ZESZYTY NAUKOWE UNIWERSYTETU SZCZECIŃSKIEGO
NR 761 FINANSE, RYNKI FINANSOWE, UBEZPIECZENIA NR 60 2013

EWA RADAWIECKA

OKRES UŻYTKOWANIA A WYCENA BILANSOWA WARTOŚCI NIEMATERIALNYCH WEDŁUG STANDARDÓW MIĘDZYNARODOWYCH

Słowa kluczowe: wartości niematerialne, wycena, okres użytkowania, utrata wartości aktywów

Keywords: intangible assets, valuation, usufruct period, impairment of asset

Klasyfikacja JEL: G32

Wprowadzenie

Składnik aktywów jest zasobem pozostającym pod kontrolą jednostki w wyniku zdarzeń zaistniałych w przeszłości, z którego według przewidywań jednostka gospodarcza osiągnie w przyszłości korzyści ekonomiczne[1]. Składnik wartości niematerialnych to możliwy do zidentyfikowania[2] niepieniężny składnik aktywów, nieposiadający postaci fizycznej[3]. Jednym z czynników mających wpływ na sposób wyceny i ujęcia w księgach rachunkowych składnika wartości niematerialnych jest jego okres użytkowania. Okres użytkowania jest[4]:

- przedziałem czasu, w którym według przewidywań dany składnik będzie dostępny do użytkowania przez jednostkę gospodarczą lub
- liczbą jednostek produkcji lub podobnych jednostek, które według przewidywań jednostka uzyska z danego składnika aktywów.

Pierwotnie standardy przyjmowały, że okres użytkowania składnika wartości niematerialnych jest zawsze określony. Obecnie przyjmuje się założenie, że niektóre składniki wartości niematerialnych posiadają nieokreślony okres użytkowania[5]. *Międzynarodowy*

---

[1] *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej według stanu na dzień 1 stycznia 2011 r., część A, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce*, Warszawa 2011, s. 1023.

[2] E. Radawiecka: *Warunki wyodrębnienia wartości niematerialnych według standardów międzynarodowych*, [w:] *Czas na pieniądz*, red. D. Zarzecki, Zeszyty Naukowe, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2012.

[3] *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej...*, s. 1024.

[4] *Ibidem*, s. 1018.

[5] *Ibidem*, s. 1019.

Standard Rachunkowości 38 Wartości niematerialne wprowadza zatem podział okresu użytkowania wartości niematerialnych na określony i nieokreślony[6]. Z tego tytułu istnieją różnice w sposobie wyceny bieżącej i bilansowej składników wartości niematerialnych o określonym i nieokreślonym okresie użytkowania.

Wycena wartości niematerialnych o określonym okresie użytkowania

Okres użytkowania stanowi podstawę do przyjęcia sposobu ewidencji w księgach rachunkowych składnika wartości niematerialnych. Jednostka gospodarcza ocenia, czy okres użytkowania składnika wartości niematerialnych jest określony czy nieokreślony. Składniki wartości niematerialnych o określonym okresie użytkowania podlegają amortyzacji. W przypadku, gdy okres użytkowania jest określony, należy oszacować jaka jest jego długość bądź określić liczbę jednostek produkcji lub podobnych jednostek tworzących ten okres[7].

Długość okresu użytkowania determinuje wiele czynników, obejmujących między innymi:

- oczekiwane wykorzystanie składnika aktywów przez jednostkę gospodarczą,
- określenie czy składnik mógłby być wydajnie zarządzany przez inny zespół kierowniczy,
- typowe cykle produkcyjne lub usługowe dla danego składnika wartości niematerialnych,
- powszechnie dostępne informacje na temat szacunkowych okresów użytkowania aktywów o podobnym charakterze, użytkowanych w podobny sposób,
- utrata przydatności z przyczyn natury technicznej, technologicznej, handlowej lub innej,
- stabilność branży, w której dany składnik jest wykorzystywany i zmiany popytu na produkty wytwarzane lub usługi świadczone z zastosowaniem tego składnika aktywów,
- przewidywane działania konkurentów i potencjalnych konkurentów,
- poziom późniejszych nakładów, niezbędnych do uzyskania oczekiwanych przyszłych korzyści ekonomicznych ze składnika aktywów oraz możliwości i zamiar zapewnienia przez jednostkę gospodarczą takiego poziomu tych nakładów,
- okres sprawowania kontroli nad składnikiem aktywów oraz ograniczenia prawne i do nich podobne, odnoszące się do użytkowania składnika aktywów,
- uzależnienie okresu użytkowania składnika aktywów od okresu użytkowania innych aktywów jednostki gospodarczej[8].

[6] *Ibidem*, s. 1041.
[7] *Ibidem*, s. 1041.
[8] *Ibidem*, s. 1042.

Okres użytkowania składnika aktywów niematerialnych, który wynika z tytułów umownych lub innych tytułów prawnych nie może przekraczać okresu tych tytułów, lecz może być krótszy. Na okres użytkowania mają wpływ dwie grupy czynników: ekonomiczne i prawne. Czynniki ekonomiczne określają okres, w którym będą osiągane przez jednostkę korzyści ekonomiczne. Czynniki prawne mogą ograniczać czas, w ciągu którego jednostka kontroluje dostęp do tych korzyści. Okresem użytkowania jest krótszy spośród okresów określonych przez te czynniki.

Składniki wartości niematerialnych o określonym okresie użytkowania podlegają amortyzacji. Stanowi ona odzwierciedlenie planowanej utraty wartości tych składników. Wartość składnika aktywów rozkłada się równomiernie na przestrzeni okresu jego używania. Amortyzację rozpoczyna się w momencie, gdy składnik aktywów jest gotowy do użycia, czyli znajduje się w miejscu i stanie umożliwiającym użytkowanie go zgodnie z zamierzonym celem jego nabycia.

Przyjęta metoda amortyzacji powinna odzwierciedlać sposób konsumowania przyszłych korzyści ekonomicznych osiąganych ze składnika aktywów przez jednostkę. Do systematycznego rozłożenia wartości podlegającej amortyzacji składnika aktywów można zaliczyć metodę liniową, degresywną oraz metodę opartą na jednostkach produkcji. Przyjętą metodę stosuje się w sposób ciągły w kolejnych okresach. Podlega ona weryfikacji przynajmniej na koniec każdego roku obrotowego. Jeżeli nastąpiła zmiana oczekiwanego sposobu czerpania korzyści ekonomicznych pochodzących z danego składnika aktywów, należy zmienić metodę amortyzacji tak, aby odzwierciedlić tę zmianę. Są to tak zwane zmiany wartości szacunkowych, które określa się zgodnie z MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów.*

Wycena wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania

Okres użytkowania można uznać za nieokreślony, gdy z analizy wszystkich istotnych czynników wynika, że nie istnieje żadne dające się przewidzieć ograniczenie czasu, w którym można spodziewać się, że składnik aktywów będzie generował w jednostce gospodarczej wpływy pieniężne netto dla jednostki[9]. Składniki wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania nie podlegają amortyzacji. Utrata wartości tych składników nie może być zatem planowana i systematycznie rozliczana. W tym przypadku jednostka ma obowiązek przeprowadzenia testu na utratę wartości składnika wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania. Test przeprowadza się corocznie oraz za każdym razem, kiedy istnieją przesłanki, że nastąpiła utrata wartości tego składnika porównując jego wartość odzyskiwalną z jego wartością bilansową. Nadwyżkę wartości bilansowej nad wartością odzyskiwalną ujmuje się jako odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości. Sposób, w jaki jednostka gospodarcza weryfikuje wartości bilansowe aktywów,

[9] *Ibidem*, s. 377.

jak ustala wartość odzyskiwalną składnika aktywów i kiedy ujmuje się lub odwraca odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości określa *Międzynarodowy standard rachunkowości 36 Utrata wartości aktywów.*

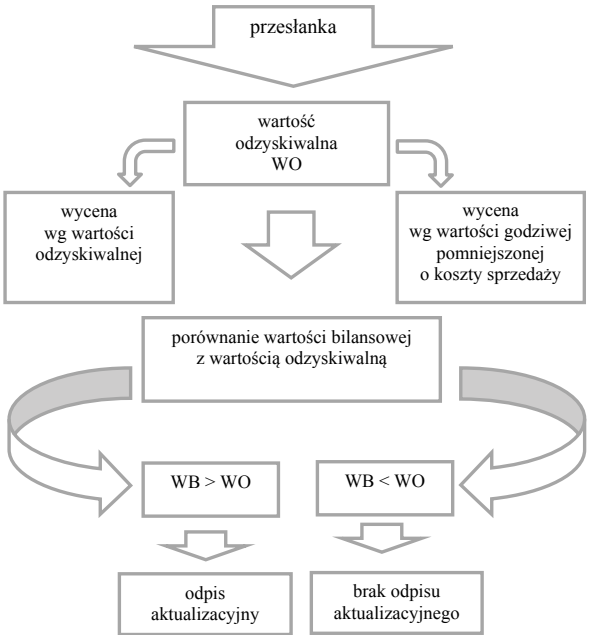
Standard MSR 36 zawiera generalną zasadę stanowiącą, iż na każdy dzień bilansowy jednostka powinna sprawdzić czy istnieją przesłanki wskazujące na możliwość utraty wartości przez aktywa podlegające temu standardowi. Lista przesłanek obejmuje przesłanki pochodzące z zewnętrznych i wewnętrznych źródeł informacji. Na każdy dzień bilansowy kierownictwo jednostki powinno przeanalizować następujące pytania[10]:

- czy utrata wartości rynkowej danego składnika aktywów odnotowana w ciągu okresu jest znacznie większa od utraty, której można się było spodziewać w wyniku upływu czasu i zwykłego użytkowania?
- czy w ciągu okresu nastąpiły lub nastąpią w niedalekiej przyszłości znaczące i niekorzystne dla jednostki gospodarczej zmiany o charakterze technologicznym, rynkowym, gospodarczym lub prawnym w otoczeniu, w którym jednostka gospodarcza prowadzi działalność lub też na rynkach, na które dany składnik aktywów jest przeznaczony?
- czy w ciągu okresu nastąpił wzrost rynkowych stóp procentowych lub innych rynkowych stóp zwrotu z inwestycji i prawdopodobne jest, że wzrost ten wpłynie na stopę dyskontową stosowaną do wyliczenia wartości użytkowej 2) danego składnika aktywów i istotnie obniży wartość odzyskiwalną 3) składnika aktywów?
- czy wartość bilansowa aktywów netto jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe jest wyższa od ich rynkowej kapitalizacji?
- czy istnieją dowody na to, że nastąpiła utrata przydatności danego składnika aktywów?
- czy nastąpiło fizyczne uszkodzenie danego składnika?
- czy w ciągu okresu nastąpiły lub też prawdopodobne jest, że w niedalekiej przyszłości nastąpią, znaczące i niekorzystne dla jednostki gospodarczej zmiany dotyczące zakresu lub sposobu, w jaki dany składnik aktywów jest aktualnie użytkowany lub – zgodnie z oczekiwaniami – będzie użytkowany? Do takich zmian zalicza się plany zaniechania działalności lub restrukturyzacji działalności, do której dany składnik należy, lub plany zbycia tego składnika aktywów przed uprzednio przewidzianym terminem, oraz
- czy dostępne są dowody pochodzące ze sprawozdawczości wewnętrznej świadczące o tym, że ekonomiczne wyniki danego składnika aktywów są lub w przyszłości będą gorsze od oczekiwanych?

[10] M. Frendzel: *Adaptacja MSR w polskiej rachunkowości – MSR 36 Utrata wartości aktywów i MSSF 5 Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana (cz. 1)*, Przegląd podatkowy http://e-rachunkowosc.pl/artykul.php?view=74 (27.02.2013).

Podanie odpowiedzi negatywnych na wszystkie powyższe pytania oznacza, że nie ma podstaw do przeprowadzenia analizy na utratę wartości (utrata wartości nie nastąpiła), chyba że podmiot dostrzega inne, niewymienione czynniki wskazujące na prawdopodobną utratę wartości. Listę przesłanek należy traktować jako pewnego rodzaju niezbędne minimum, które należy rozpatrzyć na każdy dzień bilansowy. Zaistnienie przesłanki jest jedynie sygnałem wskazującym na taką możliwość. Podmiot zobowiązany jest do przeprowadzenia dalszej analizy weryfikującej czy nastąpiła utrata wartości, czyli testu na utratę wartości.

Obok konieczności analizy czy wystąpiły przesłanki sugerujące utratę wartości, standard wprowadza specyficzne wymagania dla trzech grup aktywów – wartości firmy, wartości niematerialnych bez określonego okresu użytkowania oraz wartości niematerialnych, które nie są jeszcze dostępne do użytkowania. Dla tych pozycji jednostka powinna przeprowadzać test na utratę wartości corocznie, niezależnie od tego czy wystąpiły przesłanki utraty wartości. Etapy przeprowadzenia testu na utratę wartości prezentuje rysunek 1.



Rysunek 1. Test na utratę wartości aktywów

Źródło: opracowanie własne.

Test na utratę wartości firmy, wartości niematerialnych bez określonego okresu użytkowania oraz wartości niematerialnych, które nie są jeszcze dostępne do użytkowania – jednostka może wykonywać w dowolnym terminie w ciągu roku, pod warunkiem, iż będzie realizować go corocznie w tym samym okresie.

Okres użytkowania składnika wartości niematerialnych, który nie jest amortyzowany weryfikuje się w każdym okresie sprawozdawczym w celu ustalenia czy zdarzenia i okoliczności nadal potwierdzają ocenę, ze okres użytkowania jest nieokreślony. W przypadku uznania zmiany okresu użytkowania z nieokreślonego na określony ujmuje się to jako zmianę wartości szacunkowych[11].

Podsumowanie

Ustawa o rachunkowości nie wyodrębnia pojęcia nieokreślony okres użytkowania. Przyjmuje założenie, że amortyzacją objęte są wszystkie składniki wartości niematerialnych i prawnych[12]. Nie istnieje zatem obowiązek przeprowadzenia testu na trwałą utratę wartości składników wartości niematerialnych.

Odpis amortyzacyjny od wartości niematerialnych według standardów międzynarodowych i według ustawy o rachunkowości ustala się na tej samej zasadzie. Amortyzacja musi zapewniać planowe, systematyczne rozłożenie początkowej wartości niematerialnej. Nalicza się ją od wartości początkowej pomniejszonej o wartość końcową. Stawka amortyzacyjna jest uzależniona od okresu użytkowania wartości niematerialnej.

Zgodnie z ustawą o rachunkowości, moment rozpoczęcia amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych nie może być wcześniejszy niż moment przyjęcia ich do użytkowania. W praktyce zazwyczaj jest to miesiąc następujący po miesiącu przyjęcia danego składnika do użytkowania. MSR 40 nakazuje rozpocząć amortyzację wartości niematerialnych o określonym okresie użytkowania w momencie, gdy wartość niematerialna jest gotowa do używania.

Ustawa o rachunkowości przewiduje jednak sytuację, że kontrolowany przez jednostkę składnik aktywów nie przyniesie w przyszłości, w znaczącej części lub w całości, przewidywanych korzyści ekonomicznych, co uzasadnia dokonanie odpisu aktualizującego, doprowadzającego wartość składnika aktywów wynikającą z ksiąg rachunkowych do ceny sprzedaży netto[13].

Literatura

Frendzel M.: *Adaptacja MSR w polskiej rachunkowości – MSR 36 Utrata wartości aktywów i MSSF 5 Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana (cz.1)*, Przegląd podatkowy, http://e-rachunkowosc.pl/artykul.php?view=74.

Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej według stanu na dzień 1 stycznia 2011r., część A, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2011.

[11] Zgodnie z MSR 8 Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów (s. 382).

[12] Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o *rachunkowości*, tekst jednolity, DzU z 2009 r. nr 152, poz. 1223 z późn. zm., art. 33.

[13] *Ibidem*, art. 28 ust. 4.

Radawiecka E.: *Warunki wyodrębnienia wartości niematerialnych według standardów międzynarodowych*, [w:] *Czas na pieniądz*, red. D. Zarzecki, Zeszyty Naukowe, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2012.

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o *rachunkowości*, tekst jednolity, DzU 2009, nr 152, poz. 1223 z późn. zm.

dr Ewa Radawiecka
Politechnika Koszalińska
Wydział Nauk Ekonomicznych
Katedra Rachunkowości

Streszczenie

Celem artykułu jest wskazanie na różnice w sposobie wyceny bieżącej i bilansowej składników wartości niematerialnych według standardów międzynarodowych. Międzynarodowe Standardy Rachunkowości uzależniają sposób wyceny wartości niematerialnych od okresu jego użytkowania. Z tego punktu widzenia wartości niematerialne dzieli się na składniki o określonym i nieokreślonym okresie użytkowania. Składniki o określonym okresie użytkowania podlegają systematycznym odpisom amortyzacyjnym. Wartości niematerialne, dla których przyjmuje się nieokreślony okres ich użytkowania, podlegają wycenie poprzez poddanie ich testowi na trwałą utratę wartości.

USUFRUCT PERIOD VS. BALANCE SHEET VALUATION OF INTANGIBLE ASSETS ACCORDING TO INTERNATIONAL STANDARDS

Summary

This article presents differences between the method of current and balance sheet valuation of intangible assets according to the international standards. International accounting standards make the method of valuation of intangible assets conditional upon the length of usufruct (use). From that perspective, intangibles can be divided into specified and unspecified usufruct period. Intangibles with a specified usufruct period are subject to a systematic depreciation deduction. Intangibles with an unspecified usufruct period are subject to valuation for an impairment test.