

**Prof. dr hab. Jan Turyna**

**Wartości niematerialne i ich wycena w świetle standardów rachunkowości amerykańskiej (US GAAP) oraz Międzynarodowych Standardów sprawozdawczości Finansowej (MSSF)**

## 1. Wartości niematerialne jako składnik bilansu według US GAAP i MSSF

Wartości niematerialne to jeden z najtrudniejszych obszarów problemowych w rachunkowości. Po części wynika to z powodu trudności z ich zdefiniowaniem. Często gdy staramy się je nazwać lub określić, to zaraz pojawia się problem z ich identyfikacją. Przykładowo, formułując pojęcie kwalifikacji pracowniczych, natychmiast pojawia się kwestia, co się kryje pod tym pojęciem. Identyfikacja nie może mieć też charakteru ogólnikowego np. „coś w tym rodzaju”. Takie bowiem podejście jest nie do przyjęcia przez rachunkowość. Jeżeli nawet jesteśmy w stanie sprecyzować jakiś przedmiot, obiekt lub proces kwalifikując go do omawianej kategorii wartości niematerialnych, to zaraz pojawia się kolejny problem związany z jego pomiarem oraz wyceną.

W US GAAP brak jest jednoznacznych definicji poszczególnych elementów aktywów trwałych, w tym również wartości niematerialnych.<sup>[1]</sup> Brak jest tam również jednolitego standardu (np. odpowiednika MSR nr 38) poświęconego wartościom niematerialnym. Aby odnaleźć problematykę odnośnie wartości niematerialnych należałoby przeanalizować kilkanaście standardów (SFAS) i innych dokumentów normatywnych. Niemniej jednak praktyka amerykańska w odniesieniu do wartości niematerialnych jest zbieżna z międzynarodowymi standardami rachunkowości. Jednak pewna odmienność, w porównaniu z MSR, dotyczy ujmowania w sprawozdaniu finansowym prac badawczych i prac rozwojowych. Otóż, koszty towarzyszące obu kategoriom prac powinny być zawsze ujmowane wyłącznie w rachunku zysków i strat, a nie aktywowane w bilansie, jak zalecają to MSSF w przypadku spełniających pewne warunki prac rozwojowych. Z drugiej jednak strony w rachunkowości amerykańskiej istnieją wyłączenia od tej reguły, odnoszące się do produkcji oprogramowania komputerowego.<sup>[2]</sup>

Jeszcze do niedawna Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej uznawały, że składnik wartości niematerialnych jest możliwym do zidentyfikowania niepieniężnym składnikiem aktywów, nie mającym postaci fizycznej, będącym w posiadaniu jednostki gospodarczej w celu wykorzystania w produkcji lub dostarczaniu dóbr bądź świadczeniu usług, a także w celu oddania do odpłatnego użytkowania osobom trzecim lub też w celach związanych z działalnością administracyjną jednostki (MSR nr 38, par. 7)<sup>[3]</sup>. Obecnie definicja ta uległa pewnej korekcie, gdyż usunięto z niej wymóg, aby składnik wartości niematerialnych pozostawał w posiadaniu jednostki w celu wykorzystania w produkcji lub dostarczania dóbr lub świadczenia usług, w celu oddania do odpłatnego użytkowania osobom trzecim lub też w celach związanych z działalnością ogólną jednostki. Również poprzednia wersja MSR 38 nie definiowała „możliwości zidentyfikowania”, lecz stwierdzała, że składnik wartości niematerialnych może być wyraźnie odróżniony od wartości firmy, jeżeli składnik ten można wyodrębnić. Warto jednak zauważyć, że możliwość wyodrębnienia nie jest konieczna do zidentyfikowania składnika wartości niematerialnych. Znowelizowany MSR 38 stwierdza, że składnik aktywów spełnia kryterium identyfikowalności, jeżeli można go wyłączyć lub wydzielić z jednostki gospodarczej sprzedać, przekazać, licencjonować lub oddać do odpłatnego użytkowania osobom trzecim bądź też wynika on z tytułów umownych lub prawnych, bez względu na to, czy podlegają one przeniesieniu lub wyodrębnieniu jednostki gospodarczej.<sup>[4]</sup>

Definicja zawarta uprzednio w MSR 38 nakładała zatem na jednostkę gospodarczą wymóg możliwości zidentyfikowania składnika wartości niematerialnych jedynie wtedy, gdy jest prawdopodobne jednoznaczne przyporządkowanie mu przyszłych korzyści ekonomicznych oraz wiarygodne oszacowanie kosztów pozyskania tego składnika aktywów. Po 1.01.2005 r. zasadę tę zachowano nadal, a jedynie uzupełniono ją dodatkowymi wytycznymi. Pierwsza z nich określa kryterium ujęcia składnika aktywów niematerialnych, oparte na prawdopodobieństwie; według MSR 38 jest ono spełnione, gdy aktywa te zostały przejęte odrębnie lub w wyniku transakcji połączenia jednostek gospodarczych. Druga

wytyczna stwierdza, że wartość godziwą składnika wartości niematerialnych przejętego w wyniku połączenia jednostek gospodarczych można zazwyczaj wycenić z wystarczającą wiarygodnością w celu jej odrębnego ujęcia od wartości firmy.

Składnik wartości niematerialnych jest zatem możliwym do zidentyfikowania niepieniężnym składnikiem aktywów, nie posiadającym postaci fizycznej. Do wartości niematerialnych są zaliczane więc programy komputerowe, patenty, prawa autorskie, filmy kinowe, wykazy odbiorców, licencje połowowe, kontyngenty importowe, franchising, relacje z odbiorcami i dostawcami, lojalność odbiorców, udział w rynku, prawa marketingowe. Są one efektem zużytych zasobów lub zaciągniętych zobowiązań na nabycie, rozwój, utrzymanie, i doskonalenie tych zasobów przez podmiot gospodarczy. MSR 38 wyłącza z tej grupy m.in. prawa do kopalin i złóż mineralnych oraz nakładów na ich poszukiwanie, wartości niematerialnych posiadanych przez jednostkę w celu sprzedaży, aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, umów leasingowych, aktywów z tytułu świadczeń pracowniczych, niektóre elementy wartości firmy powstającej przy połączeniu jednostek gospodarczych, których wartość godziwa jest możliwa do wyceny itd.(MSR 38, par. 3, MSSF 3, par. 37). Przykładowo, jednostka przejmująca ujmuje w aktywach, odrębnie od wartości firmy, projekt badawczo-rozwojowy, gdy jego wartość godziwa jest możliwa do wiarygodnej wyceny.

Z kolei US GAAP (ARB nr 43) kategoryzuje dwie grupy wartości niematerialnych tj.:

- składniki ograniczone różnymi uwarunkowaniami: prawnymi, czasowymi, wynikającymi z umów lub porozumień lub ze swojej natury, jak np. patenty, prawa autorskie, licencje, przedmioty leasingu lub franchisingu itd.
- składniki nie ograniczone żadnymi uwarunkowaniami, także czasowymi, jak np. wartość firmy, znaki firmowe, utajnione technologie lub procesy, listy odbiorców lub subskrybentów, niektóre koszty organizacyjne itp. (rozdz. 5, par. 2).<sup>[5]</sup>

Jednym z najbardziej dyskusyjnych problemów w rachunkowości, a związanych z wartościami niematerialnymi jest ich wytwarzanie we własnym zakresie przez podmiot gospodarczy. Nieraz trudno jest bowiem określić, czy taki wytworzony składnik spełnia wyżej wymienione kryteria pozwalające zaliczyć do omawianej kategorii tzn. czy w ogóle powstał, a jeżeli tak – to w jakim momencie, a także jakie są koszty jego wytworzenia. Stąd cały proces powstawania wartości niematerialnych jest dzielony w MSR na dwa etapy: prac badawczych oraz prac rozwojowych. Prace badawcze stanowią nowatorskie i zaplanowane poszukiwanie rozwiązań podjęte z zamiarem zdobycia i przyswojenia nowej wiedzy naukowej i technicznej. Z kolei prace rozwojowe są praktycznym zastosowaniem odkryć badawczych lub osiągnięć innej wiedzy w planowaniu lub projektowaniu produkcji nowych lub znacznie udoskonalonych materiałów, urządzeń, produktów, procesów technologicznych, systemów lub usług, które ma miejsce przed rozpoczęciem produkcji seryjnej lub zastosowaniem (MSR 38, par.7). Zgodnie z MSR aktywowaniu w bilansie mogą podlegać jedynie koszty prac rozwojowych. W ich wyniku powstaje bowiem składnik aktywów możliwy do identyfikacji i wyceny. Uznanie kosztów prac rozwojowych jest jednak uzależnione od spełnienia pewnych warunków m.in. istnieje techniczna możliwość lub zamiar ukończenia składnika wartości niematerialnych tak, aby nadawał się on do użytkowania lub sprzedaży, istnieje zdolność do użytkowania lub sprzedaży składnika wartości niematerialnych, ukończony składnik wartości niematerialnych będzie wytwarzać przyszłe korzyści ekonomiczne, można w sposób wiarygodny oszacować poniesione nakłady na prace rozwojowe itp. (MSR 38, par. 57), Nie należy ujmować w bilansie żadnego składnika wartości niematerialnych powstałego w wyniku prac badawczych, gdyż na tym etapie jednostka nie jest w stanie udowodnić jego istnienia w postaci umożliwiającej przynoszenie w

przyszłości korzyści ekonomicznych (MSR 38, par. 54, 55). Do przykładów takich prac standard zalicza np. działania zmierzające do zdobycia nowej wiedzy, poszukiwanie, ocenę i końcową selekcję sposobu wykorzystania rezultatów prac badawczych, poszukiwanie, a także formułowanie, projektowanie, ocenę i końcową selekcję alternatywnych materiałów, urządzeń, produktów, procesów, systemów lub usług (par. 56). Zakaz kapitalizacji kosztów wynika z faktu, że jednostka nie jest w stanie udowodnić istnienia składnika wartości niematerialnych, który ma przynosić w przyszłości korzyści ekonomiczne.

## **2. Koncepcja ceny (kosztu) historycznej jako podstawa wyceny bilansowej aktywów oraz zobowiązań**

Jak wspomniano wcześniej, jednym z założeń rachunkowości finansowej jest to, że gromadzi ona i ewidencjonuje jedynie te informacje, które mogą być wyrażone w mierniku pieniężnym. Zasada zastosowania miernika pieniężnego przez rachunkowość stwarza możliwości porównań zarówno różnych kategorii ekonomicznych, jak też porównań tych samych wielkości w różnych okresach. Jednostka pieniężna, jako sposób przekazywania informacji finansowych ma jednak pewne ograniczenia, zwłaszcza wynikające z faktu zmiany wartości pieniądza w czasie. Z tego względu dla celów analizy, prognozowania lub podejmowania decyzji istnieje niekiedy konieczność dokonywania modyfikacji wielkości wyrażonych w pieniądzu, pochodzących z różnych okresów. Kwestia ta wiąże się z koniecznością dokonywania wyceny.

W rachunkowości finansowej wycena oznacza zbiór zasad, metod, technik i procedur obejmujących przyporządkowywanie wielkości wyrażonych w nośniku pieniężnym obiektom, procesom lub zdarzeniom związanym z działalnością gospodarczą prowadzoną przez przedsiębiorstwo. W odniesieniu do aktywów można stwierdzić, że wycena oznacza przyporządkowanie wielkości wyrażonych w nośniku pieniężnym zasobom kontrolowanym przez jednostkę w wyniku zdarzeń z przeszłości, z których jednostka przewiduje osiągnięcie w przyszłości korzyści ekonomicznych.

Problem wyceny jest jedną z najtrudniejszych kwestii w rachunkowości. Wycena z punktu widzenia rachunkowości finansowej polega, najogólniej rzecz ujmując, na przypisywaniu wielkości wyrażonych w mierniku pieniężnym różnym obiektom, procesom lub zdarzeniom, bądź też ich pojedynczym cechom, a następnie prezentacji tych informacji w księgach rachunkowych i w sprawozdaniu finansowym. Należałoby jednak rozpatrywać odrębnie zagadnienia wyceny bilansowej, dotyczące aktywów i zobowiązań oraz zagadnienia wyceny wyniku finansowego. Poniżej przedstawiono podstawowe koncepcje dotyczące wyceny bilansowej zasobów (aktywów) oraz zadłużenia (zobowiązań) podmiotu gospodarczego.

W piśmiennictwie z zakresu rachunkowości istnieją dwa podejścia do zagadnień wyceny, które można określić mianem historycznego i futurystycznego. Podejście historyczne preferuje przy wycenie aktywów ceny (koszty) historyczne, gdyż lepiej odzwierciedlają one przeszłość przedsiębiorstwa. Największe znaczenie przypisuje ono pomiarowi wyniku finansowego, zaś bilans stanowi zestawienie rezydualnych wartości, przenoszonych w przyszłość, a wycena aktywów ma znaczenie pośrednie. Z kolei podejście futurystyczne eksponuje ceny (koszty) bieżące, gdyż lepiej ilustrują one przyszłe zdarzenia ekonomiczne. Wycena bilansowa aktywów i zobowiązań ma kluczowe znaczenie, natomiast kwestia pomiaru zysku ma znaczenie drugorzędne<sup>[6]</sup>. Amerykańska Rada Standardów Rachunkowości Finansowej (FASB) określiła obydwie koncepcje w trafny sposób kategoriami: przychody–koszty oraz aktywa–zobowiązania. Można najlepiej zilustrować obydwie podejścia na przykładzie zastosowania metod LIFO i FIFO. Metoda LIFO, typowa dla podejścia historycznego, preferuje pomiar wyniku finansowego i prowadzi do realnej wyceny kosztów firmy. Równocześnie wycena bilansowa zapasów jest zazwyczaj zaniżona. Z kolei metoda

FIFO, zalecana przy podejściu futurystycznym, eksponuje wycenę bilansową zasobów podmiotu gospodarczego, doprowadzając ich wartość do poziomu rynkowego, natomiast zaniża ona wartość poniesionych kosztów, zniekształcając tym samym wynik finansowy. Niemniej jednak uznaje się na ogół w piśmiennictwie, że we współczesnej rachunkowości finansowej dominuje wycena oparta o ceny (koszty) historyczne, zaś metody oparte o ceny (koszty) bieżące lub odtworzeniowe są typowe dla rachunkowości zarządczej.

Określony sposób podejścia do kwestii wyceny zależy od wielu czynników, tak o charakterze przestrzennym, jak i czasowym. W sensie przestrzennym sposób wyceny zależy od tego, czy mamy do czynienia z nabywaniem składnika aktywa, czy też jego zbywaniem. Analogiczna sytuacja dotyczy zobowiązań tj. czy firma zadłuża się, a zatem pojawia się zobowiązanie, lub zostaje ono spłacone. Obydwa przypadki oznaczają ujęcie dynamiczne, wyrażające strumień zasobów wpływających lub wypływających z firmy. Z punktu widzenia wyceny istnieje też w rachunkowości finansowej trzeci przypadek - ujęcie statyczne tj. wycena kontrolowanych zasobów na określony moment czasu. Z punktu widzenia ujęcia w księgach rachunkowych jednostki, a następnie w jej sprawozdaniu finansowym, pierwszy przypadek oznacza wycenę w chwili pozyskania składnika aktywów tj. jego zakupu, wytworzenia lub innych sposobów (leasing, aport, formy nieodpłatne itp.) lub powstania zobowiązania. Drugi przypadek oznacza wycenę składnika aktywów w momencie jego zbycia lub zużycia, bądź też spłaty ewentualnie wygaśnięcia zobowiązania. Jak wspomniano powyżej, wymienione sytuacje można również analizować w ujęciu czasowym, nawiązując do powszechnie stosowanej w rachunkowości kategorii okresu sprawozdawczego. Dwa pierwsze przypadki wyceny mają zazwyczaj miejsce w trakcie okresu sprawozdawczego. Trzeci przypadek pojawia się na ogół na koniec okresu, tworząc zarazem podstawę do wyceny zasobów lub zadłużenia firmy w następnym okresie sprawozdawczym.

Jak wspomniano powyżej, we współczesnej rachunkowości finansowej dominuje wycena oparta o ceny (koszty) historyczne. Cena (koszt) historyczna może być zdefiniowana jako łączna kwota aktywów pieniężnych lub jej ekwiwalent, jaką podmiot gospodarczy musi zapłacić za pozyskanie aktywów tak, aby móc sprawować kontrolę nad nimi, w celu uzyskania przyszłych korzyści ekonomicznych. Łączna kwota do zapłacenia obejmuje zazwyczaj szereg elementów, a jej głównym elementem jest cena nabycia. Zawiera ona cenę zakupu oraz dodatkowe koszty do poniesienia w celu przystosowania nabytego składnika aktywów do użytkowania. Z kolei koszty wytworzenia obejmują łączną wartość zużytych zasobów, niezbędnych aby powstał produkt. Cena nabycia jest wartością aktualną w danej chwili, która po wprowadzeniu do ksiąg rachunkowych w zasadzie nie powinna ulec zmianie pomimo upływu czasu, aczkolwiek w praktyce wartości księgowe aktywów podlegają niekiedy aktualizacji wyceny. Jest to też wartość, jaką firma musi zapłacić za możliwość sprawowania kontroli nad aktywami. Omawiana koncepcja przyjmuje, że składnik jest wyceniany „po koszcie” jego pozyskania tj. według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia produktu.

Cena nabycia lub wartość godziwa, jako podstawa wyceny aktywów w księgach rachunkowych nie budzą większych wątpliwości, gdyż są to wielkości obiektywne, kształtowane przez rynek lub też będące rezultatem umowy pomiędzy dwiema nie powiązаныmi ze sobą stronami. Pojawia się jednak problem, jaki zakres kosztów poniesionych na wytworzenie składnika aktywów należy brać pod uwagę przy wycenie. W piśmiennictwie występują tutaj pewne rozbieżności dotyczące podejścia do problemu.

Koncepcja ceny (kosztu) historycznej ma szereg zalet, które zapewne zadecydowały o powszechnym jej stosowaniu w rachunkowości finansowej. Cena (koszt) historyczna jest weryfikowalna, bo jest ceną rzeczywistej transakcji. Cena ta bazuje na zasadzie ostrożności; należy bowiem założyć, że z punktu widzenia kupującego cena wyraża minimalną w danej chwili wartość. Cena historyczna umożliwia realizację omówionej uprzednio zasady

kontynuacji działania, gdyż podmiot gospodarczy będzie kontrolować pozyskany składnik aktywów tak długo, aż uzyska z niego przewidywane korzyści ekonomiczne. Koncepcja ceny (kosztu) historycznej ma jednak też pewne wady. Podstawowa wada polega na tym, że rzeczywista (rynkowa) wartość kontrolowanego składnika aktywów może ulegać zmianom, tym większym, im silniejsze są zjawiska inflacyjne w otoczeniu podmiotu gospodarczego. Po drugie, cena ta zwłaszcza w odniesieniu do aktywów trwałych nie zawsze podlega aktualizacji wyceny na warunkach rynkowych, lecz w drodze administracyjnej (np. w Polsce). Po trzecie, cena (koszt) historyczna, zwłaszcza w odniesieniu do aktywów trwałych, będzie zazwyczaj mniejsza od wartości odtworzeniowej. Sytuacja ta ma miejsce, gdy koszty bieżącego zużycia aktywów są zaniżane w celu maksymalizacji bieżącego efektu finansowego. Wówczas łączna kwota równa sumie skumulowanej amortyzacji będzie mniejsza niż cena nabycia nowego składnika. Należy pamiętać, że koncepcja cen (kosztów) historycznych jest wyrazem podejścia historycznego do zagadnień wyceny.

Koncepcja cen (kosztów) historycznych jest akceptowana przez amerykańskie standardy rachunkowości, jednak z zastrzeżeniami. Przykładowo, SFAC nr 1 podkreśla, że jednym z zadań rachunkowości jest tworzenie porównywalnej wyceny udziału zasobów przedsiębiorstwa w generowaniu przyszłych wpływów środków pieniężnych<sup>[7]</sup>. Można to uznać za argument na rzecz rezygnacji z omawianej koncepcji, która zawodzi w tym przypadku. Amerykańscy autorzy podkreślają jednak, że wiele aktywów i zobowiązań jest prezentowanych w sprawozdaniu finansowym według koncepcji kosztu historycznego.<sup>[8]</sup> Historyczne ceny wymiany są powszechnie używane z uwagi na obiektywny charakter i możliwość niezależnej weryfikacji. Jedyne ograniczenie ich stosowania polega na tym, że nie zawsze odzwierciedlają one bieżącą wartość.<sup>[9]</sup> Wiele deklaracji Rady Standardów FASB zaleca przejrzyste interpretowalną wycenę zasobów i zobowiązań podmiotu gospodarczego, a także objaśniający pomiar zmian sytuacji finansowej<sup>[10]</sup>. Przykładowo, zasady wyceny zapasów oraz rzeczowych aktywów trwałych na bazie kapitalizowanych kosztów historycznych są określone w SFAS nr 34 – kapitalizacja kosztów odsetek oraz w SFAS nr 42 – tworzenie podstaw materialnych kapitalizacji kosztów odsetek. W standardzie nr 34, par. 6 zostało określone, że „...historyczny koszt nabycia składnika aktywów obejmuje wszystkie koszty konieczne do poniesienia, aby doprowadzić ten składnik do miejsca wykorzystania i stworzyć ku temu warunki...”.<sup>[11]</sup> Z kolei według par. 17 okres kapitalizacji może rozpocząć się, jeżeli zostały spełnione trzy warunki tj. koszty te zostały już poniesione, trwają działania mające doprowadzić składnik aktywów do użytkowania oraz zostały naliczone koszty odsetek.

Koncepcja cen (kosztów) historycznych znajduje też swoje odzwierciedlenie w Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej. W założeniach koncepcyjnych MSR znalazł się zapis dotyczący koncepcji kosztu historycznego, Zgodnie z nią „...aktywa ujmuje się na dzień nabycia w wartości równej zapłaconej za nie kwocie pieniężnej lub w wartości godziwej zapłaty niepieniężnej dokonanej celem ich nabycia. Zobowiązania wycenia się w wartości równej kwocie wpływów otrzymanych w zamian za przyjęcie na siebie obowiązku lub, w pewnych wypadkach (np. w odniesieniu do podatku dochodowego) w wartości równej kwocie środków pieniężnych lub ich ekwiwalentów, która według przewidywań zostanie zapłacona w celu uregulowania zobowiązania w normalnym toku działalności gospodarczej...” (par 100a)<sup>[12]</sup>.

Omawiana koncepcja znalazła swój wyraz również w polskim prawie bilansowym (art.28 ust.1). Oznacza to, że ewentualne późniejsze zmiany wartości danego składnika aktywów, wynikające z sytuacji rynkowej nie powinny wpływać w sposób bezpośredni na wartość księgową tego składnika, ustaloną w momencie pozyskania. Jednak z uwagi na mające miejsce zmiany wartości, ustawa przewiduje możliwość dokonywania rozmaitych zapisów korygujących, pozwalających zbliżyć wartość księgową aktywów do wartości

rynkowej. Owe zapisy korygujące polegają na stosowaniu przy wycenie bilansowej m.in. wartości przeszacowanej dla środków trwałych lub udziałów w innych jednostkach, wartości rynkowej dla instrumentów finansowych lub inwestycji krótkoterminowych, kwoty wymaganej zapłaty dla należności i udzielonych pożyczek, wykorzystaniu metody praw własności dla udziałów w jednostkach podporządkowanych, ceny sprzedaży netto dla rzeczowych aktywów obrotowych itd. Takiemu urealnieniu ma też służyć wprowadzenie po raz pierwszy do polskiego prawa bilansowego pojęcia wartości godziwej (art. 28, ust. 6). Wartość godziwa oznacza kwotę, za jaką dany składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie uregulowane na warunkach operacji rynkowej, pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi, nie powiązаныmi ze sobą stronami.

Poszczególne składniki aktywów i pasywów są wyceniane przy zastosowaniu rzeczywiście poniesionych na ich nabycie lub wytworzenie cen lub kosztów, jednak z zachowaniem zasady ostrożności. Aby zachować tę zasadę należy w tym celu w wyniku finansowym, bez względu na jego wysokość, uwzględnić:

- zmniejszenie wartości użytkowej lub handlowej składników aktywów, w tym również dokonywane w postaci odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych,
- wyłącznie niewątpliwe pozostałe przychody operacyjne i zyski nadzwyczajne,
- wszystkie poniesione pozostałe koszty operacyjne i straty nadzwyczajne,
- rezerwy na znane jednostce ryzyko, grożące straty oraz skutki innych zdarzeń (art. 7, ust. 1).

### **3. Wycena bilansowa wartości niematerialnych**

Nie ma żadnych istotniejszych różnic w definiowaniu wartości niematerialnych przez Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej oraz standardy rachunkowości w USA. Jak już wspomniano, wartość niematerialna stanowi możliwy do zidentyfikowania niepieniężny składnik aktywów, nie mający postaci fizycznej, będący w posiadaniu jednostki gospodarczej w celu wykorzystania w produkcji, dostarczania dóbr lub świadczenia usług, oddania do odpłatnego użytkowania osobom trzecim bądź też w celach związanych z działalnością administracyjną jednostki.

Omawiana problematyka jest przedmiotem MSR nr 38 – wartości niematerialne. W USA podstawowe regulacje prawne są zawarte w Opinii Rady ds. Zasad Rachunkowości (APB) nr 17 – wartości niematerialne, Biuletynie Prac Badawczych (ARB) nr 43, rozdz. 5 oraz w 15 innych dokumentach uzupełniających APB nr 17.<sup>[13]</sup>

Ujmowanie wartości niematerialnych w księgach rachunkowych oraz sprawozdaniu finansowym, zarówno według US GAAP (SFAC nr 5, par. 25-26, SFAC nr 6, par. 69), jak i MSR (MSR nr 38, par. 18- 19) wynika z dwóch podstawowych przesłanek. Po pierwsze, wartości te muszą zapewniać, z dużym prawdopodobieństwem, osiągnięcie przyszłych korzyści ekonomicznych. Po drugie, powinna istnieć możliwość wiarygodnego oszacowania kosztu pozyskania tych zasobów. Wycena początkowa wartości niematerialnych jest jednak dokonywana według analogicznych zasad, jak wycena rzeczowych aktywów trwałych tj. w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia. Opinia Rady (APB) nr 17, par. 25 nakazuje, aby dokonać ich wyceny po koszcie ustalonym w dniu ich nabycia lub wartości godziwej.

Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej stosują analogiczne podejście do wyceny początkowej składnika wartości niematerialnych. Składnik ten jest ujmowany i wyceniany w księgach rachunkowych i w sprawozdaniu finansowym jedynie wtedy, gdy prawdopodobnie jednostka gospodarcza osiągnie przyszłe korzyści ekonomiczne, które można przyporządkować temu składnikowi oraz można wiarygodnie ustalić cenę nabycia lub koszt wytworzenia tego składnika. Zatem składnik wartości niematerialnych jest wyceniany według wiarygodnie ustalonej ceny nabycia lub kosztu wytworzenia (MSR 38,

par. 21, 24). MSSF podkreślają, że cena nabycia dla pojedynczej transakcji ma odzwierciedlać prawdopodobieństwo, z jakim oczekiwane są przyszłe korzyści ekonomiczne z zakupionego składnika wartości niematerialnych. W tym przypadku cena nabycia obejmuje cenę zakupu oraz nakłady bezpośrednio związane z przygotowaniem składnika aktywów do użytkowania. Równocześnie MSR 38 zabrania ujmować jako składnika aktywów wartości firmy wytworzonej przez jednostkę gospodarczą we własnym zakresie (MSR 38, par. 48).

Nieco inaczej MSR 38 podchodzi do nabycia w formie transakcji połączenia jednostek gospodarczych. Wówczas cena nabycia składnika wartości niematerialnych jest oparta na jego wartości godziwej na dzień przejęcia. W przypadku istnienia aktywnego rynku na dany sany składnik wartości niematerialnych notowane ceny rynkowe lub bieżące ceny nabycia są najbardziej wiarygodnym sposobem ustalenia wartości godziwej. Przy braku aktywnego rynku wartość godziwa powinna obejmować kwotę, jaką jednostka przejmująca musiałaby zapłacić za ten składnik w transakcji rynkowej pomiędzy zainteresowanymi, dobrze poinformowanymi stronami. Uogólniając, wartość godziwa ma odzwierciedlać oczekiwania rynkowe dotyczące prawdopodobieństwa, z jakim jednostka gospodarcza osiągnie w przyszłości korzyści ekonomiczne z tego składnika. Jednostka przejmująca ujmuje w dniu przejęcia, odrębnie od wartości firmy, te składniki wartości niematerialnych, dla których można wiarygodnie oszacować wartości godziwe (MSR 38, par. 33,34). Przykładowo, mogą to być trwające prace badawcze i rozwojowe jednostki przejmowanej, jeżeli odpowiadają definicji składnika aktywów i można ustalić dla nich wartość godziwą. Z kolei w przypadku, gdy składnik wartości niematerialnych przejęty w ramach transakcji połączenia jednostek może być wyodrębniony, ale jedynie wraz z innym składnikiem aktywów np. tytuł czasopisma wraz ze związaną z nim, bazą prenumeratorów, znak towarowy wody źródlanej – związany z samym źródłem itd. Wówczas wycena bilansowa obejmuje wspólnie całą grupę składników, odrębnie od wartości firmy.

Jedną z najbardziej dyskusyjnych kwestii jest problem pierwotnej wyceny wartości niematerialnych wytworzonych we własnym zakresie. Trudności związane z wyceną wynikają m.in. z faktu, czy w ogóle, kiedy oraz jakim kosztem zasób powstał. Aby rozwiązać problem, obydwie systemy rachunkowości wprowadziły dodatkowe wymogi i wytyczne dotyczące tej grupy aktywów, a mianowicie podzieliły sposób powstawania wartości niematerialnych we własnym zakresie na dwa etapy: prac badawczych i prac rozwojowych.

Standard SFAS nr 2 – rachunek kosztów prac badawczych i rozwojowych definiuje prace badawcze, jako zaplanowane poszukiwania lub badania krytyczne, mające na celu zdobycie nowej wiedzy, która powinna być użyteczna w rozwoju nowego produktu czy usługi, nowego procesu, technologii albo też która ma przynieść istotną poprawę istniejących już produktów czy procesów. Z kolei prace rozwojowe to zastosowanie odkryć badawczych lub innej wiedzy w planowaniu lub projektowaniu nowego produktu lub procesu, istotnego udoskonalenia istniejącego produktu lub procesu, niezależnie od ich przeznaczenia tj. do sprzedaży bądź na własny użytek (par. 8). Omawiany standard wprowadza jednak istotne ograniczenie odnośnie księgowego ujęcia kosztów prac badawczych i rozwojowych, a mianowicie powinny one być ujmowane w rachunku wyników okresu, w którym zostały poniesione (par. 12). Oznacza to brak możliwości kapitalizacji tych kosztów w bilansie, jako elementu wartości niematerialnych. Pomimo tego istnieją w regulacjach amerykańskich pewne odstępstwa od tej reguły. Przykładem jest SFAS nr 86 – rachunek kosztów oprogramowania komputerowego, przeznaczonego na sprzedaż, do oddania w leasing lub dla innych celów rynkowych, który dopuszcza możliwość kapitalizacji w bilansie części kosztów produkcji oprogramowania; chodzi m.in. o koszty kodowania i testowania oprogramowania na etapie analizy projektu wstępnego programu podstawowego (par. 5), część kosztów związanych z zakupem oprogramowania, przeznaczonego dla celów handlowych (par. 6) itp.<sup>[14]</sup>



Odmienne podejście do kapitalizacji kosztów prac badawczych i rozwojowych jest przyjęte w Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej. MSR nr 38 definiuje prace badawcze, jako nowatorskie i zaplanowane poszukiwania rozwiązań, podjęte z zamiarem zdobycia i przyswojenia nowej wiedzy naukowej i technicznej. Z kolei prace rozwojowe są praktycznym zastosowaniem odkryć badawczych lub też osiągnięć innej wiedzy w planowaniu lub projektowaniu produkcji nowych lub znacznie udoskonalonych materiałów, urządzeń, produktów, procesów technologicznych, systemów lub usług, które ma miejsce przed rozpoczęciem produkcji seryjnej lub przed zastosowaniem (par. 8). Koszt wytworzenia, jako podstawa wyceny początkowej składnika wartości niematerialnych, jest stosowany dla realizowanych prac badawczych oraz rozwojowych, przy czym nakłady poniesione na prace badawcze mogą być ujmowane jedynie w kosztach bieżących jednostki tzn. w momencie ich poniesienia (MSR 38, par. 54).

Kwestia zaliczenia późniejszych nakładów do wartości bilansowej wartości niematerialnych jest traktowana w analizowanych systemach rachunkowości w sposób analogiczny do podejścia dla rzeczowych aktywów trwałych. US GAAP nie zawierają żadnych regulacji ani wytycznych, w jaki sposób kapitalizować późniejsze nakłady na wartości niematerialne. Natomiast MSR nr 38 zakłada, że nakłady na składnik wartości niematerialnych, poniesione po jego nabyciu lub wytworzeniu, powinny być ujęte jako koszt bieżący w momencie ich poniesienia. Przykładowo, poza nakładami na prace badawcze, bieżący rachunek zysków i strat jest obciążony nakładami na: rozpoczęcie działalności (poza nakładami na nabycie lub wytworzenie środków trwałych), działalność szkoleniową, reklamową lub promocyjną, przemieszczenie lub reorganizację jednostki. Jeżeli jednak jest prawdopodobne, że nakłady te umożliwią wytwarzanie przez składnik aktywów przyszłych korzyści ekonomicznych, przekraczających pierwotnie oszacowane korzyści z jego użytkowania, a równocześnie można w wiarygodny sposób oszacować nakłady i przyporządkować je do zasobu, wówczas poniesione nakłady mogą zwiększyć pierwotną cenę nabycia lub koszt wytworzenia bądź też stanowić część wartości firmy, ustalona na dzień przejęcia (MSR 38, par. 68).

Zasady wyceny wartości niematerialnych po początkowym ujęciu, zwykle na dzień bilansowy, są w pełni zbieżne z zasadami wyceny rzeczowych aktywów trwałych. Według MSSF istnieją w tym zakresie dwa możliwe rozwiązania modelowe: model oparty na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia oraz model bazujący na wartości przeszacowanej. Według pierwszego z modeli, składnik wartości niematerialnych jest wykazywany w cenie nabycia lub po koszcie wytworzenia pomniejszonym o umorzenie i łączną kwotę odpisów amortyzacyjnych z tytułu utraty wartości (MSR 38, par. 74). Z kolei drugi model zakłada, że składnik ten jest wykazywany według wartości przeszacowanej, odpowiadającej jego wartości godziwej na dzień przeszacowania, pomniejszonej o dotychczasowe umorzenie i łączną kwotę dotychczasowych odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości. Wartość godziwa powinna być ustalona poprzez odniesienie do aktywnego rynku (par. 75). Standardy amerykańskie przyjmują jedynie rozwiązanie analogiczne do wzorcowego z MSR, nie zezwalają natomiast na podejście alternatywne, polegające na przeszacowaniu wartości składnika aktywów.<sup>[15]</sup>

Kolejny problem jest związany z ustalaniem okresu użytkowania składnika aktywów niematerialnych. Sama jednostka gospodarcza powinna ocenić, czy okres ten jest czy też nie jest określony w czasie. W przypadku, gdy jest on określony, ocenie podlega jego: długość, liczba jednostek produkcji lub liczba innych jednostek, tworząca ten okres. Z kolei, gdy z analizy wszystkich istotnych czynników wynika, że nie istnieje żadne dające się przewidzieć ograniczenie generowania wpływów pieniężnych, wtedy jednostka nie limituje okresu użytkowania składnika aktywów (MSR 38, par. 88). Należy jednak pamiętać, że pojęcie „nieokreślony” nie oznacza wcale „nieskończony”. Okres użytkowania odzwierciedla jedynie

poziom nakładów na utrzymanie przez zasób poziomu wydajności przyjętej w momencie szacowania okresu użytkowania. Zatem nieokreślony czas użytkowania nie powinien zależeć od planowanych przyszłych nakładów wykraczających poza nakłady wymagane do utrzymania przez składnik aktywów niematerialnych tego poziomu wydajności.

Składniki wartości niematerialnych o z góry założonym okresie użytkowania podlegają amortyzacji. Dla standardów amerykańskich zasady te zostały określone w Opinii Rady ds. Zasad Rachunkowości (APB) nr 17. W opinii przedstawiono m.in. osiem czynników decydujących o długości okresu użytkowania. Opinia określa też na 40 lat maksymalny okres użytkowania wartości niematerialnych, aczkolwiek w uzasadnionych przypadkach możliwe jest wydłużenie tego okresu (par. 29). US GAAP nakazują też stałą kontrolę okresu amortyzacji w celu stwierdzenia, czy przyszłe zdarzenia i okoliczności nie dają podstaw do korekty okresu użyteczności (par. 31).

Analogiczne rozwiązania są stosowane w Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej. Zgodnie z nimi, zasady i metody amortyzacji wartości niematerialnych są analogiczne do tych, które dotyczą rzeczowych aktywów trwałych. Podlegająca amortyzacji wartość zasobu powinna zostać równomiernie rozłożona na przestrzeni oszacowanego okresu jego użytkowania. Warto również pamiętać, że stosowana metoda amortyzacji powinna odzwierciedlać sposób konsumowania korzyści ekonomicznych osiąganych z posiadanego zasobu. Zatem dla systematycznego rozłożenia wartości podlegającej amortyzacji w okresie jego użytkowania można stosować różne metody amortyzacji: liniową, degresywną lub naturalną, opartą na jednostkach produkcji. Koszty amortyzacji obciążają zwykle rachunek zysków i strat. Jednak w przypadku wykorzystywania składnika aktywów niematerialnych np. do wytwarzania składnika zapasów, wtedy amortyzacja zostanie włączana do wartości bilansowej zapasu.

Dokonywanie odpisów amortyzacyjnych rozpoczyna się w momencie gotowości składnika do użycia, zaś kończy w dniu, gdy składnik aktywów został zaklasyfikowany do sprzedaży lub przestał być ujmowany w księgach, biorąc pod uwagę wcześniejszą z tych dat. Uprzednio MSR przyjmowały też założenie, że okres użytkowania wartości niematerialnych nie przekracza 20 lat, a zatem o połowę krócej, niż według US GAAP. W znowelizowanym MSR 38 zrezygnowano z 20-letniego limitu czasu. Również okresy lub metody amortyzacji wartości niematerialnych powinny być okresowo weryfikowane co najmniej na koniec każdego roku obrotowego, zaś w przypadku wystąpienia znaczących różnic okresu użytkowania lub sposobu rozłożenia w czasie korzyści ekonomicznych podmiot dokonuje stosownych zmian okresu lub metod amortyzacji (MSR 38, par. 104).

MSR 38 zakłada również, że nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych od składników wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania. W takim przypadku kres użytkowania zasobu musi być weryfikowany w każdym okresie sprawozdawczym. Taka procedura ma na celu ustalenie, czy zdarzenia i okoliczności nadal potwierdzają założenie o nieokreślonym czasie użytkowania składnika aktywów (MSR 38, par. 109).

Problemy związane z dokonywaniem odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości omawianych zasobów są regulowane, analogicznie jak rzeczowe aktywa trwałe, przez MSR nr 36, przy czym charakterystyka oraz sposób dokonywania tych zapisów jest analogiczny do rzeczowych środków trwałych. Ponadto podmiot gospodarczy ma obowiązek oszacowania, co najmniej na koniec roku obrotowego, wartość możliwą do odzyskania (odzyskiwalną)<sup>[16]</sup> składnika wartości niematerialnych, jeszcze nie gotowego do użycia lub składnika o ile zaistnieją przesłanki świadczące o utracie jego wartości (par. 99). Ustalona wartość, możliwa do odzyskania podlega wówczas odpisowi aktualizującemu. Natomiast w standardach amerykańskich nie ma regulacji prawnych nakładających obowiązek weryfikacji wartości, bez przesłanek świadczących o jej utracie. O ile zaistnieją przesłanki świadczące o trwałym

spadku wartości aktywów, wówczas standard SFAS nr 121 wymaga, aby kwota zidentyfikowanych wartości niematerialnych została zweryfikowana (par.4-5).

Zasady wycofywania z użytkowania wartości niematerialnych są w obu systemach rachunkowości analogiczne do zasad dotyczących rzeczowych aktywów trwałych. W MSR stosowne zapisy są zawarte w MSR nr 38, par. 103-104, zaś w US GAAP w SFAS nr 121, par. 15.

Również w polskim prawie bilansowym istnieje szereg analogii w zakresie wyceny wartości niematerialnych, do rzeczowych aktywów trwałych. Wartości niematerialne i prawne obejmują, 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. Do wartości niematerialnych i prawnych zalicza się też wartość firmy oraz koszty zakończonych praw rozwojowych (art. 3, ust. 1, pkt 14). Istnieje pewna rozbieżność terminologiczna pomiędzy nazwą omawianej grupy aktywów w ustawie o rachunkowości, a standardami międzynarodowymi. Zarówno międzynarodowe standardy rachunkowości, jak i US GAAP stosują nazwę „wartości niematerialne” (intangible assets) i pojęcie to obejmuje zarówno aktywa nabyte, jak i wytworzone we własnym zakresie. Polskie prawo bilansowe, używając terminu „wartości niematerialne i prawne”, wyraźnie rozgranicza dwie sfery tj. sferę nabytych praw majątkowych (wartości prawne) oraz sferę aktywów wytworzonych we własnym zakresie oraz wartości firmy (wartości niematerialne). Wycena wartości niematerialnych i prawnych jest dokonywana nie rzadziej niż na dzień bilansowy, według cen nabycia, kosztów wytworzenia lub wartości przeszacowanej, pomniejszonych o odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także z odpisami z tytułu trwałej utraty wartości (art. 28, ust. 1, pkt 1). Zatem zasady wyceny bilansowej wartości niematerialnych i prawnych, a także sposoby dokonywania odpisów amortyzacyjnych są analogiczne, jak środków trwałych. Polskie prawo bilansowe nie pozwala na kapitalizację kosztów prac badawczych, a równocześnie reguluje kwestie kapitalizacji kosztów prac rozwojowych. Koszty te są zaliczane do wartości niematerialnych i prawnych, jeżeli są spełnione m.in. następujące warunki: produkt lub technologia wytwarzania są ściśle ustalone, a dotyczące ich koszty prac rozwojowych wiarygodnie określone, techniczna przydatność produktu lub technologii została stwierdzona i odpowiednio udokumentowana, i na tej podstawie podjęto decyzję o ich wytwarzaniu, zaś koszty prac rozwojowych zostaną pokryte przychodami ze sprzedaży tych produktów lub zastosowania technologii. Równocześnie amortyzacja kosztów prac rozwojowych nie może przekroczyć 5 lat (art. 33, ust. 2, 3).

---

[1] The IASC-US GAAP Comparison Project: A Report on Similarities and Differences between IASC Standards and US GAAP, ed. By C. Bloomer, FASB, Norwalk Connecticut 1999, str. 178. Także Turyna J., Standardy rachunkowości. MSR – US GAAP – polskie ustawodawstwo, DIFIN Warszawa 2003, str. 124 i dalsze.

[2] Bailey G.T., Wild K., Międzynarodowe Standardy Rachunkowości w praktyce, FRRwP, Warszawa 2000..., str. 197

[3] Międzynarodowe Standardy Rachunkowości 2001, IASB, London 2001, str. 1008.

[4] Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) 2004, t. II, SKwP, IASB, Warszawa, London, 2004, str. 352.

[5] FASB Original Pronouncements 2000/2001 Edition., Accounting Standards as of June 1, 2000, J. Wiley & Sons NY, 2000, vol. III, str. 19

[6] Hendriksen E.A., van Breda M.F. Teoria rachunkowości, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2002., str. 489

[7] Statement of Financial Accounting Concepts No. 1 par. 25 [w] FASB Statements of Financial Accounting Concepts.Accounting Standards, John Wiley & Sons Inc., NY 2000 str. 14

[8] Por. m.in. Williams J.R., GAAP Guide., Restatement and Analysis of Current FASB Standards, Harcourt Professional Publ., San Diego 2000. str. 12.04-12.06

[9] Delaney P.R. i in., Wiley GAAP 2002. Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles 2002, J. Wiley & Sons NY, 2001.str. 40

[10] Por. Statement of Financial Accounting Concepts nr 2 oraz Statement of Financial Accounting Concepts nr 6.

[11] FASB Original Pronouncements...op. cit., vol. I, str. 345

[12] Założenia koncepcyjne [w} Międzynarodowe.Standardy Sprawozdawczości Finansowej 2004, SKwP, IASB., Warszawa, Londyn, 2005, t.I, str. 77

[13] FASB, The IASC – US Comparison Project... op. cit., str. 454-455

[14] FASB Original Pronouncements...op. cit., vol. I, str. 818.

[15] FASB, The IASC – US Comparison Project... op. cit., str. 460-461

[16] Wartość możliwa do odzyskania (odzyskiwalna) odpowiada cenie sprzedaży netto składnika aktywów lub jego wartości użytkowej, zależnie od tego, która z nich jest wyższa – przyp. aut.

---

## **Bibliografia**

1. The IASC-US GAAP Comparison Project: A Report on Similarities and Differences between IASC Standards and US GAAP, ed. By C. Bloomer, FASB, Norwalk Connecticut 1999
2. Bailey G.T., Wild K., Międzynarodowe Standardy Rachunkowości w praktyce, FRRwP, Warszawa 2000.
3. Turyna J., Standardy rachunkowości. MSR – US GAAP – polskie ustawodawstwo, DIFIN Warszawa 2003
4. FASB Original Pronouncements 2000/2001 Edition., Accounting Standards as of June 1, 2000, Vol. I, II, III, J. Wiley & Sons NY, 2000.
5. Hendriksen E.A., van Breda M.F. Teoria rachunkowości, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2002.
6. Williams J.R., GAAP Guide., Restatement and Analysis of Current FASB Standards, Harcourt Professional Publ., San Diego 2000.
7. FASB Statements of Financial Accounting Concepts. Accounting Standards, John Wiley & Sons Inc., NY 2000
8. Delaney P.R. i in., Wiley GAAP 2002. Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles 2002, J. Wiley & Sons NY, 2001.
9. Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 2004, t. I, II, SKwP, IASB., Warszawa, Londyn, 2005