

# Wartości niematerialne i prawne – ujmowanie i prezentacja



Redaktorzy naukowi  
**Teresa Cebrowska**  
**Waldemar Dotkuś**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2011

Senacka Komisja Wydawnicza

*Zdzisław Pisz* (przewodniczący)

*Andrzej Bąk, Krzysztof Jajuga, Andrzej Matysiak, Waldemar Podgórski,  
Mieczysław Przybyła, Aniela Styś, Stanisław Urban*

Recenzenci

*Waldemar Gos, Józef Pfaff*

Redaktor Wydawnictwa

*Agnieszka Flasińska*

Redaktor techniczny

*Barbara Łopusiewicz*

Korektor

*Dorota Pitulec*

Łamanie

*Adam Dębski*

Projekt okładki

*Beata Dębska*

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie  
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2011

**ISSN 1899-3192**

**ISBN 978-83-7695-114-0**

Druk: Drukarnia TOTEM

## Spis treści

Wstęp .....	9
<b>Melania Bąk</b> , Wartości niematerialne w polityce rachunkowości przedsiębiorstwa.....	11
<b>Olga Budzińska</b> , Kwalifikacja i wycena prac badawczo-rozwojowych według polskich i międzynarodowych standardów rachunkowości .....	22
<b>Halina Buk</b> , Kreowanie wartości marki w procesie łączenia się spółek handlowych.....	32
<b>Jolanta Chluska</b> , Wartości niematerialne i prawne w rachunkowości w Rosji i w Polsce .....	42
<b>Małgorzata Cieciora, Hanna Czaja-Cieszyńska</b> , Rozliczanie wartości firmy w świetle polskich i międzynarodowych regulacji rachunkowości – analiza przyjętych rozwiązań.....	51
<b>Przemysław Czajor</b> , Prawa do emisji gazów cieplarnianych w świetle krajowych oraz międzynarodowych regulacji rachunkowości .....	62
<b>Beata Dratwińska-Kania</b> , Koszty prac rozwojowych – ujęcie księgowo i sprawozdawcze .....	72
<b>Waldemar Gos, Stanisław Hońko</b> , <i>Know-how</i> jako składnik aktywów.....	82
<b>Maciej Frenzel</b> , Aktywowanie wewnętrznie wytworzonych zasobów niematerialnych w wartości innych aktywów – zagadnienia dyskusyjne .	97
<b>Łukasz Furman</b> , Znak towarowy w świetle prawa bilansowego i podatkowego	110
<b>Małgorzata Kamieniecka</b> , Prawa majątkowe ze świadectw pochodzenia energii ze źródeł odnawialnych – inwestycje, wartości niematerialne i prawne czy towary?.....	119
<b>Joanna Koczar</b> , Rosyjskie prawo bilansowe a identyfikacja, pomiar i wycena wartości niematerialnych.....	133
<b>Dorota Anna Mikulska</b> , Prawo użytkowania wieczystego gruntu w księgach rachunkowych – wymogi polskiego prawa bilansowego.....	148
<b>Alicja Mazur</b> , Ustalanie wartości godziwej aktywów niematerialnych nabytych w drodze połączenia jednostek gospodarczych.....	157
<b>Anna Mazurczak, Paweł Zieniuk</b> , Wycena i prezentacja znaku towarowego w sprawozdaniu finansowym.....	166
<b>Aleksandra Łakomiak</b> , Wycena technologicznych aktywów niematerialnych.....	176
<b>Adrian Ryba</b> , Wycena i ewidencja wartości niematerialnych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej .....	189
<b>Kazimierz Sawicki</b> , Istota i zakres wartości niematerialnych i prawnych według ustaw o rachunkowości i podatku dochodowym oraz międzynarodowych standardów MSR/MSSF .....	199

<b>Edward Wiszniowski</b> , Dylematy postrzegania wartości niematerialnych i prawnych.....	209
<b>Marzena Wrona</b> , Koszty prac badawczych i rozwojowych w świetle polskiego prawa bilansowego, MSR/MSSF oraz prawa podatkowego – analiza porównawcza .....	226
<b>Joanna Zuchewicz</b> , Ujemna wartość firmy w regulacjach polskich i międzynarodowych.....	236
<b>Katarzyna Żuk</b> , Ujęcie księgowe nakładów na witrynę internetową dotyczącą e-usług .....	245
<b>Irina A. Lukyanova, Tatiana A. Verezubova</b> , Problemy wyceny własności intelektualnej jako składnika wartości niematerialnych i prawnych .....	264

## Summaries

<b>Melania Bąk</b> , Intangible assets in accounting policy of an enterprise.....	21
<b>Olga Budzińska</b> , Appraisal and valuation of research and development works according to Polish and international accounting standards .....	31
<b>Halina Buk</b> , Creation of brand value in the process of commercial companies' merger .....	41
<b>Jolanta Chluska</b> , Intangible assets in Polish and Russian accounting.....	50
<b>Małgorzata Ciecziura, Hanna Czaja-Cieszyńska</b> , Calculation of goodwill in terms of Polish and international regulations of accountancy – analysis of accepted solutions.....	61
<b>Przemysław Czajor</b> , Greenhouse gases emission rights in the light of domestic and international accounting regulations .....	71
<b>Beata Dratwińska-Kania</b> , Costs of developmental works – the bookkeeping and financial reporting depiction .....	81
<b>Waldemar Gos, Stanisław Hońko</b> , Know-how as an asset.....	96
<b>Maciej Frenzel</b> , Recognition of internally generated intangible resources in value of other assets – questionable issues .....	109
<b>Łukasz Furman</b> , Trademark in the light of balance sheet law and tax law ...	118
<b>Małgorzata Kamieniecka</b> , Property rights from certificates of origins from renewable energy — investments, intangible assets or goods for sale? .....	132
<b>Joanna Koczar</b> , Russian balance law and recognition, measurement and valuation of intangible assets.....	147
<b>Dorota Anna Mikulska</b> , Right of perpetual use of land in books of accounts – regulations of Polish balance sheet law .....	156
<b>Alicja Mazur</b> , Fair value measurement of intangible assets acquired in the merger of economic entities.....	165
<b>Anna Mazurczak, Paweł Zieniuk</b> , Valuation and presentation of trademarks in financial statements .....	175

---

<b>Aleksandra Łakomiak</b> , Measurement of technological intangible assets.....	188
<b>Adrian Ryba</b> , Measurement and recording of intangible fixed assets in accordance with International Accounting Standards .....	198
<b>Kazimierz Sawicki</b> , Essence and scope of intangible assets according to regulations concerning bookkeeping and taxes, and international standards IAS/IFRS .....	208
<b>Edward Wiszniowski</b> , Dilemmas regarding the perception of intangible assets.....	225
<b>Marzena Wrona</b> , Costs of research and development works in the light of Polish balance sheet law, IAS/IFRS and tax law — comparative analysis	235
<b>Joanna Zuchewicz</b> , Negative value of a company in Polish and international regulations .....	244
<b>Katarzyna Żuk</b> , Accounting for investments in the web site for e-services ..	263
<b>Irina A. Lukyanova, Tatiana A. Verezubova</b> , Problems of valuation of intellectual property as a component of intangible assets .....	277

**Adrian Ryba**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

---

## **WYCENA I EWIDENCJA WARTOŚCI NIEMATERIALNYCH ZGODNIE Z MIĘDZYNARODOWYMI STANDARDAMI SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ**

---

**Streszczenie:** W artykule wykazano, iż wybór modelu wyceny (zgodnie z zasadami MSSF) wpływa nie tylko na wartości bilansowe poszczególnych składników wartości niematerialnych podlegających amortyzacji, lecz także na poziom wyniku finansowego prezentowanego w sprawozdaniu finansowym. Wybór metody wyceny wpływa zatem na rentowność jednostki gospodarczej oraz na wskaźniki finansowe, np. wskaźniki zadłużenia. W przypadku wartości niematerialnych, które nie podlegają amortyzacji, wybór metody wyceny wpływa jedynie na ich wartości bilansowe.

**Słowa kluczowe:** wartości niematerialne, ewidencja, wycena.

### **1. Wstęp**

Szczegółowe rozwiązania w zakresie wyceny i ewidencji wartości niematerialnych zawiera Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 38. Zgodnie z § 72 wymienionego standardu jednostka gospodarcza, wyceniając wartości niematerialne, może dokonać wyboru między modelem opartym na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia a modelem opartym na wartości przeszacowanej. Celem artykułu jest zaprezentowanie wpływu modelu wyceny wartości niematerialnych na sytuację majątkową, finansową oraz wynik finansowy jednostki gospodarczej. Artykuł został podzielony na dwie części. W pierwszej omówiono rozwiązania z zakresu wyceny oraz ewidencji wartości niematerialnych dopuszczone w Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej. W drugiej artykule przedstawiono wpływ określonego modelu wyceny wartości niematerialnych na prezentowaną w sprawozdaniu finansowym sytuację majątkową, finansową oraz wynik finansowy jednostki gospodarczej.

## 2. Początkowe ujęcie wartości niematerialnych w księgach rachunkowych

Zgodnie z § 21 MSR nr 38 składnik wartości niematerialnych ujmuje się wtedy i tylko wtedy, gdy:

- a) jest prawdopodobne, że jednostka osiągnie przyszłe korzyści ekonomiczne, które można przyporządkować danemu składnikowi aktywów,
- b) można wiarygodnie ustalić cenę nabycia lub koszt wytworzenia danego składnika aktywów.

Składnik wartości niematerialnych początkowo wycenia się w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia [MSR nr 38, § 24–32]. Cena nabycia wartości niematerialnej nabytej w oddzielnej transakcji obejmuje:

- a) cenę zakupu, łącznie z cłami importowymi i niepodlegającymi odliczeniu podatkami od zakupu, pomniejszoną o upusty handlowe i rabaty,
- b) nakłady bezpośrednie związane z przygotowaniem składnika aktywów do użytkowania zgodnie z jego planowanym przeznaczeniem.

Koszt wytworzenia składnika wartości niematerialnych przez jednostkę we własnym zakresie obejmuje wszystkie nakłady, które mogą być bezpośrednio przyporządkowane czynnościom tworzenia, produkcji i przystosowania składnika aktywów do użytkowania w sposób zamierzony przez kierownictwo. Do takich nakładów bezpośrednich zalicza się:

- a) nakłady na materiały i usługi wykorzystane lub zużyte przy wytwarzaniu składnika wartości niematerialnych,
- b) koszty z tytułu świadczeń pracowniczych wynikające bezpośrednio z wytworzenia składnika wartości niematerialnych,
- c) opłaty za rejestrację tytułu prawnego,
- d) amortyzację patentów i licencji, które są wykorzystywane do wytworzenia składnika wartości niematerialnych [MSR nr 38, § 28].

Nakładów na składnik wartości niematerialnych, które zostały początkowo ujęte w rachunku zysków i strat, nie ujmuje się w terminie późniejszym jako ceny nabycia lub kosztu wytworzenia składnika wartości niematerialnych [MSR nr 38, § 71]. Nie ujmuje się jako składnika aktywów wartości firmy wytworzonej przez jednostką we własnym zakresie. Nie ujmuje się również jako składnika wartości niematerialnych znaków firmy, tytułów czasopism, tytułów wydawniczych, wykazów odbiorców i pozycji o podobnej istocie wytworzonych przez jednostkę we własnym zakresie [MSR nr 38, § 48, 54, 63]. Ponadto nie ujmuje się żadnego składnika wartości niematerialnych, powstałego w wyniku prac badawczych (lub w wyniku realizacji etapu prac badawczych przedsięwzięcia prowadzonego we własnym zakresie). Nakłady poniesione na prace badawcze ujmuje się w wyniku finansowym w momencie ich poniesienia.

### 3. Wycena wartości niematerialnych na dzień bilansowy

Zgodnie z § 72 MSR nr 38 dla wartości niematerialnych jednostka dokonuje wyboru metody wyceny opartej albo na cenie nabycia/koszcie wytworzenia albo na wartości przeszacowanej. Wybraną metodę stosuje się wobec całej grupy wartości niematerialnych.

#### 3.1. Model ceny nabycia lub kosztu wytworzenia

Po początkowym ujęciu składnik wartości niematerialnych wykazuje się według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia pomniejszonego o umorzenie oraz o zakumulowane odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości. Wartościami podlegającymi amortyzacji są cena nabycia lub koszt wytworzenia danego składnika aktywów, pomniejszona o wartość końcową tego składnika. Amortyzację rozpoczyna się w momencie, gdy składnik aktywów jest gotowy do użycia, to znaczy, kiedy składnik ten znajduje się w miejscu i stanie umożliwiającym użytkowanie go w sposób zamierzony przez kierownictwo. Amortyzację kończy się w dniu, w którym składnik aktywów został sklasyfikowany jako przeznaczony do sprzedaży, lub w dniu, w którym ten składnik przestaje być ujmowany, biorąc pod uwagę wcześniejszą z tych dat (okres amortyzacji nie może przekraczać okresu, na jaki została zawarta umowa, której przedmiotem jest składnik wartości niematerialnych). Stosowana metoda amortyzacji powinna odzwierciedlać sposób konsumowania przyszłych korzyści ekonomicznych osiąganych ze składnika aktywów przez jednostkę. Przy braku możliwości wiarygodnego określenia sposobu konsumowania tych korzyści stosuje się metodę liniową [MSR nr 38, § 97–106]. W sytuacji gdy jednostka nabywa składnik wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania (np. znak towarowy) – nie dokonuje odpisów amortyzacyjnych. W takim przypadku składnik taki jest wyceniany w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia pomniejszonym o zakumulowane odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości [MSR nr 38, § 107–111]. Wycenę i ewidencję wartości niematerialnych podlegających amortyzacji przedstawia poniższy przykład (w przypadku składników, które nie podlegają amortyzacji, różnica w zakresie ewidencji sprowadza się jedynie do usunięcia amortyzacji).

#### Przykład 1 (opracowanie własne)

Założenia:

10 grudnia 2009 r. jednostka zawarła umowę dającą prawo do wykorzystywania znaku towarowego (koszty sprzedaży) na terytorium kraju przez okres 5 lat (z możliwością przeniesienia praw w trakcie umowy na inną firmę). Wartość umowy za okres, na który została zawarta, wynosi 400 000 zł (dla uproszczenia pominięto podatki VAT, płatność z góry przelewem). Wartość rezydualna prawa wynosi 0 zł. Zakupione prawo zostało wprowadzone do ewidencji w miesiącu zakupu, jednostka rozpocznie naliczanie amortyzacji metodą liniową od następnego miesiąca. Na dzień



bilansowy roku 2009 oraz 2010 nie nastąpiła utrata wartości zakupionego składnika. Jednostka wybrała model wyceny oparty na cenie nabycia.

Początkowe ujęcie w księgach rachunkowych.

Na dzień zakupu jednostka gospodarcza zgodnie z § 24 MSR nr 38 ujmuje w księgach rachunkowych zakupione prawo w cenie nabycia jako składnik wartości niematerialnych. Księgowania przebiegają następująco:

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="border-bottom: 1px solid black; text-align: center;">Rachunek bieżący</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black; text-align: center;">Sp) x</td> <td style="width: 50%; text-align: center;">400000 1)</td> </tr> </table>	Rachunek bieżący		Sp) x	400000 1)	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="border-bottom: 1px solid black; text-align: center;">Wartości niematerialne</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black; text-align: center;">1)</td> <td style="width: 50%; text-align: center;">400000</td> </tr> </table>	Wartości niematerialne		1)	400000
Rachunek bieżący									
Sp) x	400000 1)								
Wartości niematerialne									
1)	400000								

1. Zakup prawa do znaku towarowego – płatność przelewem.

Wycena na dzień bilansowy 2009 r.

Na dzień bilansowy zakupiony składnik wycenia się w cenie nabycia, tj. w kwocie 400 000 zł (brak odpisów z tytułu utraty wartości, amortyzacja naliczona w kolejnym roku).

Wycena na dzień bilansowy 2010 r.

Amortyzacja prawa w bieżącym roku wynosi 80 000 zł i zostaje ujęta jako koszty sprzedaży. Księgowania przebiegają następująco:

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="border-bottom: 1px solid black; text-align: center;">Wartości niematerialne</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black; text-align: center;">Sp) x</td> <td style="width: 50%; text-align: center;">400000</td> </tr> </table>	Wartości niematerialne		Sp) x	400000	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="border-bottom: 1px solid black; text-align: center;">Umorzenie wartości niematerialnych</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black;"></td> <td style="width: 50%; text-align: center;">80000 (1)</td> </tr> </table>	Umorzenie wartości niematerialnych			80000 (1)					
Wartości niematerialne														
Sp) x	400000													
Umorzenie wartości niematerialnych														
	80000 (1)													
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="border-bottom: 1px solid black; text-align: center;">Amortyzacja</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black; text-align: center;">1) 80000</td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> </table>	Amortyzacja		1) 80000		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="border-bottom: 1px solid black; text-align: center;">Rozliczenie kosztów rodzajowych</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black; text-align: center;">80000 (1)</td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> </table>	Rozliczenie kosztów rodzajowych		80000 (1)		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="border-bottom: 1px solid black; text-align: center;">Koszty sprzedaży</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black; text-align: center;">1) 80000</td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> </table>	Koszty sprzedaży		1) 80000	
Amortyzacja														
1) 80000														
Rozliczenie kosztów rodzajowych														
80000 (1)														
Koszty sprzedaży														
1) 80000														

2. Naliczenie amortyzacji za 2010 rok.

Na dzień bilansowy 2009 r. wartość bilansowa prawa wynosi 400 000 zł i jest równa cenie nabycia. Na dzień bilansowy 2010 r. wartość bilansowa prawa wynosi 320 000 zł. Naliczona w 2010 r. amortyzacja wynosi 80 000 zł. Zarówno na dzień bilansowy 2009 r., jak i na dzień bilansowy 2010 r. w przypadku, gdy jednostka stosuje model oparty na koszcie, wartości bilansowe wartości niematerialnych mogą istotnie różnić się od ich wartości godziwych, co może uniemożliwić ocenę efektywności posiadanych składników majątku. Z tego też powodu do prawa bilansowego wprowadzono model wyceny oparty na wartości godziwej, który został zaprezentowany w kolejnym punkcie.

### 3.2. Model oparty na wartości przeszacowanej

Po początkowym ujęciu składnik wartości niematerialnych, którego wartość godziwą można wiarygodnie ustalić, zgodnie z § 75 MSR nr 38 wykazuje się w wartości przeszacowanej, stanowiącej jego wartość godziwą (obliczona np. z modelu zdyskontowanych przepływów pieniężnych lub uzyskana od jednostki profesjonalnie wykonującej tego typu wyceny) na dzień przeszacowania, pomniejszoną o kwotę późniejszego umorzenia i późniejszych odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości. Przeszacowania przeprowadza się na tyle regularnie, aby wartość bilansowa nie różniła się w sposób istotny od wartości, która zostałaby ustalona przy zastosowaniu wartości godziwej na dzień bilansowy. Jeżeli wartość godziwa przeszacowanego składnika aktywów różni się w sposób istotny od jego wartości bilansowej, wymagane jest przeprowadzenie kolejnego przeszacowania. Tak częste przeszacowania nie są konieczne w przypadku pozycji, których wartość godziwa ulega mało znaczącym zmianom. Jeżeli pozycja wartości niematerialnych jest przeszacowywana, umorzenie w dniu przeszacowania jest:

a) proporcjonalnie przeliczane w związku ze zmianą wartości bilansowej brutto składnika aktywów tak, aby wartość bilansowa składnika aktywów po przeszacowaniu równała się jego przeszacowanej wartości;

b) odliczane od wartości bilansowej brutto składnika aktywów, a jego wartość netto jest przekształcana do wartości przeszacowanej składnika aktywów.

Jeżeli wartość bilansowa składnika aktywów wzrosła wskutek aktualizacji wyceny, zwiększenie ujmuje się w innych całkowitych dochodach i wykazuje w kapitale własnym jako nadwyżkę z przeszacowania. Nadwyżkę tę jednak ujmuje się w rachunku zysków i strat do wysokości spadku wartości z tytułu przeszacowania tego samego składnika aktywów, który został uprzednio ujęty w ciężar rachunku zysków i strat. Jeżeli wartość bilansowa składnika aktywów zmniejszyła się wskutek przeszacowania, zmniejszenie ujmuje się jako koszt danego okresu. Jednakże zmniejszenie wynikające z aktualizacji wyceny ujmuje się w innych całkowitych dochodach w zakresie, w jakim zmniejszenie nie przewyższa kwoty figurującej jako nadwyżka z aktualizacji dotyczącej tego samego składnika aktywów. Nadwyżkę z aktualizacji wyceny zaliczoną do kapitału własnego można przenieść bezpośrednio do zysków zatrzymanych w momencie usunięcia odpowiadającego jej składnika aktywów z bilansu. W takim przypadku wymagane jest przeniesienie całości nadwyżki w momencie wycofania z użycia lub zbycia składnika aktywów. Jednakże część nadwyżki można przenieść w trakcie użytkowania składnika aktywów. W takim przypadku kwota przeniesionej nadwyżki stanowi różnicę między amortyzacją opartą na przeszacowanej wartości bilansowej składnika aktywów a amortyzacją opartą na pierwotnej cenie nabycia/koszcie wytworzenia składnika aktywów. Przeniesienia z pozycji „nadwyżka z przeszacowania” na pozycję „zyski zatrzymane” nie dokonuje się poprzez rachunek zysków i strat [MSR nr 38, § 80–87]. W tym modelu wyceny amortyzacji nie oblicza się od wartości początkowej wartości niematerialnej, ale od

wartości przeszacowanej (wartości godziwej). Należy zwrócić uwagę, iż taki sposób naliczania amortyzacji jest sprzeczny z definicją wartości podlegającej amortyzacji zawartą w § 8 MSR nr 38, ale ze względu na możliwość przenoszenia części nadwyżki z aktualizacji (równej różnicy między amortyzacją opartą na przeszacowanej wartości bilansowej składnika aktywów, a amortyzacją opartą na pierwotnej cenie nabycia/kosście wytworzenia składnika aktywów) na zyski zatrzymane, tylko taki sposób naliczania amortyzacji (od wartości przeszacowanej) uniemożliwia wykazanie zysku ze wzrostu wartości składnika wartości niematerialnych w sprawozdaniu finansowym. Model wyceny oparty na wartości przeszacowanej (zawierający naliczanie amortyzacji od wartości godziwej) dla wartości niematerialnych, które podlegają amortyzacji, przedstawia poniższy przykład (w przypadku składników, które nie podlegają amortyzacji, różnica w zakresie ewidencji sprowadza się do usunięcia amortyzacji).

### Przykład 2 (opracowanie własne)

Założenia:

Założenia identyczne jak w przykładzie 1, dodatkowo – wartość godziwa nabytego prawa wynosi odpowiednio na koniec 2009 r. 420 000 zł oraz na koniec 2010 r. 352 800 zł (uzyskana od jednostki profesjonalnie wykonującej wyceny). Jednostka wybrała model wyceny oparty na wartości przeszacowanej. Umorzenie w dniu przeszacowania jest proporcjonalnie przeliczane w związku ze zmianą wartości bilansowej brutto składnika aktywów. Amortyzacja jest naliczana od wartości przeszacowanej.

Początkowe ujęcie w księgach rachunkowych.

Ewidencja na dzień zakupu przebiega w sposób identyczny jak w przykładzie 1.

Wycena na dzień bilansowy 2009 r.

Na dzień bilansowy nabyte prawo zostaje przeszacowane do wartości godziwej 420 000 zł. Zwiększenie wartości ujmuje się w innych całkowitych dochodach i wykazuje w kapitale własnym jako nadwyżkę z przeszacowania (amortyzacja naliczana od początku 2010 r.). Księgowania przebiegają następująco:

Wartości niematerialne	Korekta wartości niematerialnych	Inne całkowite dochody	Inne całkowite dochody
Sp) 400000	1) 20000	2) 20000	(1) 20000 (2)

1. Przeszacowanie wartości prawa do wartości godziwej.

2. Przeniesienie zwiększenia wartości prawa na kapitał z przeszacowania (nie później niż na koniec okresu obrachunkowego).

Wycena na dzień bilansowy 2010 r.

W przypadku nabytego prawa w pierwszej kolejności należy obliczyć amortyzację, która w 2010 r. wynosi 84 000 zł (naliczona od wartości godziwej na koniec 2009 r.) i zostaje ujęta w rachunku zysków i strat jako koszty sprzedaży. Następnie wartość prawa zostaje przeszacowana do wartości godziwej przez proporcjonalne przeliczenie wartości początkowej (wartości przeszacowanej) oraz dotychczasowego umorzenia. Księgowania przebiegają następująco:

Wartości niematerialne		Umorzenie wartości niematerialnych	
Sp)	x		400000
			84000 (1)
			4200 (2b)
Amortyzacja		Rozliczenie kosztów rodzajowych	
1) 84000			84000 (1)
Korekta wartości niematerialnych		Inne całkowite dochody	
Sp) 20000		3) 16800	16800 (2)
2a) 21000			
Kapitał – nadwyżka z przeszacowania		Zyski zatrzymane	
			4000 (4)
			20000 (Sp)
			16800 (3)

1. Naliczenie amortyzacji za 2010 r.
2. Przeszacowanie wartości prawa do wartości godziwej:
  - a) zwiększenie wartości początkowej (wartości przeszacowanej),
  - b) zwiększenie dotychczasowych odpisów umorzeniowych.
3. Przeniesienie zwiększenia wartości prawa na kapitał z przeszacowania (nie później niż na koniec okresu obrachunkowego).

Ponadto, zgodnie z § 87 MSR nr 38, jednostka gospodarcza może przenieść kwotę różnicy między amortyzacją obliczoną z wykorzystaniem wartości godziwej a amortyzacją obliczoną z wykorzystaniem ceny nabycia z nadwyżki z przeszacowania na zyski zatrzymane z pominięciem rachunku zysków i strat (operacja nr 4). W zaprezentowanym przykładzie jest to kwota 4000 zł (84 000 zł – 80 000 zł). Ewidencja przebiega następująco:

Kapitał – nadwyżka z przeszacowania		Zyski zatrzymane	
4) 4000			4000 (4)
			36800 (Sp)

Na dzień bilansowy 2009 r. wartość bilansowa prawa wynosi 420 000 zł. Na dzień bilansowy 2010 r. wartość bilansowa prawa wynosi 352 800 zł. Naliczona w 2010 r. amortyzacja wynosi 84 000 zł. Otrzymane wartości różnią się od tych, które uzyskano z zastosowaniem modelu wyceny opartego na cenie nabycia (koszcie wytworzenia) w przykładzie nr 1. Szczegółowe omówienie różnic zawiera kolejny punkt artykułu.

#### 4. Prezentacja wartości niematerialnych w bilansie oraz rachunku zysków i strat (sprawozdaniu z całkowitych dochodów) – porównanie modeli wyceny

W poprzednim punkcie wykazano, iż wybór modelu wyceny stosowanego dla wartości niematerialnych wpływa na ich wartość prezentowaną w bilansie. Jednakże nie są to jedyne różnice. Wpływ modelu wyceny na poszczególne pozycje bilansu oraz rachunku zysków i strat (sprawozdania z całkowitych dochodów) przedstawia tab. 1 (opracowana na podstawie przykładów 1 i 2 oraz MSR nr 1, dla uproszczenia pominięto przychody):

**Tabela 1.** Wybrane pozycje bilansu oraz sprawozdania z całkowitych dochodów

Rok obrotowy (dzień bilansowy)		2009	2010	2009	2010
Wybrane pozycje bilansu					
Lp.	Pozycja w sprawozdaniu	Model ceny nabycia lub kosztu wytworzenia (wartości w zł)		Model oparty na wartości przeszacowanej (wartości w zł)	
1	Wartości niematerialne, w tym:	400 000	320 000	420 000	352 800
1a	Prawo do znaku towarowego	400 000	320 000	420 000	352 800
2	Kapitał własny, w tym:	400 000	320 000	420 000	352 800
2a	Kapitał podstawowy (*)	400 000	400 000	400 000	400 000
2b	Nadwyżka z przeszacowania	0	0	20 000	32 800
2c	Zyski zatrzymane	0	-80 000	0	-80 000
Wybrane pozycje sprawozdania z całkowitych dochodów					
1	Koszty sprzedaży	0	-80 000	0	-84 000
2	Wynik netto roku bieżącego (rachunek zysków i strat)	0	-80 000	0	-84 000
3	Inne całkowite dochody (skutki przeszacowania do wartości godziwej)	0	0	20 000	16 800

(\*) Wartość początkowa kapitału podstawowego równoważąca wartość nabytego prawa do znaku towarowego.

Źródło: opracowanie własne.

Na podstawie tab. 1 należy stwierdzić, iż model wyceny wpływa również na wysokość kapitału z aktualizacji oraz wysokość wyniku netto prezentowanego w rachunku zysków i strat. Różnice powstałe w wyniku naliczania amortyzacji w kolejnych okresach od innych wartości (odpowiednio wartości początkowej oraz wartości przeszacowanej). Powstała różnica w wartości bilansowej (na koniec 2010 r.) wartości niematerialnych (tym samym w kapitale własnym) wynosi 32 800 zł, co stanowi 10,25% wartości składnika wartości niematerialnych obliczonej z zastosowaniem modelu ceny nabycia na koniec 2010 r.. Różnica w wartości naliczonej amortyzacji wynosi 4000 zł, co stanowi 5% amortyzacji naliczonej z zastosowaniem modelu ceny nabycia. Powstałe różnice mogą zostać uznane za nieistotne (ze względu na ich wartość), jednakże należy zwrócić uwagę, iż przeszacowania wartości niematerialnych dokonuje się w przypadku istotnego wzrostu ich wartości (spowodowanego np. wzrostem inflacji). W takim przypadku w jednostce gospodarczej, która stosuje model oparty na wartości przeszacowanej, w każdym kolejnym okresie (po dokonanych przeszacowaniach) w warunkach inflacji będą rosły kwoty amortyzacji, a zatem będą rosły koszty działalności operacyjnej. W rezultacie jednostka gospodarcza będzie miała niższą rentowność sprzedaży w porównaniu z jednostką, która stosuje model oparty na cenie nabycia. Opisana różnica będzie się pogłębiała na niekorzyść jednostki wraz z upływem czasu i kolejnymi przeszacowaniami wartości niematerialnych. Sytuacji tej nie poprawi możliwość przenoszenia różnicy między wartością amortyzacji naliczonej w oparciu o przeszacowaną wartość bilansową składnika aktywów a amortyzacją opartą na pierwotnej cenie nabycia/koszcie wytworzenia składnika aktywów. Różnica ta może być przenoszona wyłącznie z kapitału (nadwyżki) z przeszacowania na zyski zatrzymane z pominięciem rachunku zysków i strat. W takim przypadku opisane przeksięgowanie nie wpłynie na poziom rentowności sprzedaży jednostki.

## 5. Uwagi końcowe

Podsumowując, należy stwierdzić, iż wybór modelu wyceny dla wartości niematerialnych, które podlegają amortyzacji, wpływa nie tylko na wartości bilansowe poszczególnych składników wartości niematerialnych prezentowane w sprawozdaniu finansowym, lecz także na poziom rentowności (na poziomie operacyjnym) jednostki gospodarczej. W przypadku wyboru modelu wyceny opartego na wartości przeszacowanej w warunkach inflacji skutki przeszacowania wartości posiadanych składników aktywów (wartości niematerialnych) będą powodowały obniżanie rentowności jednostki gospodarczej, ale jednocześnie będą poprawiały wskaźniki zadłużenia jednostki liczone bezpośrednio w oparciu o wartości przeszacowane składników aktywów (wartości niematerialnych) prezentowane w bilansie jednostki (w porównaniu do jednostek stosujących model wyceny oparty na koszcie historycznym). Odwrotna sytuacja wystąpi w przypadku deflacji – spadek wartości składników aktywów (wartości niematerialnych) będzie skutkował mniejszymi odpisami

amortyzacyjnymi, co będzie powodowało wzrost rentowności, ale jednocześnie będzie pogarszało wskaźniki zadłużenia jednostki. W przypadku wartości niematerialnych, które nie podlegają amortyzacji, wybór metody wyceny wpływa jedynie na ich wartości prezentowane w bilansie (różnice z przeszacowania ujmowane są jedynie w kapitale – nadwyżce z przeszacowania).

## Literatura

MSR nr 1, „Prezentacja sprawozdań finansowych”, zaktualizowany w 2007 roku, Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r. z późn. zm.

MSR nr 38, „Wartości niematerialne”, 2004 rok, Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r.

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU 1994 nr 121, poz. 591 z późn. zm.

### **MEASUREMENT AND RECORDING OF INTANGIBLE FIXED ASSETS IN ACCORDANCE WITH INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS**

**Summary:** The article shows that the choice of revaluation method (according to IAS rules) not only influences book values of intangible fixed assets which are depreciated, but also income level which is presented in a financial statement. Therefore the choice of revaluation method has an effect on company's profitability and on financial ratios such as debt ratios. In case of intangible fixed assets which are not depreciated the choice of revaluation method has only an effect on their book value.