

DOROTA ANNA MIKULSKA

## WYCENA KSIĘGOWA WARTOŚCI NIEMATERIALNYCH I PRAWNYCH

### Wprowadzenie

Wartości niematerialne i prawne zajmują coraz bardziej znaczące miejsce w strukturze aktywów jednostek gospodarczych. Jednakże ich wycena wciąż stanowi jeden z najtrudniejszych obszarów problemowych w rachunkowości. Wynika to przede wszystkim ze specyfiki tych składników majątku, których – ze względu na brak postaci rzeczowej – nie można dotknąć ani uchwycić, a identyfikacja poszczególnych pozycji jest możliwa jedynie w kategoriach nabytych praw i przywilejów<sup>1</sup>.

Celem artykułu jest przedstawienie zasad wyceny księgowej składników wartości niematerialnych i prawnych w świetle obowiązujących przepisów – Ustawy o rachunkowości (UoR)<sup>2</sup> i Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)<sup>3</sup>. Od znajomości tych zagadnień zależy bowiem wiarygodność i przydatność sporządzanych sprawozdań finansowych, a w konsekwencji także skuteczność zarządzania przedsiębiorstwem i jego finansami.

### Pojęcie i zakres wartości niematerialnych i prawnych

Polskie prawo bilansowe nie zawiera ogólnej definicji wartości niematerialnych i prawnych, wskazuje jedynie zakres tego pojęcia i kryteria kwalifikacji poszczególnych pozycji. Natomiast w myśl MSSF do wartości niematerialnych jednostka powinna zaliczyć każdy możliwy do zidentyfikowania niepieniężny składnik aktywów, który nie posiada po-

<sup>1</sup> M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska: *Rachunkowość finansowa*, Difin, Warszawa 2002, s. 139.

<sup>2</sup> Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. 2009, nr 152, poz. 1223 z późn. zm.

<sup>3</sup> *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej* (MSSF) obejmują standardy i ich interpretacje zatwierdzone przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, tj. a) Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, b) Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR) oraz c) Interpretacje opracowane przez Komitet ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (KIMSF) lub przez istniejący wcześniej Stały Komitet ds. Interpretacji (SKI). MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych*, par. 11, [w:] *Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r. przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady*, Dz.Urz. UE PL L320 z 29.11.2008 z późn. zm.

staci fizycznej, pozostaje pod jej kontrolą i – według jej przewidywań – spowoduje w przyszłości osiągnięcie korzyści ekonomicznych<sup>4</sup>.

Kryterium identyfikowalności wymaga, aby składnik wartości niematerialnych był albo zasobem, który można wyłączyć lub wydzielić z jednostki, albo wynikał z tytułów umownych lub innych tytułów prawnych<sup>5</sup>. Natomiast przy ocenie, czy dana pozycja odpowiada pojęciu składnika wartości niematerialnych, należy – zgodnie z MSSF – uwzględnić nie tyle formę prawną, co treść ekonomiczną i rzeczywistość gospodarczą danej pozycji<sup>6</sup>. Z tego powodu nie wymaga się (podobnie zresztą jak w Ustawie o rachunkowości), aby składniki zaliczane do wartości niematerialnych stanowiły własność lub współwłasność jednostki.

Zakres przedmiotowy zasobów niematerialnych jest bardzo szeroki. Jednakże do wartości niematerialnych i prawnych UoR kwalifikuje wyłącznie trzy grupy składników, a mianowicie:

- nabyte prawa majątkowe,
- nabytą wartość firmy oraz
- koszty zakończonych prac rozwojowych<sup>7</sup>.

Prawa majątkowe, czyli prawa, na podstawie których jednostce przysługują korzyści majątkowe, obejmują w szczególności: autorskie prawa majątkowe, prawa pokrewne, licencje, koncesje, prawa do wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów użytkowych i zdobniczych oraz know-how. Zgodnie z MSSF prawa te są składnikiem wartości niematerialnych, jeżeli spełniają wszystkie kryteria zawarte w definicji składnika wartości niematerialnych i prawnych oraz kryteria dotyczące ujęcia<sup>8</sup>. Natomiast w myśl UoR prawa majątkowe mogą zostać aktywowane jako wartości niematerialne i prawne, jeżeli zostały przez jednostkę nabyte, odpłatnie lub nie (darowizna, aport), oraz:

- są przez nią kontrolowane,
- mają wiarygodnie określoną wartość,
- spowodują w przyszłości wpływ korzyści ekonomicznych do jednostki,
- nadają się do gospodarczego wykorzystania,
- są przeznaczone do używania na potrzeby jednostki,
- posiadają przewidywany okres użyteczności ekonomicznej dłuższy niż rok<sup>9</sup>.

---

<sup>4</sup> MSR 38 *Wartości niematerialne*, par. 8 i 10, [w:] *Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1126/2008...* Warto w tym miejscu zauważyć, iż w MSSF nie występuje termin „wartości niematerialne i prawne”. Stanowisko takie należy uznać za w pełni uzasadnione, gdyż pojęcie wartości prawnych *de facto* zawiera się w wyrażeniu „wartości niematerialne”.

<sup>5</sup> *Ibidem*, par. 12.

<sup>6</sup> *Założenia koncepcyjne sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych*, par. 51, [w:] *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) obejmujące Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR) oraz Interpretacje według stanu na dzień 1 stycznia 2007 r.*, t. 1, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2007.

<sup>7</sup> *Ustawa o rachunkowości...*, art. 3 ust. 1 pkt 14.

<sup>8</sup> MSR 38 *Wartości niematerialne...*, par. 18.

<sup>9</sup> Por. *Ustawa o rachunkowości...*, art. 3 ust. 1 pkt. 12–14.

Wartość firmy, najogólniej, oznacza renomę jednostki gospodarczej, jej dobrą reputację<sup>10</sup> i zależy od takich czynników, jak: akceptacja produktów danej firmy, skład i umiejętności zarządu, stosunki interpersonalne panujące w firmie, dobre położenie geograficzne, reklama<sup>11</sup>. Z punktu widzenia MSSF wartość firmy jest w istocie nie jednym składnikiem wartości niematerialnych, ale zbiorem składników niematerialnych, które samodzielnie nie spełniają kryterium identyfikowalności. Z tego powodu zagadnienie to zostało wyłączone z MSR 38 *Wartości niematerialne* i uregulowane w standardzie – MSSF 3 *Połączenia jednostek gospodarczych*<sup>12</sup>.

Najwięcej problemów sprawia identyfikacja i kwalifikacja wartości niematerialnych wytworzonych przez jednostkę gospodarczą we własnym zakresie w ramach działań badawczo-rozwojowych. Zgodnie z MSR 38, składnik wartości niematerialnych mogą stanowić wyłącznie efekty prac rozwojowych i to tylko wówczas, gdy jednostka jest w stanie udowodnić: zdolność do użytkowania lub sprzedaży danego składnika, możliwość wiarygodnego ustalenia nakładów poniesionych w czasie prac rozwojowych oraz istnienie prawdopodobieństwa uzyskania w przyszłości korzyści ekonomicznych wynikających z zastosowania tych efektów<sup>13</sup>. Aby aktywować koszty prac rozwojowych, MSSF nie wymagają ich bezwzględneho zakończenia. Natomiast w polskim prawie bilansowym do wartości niematerialnych i prawnych zaliczane są wyłącznie koszty zakończonych prac rozwojowych, prowadzonych przez jednostkę na własne potrzeby i poniesione przed podjęciem produkcji lub zastosowaniem technologii, jeżeli:

- 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,
- koszty prac rozwojowych zostaną pokryte przychodami ze sprzedaży tych produktów lub zastosowania technologii<sup>14</sup>.

Warto w tym miejscu podkreślić, iż w myśl MSSF składnikiem wartości niematerialnych mogą być – oprócz wyżej wymienionych – także prawa niemajątkowe i inne wartości niematerialne spełniające kryteria definicji i ujęcia (np. wiedza naukowa i techniczna, własność intelektualna, znajomość rynku, kontyngenty importowe, franchising)<sup>15</sup>. Żadne z analizowanych uregulowań prawnych nie pozwalają natomiast jednostce gospodarującej zakwalifikować do wartości niematerialnych kosztów prac badawczych, wewnętrznej war-

<sup>10</sup> A. Kuzior: *Wartości niematerialne i prawne*, [w:] *Rachunkowość finansowa z uwzględnieniem MSSF*, red. Z. Messner, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2007, s. 182.

<sup>11</sup> R. Ignatowski: *Czym jest wartość firmy*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej” 1992, nr 21, s. 14.

<sup>12</sup> MSSF 3 *Połączenia jednostek gospodarczych*, [w:] *Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1126/2008...*

<sup>13</sup> MSR 38 *Wartości niematerialne...*, par. 57.

<sup>14</sup> Por. *Ustawa o rachunkowości...*, art. 33 ust. 2.

<sup>15</sup> MSR 38 *Wartości niematerialne...*, par. 9.

tości firmy<sup>16</sup> i wytworzonych we własnym zakresie praw majątkowych. Trudno jest bowiem w tych przypadkach określić, czy taki składnik w ogóle powstał, a jeżeli tak – to kiedy i jaki jest rzeczywisty koszt jego wytworzenia.

### **Wycena początkowa wartości niematerialnych i prawnych**

Wycena księgową zawsze jest dokonywana w kontekście przebiegu działalności gospodarczej<sup>17</sup>, przy czym we współczesnej rachunkowości dominuje podejście historyczne, lepiej odzwierciedlające przeszłość jednostki gospodarującej. Zgodnie z tym podejściem przy wycenie preferowane są ceny (koszty) historyczne, duże znaczenie przypisuje się pomiarowi wyniku finansowego, a bilans stanowi zestawienie wartości rezydualnych<sup>18</sup>. Wycena początkowa dotyczy pierwszego wprowadzenia wartości niematerialnych i prawnych do ewidencji księgowej.

Ujęcie wartości niematerialnych i prawnych w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym wynika z dwóch zasadniczych przesłanek. Po pierwsze, wartości te muszą zapewniać, z dużym prawdopodobieństwem, osiągnięcie przez jednostkę przyszłych korzyści ekonomicznych, tj. wpływ środków pieniężnych (lub ich ekwiwalentów) albo możliwość ograniczenia wydatkowania środków pieniężnych. Po drugie, musi istnieć możliwość wiarygodnego ustalenia ceny ich nabycia lub kosztu wytworzenia. W tym kontekście cena historyczna (koszt historyczny) stanowi łączną kwotę aktywów pieniężnych (lub ich ekwiwalent), jaką jednostka gospodarcza płaci za pozyskanie aktywów po to, by sprawować nad nimi kontrolę i w przyszłości uzyskać korzyści ekonomiczne<sup>19</sup>.

Kosztowy model wyceny początkowej wartości niematerialnych obowiązuje zarówno w polskim prawie bilansowym, jak i w MSSF. Ponadto i jedno, i drugie regulacje prawne, uzależniają procedurę ustalania wartości początkowej zasobów niematerialnych od sposobu ich pozyskania. Nabyte odpłatnie wartości niematerialne i prawne wycenia się według ceny nabycia, która obejmuje:

- cenę zakupu (łącznie z cłami importowymi i niepodlegającymi odliczeniu, zawartymi w cenie podatkami), pomniejszoną o opusty handlowe i rabaty;
- koszty bezpośrednio związane z zakupem i przystosowaniem składnika aktywów do użytkowania;

---

<sup>16</sup> Wewnętrzna wartość firmy stanowi różnicę między wartością bilansową przedsiębiorstwa a jego wartością ekonomiczną, będącą odzwierciedleniem wartości przedsiębiorstwa w opinii zainteresowanych inwestorów.

<sup>17</sup> J. Hejnar, I. Kulis: *Podstawy wyceny w rachunkowości*, [w:] *Podstawy rachunkowości. Aspekty teoretyczne i praktyczne*, red. B. Micherda, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2010, s. 106.

<sup>18</sup> J. Turyna: *Wartości niematerialne i ich wycena w świetle standardów rachunkowości amerykańskiej (US GAAP) oraz Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)*, [www.e-finanse.com/artykuly/39.pdf](http://www.e-finanse.com/artykuly/39.pdf).

<sup>19</sup> *Ibidem*.

- możliwe do bezpośredniego przyporządkowania koszty finansowania zewnętrznego (jeżeli występują)<sup>20</sup>.

Zgodnie z MSR 38, powyższy sposób wyceny początkowej obowiązuje w stosunku do składników wartości niematerialnych nabytych odpłatnie w drodze oddzielnej transakcji.

Jeżeli jednostka podlegająca przepisom UoR nabędzie nieodpłatnie (np. w drodze darowizny) prawo majątkowe, powinna je wycenić w wartości godziwej, czyli w kwocie, za jaką mogłoby ono zostać wymienione w formie transakcji rynkowej pomiędzy zainteresowanymi, dobrze poinformowanymi i niepowiązanymi (osobowo ani kapitałowo) stronami. W warunkach rynkowych wartość godziwą stanowi cena sprzedaży netto takiego samego lub podobnego prawa. W sytuacji natomiast, gdy obrót danym składnikiem występuje sporadycznie i nie jest możliwe ustalenie aktualnej ceny rynkowej, jednostka musi sama w inny sposób ustalić jego wartość godziwą.

W ewidencji prowadzonej zgodnie z MSSF, wartość godziwa może być podstawą wyceny pozycji wartości niematerialnych w trzech przypadkach:

- nabycia składnika w transakcji połączenia jednostek gospodarczych,
- nabycia w drodze wymiany za inne aktywa (pieniężne lub niepieniężne),
- nabycia w drodze dotacji rządowej.

Jeżeli transakcja wymiany aktywów nie ma znaczenia handlowego<sup>21</sup> lub nie można wiarygodnie ustalić wartości godziwej żadnego z nich, wartość początkową nabytego składnika wartości niematerialnych ustala się w wysokości wartości bilansowej aktywów przekazanych<sup>22</sup>. MSSF dopuszczają także, aby pozycje wartości niematerialnych nabyte w drodze dotacji rządowych (nieodpłatnie lub za symboliczną opłatę) wyceniane były w wartości nominalnej, powiększonej o koszty bezpośrednio związane z przystosowaniem składnika aktywów do użytkowania<sup>23</sup>.

W przypadku wytworzenia we własnym zakresie składnika wartości niematerialnych (prace rozwojowe), jego wartość początkową stanowi koszt wytworzenia. Zgodnie z MSR 38, koszt ten obejmuje wszystkie nakłady, które mogą być bezpośrednio przyporządkowane czynnościom tworzenia, produkcji i przystosowania składnika wartości nie-

---

<sup>20</sup> Ustawa o rachunkowości..., art. 28 ust. 1 pkt 1 oraz MSR 38 *Wartości niematerialne...*, par. 27 i 30. Zasady uwzględniania w cenie nabycia kosztów finansowania zewnętrznego określa MSR 23 *Koszty finansowania zewnętrznego*, [w:] *Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1126/2008...*

<sup>21</sup> Transakcja wymiany ma treść ekonomiczną, jeżeli:

- a) konfiguracja (ryzyko, czas i kwota) przepływów pieniężnych związanych z otrzymanym składnikiem aktywów różni się od konfiguracji przepływów pieniężnych związanych z wydanym składnikiem aktywów lub
- b) wartość charakterystyczna dla jednostki gospodarczej w części działalności, na którą wpływ miała transakcja zmienia się w wyniku transakcji wymiany oraz
- c) różnica między wartościami w punktach a) i b) jest znacząca w porównaniu z wartością godziwą wymienianych składników (MSR 38 *Wartości niematerialne...*, par. 46).

<sup>22</sup> MSR 38 *Wartości niematerialne...*, par. 45.

<sup>23</sup> *Ibidem*, par. 44. Zob. szerzej. MSR 20 *Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej*, [w:] *Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1126/2008...*

materialnych do użytkowania<sup>24</sup>. Analogiczne sformułowanie zawiera UoR, wskazująca, że elementami kosztu wytworzenia składnika aktywów trwałych są:

- koszty bezpośrednio związane z jego wytworzeniem i uzasadniona część kosztów pośrednich,
- koszty przystosowania do użytkowania oraz
- koszty obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu finansowania tego składnika<sup>25</sup>.

Szczególne zasady wyceny początkowej obowiązują natomiast w stosunku do nabytej wartości firmy. W myśl UoR, jej wartość początkową stanowi różnica między ceną nabycia określonej jednostki lub zorganizowanej jej części a niższą od niej wartością godziwą przejętych aktywów netto<sup>26</sup>, przy czym przez pojęcie tych ostatnich należy rozumieć wartość przejętych przez jednostkę aktywów, pomniejszoną o przejęte wraz z nimi zobowiązania. Odmienne kwestię tę regulują MSSF. Zawarte tam przepisy wskazują, iż wartość firmy przejęta w transakcji połączenia jednostek gospodarczych odpowiada zapłacone dokonanej przez jednostkę przejmującą w zamian za oczekiwane przyszłe korzyści ekonomiczne z aktywów, które nie mogą być pojedynczo zidentyfikowane oraz odrębnie ujęte<sup>27</sup>.

Zgodnie z UoR, wartość początkowa wartości niematerialnych i prawnych nie ulega zwiększeniu; nie podlegają one ani ulepszeniu, ani aktualizacji wyceny. Natomiast MSR 38, aczkolwiek w stosunkowo rzadkich przypadkach, dopuszcza, aby nakłady poniesione przez jednostkę po początkowym ujęciu nabytego lub wytworzonego składnika wartości niematerialnych zwiększały – odpowiednio – cenę jego nabycia bądź koszt wytworzenia<sup>28</sup>.

### **Wycena bilansowa wartości niematerialnych i prawnych**

Wycena bilansowa wartości niematerialnych i prawnych, przeprowadzana na koniec każdego roku obrotowego, ma na celu ustalenie ich wartości netto. Wraz z upływem czasu zmienia się bowiem wartość księgowa użytkowanych składników. Wartość początkową wartości niematerialnych i prawnych zmniejszają:

- odpisy umorzeniowe,
- odpisy z tytułu (trwałej) utraty wartości.

Odpisy umorzeniowe odzwierciedlają zmniejszenie wartości aktywów trwałych na skutek ich ekonomicznego zużycia. Wynika ono z jednej strony z postępu technicznego, a z drugiej – z warunków prawnych, związanych np. z okresem posiadania przez jednostkę określonych praw. Forma niematerialna tej grupy aktywów sprawia, że nie podlegają one zużyciu fizycznemu. Umorzenie odniesione w koszty działalności nosi nazwę amortyzacji.

<sup>24</sup> MSR 38 *Wartości niematerialne...*, par. 66.

<sup>25</sup> Por. *Ustawa o rachunkowości...*, art. 28 ust. 3 i 8.

<sup>26</sup> *Ibidem*, art. 33 ust. 4.

<sup>27</sup> MSSF 3 *Połączenia jednostek gospodarczych...*, par. 52.

<sup>28</sup> MSR 38 *Wartości niematerialne...*, par. 20.

Ustawa o rachunkowości obliguje do amortyzowania wszystkich tytułów zaliczanych do wartości niematerialnych i prawnych<sup>29</sup>. W związku z tym w momencie wprowadzenia danej pozycji wartości niematerialnych i prawnych do ewidencji księgowej jednostka ma obowiązek określić okres jej użytkowania albo stawkę i metodę amortyzacji. W odniesieniu do wartości firmy i kosztów zakończonych prac rozwojowych ustawodawca nakazuje zastosowanie metody liniowej i określa maksymalny okres amortyzacji. Prawa majątkowe można natomiast amortyzować dowolną metodą, z tym że okres amortyzacji musi być taki sam jak okres użytkowania tych praw.

Bardziej realistyczna koncepcja zawarta jest w MSSF, które zakładają istnienie takich aktywów, w stosunku do których nie istnieje żadne dające się przewidzieć ograniczenie okresu, w którym można spodziewać się, że będą one generowały jednostce gospodarczej wpływy pieniężne netto. Te, charakteryzujące się nieokreślonym okresem użytkowania, składniki wartości niematerialnych oraz wartość firmy nie podlegają amortyzacji<sup>30</sup>. Amortyzuje się natomiast wartości niematerialne o określonym okresie użytkowania, przy czym wartością podlegającą amortyzacji powinna być wartość początkowa pomniejszona o możliwą do odzyskania wartość końcową danego składnika<sup>31</sup>, zaś metoda amortyzacji powinna odzwierciedlać sposób konsumowania korzyści ekonomicznych osiągniętych z posiadanego zasobu. Z tego powodu zarówno okresy, jak i metody amortyzacji powinny być weryfikowane co najmniej na koniec każdego roku obrotowego.

Warunkiem prawidłowej wyceny bilansowej wartości niematerialnych i prawnych jest również dokonywanie odpisów aktualizujących w sytuacji, gdy wartość księgową danej pozycji istotnie różni się od jej wartości ekonomicznej. Zgodnie z UoR, jednostka uzyskuje prawo do dokonania odpisu aktualizującego z tytułu trwałej utraty wartości wówczas, gdy istnieje duże prawdopodobieństwo, że kontrolowany przez nią składnik wartości niematerialnych i prawnych nie przyniesie w przyszłości, w znaczącej części lub w całości, przewidywanych korzyści ekonomicznych<sup>32</sup>. W takiej sytuacji odpis aktualizujący, będący narzędziem realizacji zasady ostrożnej wyceny, powinien doprowadzić wartość składnika, wynikającą z ksiąg rachunkowych, do ceny sprzedaży netto, a w przypadku jej braku – do ustalonej w inny sposób wartości godziwej.

Jednostki sporządzające sprawozdania finansowe, zgodnie z wymogami MSSF, zobowiązane są natomiast do utworzenia odpisu aktualizującego wtedy, gdy wartość bilansowa składnika wartości niematerialnych przewyższa jego wartość odzyskiwalną (ustaloną jako wyższa z dwóch wartości: handlowej i użytkowej). Odpis aktualizujący winien być równy tej nadwyżce, zaś ocenę przesłanek świadczących o istnieniu utraty wartości

<sup>29</sup> Ustawa o rachunkowości..., art. 33 ust. 1 i 3 oraz art. 44b ust. 10.

<sup>30</sup> MSR 38 *Wartości niematerialne...*, par. 107 oraz MSSF 3 *Połączenia jednostek gospodarczych...*, par. 55.

<sup>31</sup> MSR 38 *Wartości niematerialne...*, par. 101.

<sup>32</sup> Ustawa o rachunkowości..., art. 28 ust. 7.

należy przeprowadzać na każdy dzień bilansowy<sup>33</sup>. Testować na utratę wartości należy także zasoby niematerialne o nieokreślonym okresie użytkowania.

Stosując podejście historyczne, polski ustawodawca wymaga, aby wartości niematerialne i prawne wyceniać na dzień bilansowy w wartości początkowej pomniejszonej o dokonane odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe i odpisy z tytułu trwałej utraty wartości<sup>34</sup>. MSSF wskazują natomiast dwa alternatywne modele wyceny bilansowej wartości niematerialnych:

- model kosztowy oraz
- model wartości przeszacowanej.

W modelu kosztowym składniki wartości niematerialnych, po początkowym ujęciu, wykazuje się w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia pomniejszonym o umorzenie i łączną kwotę odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości<sup>35</sup>. Ten wariant wyceny jest więc dalece zbieżny z przepisami UoR.

Z kolei w modelu wartości przeszacowanej, po początkowym ujęciu pozycji wartości niematerialnych jako składnika aktywów, którego wartość godziwą można wiarygodnie ustalić, pozycję taką wykazuje się w wartości przeszacowanej. Stanowi ją wartość godziwa na dzień przeszacowania, pomniejszona o kwotę późniejszego umorzenia i późniejszych odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości<sup>36</sup>.

Celem przeszacowania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia pozycji wartości niematerialnych do wartości godziwej jest urealnienie ich wartości. Dlatego, zgodnie z wymogami MSSF, przeszacowanie należy przeprowadzać na tyle regularnie, aby wartość bilansowa nie różniła się w sposób istotny od wartości, która zostałaby ustalona przy zastosowaniu wartości godziwej na dzień bilansowy. W praktyce może to oznaczać, iż niektóre pozycje wartości niematerialnych jednostka powinna przeszacowywać corocznie, a inne np. co trzy lub pięć lat. Jednakże równocześnie z przeszacowaniem określonego składnika wartości niematerialnych należy dokonać przeszacowania całej grupy wartości, do której ten składnik należy. Ma to na celu uniknięcie selektywnego przeszacowania aktywów, a więc wykazania w sprawozdaniu finansowym kwot, które byłyby mieszaniną cen nabycia oraz kosztów wytworzenia i wartości godziwych ustalonych na różne dni.

Na koniec podkreślić należy, iż dla całej grupy wartości niematerialnych, czyli zbioru aktywów o podobnym charakterze i sposobie użytkowania w działalności jednostki<sup>37</sup>, jednostka gospodarcza zobowiązana jest stosować jednakowe zasady wyceny. Wybór modelu wyceny bilansowej wartości niematerialnych MSR 38 pozostawia w gestii kierownictwa jednostki, wskazując jedynie, iż ustalenie wartości godziwej musi opierać się na odniesie-

<sup>33</sup> Zob. szerzej: MSR 36 *Utrata wartości aktywów* [w:] *Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1126/2008...*

<sup>34</sup> *Ustawa o rachunkowości...*, art. 28 ust. 1 pkt 1.

<sup>35</sup> MSR 38 *Wartości niematerialne...*, par. 74.

<sup>36</sup> *Ibidem*, par. 75.

<sup>37</sup> *Ibidem*, par. 119.



niu do aktywnego rynku. Jeżeli zatem aktywny rynek na daną grupę wartości niematerialnych nie istnieje, nie jest możliwe zastosowanie modelu wartości przeszacowanej.

## Podsumowanie

Przeprowadzona analiza zasad wyceny księgowej zawartych w Ustawie o rachunkowości i w Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej świadczy o braku pełnej spójności między zawartymi w nich wymogami. MSR 38 zawiera precyzyjną definicję wartości niematerialnych, zaś UoR podaje ich otwarty katalog, traktując jednocześnie wartość firmy tak samo jak inne tytuły wartości niematerialnych i prawnych. Wyceny początkowej tej grupy aktywów trwałych – co do zasady – należy dokonywać według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia. W tym zakresie nie występują istotne różnice między analizowanymi regulacjami. Rozbieżności dotyczą wyceny wartości niematerialnych i prawnych na dzień bilansowy. O ile bowiem UoR bezwzględnie wymaga zastosowania do wyceny bilansowej modelu kosztowego, o tyle MSSF uznaniu jednostki pozostawiają, czy taki model zastosuje. Jako alternatywę MSR 38 wskazuje model wartości przeszacowanej.

## Literatura

- Gmytrasiewicz M., Karmańska A.: *Rachunkowość finansowa*, Difin, Warszawa 2002.
- Hejnar J., Kulis I.: *Podstawy wyceny w rachunkowości*, [w:] *Podstawy rachunkowości. Aspekty teoretyczne i praktyczne*, red. B. Micherda, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2010.
- Ignatowski R.: *Czym jest wartość firmy*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej” 1992, nr 21.
- Kuzior A.: *Wartości niematerialne i prawne*, [w:] *Rachunkowość finansowa z uwzględnieniem MSSF*, red. Z. Messner, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2007.
- Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r. przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady*, Dz.Urz. UE PL L320 z 29.11.2008 z późn. zm.
- Turyńska J.: *Wartości niematerialne i ich wycena w świetle standardów rachunkowości amerykańskiej (US GAAP) oraz Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)*, [www.e-finanse.com/artykuly/39.pdf](http://www.e-finanse.com/artykuly/39.pdf).
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U 2009, nr 152, poz. 1223 z późn. zm.
- Założenia koncepcyjne sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych*, [w:] *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) obejmujące Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR) oraz Interpretacje według stanu na dzień 1 stycznia 2007 r.*, t. 1, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2007.

dr Dorota Anna Mikulska  
Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II  
Wydział Nauk Społecznych  
Instytut Ekonomii i Zarządzania

### **Streszczenie**

Artykuł przedstawia zasady wyceny księgowej składników wartości niematerialnych i prawnych. Rozpoczyna go omówienie istoty i zakresu wartości niematerialnych i prawnych, gdyż prawidłowa kwalifikacja składników majątkowych warunkuje właściwy ich pomiar. W kolejnych punktach przedstawiono zasady wyceny początkowej oraz wyceny bilansowej składników wartości niematerialnych i prawnych, wynikające z przepisów Ustawy o rachunkowości oraz Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej.

### **ACCOUNTING VALUATION OF INTANGIBLE AND LEGAL VALUES**

#### **Summary**

The article presents the rules of accounting valuation of intangible and legal values components. It begins from description of the essence and scope of intangible and legal values because proper qualification of the property components determines its appropriate measurement. The next points show the principles of initial and balance valuation of intangible and legal values components following from the rules of the Accounting Act and International Financial Reporting Standards.