

Wartości niematerialne i prawne o nieokreślonym okresie użytkowania – nowa kategoria prawa bilansowego?

Katarzyna Trzpiota

Celem artykułu jest przedstawienie nowej w polskim prawie bilansowym kategorii wartości niematerialnych i prawnych. Dotychczas obowiązujące przepisy ustawy o rachunkowości ani tym bardziej przepisy prawa podatkowego nie przewidywały możliwości nieograniczonego czasu użytkowania aktywów trwałych o charakterze niematerialnym. Dla wielu firm przejście na MSSF spowodowało konieczność zidentyfikowania tej nowej pozycji sprawozdawczej i konieczność jej właściwej wyceny. Dla wielu księgowych takie wartości wydają się być pozycją abstrakcyjną. W opracowaniu zostaje zwrócona uwaga na to, że jest to sąd błędny, a nieograniczony okres użytkowania w praktyce jest znacznie częściej spotykany i w związku z tym winien być odpowiednio odzwierciedlony w sprawozdaniu finansowym. Celem niniejszego opracowania jest zwrócenie uwagi na podobieństwa oraz – przede wszystkim – różnice, jakie występują pomiędzy regulacjami krajowego i międzynarodowego prawa bilansowego w tym zakresie. Wartości niematerialne i prawne mogą bowiem stanowić dosyć istotną pozycję sprawozdania finansowego, a niewłaściwe albo zbyt dowolne potraktowanie ich w momencie dokonywania wyceny spowodować może ogromny wpływ na obraz finansowy i majątkowy jednostki.

1. Wstęp

Wdrożenie przez podmioty sporządzające skonsolidowane sprawozdania finansowe i będące jednocześnie eminentami papierów wartościowych na regulowanych rynkach OECD przepisów Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej spowodowało konieczność wnikliwej analizy posiadanych i kontrolowanych przez podmiot gospodarczy aktywów i zobowiązań.

Ta analiza dotknęła w szczególności wartości niematerialne i prawne, i spowodowała odmienne niż w oparciu o przepisy polskiej ustawy o rachunkowości podejście do tej kategorii majątku firmy.

Zbliża się 1 stycznia 2007 roku, od kiedy to poszerzy się grono podmiotów gospodarczych zobowiązanych do przejścia na MSSF/MSR i dla nich wycena oraz prezentacja wartości niematerialnych i prawnych może się okazać jednym z trudniejszych wyzwań.

2. Identyfikacja wartości niematerialnej w świetle przepisów

Kwestie dotyczące definicji wartości niematerialnej i prawnej zawarte są w obowiązującym od 2004 roku znowelizowanym MSR 38 *Wartości niematerialne i prawne*. Zastosowanie mają również niektóre przepisy MSR 36 *Utrata wartości aktywów* i MSSF 5 *Aktywa przeznaczone do zbycia*. Ale wymieniony jako pierwszy MSR 38 odgrywa kluczową rolę.

W świetle tego standardu składnikiem aktywów jest zasób pozostający pod kontrolą jednostki, z którego zgodnie z przewidywaniami jednostka osiągnie w przyszłości korzyści ekonomiczne (MSR 38.8). Oba te warunki muszą być spełnione łącznie. Ważne jest, by weryfikacji ich spełnienia dokonywać na dzień sporządzenia sprawozdania finansowego, a nie tylko na dzień włączenia składnika majątku do ksiąg rachunkowych. Składnikiem wartości niematerialnych jest składnik aktywów występujący w postaci niepieniężnej i nieposiadający postaci fizycznej. Musi być on możliwy do zidentyfikowania. W odniesieniu do tej kategorii także warunki muszą być spełnione łącznie. Oznacza to, że aby jednostka mogła uznać posiadany przez nią zasób albo zaciągnięte zobowiązanie w celu zdobycia, rozwinięcia, utrzymania czy udoskonalenia zasobów niematerialnych, musi istnieć możliwość zidentyfikowania takiego zasobu, sprawowania nad nim kontroli, a także prawdopodobieństwo (przewidywane przez jednostkę) osiągnięcia korzyści ekonomicznych w przyszłości.

Jednostki ponoszą nakłady na szeroko rozumiane wartości niematerialne takie jak wiedza techniczna i naukowa, wdrażanie nowych technologii, projektowanie, udoskonalenie nowych procesów, własność intelektualna, znaki towarowe, licencje na wyświetlanie filmów, audycje, korzystanie z oprogramowania komputerowego, kontyngenty, stworzone relacje z dostawcami czy odbiorcami, wypracowany udział w rynku itp. Powstaje jednak pytanie, czy wszystkie wyżej wymienione przykładowe kategorie dadzą się zidentyfikować zgodnie z międzynarodowymi standardami. Zapewne nie, a w świetle przepisów MSR 38 jednostka ma prawo ująć jako aktywa tylko te nakłady, które dadzą się zidentyfikować, wycenić i kontrolować. Nakłady nie spełniające powyższych warunków muszą być uznane jako koszty zgodnie z zasadą memoriałową.

Spełnienie kryterium zidentyfikowania oznacza, że jednostka ma możliwość wyodrębnienia składnika majątkowego, czyli wydzielić albo wyłączyć, a następnie jako samodzielny element na przykład sprzedać, wynająć, wydzierżawić, licencjonować czy w inny sposób oddać do odpłatnego użytkowania osobom trzecim. Za identyfikowalne wartości niematerialne uznane mogą być także te składniki, które wynikają z tytułów umownych albo innych osadzonych prawnie. Nie jest to konieczny warunek, by te tytuły były zbywalne albo możliwe do fizycznego wyodrębnienia.

Warunek sprawowania kontroli zostaje uznany za spełniony, jeśli jednostka ma prawo do osiągania w przyszłości korzyści ekonomicznych, które powstały za pomocą lub przyczyną składnika majątkowego. MSR wskazuje także, że przejawem sprawowania korzyści jest także możliwość ograniczenia dostępu do tych korzyści osobom trzecim. Przykładem przytoczonym w standardzie jest wiedza pracowników. Jeśli jednostka ma możliwość (i skorzystała z niej) ograniczenia wykorzystania wiedzy wysoko wykwalifikowanych pracowników poprzez zawarcie z nimi umowy o zakazie konkurencji po ustaniu stosunku pracy, to taką wiedzę i umiejętności mogłaby ująć w świetle warunku kontroli jako składnik wartości niematerialnych. Istnieje tu bowiem możliwość kontrolowania przyszłych korzyści ekonomicznych uzyskiwanych dzięki wysokim i wciąż udoskonalanym kwalifikacjom kadry. Pracowniczy zakaz konkurencji jest

wiążącym strony ograniczeniem dostępu do zidentyfikowanego zasobu osobom trzecim.

Z kolei przy innych nakładach na aktywa niematerialne uznanie ich, właśnie z powodu braku prawnej możliwości ograniczenia dostępu, powoduje niemożność wskazania jako kategorii wartości niematerialnych. Tak jest w większości przypadków portfeli odbiorców lub dostawców. Jednostka gospodarcza ponosi zwykle bardzo duże nakłady na zdobycie odpowiednich relacji z przedstawicielami jednej lub drugiej grupy interesariuszy (ang. *stakeholders*), ale zwykle nie ma możliwości ani prawnych, ani umownych ograniczenia im współpracy z innymi jednostkami gospodarczymi. Nie ma więc możliwości kontrolowania przyszłych korzyści ekonomicznych wynikających z lojalności odbiorców, udziału w rynku czy innych czynników specyficznych dla portfela np. odbiorców. Dlatego też podmiot, zgodnie z MSR 38, nie ma prawa identyfikować ich jako element wartości niematerialnych.

Warto zwrócić jeszcze uwagę na jeden element kształtujący omawianą kategorię: przyszłe korzyści ekonomiczne. Zwykle utożsamiamy korzyści ekonomiczne ze wzrostem wartości aktywów, a konkretnie z dodatkowym wpływem środków pieniężnych. Międzynarodowe Standardy Rachunkowości traktują korzyści ekonomiczne szerzej, nie tylko jako przyływ środków finansowych. Każdy wzrost wartości jakichkolwiek aktywów, materialnych lub niematerialnych (które oczywiście spełniają definicję aktywów), a także zmniejszenie zobowiązań jest korzyścią ekonomiczną. W praktyce może wystąpić więc sytuacja, że wpływy finansowe do jednostki z tytułu użytkowania danej wartości niematerialnej wcale się nie zwiększą, nie pojawią się bezpośrednio dodatkowe składniki majątku rzeczowego, ale jednostka poczyni na przykład oszczędności kosztowe, przyspieszony zostanie cykl produkcyjny i dzięki temu w sposób pośredni, na pierwszy rzut oka niezwiązany z przyszłymi dodatkowymi wpływami, z tytułu użytkowania danego składnika nierzeczowego poprawa struktury przepływów pieniężnych nastąpi zwiększenie majątku finansowego lub niefinansowego albo zaobserwowane zostaną inne przejawy poprawy sytuacji finansowej jednostki gospodarującej.

Tak więc by jednostka mogła ująć składnik jako wartość niematerialną i prawną,

muszą być jednocześnie spełnione kryteria dotyczące definicji składnika i jego identyfikacji. Paragraf MSR 38.21 wprowadza jeszcze jeden bardzo istotny warunek: możliwość wiarygodnego ustalenia ceny nabycia lub kosztu wytworzenia (w tym punkcie następuje istotna różnica między rozwiązaniami polskiej ustawy o rachunkowości, która dopuszcza jedynie prawo do ujęcia wartości niematerialnej, gdy jest ona nabyta – nie wolno wykazywać jako aktywów składników wytworzonych we własnym zakresie).

Do oceny, czy składnik przyczyni się do osiągnięcia w perspektywie czasu korzyści ekonomicznych, jednostka powinna zastosować własny szacunek oparty na rozsądnych i udokumentowanych założeniach. Kierownictwo jednostki oceniając całokształt uwarunkowań gospodarczych, które mogą wystąpić w czasie, gdy składnik aktywów będzie użytkowany, powinno stwierdzić, czy istnieje szansa na osiągnięcie korzyści ekonomicznych za pomocą właśnie tego składnika wartości niematerialnych.

3. Metody wyceny wartości niematerialnych

Składnik omawianych aktywów powinien być wyceniony albo w cenie nabycia albo w koszcie wytworzenia w momencie wprowadzenia do ksiąg rachunkowych.

MSR 38 szczegółowo odnosi się do zasad wyceny początkowej, wskazując, jakie nakłady mogą być elementem ceny albo kosztu kreującego wartość aktywowaną w księgach rachunkowych.

Najmniej trudności powstaje, gdy aktywa zostają nabyte w drodze oddzielnej transakcji. Nie pojawiają się wtedy zwykłe problemy z wiarygodnym ustaleniem ceny nabycia, jest ona wskazana w umowie transakcji i najczęściej wyrażona jako określona kwota aktywów pieniężnych. Pamiętać wszakże należy, że wartością początkową może być cena nabycia powiększona o nakłady poniesione bezpośrednio na przygotowanie składnika aktywów do użytkowania (podobne rozwiązanie przewiduje także polskie prawo bilansowe). Za takie bezpośrednie koszty można uznać wynagrodzenia pracownicze, opłaty za obsługę czy koszty testów sprawdzających poprawność funkcjonowania. Wszystkie te koszty muszą bezpośrednio wynikać z przygotowania aktywów do zdolności użytkowej i są ponoszone zanim rozpocznie się właściwe

użytkowanie. Kosztami aktywowanymi nie powinny być wydatki ponoszone w okresie, gdy składnik majątku jest gotowy do eksploatacji, ale jeszcze nie jest użytkowany. W sytuacji gdy następuje zmiana lokalizacji użytkowania, jednostka powinna wyraźnie rozdzielić koszty, które były związane z przystosowaniem składnika do użytkowania, od kosztów związanych z przemieszczeniem dostępnych już aktywów. Ta druga kategoria nakładów powinna być odniesiona na wynik finansowy okresu, w którym wydatki zostały poniesione.

Kosztami tworzącymi wartość nie mogą być żadne nakłady o charakterze pośrednim. Za koszty nie można zatem uznać wydatków na reklamę, promocję, wprowadzanie nowego produktu (nawet jeśli jest on produkowany za pomocą nowej technologii – wartości niematerialnej), wydatków na prowadzenie działalności w nowym miejscu, szkolenia pracownicze, skierowanie działalności na nowy rynek czy segment rynku. Nie spełniają one wymogu bezpośredniości. Z tego powodu nie mogą kreować wartości początkowej wszelkiego rodzaju koszty o charakterze administracyjnym czy ogólnozakładowym.

Czasami pojawia się wątpliwość, jak należy potraktować ewentualne straty operacyjne związane z wprowadzeniem nowej wartości niematerialnej. Zwykle w praktyce jest przecież tak, że w początkowej fazie użytkowania ponoszone są dodatkowe koszty, np. szkolenia, przystosowania działalności do nowych warunków wykreowanych przez wprowadzoną niedawno wartość niematerialną itp., i w związku z tym wynik finansowy ulega pogorszeniu. Korzyści ekonomiczne pojawiają się później. Kierownictwo wielu jednostek gospodarczych odczuwa więc pokusę skompensowania początkowych strat z przyszłymi zyskami i w ten sposób „podrasować” bieżący wynik finansowy (pokusa jest tym silniejsza, im silniej powiązane jest wynagrodzenie kierownictwa z wynikami firmy). Takie podejście jest niedozwolone. W standardzie MSR 38 podkreślono, że zwykłe straty operacyjne związane są z dokonywaniem działań ubocznych, dodatkowych, niekoniecznych z punktu widzenia przystosowania składnika do użytkowania, nie jest zatem spełniony wymóg bezpośredniego związku poniesionego nakładu do przygotowania wartości niematerialnej do użytkowania, koszt nie może być więc aktywowany.

Jeśli podmiot gospodarczy zidentyfikuje aktywa niematerialne, oszacuje wiarygodnie nakłady na ich powstanie, ma prawo ująć tę wartość jako składnik majątkowy i pokazywać w swoich sprawozdaniach finansowych.

Czasami pojawia się wątpliwość, czy wcześniej poniesione nakłady na przykład o charakterze przygotowawczym, badawczym mają prawo być ujmowane jako wartości niematerialne. Czy w sytuacji gdy jednostka zdecydowała ujmować składnik jako aktywa, powinna dokonać zrewidowania i korekty kosztów poprzednich okresów i wycofać nakłady poniesione na przygotowanie wstępnych projektów, rozpoznanie rynku itp. Takie podejście jest niedozwolone. Istnieje zasada, że aktywowane mogą być jedynie te nakłady, które zostały zidentyfikowane jako nakłady służące w przyszłości osiągnięciu korzyści ekonomicznych. Zaczynamy je pokazywać w sprawozdaniu finansowym dopiero od momentu, kiedy zaczną spełniać definicję aktywów niematerialnych. Powyższe zagadnienie może zilustrować następujący przykład.

Wydawnictwo przygotowuje nowego czasopisma skierowanego do nastolatków. W roku 2005 rozpoczęły się prace koncepcyjne, opracowano wstępnie tematykę, szatę graficzną, prowadzono badania służące rozpoznaniu rynku. Wydawnictwo nie podjęło jeszcze decyzji o wprowadzeniu tego tytułu do swojej oferty. Wszystkie zatem koszty poniesione w 2005 roku winny być ujęte w rachunku zysków i strat.

Na początku 2006 roku zarząd wydawnictwa podjął decyzję o wprowadzeniu tego „produktu” na rynek. Od tego momentu zaczęło ponosić koszty, które można ująć w dwóch grupach:

1. koszty opracowania formuły czasopisma – nakłady na pracowanie szaty graficznej, formuły tematycznej itp.;
2. koszty promowania – reklamy i innych działań marketingowych związanych z wypromowaniem miesięcznika.

Zgodnie z założeniami MSR tylko koszty wymienione w pierwszej grupie poniesione w 2006 roku mogą być aktywowane, pod warunkiem, że zostaną wiarygodnie wycenione. Kosztów marketingowych ani tych poniesionych w 2005 roku, ani w 2006 roku nie wolno ujmować bilansowo, muszą być odniesione na wynik finansowy okresu, w którym zostały poniesione. Żadna korekta kosztów z 2005 roku nie jest w tym zakresie dozwolona.

Po początkowym ujęciu wartości niematerialnej w księgach rachunkowych jednostka na kolejne okresy sprawozdawcze może zdecydować się na jeden z dwóch modeli wyceny:

1. model oparty na koszcie historycznym skorygowanym o odpisy umorzeniowe (amortyzacyjne) i odpisy z tytułu trwałej utraty wartości (MSR 38.74);
2. model oparty na wartości godziwej zakładający przeszacowanie i odpisy z tytułu umorzenia i utraty trwałej wartości. (MSR 38. 75).

Warunkiem zastosowanie modelu opar- tego na wartości godziwej jest istnienie aktywnego rynku na dane aktywa. MSR 38 zwraca uwagę, że trudno znaleźć taki rynek dla tytułów czasopism, praw wydawniczych, marek firmowych czy innych specyficznych aktywów nabytych na podstawie rzadko zawieranych transakcji. Wskazuje to na ograniczenie stosowania tego modelu do wyceny, ale go nie zabrania. Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości uczula stosujących prawo jedynie na złożoność problemu.

4. Określenie czasu użytkowania i jego weryfikacja

Po ujęciu początkowym w księgach rachunkowych przed służbami finansowo-księgowymi jednostki staje jeszcze jeden problem: decyzja określająca okres użytkowania, a tym samym wysokość odpisów umorzeniowych.

Inaczej niż w polskim prawie bilansowym i podatkowym, MSR wskazują na nową kategorią wartości niematerialnych – wartości o nieokreślonym okresie użytkowania.

Ustawa o rachunkowości, przepisy ustaw o podatku dochodowym od osób fizycznych i od osób prawnych zakładają, że wartości niematerialne i prawne mają określony czas użytkowania. W przypadku prawa bilansowego to jednostka sama określa, jak długo będzie użytkowała dane aktywa i przez ten okres czasu powinna dokonywać odpisów umorzeniowych. W zasadzie tylko w odniesieniu kosztów zakończonych prac rozwojowych i wartości firmy ustawa o rachunkowości wskazuje okresy dokonywania odpisów.

Koszty zakończonych prac rozwojowych, które spełnią określone w art. 33 ust. 2 wymogi mają być amortyzowane przez

okres nie dłuższy niż 5 lat. Z kolei zgodnie z art. 44b ust. 10 UoR wartość firmy jest amortyzowana przez okres nie dłuższy niż 5 lat, chyba że kierownik w uzasadnionym przypadku podejmie decyzję o wydłużeniu tego okresu maksymalnie do 20 lat.

Ustawy podatkowe – art. 16m ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i art. 22m ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych bardziej szczegółowo wskazują okresy dokonywania odpisów amortyzacyjnych:

1. od licencji (sublicencji) na programy komputerowe oraz od praw autorskich – 24 miesiące;
2. od licencji na wyświetlanie filmów oraz na emisję programów radiowych i telewizyjnych – 24 miesiące;
3. od poniesionych kosztów zakończonych prac rozwojowych – 12 miesięcy,
4. od pozostałych wartości niematerialnych i prawnych – 60 miesięcy.

Co więcej, wskazują, że jedyną metodą dozwoloną jest metoda równomiernego rozłożenia odpisów w czasie (liniowa), podczas gdy prawo bilansowe pozwala w zasadzie na pewną dowolność wyboru metody. Ma ona rzetelnie i wiernie odzwierciedlać użyteczność wartości niematerialnej i prawnej i uwzględnić w szczególności (art. 32 ust. 2 w związku z art. 33 ust. 1):

1. liczbę zmian, na których pracuje wartość niematerialna, (np. w przypadku technologii produkcyjnych);
2. tempo postępu techniczno-ekonomicznego;
3. wydajność wartości niematerialnej mierzoną liczbą godzin jej pracy lub liczbą wytworzonych produktów albo innym właściwym miernikiem;
4. prawne lub inne ograniczenia czasu używania wartości;
5. przewidywaną przy likwidacji ceną sprzedaży netto istotnej pozostałości.

Inaczej niż w prawie podatkowym, jednostka powinna w przypadkach np. zmian technologicznych, przeznaczenia do likwidacji czy wycofania z użytkowania dokonać odpisu odzwierciedlającego trwałą utratę wartości i ten odpis powinien być odniesiony w pozostałe koszty operacyjne, a zatem wpłynąć na wynik finansowy okresu. Przepisy prawa podatkowego na to nie pozwalają. Art. 16 ust. 1 pkt 26a PDOP i art. 23. ust. pkt 21 PDOP wyrażnie wskazują, że dokonane odpisy aktualizujące nie są zaliczane do kosztów podatkowych.

Kosztem podatkowym będzie jednak kwota straty powstała w wyniku likwidacji nie w pełni umorzonych wartości niematerialnej. Nie ma bowiem w katalogu kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów zapisu odnoszącego się do takich strat w wartościach niematerialnych jak art. 16 ust. 1 pkt 6 PDOP i art. 23 ust. 1 pkt 6 w odniesieniu do środków trwałych.

Jak zostało wyżej przedstawione, dotychczas polskie prawo nie ujmowało kategorii aktywów o nieokreślonym okresie użytkowania. Kiedy więc jednostka stwierdza, że wartość ma nieokreślony czas użytkowania? Podmiot powinien dokonać analizy aktywów, wszystkich ich istotnych cech o charakterze prawnym, ekonomicznym, technologicznym itp. i dopiero na tej podstawie stwierdzić, czy istnieje ograniczenie okresu, w jakim jednostka może spodziewać się korzyści ekonomicznych wynikających z użytkowania składnika majątkowego. Nadmienić trzeba, że termin nieokreślony nie jest tożsamy z pojęciem nieskończony. Nieokreślony w świetle MSR 38 to nie dający się na dzień dokonywania oceny wiarygodnie określić. Może mieć miejsce też taka sytuacja, że prawne ograniczenie, np. dotyczące prawa do korzystania z utworu, ma bardzo długi horyzont czasowy – 50 lat. Jednostka ma prawo uznać wtedy, że okres użytkowania tego prawa jest nieokreślony.

Jednostka ma obowiązek (MSR 38.109) dokonywać przynajmniej raz w okresie sprawozdawczym weryfikacji, czy nadal okres użytkowania tego aktywa jest nieokreślony. Zmiana okresu użytkowania może nastąpić w obie strony, tzn. wartość niematerialna zakwalifikowana jako wartość o określonym okresie użytkowania może być przekwalifikowana na wartość o nieokreślonym okresie użytkowania, a także wartość zakwalifikowana jako o nieokreślonym okresie użytkowania może być przekwalifikowana do kategorii wartości o określonym okresie użytkowania – jest to zmiana szacunków zgodnie z MSR 8 Zasady (polityka) rachunkowości.

Jednostka za każdym razem przy dokonywaniu weryfikacji okresu użytkowania winna wziąć pod uwagę:

1. jakie będzie oczekiwane wykorzystanie składnika przez jednostkę oraz czy składnik ten mógłby być wykorzystywany przez inny zespół kierowniczy;
2. typowe cykle produkcyjne i informacje (powszechnie dostępne) na temat

szacunkowych okresów wykorzystania takiego składnika;

3. przyczyny i ewentualny fakt utraty przydatności z powodów technicznych, technologicznych, handlowych lub jakichkolwiek innych;
4. stabilność lub niestabilność branży, w której jest wykorzystywana analizowana wartość niematerialna;
5. działania konkurentów i ewentualnych konkurentów, jakie mogą być przez nich potencjalnie podejmowane, a miałyby wpływ na te aktywa;
6. konieczność ponoszenia w przyszłości nakładów na podtrzymanie zdolność do generowania korzyści ekonomicznych ze składnika aktywów a także możliwości i zamiar zapewnienia środków na pokrycie tych nakładów przez jednostkę;
7. czas sprawowania kontroli i wszelkie jego ograniczenia jakie mogą mieć miejsce w przyszłości;
8. zależność okresu użytkowania danej wartości niematerialnej od czasu użytkowania innych składników aktywów, niekoniecznie niematerialnych.

Jak widać, lista determinantów, które powinna rozważyć jednostka, jest dosyć długa, a nie jest to lista zamknięta.

5. Praktyczny przykład ze sprawozdania finansowego

Przykładem takiej specyficznej pozycji w wartościach niematerialnych są prawa związane z wydawaniem czasopism. W dalszej części niniejszego opracowania chciałabym pokazać sposób prezentacji informacji w sprawozdaniu finansowym właśnie w odniesieniu do wartości niematerialnych o nieokreślonym czasie użytkowania na przykładzie firmy Agora S.A. i jej rocznego sprawozdania finansowego za 2005 rok, sporządzonego zgod-

nie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej¹.

Agora dokonywała w poprzednich latach także prezentacji tytułów czasopism, ale wyłącznie tych, które nabyła. Amortyzowała je bilansowo średnio przez okres 5–20 lat². Od dnia 1 stycznia 2005 Grupa Agora jako emitent papierów wartościowych notowanych na regulowanym rynku musi sporządzać skonsolidowane sprawozdania finansowe wg MSSF/MSR. Dla uproszczenia systemu informacyjnego rachunkowości Walne Zgromadzenie podjęło decyzję, że także jednostkowe sprawozdanie finansowe Agora S.A. będzie sporządzane według międzynarodowych standardów. Skorzystano z możliwości przewidzianej przez art. 45 ust. 1b ustawy o rachunkowości. W związku z tym, jednostka musiała dokonać weryfikacji wartości aktywów i pasywów, w tym wartości niematerialnych i prawnych.

W sprawozdaniu za 2004 rok i za lata wcześniejsze spółka prezentowała wartości niematerialne i prawne wg struktury wymaganej przez załącznik nr 1 Ustawy o Rachunkowości, tzn. jako:

- koszty zakończonych prac rozwojowych;
- wartość firmy;
- nabyte koncesje, patenty, licencje w tym oprogramowanie komputerowe;
- inne wartości niematerialne i prawne.

W sprawozdaniu za 2005 (pierwsze roczne sprawozdanie wg MSSF/MSR) jednostka zaprezentowała zgodnie z MSR 38:

- prawa związane z wydawaniem czasopism;
- wartość firmy;
- koncesje, patenty i licencje;
- koszty zakończonych prac rozwojowych;
- pozostałe wartości.

Kryterium wyróżnienia tych pozycji była ich istotność i niejednorodność stosowanych metod wyceny na potrzeby sporządzenia sprawozdania finansowego.

	Ustawa o rachunkowości	MSSF/MSR Prawa do czasopism	MSSF/MSR koncesje pozostałe
Wartość brutto na 01-01-2004	88.543	86.835	137
Wartość brutto na 31-12-2004	88.197	86.482	231
Wartość netto na 31-12-2004	72.908	72.179	137
Wartość brutto na 31-12-2005		86.482	14.280
Wartość netto na 31-12-2005		71.538	8.642

Tab. 1. Zestawienie wartości wybranych wartości niematerialnych i prawnych

Źródło: opracowanie własne na podstawie raportów rocznych za 2004 i 2005 r., www.agora.pl.

Warto zwrócić uwagę na rozróżnienie na dwie pozycje praw związanych z wydawaniem czasopism i koncesji, patentów, licencji, które w sprawozdaniach wg UoR były pokazywane łącznie. Zwróćmy także uwagę na ich wartości ze sprawozdań. Poniższa tabela przedstawia wybrane wartości koncesji i licencji bez wartości oprogramowania komputerowego wyceniane zgodnie z ustawą o rachunkowości, a także po przejściu jednostki na MSSF.

W sprawozdaniach sporządzanych zgodnie z ustawą o rachunkowości Agora pokazywała wartość praw do wydawania czasopism według ceny ich nabycia i amortyzowała. Stąd też ich niska wartość netto pokazywana w bilansie. Po przejściu na MSSF/MSR dokonano weryfikacji pozycji Koncesje, patenty i licencje i innych wartości niematerialnych i prawnych wydzielono godziwą wartość praw do czasopism. Rozdzielenie zostało podyktowane następującymi względami:

- metoda wyceny koncesji to koszt historyczny;
- metoda wyceny praw do wydawania czasopism to wartość przeszacowana;
- pozostałe wartości niematerialne i prawne inne niż prawa do czasopism zostały zakwalifikowane jako wartości niematerialne o określonym w warunkach przyznania prawa okresie użytkowania;
- prawa do wydawania czasopism uznane zostały za wartości o nieokreślonym okresie użytkowania.

Nie znamy warunków dotyczących transakcji zakupu czasopism, chroni je tajemnica handlowa, ale z zamieszczanych np. we Wprowadzeniu do sprawozdania finansowego za 2004 rok informacji można wnioskować, że Agora zakupiła je albo bezterminowo, albo na bardzo długi okres posiadła prawa do tytułów czasopism. Prezentowany okres amortyzacji 5–20 lat, a szczególnie 20 lat sugeruje taki wniosek. Prawdopodobnie nie odzwierciedla on okresów ujętych w umowie handlowej i jest od nich nawet kilkukrotnie krótszy³. Obecnie w sprawozdaniu za 2005 rok spółka zapisała:

„Prawa związane z wydawaniem czasopism mają nieokreślony okres użytkowania i w związku z tym nie są amortyzowane. Przesłankami ustalenia takiego okresu użytkowania była pozycja rynkowa wydawanych czasopism oraz brak prawnych i rynkowych ograniczeń co do okresu ich wydawania. Prawa te poddawane są weryfikacji pod

kątem utraty wartości corocznie lub częściej – w przypadku gdy zaistniały zdarzenia bądź zaszły zmiany wskazujące na utratę ich wartości bilansowej.”⁴

Pozostałe wartości niematerialne i prawne, w tym koncesje, patenty i licencje poza prawami do wydawania czasopism, charakteryzują się określonym okresem używania, zatem są amortyzowane.

Znaczna różnica wartości pomiędzy wyceną wg UoR a MSR na dzień 01.01.2004 r., czyli czas przejścia na MSSF/MSR, spowodowana może być także (spółka tego nie ujawnia) ujęciem kosztów wytworzenia własnych tytułów wydawniczych. Ustawa o rachunkowości na takie aktywowanie własnych nakładów nie pozwalała, natomiast w świetle MSR 38 takie podejście po spełnieniu wcześniej opisanych warunków jak najbardziej może mieć miejsce.

Ważną kwestią jest także sposób oszacowania tych wartości niematerialnych. Trudno uznać bowiem, że istnieje na nie aktywny rynek. Agora z tego powodu wykorzystwała do ustalenia kwoty ujętej w bilansie metodę opierającą się na przepływach pieniężnych. Zgodnie z informacją zawartą w sprawozdaniu wartość praw związanych z wydawaniem czasopism, które mają nieokreślony okres użytkowania, wynosi 71 538 tys. zł⁵. Dla spółki podstawą wyceny był budżet przyjęty na rok 2006 oraz prognozy zmian na rynku czasopism rynku na następne 4 lata, szacowane w oparciu o najlepszą wiedzę o rynku, dostępne dane rynkowe oraz dotychczasowe doświadczenia. W okresie ekstrapolacji Agora przyjęła dla uproszczenia stały poziom przepływów pieniężnych.

Zaprezentowanie przykładu Agory i ujęcia w księgach rachunkowych wartości niematerialnych i prawnych nieamortyzowanych ma na celu wskazanie skutku finansowego takiego podejścia. Pomijając wszelkie inne zdarzenia gospodarcze, stwierdzmy, że przejście na MSSF spowodowało wzrost sumy bilansowej brutto o ponad 5 580 tys. zł na dzień 31.12.2004 r., tyle ile wynosiłaby roczna amortyzacja. Spółka uznała, że jest to wartość niewpływająca na porównywalność danych, bowiem stanowi zaledwie 0,39% sumy bilansowej. Gdybyśmy mieli do czynienia z inną spółką, byłaby to zapewne kwota bardziej znacząca.

6. Wnioski

Podmioty gospodarcze prowadzące księgi rachunkowe sukcesywnie muszą dostosowywać swoją politykę rachunkowości do zmieniającego się prawa. Przejście na Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej dla wielu firm staje się koniecznością bezpośrednio albo pośrednio wynikającą z uczestnictwa na rynku giełdowym (ich albo jednostki dominującej). Zagadnień, które należy szczególnie analizować, gdy zmienia się podstawa prawa bilansowego, jest oczywiście więcej niż opisane powyżej wartości niematerialne i prawne o nieokreślonym okresie użytkowania, ale akurat ta kategoria wcale nie jest tak abstrakcyjną i rzadko występującą w praktyce, jak wydaje się wielu praktykom nie stykającym się dotychczas w swojej codziennej pracy z MSSF/MSR. Zidentyfikowanie, wycena i właściwa prezentacja wartości niematerialnych, w tym także tych, które nie mogą być amortyzowane, jest przecież jednym z fundamentalnych wymogów prawidłowości sporządzonego sprawozdania finansowego.

Informacje o autorce

Mgr Katarzyna Trzpiola – doktorantka,
Katedra Finansów i Rachunkowości, Pracownia
Rachunkowości i Rewizji Księgowej, Wydział
Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego.
E-mail: trzpiola@mail.wz.uw.edu.pl.

Przypisy

- ¹ Agora S.A. jest podmiotem notowanym na warszawskiej Giełdzie Papierów Wartościowych i zgodnie z przepisami prawa winna publikować swoje dane finansowe nie tylko w Monitorze Polskim „B”, ale także m.in. na stronach internetowych. Wszystkie dane wykorzystane pochodzą ze strony <http://www.agora.pl/im/7/3282/m3282697.doc>, data korzystania 29-09-2006.
- ² Wprowadzenie do jednostkowego sprawozdanie finansowego za 2004 rok, <http://www.agora.pl/im/6/2655/m2655546.doc> s. 2, data korzystania 29-09-2006.
- ³ Wnioskować tu można poprzez analogię do okresu amortyzacji prawa wieczystego użytkowania gruntu. Jeśli prawo to przyznane było jednostce na okres np. 80 lat, to biegły rewident zaleca, by okres amortyzacji tego prawa przyjęty był między 20–30 lat. Dłuższa perspektywa czasu czerpania korzyści ekonomicznych z tego prawa jest bardzo trudna do przewidzenia.
- ⁴ Jednostkowe sprawozdanie finansowe za rok 2005 Agora S.A., <http://www.agora.pl/im/7/3282/m3282697.doc> s. 9, 29-09-2006.
- ⁵ Jednostkowe sprawozdanie finansowe za rok 2005 Agora S.A., <http://www.agora.pl/im/7/3282/m3282697.doc> s. 58, 29-09-2006.

Bibliografia

- Międzynarodowy Standard Rachunkowości 38, SKWP Warszawa 2004.
- Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. (tekst jednolity. DzU z 2002 r. nr 76, poz. 694 z późniejszymi zmianami).
- Ustawa z dnia 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jednolity: DzU z 2000 r. nr 54, poz. 654, z późniejszymi zmianami).