

**Vladimir Berezovskij**  
**Veronika Gurko**

Białoruski Państwowy Uniwersytet Ekonomiczny

## **AKTYWA NIEMATERIALNE – PROBLEMY EWIDENCJI UTRATY WARTOŚCI W RACHUNKOWOŚCI PRZEDSIĘBIORSTW W REPUBLICIE BIAŁORUSI**

Jednym z niezbędnych warunków honorowania majątku i zobowiązań w sprawozdawczości finansowej jest możliwość ich finansowej wyceny. W ostatnich latach w Republice Białorusi (RB), w miarę tworzenia odpowiedniej bazy ustawodawczej, która określa podstawę prawną wykorzystania własności intelektualnej w praktyce gospodarczej przedsiębiorstw w charakterze aktywów niematerialnych, podjęto wiele konkretnych działań.

Do najbardziej znaczących dokumentów, regulujących tryb wyceny aktywów niematerialnych w celu przyjęcia danych obiektów do rachunkowości i przedstawienia ich w sprawozdawczości, należy zaliczyć np.:

- Ustawę RB o rachunkowości i sprawozdawczości z dnia 25 czerwca 2001 r.,
- przepisy o rachunkowości aktywów niematerialnych, zatwierdzone Postanowieniem Ministerstwa Finansów RB z dnia 31 marca 2003 r. nr 48,
- instrukcję o rachunkowości aktywów niematerialnych, zatwierdzoną Postanowieniem Ministerstwa Finansów RB z dnia 9 lipca 2003 r. nr 1472, zalecenia metodologiczne dotyczące wyceny wartości i ewidencji przedmiotów własności intelektualnej w strukturze aktywów niematerialnych, zatwierdzone Zarządzeniami Państwowego Komitetu Patentowego RB z dnia 17 kwietnia 1998 r. nr 20, Ministerstwa Gospodarki RB z dnia 18 maja 1998 r. nr 41, Ministerstwa Finansów RB z dnia 20 kwietnia 1998 r. nr 109 i Państwowego Komitetu ds. Nauki i Technologii RB z dnia 22 kwietnia 1998 r. nr 75.

Zaletą nowych dokumentów jest uznanie obiektów aktywów niematerialnych za najważniejsze elementy polityki inwestycyjnej firmy, co pozwala na zastosowa-

nie do ich wyceny metody ekspertów, opartej na trzech klasycznych podejściach: wydatkowym, dochodowym i rynkowym.

Należy zauważyć, że specyfika natury ekonomicznej aktywów niematerialnych i ich adekwatna ocena szacunkowa powodują konieczność systemowego i kompleksowego podejścia do badania tego rodzaju aktywów. Szczególnie aktualne stają się te problemy w dziedzinie stosunków cywilnoprawnych, na styku ekonomiki i prawa.

Jak wiadomo, aspekty wyceny aktywów niematerialnych są przedstawione w dwóch międzynarodowych standardach rachunkowości: MSR 38 „Niematerialne aktywa” i MSR 36 „Utrata wartości aktywów”, w których zaleca się coroczne testowanie obiektów aktywów niematerialnych pod względem utraty ich wartości [*Slovar sovremennych...* 2002, s. 750].

Zdaniem autorów, do podstawowych trudności praktycznego stosowania przepisów danych standardów w części oceny utraty wartości obiektów aktywów niematerialnych należy przede wszystkim brak choćby przybliżonego wykazu przyczyn, z powodu których może nastąpić zarówno obniżenie wartości obiektów aktywów niematerialnych, jak i brak konkretnych zaleceń dotyczących ich określania.

W praktyce ewidencji krajowej przez pojęcie obniżenia wartości środków trwałych, w tym niematerialnych, tradycyjnie rozumie się ich zużycie. Jak wiadomo, zużycie to eksploatacyjne lub naturalne zużywanie się majątku trwałego, prowadzące do pogorszenia ich właściwości techniczno-produkcyjnych i zmniejszenia wartości początkowej (zużycie fizyczne), utrata ich wartości początkowej (ceny) przy zachowaniu poprzednich właściwości techniczno-produkcyjnych i stanu fizycznego na skutek zwiększenia wydajności pracy w odpowiednich dziedzinach produkcji społecznej oraz na skutek pojawienia się nowych technologii (zużycie moralne) [*Meždunarodnye standardy...* 1999, s. 185].

Podczas badania istoty środków trwałych autorzy doszli do wniosku, że o ile dla aktywów materialnych w większym stopniu charakterystyczne jest zużycie fizyczne, starzenie się funkcjonalne i ekonomiczne, o tyle dla aktywów niematerialnych charakterystyczna jest przede wszystkim utrata wartości ze względu na upływ czasu i skutek ich dezaktualizacji.

Przez pojęcie obniżenia wartości ze względu na upływ czasu należy rozumieć miarę wydatkowanego czasu według określonego normatywnie okresu, który jest wynikiem norm prawnych i warunków umów licencyjnych i może podlegać wycenie w procentach i jednostkach wartości. Obniżenie wartości ze względu na upływ czasu również nie jest bezpośrednio związane z ekonomicznym starzeniem się bądź dezaktualizacją aktywów niematerialnych. Zdaniem autorów, gdy kończy się termin ważności licencji na prawo wykorzystania wynalazku w określonym przedsiębiorstwie, nie oznacza to, że moralnie się on zestarzał i więcej nie może być (nie będzie) wykorzystany w innych przedsiębiorstwach i/lub w innych warunkach

będzie przynosić dochód. W rachunkowości obniżenie wartości ze względu na upływ czasu przedstawia się jako comiesięczny odpis amortyzacyjny.

Ostatnia redakcja przepisów o trybie naliczania amortyzacji środków trwałych i aktywów niematerialnych, zatwierdzonych Postanowieniem Ministerstwa Gospodarki RB, Ministerstwa Finansów RB, Ministerstwa Statystyki i Analiz RB, Ministerstwa Architektury i Budownictwa RB z dnia 24 stycznia 2003 r. nr 33/10/15/1 umożliwia przedsiębiorstwom wykorzystanie, obok metody liniowej, produkcyjnego i przyspieszonego sposobu amortyzacji. W warunkach dynamicznie rozwijającego się rynku i stale rosnącego wpływu nowoczesnych technologii oraz postępu naukowo-technicznego celowe jest – w odniesieniu do takich rodzajów obiektów aktywów niematerialnych, jak programowe zabezpieczenie (obiektu prawa autorskiego) i do wszystkich obiektów własności przemysłowej – stosowanie przyspieszonej metody naliczania amortyzacji, co zapewni terminowe odnowienie aktywów niematerialnych i zwrot środków pieniężnych zainwestowanych w dane obiekty.

Dezaktualizacja aktywów niematerialnych lub ich moralne starzenie się są trudniejsze do określenia niż cecha czasowa i wiążą się z pojawieniem się bardziej postępowych technologii oraz innych obiektów aktywów niematerialnych. Towarzyszy temu zmniejszenie zysku w produkcji oraz obniżenie dochodowości tych aktywów.

Należy zgodzić się ze stwierdzeniem, że obiekty aktywów niematerialnych mogą być uznane za moralnie zestarzałe w następujących sytuacjach [Chimičenko 2002, s. 34]:

- w razie uzyskania przez firmę z wydawnictw specjalistycznych (od specjalistów z danej dziedziny intelektualnej) informacji o tym, że zmieniła się i została udoskonalona technologia i korzystanie z danego obiektu będzie niecelowe ze względów ekonomicznych,
- jeśli dany obiekt przez dłuższy czas (załóżmy, że ponad 6 miesięcy) nie jest wykorzystywany w działalności przedsiębiorczej, nie może być wykorzystany w innej działalności, a także nie można go sprzedać,
- jeśli dany obiekt nie odpowiada już swojemu przeznaczeniu, a doprowadzenie go do normalnego stanu w celu dalszej eksploatacji spowoduje koszty większe niż jego wartość ostateczna.

W odróżnieniu od standardów międzynarodowych, które, jak zauważono wyżej, zalecają testowanie pod kątem utraty wartości w każdym okresie sprawozdawczym, w praktyce krajowej spisanie wartości niematerialnych aktywów wskutek ich dezaktualizacji jest procesem jednorazowym, co prowadzi do zdecydowanego zaniżenia wyniku finansowego.

W celu poprawy istniejących przepisów autorzy zalecają przeprowadzenie rocznego przeszacowania takich obiektów aktywów niematerialnych, jako zabezpieczenia programowego, a także wszystkich obiektów własności przemysłowej, co do których zachodzi duże prawdopodobieństwo utraty wartości.

W praktyce krajowej aktywa niematerialne są uznawane za przedmiot rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, co znalazło swoje odzwierciedlenie w prawie Republiki Białorusi. Jednakże w rachunkowości krajowej wciąż jeszcze istnieją nierozwiązane problemy w obszarze wyceny danych obiektów. Naszym zdaniem, w dalszej perspektywie przy opracowywaniu bazy normatywno-prawnej należy uwzględnić doświadczenia światowej praktyki rachunkowości i pozwolić firmom na coroczne kontrolowanie utraty wartości aktywów niematerialnych z wykorzystaniem zróżnicowanego podejścia ze względu na ich specyfikę.

## Literatura

- Meždunarodnye standardy finansovoj oščotnosti* 1999, izd. Askeri-Assa, Moskva 1999.  
*Slovar sovremennykh ekonomičeskich i pravovykh terminov*, red. V.N. Šimova, V.S. Kamenkova, Amalfea, Minsk 2002.  
Chimičenko G., *Vopros-otvet //Glavnyj buchalter*, „Promyšlennost” 2002, nr 1.

## NON MATERIAL ASSETS – PROBLEMS CONCERNING VALUE LOSS EVIDENCE IN BELARUSIAN REPUBLIC ACCOUNTANCY

### Summary

In practice, the non-material assets are known as an accountant course, which has impacted the law of Belarusian Republic.

However, in state accountancy there are still unsolved problems in the area of such objects valuation. In our opinion, in further perspective by compilation of law topics, there should be taken into account the experience of world accountancy practice, and the companies should be allowed to make yearly tests in the field of assets value non-material losses, by using differentiate approach including its specific subject.