

MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI MSR 38

Wartości niematerialne

CEL

- 1 Celem niniejszego standardu jest określenie sposobu ujmowania wartości niematerialnych, które nie są szczegółowo omówione w innym standardzie. Niniejszy standard nakłada na jednostkę obowiązek ujęcia składnika wartości niematerialnych wtedy i tylko wtedy, gdy zostaną spełnione określone kryteria. Standard określa sposób wyceny wartości bilansowej i wprowadza wymóg ujawnienia określonych informacji dotyczących wartości niematerialnych.

ZAKRES

- 2 Niniejszy standard stosuje się na potrzeby rachunkowości wartości niematerialnych, z wyjątkiem:
- wartości niematerialnych objętych zakresem innego standardu;
 - aktywów finansowych, zgodnie z definicją zawartą w MSR 32 *Instrumenty finansowe: prezentacja*;
 - ujmowania i wyceny aktywów z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych (zob. MSSF 6 *Poszukiwanie i ocena zasobów mineralnych*); oraz
 - nakładów na poszukiwanie i wydobycie zasobów mineralnych, ropy naftowej, gazu ziemnego i innych podobnych nieodnawialnych zasobów.
- 3 Jeśli inny standard określa sposób księgowego ujęcia określonego składnika wartości niematerialnych, jednostka stosuje ten standard w miejsce niniejszego. Na przykład niniejszego standardu nie stosuje się do:
- wartości niematerialnych utrzymywanych przez jednostkę w celu sprzedaży w ramach zwykłej działalności gospodarczej (zob. MSR 2 *Zapasy* i MSR 11 *Umowy o usługę budowlaną*);
 - aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego (zob. MSR 12 *Podatek dochodowy*);
 - umów leasingowych będących przedmiotem MSR 17 *Leasing*;
 - aktywów z tytułu świadczeń pracowniczych (zob. MSR 19 *Świadczenia pracownicze*);
 - aktywów finansowych, zgodnie z definicją MSR 32. Ujmowanie i wycenę niektórych aktywów finansowych reguluje MSR 27 *Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe*, MSR 28 *Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych* oraz MSR 31 *Udziały we wspólnych przedsięwzięciach*;
 - wartości firmy powstającej przy połączeniu jednostek gospodarczych (zob. MSSF 3 *Połączenia jednostek gospodarczych*);
 - odroczonego kosztów nabycia oraz wartości niematerialnych wynikających z tytułów umownych ubezpieczyciela zgodnie z umowami ubezpieczeniowymi, będącymi przedmiotem MSSF 4 *Umowy ubezpieczeniowe*. MSSF 4 stawia konkretne wymagania dotyczące ujawniania informacji odnośnie do wspomnianych odroczonego kosztów nabycia, lecz nie odnośnie do wspomnianych wartości niematerialnych. W związku z tym wymagania dotyczące ujawniania informacji zawarte w niniejszym standardzie odnoszą się do tych wartości niematerialnych;
 - wartości niematerialnych sklasyfikowanych jako przeznaczone do sprzedaży (lub wchodzących w skład grupy do zbycia sklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży) zgodnie z MSSF 5 *Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana*.
- 4 Niektóre wartości niematerialne mogą zawierać się „w” lub „na” przedmiotach materialnych, takich jak dyski kompaktowe (w przypadku programu komputerowego), mieć postać dokumentacji prawnej (w przypadku licencji lub patentu) lub filmu. Przy określaniu, czy składnik aktywów obejmujący zarówno elementy materialne, jak i niematerialne powinien być ujmowany zgodnie z MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*, czy jako składnik wartości niematerialnych zgodnie z niniejszym standardem, jednostka kieruje się własnym osądem, który z elementów jest bardziej znaczący. Na przykład program komputerowy obsługujący urządzenie sterowane komputerowo, które nie może pracować bez konkretnego programu, jest integralną częścią danego urządzenia, a zatem jest traktowany jako składnik rzeczowych aktywów trwałych. To samo odnosi się do systemu operacyjnego komputera. Jeśli program nie stanowi integralnej części sprzętu komputerowego, traktowany jest jako składnik wartości niematerialnych.
- 5 Niniejszy standard stosuje się między innymi do nakładów na reklamę, szkolenia, rozpoczęcie działalności, działalność badawczą i rozwojową. Działalność badawcza i rozwojowa ukierunkowana jest na rozwój wiedzy. W związku z tym, mimo iż działalność ta może prowadzić do powstania aktywów posiadających postać fizyczną (na przykład prototypu), element fizyczny jest drugorzędny w stosunku do komponentu niematerialnego, czyli wiedzy w nim zawartej.

- 6 W przypadku leasingu finansowego składnik aktywów będący przedmiotem umowy leasingowej może być materialny lub niematerialny. Po początkowym ujęciu leasingobiorca postępuje ze składnikiem wartości niematerialnych posiadanych w ramach leasingu finansowego zgodnie z niniejszym standardem. Prawa wynikające z umów licencyjnych dotyczące takich pozycji, jak filmy kinowe, nagrania wideo, sztuki teatralne, rękopisy, patenty i prawa autorskie, zostały wyłączone z zakresu MSR 17 i są przedmiotem niniejszego standardu.
- 7 Wyłączenie z zakresu standardu może nastąpić, jeżeli niektóre operacje lub transakcje są na tyle specyficzne, że powodują powstanie zagadnień księgowych, które wymagają potraktowania w odmienny sposób. Takie zagadnienia pojawiają się w przypadku nakładów poniesionych na poszukiwanie, przygotowanie złóż i wydobywanie minerałów, ropy naftowej, gazu ziemnego i podobnych nieodnawialnych zasobów, jak też aktywów niematerialnych powstających w zakładach ubezpieczeń w wyniku umów podpisanych z beneficjentami polis. W związku z tym niniejszy standard nie ma zastosowania do nakładów dotyczących takich działań lub polis ubezpieczeniowych. Jednakże niniejszy standard ma zastosowanie do innych wartości niematerialnych (takich jak programy komputerowe) i innych nakładów (takich jak koszty rozpoczęcia działalności) występujących w przemyśle wydobywczym lub w zakładach ubezpieczeń.

DEFINICJE

- 8 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

Aktywny rynek jest rynkiem, który spełnia wszystkie następujące warunki:

- a) pozycje będące przedmiotem obrotu na rynku są jednorodne;
- b) zazwyczaj w dowolnym momencie można znaleźć zainteresowanych nabywców i sprzedawców; oraz
- c) ceny są podawane do wiadomości publicznej.

Data umowy połączenia jednostek gospodarczych stanowi datę osiągnięcia istotnego porozumienia pomiędzy łączącymi się stronami i – w wypadku jednostek notowanych na giełdzie – podania go do publicznej wiadomości. W przypadku wrogiego przejęcia za najwcześniejszą datę osiągnięcia istotnego porozumienia pomiędzy łączącymi się stronami uznaje się datę, kiedy wystarczająca liczba udziałowców jednostki przejmowanej przyjmie ofertę jednostki przejmującej, umożliwiając jednostce przejmującej uzyskanie kontroli nad jednostką przejmowaną.

Amortyzacja jest systematycznym rozłożeniem podlegającej amortyzacji wartości składnika wartości niematerialnych, na przestrzeni okresu jego użytkowania.

Składnik aktywów jest zasobem:

- a) pozostającym pod kontrolą jednostki w wyniku zdarzeń zaistniałych w przeszłości; oraz
- b) z którego, według przewidywań, jednostka osiągnie w przyszłości korzyści ekonomiczne.

Wartość bilansowa jest wartością, w jakiej dany składnik aktywów jest ujmowany w bilansie po pomniejszeniu o łączne odpisy amortyzacyjne oraz łączną kwotę odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości.

Cena nabycia lub koszt wytworzenia jest kwotą zapłaconych środków pieniężnych lub ich ekwiwalentów lub wartością godziwą innych dóbr przekazanych z tytułu nabycia składnika aktywów w momencie jego nabycia lub wytworzenia, lub tam, gdzie ma to zastosowanie, jest wartością przypisaną do danego składnika aktywów w momencie początkowego ujęcia wynikającego z wymogów innych MSSF np. MSSF 2 *Płatności w formie akcji*.

Wartość podlegająca amortyzacji jest ceną nabycia lub kosztem wytworzenia danego składnika aktywów, pomniejszoną o wartość końcową tego składnika.

Prace rozwojowe są praktycznym zastosowaniem odkryć badawczych lub też osiągnięć innej wiedzy w planowaniu lub projektowaniu produkcji nowych lub znacznie udoskonalonych materiałów, urządzeń, produktów, procesów technologicznych, systemów lub usług, które ma miejsce przed rozpoczęciem produkcji seryjnej lub zastosowaniem.

Wartość charakterystyczna dla jednostki stanowi bieżącą wartość przepływów pieniężnych, które jednostka spodziewa się uzyskać z dalszego użytkowania składnika aktywów oraz jego zbycia pod koniec okresu jego użytkowania lub spodziewa się je ponieść, rozliczając zobowiązanie.

Wartość godziwa jest kwotą, za jaką na warunkach rynkowych składnik aktywów mógłby zostać wymieniony pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji.

Odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości jest nadwyżką wartości bilansowej danego składnika aktywów lub ośrodka wypracowującego środki pieniężne nad jego wartością odzyskiwalną.

Składnik wartości niematerialnych to możliwy do zidentyfikowania niepieniężny składnik aktywów, nieposiadający postaci fizycznej.

Aktywa pieniężne są posiadanymi przez jednostkę środkami pieniężnymi oraz aktywami, które ma otrzymać w ustalonych lub dających się ustalić kwotach pieniężnych.

Prace badawcze są nowatorskim i zaplanowanym poszukiwaniem rozwiązań podjętym z zamiarem zdobycia i przyswojenia nowej wiedzy naukowej i technicznej.

Wartość końcowa składnika wartości niematerialnych jest szacunkową kwotą, którą jednostka otrzymałaby ze zbycia tego składnika aktywów, po odliczeniu oczekiwanych kosztów zbycia, jeśli dany składnik aktywów osiągnąłby już wiek oraz znajdowałby się w stanie oczekiwanym pod koniec jego okresu użytkowania.

Okres użytkowania jest:

- a) przedziałem czasu, w którym według przewidywań dany składnik aktywów będzie użytkowany przez jednostkę; lub
- b) liczbą jednostek produkcji lub podobnych jednostek, które według przewidywań jednostka uzyska z danego składnika aktywów.

Wartości niematerialne

- 9 Jednostki często przeznaczają zasoby lub zaciągają zobowiązania na nabycie, rozwój, utrzymanie i doskonalenie zasobów niematerialnych, takich jak wiedza naukowa lub techniczna, projektowanie i wdrażanie nowych procesów lub systemów, licencje, własność intelektualna, znajomość rynku oraz znaki towarowe (łącznie z markami firmowymi i tytułami wydawniczymi). Do powszechnych przykładów tych szerokich kategorii zalicza się programy komputerowe, patenty, prawa autorskie, filmy kinowe, wykazy odbiorców, prawa obsługi hipotecznej, licencje połowowe, kontyngenty importowe, franchising, relacje z odbiorcami lub dostawcami, lojalność odbiorców, udział w rynku oraz prawa marketingowe.
- 10 Nie wszystkie pozycje opisane w paragrafie 9 spełniają kryteria definicji składnika wartości niematerialnych, czyli wymóg możliwości zidentyfikowania takiego składnika, sprawowania nad nim kontroli i istnienia przyszłych korzyści ekonomicznych. Jeśli składnik będący przedmiotem niniejszego standardu nie spełnia kryteriów definicyjnych składnika wartości niematerialnych, nakłady na jego nabycie lub wytworzenie przez jednostkę we własnym zakresie ujmują się w ciężar rachunku zysków i strat w momencie ich poniesienia. Jeśli jednak dany składnik został przejęty w wyniku połączenia jednostek gospodarczych, stanowi on część wartości firmy ujmowanej na dzień przejęcia (zob. paragraf 68).

Możliwość zidentyfikowania

- 11 Z definicji składnika wartości niematerialnych wynika wymóg możliwości zidentyfikowania składnika wartości niematerialnych, tak aby można było go wyraźnie odróżnić od wartości firmy. Wartość firmy przejęta w transakcji połączenia jednostek gospodarczych odpowiada zapłacie dokonanej przez jednostkę przejmującą w zamian za oczekiwane przyszłe korzyści ekonomiczne z aktywów, które nie mogą być pojedynczo zidentyfikowane oraz odrębnie ujęte. Przyszłe korzyści ekonomiczne mogą wynikać z synergii zachodzącej między możliwymi do zidentyfikowania przejętymi aktywami lub z aktywów, które – pojedynczo – nie kwalifikują się do ujęcia w sprawozdaniu finansowym, ale za które strona przejmująca gotowa jest zapłacić w transakcji połączenia jednostek gospodarczych.
- 12 Składnik aktywów spełnia kryterium identyfikowalności zawarte w definicji składnika wartości niematerialnych, jeśli:
 - a) można go wyodrębnić, tzn. można go wyłączyć lub wydzielić z jednostki i sprzedać, przekazać, licencjonować lub oddać do odpłatnego użytkowania osobom trzecim, zarówno pojedynczo, jak też łącznie z powiązaną z nim umową, składnikiem aktywów lub zobowiązaniem; lub
 - b) wynika z tytułów umownych lub innych tytułów prawnych, bez względu na to, czy są one zbywalne lub możliwe do wyodrębnienia z jednostki lub z innych tytułów lub zobowiązań.

Kontrola

- 13 Jednostka kontroluje składnik aktywów, jeżeli jest uprawniona do uzyskiwania przyszłych korzyści ekonomicznych powstających za przyczyną danego środka i jest w stanie ograniczyć dostęp do tych korzyści osobom trzecim. Zdolność jednostki do kontrolowania przyszłych korzyści ekonomicznych ze składnika wartości niematerialnych zazwyczaj wynika z tytułu prawnego, który może podlegać egzekucji na drodze sądowej. Przy braku tytułu prawnego trudniej jest udowodnić sprawowanie kontroli. Jednak możliwość prawnego wyegzekwowania tytułu nie jest warunkiem koniecznym kontroli, ponieważ jednostka może kontrolować przyszłe korzyści ekonomiczne również w inny sposób.
- 14 Wiedza o rynku i wiedza techniczna mogą przyczynić się do osiągnięcia przyszłych korzyści ekonomicznych. Jednostka kontroluje te korzyści, jeśli na przykład wiedza ta jest prawnie chroniona pod postacią praw autorskich, ograniczeń w porozumieniach handlowych (jeśli są dozwolone) lub poprzez prawne zobowiązanie pracowników do zachowania poufności.
- 15 Jednostka, zatrudniając wykwalifikowanych pracowników, może być w stanie zidentyfikować tę część ich kwalifikacji, wynikającą z przeprowadzonych szkoleń, która prowadzi do osiągnięcia przyszłych korzyści ekonomicznych. Jednostka może ponadto oczekiwać, że pracownicy będą nadal udostępniać jednostce swoje kwalifikacje. Zwykle jednak kontrola jednostki nad oczekiwanymi przyszłymi korzyściami ekonomicznymi wynikającymi z zatrudniania grupy wykwalifikowanych pracowników i ich szkolenia jest niewystarczająca, aby móc

uznać, że pozycje te spełniają kryteria definicji składnika wartości niematerialnych. Z podobnej przyczyny nie jest prawdopodobne, aby konkretne talenty kierownicze i kompetencje techniczne pracowników spełniły kryteria definicji składnika wartości niematerialnych, chyba że wykorzystywanie i pozyskiwanie oczekiwanych z tego tytułu przyszłych korzyści ekonomicznych jest prawnie chronione, a także spełnione zostały wymogi zawarte w pozostałych częściach definicji.

- 16 Jednostka może dysponować portfelem odbiorców lub udziałem w rynku oraz oczekiwać, że na skutek wypracowanych relacji z odbiorcami i ich lojalności odbiorcy będą nadal z nią współpracować. Jednak przy braku możliwości prawnej ochrony lub braku innej formy kontrolowania relacji z odbiorcami i ich lojalności kontrola jednostki nad spodziewanymi korzyściami ekonomicznymi, które z nich płyną, jest zazwyczaj niewystarczająca, aby móc uznać, że pozycje te (portfel odbiorców, udziały w rynku, relacje z odbiorcami, lojalność odbiorców) odpowiadają definicji wartości niematerialnych. Przy braku prawnej ochrony relacji z odbiorcami transakcje wymiany (inne niż stanowiące część transakcji połączenia jednostek gospodarczych) tych samych lub podobnych relacji nieregulowanych umowami stanowią dowód na to, że jednostka jest jednak w stanie kontrolować przyszłe korzyści ekonomiczne płynące z relacji z odbiorcami. Ze względu na to, że tego typu transakcje wymiany są również dowodem na możliwość wyodrębnienia relacji z odbiorcami, relacje te odpowiadają definicji wartości niematerialnych.

Przyszłe korzyści ekonomiczne

- 17 Przyszłe korzyści ekonomiczne osiągane ze składnika wartości niematerialnych mogą obejmować przychody ze sprzedaży produktów lub usług, oszczędności kosztów lub inne korzyści wynikające z używania składnika aktywów przez jednostkę. Na przykład wykorzystanie własności intelektualnej w procesie produkcyjnym może raczej służyć obniżeniu przyszłych kosztów produkcji niż zwiększeniu przyszłych przychodów.

UJMOWANIE I WYCENA

- 18 Ujęcie pozycji jako składnika wartości niematerialnych wymaga od jednostki udowodnienia, że pozycja ta spełnia:
- kryteria zawarte w definicji składnika wartości niematerialnych (zob. paragrafy 8–17); oraz
 - kryteria dotyczące ujęcia (zob. paragrafy 21–23).

Powyższy wymóg stosuje się do wszystkich kosztów poniesionych pierwotnie w celu nabycia lub wytworzenia we własnym zakresie składnika wartości niematerialnych oraz tych poniesionych w okresie późniejszym, w celu uzupełnienia, zastąpienia części lub zapewnienia obsługi tego składnika.

- 19 Paragrafy 25–32 dotyczą zastosowania kryteriów ujęcia do składników wartości niematerialnych przejętych odrębnie, a paragrafy 33–43 dotyczą zastosowania tych kryteriów do składników wartości niematerialnych przejętych w drodze połączenia jednostek gospodarczych. Paragraf 44 zajmuje się początkową wyceną składników wartości niematerialnych przejętych w drodze dotacji lub subsydiów rządowych, paragrafy 45–47 wymianą składników wartości niematerialnych, a paragrafy 48–50 podejściem do wartości firmy wytworzonej przez jednostkę we własnym zakresie. Paragrafy 51–67 dotyczą początkowego ujęcia i wyceny wartości niematerialnych wytworzonych przez jednostkę we własnym zakresie.
- 20 Z charakteru wartości niematerialnych wynika, że w wielu przypadkach wartość ich składników nie ulega zwiększeniom lub też ich części nie są wymieniane. Co za tym idzie, jest bardziej prawdopodobne, że poniesione najpóźniej nakłady będą raczej służyć utrzymaniu oczekiwanych w przyszłości korzyści ekonomicznych, zawartych w istniejącym składniku wartości niematerialnych, niż spełniać kryteria definicji składnika wartości niematerialnych oraz kryteria ujmowania tych wartości, zawarte w niniejszym standardzie. Ponadto często trudno jest przyporządkować takie nakłady bezpośrednio do konkretnego składnika wartości niematerialnych, a nie do firmy jako całości. W związku z tym tylko w rzadkich przypadkach nakłady poniesione po początkowym ujęciu nabytego składnika wartości niematerialnych lub po ukończeniu składnika wartości niematerialnych wytwarzanego przez jednostkę we własnym zakresie, spowodują powiększenie ceny nabycia lub kosztu wytworzenia składnika wartości niematerialnych. Zgodnie z paragrafem 63 późniejsze nakłady na marki firmowe, tytuły czasopism, tytuły wydawnicze, wykazy odbiorców i pozycje o podobnym charakterze (niezależnie od tego, czy są one nabyte, czy też wytworzone przez jednostkę we własnym zakresie) są zawsze ujmowane w ciężar rachunku zysków i strat w momencie ich poniesienia. Dzieje się tak, ponieważ nakładów tego typu nie sposób oddzielić od nakładów na rozwój firmy jako całości.
- 21 Składnik wartości niematerialnych ujmuje się wtedy i tylko wtedy, gdy:
- jest prawdopodobne, że jednostka osiągnie przyszłe korzyści ekonomiczne, które można przyporządkować danemu składnikowi aktywów; oraz
 - można wiarygodnie ustalić cenę nabycia lub koszt wytworzenia danego składnika aktywów.
- 22 Jednostka ocenia prawdopodobieństwo osiągnięcia przyszłych korzyści ekonomicznych, stosując rozsądne i udokumentowane założenia, które stanowią odzwierciedlenie dokonanej przez kierownictwo jak najwłaściwszej oceny całokształtu uwarunkowań ekonomicznych, występujących w ciągu okresu użytkowania składnika aktywów.
- 23 Jednostka, oceniając stopień pewności związany z osiągnięciem przyszłych korzyści ekonomicznych, które można przyporządkować użytkowaniu składnika aktywów, kieruje się własnym osądem opartym na dowodach dostępnych w momencie początkowego ujęcia, przypisując szczególne znaczenie dowodom zewnętrznym.

- 24 Składnik wartości niematerialnych początkowo wycenia się w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia.

Nabycie w oddzielnej transakcji

- 25 Zazwyczaj cena, jaką płaci jednostka za składnik wartości niematerialnych nabyty w oddzielnej transakcji, odzwierciedla oczekiwania jednostki co do prawdopodobieństwa uzyskania przyszłych korzyści ekonomicznych związanych z tym składnikiem. Innymi słowy, efekt prawdopodobieństwa znajduje odzwierciedlenie w koszcie składnika aktywów. A zatem kryterium ujęcia oparte na prawdopodobieństwie, opisane w paragrafie 21 a), uważa się za spełnione w wypadku składników wartości niematerialnych nabytych w oddzielnej transakcji.
- 26 Poza tym, jeśli składnik wartości niematerialnych został nabyty w oddzielnej transakcji, zazwyczaj można wiarygodnie ustalić jego koszt. Jest tak w szczególności, gdy zakupu dokonano za gotówkę lub inne aktywa pieniężne.
- 27 Koszt składnika wartości niematerialnych nabytego w oddzielnej transakcji obejmuje:
- a) cenę zakupu, łącznie z cłami importowymi i niepodlegającymi odliczeniu podatkami od zakupu, pomniejszoną o upusty handlowe i rabaty; oraz
 - b) nakłady bezpośrednie związane z przygotowaniem składnika aktywów do użytkowania zgodnie z jego planowanym przeznaczeniem.
- 28 Do takich nakładów bezpośrednich zalicza się:
- a) koszty z tytułu świadczeń pracowniczych (zob. MSR 19), wynikające bezpośrednio z przygotowania tego składnika do stanu zdolności użytkowej;
 - b) opłaty za obsługę, wynikające bezpośrednio z przygotowania tego składnika do stanu zdolności użytkowej; oraz
 - c) koszty testów sprawdzających prawidłowe działanie składnika.
- 29 Do nakładów niestanowiących części kosztu składnika wartości niematerialnych zalicza się:
- a) nakłady na wprowadzenie nowego produktu lub usługi (wliczając w to nakłady na reklamę i działania promocyjne);
 - b) nakłady na prowadzenie działalności gospodarczej w nowej lokalizacji lub z nową grupą odbiorców (wliczając w to nakłady na szkolenia pracowników); oraz
 - c) koszty administracji i inne koszty ogólnozakładowe.
- 30 W wartości bilansowej składnika wartości niematerialnych przestaje się ujmować nakłady, kiedy składnik ten znajduje się w stanie umożliwiającym użytkowanie go w sposób zamierzony przez kierownictwo. Dlatego też nakładów poniesionych na użytkowanie lub zmianę lokalizacji składnika wartości niematerialnych nie uwzględnia się w wartości bilansowej tego składnika. Na przykład następujących nakładów nie ujmuje się w wartości bilansowej składnika wartości niematerialnych:
- a) nakładów poniesionych w okresie, w którym składnik aktywów gotowy do wykorzystania w sposób zamierzony przez kierownictwo nie był jeszcze użytkowany; oraz
 - b) początkowych strat operacyjnych, takich jak te, które poniesiono w okresie budowania popytu na produkty powstałe dzięki składnikowi wartości niematerialnych.
- 31 Niektóre działania jednostki mają związek z pracami rozwojowymi dotyczącymi składnika wartości niematerialnych, lecz nie są niezbędne, aby składnik ten osiągnął stan umożliwiający mu działanie w sposób zamierzony przez kierownictwo. Tego typu działania uboczne mogą nastąpić przed lub w trakcie prac rozwojowych. Ponieważ działania uboczne nie są konieczne, aby doprowadzić składnik aktywów do stanu umożliwiającego mu działanie w sposób zamierzony przez kierownictwo, przychód oraz powiązane nakłady wynikające z działań ubocznych ujmuje się bezpośrednio w ciężar rachunku zysków i strat, w odpowiednich kategoriach przychodów i kosztów.
- 32 Jeśli płatność za składnik wartości niematerialnych została odroczone na okres dłuższy niż zwyczajowy kredyt kupiecki, jego cena nabycia odpowiada kwocie, jaka zostałaby uiszczona w gotówce. Różnica między tą kwotą a całością płatności jest ujmowana jako koszt odsetek w okresie, na który udzielono kredytu, chyba że będzie ona aktywowana zgodnie z dopuszczonym podejściem alternatywnym zawartym w MSR 23 *Koszty finansowania zewnętrznego*.

Nabycie w transakcji połączenia jednostek gospodarczych

- 33 Zgodnie z MSSF 3, jeżeli składnik wartości niematerialnych został przejęty w transakcji połączenia jednostek gospodarczych, cena nabycia składnika wartości niematerialnych oparta jest na jego wartości godziwej ustalonej na dzień przejęcia. Wartość godziwa składnika wartości niematerialnych odzwierciedla oczekiwania rynkowe dotyczące prawdopodobieństwa, z jakim jednostka osiągnie w przyszłości korzyści ekonomiczne z tego składnika. Innymi słowy, efekt prawdopodobieństwa znajduje odzwierciedlenie w wartości godziwej składnika aktywów. A zatem kryterium ujęcia oparte na prawdopodobieństwie, opisane w paragrafie 21 a), uważa się zawsze za spełnione w wypadku składników wartości niematerialnych przejętych w ramach połączenia jednostek gospodarczych.

- 34 W związku z tym, zgodnie z niniejszym standardem oraz wymogami zawartymi w MSSF 3, jednostka przejmująca ujmuje w dniu przejęcia odrębnie od wartości firmy składnik wartości niematerialnych jednostki przejmowanej, jeśli można wiarygodnie ustalić jego wartość godziwą, bez względu na to, czy został on już ujęty przez jednostkę przejmowaną przed transakcją połączenia jednostek gospodarczych. Oznacza to, że jednostka przejmująca ujmuje trwające prace badawcze i rozwojowe jednostki przejmowanej jako składnik wartości niematerialnych oddzielnie od wartości firmy, jeśli prace odpowiadają definicji składnika wartości niematerialnych i można wiarygodnie ustalić ich wartość godziwą. Trwające prace badawcze i rozwojowe jednostki przejmowanej odpowiadają definicji składnika wartości niematerialnych, jeżeli:
- odpowiadają definicji składnika aktywów; oraz
 - są możliwe do zidentyfikowania, to znaczy można je wyodrębnić lub wynikają z tytułów umownych lub innych tytułów prawnych.

Wycena wartości godziwej składnika wartości niematerialnych nabytego w wyniku połączenia jednostek gospodarczych

- 35 Wartość godziwa składnika wartości niematerialnych nabytego w transakcji połączenia jednostek gospodarczych może zazwyczaj zostać określona wystarczająco wiarygodnie, aby móc ją ująć oddzielnie od wartości firmy. Kiedy szacunki wykorzystywane na potrzeby wyceny wartości godziwej składnika wartości niematerialnych wykazują szereg możliwych wyników o różnych poziomach prawdopodobieństwa, niepewność ta uwidacznia się w wycenie wartości godziwej tego składnika, nie świadczy jednak o niemożliwości rzetelnego przeprowadzenia takiej wyceny. Jeśli składnik wartości niematerialnych przejęty w transakcji połączenia jednostek gospodarczych ma określony okres użytkowania, przyjmuje się założenie, które jednak w pewnych warunkach może być odrzucone, że wartość godziwa tego składnika może być wiarygodnie wyceniona.
- 36 Składnik wartości niematerialnych przejęty w transakcji połączenia jednostek gospodarczych może być możliwy do wyodrębnienia, ale wyłącznie ze związanym z nim składnikiem wartości materialnych lub niematerialnych. Na przykład możliwe jest, aby tytuł wydawniczy czasopisma nie był dostępny do zbycia oddzielnie od związanej z nim bazy prenumeratorów lub też znak towarowy naturalnej wody źródlanej, związany z określonym źródłem, może nie być dostępny do zbycia oddzielnie od tego źródła. W takich przypadkach jednostka przejmująca ujmuje grupę składników jako jeden składnik wyodrębniony z wartości firmy, jeśli nie można wiarygodnie wycenić wartości godziwych poszczególnych składników grupy.
- 37 Podobnie, terminy „marka” oraz „marka towarowa” wykorzystuje się często jako synonimy znaków towarowych i innych znaków. Niemniej jednak pierwsze z nich stanowią ogólne terminy marketingowe, które zazwyczaj wykorzystuje się w odniesieniu do grupy uzupełniających się aktywów, takich jak znaki towarowe (lub usługowe), i związanych z nimi nazw handlowych, formuł, receptur i wiedzy technicznej. Jednostka przejmująca ujmuje jako jeden składnik aktywów grupę uzupełniających się składników wartości niematerialnych, tworzących markę, jeśli poszczególnych wartości godziwych tych uzupełniających się składników nie da się wiarygodnie wycenić. Jeśli poszczególne wartości godziwe uzupełniających się składników da się wiarygodnie wycenić, jednostka przejmująca może je ująć jako jeden składnik, pod warunkiem że poszczególne składniki mają podobne okresy użytkowania.
- 38 Wiarygodna wycena wartości godziwej składnika wartości niematerialnych nabytego w transakcji połączenia jednostek gospodarczych może nie być możliwa jedynie wówczas, kiedy składnik ten wynika z tytułów prawnych lub innych tytułów umownych i:
- nie można go wyodrębnić; lub
 - można go wyodrębnić, lecz nie doszło lub nie ma dowodów, że doszło do wcześniejszych transakcji wymiany tych samych lub podobnych składników, a dokonywane w inny sposób szacunki wartości godziwej zależałyby od zmiennych niemierzalnych.
- 39 Notowane ceny rynkowe są najbardziej wiarygodnym sposobem ustalenia wartości godziwej (zob. także paragraf 78). Odpowiednią ceną rynkową jest zwykle bieżąca cena kupna. Jeśli nie ma dostępu do informacji o bieżących cenach kupna, za podstawę oszacowania wartości godziwej może posłużyć cena przeprowadzonej w ostatnim okresie podobnej transakcji, pod warunkiem że między dniem tej transakcji a dniem przeprowadzenia szacunku wartości godziwej składnika aktywów nie nastąpiła znacząca zmiana warunków ekonomicznych.
- 40 Przy braku aktywnego rynku na dany składnik wartości niematerialnych jego wartość godziwą stanowi kwota, jaką na dzień przejęcia jednostka gospodarcza musiałaby zapłacić za ten składnik aktywów w transakcji przeprowadzonej na warunkach rynkowych pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami, opierając się na jak najpełniejszych dostępnych informacjach. Ustalając tę kwotę, jednostka bierze pod uwagę ceny przeprowadzonych w ostatnim okresie transakcji, których przedmiotem były podobne aktywa.
- 41 Niektóre jednostki regularnie prowadzące zakup i sprzedaż nietypowych wartości niematerialnych opracowały techniki szacowania ich wartości godziwej w sposób pośredni. Techniki te mogą być stosowane dla celów początkowej wyceny składnika wartości niematerialnych nabytego na drodze połączenia jednostek gospodarczych, jeśli ich celem jest oszacowanie wartości godziwej zgodnie z definicją zawartą w niniejszym standardzie oraz jeśli odzwierciedlają one bieżące transakcje oraz praktyki stosowane w branży, w której występuje dany składnik aktywów. Do technik tych zalicza się, w zależności od sytuacji:
- zastosowanie mnożników, obliczonych na podstawie bieżących transakcji rynkowych, do niektórych wielkości określających rentowność składnika aktywów (takich jak przychody, udziały w rynku, zysk operacyjny itd.) lub do strumienia opłat licencyjnych, które można uzyskać dzięki licencjonowaniu tego składnika wartości niematerialnych innej stronie w transakcji przeprowadzonej na warunkach rynkowych (zgodnie z metodą hipotetycznych opłat licencyjnych); lub

- b) dyskontowanie szacunkowych przyszłych przepływów pieniężnych netto osiągniętych z danego składnika aktywów.

Późniejsze nakłady na przejęty, trwający projekt badawczo-rozwojowy

- 42 Nakłady na prace badawcze lub rozwojowe, które:
- a) wiążą się z trwającym projektem badawczym lub rozwojowym, przejętym odrębnie lub w transakcji połączenia jednostek gospodarczych i ujmowanym jako składnik wartości niematerialnych; oraz
- b) są poniesione po nabyciu tego projektu;
- księguje się zgodnie z paragrafami 54–62.
- 43 Zastosowanie wymogów określonych w paragrafach 54–62 oznacza, że późniejsze nakłady na trwający projekt badawczo-rozwojowy, przejęty odrębnie lub w wyniku połączenia jednostek gospodarczych i ujmowany jako składnik wartości niematerialnych, są:
- a) ujmowane w kosztach w momencie ich poniesienia, w wypadku nakładów na prace badawcze;
- b) ujmowane w kosztach w momencie ich poniesienia, w wypadku nakładów na prace rozwojowe, które nie spełniają kryterium dotyczącego ujęcia takich nakładów jako składnika wartości niematerialnych, opisanego w paragrafie 57; oraz
- c) dodane do wartości bilansowej nabytego, trwającego projektu badawczego lub rozwojowego, jeśli stanowią nakłady na prace rozwojowe, które spełniają kryteria ujęcia zaprezentowane w paragrafie 57.

Nabycie w drodze dotacji rządowej

- 44 W niektórych przypadkach składnik wartości niematerialnych może być przejęty nieodpłatnie lub za symboliczną opłatę w drodze dotacji rządowych. Może się tak zdarzyć, gdy instytucja państwowa przekazuje lub przyporządkowuje jednostce wartości niematerialne, takie jak prawa lądowania na lotnisku, licencje na prowadzenie stacji radiowych lub telewizyjnych, licencje na import lub kontyngenty lub prawa dostępu do innych limitowanych zasobów. Zgodnie z MSR 20 *Dotacje rządowe i ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej* jednostka może zdecydować się na początkowe ujęcie w wartości godziwej zarówno składnika wartości niematerialnych, jak i dotacji. Jeśli jednostka nie zdecyduje się na początkowe ujęcie składnika aktywów w wartości godziwej, ujmuje ten składnik aktywów w wartości nominalnej (zgodnie z innym podejściem dopuszczonym przez MSR 20) powiększonej o wszelkie koszty, które można bezpośrednio przyporządkować przystosowaniu składnika aktywów do użytkowania zgodnego z jego planowanym wykorzystaniem.

Wymiana aktywów

- 45 Możliwe jest, aby jeden lub więcej składników wartości niematerialnych został nabyty w drodze wymiany za niepieniężny składnik lub składniki aktywów lub połączenie pieniężnych i niepieniężnych składników aktywów. Przedstawione poniżej rozważania odnoszą się po prostu do wymiany jednego niepieniężnego składnika aktywów na drugi, lecz również do wszystkich rodzajów wymian powyżej opisanych. Cena nabycia takiej pozycji jest ustalana w wysokości wartości godziwej otrzymanego składnika aktywów, chyba że a) transakcja wymiany nie ma znaczenia handlowego; lub b) nie można wycenić wartości godziwej ani otrzymanego, ani oddanego składnika aktywów. Nabyte aktywa wyceniane są w ten sposób, nawet jeśli jednostka nie może natychmiast zaprzestać ujmowania aktywów przekazanych. Jeśli nabyte aktywa nie są wyceniane według wartości godziwej, ich wartość ustala się w wysokości wartości bilansowej aktywów przekazanych.
- 46 Jednostka ustala, czy transakcja wymiany ma treść ekonomiczną, rozważając zakres, w jakim oczekuje się zmian przyszłych przepływów pieniężnych w wyniku transakcji. Transakcja wymiany ma treść ekonomiczną, jeśli:
- a) konfiguracja (tzn. ryzyko, czas oraz kwota) przepływów pieniężnych z otrzymanych aktywów różni się od konfiguracji przepływów pieniężnych z przekazanych aktywów; lub
- b) wartość charakterystyczna dla jednostki w części działalności, na którą wpłynęła transakcja, zmienia się w wyniku transakcji wymiany; oraz
- c) różnica w a) lub b) jest istotna w porównaniu z wartością godziwą wymienionych aktywów.

Dla celów ustalenia, czy transakcja wymiany ma treść ekonomiczną, wartość części przedsiębiorstwa specyficzna dla danej jednostki, na którą transakcja miała wpływ, powinna odzwierciedlać przepływy pieniężne po opodatkowaniu. Wynik analiz może być jasny bez konieczności przeprowadzania przez jednostkę szczegółowych obliczeń.

- 47 Paragraf 21 b) stwierdza, że warunkiem ujęcia składnika wartości niematerialnych jest możliwość wiarygodnego ustalenia ceny nabycia lub kosztu wytworzenia składnika aktywów. Możliwość wiarygodnego ustalenia wartości godziwej składnika wartości niematerialnych, dla którego nie istnieją porównywalne transakcje rynkowe, istnieje, jeśli a) rozpiętość zakresu rozsądnych szacunków wartości godziwej nie jest znacząca w wypadku tego składnika

aktywów; lub b) prawdopodobieństwo różnych szacunków w tym zakresie można rozsądnie ustalić i wykorzystać w celu oszacowania wartości godziwej. Jeśli jednostka jest w stanie wiarygodnie ustalić wartość godziwą otrzymanego lub oddanego składnika aktywów, wartość godziwą oddanego składnika aktywów wykorzystuje się w celu ustalenia ceny nabycia lub kosztu wytworzenia, chyba że wartość godziwa otrzymanego składnika aktywów jest bardziej oczywista.

Wartość firmy wytworzona przez jednostkę we własnym zakresie

- 48 Nie ujmuje się jako składnika aktywów wartości firmy wytworzonej przez jednostką we własnym zakresie.
- 49 W niektórych przypadkach, mimo iż ponoszone są nakłady w celu wypracowania przyszłych korzyści ekonomicznych, nie powoduje to powstania składnika wartości niematerialnych, który spełniałby kryteria dotyczące ujmowania pozycji zgodnie z niniejszym standardem. Takie nakłady uważane są często za zwiększające wartość firmy wytworzoną przez jednostkę we własnym zakresie. Wartość firmy wytworzona przez jednostkę we własnym zakresie nie jest ujmowana jako składnik aktywów, ponieważ nie stanowi możliwego do zidentyfikowania zasobu (tzn. nie można go wyodrębnić ani nie wynika z tytułów umownych lub innych tytułów prawnych), nad którym jednostka sprawuje kontrolę i który może być wiarygodnie wyceniony w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia.
- 50 Różnice między wartością rynkową jednostki a wartością bilansową jej aktywów netto, możliwych do zidentyfikowania w dowolnym momencie, mogą wynikać z szeregu czynników, które wpływają na wartość jednostki. Różnic takich jednakże nie można uznać za koszt wytworzenia wartości niematerialnych, kontrolowanych przez jednostkę.

Wartości niematerialne wytworzone przez jednostkę we własnym zakresie

- 51 Niekiedy trudno jest ocenić, czy składnik wartości niematerialnych wytworzony przez jednostkę we własnym zakresie kwalifikuje się do ujęcia, ze względu na problemy z:
- określeniem, czy w ogóle powstał – a jeśli tak, to w jakim momencie – możliwy do zidentyfikowania składnik aktywów, który wytworzy prawdopodobne przyszłe korzyści ekonomiczne; oraz
 - wiarygodnym ustaleniem kosztu wytworzenia tego składnika aktywów. W niektórych przypadkach kosztu wytworzenia składnika wartości niematerialnych we własnym zakresie nie można oddzielić od kosztu utrzymania lub podwyższania wartości firmy wytworzonej przez daną jednostkę, czy też od kosztów bieżącej działalności jednostki.

W związku z tym, oprócz spełnienia ogólnych wymogów dotyczących ujęcia i początkowej wyceny składnika wartości niematerialnych, jednostka stosuje wobec wszystkich wartości niematerialnych wytworzonych we własnym zakresie wymogi i wytyczne zawarte w poniższych paragrafach 52–67.

- 52 Aby ocenić, czy składnik wartości niematerialnych wytworzony przez jednostkę spełnia kryteria dotyczące ujmowania, jednostka dzieli proces powstawania aktywów na:
- etap prac badawczych; oraz
 - etap prac rozwojowych.

Choć terminy „prace badawcze” i „prace rozwojowe” zostały zdefiniowane, terminy „etap prac badawczych” i „etap prac rozwojowych” na potrzeby niniejszego standardu mają szersze znaczenie.

- 53 Jednostka, która nie jest w stanie oddzielić etapu prac badawczych od etapu prac rozwojowych przedsięwzięcia prowadzącego do wytworzenia składnika wartości niematerialnych, traktuje nakłady na to przedsięwzięcie, jak gdyby zostały poniesione wyłącznie na etapie prac badawczych.

Etap prac badawczych

- 54 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 (lub na realizację etapu prac badawczych przedsięwzięcia prowadzonego we własnym zakresie) ujmuje się w kosztach w momencie ich poniesienia.
- 55 Na etapie prac badawczych prowadzonego przedsięwzięcia jednostka nie jest w stanie udowodnić istnienia składnika wartości niematerialnych, który będzie wytwarzał prawdopodobne przyszłe korzyści ekonomiczne. W związku z tym nakłady zawsze ujmowane są w kosztach w momencie ich poniesienia.
- 56 Do przykładów prac badawczych zalicza się:
- działania zmierzające do zdobycia nowej wiedzy;
 - poszukiwanie, ocenę i końcową selekcję sposobu wykorzystania rezultatów prac badawczych lub wiedzy innego rodzaju;
 - poszukiwanie alternatywnych materiałów, urządzeń, produktów, procesów, systemów lub usług; oraz
 - formułowanie, projektowanie, ocenę i końcową selekcję nowych lub udoskonalonych materiałów, urządzeń, produktów, procesów, systemów lub usług.

Etap prac rozwojowych

- 57 Składnik wartości niematerialnych powstały w wyniku prac rozwojowych (lub realizacji etapu prac rozwojowych przedsięwzięcia prowadzonego we własnym zakresie) ujmuje się wtedy i tylko wtedy, gdy jednostka jest w stanie udowodnić:
- możliwość, z technicznego punktu widzenia, ukończenia składnika wartości niematerialnych tak, aby nadawał się do użytkowania lub sprzedaży;
 - zamiar ukończenia składnika wartości niematerialnych oraz jego użytkowania lub sprzedaży;
 - zdolność do użytkowania lub sprzedaży składnika wartości niematerialnych;
 - sposób, w jaki składnik wartości niematerialnych będzie wytwarzał prawdopodobne przyszłe korzyści ekonomiczne. Między innymi jednostka może udowodnić istnienie rynku na produkty powstające dzięki składnikowi wartości niematerialnych lub na sam składnik lub – jeśli składnik ma być użytkowany przez jednostkę – użyteczność składnika wartości niematerialnych;
 - dostępność stosownych środków technicznych, finansowych i innych, które mają służyć ukończeniu prac rozwojowych oraz użytkowaniu lub sprzedaży składnika wartości niematerialnych;
 - możliwość wiarygodnego ustalenia nakładów poniesionych w czasie prac rozwojowych, które można przyporządkować temu składnikowi wartości niematerialnych.
- 58 Na etapie prac rozwojowych przedsięwzięcia jednostka w niektórych przypadkach może zidentyfikować składnik wartości niematerialnych i udowodnić, że składnik ten będzie wytwarzał prawdopodobne przyszłe korzyści ekonomiczne. Dzieje się tak dlatego, że etap prac rozwojowych jest etapem bardziej zaawansowanym niż etap prac badawczych.
- 59 Do prac rozwojowych zalicza się:
- projektowanie, wykonanie i testowanie prototypów i modeli doświadczalnych (przed ich wdrożeniem do produkcji seryjnej lub użytkowania);
 - projektowanie narzędzi, przyrządów do obróbki, form i matryc z wykorzystaniem nowej technologii;
 - projektowanie, wykonanie i funkcjonowanie linii pilotażowej, której wielkość nie umożliwia prowadzenia ekonomicznie uzasadnionej produkcji przeznaczony na sprzedaż; oraz
 - projektowanie, wykonanie i testowanie wybranych rozwiązań w zakresie nowych lub udoskonalonych materiałów, urządzeń, produktów, procesów, systemów lub usług.
- 60 Aby udowodnić, w jaki sposób dany składnik wartości niematerialnych będzie wytwarzał prawdopodobne przyszłe korzyści ekonomiczne, jednostka ocenia przyszłe korzyści ekonomiczne, które ma uzyskać z tego składnika na podstawie zasad określonych w MSR 36 *Utrata wartości aktywów*. Jeśli składnik aktywów będzie wytwarzał korzyści ekonomiczne tylko w połączeniu z innymi aktywami, jednostka odwołuje się do koncepcji ośrodka wypracowującego środki pieniężne opisanej w MSR 36.
- 61 Dostępność środków potrzebnych do ukończenia, użytkowania i pozyskiwania korzyści ze składnika wartości niematerialnych można udowodnić na przykład poprzez sporządzenie biznesplanu określającego potrzebne środki techniczne, finansowe i inne, a także zdolność jednostki do zapewnienia tych środków. W niektórych przypadkach jednostka udowadnia dostępność finansowania zewnętrznego poprzez uzyskanie od pożyczkodawcy potwierdzenia jego woli sfinansowania planu.
- 62 Systemy ewidencji kosztów w jednostce pozwalają częstokroć dokonać wiarygodnego ustalenia kosztu wytworzenia składnika wartości niematerialnych we własnym zakresie na podstawie takich elementów, jak wynagrodzenia i inne nakłady poniesione w celu zapewnienia ochrony praw autorskich lub licencji lub na stworzenie programu komputerowego.
- 63 Nie ujmuje się jako składnika wartości niematerialnych znaków firmy, tytułów czasopism, tytułów wydawniczych, wykazów odbiorców i pozycji o podobnej istocie wytworzonych przez jednostkę we własnym zakresie.
- 64 Nakłady na wytworzone przez jednostkę we własnym zakresie znaki firmy, tytuły czasopism, tytuły wydawnicze, wykazy odbiorców i pozycje o podobnej istocie nie są możliwe do odróżnienia od kosztów rozwoju firmy jako całości. W związku z tym takich pozycji nie ujmuje się jako wartości niematerialnych.
- Koszt wytworzenia składnika wartości niematerialnych przez jednostkę we własnym zakresie*
- 65 Koszt wytworzenia składnika wartości niematerialnych przez jednostkę we własnym zakresie, dla celów paragrafu 24, jest sumą nakładów poniesionych od dnia, w którym po raz pierwszy dany składnik wartości niematerialnych spełni zawarte w paragrafach 21, 22 i 57 kryteria dotyczące ujmowania pozycji. W paragrafie 71 zabrania się aktywowania nakładów poprzednio ujętych w kosztach.
- 66 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:
- nakłady na materiały i usługi wykorzystane lub zużyte przy wytwarzaniu składnika wartości niematerialnych;

- b) koszty z tytułu świadczeń pracowniczych (zob. MSR 19) wynikające bezpośrednio z wytworzenia składnika wartości niematerialnych;
- c) opłaty za rejestrację tytułu prawnego; oraz
- d) amortyzację patentów i licencji, które są wykorzystywane przy wytwarzaniu składnika wartości niematerialnych.

MSR 23 ustala kryteria dotyczące ujmowania odsetek jako elementu kosztu wytworzenia składnika wartości niematerialnych wytworzonego przez jednostkę we własnym zakresie.

- 67 Do kosztu wytworzenia składnika wartości niematerialnych przez jednostkę we własnym zakresie nie zalicza się:
- a) kosztów sprzedaży, administracji oraz innych kosztów ogólnozakładowych, chyba że można je bezpośrednio przyporządkować do przystosowania składnika aktywów do użytkowania;
 - b) wyraźnie zidentyfikowanych braków wydajności oraz początkowych strat operacyjnych poniesionych przed osiągnięciem planowanej wydajności; oraz
 - c) nakładów na szkolenie przygotowujące pracowników do obsługiwanego danego składnika aktywów.

Przykład ilustrujący paragraf 65

Jednostka opracowuje nowy proces produkcyjny. W roku 20X5 poniesione nakłady wyniosły 1 000 j.p. ^(a), z czego 900 j.p. poniesiono przed dniem 1 grudnia 20X5 r., a 100 j.p. pomiędzy dniem 1 grudnia 20X5 r. a 31 grudnia 20X5 r. Jednostka ta jest w stanie udowodnić, że dnia 1 grudnia 20X5 r. proces produkcyjny spełniał kryteria pozwalające na uznanie go za składnik wartości niematerialnych. Wartość odzyskiwalna wiedzy technicznej (know-how) wykorzystanej w tym procesie (wliczając w to przyszłe wpływy pieniężne niezbędne na ukończenie procesu, zanim będzie dostępny do użycia) szacowana jest na 500 j.p.

Na koniec 20X5 r. proces produkcyjny zostaje ujęty jako składnik wartości niematerialnych w kwocie 100 j.p. (nakłady poniesione od daty, kiedy spełnione zostały kryteria ujmowania, tzn. od dnia 1 grudnia 20X5 r.). Nakłady w kwocie 900 j.p., poniesione przed dniem 1 grudnia 20X5 r. zostały ujęte jako koszt, ponieważ do dnia 1 grudnia 20X5 r. nie były spełnione kryteria ujmowania. Nakłady te nie stanowią części kosztu wytworzenia procesu produkcyjnego ujętego w bilansie.

W 20X6 roku poniesiono nakłady w wysokości 2 000 j.p. Na koniec 20X6 r. wartość odzyskiwalna wiedzy technicznej wykorzystanej w tym procesie (wliczając w to przyszłe wpływy pieniężne na ukończenie procesu, zanim będzie dostępny do użycia) szacowana jest na 1 900 j.p.

Na koniec 20X6 r. koszt procesu produkcji wynosi 2 100 j.p. (nakłady w kwocie 100 j.p. ujęte na koniec 20X5 roku powiększone o nakłady w kwocie 2 000 j.p., ujęte w 20X6 r.). Jednostka ujmuje odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości w kwocie 200 j.p., aby skorygować wartość bilansową procesu sprzed dokonania odpisu aktualizującego (2 100 j.p.) do poziomu wartości odzyskiwalnej (1 900 j.p.). Odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości zostanie odwrócony w kolejnym okresie, jeśli spełnione zostaną wymogi odwrócenia odpisów zawarte w MSR 36.

^(a) W niniejszym standardzie kwoty pieniężne są wyrażane w „jednostkach pieniężnych” (j.p.).

UJĘCIE W KOSZTACH

- 68 Nakłady na składnik wartości niematerialnych ujmuje się w kosztach w momencie ich poniesienia, chyba że:
- a) stanowią element ceny nabycia lub kosztu wytworzenia składnika wartości niematerialnych, który spełnia kryteria dotyczące ujmowania (zob. paragrafy 18–67); lub
 - b) składnik został przejęty w drodze połączenia jednostek gospodarczych i nie może zostać ujęty jako składnik wartości niematerialnych. W takim przypadku nakłady (zawarte w cenie przejęcia) stanowią część kwoty stanowiącej wartość firmy (ujemną wartość firmy), ustaloną na dzień przejęcia (zob. MSSF 3).
- 69 W niektórych przypadkach jednostka ponosi nakłady w celu osiągnięcia przyszłych korzyści ekonomicznych, ale nie nabywa ani nie tworzy żadnego składnika wartości niematerialnych lub innego składnika aktywów, który mógłby zostać ujęty. W takich przypadkach nakłady są ujmowane w ciężar rachunku zysków i strat w momencie ich poniesienia. Dla przykładu, nakłady na prace badawcze są zawsze ujmowane w ciężar rachunku zysków i strat w momencie ich poniesienia (zob. paragraf 54). Do przykładów innych nakładów, które są ujmowane w ciężar rachunku zysków i strat w momencie poniesienia, zalicza się:
- a) nakłady na rozpoczęcie działalności (koszty rozpoczęcia), chyba że nakłady te włączone zostały do ceny nabycia lub kosztu wytworzenia rzeczowych aktywów trwałych zgodnie z MSR 16. Na koszty organizacji mogą składać się koszty utworzenia jednostki, takie jak koszty obsługi prawnej i sekretarskiej ponoszone przy zarejestrowaniu osoby prawnej, nakłady na otwarcie nowego zakładu lub przedsięwzięcia (koszty poprzedzające otwarcie) lub nakłady na zainicjowanie nowego rodzaju działalności lub wprowadzenie nowych produktów lub procesów (koszty poprzedzające rozpoczęcie danej działalności);

- b) nakłady na działalność szkoleniową;
 - c) nakłady na działalność reklamową i promocyjną;
 - d) nakłady na przemieszczenie lub reorganizację części lub całości jednostki.
- 70 Paragraf 68 nie wyklucza ujęcia zaliczki jako składnika aktywów, jeśli płatność za dostawę dóbr lub wykonanie usług nastąpiła przed dostarczeniem dóbr lub wykonaniem usług.

Kwoty pierwotnie ujęte w kosztach, niepodlegające aktywowaniu

- 71 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.

WYCENA PO POCZĄTKOWYM UJĘCIU

- 72 Jednostka przyjmuje zasady (politykę) rachunkowości, dokonując wyboru pomiędzy modelem opartym na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia z paragrafu 74 a modelem opartym na wartości przeszacowanej z paragrafu 75. Jeśli składnik wartości niematerialnych został ujęty w księgach z wykorzystaniem modelu opartego na wartości przeszacowanej, wszystkie pozostałe pozycje należące do tej samej grupy aktywów również ujmuje się z wykorzystaniem tego samego modelu, chyba że brak jest aktywnego rynku na te aktywa.
- 73 Grupę wartości niematerialnych stanowi zbiór aktywów o podobnym charakterze i sposobie użytkowania w działalności jednostki. Pozycje zaliczane do danej grupy wartości niematerialnych przeszacowuje się jednocześnie, co pozwala na uniknięcie selektywnego przeszacowywania aktywów i wykazywania w sprawozdaniu finansowym kwot będących kombinacją cen nabycia/kosztów wytworzenia i wartości ustalanych w różnych terminach.

Model ceny nabycia lub kosztu wytworzenia

- 74 Po początkowym ujęciu składnik wartości niematerialnych wykazuje się w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia pomniejszonym o umorzenie i łączną kwotę odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości.

Model oparty na wartości przeszacowanej

- 75 Po początkowym ujęciu składnik wartości niematerialnych wykazuje się w wartości przeszacowanej odpowiadającej jego wartości godziwej na dzień przeszacowania, pomniejszonej o późniejsze umorzenie i łączną kwotę późniejszych odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości. Dla celów przeszacowania zgodnie z niniejszym standardem wartość godziwą ustala się poprzez odniesienie do aktywnego rynku. Przeszacowań dokonuje się na tyle regularnie, aby wartość bilansowa nie różniła się istotnie od wartości, jaka zostałaby ustalona przy zastosowaniu wartości godziwej na dzień bilansowy.
- 76 Model oparty na wartości przeszacowanej nie pozwala na:
- a) przeszacowanie wartości niematerialnych, które uprzednio nie zostały ujęte jako aktywa; lub
 - b) początkowe ujęcie wartości niematerialnych według wartości innej niż cena nabycia lub koszt wytworzenia.
- 77 Model oparty na wartości przeszacowanej stosowany jest po początkowym ujęciu składnika aktywów w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia. Jeśli jednak tylko część ceny nabycia lub kosztu wytworzenia składnika wartości niematerialnych ujęta jest w aktywach, ponieważ składnik ten nie spełniał kryteriów dotyczących ujmowania przez pewną część trwania procesu (zob. paragraf 65), model oparty na wartości przeszacowanej może zostać zastosowany do całego składnika aktywów. Ponadto model oparty na wartości przeszacowanej może zostać zastosowany do składnika wartości niematerialnych, który został przejęty w drodze dotacji rządowej i ujęty w wartości nominalnej (zob. paragraf 44).
- 78 Istnienie aktywnego rynku na składnik wartości niematerialnych o cechach opisanych w paragrafie 8 jest rzeczą rzadką, jednakże taka sytuacja może zaistnieć. Na przykład w niektórych systemach prawnych istnieje aktywny rynek na zbywalne bez ograniczeń licencje na prowadzenie taksówki, licencje połowowe lub kontyngenty produkcyjne. Jednak nie istnieje aktywny rynek na marki firmowe, tytuły czasopism, prawa wydawnicze do muzyki i filmów, patenty lub znaki towarowe, ponieważ aktywa takie mają charakter unikalny. Poza tym, mimo iż takie wartości niematerialne są przedmiotem obrotu, umowy negocjowane są przez poszczególnych kupujących i sprzedających, a transakcje stosunkowo rzadkie. Z tego właśnie powodu cena zapłacona za jeden składnik aktywów nie może stanowić wystarczającego dowodu pozwalającego na ustalenie wartości godziwej innego składnika. Wreszcie, ceny często nie są udostępniane do publicznej wiadomości.
- 79 Częstotliwość przeszacowań wartości niematerialnych zależy od niestabilności ich wartości godziwych. Jeśli wartość godziwa przeszacowanego składnika aktywów istotnie różni się od jego wartości bilansowej, konieczne jest dokonanie kolejnego przeszacowania. W przypadku niektórych wartości niematerialnych mogą być odczuwalne znaczne i gwałtowne wahania wartości godziwej, co stanowi o konieczności dokonania corocznego przeszacowania. Takie częste przeszacowania nie są konieczne w przypadku występowania nieznacznych wahań wartości godziwej.

- 80 Jeśli składnik wartości niematerialnych został przeszacowany, umorzenie do dnia przeszacowania jest:
- proporcjonalnie przeliczane w związku ze zmianą wartości bilansowej brutto składnika aktywów, tak aby wartość bilansowa składnika aktywów po przeszacowaniu równała się jego przeszacowanej wartości; lub
 - odliczane od wartości bilansowej brutto składnika aktywów, a jego wartość netto jest przekształcana do wartości przeszacowanej składnika aktywów.
- 81 Jeśli składnik wartości niematerialnych należący do grupy przeszacowanych wartości niematerialnych nie może zostać przeszacowany, ponieważ nie istnieje aktywny rynek na ten składnik aktywów, wykazuje się go w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia pomniejszonym o umorzenie i łączną kwotę odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości.
- 82 Jeśli ustalanie wartości godziwej przeszacowanego składnika wartości niematerialnych poprzez odniesienie do aktywnego rynku przestało być możliwe, za wartość bilansową tego składnika przyjmuje się jego wartość przeszacowaną na dzień ostatniego przeszacowania dokonanego na podstawie aktywnego rynku, pomniejszoną o późniejsze umorzenie i łączną kwotę późniejszych odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości.
- 83 Fakt, iż przestał istnieć aktywny rynek na przeszacowany składnik wartości niematerialnych, może świadczyć o tym, że doszło do utraty wartości składnika aktywów, w związku z czym istnieje potrzeba przeprowadzenia testu zgodnie z MSR 36.
- 84 Jeśli określenie wartości godziwej składnika aktywów poprzez odniesienie do aktywnego rynku staje się możliwe na dzień następczej wyceny, od tego dnia stosuje się model oparty na wartości przeszacowanej.
- 85 Jeśli wartość bilansowa składnika wartości niematerialnych wzrosła na skutek przeszacowania, wzrost ten odnosi się bezpośrednio na kapitał własny i ujmuje jako nadwyżkę z przeszacowania. Jednakże wzrost z tytułu przeszacowania ujmuje się w rachunku zysków i strat w stopniu, w jakim odwraca on zmniejszenie z tytułu przeszacowania tego samego składnika aktywów, które wcześniej ujęto w rachunku zysków i strat.
- 86 Jeśli wartość bilansowa składnika wartości niematerialnych uległa obniżeniu na skutek przeszacowania, spadek wartości ujmuje się w ciężar rachunku zysków i strat. Spadek wartości z tytułu przeszacowania ujmuje się jednak bezpośrednio w kapitale własnym w pozycji nadwyżka z przeszacowania do wysokości dowolnego salda kredytowego nadwyżki z przeszacowania odnoszącej się do tego samego składnika aktywów.
- 87 Łączna nadwyżka z przeszacowania zaliczona do kapitału własnego może zostać przeniesiona bezpośrednio do zysków zatrzymanych, gdy nadwyżka ta zostanie zrealizowana. Cała nadwyżka może zostać zrealizowana w momencie zbycia lub wycofania z użytkowania składnika aktywów. Jednakże część nadwyżki można przenieść w trakcie używania składnika aktywów przez jednostkę. 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 nadwyżki z przeszacowania do zysków zatrzymanych dokonuje się z pominięciem rachunku zysków i strat.

OKRES UŻYTKOWANIA

- 88 Jednostka ocenia, czy okres użytkowania składnika wartości niematerialnych jest określony czy nieokreślony, a w przypadku gdy jest określony – jaka jest jego długość lub liczba jednostek produkcji lub podobnych jednostek tworząca ten okres. Jednostka uznaje, że składnik wartości niematerialnych posiada nieokreślony okres użytkowania, jeżeli z analizy wszystkich istotnych czynników wynika, że nie istnieje żadne dające się przewidzieć ograniczenie okresu, w którym można spodziewać się, że składnik aktywów będzie generował wpływy pieniężne netto dla jednostki.
- 89 Księgowanie składnika wartości niematerialnych opiera się na jego okresie użytkowania. Składniki wartości niematerialnych o określonym okresie użytkowania podlegają amortyzacji (zob. paragrafy 97–106), podczas gdy składniki wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania nie podlegają amortyzacji (zob. paragrafy 107–110). Przykłady ilustrujące towarzyszące niniejszemu standardowi przedstawiają sposób ustalania okresu użytkowania różnych wartości niematerialnych oraz późniejszego księgowania tych aktywów w oparciu o tak ustalone okresy użytkowania.
- 90 Określając długość okresu użytkowania składnika wartości niematerialnych, należy wziąć pod uwagę wiele czynników, obejmujących między innymi:
- oczekiwane wykorzystanie składnika aktywów przez jednostkę oraz to, czy składnik aktywów mógłby być wydajnie zarządzany przez inny zespół kierowniczy;
 - typowe cykle życia dla danego składnika aktywów oraz 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 aktywów jest wykorzystywany, i zmiany popytu na produkty wytwarzane lub usługi świadczone z zastosowaniem tego składnika aktywów;
 - przewidywane działania konkurentów i potencjalnych konkurentów;

- f) poziom późniejszych nakładów niezbędnych do uzyskania oczekiwanych przyszłych korzyści ekonomicznych ze składnika aktywów oraz możliwość i zamiar zapewnienia przez jednostkę takiego poziomu tych nakładów;
- g) okres sprawowania kontroli nad składnikiem aktywów oraz ograniczenia prawne i ograniczenia do nich podobne odnoszące się do użytkowania składnika aktywów (takie, jak data wygaśnięcia odnośnej umowy leasingowej); oraz
- h) czy okres użytkowania składnika aktywów jest zależny od okresu użytkowania innych aktywów jednostki.
- 91 Termin „nieokreślony” nie oznacza „nieskończony”. Okres użytkowania składnika wartości niematerialnych odzwierciedla jedynie poziom nakładów na utrzymanie przez ten składnik wydajności określonej w momencie szacowania okresu użytkowania oraz możliwość i zamiar zapewnienia przez jednostkę takiego poziomu tych nakładów. Wniosek, że okres użytkowania składnika wartości niematerialnych jest nieokreślony, nie powinien zależeć od planowanych przyszłych nakładów wykraczających ponad nakłady wymagane do utrzymania przez składnik aktywów tego poziomu wydajności.
- 92 Zważywszy na tempo zmian technologicznych, programy komputerowe i wiele innych wartości niematerialnych jest podatnych na technologiczną utratę przydatności. W związku z tym prawdopodobne jest, że ich okres użytkowania będzie krótki.
- 93 Okres użytkowania składnika wartości niematerialnych może być bardzo długi lub nawet nieokreślony. Niepewność stanowi uzasadnienie dla ostrożnego oszacowania okresu użytkowania, ale nie uzasadnia wybrania okresu użytkowania, który byłby nierealistycznie krótki.
- 94 Okres użytkowania składnika wartości niematerialnych, który wynika z tytułów umownych lub innych tytułów prawnych, nie może przekraczać okresu tych tytułów, lecz może być krótszy, zależnie od okresu, w którym jednostka spodziewa się korzystać z tego składnika aktywów. Jeśli tytuły te zostały scedowane na okres ograniczony, podlegający odnowieniu, okres użytkowania uwzględnia okres(-y) odnowienia jedynie w wypadku istnienia dowodów przemawiających za odnowieniem tytułu przez jednostkę bez ponoszenia znacznych kosztów.
- 95 Na okres użytkowania składnika wartości niematerialnych mogą wpływać czynniki zarówno ekonomiczne, jak i prawne. Czynniki ekonomiczne określają okres, w którym będą osiągnięte przyszłe korzyści ekonomiczne. Czynniki prawne mogą ograniczać okres, w ciągu którego jednostka kontroluje dostęp do tych korzyści. Okresem użytkowania jest krótszy spośród okresów określonych przez te czynniki.
- 96 O tym, że jednostka będzie w stanie odnowić tytuły umowne lub inne tytuły prawne bez ponoszenia znacznych kosztów, świadczy między innymi istnienie następujących czynników:
- a) istnieją dowody (w miarę możliwości oparte na dotychczasowych doświadczeniach) na to, że dojdzie do odnowienia tytułów umownych lub innych tytułów prawnych. Jeśli odnowienie tych tytułów zależy od zgody strony trzeciej, obejmuje to również dowody, że strona ta udzieli takiej zgody;
- b) istnieją dowody na to, że dojdzie do spełnienia warunków niezbędnych do uzyskania odnowienia tytułu prawnego; oraz
- c) koszt uzyskania odnowienia przez jednostkę nie jest znaczący w porównaniu z przyszłymi korzyściami ekonomicznymi, oczekiwanymi przez jednostkę z tego przedsięwzięcia, koszt „odnowienia” stanowi w istocie koszt nabycia nowego składnika wartości niematerialnych w dniu odnowienia.

Jeśli koszt uzyskania odnowienia przez jednostkę jest znaczący w porównaniu z przyszłymi korzyściami ekonomicznymi, oczekiwanymi przez jednostkę z tego przedsięwzięcia, koszt „odnowienia” stanowi w istocie koszt nabycia nowego składnika wartości niematerialnych w dniu odnowienia.

WARTOŚCI NIEMATERIALNE O OKREŚLONYM OKRESIE UŻYTKOWANIA

Okres amortyzacji i metoda amortyzacji

- 97 Podlegającą amortyzacji wartość składnika wartości niematerialnych posiadającego określony okres użytkowania rozkłada się równomiernie na przestrzeni okresu jego użytkowania. Amortyzację rozpoczyna się w momencie, gdy składnik aktywów jest gotowy do użycia, tzn. 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 wchodzi w skład grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży, w zależności od tego, co nastąpiło wcześniej) zgodnie z MSSF 5, lub w dniu, w którym ten składnik przestaje być ujmowany, biorąc pod uwagę wcześniejszą z tych dat. Stosowana metoda amortyzacji powinna odzwierciedlać sposób konsumowania przyszłych korzyści ekonomicznych osiągniętych ze składnika aktywów przez jednostkę. Przy braku możliwości wiarygodnego określenia sposobu konsumowania tych korzyści stosuje się metodę liniową. Odpisy amortyzacyjne za każdy okres ujmuje się w ciężar rachunku zysków i strat, chyba że inny standard dopuszcza lub nakłada obowiązek zaliczenia ich do wartości bilansowej innego składnika aktywów.
- 98 Do systematycznego rozłożenia wartości podlegającej amortyzacji składnika aktywów w ciągu okresu jego użytkowania można zastosować wiele metod amortyzacji. Obejmują one metodę liniową, metodę degresywną oraz metodę opartą na jednostkach produkcji. Metodę dla danego składnika aktywów wybiera się na podstawie oczekiwanego sposobu konsumowania korzyści ekonomicznych i stosuje się ją w sposób ciągły w kolejnych

okresach, chyba że nastąpiła zmiana oczekiwanego sposobu konsumowania korzyści ekonomicznych pochodzących z danego składnika aktywów. Rzadko, jeśli w ogóle, występują przekonujące dowody na poparcie wyboru metody amortyzacji wartości niematerialnych z określonymi okresami użytkowania, która prowadziłaby do powstania niższej kwoty umorzenia, niż ma to miejsce w przypadku amortyzacji metodą liniową.

- 99 Amortyzację zwykle ujmuje się w ciężar rachunku zysków i strat. Czasami jednak korzyści ekonomiczne zawarte w składniku aktywów są wykorzystywane przez jednostkę w procesie wytwarzania innych aktywów. W takich przypadkach odpis amortyzacyjny stanowi część kosztu wytworzenia innego składnika aktywów i jest włączany do jego wartości bilansowej. Na przykład amortyzacja wartości niematerialnych używanych w procesie produkcyjnym jest włączana do wartości bilansowej zapasów (zob. MSR 2 *Zapasy*).

Wartość końcowa

- 100 Przyjmuje się, że wartość końcowa składnika wartości niematerialnych o określonym okresie użytkowania wynosi zero, chyba że:
- a) strona trzecia zobowiązała się do zakupu składnika aktywów w momencie zakończenia jego okresu użytkowania; lub
 - b) istnieje aktywny rynek na dany składnik aktywów oraz:
 - (i) wartość końcową można ustalić poprzez odniesienie do tego rynku; oraz
 - (ii) prawdopodobne jest, że taki rynek będzie istniał w momencie zakończenia okresu użytkowania składnika aktywów.
- 101 Podlegającą amortyzacji wartość składnika aktywów z określonym okresem użytkowania ustala się po odjęciu jego wartości końcowej. Wartość końcowa różna od zera oznacza, że jednostka przewiduje zbycie składnika wartości niematerialnych przed zakończeniem okresu jego ekonomicznie uzasadnionego okresu użytkowania.
- 102 Wartość końcową szacuje się z zastosowaniem dominujących na dzień nabycia składnika aktywów cen sprzedaży podobnego składnika aktywów, który osiągnął koniec przewidywanego okresu użytkowania i funkcjonował w podobnych warunkach do warunków, w jakich użytkowany będzie dany składnik. Wartość końcową weryfikuje się co najmniej na koniec każdego roku obrotowego. Zmianę wartości końcowej składnika aktywów ujmuje się jako zmianę wartości szacunkowych zgodnie z MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*.
- 103 Wartość końcowa składnika wartości niematerialnych może zwiększyć się do poziomu równego lub większego niż wartość bilansowa tego składnika aktywów. W takim wypadku odpis amortyzacyjny wynosi zero, chyba że wartość końcowa składnika zmniejszy się później do poziomu poniżej jego wartości bilansowej.

Weryfikacja okresu amortyzacji i metody amortyzacji

- 104 Okres i metodę amortyzacji składnika wartości niematerialnych o określonym okresie użytkowania weryfikuje się co najmniej na koniec każdego roku obrotowego. Jeśli oczekiwany okres użytkowania składnika aktywów różni się znacząco od poprzednich szacunków, odpowiednio zmienia się okres amortyzacji. Jeśli nastąpiła zmiana oczekiwanego sposobu czerpania korzyści ekonomicznych ze składnika aktywów, zmienia się metodę amortyzacji, aby odzwierciedlić tę zmianę. Tego typu zmiany ujmuje się jako zmiany wartości szacunkowych zgodnie z MSR 8.
- 105 W trakcie użytkowania składnika wartości niematerialnych może okazać się, że szacunek okresu użytkowania nie jest odpowiedni. Na przykład ujęcie odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości może wskazywać na potrzebę zmiany okresu amortyzacji.
- 106 W miarę upływu czasu rozłożenie w czasie przyszłych korzyści ekonomicznych uzyskiwanych przez jednostkę ze składnika wartości niematerialnych może ulec zmianie. Na przykład może okazać się, że odpowiednia jest metoda degresywna, a nie metoda liniowa. Innym przykładem jest sytuacja, gdy używanie tytułu prawnego w formie licencji zostaje odroczone do czasu podjęcia innych działań dotyczących któregoś z pozostałych elementów planu przedsięwzięcia. W takim przypadku korzyści ekonomiczne z tego składnika aktywów mogą być uzyskiwane w późniejszych okresach.

WARTOŚCI NIEMATERIALNE O NIEOKREŚLONYM OKRESIE UŻYTKOWANIA

- 107 Nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych składnika wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania.
- 108 Zgodnie z MSR 36 wymaga się, aby jednostka gospodarcza dokonywała testów na utratę wartości składnika wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania, porównując jego wartość odzyskiwalną z jego wartością bilansową:
- a) corocznie; oraz
 - b) za każdym razem, kiedy istnieją przesłanki, że nastąpiła utrata wartości tego składnika.

Weryfikacja szacunku okresu użytkowania

- 109 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, że okres użytkowania tego składnika aktywów jest nieokreślony. Gdyby tak nie było, zmianę okresu użytkowania z nieokreślonego na określony ujmuje się jako zmianę wartości szacunkowych, zgodnie z MSR 8.
- 110 Zgodnie z MSR 36 zmiana okresu użytkowania składnika wartości niematerialnych z określonego na nieokreślony stanowi przesłankę utraty wartości tego składnika. W rezultacie jednostka przeprowadza testy na utratę wartości składnika aktywów, porównując jego wartość odzyskiwalną, ustaloną zgodnie z MSR 36, z wartością bilansową i ujmując nadwyżkę wartości bilansowej nad wartością odzyskiwalną jako odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości.

MOŻLIWOŚĆ ODZYSKANIA WARTOŚCI BILANSOWEJ – ODPISY AKTUALIZUJĄCE Z TYTUŁU UTRATY WARTOŚCI

- 111 Aby ustalić, czy nastąpiła utrata wartości składnika wartości niematerialnych, jednostka stosuje MSR 36 *Utrata wartości aktywów*. Standard ten wyjaśnia sposób, w jaki jednostka weryfikuje wartości bilansowe swoich aktywów, jak ustala wartość odzyskiwalną składnika aktywów i kiedy ujmuje się lub odwraca odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości.

WYCOFANIE Z UŻYTKOWANIA I ZBYCIE

- 112 Ujmowania składnika wartości niematerialnych zaprzestaje się:
- w momencie zbycia; lub
 - wówczas, gdy nie przewiduje się osiągnięcia przyszłych korzyści ekonomicznych z jego użytkowania i następującego po nim zbycia.
- 113 Zysk lub stratą z tytułu zaprzestania ujmowania składnika wartości niematerialnych ustala się w kwocie różnicy między wpływami netto ze sprzedaży, jeśli takie są, i wartością bilansową składnika aktywów. Ujmuje się je w rachunku zysków i strat w momencie zaprzestania ujmowania tego składnika aktywów (chyba że MSR 17 stanowi inaczej w przypadkach transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego). Zysków nie klasyfikuje się jako przychodu.
- 114 Istnieje wiele sposobów zbycia składnika wartości niematerialnych (np. sprzedaż, wejście w leasing finansowy lub dokonanie darowizny). Ustalając datę zbycia takiego składnika aktywów, jednostka stosuje zawarte w MSR 18 *Przychody* kryteria ujmowania przychodów ze sprzedaży dóbr. MSR 17 stosuje się do zbycia w transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego.
- 115 Zgodnie z zasadą ujmowania z paragrafu 21 jednostka ujmuje w wartości bilansowej składnika aktywów koszt zastąpienia części składnika wartości niematerialnych, a następnie zaprzestaje ujmować wartość bilansową zastąpionej części. Jeśli ze względów praktycznych jednostka nie może ustalić wartości bilansowej zastąpionej części, może wykorzystać koszt zastąpienia jako wskazówkę, ile wynosił koszt zastąpionej części w momencie jego nabycia lub wytworzenia we własnym zakresie.
- 116 Środki otrzymane ze zbycia składnika wartości niematerialnych są ujmowane początkowo w jego wartości godziwej. Jeśli płatność za składnik wartości niematerialnych jest odroczone, otrzymane środki ujmują się początkowo w kwocie, jaka zostałaby uiszczona w gotówce. Różnicę pomiędzy wartością nominalną opłaty a kwotą, jaka zostałaby uiszczona w gotówce, ujmuje się jako przychód z odsetek, zgodnie z MSR 18, odzwierciedlając efektywny dochód z tej należności.
- 117 Amortyzacji składnika wartości niematerialnych o określonym okresie użytkowania nie zaprzestaje się z chwilą, kiedy składnik ten przestaje być użytkowany, chyba że został on w pełni umorzony lub jest zaklasyfikowany jako przeznaczony do sprzedaży (lub wchodzi w skład grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży) zgodnie z MSSF 5.

UJAWNIANIE INFORMACJI**Informacje ogólne**

- 118 Jednostka ujawnia następujące informacje w podziale na grupy wartości niematerialnych, stosując rozróżnienie na wartości niematerialne wytworzone przez jednostkę we własnym zakresie i pozostałe wartości niematerialne:
- czy okresy użytkowania są nieokreślone, czy określone, a w wypadku gdy są określone, okresy użytkowania lub stosowane stawki amortyzacji;
 - metody amortyzacji stosowane w wypadku składników wartości niematerialnych o określonych okresach użytkowania;
 - wartość bilansową brutto i kwotę dotychczasowego umorzenia (łącznie z sumą odpisów aktualizujących wartość) na początek i na koniec okresu;

- d) pozycję rachunku zysków i strat, w której zawarto amortyzację wartości niematerialnych;
- e) uzgodnienie wartości bilansowej z początku okresu z wartością z końca okresu, pokazujące:
 - (i) zwiększenia, w tym odrębnie zwiększenia wynikające z prac rozwojowych prowadzonych we własnym zakresie i z połączenia jednostek gospodarczych;
 - (ii) aktywa zaklasyfikowane jako przeznaczone do sprzedaży lub zawarte w grupie do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży zgodnie z MSSF 5 i inne zbycia;
 - (iii) zwiększenia lub zmniejszenia w ciągu okresu, wynikające z przeszacowania zgodnie z paragrafami 75, 85 i 86 oraz z odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości lub ich odwrócenia, ujętych bezpośrednio w kapitale własnym zgodnie z MSR 36 (jeżeli występowały);
 - (iv) odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości ujęte w ciągu okresu w rachunku zysków i strat zgodnie z MSR 36 (jeżeli występowały);
 - (v) odwrócenie odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości ujęte w ciągu okresu w rachunku zysków i strat zgodnie z MSR 36 (jeżeli występowały);
 - (vi) amortyzację za dany okres;
 - (vii) różnice kursowe netto z przeliczenia sprawozdania finansowego na walutę prezentacji oraz przeliczenia działalności jednostek zagranicznych na stosowaną przez jednostkę walutę prezentacji; oraz
 - (viii) pozostałe zmiany wartości bilansowej w ciągu okresu.
- 119 Grupę wartości niematerialnych stanowi zbiór aktywów o podobnym charakterze i sposobie użytkowania w działalności jednostki. Do przykładów odrębnych grup można zaliczyć:
 - a) znaki towarowe (produktów);
 - b) tytuły czasopism i tytuły wydawnicze;
 - c) oprogramowanie komputerowe;
 - d) licencje i franchising;
 - e) prawa autorskie, patenty i inne przemysłowe prawa własności, prawa operatorskie i związane ze świadczeniem usług;
 - f) receptury, formuły, modele, projekty i prototypy; oraz
 - g) wartości niematerialne w toku wytwarzania.

Wyżej wymienione grupy dzieli się na mniejsze (łączy w większe), jeśli przyczynia się to do dostarczania informacji bardziej przydatnych dla użytkowników sprawozdań finansowych.
- 120 W stosunku do wartości niematerialnych, które utraciły wartość, oprócz informacji wymaganych zgodnie z paragrafem 118 e) (iii)–(v), jednostka ujawnia informacje wymagane przez MSR 36.
- 121 Zgodnie z MSR 8 jednostka ujawnia informacje o charakterze i skutkach zmian wartości szacunkowych, które wywarły istotny wpływ w bieżącym okresie lub, zgodnie z oczekiwaniami, wywarą istotny wpływ w kolejnych okresach. Konieczność ujawnienia takich informacji może pojawić się na skutek zmian:
 - a) szacunku okresu użytkowania składnika wartości niematerialnych;
 - b) metody amortyzacji; lub
 - c) wartości końcowych.
- 122 Jednostka ujawnia również:
 - a) w przypadku składnika wartości niematerialnych, który zgodnie z przeprowadzonym szacunkiem posiada nieokreślony okres użytkowania, wartość bilansową tego składnika aktywów oraz powody, dla których okres użytkowania został oszacowany jako nieokreślony. Przytaczając te powody, jednostka opisuje przesłanki, które odegrały znaczącą rolę w ustaleniu okresu użytkowania składnika aktywów;
 - b) opis, wartość bilansową i pozostały okres amortyzacji każdego pojedynczego składnika wartości niematerialnych, który jest istotny z punktu widzenia sprawozdania finansowego jednostki;

- c) w przypadku wartości niematerialnych nabytych w drodze dotacji rządowych i początkowo ujętych w wartości godziwej (zob. paragraf 44):
 - (i) wartość godziwą początkowo ujętą w odniesieniu do tych aktywów;
 - (ii) ich wartość bilansową; oraz
 - (iii) czy późniejsza wycena bilansowa jest zgodna z metodą opartą na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia czy na metodzie opartej na wartości przeszacowanej;
 - d) istnienie i wartości bilansowe wartości niematerialnych, do których tytuł prawny jednostki podlega ograniczeniom oraz wartości bilansowe wartości niematerialnych stanowiących zabezpieczenie zobowiązań;
 - e) kwotę zobowiązań umownych do nabycia wartości niematerialnych.
- 123 Opisując przesłanki, które odegrały znaczącą rolę w ustaleniu, że okres użytkowania składnika wartości niematerialnych jest nieokreślony, jednostka bierze pod uwagę listę czynników zawartych w paragrafie 90.

Wartości niematerialne wyceniane po ujęciu z wykorzystaniem modelu opartego na wartości przeszacowanej

- 124 Jeśli wartości niematerialne wykazywane są w wartościach przeszacowanych, jednostka ujawnia następujące informacje:
- a) w podziale na grupy wartości niematerialnych:
 - (i) datę, na którą dokonano przeszacowania;
 - (ii) wartość bilansową przeszacowanych wartości niematerialnych; oraz
 - (iii) wartość bilansową, jaka ujęta byłaby w sprawozdaniu finansowym, gdyby przeszacowana grupa wartości niematerialnych była wyceniana po początkowym ujęciu zgodnie z modelem opartym na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia opisanym w paragrafie 74;
 - b) kwotę madwyżki z przeszacowania, która odnosi się do wartości niematerialnych na początku i na końcu okresu, ze wskazaniem zmian w ciągu okresu i wszelkich ograniczeń dotyczących podziału tego salda na rzecz akcjonariuszy/udziałowców; oraz
 - c) metodę i znaczące założenia stosowane w celu oszacowania wartości godziwej aktywów.
- 125 Dla celów prezentacji informacji w sprawozdaniu finansowym może okazać się konieczne połączenie grup przeszacowanych aktywów w większe grupy. Niemniej jednak nie łączy się aktywów w większe grupy, jeśli spowodowałyby to, że w tej samej grupie wartości niematerialnych znalazłyby się aktywa, których wycena przeprowadzana jest zarówno zgodnie z modelem opartym na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, jak i modelem opartym na wartości przeszacowanej.

Nakłady na prace badawcze i rozwojowe

- 126 Jednostka ujawnia sumę nakładów na prace badawcze i rozwojowe, ujętych w ciągu okresu jako koszt w rachunku zysków i strat.
- 127 Na nakłady na prace badawcze i rozwojowe składają się wszystkie nakłady, które można bezpośrednio przyporządkować czynnościom badawczym lub rozwojowym (zob. paragrafy 66 i 67 zawierające wytyczne odnoszące się do nakładów, które należy uwzględnić dla celów ujawniania informacji zgodnie z paragrafem 126).

Pozostałe informacje

- 128 Zaleca się, ale nie wymaga, aby jednostka ujawniała poniższe informacje:
- a) opis wszelkich składników wartości niematerialnych w pełni zamortyzowanych, które nadal są użytkowane; oraz
 - b) krótki opis znaczących wartości niematerialnych kontrolowanych przez jednostkę, ale nieujętych jako aktywa, ponieważ nie spełniały kryteriów dotyczących ujęcia, zawartych w niniejszym standardzie albo zostały nabyte lub wytworzone, zanim wersja MSR 38 *Wartości niematerialne* wydana w 1998 r. weszła w życie.

PRZEPISY PRZEJŚCIOWE I DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

- 129 Jeśli zgodnie z postanowieniami paragrafu 85 MSSF 3 jednostka zastosuje MSSF 3 przed datą jego wejścia w życie, która została określona w paragrafach 78–84 MSSF 3, jednostka ta stosuje także postanowienia niniejszego standardu prospektywnie od tego samego momentu. W ten sposób jednostka nie koryguje wartości bilansowej składników wartości niematerialnych ujmowanych tego dnia. Niemniej jednak jednostka ta od tego dnia stosuje

niniejszy standard w celu ponownego ustalenia okresów użytkowania ujętych składników wartości niematerialnych. Jeśli w wyniku tego działania jednostka zweryfikuje okres użytkowania składnika aktywów, zmianę tę rozlicza się jako zmianę wartości szacunkowych zgodnie z MSR 8.

- 130 W przeciwnym razie jednostka stosuje wymogi niniejszego standardu:
- a) w księgowaniu wartości niematerialnych przejętych w wyniku połączenia jednostek gospodarczych, zawartych dnia 31 marca 2004 r. i później; oraz
 - b) w księgowaniu wszystkich pozostałych wartości niematerialnych, począwszy od pierwszego okresu rocznego, rozpoczynającego się dnia 31 marca 2004 r. i później. Tym samym jednostka nie koryguje wartości bilansowej wartości niematerialnych ujętych z tą datą. Niemniej jednak jednostka ta od tego dnia stosuje niniejszy standard w celu ponownego ustalenia okresów użytkowania takich składników wartości niematerialnych. Jeśli w wyniku tego działania jednostka zweryfikuje okres użytkowania składnika aktywów, zmianę tę rozlicza się jako zmianę wartości szacunkowych zgodnie z MSR 8.
- 130A Jednostka stosuje zmiany paragrafu 2 w doniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2006 r. i później. W przypadku gdy jednostka zastosuje postanowienia MSSF 6 do wcześniejszego okresu, zmiany te mają zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.

Wymiana podobnych aktywów

- 131 Wymagania zawarte w paragrafach 129 i 130 b) dotyczące późniejszego stosowania niniejszego standardu oznaczają, że jeśli wymiana aktywów została wyceniona przed datą wejścia w życie niniejszego standardu na podstawie wartości bilansowej oddanego składnika aktywów, jednostka nie przekształca wartości bilansowej składnika otrzymanego, aby odzwierciedlić jego wartość godziwą na dzień przejęcia.

Wcześniejsze stosowanie standardu

- 132 Jednostki, do których stosuje się wymagania paragrafu 130, zachęca się do stosowania wymogów niniejszego standardu przed datą wejścia w życie określoną w paragrafie 130. Niemniej jednak, jeśli jednostka zacznie stosować niniejszy standard przed datą jego wejścia w życie, stosuje w tym samym czasie wymogi MSSF 3 oraz MSR 36 (zaktualizowanego w 2004 r.).

WYCOFANIE MSR 38 (WYDANEGO W 1998 r.)

- 133 Niniejszy standard zastępuje MSR 38 *Wartości niematerialne* (wydany w 1998 r.).