. Te przykładowe czynniki mają wpływ na określenie korzyści ekonomicznych, jakie te aktywa przyniosą jednostce w przyszłości oraz dają podstawę do oceny, czy nastąpiła utrata

---

<sup>6</sup> Uchwała Komitetu Rachunkowości z dnia 26 czerwca 2007 r., Dz.Urz. MF.07.8.46 z późn.zm.

wartości i ustalenie w miarę potrzeby odpisu aktualizującego wartość aktywów wypracowujących korzyści ekonomiczne.

Podsumowując, w trakcie przygotowania rocznego sprawozdania finansowego i wyliczenia na dzień bilansowy, klub powinien zadać sobie pytania (pytania zgodne z KSR 4, punkt 4.2):

- Czy w ciągu okresu sprawozdawczego nastąpiły lub prawdopodobne jest, że w niedalekiej przyszłości nastąpią znaczne, niekorzystne dla jednostki, zmiany dotyczące zakresu lub sposobu, w jaki wszystkie lub tylko niektóre składniki aktywów są lub – zgodnie z oczekiwaniami – będą użytkowane?
- Czy jednostka zamierza zaniechać lub restrukturyzować działalność, do której są wykorzystywane określone składniki aktywów?
- Czy zamierza zbyć lub zlikwidować jakieś składniki aktywów przed uprzednio przewidywanym terminem?
- Czy istnieją dowody świadczące o tym, że ekonomiczne skutki wykorzystania jakichś składników aktywów są lub w przyszłości będą gorsze od oczekiwanych?
- Czy można uznać, że wartość niektórych (lub wszystkich) składników aktywów, wynikająca z ksiąg rachunkowych na dzień bilansowy, jest wrażliwa na wystąpienie innych stwierdzonych okoliczności i zmian?

Odpowiedź twierdząca na powyższe pytania daje podstawę do uwzględnienia w rocznym sprawozdaniu odpisów aktualizujących wartość aktywów. Stanowi to podstawę do uznania utraty wartości aktywów.

### Prezentacja w sprawozdaniu finansowym

Roczne sprawozdanie finansowe klubu sportowego powinno ujawniać zakres informacji związanych z kartami zawodników. Niektóre polskie kluby, w tym Legia Warszawa, decydują się na pokazanie w bilansie dodatkowej pozycji w wartościach niematerialnych i prawnych, dotyczących kart zawodników, pod nazwą **prawa do kart zawodniczych**. W podobny sposób prezentuje karty zawodnicze Wisła Kraków, wyodrębniając wśród wartości niematerialnych i prawnych pozycję **aktywa zawodników**. Jednak najczęściej w sprawozdaniu finansowym kluby prezentują je jako **inne wartości niematerialne i prawne**. Informacje na temat kart zawodników także powinny być szerzej omówione w informacji dodatkowej, w szczegółowych objaśnieniach zmian wartości grup rodzajowych, wartości niematerialnych i prawnych zawierających stan tych aktywów na początek okresu oraz na koniec okres sprawozdawczego wraz z uwzględnieniem zmniejszeń i zwiększeń z tytułu aktualizacji wartości, nabycia, przemieszczenia wewnętrznego. A dla majątku amortyzowanego podobne przedstawienie stanów i tytułów zmian dotychczasowej amortyzacji lub umorzenia.

## **Podsumowanie**

Ujęcie karty zawodnika na moment podpisania kontraktu oraz wycena na koniec roku obrotowego stanowi problem dla współcześnie funkcjonujących klubów sportowych. Kłasyfikacja kosztów zakupu zawodnika, sposób amortyzowania oraz prezentacji informacji jest kłopotliwą czynnością księgową. Niejednokrotnie kluby podchodzą indywidualnie do przepisów prawa bilansowego i podatkowego, traktując w różny sposób skutki transferu piłkarza. Problem ten wynika z faktu, że w literaturze przedmiotu i artykułach fachowych nie odnajdujemy rozwiązań dotyczących tak specyficznych transakcji rynkowych. Artykuł stanowi próbę odpowiedzi na pytanie dotyczące identyfikacji, pomiaru, wyceny oraz prezentacji informacji w sprawozdaniu finansowym związanym z transferem zawodnika sportowego.

## **Literatura**

*Rachunkowość finansowa. Część II (Rachunkowość dla zaawansowanych)*, red. W. Gabrusewicz, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2008.

Uchwała Komitetu Rachunkowości z dnia 26 czerwca 2007 r., Dz.Urz. MF.07.8.46 z późn.zm.

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, DzU 00.54.654, z późn. zm.

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU 09.152.1223 z późn.zm.

*dr inż. Małgorzata Węgrzyńska*  
*Wyższa Szkoła Bankowa w Poznaniu*

## **Streszczenie**

Kluby sportowe prowadzą specyficzną formę działalności. Nabywając zawodnika sportowego na warunkach rynkowych, jednocześnie nabywają prawo własności do jego karty zawodnika. Karta ta stanowi prawo własności w rozumieniu Ustawy o rachunkowości i powinna być ewidencjonowana, jak pozostałe wartości niematerialne i prawne. Problemem dla współczesnej rachunkowości jest jej ujęcie początkowe oraz wycena na koniec roku obrotowego. Praktyka gospodarcza pokazuje, że mogą być stosowane różne podejścia rachunkowe do sposobu identyfikacji, pomiaru, wyceny i prezentacji w sprawozdaniu finansowym. Artykuł stanowi próbę odpowiedzi na pytanie dotyczące identyfikacji, pomiaru, wyceny i prezentacji karty zawodnika w sprawozdaniu klubu sportowego.

**IDENTIFICATION, MEASURING, VALUATION AND PRESENTATION OF INTANGIBLE ASSETS IN FINANCIAL STATEMENTS OF SPORT CLUB****Summary**

Sport clubs run specific activities. They purchase a footballer with his footballer's card. This card is a intangible asset according to accounting act. There is a problem with identification, measuring, valuation and presentation intangible assets in financial statement of sport clubs. The aim of this article is to answer on question about these problems.