

Krajowy Standard Rachunkowości nr X

„Wartości niematerialne i prawne” – wersja do dyskusji publicznej

Spis treści

<u>I. Cel standardu</u>	3
<u>II. Zakres standardu</u>	3
<u>III. Definicje</u>	5
<u>IV. Warunki uznania składnika majątku za WNiP</u>	7
<u>Warunki ogólne uznania składnika majątku za WNiP</u>	9
<i><u>Sprawowanie kontroli nad składnikiem majątku</u></i>	9
<i><u>Możliwość wiarygodnego ustalenia wartości początkowej</u></i>	9
<i><u>Uzyskanie korzyści ekonomicznych ze składnika WNiP</u></i>	10
<u>Warunki szczególne uznania składnika aktywów za tytuł WNiP</u>	10
<i><u>Możliwość zidentyfikowania składnika WNiP</u></i>	11
<i><u>Postać wartości niematerialnej</u></i>	11
<i><u>Sposób pozyskania składnika WNiP</u></i>	11
<i><u>Gospodarcze wykorzystanie na własne potrzeby jednostki</u></i>	12
<i><u>Okres ekonomicznej użyteczności</u></i>	13
<i><u>Wartość istotna (dolna granica wartości) i inne uproszczenia w ujmowaniu WNiP</u></i>	14
<i><u>Typowe kategorie praw majątkowych zaliczonych do</u></i>	15
<i><u>Majątkowe prawa autorskie</u></i>	15
<i><u>Licencje</u></i>	16
<i><u>Know-how</u></i>	17
<i><u>Nabyta wartość firmy</u></i>	18
<i><u>Koszty prac rozwojowych</u></i>	18
<i><u>Prawa do emisji gazów</u></i>	22
<i><u>Przykłady praw niestanowiących wartości niematerialnych</u></i>	23
<u>V. Jednostka ewidencji WNiP</u>	22
<u>Ogólne zasady ustalania obiektów (tytułów) WNiP</u>	24
<u>VI. Wartość początkowa składnika WNiP</u>	23
<u>Ogólne zasady ustalania wartości początkowej</u>	25
<u>Nabycie praw majątkowych</u>	25
<u>Nieodpłatnie otrzymane prawa majątkowe</u>	26
<u>Przekwalifikowanie z inwestycji do WNiP</u>	26
<u>Ujawnienie</u>	26
<u>Koszt wytworzenia prac rozwojowych</u>	27
<i><u>Rozliczenie kosztów pośrednich wytwarzania prac rozwojowych</u></i>	29
<u>VII. Koszty i przychody finansowania zewnętrznego</u>	29
<u>Zasady ogólne</u>	29
<u>Rozpoczęcie aktywowania</u>	30
<u>Zawieszenie aktywowania</u>	30
<u>Zakończenie aktywowania</u>	30
<u>VIII. Koszty ponoszone w okresie używania WNiP</u>	31
<u>IX. Amortyzacja WNiP</u>	35
<u>Okres amortyzacji</u>	33
<u>Wartość podlegająca amortyzacji</u>	34

<u>Metody amortyzacji</u>	35
<u>Stawki (stopy) amortyzacji</u>	36
<u>Odpisy amortyzacyjne od obiektów (tytułów) zbiorczych</u>	36
<u>Jednorazowy odpis wartości początkowej</u>	36
<u>Termin rozpoczęcia i zakończenia dokonywania odpisów amortyzacyjnych</u>	37
<u>Wznowienie odpisów amortyzacyjnych</u>	37
<u>Weryfikacja okresów i stawek amortyzacji</u>	38
<u>X. Zaprzeszanie ujmowania składnika WNiP</u>	38
<u>Ogólne zasady zaprzestania ujmowania WNiP w księgach rachunkowych</u>	38
<u>Wygaśnięcie praw majątkowych WNiP</u>	39
<u>Sprzedaż lub nieodpłatne przekazanie</u>	39
<u>Likwidacja, niedobór WNiP</u>	39
<u>Przekwalifikowanie do inwestycji</u>	40
<u>Zaniechanie realizowanych prac rozwojowych</u>	40
<u>XI. Techniczno-organizacyjne problemy ewidencji WNiP</u>	41
<u>Dokumentacja obrotu</u>	41
<u>Specyfika inwentaryzacji WNiP</u>	42
<u>XII. Prezentacja i ujawnianie informacji na temat WNiP w sprawozdaniu finansowym</u>	46

I. Cel standardu

- 1.1. Celem niniejszego Krajowego Standardu Rachunkowości (KSR), zwanego dalej standardem, jest objaśnienie zasad (polityki) rachunkowości stosowanych przy uznawaniu, wycenie i ujęciu w księgach rachunkowych wartości niematerialnych i prawnych (dalej WNiP) oraz przy prezentacji i ujawnianiu informacji o nich w sprawozdaniu finansowym, z uwzględnieniem przepisów ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2023 r. poz. 120, z późn. zm.), zwanej dalej ustawą.

II. Zakres standardu

- 2.1. Standard wyjaśnia zasady uznawania, wyceny i ujmowania WNiP w księgach rachunkowych, w tym także dokonywania odpisów amortyzacyjnych i odpisów z tytułu trwałej utraty ich wartości, jak również zasady prezentacji i ujawniania informacji o nich w sprawozdaniu finansowym jednostki.
- 2.2. Rozwiązania zawarte w standardzie są zgodne w podstawowym zakresie z postanowieniami odpowiednich MSR (MSSF), w tym w szczególności z MSR 38 „Wartości niematerialne¹”.

Główne różnice polegają na tym, że standard w szczególności:

- a) nie przewiduje możliwości nieamortyzowania WNiP,
 - b) nie przewiduje możliwości wyceny WNiP w wartości przeszacowanej,
 - c) nie przewiduje wyłączenia z WNiP kategorii aktywów przeznaczonych do sprzedaży lub do zwrotu właścicielom,
 - d) przewiduje ujęcie w wartości początkowej WNiP różnic kursowych (dodatnich lub ujemnych) wynikających z zobowiązań w walutach obcych zaciągniętych w celu finansowania WNiP, w odróżnieniu do MSR 23 „*Koszty finansowania zewnętrznego*”, który dopuszcza aktywowanie jedynie różnic kursowych uznawanych za korektę kosztów odsetek,
 - e) dopuszcza odmienny zakres ujawnień informacji dotyczących WNiP.
- 2.3. W niektórych kwestiach dotyczących zasad uznawania, wyceny, ujmowania, prezentacji i ujawniania informacji o WNiP jednostka, dokonując wyboru stosowanych zasad (polityki) rachunkowości, uwzględnia postanowienia innych KSR lub stanowisk, w tym w szczególności:
 - a) KSR nr 4 „Utrata wartości aktywów”,
 - b) KSR nr 5 „Leasing, najem i dzierżawa”,
 - c) KSR nr 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe”,
 - d) KSR nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja”,
 - e) KSR nr 11 „Środki trwałe”,
 - f) KSR nr 13 „Koszt wytworzenia jako podstawa wyceny produktów”,

¹ MSR 38 definiuje składniki wartości niematerialnych jako możliwy do zidentyfikowania niepieniężny składnik aktywów, nieposiadający postaci fizycznej. Wskazuje jednak, że powszechnym przykładem szeroko rozumianych zasobów niematerialnych są np. programy komputerowe, patenty czy prawa autorskie. Określenie tej kategorii aktywów jako „wartości niematerialne i prawne” w ustawie o rachunkowości wynika z podkreślenia przez polskiego ustawodawcę tego, że do tej kategorii zalicza się przede wszystkim prawa majątkowe.

- g) stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie księgowego ujęcia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych,
- h) stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie ujęcia transakcji zamiany składnika aktywów niepieniężnych na inny składnik aktywów niepieniężnych;
- i) stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie ustalania wartości godziwej dla potrzeb rozliczania połączeń jednostek metodą nabycia
- j) KSR nr X „Inwestycje w nieruchomości i wartości niematerialne i prawne”

2.4. Zakresem standardu nie są objęte:

- a) zagadnienia dotyczące ustalania wartości początkowej wartości firmy,
- b) zagadnienia związane z zamianą składnika WNiP na inny składnik aktywów niepieniężnych; problematyka ta jest przedmiotem odrębnego stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości,
- c) zagadnienia dotyczące ustalania wartości początkowej WNiP w transakcjach nabycia innej jednostki lub jej zorganizowanej części, jak również w drodze łączenia lub podziału jednostek, problematyka ta jest przedmiotem odrębnego stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości,
- d) składniki aktywów powstałe w wyniku porozumień publiczno-prywatnych, objętych odrębnym standardem KSR nr 10 „Umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym oraz umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi”,
- e) waluty wirtualne².

2.5. W zakres standardu nie wchodzi zagadnienia związane:

- a) ze stosowaniem przepisów podatkowych dotyczących WNiP i ich amortyzacji. Zwraca się jednak uwagę, że ewidencja księgowa WNiP ma zapewnić możliwość prawidłowego obliczenia podatku dochodowego, a w jednostkach będących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych – odroczonego podatku dochodowego, o ile zgodnie z ustawą jednostka nie odstąpiła od jego ustalania;
- b) ze sposobem klasyfikacji i uznawania kosztów w programach finansowania działalności badawczo-rozwojowej.

2.6. Dla zwiększenia jednoznaczności i przejrzystości zapisów do standardu wprowadzono dodatkowe pojęcia, niezdefiniowane w ustawie oraz innych KSR.

2.7. Zawarte w standardzie przykłady służą jedynie ilustracji jego postanowień; nie stanowią one jego integralnej części.

2.8. Standard uwzględnia przepisy:

- a) Ustawy z dnia 4 lutego 1994 r o prawie autorskim i prawach pokrewnych (tj. Dz. U. z 2022 poz. 2209), dalej ustawa o prawie autorskim i prawach pokrewnych,
- b) Ustawy z dnia 30 czerwca 2000 r. Prawo własności przemysłowej (tj. Dz. U. z 2023 poz. 1170), dalej Prawo własności przemysłowej,

² Standard nie przesądza o możliwości (bądź jej braku) uznania walut wirtualnych za składnik WNiP (uwzględniając w tym zakresie postanowienie Komitetu ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej podjęte na posiedzeniu w dniach 11-12 czerwca 2019 r., że MSR 38 „Wartości niematerialne” ma zastosowanie do kryptowalut, o ile nie są one przeznaczone do sprzedaży w toku normalnej działalności jednostki. Jeżeli natomiast kryptowaluty są przeznaczone do sprzedaży, wówczas zastosowanie powinien mieć MSR 2 „Zapasy”).

- c) Ustawy z dnia 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (tj. Dz.U. 2022 poz. 1233), dalej ustawa o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji,
- d) innych aktów prawnych w zakresie, w jakim dotyczą tematyki WNiP.

III. Definicje

- 3.1. **Aktywowanie (kosztów lub przychodów)** - zwiększenie lub zmniejszenie wartości początkowej składnika aktywów w wyniku ujęcia w niej odpowiednio kosztów lub przychodów związanych z jego nabyciem lub wytworzeniem oraz z doprowadzeniem go do stanu i miejsca w jakim się znajduje na dzień wyceny.
- 3.2. **Autorskie prawa majątkowe** – prawa przysługujące twórcy utworu, ze szczególnym uwzględnieniem aspektów ekonomicznych tych praw (wynagrodzenia za korzystanie z utworu na różnych polach eksploatacji). W prawie polskim pojęcie autorskich praw majątkowych reguluje art. 17 (i dalsze) ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych.
- 3.3. **Dzień przyjęcia WNiP do używania** – dzień, w którym jednostka, po zakończeniu wszystkich czynności faktycznych i prawnych warunkujących używanie WNiP, przyjęła ją do używania, co powinno być potwierdzone właściwym dokumentem.
- 3.4. **Prace badawcze** są innowacyjnym i zaplanowanym działaniem ukierunkowanym na poszukiwanie i przyswojenie nowej wiedzy. Prace badawcze mają charakter głównie koncepcyjny, doświadczalny, eksperymentalny, a prawdopodobieństwo uzyskania spodziewanych rezultatów jest trudne do przewidzenia lub relatywnie niskie (np. średnio jeden z 2-3 lub więcej projektów przynosi zamierzony efekt). Prace te nie mają charakteru bezpośrednio aplikacyjnego. W szczególności do prac badawczych zalicza się:
 - a) działania zmierzające do zdobycia nowej wiedzy,
 - b) poszukiwanie, ocenę i końcową selekcję sposobów wykorzystania rezultatów prac badawczych lub innej wiedzy,
 - c) poszukiwanie alternatywnych materiałów, urządzeń, produktów, procesów lub usług,
 - d) określenie i projektowanie możliwych nowych lub udoskonalonych alternatyw dla istniejących produktów lub procesów.
- 3.5. **Prace rozwojowe** są działaniem obejmującym nabywanie, łączenie, kształtowanie i wykorzystywanie dostępnej aktualnie wiedzy i umiejętności, w tym w zakresie narzędzi informatycznych lub oprogramowania, do projektowania i tworzenia zmienionych, ulepszonych lub nowych produktów, procesów lub usług, z wyłączeniem działań obejmujących rutynowe i okresowe zmiany wprowadzane do nich, nawet jeżeli takie zmiany mają charakter ulepszeń. W szczególności do prac rozwojowych zalicza się dokonane siłami własnymi lub obcymi działania obejmujące:
 - a) projektowanie, wytworzenie i testowanie modeli lub prototypów doświadczalnych (przed ich wdrożeniem do normalnego stosowania), jak również opracowanie oprogramowania komputerowego przeznaczonego do wykorzystania na własne potrzeby jednostki,
 - b) projektowanie narzędzi, urządzeń, przyrządów do obróbki, form i matryc z wykorzystaniem nowej technologii,

- c) projektowanie, wykonanie i użytkowanie linii próbnej, której wielkość nie umożliwia prowadzenia ekonomicznie uzasadnionej produkcji przeznaczonej na sprzedaż,
 - d) projektowanie, wykonanie i testowanie skonkretyzowanych rozwiązań w zakresie nowych lub udoskonalonych materiałów, urządzeń, produktów, procesów lub usług.
- 3.6. **Prawa majątkowe** zaliczane do WNiP, to prawa podmiotowe (uprawnionego podmiotu prawa cywilnego), przysługujące jednostce do dóbr niematerialnych i prawnych, a w szczególności autorskie prawa majątkowe, prawa pokrewne, licencje, koncesje, prawa do wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów przemysłowych, wzorów użytkowych i topografii. Do praw majątkowych objętych niniejszym standardem nie zalicza się praw do użytkowania lub służebności składników aktywów, które spełniają definicję środków trwałych przewidzianych w KSR nr 11.
- 3.7. **Rozchód WNiP** – wszelkie czynności faktyczne i prawne, których skutkiem jest przekazanie lub utrata kontroli nad składnikiem WNiP i konieczność zaprzestania ujmowania składnika WNiP w księgach rachunkowych jednostki, w tym w szczególności na skutek: sprzedaży, nieodpłatnego przekazania, przekazania na podstawie umowy leasingu finansowego, wygaśnięcia prawa lub całkowitej utraty wartości użytkowej, przekazania w formie aportu, zamiany, przekwalifikowania do inwestycji.
- 3.8. **Wartości niematerialne i prawne** – zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 14 ustawy – są to nabyte przez jednostkę, zaliczane do aktywów trwałych, prawa majątkowe nadające się do gospodarczego wykorzystania, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, przeznaczone do używania na potrzeby jednostki, a w szczególności:
- a) autorskie prawa majątkowe, prawa pokrewne, licencje, koncesje,
 - b) prawa do wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów użytkowych oraz zdobniczych,
 - c) know-how
- WNiP oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub leasingu, zalicza się do aktywów trwałych jednej ze stron umowy, zgodnie z warunkami określonymi w art. 3 ust. 4 ustawy. Do WNiP zalicza się również nabytą wartość firmy oraz koszty zakończonych prac rozwojowych.
- O ile standard nie wskazuje inaczej lub nie odnosi się bezpośrednio do WNiP w realizacji, o których mowa w pkt 3.10, albo też rozróżnienie to nie wynika wprost z istoty zapisów określonych punktów standardu, wówczas przez WNiP rozumie się całą grupę rodzajową aktywów, obejmującą zarówno WNiP przekazane do używania, jak również WNiP w realizacji.
- 3.9. **Wartość firmy** - nadwyżka ceny nabycia określonej jednostki lub zorganizowanej jej części nad niższą od niej wartością godziwą przejętych aktywów netto.
- 3.10. **Wartości niematerialne i prawne w realizacji** (WNiP w realizacji) – składnik WNiP na etapie jego tworzenia lub ustalania wartości początkowej. Szczególną kategorią WNiP w realizacji są koszty prac rozwojowych. Nie stanowią WNiP w realizacji zaliczki przekazane na poczet WNiP, które są osobną pozycją w ramach ogólnej kategorii aktywów „*Wartości niematerialne i prawne*” i występują w sytuacji, gdy tworzony składnik WNiP nie jest jeszcze kontrolowany przez nabywającego, ale pozostaje pod kontrolą wykonawcy.

- 3.11. **Koszty realizowanych prac rozwojowych** - kategoria WNiP w realizacji obejmująca koszty poniesione na prowadzenie prac rozwojowych od momentu spełnienia warunków opisanych w pkt. 4.52 standardu, do momentu przyjęcia ich do używania. Koszty realizowanych prac rozwojowych w momencie przyjęcia do używania rezultatów tych prac ujmuje się jako koszty zakończonych prac rozwojowych w wartości początkowej stanowiącej koszt ich wytworzenia.
- 3.12. **Koszty zakończonych prac rozwojowych** - kategoria WNiP obejmująca koszty realizowanych prac rozwojowych po ich przyjęciu do używania.
- 3.13. **Koszty prac rozwojowych** – ogólna kategoria obejmująca zarówno koszty realizowanych prac rozwojowych, jak i koszty zakończonych prac rozwojowych.

IV. Warunki uznania składnika majątku za WNiP

- 4.1. Warunkiem uznania składnika majątku za WNiP jest wykazanie, że spełnia on jednocześnie:
- a) ogólne warunki uznania za składnik aktywów, określone w art. 3 ust. 1 pkt 12 ustawy,
 - b) szczególne warunki uznania wynikające z definicji WNiP, określone w art. 3 ust. 1 pkt 14 ustawy oraz przepisów innych ustaw.

Warunki ogólne uznania składnika majątku za WNiP

- 4.2. Dla uznania, że składnik majątku powstały w wyniku przeszłych zdarzeń, mający charakter WNiP, spełnia warunki kwalifikujące go do aktywów, jednostka winna upewnić się, że:
- a) sprawuje nad nim kontrolę,
 - b) istnieje możliwość wiarygodnego ustalenia jego wartości początkowej,
 - c) uzyska w przyszłości korzyści ekonomiczne z jego wykorzystywania.

Sprawowanie kontroli nad składnikiem majątku

- 4.3. Jednostka kontroluje składnik majątku, jeżeli może nim dysponować i czerpać korzyści ekonomiczne, a jednocześnie jest w stanie ograniczyć dostęp do wynikających z niego korzyści ekonomicznych podmiotom trzecim. Ma to miejsce wtedy, gdy jednostka posiada do niego tytuł prawny (np. własność, współwłasność, licencja, leasing finansowy), który może podlegać egzekucji na drodze prawnej lub w inny sposób jest w stanie ograniczyć osobom trzecim dostęp do korzyści ekonomicznych wynikających z tego składnika, w tym w oparciu o przepisy ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych, Prawa własności przemysłowej lub ustawy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (np. w przypadku know-how).
- 4.4. Jednostka nie kontroluje składnika majątku, jeżeli dostawca dysponuje tym składnikiem aktywów i może go modyfikować, a jednostka nie ma praktycznej możliwości ograniczenia dostępu stron trzecich do tego składnika. Przykładowo, jeżeli jednostka zawiera umowę dotyczącą licencji na użytkowanie aplikacji chmurowej, to w wyniku zawartej umowy jednostka otrzymuje usługę, a nie składnik WNiP. W takiej sytuacji koszty użytkowania tej aplikacji są rozliczane liniowo przez okres świadczenia usługi,

co oznacza, że jednostka tworzy czynne lub bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów w sytuacji, gdy suma poniesionych opłat nie odpowiada proporcji otrzymanej usługi.

Możliwość wiarygodnego ustalenia wartości początkowej

- 4.5. Wartość początkową składnika WNiP może stanowić:
- a) cena nabycia stanowiąca cenę zakupu powiększoną o koszty związane z zakupem (w tym podatki niepodlegające odliczeniu) oraz koszty dostosowania do potrzeb jednostki - w przypadku praw majątkowych oraz know-how;
 - b) koszt wytworzenia - wyłącznie w przypadku zakończonych prac rozwojowych oraz prac rozwojowych w realizacji.

System ewidencji i pomiaru zdarzeń gospodarczych funkcjonujący w jednostce powinien zapewnić wiarygodne ustalenie wartości początkowej składnika WNiP.

- 4.6. Jednostka w zasadach (polityce) rachunkowości ustala zazwyczaj kwotę (lub kilka kwot dla poszczególnych tytułów WNiP) stanowiącą dolną granicę wartości, poniżej której koszty poniesione na nabycie składnika są ujmowane w ciężar kosztów okresu i nie stanowią WNiP. Kolejny próg kwotowy (lub progi kwotowe dla różnych tytułów WNiP) dzieli WNiP na ujmowane za zasadach ogólnych oraz niskocenne, czyli takie, dla których dokonuje się jednorazowego odpisu amortyzacyjnego. Powyższe progi wartościowe stanowią uproszczone podejście księgowe, które może być stosowane pod warunkiem, że nie prowadzi do zniekształcenia obrazu sytuacji majątkowej, finansowej i wyniku finansowego jednostki w sprawozdaniu finansowym.
- 4.7. Jeżeli umowa o nabycie praw majątkowych przewiduje wynagrodzenie ryczałtowe lub okresowe w ustalonym okresie, wtedy uznaje się, iż można wiarygodnie oszacować wartość początkową WNiP.

Uzyskanie korzyści ekonomicznych ze składnika WNiP

- 4.8. Warunkiem uznania składnika majątku za WNiP jest wykazanie, że przyniesie on jednostce w przyszłości korzyści ekonomiczne z tytułu jego wykorzystania na własne potrzeby jednostki.
- 4.9. Przyszłe korzyści ekonomiczne ze składnika WNiP mogą obejmować przychody ze sprzedaży wyrobów lub usług, oszczędności kosztów lub inne korzyści powstałe na skutek jego używania na własne potrzeby jednostki, jak również w wyniku jego sprzedaży bądź likwidacji po zakończeniu okresu używania przez jednostkę. Korzyści ekonomiczne niekiedy mogą być trudne lub niemożliwe do jednoznacznego pomiaru w jednostkach pieniężnych. Przykładowo za korzyść ekonomiczną można uznać usprawnienie procesu świadczenia usług, prowadzące do ograniczenia czasu niezbędnego do realizacji określonych zadań jednostki, a tym samym do wzrostu potencjału operacyjnego zasobów jednostki, albo do ograniczenia ryzyka lub do poprawy bezpieczeństwa jednostki. Osiągnięcie korzyści ekonomicznych nie zawsze prowadzi bezpośrednio do wzrostu przychodów. Korzyścią płynącą z użytkowania WNiP może być również umożliwienie jednostce realizacji jej zadań statutowych dzięki wykorzystywaniu tego składnika aktywów.
- 4.10. Przy wykazaniu, że składnik WNiP przyniesie w przyszłości jednostce korzyści ekonomiczne oraz oszacowaniu ich kwoty jednostka uwzględnia głównie przesłanki

zewnętrzne, mające poparcie w danych rynkowych, technicznych, makroekonomicznych, demograficznych itp.

Warunki szczególne uznania składnika aktywów za tytuł WNiP

4.11. Ustalenie, że składnik aktywów spełnia warunki szczególne pozwalające na uznanie go za WNiP wymaga stwierdzenia, czy:

- a) istnieje możliwość identyfikacji składnika WNiP,
- b) jest to nabyty składnik aktywów o charakterze prawa majątkowego, przysługującego jednostce do dóbr niematerialnych lub stanowi nabyte know-how lub są to koszty zakończonych prac rozwojowych,
- c) jest przeznaczony do używania na potrzeby własne jednostki,
- d) jednostka zamierza go używać przez okres dłuższy niż rok.

Do WNiP zalicza się również nabytą wartość firmy oraz WNiP w realizacji, o których mowa w pkt. 3.10

Do WNiP nie zalicza się składników aktywów, które nie spełniają łącznie wskazanych wyżej warunków.

WNiP utrzymywane w celach inwestycyjnych są przedmiotem KSR nr X „Inwestycje w nieruchomości i wartości niematerialne i prawne”.

Możliwość zidentyfikowania składnika WNiP

4.12. Składnik WNiP jest możliwy do zidentyfikowania, jeżeli:

- a) można go wyodrębnić lub oddzielić od innych aktywów jednostki oraz sprzedać, przenieść, udzielić licencji, wynająć lub wymienić, osobno albo razem z odnośną umową lub innym niedającym się odrębnie zidentyfikować składnikiem aktywów lub zobowiązaniem, niezależnie od tego, czy jednostka zamierza tego dokonać, lub
- b) powstaje na skutek praw wynikających z umowy lub z innych tytułów prawnych, niezależnie od tego, czy prawa te można przenieść lub oddzielić od jednostki lub od innych praw i obowiązków (np. koncesje).

Postać wartości niematerialnej

4.13. Składnik WNiP to co do zasady składnik aktywów posiadający postać nierzecową (niematerialną) i niepieniężną. W przypadku niektórych aktywów trwałych jednostka musi rozstrzygnąć, czy stanowią one WNiP, czy składnik innej grupy aktywów trwałych (np. środki trwałe lub WNiP zaliczane do inwestycji). Na przykład nie stanowią WNiP licencje OEM przypisane do konkretnych urządzeń (por. pkt 4.8. KSR nr 11 „Środki trwałe”). Nie stanowią także WNiP służebności do korzystania z gruntu, spółdzielcze prawa do lokalu bądź prawa użytkowania wieczystego.

4.14. Do WNiP zalicza się także określone składniki mające postać rzeczową lub usługi, które warunkują możliwość używania WNiP przez jednostkę zgodnie z planowanym przeznaczeniem lub których wartość jest nieistotna względem składnika WNiP.

Przykład 4.14 Jednostka nabyła licencję użytkowego oprogramowania komputerowego, do której dołączono papierową dokumentację tego oprogramowania oraz nośnik komputerowy z plikiem instalacyjnym, zafakturowane w odrębnych pozycjach. W takim przypadku jednostka ujmuje licencję wraz z pozostałymi składnikami rzeczowymi jako jeden składnik WNiP.

- 4.15. Jeżeli istnieje możliwość odrębnej wyceny usług towarzyszących, wówczas jednostka ujmuje odrębnie składnik WNiP oraz koszty usług, dokonując ich ewentualnego rozliczenia w czasie (RMK czynne). Jeżeli wartość takich usług jest wliczona w cenę licencji i niemożliwe jest jej ustalenie lub wiarygodne oszacowanie, wtedy należy ustalić, który z elementów (WNiP albo usługa) jest elementem wiodącym i sklasyfikować odpowiednio składnik aktywów jako jeden składnik WNiP lub RMK czynne.

***Przykład 4.15.** Jednostka kupuje oprogramowanie pozwalające śledzić lokalizację jej pojazdów. Dostawca oprogramowania również instaluje specyficzne urządzenia lokalizacyjne w samochodach oraz zapewnia transmisję sygnału. Jednostka stwierdziła, że nie można wiarygodnie podzielić ceny nabycia pomiędzy element oprogramowania oraz element świadczonej usługi i uznała, że wiodącym elementem jest świadczenie usługi lokalizacji pojazdów. Oznacza to, że całość umowy została sklasyfikowana jako usługa i ujęto RMK czynne z tego tytułu.*

Sposób pozyskania składnika WNiP

- 4.16. Składnik WNiP może zostać nabyty w drodze transakcji zakupu, zamiany na inny składnik aktywów, darowizny, aportu bądź innego tytułu prawnego (np. umowy leasingowej). Jednostka może również wytworzyć we własnym zakresie składnik WNiP stanowiący koszty zakończonych prac rozwojowych lub koszty prac rozwojowych w realizacji, o ile zostały spełnione warunki określone w pkt. 4.52. Składnik WNiP może także zostać nabyty w transakcji połączeń jednostek gospodarczych uregulowanych w rozdziale 4a ustawy - ustalenie wyceny tak nabywanych aktywów jest poza zakresem niniejszego standardu.

Gospodarcze wykorzystanie na własne potrzeby jednostki

- 4.17. Gospodarcze wykorzystanie składnika WNiP na własne potrzeby jednostki ma miejsce wtedy, gdy służy on prowadzonej przez jednostkę działalności operacyjnej, w tym produkcyjnej, handlowej, usługowej lub realizacji funkcji pomocniczych i wspierających, jak również na potrzeby zarządzania czy realizacji pozostałej działalności operacyjnej lub działalności finansowej (np. oprogramowanie do zarządzania inwestycjami w aktywa finansowe, prawa do odtwarzania utworów przez zakładową orkiestrę górniczą) oraz przyczynia się pośrednio do uzyskania korzyści ekonomicznych. Korzyści ekonomiczne możliwe do uzyskiwania z tytułu składników WNiP zostały objaśnione w pkt. 4.9.
- 4.18. Nie stanowi gospodarczego wykorzystania na potrzeby własne jednostki sytuacja, w której składnik majątku jest nabywany lub wytwarzany (prace rozwojowe) w celu jego bezpośredniej sprzedaży stronom trzecim lub też poprzez wniesienie go aportem, w tym także jednostkom z grupy kapitałowej, do której należy jednostka. Składniki takie stanowią najczęściej zapasy lub podlegają ujmowaniu zgodnie z zasadami właściwymi dla umów o budowę. Do WNiP w rozumieniu tego standardu nie zalicza się także składników majątkowych, które jednostka nabyła lub posiada w celu czerpania korzyści ekonomicznych typowych dla inwestycji.

***Przykład 4.18.1.** Jednostka zajmująca się opracowaniem i sprzedażą oprogramowania komputerowego poniosła koszty na opracowanie specjalistycznego oprogramowania do projektowania wnętrza. Celem wytworzenia tego oprogramowania była jego sprzedaż odbiorcom zewnętrznym na podstawie umów licencyjnych. Jednostka nie zamierza wykorzystywać tego oprogramowania na potrzeby własnej działalności statutowej. W takim przypadku*

oprogramowanie wprowadzie nadaje się do gospodarczego wykorzystania (jest przedmiotem sprzedaży), ale nie służy na potrzeby własne jednostki. Nie może być zatem uznane za składnik WNiP. Może natomiast stanowić zapas produktów w rozumieniu art. 34 ust. 3 ustawy.

Przykład 4.18.2. *Jednostka zajmująca się produkcją mleczarską posiada dział IT, który opracował zintegrowany system informatyczny do zarządzania całą jednostką. Specyfikacja tego oprogramowania została określona przed przystąpieniem do prac programistycznych. Wówczas także określono korzyści jakie przyniesie jednostce wdrożenie i używanie tego oprogramowania na potrzeby własnej działalności produkcyjnej oraz w sferze zaopatrzenia, sprzedaży, finansów i księgowości, jak również HR. Na tej podstawie jednostka zdecydowała o podjęciu prac nad tym oprogramowaniem i jego wdrożeniu do stosowania. Kompetencje pracowników działu pozwalały uznać, że są oni w stanie wytworzyć przedmiotowe oprogramowanie, zaś jednostka zapewniła finansowanie tego projektu. O ile wskazane uwarunkowania pozwalały uznać, że na etapie ponoszenia kosztów na to oprogramowanie spełnione zostały warunki określone w pkt 4.52 niniejszego standardu, to ogół kosztów poniesionych na ten cel stanowić będzie składnik WNiP (koszty realizowanych prac rozwojowych, a następnie koszty zakończonych prac rozwojowych).*

Przykład 4.18.3. *Na targach firm mleczarskich, inne przedsiębiorstwo z branży wyraziło zainteresowanie zakupem licencji na oprogramowanie z przykładu powyżej. Sprzedaż licencji na to oprogramowanie nie zmienia faktu, że oprogramowanie to będzie nadal stanowiło składnik WNiP w jednostce z przykładu powyżej. Sprzedaż licencji jest bowiem ubocznym przychodem, zaś głównym celem wytworzenia i utrzymywania tego oprogramowania w jednostce nadal pozostaje jego gospodarcze wykorzystanie na własne potrzeby.*

Okres ekonomicznej użyteczności

- 4.19. Składnik aktywów może być uznany za WNiP jedynie wtedy, gdy okres jego ekonomicznej użyteczności dla danej jednostki, liczony od dnia przyjęcia do używania, jest dłuższy niż rok.
- 4.20. Okres ekonomicznej użyteczności składnika WNiP może w szczególności wynikać z:
- a) obowiązujących przepisów, np. autorskie prawa majątkowe wygasają po upływie 70 lat od wystąpienia zdarzenia, od którego rozpoczyna się bieg trwania okresu ochrony;
 - b) umowy lub innego tytułu prawnego, na podstawie którego jednostka sprawuje kontrolę nad danym składnikiem aktywów;
 - c) przewidywanego (oszacowanego) przez jednostkę okresu jego ekonomicznej użyteczności, nie dłuższego jednak niż okresy wynikające z punktu a) i b).
- 4.21. Składnik nabyty przez jednostkę z zamiarem wykorzystywania na własne potrzeby przez okres nie dłuższy niż rok, nie jest uznawany za WNiP nawet wtedy, gdy jednostka posiada uprawnienia do jego używania (np. umowa, przepisy prawa) przez okres dłuższy od roku.
- 4.22. W zależności od okoliczności, cena nabycia składnika niematerialnego, o którym mowa w pkt. 4.21, stanowi:
- a) koszty okresu w momencie jego nabycia;
 - b) koszty rozliczane w czasie, jeżeli dotyczą one co najmniej dwóch kolejnych okresów sprawozdawczych, a ich odniesienie w koszty jednego okresu spowodowałoby istotne zniekształcenie wyniku finansowego;
 - c) koszt wytworzenia innych składników aktywów;
 - d) wartość początkową zapasu (materiały lub towary), jeżeli składnik ten jest przewidziany do zbycia po zakończeniu okresu używania.

Przykład 4.22. W październiku jednostka zakupiła licencję na program komputerowy na okres jednego roku o cenie przekraczającej dolną granicę wartości WNiP ustaloną w zasadach (polityce) rachunkowości. Mimo że licencje na programy komputerowe co do zasady spełniają definicję WNiP, w tym konkretnym przypadku nie można uznać, iż zakupiona licencja stanowi składnik majątku trwałego, gdyż okres jej ważności nie przekracza roku. Cenę nabycia można odnieść bezpośrednio w koszty lub rozliczyć poprzez RMK czynne.

- 4.23. W sporadycznych sytuacjach, gdy istnieją obiektywne przesłanki, że jednostka dokonała niewłaściwego określenia okresu ekonomicznej użyteczności składnika majątku o charakterze niematerialnym (czego nie można uznać za zmianę oszacowania w myśl pkt 4.2 KSR nr 7, w powiązaniu z pkt 5.2. lit. c KSR nr 7), a w konsekwencji nie zaliczyła go do WNiP, zaś faktyczny okres jego używania przekroczył rok, wtedy w momencie wykrycia błędu, ale nie później niż do końca roku obrotowego w którym ten błąd wykryto, powinna objąć ten składnik ewidencją WNiP oraz skorygować błąd zgodnie z rozdziałem V KSR nr 7.
- 4.24. Jeżeli okres ekonomicznej użyteczności prawa nie przekracza jednego roku (co wynika np. z treści umowy zawartej ze sprzedawcą), koszty poniesione na pozyskanie tego prawa ujmują się jako koszty okresu, nawet jeśli istnieje możliwość przedłużenia tego okresu.
- 4.25. Jeśli jednostka w momencie nabycia nie ujęła praw jako składnika WNiP ze względu na okres jego używania nie dłuższy niż rok, a następnie nastąpiło przedłużenie tego okresu oraz naliczenie z tego tytułu dodatkowej opłaty, wówczas należy ponownie ocenić okres ekonomicznej użyteczności tego prawa. Jeżeli wydłużenie okresu ekonomicznej użyteczności prawa następuje o okres dłuższy niż jeden rok (nie wliczając okresu objętego pierwotną opłatą), wtedy dodatkowa opłata stanowi nowy składnik WNiP (do wartości początkowej nie dolicza się opłaty pierwotnej). Jeżeli wydłużenie okresu ekonomicznej użyteczności następuje na okres krótszy niż rok, dodatkową opłatę ujmują się zgodnie z pkt 4.24.

Przykład 4.25.1. Jednostka zakupiła licencję na program komputerowy na okres jednego roku w cenie 25.000 zł przekraczającej dolną granicę wartości dla ujmowania WNiP ustaloną w zasadach (polityce) rachunkowości. Istnieje możliwość przedłużenia ważności licencji na kolejny rok, ale pod warunkiem uiszczenia dodatkowej opłaty licencyjnej. Jednostka po zakończeniu pierwszego roku używania licencji zdecydowała się na przedłużenie licencji na kolejny rok. Opłata za przedłużenie wynosiła 20.000 zł. W przypadku takim uznaje się, że jednostka nie nabyła WNiP ani w pierwszym roku obrotowym, ani w roku kolejnym.

Przykład 4.25.2. Jednostka zakupiła licencję na program komputerowy na okres jednego roku w cenie 25.000 zł przekraczającej dolną granicę dla ujmowania WNiP ustaloną w zasadach (polityce) rachunkowości. Cena nabycia licencji w kwocie 25.000 zł stanowi koszty okresu. Istnieje możliwość przedłużenia ważności licencji na kolejne 2 lata, ale wiąże się to z koniecznością uiszczenia dodatkowej opłaty licencyjnej. Po zakończeniu pierwszego roku używania licencji jednostka zdecydowała się na przedłużenie licencji o kolejne 2 lata. Opłata za przedłużenie wynosiła 40.000 zł. W takim przypadku uznaje się, że jednostka nabyła składnik WNiP po pierwszym roku używania oprogramowania o wartości początkowej 40.000 zł.

Wartość istotna (dolna granica wartości) i inne uproszczenia w ujmowaniu WNiP

4.26. W przypadku nieistotnej wartości początkowej prawa spełniającego warunki uznania za WNiP możliwe jest stosowanie uproszczeń, które polegają na tym, że tego rodzaju prawo:

- a) zostaje ujęte jako WNiP i:
 - jest objęte zbiorczym obiektem inwentarzowym,
 - stanowi pojedynczy obiekt inwentarzowy, ale pod datą przyjęcia do używania jego wartość początkowa jest jednorazowo odpisywana w ciężar kosztów amortyzacji w momencie oddania do użytkowania lub w miesiącu następnym;
- b) nie zostaje ujęte jako WNiP, a jego wartość początkowa zostaje jednorazowo odpisana w ciężar pozostałych kosztów rodzajowych pod datą oddania do używania, jednocześnie prawo objęte jest ewidencją pozabilansową.

Poziom istotności dla wartości WNiP powinien być ustalony i wskazany w dokumentacji zasad (polityki) rachunkowości. Do ewidencji szczegółowej WNiP stosuje się postanowienia KSR nr 11 „Środki trwałe” zawarte w pkt 4.29 do 4.30 oraz 4.32.

4.27. Składnik aktywów spełniający warunki określone w pkt. 4.1. i 4.2. stanowi obiekt (tytuł) WNiP ujmowany odrębnie w księgach rachunkowych, w tym w szczegółowej ewidencji WNiP jednostki, przez okres jego używania. WNiP mogą tworzyć samodzielne lub w uzasadnionych przypadkach zbiorcze obiekty (tytuły).

4.28. Jednostki, o których mowa w art. 3 ust. 6 ustawy, mogą przy uznawaniu WNiP używanych na podstawie umowy leasingu stosować uproszczenia polegające na klasyfikacji tych umów zgodnie z przepisami podatkowymi.

Typowe kategorie praw majątkowych zaliczonych do WNiP

Majątkowe prawa autorskie

4.29. Zgodnie z ustawą o prawie autorskim i prawach pokrewnych umowa o przeniesienie autorskich praw majątkowych wymaga zachowania formy pisemnej pod rygorem nieważności. Tym samym nie ma możliwości uznania prawa za składnik WNiP bez zachowania wymaganej przepisami formy.

4.30. Jeśli nabycie praw autorskich następuje w ramach transakcji łączonej, zaleca się, aby zbywca w umowie podał wysokość przysługującego twórcy wynagrodzenia, nawet gdyby przeniesienie prawa nastąpiło nieodpłatnie.

4.31. Nieustalenie w umowie wysokości przysługującego twórcy wynagrodzenia lub nieodpłatne przeniesienie praw nie zwalnia jednostki od wyceny tych praw samodzielnie lub przy pomocy zewnętrznych specjalistów. Wysokość wynagrodzenia określa się z uwzględnieniem zakresu udzielonego prawa oraz przewidywanych korzyści z korzystania z utworu.

4.32. Nieodpłatnie pozyskane prawa autorskie ujmuje się w ewidencji według reguł opisanych w pkt 6.13-6.14 standardu.

4.33. Składnikiem ceny nabycia praw autorskich są także koszty pozyskania samego utworu.

Przykład 4.33. Jednostka zamówiła film instruktażowy dotyczący obsługi nowej linii technologicznej. Na fakturze odrębnymi pozycjami są wynagrodzenie za wyprodukowanie filmu, przeniesienie majątkowych praw autorskich do niego oraz opłaty za zamówioną ilość emisji filmu. W przedstawionym przypadku cena nabycia praw autorskich obejmuje także koszty wyprodukowania filmu, gdyż samo dzieło (utwór) posiada postać niematerialną, a korzyści ekonomiczne przynoszą łącznie obie pozycje faktury, pozycje nie są osobno możliwe do zidentyfikowania. Jednak opłaty za emisję są kosztami okresu, w których emisje nastąpiły. Nie mogą być zaliczone do wartości początkowej majątkowych praw autorskich.

- 4.34. Pojedynczym obiektem (tytułem) inwentarzowym, w rozumieniu pkt. 5.1 są wszelkie autorskie prawa majątkowe do jednego utworu. Jednostka może tworzyć zbiorcze obiekty (tytuły) inwentarzowe WNiP, w skład których wchodzi prawa do pojedynczych utworów. W przypadku nabycia prawa do wielu utworów w ramach jednej umowy, jednostka może ująć je łącznie jako jeden zbiorczy obiekt inwentarzowy albo każde prawo ująć jako pojedynczy obiekt (tytuł) inwentarzowy.
- 4.35. Sposób ustalania ceny nabycia praw autorskich do utworów, które następnie posłużą do wytworzenia innych aktywów, przedstawiono na przykładzie praw autorskich do utworu architektonicznego lub architektoniczno-urbanistycznego (por. pkt 4.36-4.38). Z innymi kosztami tego typu postępowanie jest analogiczne.
- 4.36. Zakup projektu budowlanego może się łączyć z nabyciem majątkowych praw autorskich do utworów architektonicznych lub architektoniczno-urbanistycznych. Jeśli jedynym polem eksploatacji nabytych praw autorskich jest wykorzystanie projektu w całości lub części do wybudowania jednego obiektu budowlanego lub jednego zamierzenia budowlanego, wtedy koszty nabycia prawa autorskiego stanowią składnik kosztów wytworzenia obiektu budowlanego lub po rozliczeniu kosztów obiektów budowlanych wchodzących w skład zamierzenia budowlanego, nawet jeśli czas budowy obiektu budowlanego lub zamierzenia budowlanego przekracza rok.
- 4.37. Jeśli nabyty projekt budowlany wraz z majątkowymi prawami autorskimi jednostka zamierza wykorzystać do budowy kilku obiektów budowlanych (lub zamierzeń budowlanych), wtedy cena nabycia praw autorskich do utworu architektonicznego lub architektoniczno-urbanistycznego stanowi odpowiednio:
 - a) rozliczoną część kosztu wytworzenia poszczególnych obiektów budowlanych, które powstaną w oparciu o nabyty projekt budowlany, pod warunkiem, iż wykorzystanie projektu na potrzeby budowy tych obiektów nastąpi w ciągu roku od nabycia praw autorskich, albo
 - b) składnik WNiP. Amortyzacja takiego obiektu (tytułu) WNiP stanowi koszty wytworzenia obiektów budowlanych, które powstaną w wyniku wykorzystania ujętych w księgach rachunkowych praw autorskich do utworu architektonicznego lub architektoniczno-urbanistycznego. Amortyzacja może być dokonywana metodą liniową lub naturalną. Jeśli jednostka nie zna ilości obiektów budowlanych (zamierzeń budowlanych), które ostatecznie powstaną przy wykorzystaniu nabytych praw autorskich, wtedy dokonuje odpisów amortyzacyjnych inną metodą, w okresie ekonomicznej użyteczności określonym z uwzględnieniem postępu techniczno-ekonomicznego oraz prawnych ograniczeń czasu używania składnika WNiP. Naliczone w ten sposób odpisy amortyzacyjne są następnie odpowiednio rozliczane na wszystkie obiekty budowlane, których budowę rozpoczęto w danym roku obrotowym lub zaliczane w koszty bieżącego okresu – jeśli w roku obrotowym nie rozpoczęto budowy żadnego obiektu budowlanego przy wykorzystaniu nabytych

praw autorskich do utworu architektonicznego lub architektoniczno-urbanistycznego.

- 4.38. Gdy zakupione prawa autorskie do utworu architektonicznego lub architektoniczno-urbanistycznego stanowią niskocenne WNiP, jednostka może zdecydować o zaliczeniu ceny nabycia tych praw:
- a) w koszty okresu, w którym zostały nabyte, lub
 - b) w koszty wytworzenia pierwszego obiektu budowlanego, który powstał przy wykorzystaniu nabytych praw autorskich do utworu architektonicznego lub architektoniczno-urbanistycznego.

Licencje

- 4.39. Umowa licencyjna, która nie została zawarta w formie pisemnej, może być uznana za składnik WNiP, o ile z innych przepisów nie wynika, że zachowanie formy pisemnej jest konieczne dla ważności umowy (np. licencje wyłączne).
- 4.40. Sublicencje są szczególnym rodzajem licencji (praw majątkowych), a tym samym stanowią WNiP, po spełnieniu warunków uznania – dotyczy to zwłaszcza okresu ekonomicznej użyteczności przekraczającego jeden rok oraz wartości istotnej określonej w dokumentacji zasad (polityki) rachunkowości jednostki.
- 4.41. Co do zasady każda licencja jest odrębnym obiektem (tytułem) WNiP, z zastrzeżeniem możliwości tworzenia zbiorczych obiektów (tytułów) opisanych w pkt 5.4. lit. b i 5.6. Licencja wielostanowiskowa i licencja udzielona na kilka pól eksploatacji tego samego utworu stanowi pojedynczy obiekt (tytuł) WNiP.
- 4.42. Wartość początkowa licencji może zostać wliczona w koszty wytworzenia aktywów według zasad analogicznych do opisanych w pkt 4.36-4.38.
- 4.43. Brak w umowie licencyjnej wysokości przysługującego twórcy wynagrodzenia lub nieodpłatne udzielenie licencji nie zwalnia jednostki od ich wyceny samodzielnie lub przy pomocy zewnętrznych specjalistów. Wysokość wynagrodzenia określa się z uwzględnieniem zakresu udzielonej licencji oraz korzyści wynikających z korzystania z utworu.
- 4.44. W przypadku nabycia licencji na czas nieograniczony okres jej ekonomicznej użyteczności, będący podstawą uznania jej za składnik WNiP oraz ustalenia stawki/stopy amortyzacji, szacuje sama jednostka przy uwzględnieniu postępu techniczno-ekonomicznego.

Know-how

- 4.45. Jako know-how ujmuje się wyłącznie równowartość wiedzy, która została przez jednostkę nabyta (w drodze transakcji zakupu, zamiany na inny składnik aktywów, darowizny, aportu bądź innej umowy³) i posiada zdolność do objęcia ochroną prawną jako tajemnica przedsiębiorstwa w rozumieniu ustawy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji.
- 4.46. Przykładami know-how, niezależnie od tego, czy zostaną uznane za WNiP, są:

³ Pozyskiwanie wiedzy w trakcie nauki, w tym szkoleń, seminariów, konferencji itp. nie jest na potrzeby standardu uznawane za jej nabywanie.

- receptury, przepisy, składy chemiczne,
- odkrycia, idee, wynalazki nie mające zdolności patentowej, niezarejestrowane wzory użytkowe i topografie układów scalonych,
- metody obniżania kosztów produkcji, np. poprzez odpowiednie usytuowanie maszyn wchodzących w skład linii produkcyjnej, wykorzystanie innych materiałów itp.,
- nabyte aktualizacje posiadanego oprogramowania komputerowego, podnoszące jego wartość użytkową, ale nie objęte indywidualnymi (dodatkowymi) licencjami.

4.47. Przykładowe tytuły know-how wskazane w pkt 4.46 podlegają ujęciu jako składniki WNiP - know-how jedynie wtedy, gdy spełniają warunki ogólne uznania za składnik aktywów (pkt 4.2.) oraz warunki szczególne uznania składnika aktywów za WNiP (pkt 4.11. standardu). Z tego względu co do zasady nie stanowi WNiP wiedza taka jak:

- strategie (np. długoterminowe strategie „public relations”),
- prognozy, predykcje, estymacje (np. dotyczące rozwoju rynku dla określonych dóbr lub usług),
- system archiwizacji danych (nie dotyczy licencjonowanego oprogramowania komputerowego),
- procedury i metody związane z zarządzaniem przedsiębiorstwem,
- metodologie wewnętrznej sprawozdawczości finansowej, zasady analiz finansowych, metody oceny zdolności kredytowej,
- wiedza w dziedzinie obrotu towarowego lub usług (np. standard jakości obsługi klientów),
- bazy danych, w tym bazy klientów
- prawo do umów handlowych (cesje umów),
- relacje z klientami,
- płatności z tytułu franczyzy,
- płatności z tytułu rekompensaty związanej ze zwrotnym przejęciem poprzednio udzielonych praw do dystrybucji na danym rynku w regionie, np. exit fee.

Nabyta wartość firmy

4.48. Do WNiP zalicza się wartość firmy powstałą w drodze nabycia innej jednostki lub jej zorganizowanej części, jak również w drodze łączenia lub podziału jednostek i stanowiącą nadwyżkę ceny nabycia określonej jednostki lub zorganizowanej jej części nad niższą od niej wartością godziwą przejętych aktywów netto. Wartość firmy wytworzona we własnym zakresie nie podlega ujęciu w księgach rachunkowych i prezentacji w sprawozdaniu finansowym.

Koszty prac rozwojowych

4.49. Do WNiP jednostka zalicza koszty prac rozwojowych tylko wtedy, gdy na etapie ich ponoszenia spełnione są ogólne warunki uznawania aktywów, określone w pkt 4.2. standardu oraz szczegółowe warunki uznawania kosztów prac rozwojowych, określone w pkt 4.52. standardu. Za WNiP uznać można jedynie koszty tych prac rozwojowych, które jednostka prowadzi w celu ich gospodarczego wykorzystania na własne potrzeby zgodnie z pkt 4.17-4.18 standardu (por. przykład 4.18.2 i 4.18.3 standardu).

4.50. Nie zalicza się do WNiP kosztów tych prac rozwojowych, które prowadzone są głównie w celu sprzedaży lub oddania do używania ich rezultatów podmiotom zewnętrznym, bez zamiaru ich wykorzystania na własne potrzeby jednostki w rozumieniu pkt 4.17-

4.18, jak również prac rozwojowych prowadzonych na zlecenie i na ryzyko podmiotów zewnętrznych (por. przykład 4.18.1 i 4.18.3).

Przykład 4.50.1. *Spółka z branży gier komputerowych podjęła prace badawcze ukierunkowane na opracowanie tzw. silnika oprogramowania w celu wykorzystania go do produkcji bardziej zaawansowanych produktów (gier). O ile zostaną spełnione inne kryteria uznawania za WNiP, określone w pkt 4.52, koszty poniesione na ten projekt mogą podlegać aktywowaniu jako składnik WNiP, nawet jeśli licencja na to oprogramowanie będzie sprzedawana innym podmiotom. Jeżeli jednak skala sprzedaży będzie na tyle znacząca, że zasadne będzie stwierdzenie, iż oprogramowanie to zapewnia wyższe przychody ze sprzedaży licencyjnej niż z wykorzystania na własne potrzeby, wówczas jednostka powinna przekwalifikować je do zapasów i rozliczać zgodnie z art. 34 ust. 3 ustawy o rachunkowości.*

Przykład 4.50.2. *Do prac rozwojowych nie zalicza się prac prowadzonych przez instytuty badawcze w ramach swojej działalności podstawowej, jeżeli ich rezultaty ukierunkowane są na bezpośrednią komercjalizację ich efektów albo uzyskiwanie przychodów z tytułu ich prowadzenia w postaci subwencji, dotacji lub innych form finansowania prowadzonej działalności. W pierwszym przypadku koszty prowadzonych prac stanowią wartość zapasów lub RMK czynnych, a w drugim stanowią koszty działalności podstawowej w okresie ich ponoszenia, jako koszty współmierne do uzyskiwanych przychodów.*

- 4.51. Do WNiP nie zalicza się kosztów prac badawczych, o których mowa w pkt 3.4. standardu. Na etapie prac badawczych wysoka niepewność co do ich pozytywnego rezultatu nie pozwala przyjąć, że przyniosą one jednostce w przyszłości korzyści ekonomiczne. Jeżeli jednostka prowadzi zarówno prace badawcze jak i prace rozwojowe, to powinna w dokumentacji polityki (zasad) rachunkowości określić kryteria identyfikacji każdego z etapów działalności badawczo-rozwojowej właściwe dla specyfiki własnej działalności. Jeżeli jednostka nie jest w stanie odróżnić etapu prac badawczych od etapu prac rozwojowych, wówczas przyjmuje, że do momentu spełnienia warunków wskazanych w pkt 4.52 prowadzone były prace badawcze, a dotyczące je koszty są odnoszone w ciężar wyniku finansowego w okresie ich poniesienia. Kryterium decydującym o odróżnieniu prac badawczych od prac rozwojowych jest ich treść ekonomiczna, a nie forma prawna lub zapisy umowy z podmiotami zewnętrznymi o finansowanie takich prac.
- 4.52. Do WNiP zalicza się koszty realizowanych prac rozwojowych poniesione od momentu, gdy spełnione są wszystkie warunki określone w art. 33 ust. 2 ustawy. W szczególności uznaje się, że warunki te są spełnione jeżeli łącznie:
- a) prace mają charakter prac rozwojowych zgodnie z pkt 3.5. standardu;
 - b) prace są prowadzone na własne potrzeby jednostki, w rozumieniu pkt 4.17 -4.18 standardu;
 - c) koszty te zostały poniesione przed zakończeniem projektu lub przekazaniem do użytkowania i rozpoczęciem wykorzystywania ich rezultatów w działalności własnej jednostki;
 - d) zamierzone rezultaty tych prac są ściśle ustalone i skonkretyzowane w postaci dokumentacji technicznej lub równoważnej;
 - e) koszty realizacji prac rozwojowych konieczne do osiągnięcia rezultatów, o których mowa w lit. d , zostały wiarygodnie określone w postaci budżetu, kosztorysu lub innej równoważnej formie planu finansowego, zatwierdzonego przez upoważnione do tego osoby w jednostce;

- f) przydatność zamierzonych rezultatów realizowanych prac rozwojowych została stwierdzona i odpowiednio udokumentowana, np. w wyniku przeprowadzonego studium wykonalności technicznej, badań rynkowych, rozpoznania rynku itp. W sytuacji, gdy w rezultacie prac rozwojowych powstanie produkt lub technologia wymagająca zatwierdzenia przez organ odpowiedzialny za dopuszczanie danej technologii do obrotu, warunek ten uznaje się za spełniony, gdy takie dopuszczenie nastąpiło lub oceniane jest jako wysoce prawdopodobne w oparciu o zaawansowanie projektu oraz dotychczasowe decyzje organu zatwierdzającego;
 - g) koszty realizowanych prac rozwojowych według przewidywań jednostki zostaną pokryte przyszłymi korzyściami ekonomicznymi (w rozumieniu pkt. 4.9) z ich wykorzystywania. Dla wykazania spełnienia tego warunku konieczne może być przeprowadzenie badań rynkowych. Spełnienie tego warunku powinno zostać stosownie udokumentowane np. w postaci analizy opłacalności projektu, biznes planu lub w innej równoważnej formie;
 - h) jednostka posiada lub jest w stanie zapewnić niezbędne środki finansowe do przeprowadzenia wdrożenia rezultatów tych prac rozwojowych, np. promesa kredytowa, odpowiednie zasoby własnych aktywów finansowych, wysoka zdolność kredytowa, finansowanie właściciela itp.;
 - i) w oparciu o dane wynikające z dokumentacji, o której mowa w lit. d-h jednostka podjęła decyzję o zastosowaniu rezultatów prac rozwojowych w prowadzonej przez siebie działalności, w tym do wytwarzania nowych lub unowocześnionych produktów lub usług, usprawnienia procesów operacyjnych itp.
- 4.53. Koszty ponoszone w związku z prowadzeniem prac rozwojowych, do momentu udokumentowanego wykazania spełnienia wszystkich warunków określonych w pkt 4.52 stanowią koszty okresu, w którym zostały poniesione. Natomiast koszty poniesione od momentu wykazania spełnienia wskazanych warunków do momentu przyjęcia do używania są aktywowane jako WNiP w realizacji (koszty prac rozwojowych w realizacji).

Przykład 4.53.1. *Jednostka branży farmaceutycznej prowadzi prace w zakresie poszukiwania nowej substancji czynnej do zwalczania komórek rakowych. Celem prac jest przebadanie zbioru różnych pierwiastków i substancji chemicznych pod kątem właściwości antyrakowych. Jednostka nie jest w stanie stwierdzić, czy w wyniku przeprowadzonych badań uda się odkryć nową substancję czynną. Z uwagi na niepewność rezultatu prowadzonych prac należy uznać, iż stanowią one prace badawcze, a poniesione na nie koszty są ujmowane na bieżąco w ciężar wyniku finansowego.*

Przykład 4.53.2. *W wyniku prac badawczych opisanych w przykładzie powyżej jednostka zidentyfikowała dwie nowe substancje chemiczne, które wykazują właściwości antyrakowe. Na tej podstawie jednostka podjęła decyzję o kontynuowaniu prac w celu opracowania pełnego składu substancji czynnej, która może stanowić podstawę wielu leków. Tym samym jednostka przeszła z etapu koncepcyjnego (doświadczalnego) do etapu aplikacyjnego. Jednocześnie zmianie uległ charakter prowadzonych prac z prac badawczych na prace rozwojowe. Jednakże ten fakt nie oznacza, że koszty ponoszone od tego momentu mogą być aktywowane jako „WNiP w realizacji”. Będzie to możliwe dopiero w momencie, gdy jednostka wykaże, że spełnione są wszystkie warunki wskazane w pkt 4.52. Kierownictwo jednostki uznało, że spełnienie wszystkich warunków z pkt 4.52, a w szczególności prawdopodobieństwo uzyskania przyszłych korzyści ekonomicznych z zastosowania prowadzonych prac rozwojowych będzie w stanie potwierdzić dopiero po pozytywnej decyzji Komisji Leków, dopuszczającej lek do stosowania.*

Do tego momentu prawie wszystkie koszty poniesione na opracowanie leku zostaną już poniesione i ujęte w ciężar wyniku finansowego.

Przykład 4.53.3. *Jeżeli kierownictwo jednostki z przykładu powyżej, na bazie wcześniejszego doświadczenia, jest w stanie stwierdzić, że po pozytywnym zakończeniu fazy testów klinicznych nowego leku nie zdarzyło się praktycznie w przeszłości, aby lek nie został dopuszczony na rynek, wówczas może podjąć decyzję, że pozytywne zakończenie fazy klinicznej wyznacza moment, od którego dalej ponoszone koszty będą aktywowane jako „WNIIP w realizacji” (koszty realizowanych prac rozwojowych), pod warunkiem, że spełnione są pozostałe kryteria z pkt 4.52. Na przykład wskaźniki finansowe jednostki dają podstawę uznać, że podmiot ma pełną zdolność zaciągnięcia kredytu na sfinansowanie wdrożenia leku do produkcji, a wcześniej przeprowadzone badania rynkowe wskazują na możliwość realizacji sprzedaży, z której przychody pokryją koszty wytworzenia i sprzedaży leku oraz koszty poniesionych i aktywowanych prac rozwojowych.*

- 4.54. Jeżeli w okresach kolejnych po ustaleniu spełnienia warunków określonych w pkt 4.52 i po rozpoczęciu aktywowania kosztów prac rozwojowych (jako koszty realizowanych prac rozwojowych) jednostka stwierdzi zaprzestanie spełnienia któregośkolwiek z warunków, wówczas powinna dokonać usunięcia tytułu WNIIP z ksiąg rachunkowych.
- 4.55. Koszty aktywowane do momentu, w którym stwierdzono brak spełnienia warunków określonych w pkt 4.52 są ujmowane w ciężar wyniku finansowego bieżącego okresu i nie mogą być aktywowane w wartości początkowej WNIIP w okresach późniejszych, nawet gdy spełnione zostaną przedmiotowe warunki.
- 4.56. W okresach kolejnych po zaprzestaniu ujmowania kosztów prac rozwojowych koszty ponoszone na kontynuację projektu odnoszone są w koszty okresu. Jeżeli jednak w kolejnych okresach jednostka stwierdzi spełnienie warunków określonych w pkt 4.52, wówczas rozpocznie aktywowanie kosztów, ale wyłącznie tych poniesionych od momentu ponownego spełnienia warunków.
- 4.57. Jeżeli jednostka ujmuje koszty prac rozwojowych (po spełnieniu warunków, o których mowa w pkt 4.52), natomiast suma korzyści ekonomicznych oczekiwanych ze składnika aktywów jest mniejsza niż jego wartość bilansowa powiększona o szacowane koszty zakończenia tych prac, jednostka dokonuje w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych odpisu z tytułu trwałej utraty wartości tych składników aktywów, zgodnie z KSR nr 4 „Utrata wartości aktywów”.
- 4.58. Jednostka powinna udokumentować fakt, że koszty prac rozwojowych spełniają warunki aktywowania, o których mowa w pkt 4.52. Udokumentowanie tego faktu kierownik jednostki może powierzyć komórce merytorycznie odpowiedzialnej za realizację danych prac rozwojowych w porozumieniu z osobą, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych jednostki.
- 4.59. Na potrzeby prawidłowego uznawania kosztów prac rozwojowych za składnik WNIIP jednostka powinna prowadzić dokumentację, na podstawie której możliwe będzie określenie typu prowadzonych prac (prace badawcze, prace rozwojowe), jak również stwierdzenie spełnienia warunków określonych w pkt 4.52. Dokumentacja ta może być prowadzona w formie listy kontrolnej pytań z pkt 4.52, dla potwierdzenia których jednostka powinna przedłożyć stosowne dowody lub uzasadnienia.
- 4.60. Jeżeli jednostka na etapie realizacji prac nie prowadzi dokumentacji pozwalającej na jednoznaczne zakwalifikowanie ponoszonych w danym momencie kosztów do prac rozwojowych (wykazanie, że nie stanowią prac badawczych) oraz na wskazanie momentu, w którym nastąpiło spełnienie kryteriów określonych w pkt 4.52, wówczas wszystkie ponoszone koszty odnosi się w ciężar wyniku finansowego bieżącego okresu.

4.61. Do prac rozwojowych, których koszty uznawane są za składnik WNiP, nie zalicza się w szczególności kosztów ponoszonych na działania rutynowe, niemające charakteru innowacyjnego lub niepowodujące istotnej zmiany w sposobie funkcjonowania jednostki lub wytwarzania wyrobów albo realizacji usług, jak np.:

- a) przegląd techniczny we wczesnej fazie produkcji rynkowej,
- b) kontrola jakości produkcji przeznaczonej na rynek wraz z rutynowymi testami produktów,
- c) wdrożenie usprawnień, drobne zmiany konstrukcyjne, zmiany cząstkowe technologii, procesów, systemów,
- d) wykrywanie i usuwanie usterek w związku z awariami powstałymi w trakcie produkcji przeznaczonej na rynek,
- e) działania rutynowe nakierowane na udoskonalenie, wzbogacenie lub innego rodzaju poprawę jakości dotychczasowych produktów, usług, procesów lub systemów,
- f) przystosowanie w ramach kontynuowanej działalności charakterystyki (funkcji) wyrobów i usług do specyficznych wymagań lub życzeń klienta,
- g) sezonowe lub okresowe zmiany postaci lub właściwości dotychczas wytwarzanych produktów, świadczonych usług, procesów, systemów,
- h) rutynowe projektowanie narzędzi, przyrządów, szablonów, matryc, usług, procesów lub innych rozwiązań stosowanych w działalności jednostki lub na potrzeby klientów jednostki,
- i) działania obejmujące lepsze przystosowanie konstrukcji pomieszczenia, w którym następuje produkcja,
- j) przeprojektowanie i uruchomienie maszyn, urządzeń i przyrządów, innych niż wykorzystywanych wyłącznie dla celów stanowiących przedmiot prac badawczych i rozwojowych.

Efektem końcowym prac rozwojowych, według zamierzenia jednostki, muszą być takie niematerialne składniki aktywów, które spełniałyby definicję WNiP (za wyjątkiem wartości firmy), gdyby zostały nabyte od podmiotów zewnętrznych.

4.62. Na etapie ponoszenia kosztów prac rozwojowych, spełniających warunki uznawania ich za wartość WNiP określone w pkt 4.52 standardu, zaleca się, aby jednostka ujmowała je i wykazywała w bilansie w wyodrębnionej pozycji w ramach WNiP (pozycja A.I.5 aktywów bilansu „Wartości niematerialne i prawne w realizacji, w tym: - koszty realizowanych prac rozwojowych”).

4.63. Momentem zakończenia realizacji prac rozwojowych jest najczęściej udokumentowane przeprowadzenie wszystkich czynności (działań) ujętych w programie prac rozwojowych, a w szczególności zakończenie wszelkich przewidzianych w programie testów i innych form potwierdzających przydatność i możliwość przyjęcia prac do eksploatacji, w tym np. dokument potwierdzający wdrożenie prac do stosowania w jednostce, protokół zakończenia prac lub inna dokumentacja rozliczająca odpowiedzialność kierownika projektu za przeprowadzone prace, a w przypadku

prowadzenia prac przy wsparciu funduszy zewnętrznych kryterium takim może być rozliczenie z instytucją współfinansującą projekt. Zakończenie realizacji prac rozwojowych łączy się z przeklasyfikowaniem do pozycji „Koszty zakończonych prac rozwojowych” oraz rozpoczęciem amortyzacji (patrz dalej pkt 9.1-9.28 standardu) i powinno nastąpić nie później niż w momencie rozpoczęcia uzyskiwania korzyści ekonomicznych ze składnika aktywów.

Prawa do emisji gazów

- 4.64. Do WNiP zalicza się przyznane i nabyte przez prowadzących instalacje oraz operatorów statków powietrznych⁴ uprawnienia, o których mowa w art. 3 pkt 22 ustawy o handlu emisjami oraz jednostki poświadczonej redukcji emisji i jednostki redukcji emisji w rozumieniu art. 3, odpowiednio pkt 10 i 11 ustawy o handlu emisjami.
- 4.65. Prawa do emisji gazów nabyte przez inne jednostki (pośredników) niż prowadzący instalacje oraz operatorzy statków powietrznych są kwalifikowane do inwestycji i nie stanowią składnika WNiP. Szczegółowa tematyka praw do emisji gazów jest przedmiotem stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie księgowego ujęcia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych.

Przykłady praw niestanowiących wartości niematerialnych

4.66. Nie są zaliczane do WNiP w szczególności:

- a) ograniczone i nieograniczone prawa majątkowe przysługujące wobec rzeczy (rzeczowe prawa majątkowe), takie jak prawo własności lub współwłasności, użytkowanie i użytkowanie wieczyste, służebności⁵ (gruntowe, przesyłu), zastaw, hipoteka, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu;
- b) prawa majątkowe do wierzytelności oraz roszczeń (np. roszczenie o wyrażenie zgody na przeniesienie własności nieruchomości w wykonaniu umowy zobowiązującej do przeniesienia własności, realizowane na podstawie art. 64 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2024 r., poz. 1061), art. 1047 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. z 2023 r., poz. 1550 z późn. zm.) oraz roszczenie o zaniechaniu niedozwolonych działań, przewidziane w art. 18 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (Dz. U. z 2022 r. poz. 1233) oraz roszczenie o złożenie stosownego oświadczenia przewidziane w art. 18 ust. 1 pkt 3 tej samej ustawy);

⁴ „Prowadzący instalacje” oraz „operatorzy statków powietrznych” są podmiotami zdefiniowanymi w ustawie o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych.

⁵ Koszty poniesione z tytułu służebności przesyłu i służebności gruntowe wlicza się do wartości początkowej środków trwałych, tj. działek lub urządzeń przesyłowych, o ile zostały poniesione w bezpośrednim związku z pozyskaniem takich środków trwałych na etapie ich budowy. Późniejsze koszty związane z korzystaniem ze służebności traktuje się jak koszty okresu.

- c) prawa majątkowe wynikające ze świadectw pochodzenia energii wytworzonej w odnawialnych źródłach energii⁶;
- d) prawa niemajątkowe, np. prawa osobiste, w tym autorskie prawa osobiste, dobre imię przedsiębiorcy, nietykalność pomieszczeń, tajemnica korespondencji oraz tajemnica przedsiębiorstwa, która nie spełnia definicji know-how;
- e) prawa mieszane (majątkowe i niemajątkowe równocześnie), takie jak uprawnienia wynikające z posiadania akcji, prawa udziałowe w spółkach;
- f) odpłatne i nieodpłatne nabycie zgody od autora na niewykonywanie praw osobistych wobec właściciela autorskich praw majątkowych (np. w przypadku tzw. utworów pracowniczych, do których prawa osobiste posiada twórca, zaś autorskie prawa majątkowe posiada pracodawca) oraz wypłaty wynagrodzeń pracownikom, będącym twórcami wynalazków, wzorów użytkowych, wzorów przemysłowych lub topografii układów scalonych, które zostały dokonane przez pracowników w wyniku wykonywania obowiązków służbowych;
- g) wpłaty uiszczane przez producentów lub wydawców egzemplarzy utworów niekorzystających z ochrony autorskich praw majątkowych na rzecz Funduszu Promocji Twórczości;
- h) opłaty wnoszone przez producentów i importerów sprzętów, urządzeń i nośników, o których mowa w art. 20 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych;
- i) oznaczenia geograficzne w rozumieniu ustawy Prawo własności przemysłowej;
- j) zakup egzemplarza projektu architektonicznego lub architektoniczno-urbanistycznego obejmujący prawo zastosowania go tylko do jednej budowy⁷;
- k) opłaty za dalsze okresy ochrony patentów i wzorów użytkowych;
- l) niezarejestrowane znaki towarowe, w stosunku do których jednostka nie podjęła i nie zamierza podjąć działań prowadzących do jego rejestracji (por. pkt 3.13 standardu);
- m) wartości niebędące ani prawami majątkowymi, ani niebędące zaliczane do WNiP na mocy definicji ustawowej, takie jak: relacje z odbiorcami lub dostawcami, lojalność odbiorców, udział w rynku, kwalifikacje, kompetencje i talenty pracowników oraz kadry kierowniczej.

V. Jednostka ewidencji WNiP

Ogólne zasady ustalania obiektów (tytułów) WNiP

- 5.1. Podstawową jednostką ewidencji WNiP jest obiekt (tytuł) WNiP. W praktyce jednostki stosują te same narzędzia informatyczne do prowadzenia ewidencji WNiP oraz środków

⁶ W świetle stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie księgowego ujęcia praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia energii wytworzonej w odnawialnych źródłach energii, prawa takie stanowią towary (w przedsiębiorstwach energetycznych) albo inwestycje (w pozostałych jednostkach).

⁷ Zgodnie z art. 61 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych.

trwałych, stąd często poszczególne tytuły WNiP nazywane są obiektami inwentarzowymi. Niniejszy standard posługuje się tymi nazwami zamiennie.

- 5.2. Po stwierdzeniu, że składnik aktywów spełnia warunki uznania za WNiP następuje:
- a) jego zaklasyfikowanie zgodnie z podziałami wynikającymi z zasad prezentacji w bilansie i ujawnieniami w informacji dodatkowej,
 - b) ustalenie wartości początkowej,
 - c) ustalenie okresu ekonomicznej użyteczności, stopy lub stawki amortyzacyjnej, a także metody amortyzacji.
- 5.3. Każdemu obiektowi (tytułowi) WNiP nadaje się unikalny (niepowtarzalny), kolejny numer inwentarzowy. Numer ten, wraz z opisem obiektu (tytułu) WNiP, ujmuje się w ewidencji WNiP, przyjmującej formę np. kart inwentarzowych – w księdze obiektów⁸ (księdze inwentarzowej), prowadzonej na bieżąco oraz odpowiednio przechowywanej i zabezpieczonej, zgodnie z wymogami ustawy.
- 5.4. Tytuł WNiP może stanowić:
- a) pojedynczy obiekt inwentarzowy (tytuł), jakim jest indywidualna WNiP,
 - b) zbiorczy obiekt inwentarzowy (tytuł) zespolony rodzajowo, w skład którego wchodzi tytuły WNiP identyczne lub podobne co do rodzaju, z których każdy mógłby stanowić pojedynczy obiekt, ale ich połączenie jest uzasadnione tą samą metodą i stawką lub stopą amortyzacji lub faktem, iż o ile nabycie poszczególnych pozycji można uznać za nieistotne, to wszystkie nieistotne pozycje o podobnym charakterze łącznie uznaje się za istotne.
- 5.5. Typowym, pojedynczym obiektem (tytułem) inwentarzowym jest np. prawo autorskie do jednego utworu, prawo do patentu, wzór użytkowy, koncesja, itp.
- 5.6. Zbiorczym obiektem (tytułem) inwentarzowym mogą być np. przyznane lub nabyte prawa do emisji gazów albo zespół licencji na ten sam program komputerowy, których przewidywany okres ekonomicznej użyteczności jest taki sam.

VI. Wartość początkowa składnika WNiP

Ogólne zasady ustalania wartości początkowej

- 6.1. Wartością początkową składnika WNiP jest cena nabycia, o której mowa w art. 28 ust. 2 i 8 ustawy lub koszt wytworzenia, o którym mowa w art. 28 ust. 3 i 8 ustawy, powiększone o koszty finansowania zewnętrznego, o których mowa w art. 28 ust. 8 ustawy.
- 6.2. Szczególne zasady ustalania wartości początkowej dotyczą kosztów prac rozwojowych (opisane w dalszej części tego rozdziału) oraz wartości firmy (szczegółowe zasady ustalania wartości początkowej wartości firmy są poza zakresem tego standardu).
- 6.3. Wartość początkowa składnika WNiP może zostać zmieniona już po jej wprowadzeniu do ewidencji, o ile wynika to z popełnionych błędów w trakcie jej ustalania lub z

⁸ Ze względu na praktyczne uproszczenie jednostki mogą prowadzić księgę inwentarzową tytułów (obiektów) WNiP wspólnie z księgą inwentarzową środków trwałych pod warunkiem, że zasady ewidencji poszczególnych obiektów w takiej księdze pozwalają na identyfikację obiektów środków trwałych oraz tytułów (obiektów) WNiP.

uzyskania z opóźnieniem upustu od ceny zakupu. O ustaleniu wartości początkowej w przypadku umów przewidujących wynagrodzenie zmienne stanowi pkt 6.6.

Nabycie praw majątkowych

- 6.4. Prawa majątkowe wycenia się w cenie nabycia z uwzględnieniem postanowień KSR nr 11 „Środki trwałe” pkt 6.13 lit. a-d. oraz pkt 6.14-6.16.
- 6.5. Na cenę nabycia składnika WNiP składa się: cena zakupu, koszty zakupu, koszty dostosowania do używania oraz koszty finansowania zewnętrznego. Na etapie ustalania wartości początkowej, tzn. ponoszenia kolejnych, rozłożonych w czasie kosztów, które zostaną uwzględnione w wartości początkowej, składnik WNiP uznaje się za będący w realizacji.
- 6.6. W przypadku umów bezterminowych z wynagrodzeniem okresowym należy rozważyć wytyczne, o których mowa w KSR nr 5 „Leasing, najem i dzierżawa”. W przypadku umów przewidujących wynagrodzenie zmienne uzależnione od czynników innych niż zmiany stóp procentowych lub zmiany inflacji, do ustalenia wartości początkowej przyjmuje się tylko te opłaty, które są nieuniknione. Pozostałe wynagrodzenie z tytułu zawartej umowy nie jest ujmowane w wartości początkowej składnika WNiP i stanowi koszty okresu, w którym zostały naliczone albo są aktywowane w wartości początkowej innych aktywów.
- 6.7. Do kosztów dostosowania WNiP zalicza się w szczególności koszty wdrożenia oprogramowania, poprzedzające rozpoczęcia używania tego oprogramowania.
- 6.8. Nie zalicza się do wartości początkowej WNiP kosztów przeszkolenia pracowników w zakresie obsługi nowo pozyskanego składnika WNiP, z wyjątkiem przypadku, gdy koszty te zostały objęte ceną zakupu WNiP i nie jest możliwe ich ustalenie lub wiarygodne oszacowanie.
***Przykład 6.8.** Jednostka nabyła zintegrowany system informatyczny klasy ERP. W celu właściwego korzystania z tego systemu niezbędne było przeszkolenie pracowników obsługujących ten system. Jednostka otrzymała odrębną fakturę za przeprowadzony cykl szkoleń. Koszty szkoleń stanowią koszty okresu, w którym zostały poniesione i nie zwiększają wartości początkowej nabytego składnika WNiP jakim jest system informatyczny.*
- 6.9. Nie zalicza się do wartości początkowej składnika WNiP (lub WNiP w realizacji) kosztów reklamy i działań promocyjnych. Takie koszty stanowią koszty okresu, w którym zostały poniesione. WNiP nie stanowią również materiały marketingowe opracowane na potrzeby jednostki.
- 6.10. W uzasadnionych przypadkach przy ustalaniu wartości początkowej składnika WNiP jednostka korzysta z pomocy zewnętrznych ekspertów. Wynagrodzenie zewnętrznych ekspertów nie zwiększa wartości początkowej składnika WNiP.
- 6.11. Jeżeli cena zakupu składnika WNiP albo jakiegokolwiek inne elementy ceny nabycia wyrażone są w walucie obcej, stosuje się odpowiednio zapisy KSR nr 11 „Środki trwałe” pkt 6.17 oraz 6.18.
- 6.12. Wartość początkową składnika WNiP nabytego w drodze zamiany za inny niepieniężny składnik aktywów ustala się stosując postanowienia stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie ujęcia transakcji zamiany składnika aktywów niepieniężnych na inny składnik aktywów niepieniężnych.

Nieodpłatnie otrzymane prawa majątkowe

- 6.13. Wartość początkową WNiP otrzymanych nieodpłatnie, w tym w drodze darowizny, oraz WNiP sfinansowanych z dotacji ustala się stosując postanowienia KSR nr 11 „Środki trwałe” pkt 6.22 – 6.25.
- 6.14. Szczególną sytuacją jest częściowo nieodpłatne otrzymanie składnika WNiP, w tym otrzymanie dotacji finansującej część wartości początkowej składnika WNiP. Kwotę otrzymanej dotacji (bądź różnicę między dającą się ustalić wartością rynkową częściowo nieodpłatnie otrzymanych WNiP, a kwotą zapłaconą) ujmuje się drugostronnie jako rozliczenia międzyokresowe przychodów i rozlicza na dobro pozostałych przychodów operacyjnych proporcjonalnie do dokonywanych odpisów amortyzacyjnych takich WNiP.

***Przykład 6.14.** Jednostka otrzymała dotację na zakup specjalistycznego oprogramowania w wysokości 50.000 zł. Cena, jaką jednostka zapłaciła za oprogramowanie (ujęte jako WNiP), wynosiła 100.000 zł. Wartość początkową oprogramowania ujęto w wysokości 100.000 zł, a dotację w kwocie 50.000 zł ujęto jako rozliczenia międzyokresowe przychodów.*

Przyjmując, że oprogramowanie będzie podlegało amortyzacji liniowej przez 5 lat, roczna stawka amortyzacji wynosi 20.000 zł. Wraz z każdorazowym odpisem amortyzacyjnym w wysokości 20.000 zł jednostka odniesie 10.000 zł na dobro pozostałych przychodów operacyjnych.

Przekwalifikowanie z inwestycji do WNiP

- 6.15. W przypadku przekwalifikowania składnika inwestycji do WNiP, do wyceny i ujęcia WNiP stosuje się odpowiednio zasady określone w KSR nr 11 „Środki trwałe” pkt 6.26 i pkt 6.27.

Ujawnienie

- 6.16. W przypadku ujawnienia składnika WNiP, do jego wyceny i ujęcia stosuje się odpowiednio zasady określone w KSR nr 11 „Środki trwałe” pkt 6.28-6.31.
- 6.17. Jeżeli ujawnienie składnika WNiP spowodowane jest wykryciem błędu popełnionego w okresach poprzednich, stosuje się odpowiednio postanowienia KSR nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja”.

***Przykład 6.17.** Jednostka stwierdziła, że licencja na oprogramowanie zainstalowane na komputerze, który aktualnie został postawiony w stan likwidacji, nie jest licencją OEM, a z uwagi na jej wartość początkową przekraczającą granicę istotności powinna zostać ujęta jako WNiP. W momencie przyjęcia do używania tego komputera wartość licencji została wliczona w wartość początkową komputera. Okres ekonomicznej użyteczności danej licencji uwzględniający warunki prawne (okres, na jaki została przyznana licencja) oraz możliwość i zamiar dalszego korzystania z tego oprogramowania (po jego zainstalowaniu na innym komputerze) ustalony w momencie ujawnienia jest dłuższy niż rok.*

Jednostka ujmie licencję jako składnik WNiP w wartości odpowiadającej nieumorzona części wartości początkowej tej licencji (osobno wartość brutto i dotychczasowe umorzenie), to jest w wartości, w jakiej aktualnie byłaby wykazywana w bilansie, gdyby została pierwotnie ujęta w sposób prawidłowy. Odpowiednio zastosowane zostaną również zapisy KSR nr 7.

Koszt wytworzenia prac rozwojowych

- 6.18. Koszt wytworzenia prac rozwojowych obejmuje koszty ponoszone na etapie ich przeprowadzania w całości lub części siłami własnymi, w tym koszt podwykonawstwa. Do kosztu wytworzenia prac rozwojowych zalicza się wyłącznie koszty pozostające w związku przyczynowo - skutkowym z przeprowadzeniem tych prac, poniesione od dnia udokumentowanego spełnienia warunków określonych w pkt 4.52 do dnia udokumentowanego ich zakończenia.
- 6.19. Zakres ustalania kosztu wytworzenia prac rozwojowych omówiony w standardzie nie obejmuje kosztów przeprowadzania tych prac siłami obcymi lub systemem mieszanym (siłami obcymi i własnymi). W tym przypadku wartość początkową WNiP ustala się zgodnie z zasadami określonymi w KSR nr 11 w pkt. 6.3 – 6.3.3.
- 6.20. Koszt wytworzenia prac rozwojowych siłami własnymi obejmuje:
- koszty bezpośrednie - są to składniki kosztów, które można odnieść do prac rozwojowych lub ich elementów wprost, na podstawie dokumentów źródłowych potwierdzających poniesienie kosztu lub na podstawie jednostek miary (współczynników) jednoznacznie określających wysokość kosztów poniesionych na dane prace lub ich element,
 - koszty pośrednie - koszty, których nie można w sposób bezpośredni przyporządkować do określonych prac rozwojowych bądź poszczególnych elementów prac rozwojowych na podstawie dokumentów lub jednoznacznych miar, w tym:
 - koszty wspólne dotyczące wytwarzania więcej niż jednego projektu prac rozwojowych lub ich elementów, oraz
 - koszty utrzymania zasobów rzeczowych, niematerialnych oraz ludzkich (np.: narzędzia, sprzęt, WNiP, pracownicy, niektóre komórki organizacyjne itp.), które jednostka wykorzystuje w danym okresie w różnym stopniu lub jednocześnie zarówno na potrzeby przeprowadzanych prac rozwojowych (jednego lub więcej projektów), jak i innych działań..

Przykład 6.20. *Jednostka prowadzi projekt polegający na wytworzeniu oprogramowania wspierającego wewnętrzne zarządzanie procesem sprzedaży, które będzie używane przez jej przedstawicieli handlowych. Wytworzone oprogramowanie umożliwi jednostce wykorzystanie nowych kanałów dystrybucji i zwiększenie sprzedaży poprzez wprowadzenie na rynek nowych produktów. Kierownictwo spółki analizuje, które koszty poniesione przez jednostkę mogą zostać aktywowane w ramach wytwarzanych prac rozwojowych. Do analizy wytypowano następujące koszty:*

- koszty poniesione na rzecz zewnętrznego dewelopera, z którym spółka zawarła umowę na realizację konkretnych prac informatycznych niezbędnych w celu wytworzenia nowego oprogramowania, a także*
- koszty prac wytworzenia siłami własnymi, w szczególności:*
 - koszty wynagrodzeń i dodatkowych premii pracowników IT zatrudnionych w dziale Prac rozwojowych, którzy zostali dedykowani w całości do tego projektu,*
 - koszty wynagrodzeń i dodatkowych premii pracowników IT zatrudnionych w dziale IT, którzy wspierają realizację projektu poprzez odpowiednie konsultacje, dodatkowe testy bezpieczeństwa itp.,*

- c) *amortyzację narzędzi wspomagających wytworzenie i działanie oprogramowania, które spółka ujmuje w ramach środków trwałych,*
- d) *koszty wynagrodzeń członka Zarządu spółki, który jest odpowiedzialny za funkcjonowanie działu Prac rozwojowych oraz działu IT,*
- e) *koszty centrum usług wspólnych zapewniających obsługę księgową oraz administracyjną dla działu Prac rozwojowych.*

W wyniku analizy przyjęto następujące rozstrzygnięcia:

1. Następujące nakłady stanowią koszty podlegające aktywowaniu :

- *prace zewnętrznego dewelopera w cenie nabycia,*
- *koszty wynagrodzeń i dodatkowych premii pracowników IT zatrudnionych w dziale Prac rozwojowych,*
- *amortyzacja narzędzi wspomagających.*

2. Nie ma uzasadnienia dla aktywowania w ramach prac rozwojowych:

- *kosztów wynagrodzeń członka Zarządu spółki, który jest odpowiedzialny za funkcjonowanie działu Prac rozwojowych, ze względu na szeroki zakres obowiązków uniemożliwiający rozdzielenie jego funkcji pomiędzy działanie ogólnozakładowe a działanie związane szczególnie z projektem,*
- *koszty centrum usług wspólnych ze względu na fakt, że obsługa księgowa stanowi koszt ogólnozakładowy.*

3. Koszty, dla których decyzja o aktywowaniu wymaga znaczącego osądu obejmują koszty wynagrodzeń i dodatkowych premii pracowników IT zatrudnionych w dziale IT, którzy wspierają realizację projektu. Jeżeli można bardzo specyficznie wskazać na działania o charakterze krańcowym powiązane z projektem oraz wiarygodnie ustalić/przypisać koszt, to aktywowanie tego rodzaju kosztów może mieć uzasadnienie jako aktywowanie kosztów pośrednich. Z drugiej strony, jeśli istnieje wątpliwość, czy zadania wykonywane przez dział IT również obejmują funkcje ogólnozakładowe lub też nie można wiarygodnie ustalić kosztu, zasadne będzie ujęcie takich kosztów w kosztach okresu.

6.21. Prawidłowe ustalenie kosztu wytworzenia prac rozwojowych własnymi siłami wymaga odpowiedniego ewidencjonowania tych kosztów w przekroju poszczególnych prac rozwojowych lub ich elementów oraz wiarygodnego pomiaru wysokości ponoszonych kosztów. W miarę potrzeb pomiar może być uzupełniony lub zastąpiony oszacowaniem lub osądem personelu jednostki (głównie komórki merytorycznie odpowiedzialnej za prowadzenie prac rozwojowych). W szczególności dotyczy to ustalenia:

- a) *dnia udokumentowanego spełnienia wszystkich wymogów określonych w pkt 4.52 standardu, warunkujących aktywowanie – jako realizowanych prac rozwojowych – kosztów poniesionych w związku z prowadzonymi pracami rozwojowymi,*
- b) *tytułów (obiektów) prac rozwojowych, które podlegają wyodrębnieniu w ewidencji księgowej,*
- c) *zasad rozliczania kosztów pośrednich wytworzenia prac rozwojowych na poszczególne tytuły (obiekty),*
- d) *zasad ujmowania i rozliczania na tytuły (obiekty) prac rozwojowych kosztów utrzymania zasobów jednostki wykorzystywanych przy przeprowadzaniu tych prac,*

- e) zasad ujmowania kosztów utrzymania komórek organizacyjnych zaangażowanych w prace rozwojowe,
- f) zasad ujmowania kosztów prób przeprowadzanych przed oddaniem prac rozwojowych do używania na potrzeby podstawowej działalności operacyjnej,
- g) zasad ujmowania kosztów lub strat spowodowanych szkodami powstałymi w trakcie prowadzenia prac rozwojowych.

Rozliczenie kosztów pośrednich wytwarzania prac rozwojowych

- 6.22. Koszty pośrednie wytwarzania prac rozwojowych rozlicza się w sposób określony w KSR nr 11 „Środki trwałe” pkt 6.42-6.45 w odniesieniu do kosztów pośrednich dotyczących wytwarzania środków trwałych.

Inne zagadnienia dotyczące kosztu wytworzenia prac rozwojowych - przedmiot oraz środek realizacji prac rozwojowych

- 6.23. Na potrzeby realizacji prac rozwojowych jednostka pozyskuje (np. w drodze zakupu, wytworzenia) rzeczowe składniki majątkowe, jak np. różnego rodzaju urządzenia, aparaturę, ale także maszyny lub ich elementy składowe, które ze względu na postać i potencjalną możliwość wykorzystania w okresie dłuższym niż rok mogłyby stanowić środki trwałe lub ich części składowe, dodatkowe lub peryferyjne w rozumieniu KSR 11. O zakwalifikowaniu tych składników majątku i związanych z nimi kosztów do kosztów prac rozwojowych albo do środków trwałych lub zapasów, decyduje przewidywane przez jednostkę przeznaczenie i sposób ich wykorzystania, a w szczególności czy stanowią one **przedmiot prac rozwojowych** czy **środek realizacji tych prac**, z zastrzeżeniem pkt. 4.50. O sposobie zakwalifikowania decyduje kierownik jednostki, przy wsparciu osób merytorycznie odpowiedzialnych za dany projekt prac rozwojowych, w tym na podstawie dokumentacji projektu lub osądu, co do tego, która z cech opisanych w pkt. 6.24 jest dominująca.
- 6.24. a) **Przedmiotem prac rozwojowych**, o których mowa w pkt. 6.23, są w szczególności rzeczowe składniki majątkowe, które stanowią integralny element planowanego rezultatu prac rozwojowych, jak np.: model, demonstrator, prototyp, linia pilotażowa lub ich części składowe, dodatkowe i peryferyjne, i zgodnie z przewidywaniami nie będą służyły na potrzeby innego projektu lub innej działalności jednostki. Do tej kategorii należą także rzeczowe składniki majątkowe, które zgodnie z programem prac rozwojowych ulegną zniszczeniu w toku ich przeprowadzenia, albo zostaną sprzedane po ich zakończeniu, celem odzyskania części lub całości nakładów poniesionych na dany projekt.
- b) **Środkiem realizacji prac rozwojowych**, o których mowa w pkt. 6.23, są w szczególności rzeczowe składniki majątkowe o charakterze trwałym, które umożliwiają realizację tych prac, lecz nie stanowią ich integralnej części (np. aparatura badawcza, pojedyncze urządzenia badawcze, pomiarowe lub laboratoryjne o małym stopniu uniwersalności i wysokich parametrach technicznych).

Przykład 6.24.1. Jednostka realizuje projekt rozwojowy, którego przedmiotem jest opracowanie nowej technologii wytwarzania produktów. Zgodnie z założeniami projektu i przyjętego programu rozwojowego rezultatem prowadzonych prac rozwojowych ma być zbudowanie linii

pilotażowej, składającej się z szeregu części składowych. Budowa linii pilotażowej obejmuje testowanie różnych konfiguracji części składowych oraz przebiegu procesu technologicznego. Części składowe linii pilotażowej będą nabywane na zewnątrz, jak i wytwarzane we własnym zakresie.

Sytuacja (a)

Linia pilotażowa jest budowana w skali 1:5 i z tego względu nie nadaje się ona do bezpośredniego zastosowania w procesie produkcyjnym. Z uwagi na wysokie koszty części składowych oraz wysokość innych kosztów prac rozwojowych jednostka przewiduje sprzedaż linii w całości lub w częściach w celu odzyskania jak największej kwoty poniesionych nakładów.

W takim przypadku jednostka aktywuje nakłady poniesione na budowę linii pilotażowej jako koszty prac rozwojowych, gdyż linia technologiczna stanowi przedmiot prac rozwojowych w rozumieniu pkt. 6.24 lit. a. Nakłady te obejmują w szczególności: wartość początkową nabytych części składowych, inne materiały zużyte na budowę linii, koszty wynagrodzeń osób zaangażowanych bezpośrednio w projekt, koszty usług obcych (podwykonawstwa) oraz odpowiednia część kosztów pośrednich, o których mowa w pkt. 6.22 i 6.27.

Sytuacja (b)

Linia pilotażowa jest budowana w skali 1:1, jednakże ze względu na jej przeznaczenie głównie do prowadzenia testów nowych konfiguracji linii i przebiegu procesów technologicznych, jej poszczególne elementy są budowane/montowane w sposób „tymczasowy” („prowizoryczny”), pozwalając na łatwą zmianę konfiguracji elementów i testowanie, a przez to nie spełniają standardów normalnej eksploatacji.

W tej sytuacji, analogicznie jak w sytuacji (a) jednostka aktywuje wszelkie nakłady poniesione na budowę linii pilotażowej jako koszty prac rozwojowych stanowiących poz. WNiP.

Jeżeli po zakończeniu prac rozwojowych charakterystyka techniczna zbudowanej linii pilotażowej pozwalałaby na jej zaadoptowanie na potrzeby normalnej działalności jednostki, ale dopiero po dokonaniu jej przebudowy, rozbudowy, adaptacji lub innych działań dostosowawczych, wówczas jednostka nie zalicza nakładów na te działania do kosztów prac rozwojowych. W takim przypadku jednostka może przenieść wartość księgową części składowych elementów linii technologicznej, ustaloną na podstawie prowadzonej ewidencji księgowej lub na podstawie wiarygodnego oszacowania, na środki trwałe w budowie jako część kosztów powstającej linii technologicznej mającej stanowić środek trwały jednostki.

Przykład 6.24.2. *Jednostka buduje linię technologiczną z zamiarem użytkowania jej na własne potrzeby, jednakże przed oddaniem jej do użytkowania na linii tej jednostka będzie przeprowadzać działania optymalizujące lub udoskonalające przebieg procesów technologicznych związane z opracowaniem nowych produktów.*

W przedmiotowej sytuacji, głównym celem budowy linii technologicznej jest jej wykorzystanie na własne potrzeby jako środka trwałego. Z tego względu nakłady ponoszone na budowę linii technologicznej będą ujmowane jako środki trwałe w budowie. Jednostka może aktywować koszty prowadzonych działań optymalizujących lub udoskonalających procesy produkcyjne jako koszty prac rozwojowych, jeśli nie mają one charakteru rutynowego i spełniają warunki określone w szczególności w pkt. 3.8 i 4.52. Koszty takie wymagają identyfikacji i odrębnego ujęcia w ewidencji. W takim przypadku, w okresie prowadzenia prac rozwojowych jednostka może uznać przedmiotową linię technologiczną za środek realizacji prac rozwojowych do czasu oddania jej do używania na własne potrzeby i poddać amortyzacji na zasadach określonych w pkt. 6.26.

- 6.25. Cena nabycia lub koszt wytworzenia składników majątkowych, o których mowa w pkt. 6.24 lit. a, stanowiących **przedmiot prac rozwojowych**, są zaliczane do kosztów prowadzenia prac rozwojowych w pełnej wysokości na bieżąco w momencie ich nabycia lub przekazania na potrzeby tych prac i podlegają odpowiednio aktywowaniu jako „Koszty realizowanych prac rozwojowych” albo obciążają wynik finansowy

jednostki w myśl pkt. 4.52-4.53. W przypadku, gdy jednostka sprzedaje w całości lub w części powstały przedmiot prac rozwojowych (np. model, prototyp, pilotażową linię technologiczną lub ich części), który przestał pełnić swoją funkcję w projekcie rozwojowym, a którego koszty były w całości lub w części uprzednio aktywowane jako składnik WNiP (zakończone prace rozwojowe, albo koszty realizowanych prac rozwojowych), wówczas zmniejsza odpowiednio ustaloną wartość księgową netto danej pozycji WNiP (koszt zakończonych prac rozwojowych lub prac rozwojowych w realizacji) o kwotę uzyskanych przychodów, a ewentualną nadwyżkę przychodów odnosi na dobro wyniku finansowego. Jeżeli w wyniku sprzedaży pozostanie nierozliczona część danej pozycji WNiP to zasadnym może być przeprowadzenie testu na utratę wartości celem ustalenia czy jednostka będzie w stanie odzyskać wartość księgową netto kosztów prac rozwojowych poprzez wykorzystanie ich na własne potrzeby.

Przykład 6.25.1. *Jednostka poniosła koszty prac rozwojowych w wysokości 1 mln zł, z czego 600 tys. zł stanowiły koszty budowy technologicznej linii pilotażowej. Z uwagi na to, że linia ta nie nadaje się do zastosowań przemysłowych jednostka postanowiła po zakończeniu prac rozwojowych odzyskać część poniesionych na nie nakładów sprzedając istotne części składowe linii pilotażowej.*

Sytuacja (a)

Umowa z nabywcą zawiera cenę sprzedaży w wysokości 400 tys. zł netto, jednakże po stronie jednostki sprzedającej są koszty demontażu linii, które szacuje się na kwotę 20 tys. zł netto.

W momencie dokonania sprzedaży jednostka pomniejsza wartość księgową netto pozycji „Koszty zakończonych prac rozwojowych” wynoszącą 1 mln zł (przyjęto założenie, że odpisy amortyzacyjne nie zostały jeszcze dokonane) o przychody netto ze sprzedaży istotnych części składowych linii pilotażowej wynoszące 380 tys. zł (400 tys. zł minus 20 tys. zł), doprowadzając wartość księgową netto pozycji WNiP do poziomu 620 tys. zł. Jednostka powinna upewnić się czy jest w stanie odzyskać skorygowaną wartość pozycji „Zakończonych prac rozwojowych” w kwocie 620 tys. zł poprzez jej wykorzystanie na własne potrzeby, co może wymagać przeprowadzenia testu na utratę wartości tej pozycji.

Sytuacja (b)

Jednostka pozyskała nabywcę na linię pilotażową, który jest ją w stanie wykorzystać na własne potrzeby do prowadzenia działalności gospodarczej. Biorąc pod uwagę fakt, że linia pilotażowa przedstawia dużą przydatność gospodarczą dla nabywcy to był on skłonny zapłacić za nią 1,02 mln zł netto.

W momencie dokonania sprzedaży jednostka pomniejsza wartość księgową netto pozycji „Koszty zakończonych prac rozwojowych” wynoszącą 1 mln zł (przyjęto założenie, że odpisy amortyzacyjne nie zostały jeszcze dokonane) o część przychodów w kwocie 1 mln. zł, doprowadzając wartość księgową netto pozycji WNiP do poziomu zero zł, zaś pozostałą część przychodów w kwocie 20 tys. zł odnosi na wynik finansowy.

- 6.26. Cena nabycia lub koszt wytworzenia składników majątkowych o charakterze trwałym, o których mowa w pkt. 6.24, stanowiących **środek realizacji prac rozwojowych**, są ujmowane jako środki trwałe lub środki trwałe w budowie, zgodnie z zasadami określonym w rozdziale IV. KSR 11, a dotyczące ich koszty rozliczane zgodnie z KSR 11, z zastrzeżeniem, że kompletność i zdolność do użytkowania należy oceniać z punktu widzenia zdolności danego składnika majątkowego do realizacji jego funkcji i zadań w toku prac rozwojowych (np.: prowadzenia badań, wykonywania eksperymentów, przy poszukiwaniu właściwych ustawień aparatury).
- 6.27. W rezultacie koszty realizowanych prac rozwojowych obejmują w szczególności:

- a) cenę nabycia i koszt wytworzenia rzeczowych składników majątkowych o charakterze trwałym, stanowiących **przedmiot prac rozwojowych**, o których mowa w pkt. 6.24 lit.a, w pełnej wysokości na bieżąco w momencie ich nabycia lub przekazania do użytkowania;
- b) wartość początkową rzeczowych składników majątkowych o charakterze trwałym, stanowiących **środki realizacji prac rozwojowych**, ujętą jednorazowo w koszty w momencie wydania ich do użytkowania ze względu na nieistotną wartość początkową;
- c) wartość początkową rzeczowych składników majątkowych o charakterze trwałym, stanowiących **środki realizacji prac rozwojowych**, jeżeli okres ich użytkowania w czasie realizacji prac rozwojowych jest krótszy niż rok i wartość pozostałości tego składnika majątkowego (wartość rezydualna) jest nieistotna;
- d) różnicę między wartością początkową rzeczowych składników majątkowych o charakterze trwałym, stanowiących **środki realizacji prac rozwojowych**, a ceną sprzedaży netto możliwą do uzyskania z tytułu zbycia ich istotnej pozostałości, ustaloną w myśl pkt. 4.10 KSR 11 - jeżeli okres ich użytkowania w czasie realizacji prac rozwojowych jest krótszy niż rok a wartość pozostałości tego składnika majątkowego (wartość rezydualna) jest istotna;
- e) amortyzację środków trwałych, stanowiących środki realizacji prac rozwojowych, które jednostka zamierza użytkować dłużej niż rok, przypadającą na okres trwania danego projektu prac rozwojowych;
- f) koszty materiałów eksploatacyjnych związanych z użytkowaniem składników majątkowych, o których mowa w pkt 6.24 (np. paliwo i energia do zasilania, odczynniki) w okresie przypadającym na dany projekt prac rozwojowych;
- g) koszty bieżących remontów i przeglądów składników majątkowych wykonywanych w czasie trwania prac rozwojowych, które nie podlegają kapitalizacji. W przypadku ich kapitalizacji do kosztów prac rozwojowych zalicza się odpisy rozliczeń międzyokresowych czynnych albo innych aktywów, obejmujące koszty tych remontów lub przeglądów przypadające na okres trwania prac rozwojowych;
- h) koszty najmu i leasingu środków trwałych wykorzystywanych na potrzeby tych prac ustalone zgodnie z KSR 5 za okres trwania prac rozwojowych.

W przypadku, gdy koszty te dotyczą więcej niż jednego projektu prac rozwojowych jednostka dokonuje ich alokacji na każdy z nich, kierując się zasadą przyczynowo-skutkową.

Koszty i przychody finansowania zewnętrznego

Zasady ogólne

- 7.1. Przy ustalaniu wartości początkowej składnika WNiP do ceny nabycia lub kosztu wytworzenia składników finansowanych zaciągniętym w tym celu zobowiązaniem

zalicza się koszty (ewentualnie przychody) finansowania zewnętrznego stosując odpowiednio pkt 6.58-6.77 KSR 11 nr „Środki trwałe”.

- 7.2. Koszty (przychody) finansowania zewnętrznego, mogą korygować wartość początkową WNiP, w przypadku:
- a) nabycia składników, które wymagają dostosowania do używania przez jednostkę (WNiP w realizacji); w tym przypadku podstawą aktywowania jest zarówno cena nabycia, jak i koszty dostosowania do używania.
 - b) wytworzenia we własnym zakresie WNiP w postaci kosztów prac rozwojowych.

Rozpoczęcie aktywowania

- 7.3. Aktywowanie kosztów (przychodów) finansowania zewnętrznego następuje od momentu jednoczesnego spełnienia przez jednostkę następujących warunków:
- a) zaciągnięto zobowiązanie w celu finansowania WNiP,
 - b) poniesiono koszty (osiągnięto przychody) finansowania zewnętrznego tego zobowiązania,
 - c) rozpoczęto dostosowywanie WNiP do używania lub rozpoczęto aktywowanie kosztów prac rozwojowych, po spełnieniu warunków określonych w pkt 4.52 standardu.

***Przykład 7.3.** Jednostka zawarła umowę na zakup prawa autorskiego do oprogramowania w zakresie zintegrowanego systemu zarządzania. Warunkiem rozpoczęcia używania programu jest jego dostosowanie (w tym uzupełnienie o dodatkowe funkcjonalności) do wymagań zamawiającego uwzględniające specyfikę działalności przedsiębiorstwa, realizowane procesy, strukturę organizacyjną itp. Na zakup i dostosowanie oprogramowania jednostka zaciągnęła kredyt, a pożyczone środki pieniężne wpłynęły na jej rachunek bankowy. Koszty kredytu (naliczenie odsetek metodą efektywnej stopy procentowej, ujemne różnice kursowe) poniesione do momentu przyjęcia oprogramowania do używania zostaną aktywowane i powiększą wartość początkową oprogramowania. Przychody wynikające ze środków finansowania zewnętrznego (dodatnie różnice kursowe) uzyskane do momentu przyjęcia oprogramowania do używania pomniejszą wartość początkową oprogramowania.*

Zawieszenie aktywowania

- 7.4. Jednostka zawiesza aktywowanie kosztów finansowania zewnętrznego na okres dłuższego wstrzymania prac związanych z dostosowywaniem WNiP do używania lub realizacją prac rozwojowych. Jednostka nie zawiesza aktywowania kosztów finansowania zewnętrznego, jeżeli tymczasowa przerwa w pracach stanowi niezbędną część procesu dostosowywania WNiP do używania lub realizacji prac rozwojowych.

***Przykład 7.4.** Firma produkująca sery prowadzi prace rozwojowe dotyczące nowej technologii produkcji sera. Jednym z etapów prac jest hodowla szczepów bakterii. Na czas hodowli szczepów bakterii nie zawiesza się aktywowania kosztów finansowania zewnętrznego, gdyż stanowi on integralną część procesu opracowywanej technologii.*

Zakończenie aktywowania

- 7.5. Aktywowania kosztów finansowania zewnętrznego WNiP zaprzestaje się w dniu udokumentowanego przyjęcia stanowiącego przedmiot finansowania składnika WNiP do używania lub zaniechania jego wytwarzania (w przypadku prac rozwojowych). Dlatego wycena zobowiązań finansujących WNiP w kwocie wymagającej zapłaty lub w skorygowanej cenie nabycia (co dotyczy m.in. kredytów i pożyczek) następuje nie tylko na dzień bilansowy, ale również na dzień udokumentowanego przyjęcia do używania składnika WNiP finansowanego kredytem, pożyczką lub innym zobowiązaniem lub na dzień zaniechania wytwarzania pracy rozwojowej. W przypadku zaniechania wytwarzania prac rozwojowych, aktywowane koszty (przychody) finansowania zewnętrznego obciążają pozostałe koszty operacyjne okresu jako element odpisu z tytułu utraty wartości, w którym podjęto decyzję o zaniechaniu prac rozwojowych.

VII. Koszty ponoszone w okresie używania WNiP

- 8.1. W okresie używania WNiP mogą być ponoszone koszty, które jednostka ujmuje zależnie od celu ich poniesienia jako:
- a) koszty bieżącego okresu używania (eksploatacji),
 - b) kolejne obiekty (tytuły) inwentarzowe WNiP.
- 8.2. Wartość początkowa składników WNiP nie ulega zwiększeniu o wysokość kosztów poniesionych na ich ulepszenie bez względu na:
- a) kwotę tych kosztów,
 - b) klasyfikację tych kosztów (np. przebudowa, rozbudowa, modernizacja),
 - c) zwiększenie wartości użytkowej składnika WNiP w stosunku do posiadanej przy przyjęciu do używania.
- 8.3. Jeżeli koszty poniesione w okresie używania wprowadzonych uprzednio do ewidencji składników WNiP samodzielnie spełniają definicję WNiP, to podlegają ujęciu jako odrębny obiekt (tytuł) inwentarzowy, o ile koszty poniesione na jej nabycie przekraczają poziom istotności z uwzględnieniem zapisów pkt. 4.26. Poziom istotności powinien być ustalony i wskazany w dokumentacji zasad (polityki) rachunkowości.

Przykład 8.3.1. Jednostka dokupiła do już wprowadzonego do ewidencji oprogramowania komputerowego (licencji na program komputerowy) nowszą wersję - tzw. „upgrade”. Zakup nowej wersji wiąże się z udzieleniem jednostce kolejnej licencji. Nowa licencja stanowi nowy tytuł (obiekt) WNiP o ile spełnia definicję WNiP, a w szczególności:

- koszty poniesione na jej nabycie przekraczają próg istotności (określony zgodnie z zapisami pkt. 4.26.),
- okres ekonomicznej użyteczności licencji jest dłuższy niż rok.

Przykład 8.3.2. Jednostka wytworzyła we własnym zakresie dodatkowy moduł do pozyskanego wcześniej oprogramowania komputerowego, zwiększając funkcjonalność tego oprogramowania. Wytworzenie modułu miało kolejno charakter prac badawczych (etap koncepcyjny), a następnie rozwojowych (etap implementacji). Koszty prac rozwojowych od momentu spełnienia warunków opisanych w pkt 4.52 mogą zostać aktywowane jako kolejny tytuł WNiP.

Przykład 8.3.3. Jednostka nabyła kolejny moduł oprogramowania w ramach już posiadanej licencji na zintegrowany system komputerowy (nie udzielono osobnej licencji na dodatkowy moduł). Zakup modułu wprowadził do systemu dodatkowe funkcjonalności. Dzięki temu system

będzie dostarczał jednostce dodatkowe korzyści ekonomiczne. Koszty poniesione na dodatkowy moduł mogą zostać ujęte jako kolejny obiekt (tytuł) WNiP pod warunkiem spełnienia wszystkich warunków uznawania za WNiP wymienionych w standardzie.

Przykład 8.3.4. Jednostka korzysta ze zintegrowanego systemu komputerowego, w skład którego wchodzi kilka modułów. W bieżącym roku dokupiono licencję na kolejny moduł systemu. Nowy moduł nie może działać samodzielnie, a jedynie w połączeniu z wcześniej zainstalowanymi elementami systemu zintegrowanego. Mimo to licencja na nowy moduł stanowi odrębny obiekt (tytuł) inwentarzowy, o ile spełnia definicję WNiP, a w szczególności:

- koszty poniesione w związku nabyciem licencji są istotne,
- okres ekonomicznej użyteczności nowej licencji jest dłuższy niż rok.

- 8.4. Nakłady poniesione w okresie używania wprowadzonych uprzednio do ewidencji składników WNiP, które nie spełniają samodzielnie definicji WNiP, stanowią koszty okresu w momencie ich poniesienia. Jednocześnie nakłady te mogą prowadzić do wydłużenia okresu ekonomicznej użyteczności wprowadzonego uprzednio do ewidencji składnika WNiP. W tej sytuacji konieczna jest weryfikacja stawek amortyzacji.

Przykład 8.4.1. W związku ze zmianą stosowanego systemu operacyjnego jednostka przeprowadziła prace dostosowawcze dotyczące oprogramowania ujętego jako składnik WNiP o okresie używania wynoszącym 5 lat, który kończy się z końcem kolejnego roku obrotowego. Dostosowanie nie prowadzi do powstania nowego obiektu (tytułu) WNiP, natomiast w związku z przeprowadzonymi pracami okres ekonomicznej użyteczności oprogramowania wydłużył się o kolejne dwa lata. Koszty prac dostosowawczych są kosztami okresu bieżącego. Konieczna jest weryfikacja stawki amortyzacyjnej oprogramowania w związku z wydłużeniem okresu jego ekonomicznej użyteczności.

Przykład 8.4.2. Jednostka zakupiła licencję na program komputerowy na okres 36-mcy, która została wprowadzona do ewidencji WNiP. Istnieje możliwość przedłużenia ważności licencji na kolejne lata za dodatkową opłatą. Jeśli przedłużenie nastąpi przed wygaśnięciem okresu ważności licencji pierwotnej to należy uznać, iż wydłużono okres ekonomicznej użyteczności WNiP, ale nie doszło do podniesienia jej wartości początkowej. Koszty poniesione na wydłużenie licencji są kosztem okresu ich poniesienia. Jeśli natomiast przedłużenie licencji nastąpi już po wygaśnięciu pierwotnego okresu licencjonowania należy uznać, iż w praktyce doszło do pozyskania kolejnej licencji (nawet jeżeli nie uległy zmianie warunki umowy licencyjnej inne niż wprowadzenie nowego okresu obowiązywania, nie zmienił się jej numer czy klucz aktywacyjny itp.).

Jeżeli oprogramowanie będzie używane w kolejnych latach na podstawie odrębnych licencji, oznacza to, że nie doszło do wydłużenia ekonomicznej użyteczności składnika WNiP, ale do zakupu nowego składnika WNiP (o ile spełnione są warunki uznania i ujęcia w ewidencji WNiP).

- 8.5. Wprowadzanie kolejnego tytułu WNiP dotyczącego licencji na określone oprogramowanie nie oznacza konieczności usunięcia z ewidencji poprzedniej licencji na wcześniejszą wersję oprogramowania, o ile jednostka zachowuje prawo do dalszej eksploatacji starszej wersji i zamierza z tego prawa korzystać, np. w celu odczytania plików utworzonych w poprzednim formacie, przywrócenia poprzedniej wersji do eksploatacji, gdyby nowa nie spełniła oczekiwań, w przypadku zainstalowania nowej wersji oprogramowania, gdy podczas procesu reinstalacji sprawdzana jest automatycznie obecność wersji wcześniejszej na nośnikach komputerowych, w sytuacji gdy możliwe jest równoległe używanie obu wersji oprogramowania w zależności od preferencji

danego pracownika, bieżących potrzeb lub mocy obliczeniowej sprzętu komputerowego, w przypadku gdy posiadanie poprzedniej wersji oprogramowania uprawnia do korzystania z usług dodatkowych lub zniżek przy zakupie aktualizacji itp.

- 8.6. Jeżeli podniesiono wartość użytkową składnika WNiP, który nie był uprzednio wprowadzony do ewidencji, np. ze względu na nieistotną wartość początkową, wtedy dodatkowo poniesione z tego tytułu koszty mogą być wprowadzone do ewidencji WNiP jako nowe obiekty (tytuły) inwentarzowe.

Przykład 8.6.1. Jednostka w lutym zakupiła dwuletnią licencję na program komputerowy za kwotę 1.000 zł – niższą niż dolna granica WNiP przyjęta w zasadach (polityce) rachunkowości (np. 5.000 zł), dlatego kwotę 1.000 zł zaliczono do kosztów okresu, a licencji nie wprowadzono do ewidencji WNiP. Licencja umożliwia korzystanie z oprogramowania na jednym stanowisku komputerowym. W następnym roku obrotowym rozszerzono licencję o 25 kolejnych stanowisk za kwotę 20.000 zł. W takiej sytuacji należy uznać, iż z chwilą rozszerzenia licencji nabyto składnik WNiP, którego wartość początkowa wynosi 20.000 zł (nie koryguje się kosztów poniesionych w poprzednim roku obrotowym).

Przykład 8.6.2. Jednostka w lutym zakupiła dwuletnią licencję na program komputerowy za kwotę 4.000 zł – wyższą niż dolna granica WNiP przyjęta w jej polityce (zasadach) rachunkowości, dlatego licencję wprowadzono do ewidencji WNiP, jednak w miesiącu przekazania do użytku dokonano jednorazowego odpisu amortyzacyjnego. Licencja umożliwia korzystanie z oprogramowania na jednym stanowisku komputerowym. Po trzech miesiącach używania, za kwotę 20.000 zł, rozszerzono uprzednio pozyskaną licencję o 5 kolejnych stanowisk. W takiej sytuacji należy uznać, iż zwiększono wartość użytkową WNiP, jednak koszty rozszerzenia licencji nie zwiększają jej wartości początkowej bez względu na jego kwotę. Koszty poniesione na rozszerzenie licencji ujmują się jako odrębny obiekt (tytuł) WNiP.

- 8.7. Jeżeli WNiP zostały ujęte jako zbiorczy obiekt (tytuł) inwentarzowy to dokupienie kolejnych składników (egzemplarzy) nie może podnieść jego wartości początkowej. Kolejne dokupione składniki (egzemplarze) mogą stanowić odrębne tytuły (obiekty) WNiP lub kolejny zbiorczy tytuł (obiekt) – stosownie do ich ceny nabycia i przewidywanego okresu używania.

VIII. Amortyzacja WNiP

- 9.1. O ile w niniejszym rozdziale nie wskazano inaczej, postanowienia KSR nr 11 „Środki trwałe” (punkty 8.1-8.25, 8.27-8.37, 8.41-8.42 i 8.44) stosuje się odpowiednio do WNiP.
- 9.2. Jednostki mikro i jednostki małe, o których mowa w art. 32 ust. 7 ustawy, mogą dokonywać odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od WNiP według zasad określonych w przepisach podatkowych, z wyłączeniem jednostek określonych w ust. 8 ustawy.

Okres amortyzacji

- 9.3. WNiP amortyzuje się w okresie ich ekonomicznej użyteczności dla danej jednostki. Nie amortyzuje się WNiP w realizacji.

- 9.4. W sporadycznych przypadkach, gdy jednostka nie jest w stanie ustalić okresu ekonomicznej użyteczności nabytej wartości firmy lub kosztów zakończonych prac rozwojowych, to zgodnie z art. 44b ust. 10 oraz art. 33 ust. 3 ustawy okres ich amortyzacji nie może przekroczyć 5 lat. Zasadę tę można stosować także do innych WNiP w szczególnych okolicznościach, jeśli okres używania nie jest określony prawnie bądź jednostka z innych przyczyn nie jest w stanie go określić (np. licencje dożywotnie, nabyta/przejęta marka).
- 9.5. Czynniki, jakie należy uwzględnić przy szacowaniu okresu ekonomicznej użyteczności nabytej wartości firmy mogą być w szczególności m.in.:
- a) przewidywany okres działania, okres zatrudnienia kluczowych pracowników nabytej jednostki, do której odnosi się wartość firmy,
 - b) okres sprawowania kontroli nad przejętą firmą oraz regulacje prawne bądź wynikające z umów i przepisów uwarunkowania mające wpływ na okres czerpania korzyści z przejętej firmy,
 - c) wyraźne powiązanie wartości firmy z możliwymi do zidentyfikowania składnikami aktywów.
- 9.6. Okres używania określonego składnika WNiP jednostka uznaje za niedający się określić, jeżeli nie istnieją obiektywne czynniki wskazujące na ograniczenie okresu, w jakim jednostka może spodziewać się korzyści ekonomicznych z używania danego składnika WNiP.
- 9.7. Jeżeli jednostka nie jest w stanie określić okresu ekonomicznej użyteczności nabytej wartości firmy lub kosztów zakończonych prac rozwojowych i określa go zgodnie z ustawą na poziomie nie dłuższym niż 5 lat, wówczas fakt ten powinien być udokumentowany – tzn. że okres amortyzacji został określony z uwzględnieniem warunków odpowiednio art. 44b ust. 10 albo art. 33 ust. 3 ustawy. W innych sporadycznych przypadkach, jeżeli jednostka nie jest w stanie określić okresu ekonomicznej użyteczności innego składnika WNiP zaleca się przyjąć okres nie dłuższy niż 5 lat, odpowiednio dokumentując i uzasadniając przyjęcie takiego okresu ekonomicznej użyteczności.
- 9.8. Szczegółowe zasady dokumentowania przyjęcia okresu amortyzacji WNiP, o których mowa w pkt 9.7, jednostka określa w dokumentacji polityki (zasad) rachunkowości bądź innej dokumentacji zatwierdzonej przez kierownictwo jednostki.

Wartość podlegająca amortyzacji

- 9.9. O ile nie wystąpią szczególne okoliczności, amortyzacji podlega wartość początkowa składnika WNiP, ponieważ jego wartość końcowa (wartość pozostałości WNiP o określonym okresie ekonomicznej użyteczności) jest zerowa.
Do szczególnych okoliczności można zaliczyć m.in.:
- a) zamiar i możliwość zbycia określonego składnika WNiP po zakończeniu okresu używania przez jednostkę lub
 - b) występowanie aktywnego rynku na dany składnik WNiP.

- 9.10. Wartość pozostałości WNiP pomniejsza jej wartość podlegającą amortyzacji, o ile jest to kwota istotna. Poziom istotności dla wartości pozostałości powinien być ustalony i wskazany w dokumentacji zasad (polityki) rachunkowości.

Metody amortyzacji

- 9.11. Zaleca się stosowanie metody liniowej amortyzacji, chyba że szczególne okoliczności bądź charakter określonych składników WNiP wskazują, że inna metoda lepiej odzwierciedla sposób czerpania korzyści ekonomicznych z danego składnika WNiP. W takim przypadku należy określić główny czynnik ograniczający zakres i tryb czerpania korzyści ekonomicznych, będący podstawą określenia odpowiedniej metody amortyzacji
- 9.12. Zastosowanie metody naturalnej jest wymagane w przypadku amortyzacji praw do emisji gazów. Zgodnie z pkt 8 stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie księgowego ujęcia uprawnień do emisji, wysokość amortyzacji tych praw ustala się jako iloczyn wykorzystanych w danym okresie praw do emisji oraz jednostkowej ceny ich nabycia ustalonej zgodnie z pkt 4 stanowiska.
- 9.13. Metodę naturalną zaleca się także stosować do takich składników WNiP, w przypadku których główny czynnik ograniczający czerpanie korzyści ekonomicznych jest wyrażony w jednostkach policzalnych innych niż czas (np. licencja na określoną liczbęostępów do bazy danych, koncesja na wydobycie określonej ilości surowca, licencja na określoną liczbę wyświetleń filmu). Stosując metodę naturalną należy rozważyć, czy każde zdarzenie wyrażone w jednostkach policzalnych innych niż czas powoduje podobny wpływ korzyści ekonomicznych do jednostki, czy też powtarzalne zdarzenie powoduje wpływ zmniejszonych korzyści. Jeżeli każde dodatkowe zdarzenie powoduje zmniejszone korzyści ekonomiczne, zaleca się dostosowanie metody tak, aby odzwierciedlała wpływ tych korzyści ekonomicznych.

Przykład 9.13.1. Stacja radiowa zakupiła prawa do emisji utworu muzycznego zezwalające na odtworzenie tego utworu 1000 razy bez ograniczeń co do terminu odtworzenia i częstotliwości. Stacja osiąga korzyści ekonomiczne poprzez sprzedaż reklam, a utwory muzyczne są elementem przyciągającym odbiorców, przy czym ze względu na charakter emitowanych treści każdorazowa emisja utworu muzycznego nie jest związana ze zmniejszonym zainteresowaniem ze strony odbiorców. W związku z powyższym jednostka przyjęła, że metoda naturalna (równomierne rozliczenie w koszty z każdą emisją) jest najlepszym odzwierciedleniem sposobu uzyskiwania korzyści ekonomicznych ze składnika aktywów, którym jest prawo do 1000-krotnej emisji utworu muzycznego.

Przykład 9.13.2. Stacja telewizyjna zakupiła prawo do emisji filmu wysokobudżetowego. Umowa przewiduje prawo 3-krotnej emisji tego filmu w okresie następnych 2 lat. Stacja planuje wykorzystać wszystkie 3 emisje. Stacja osiąga korzyści ekonomiczne poprzez sprzedaż reklam, a filmy są elementem przyciągającym odbiorców, przy czym ze względu na charakter emitowanych treści każdorazowa emisja

filmu przyciąga mniej odbiorców. W związku z powyższym jednostka ustaliła, że zarówno stosowanie metody liniowej (rozliczanie liniowe przez 2 lata), jak i stosowanie metody naturalnej (równomierne rozliczenie w koszty z każdą emisją) nie odzwierciedla sposobu uzyskiwania korzyści ekonomicznych ze składnika aktywów. W oparciu o historyczne dane dotyczące oglądalności jednostka ustaliła, że proporcje widowni przy 3-krotnym wyświetlaniu danego filmu kształtują się na poziomie: 80% przy pierwszym wyświetleniu, 15% przy drugim wyświetleniu oraz 5% przy trzecim wyświetleniu. W związku z powyższym, jednostka odpisuje w koszty prawo do 3-krotnej emisji w oparciu o ustalone wskaźniki oglądalności, które najlepiej odzwierciedlają uzyskiwanie korzyści ekonomicznych osiąganych z nabytego prawa do emisji.

- 9.14. Szczególnym przypadkiem zastosowania metody naturalnej jest metoda oparta na przychodach. Przychód uzyskiwany przez jednostkę z tytułu prowadzonej działalności zazwyczaj nie jest wprost skorelowany z tempem zużywania się określonego składnika WNiP, a zależy od wielu różnych czynników. W sporadycznych przypadkach może się jednak okazać, że przychód i czerpanie korzyści ekonomicznych ze składnika WNiP są ściśle powiązane albo przychód stanowi główny czynnik ograniczający czerpanie tych korzyści (np. w sytuacji gdy umowa, na podstawie której jednostka używa dany składnik WNiP, ogranicza możliwość jego używania do ustalonej kwoty przychodu, jaki może być uzyskany z wykorzystania danego składnika). W takiej sytuacji możliwe jest zastosowanie metody amortyzacji opartej na przychodach.
- 9.15. Metody degresywne można stosować do takich składników WNiP, które z uwagi na m.in. postęp techniczny, tempo zmian technologicznych i informatycznych, są szczególnie podatne na utratę przydatności nieproporcjonalnie szybką w porównaniu do upływu okresu ekonomicznej użyteczności. Nawet jeżeli jednostka nie jest w stanie precyzyjnie określić tempa tych zmian, to degresywna metoda amortyzacji umożliwia szybsze odpisanie podlegającej amortyzacji wartości danego składnika WNiP i zmniejszyć ryzyko potrzeby dokonania ewentualnego odpisu z tytułu trwałej utraty wartości wynikającego z braku ekonomicznego uzasadnienia dalszego używania danego składnika WNiP.

Stawki (stopy) amortyzacji

- 9.16. Metody określania stawek lub stóp amortyzacji WNiP nie różnią się od metod stosowanych do środków trwałych przedstawionych w pkt 8.16-8.24 KSR nr 11 „*Środki trwałe*”.

Odpisy amortyzacyjne od obiektów (tytułów) zbiorczych

- 9.17. Do WNiP stanowiących zbiorcze obiekty (tytuły) inwentarzowe stosuje się jedną stawkę lub stopę amortyzacji. Zastosowanie zbiorczych odpisów amortyzacyjnych pozwala na równomierne rozłożenie w czasie istotnej łącznej wartości kosztów poniesionych na poszczególne składniki WNiP o niskiej cenie jednostkowej.

Jednorazowy odpis wartości początkowej

- 9.18. Jednostka może przyjąć uproszczenie polegające na dokonaniu jednorazowego odpisu wartości początkowej objętego szczegółową ewidencją tytułu (obiektu) WNiP o niskiej jednostkowej wartości początkowej (niskocenne WNiP), w terminie określonym dla rozpoczęcia amortyzacji. Odpis ten stanowi koszt amortyzacji.
- 9.19. Jednostka określa w zasadach (polityce) rachunkowości poziom istotności, wyznaczający maksymalną wartość początkową składnika WNiP podlegającą jednorazowemu odpisaniu. Wartość początkowa oraz umorzenie składników WNiP podlegających jednorazowemu odpisaniu ujmowane są w ewidencji bilansowej.
- 9.20. Zamiar wykorzystywania określonego prawa przez okres nie dłuższy niż 12 miesięcy oznacza konieczność ujęcia jego ceny nabycia w kosztach okresu bądź w wartości bilansowej składników aktywów wytwarzanych z wykorzystaniem danego prawa.

Termin rozpoczęcia i zakończenia dokonywania odpisów amortyzacyjnych

- 9.21. Dokonywanie odpisów amortyzacyjnych rozpoczyna się w miesiącu przyjęcia składnika WNiP do używania i ujęcia go w księgach rachunkowych lub w miesiącu następnym, analogicznie do pkt 8.33 KSR nr 11 „Środki trwałe”. Moment rozpoczęcia dokonywania odpisów amortyzacyjnych jednostka określa w zasadach (polityce) rachunkowości.
- Jeżeli wprowadzenie tytułu (obiektu) WNiP do ksiąg następuje później niż przyjęcie do używania, wówczas jednostka retrospektywnie poprawia zaległe odpisy.
- W okresie, kiedy jednostka posiada dany składnik WNiP, ale jeszcze nie rozpoczęła jego używania, np. z uwagi na fakt, że data określająca początek możliwości korzystania z danego składnika WNiP jest późniejsza niż data jego nabycia, składnik ten jest ujmowany jako WNiP w realizacji.
- 9.22. Zaprzestaje się dokonywania odpisów amortyzacyjnych składnika WNiP od miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło:
- a) zrównanie kwoty odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych z wartością podlegającą amortyzacji danego tytułu (obiektu) WNiP,
 - b) przeznaczenie danego składnika WNiP do sprzedaży, likwidacji lub rozchodu w inny sposób, co potwierdza zaprzestanie jego używania,
 - c) stwierdzenie niedoboru składnika WNiP,
 - d) przekwalifikowanie składnika WNiP do inwestycji wycenianych w cenie rynkowej bądź inaczej określonej wartości godziwej,
 - e) postawienie jednostki w stan upadłości, o ile oznacza ona zaprzestanie używania składnika WNiP.
- 9.23. Przeznaczenie składnika WNiP do sprzedaży, likwidacji lub innej formy rozchodu wymaga odpowiedniego udokumentowania. W tym przypadku jednostka przeprowadza test na utratę wartości takiego składnika WNiP i w razie potrzeby doprowadza jego wartość księgową netto do niższej od niej ceny sprzedaży netto, możliwej do uzyskania na dzień przeprowadzenia testu. Wartość ta może wynosić zero.

- 9.24. W toku stosowania przez jednostkę metody amortyzacji naturalnej do danego składnika WNiP mogą występować okresy z zerowym odpisem amortyzacyjnym. Nie oznacza to jednak, że doszło do zawieszenia dokonywania odpisów amortyzacyjnych.

Wznowienie odpisów amortyzacyjnych

- 9.25. Wznowienie odpisów amortyzacyjnych w pełni umorzonych składników WNiP może nastąpić w razie ustania przyczyn, dla których w okresach wcześniejszych dokonano odpisu z tytułu trwałej utraty ich wartości; w takim przypadku następuje odwrócenie tego odpisu w całości lub części, jak również weryfikacja wartości końcowej. Wznowienie odpisów amortyzacyjnych może wynikać także z weryfikacji wartości końcowej składnika WNiP. W przypadku odwrócenia odpisów z tytułu trwałej utraty maksymalna kwota o którą można powiększyć wartość składnika aktywów nie może spowodować ustalenia wartości bilansowej składnika WNiP na poziomie wyższym niż wartość, jaką posiadałby on na dzień bilansowy, gdyby wcześniej nie wystąpił żaden odpis aktualizujący jego wycenę.

Zgodnie z postanowieniami pkt 9.7 KSR nr 4 „*Utrata wartości aktywów*”, odwrócenie odpisu z tytułu trwałej utraty wartości nie jest możliwe dla wartości firmy.

- 9.26. Szczególny przypadek stanowi wznowienie odpisów amortyzacyjnych składników WNiP, które wcześniej przekwalifikowano do inwestycji wycenianych w wartości rynkowej bądź inaczej określonej wartości godziwej, a następnie, ze względu na zmianę ich przeznaczenia, ponownie przekwalifikowano do WNiP. W takim przypadku składnik WNiP jest wprowadzany do ksiąg rachunkowych w jego wartości księgowej brutto pomniejszonej o dotychczasowe umorzenie i odpisy aktualizujące, jakie miał miejsce w okresach wcześniejszych (to jest kiedy był ujęty jako WNiP). Jednocześnie na dzień przekwalifikowania przeprowadza się zgodnie z KSR nr 4 „*Utrata wartości aktywów*” test na utratę wartości składnika WNiP dokonując ewentualnego odpisu aktualizującego w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych. Następnie jednostka weryfikuje dalszy okres ekonomicznej użyteczności składnika WNiP i ustala stawkę odpisów amortyzacyjnych. Jeśli nie jest możliwe ustalenie historycznej wartości początkowej przekwalifikowywanego składnika majątku, wówczas jego wartość początkową na dzień przekwalifikowania stanowi cena sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu.

Weryfikacja okresów i stawek amortyzacji

- 9.27. Jednostka jest zobowiązana do systematycznej weryfikacji przyjętych okresów ekonomicznej użyteczności i stawek amortyzacji poszczególnych składników WNiP, nie później niż na koniec każdego roku obrotowego. W zakres weryfikacji wchodzi także weryfikacja wartości końcowej. Wyniki weryfikacji mogą uzasadniać podwyższenie lub obniżenie stawki lub stopy amortyzacji. Zweryfikowane stawki lub stopy amortyzacji stosuje się począwszy od nowego roku obrotowego (art. 32 ust. 3 ustawy).

- 9.28. Przesłankę do weryfikacji okresu i stawki amortyzacji składnika WNiP stanowi w szczególności dokonanie odpisu z tytułu trwałej utraty jego wartości albo ustanie przyczyny uzasadniającej wcześniejsze dokonanie takiego odpisu.

IX. Zaprzestanie ujmowania składnika WNiP

Ogólne zasady zaprzestania ujmowania WNiP w księgach rachunkowych

- 10.1. Jednostka zaprzestaje ujmowania składnika WNiP w księgach rachunkowych na skutek jego rozchodu w rozumieniu pkt 3.7. standardu. Z chwilą rozchodu danego składnika WNiP wyłącza się go z ewidencji oraz zaprzestaje się dokonywania odpisów amortyzacyjnych (por. pkt 9.22. standardu) od miesiąca następującego po miesiącu rozchodu tego składnika WNiP.
- 10.2. Wartość księgowa netto rozchodowanego składnika WNiP, z wyłączeniem przekwalifikowania i wniesienia w formie aportu, obciąża bieżący wynik finansowy i stanowi element wykazywanego w rachunku zysków i strat wyniku z tytułu rozchodu niefinansowych aktywów trwałych.

Wygaśnięcie praw majątkowych WNiP

- 10.3. Zaprzestanie ujmowania składnika WNiP w księgach rachunkowych następuje w szczególności pod datą wygaśnięcia praw do korzystania z prawa majątkowego reprezentowanego przez ten składnik. Składnik ten od chwili wygaśnięcia praw do korzystania z niego nie przyniesie jednostce korzyści ekonomicznych, przestaje zatem spełniać definicję aktywów, co uzasadnia jego wyłączenie z ksiąg.
- 10.4. Zaprzestanie ujmowania części zbiorczego tytułu (obiektu) WNiP ze względu na wygaśnięcie praw do korzystania z niej następuje z uwzględnieniem postanowień pkt 10.10. standardu. Przykładem jest wygaśnięcie części licencji na określony program komputerowy, które zostały ujęte w ramach jednego zbiorczego tytułu (obiektu) WNiP.

Sprzedaż lub nieodpłatne przekazanie

- 10.5. Zaprzestanie ujmowania składnika WNiP na skutek sprzedaży lub nieodpłatnego przekazania następuje w sposób opisany w pkt 9.3. oraz 9.4 KSR nr 11 „*Środki trwałe*”.

Likwidacja, niedobór WNiP

- 10.6. Objęty ewidencją składnik WNiP może utracić zdolność do używania lub jego używanie może być nieopłacalne ze względu np. na postęp techniczny, zmianę przepisów, zmianę rodzaju prowadzonej przez jednostkę działalności lub przeznaczenia go do likwidacji. (np. licencja na technologię, która jest wycofywana ze względu na zmiany prawa). Wystąpienie tych okoliczności może uzasadniać dokonanie odpisu z tytułu trwałej utraty wartości takiego składnika WNiP zgodnie z postanowieniami KSR nr 4 „*Utrata wartości aktywów*”.

- 10.7. Postawienie składnika WNiP w stan likwidacji oznacza podjęcie udokumentowanej decyzji o jego wycofaniu z używania oraz zaprzestaniu jego ujmowania w księgach rachunkowych.
- 10.8. Nieodpisana wartość początkowa składnika WNiP wyłączanego z ksiąg rachunkowych oraz koszty poniesione w związku z jego likwidacją obciążają pozostałe koszty operacyjne i stanowią element wyniku z tytułu rozchodu niefinansowych aktywów trwałych.
- Przykład 10.8.** W związku z zaprzestaniem używania oprogramowania jednostka była zobligowana do zwrotu sprzedawcy klucza sprzętowego. Poniesione koszty przesyłki stanowią element wyniku z tytułu rozchodu niefinansowych aktywów trwałych.*
- 10.9. Skutki likwidacji części zbiorczego tytułu (obiektu) WNiP, o którym mowa w pkt 5.4. i 5.6. standardu, ujmuje się analogicznie jak odłączenie części dodatkowej lub peryferyjnej środka trwałego w myśl KSR nr 11 „Środki trwałe” pkt 9.14-9.17. Likwidacja wymaga uprzedniego przeprowadzenia testów na utratę wartości składnika WNiP zgodnie z KSR nr 4 „Utrata wartości aktywów” i dokonania ewentualnego odpisu z tytułu trwałej utraty jego wartości.
- 10.10. Wymiana elementów zbiorczego tytułu (obiektu) WNiP nie zwiększa wartości początkowej tego tytułu (obiektu) WNiP.
- 10.11. Tytuł (obiekt) WNiP uznany za niedobór przestaje być ujmowany w księgach rachunkowych pod datą decyzji kierownika jednostki co do sposobu rozliczenia tego niedoboru. Do tego czasu składnik WNiP pozostaje w księgach rachunkowych. Na dzień ujawnienia niedoboru tytułu (obiektu) WNiP jednostka dokonuje odpisu z tytułu trwałej utraty jego wartości i zaprzestaje dokonywania odpisów amortyzacyjnych.

***Przykład 10.11.** Został skradziony komputer z zainstalowanym oprogramowaniem i kluczem sprzętowym. Nie ma możliwości uzyskania od producenta oprogramowania kopii klucza sprzętowego. Za moment zaprzestania jego ujmowania w księgach rachunkowych uznaje się przesłankę wskazującą jednoznacznie na brak realnej możliwości odzyskania komputera wraz z oprogramowaniem.*

Przekwalifikowanie do inwestycji

10.12. Jednostka przenosi składnik WNiP do inwestycji tylko wówczas, gdy następuje zmiana sposobu jego używania. Przekwalifikowanie do inwestycji może nastąpić w przypadku rozpoczęcia czerpania korzyści ekonomicznych ze składnika WNiP w sposób charakterystyczny dla inwestycji, np. oddania WNiP w leasing operacyjny, jeżeli czerpane korzyści nie będą korzyściami wynikającymi z prowadzenia produkcji/handlu czy świadczenia usług.

***Przykład 10.12.** Jednostka produkcyjna nabyła znak towarowy z zamiarem jego wykorzystania w działalności podstawowej, wobec czego zakwalifikowała znak do WNiP. Kierownictwo jednostki podjęło decyzję o zmianie przeznaczenia nabytego znaku towarowego i przeznaczyło ten znak towarowy do udostępnienia na podstawie umowy licencyjnej w zamian za opłaty z tytułu licencji. Z tego względu przekwalifikowano składnik WNiP do inwestycji w WNiP.*

10.13. Na dzień przekwalifikowania składnika WNiP do inwestycji wycenianej w cenie rynkowej bądź inaczej określonej wartości godziwej, jednostka ujmuje różnicę między wartością księgową netto przekwalifikowanego składnika WNiP a jego wartością

rynkową lub inaczej określoną wartością godziwą w pozostałych przychodach lub kosztach operacyjnych.

- 10.14. Na dzień przekwalifikowania, o którym mowa w pkt. 10.13, jednostka powinna rozważyć czy dysponuje wystarczająco wiarygodną podstawą dla ustalenia wartości rynkowej bądź inaczej określonej wartości godziwej dla tego składnika WNiP. Wynika to z faktu, że w typowych warunkach bardzo rzadko istnieje aktywny rynek na składniki WNiP, a specyfika czerpania korzyści ekonomicznych z tytułu składników WNiP istotnie utrudnia wiarygodne ustalanie ich wartości godziwej w inny sposób. Zatem przy braku aktywnego rynku zaleca się przeniesienie składnika WNiP do inwestycji w jego dotychczasowej wartości księgowej netto.

Zaniechanie realizowanych prac rozwojowych

- 10.15. Przesłanki ekonomiczne, techniczne, organizacyjne lub prawne mogą uzasadniać zaprzestanie prowadzenia prac rozwojowych ujętych jako realizowane prace rozwojowe. Jeżeli jednostka przewiduje zbycie tych realizowanych prac rozwojowych, jednostka tworzy odpis aktualizujący wartość kosztów prac rozwojowych, tak aby wartość składnika aktywów doprowadzić do jego ceny sprzedaży netto.
- 10.16. W przypadku, gdy stwierdzono, że przesłanki, o których mowa w pkt 10.15 uzasadniające zaprzestanie prac rozwojowych mają trwały charakter, a jednostka nie może oczekiwać z nich przyszłych korzyści ekonomicznych, kierownik jednostki podejmuje udokumentowaną decyzję o zaniechaniu prowadzenia prac rozwojowych. Decyzja o zaniechaniu prac powoduje wyłączenie z ksiąg rachunkowych ujętych w nich kosztów realizowanych prac rozwojowych i odpisanie ich w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych.

X. Techniczno-organizacyjne problemy ewidencji WNiP

Dokumentacja obrotu

- 11.1. Ewidencja szczegółowa tytułów (obiektów) WNiP zazwyczaj jest prowadzona łącznie z ewidencją środków trwałych przy zastosowaniu tego samego programu informatycznego. Powoduje to, że w praktyce dokumentowanie obrotu składnikami WNiP jest analogiczne do dokumentacji obrotu środkami trwałymi, przedstawionej w KSR nr 11 „Środki trwałe”, w pkt 10.1 – 10.6.
- 11.2. Przy zastosowaniu zasad przedstawionych w KSR nr 11 „Środki trwałe”, w pkt 10.1 – 10.6 uwzględnia się specyfikę składników WNiP oraz zasady ich wyceny.
- 11.3. Podstawową jednostką ewidencyjną WNiP jest tytuł WNiP.
- 11.4. Pomimo odmiennej od środków trwałych specyfiki WNiP, można stosować to samo oznaczenie (symbol) dokumentów potwierdzających zdarzenia związane z obrotem WNiP, np. OT – przyjęcie WNiP do używania, PT - przekazanie WNiP obcemu podmiotowi jak w przypadku sprzedaży składnika majątku lub nieodpłatnego

przekazania, LT – likwidacja, MT – zmiana miejsca użytkowania WNiP, PK-AM – księgowanie amortyzacji.

- 11.5. Podjęcie kluczowych decyzji powodujących pozyskanie lub rozchód WNiP, wymaga odpowiedniego udokumentowania.
- 11.6. Pomimo że WNiP mają postać niematerialną to każdemu tytułowi nadaje się odrębny numer inwentarzowy. W przypadku zbiorczych tytułów WNiP (por. pkt 4.27, 5.4 i 5.6. standardu), każdy pojedynczy tytuł obiektu zbiorczego może mieć nadany osobny numer podinwentarzowy, co stanowi ułatwienie w procesie zarządzania składnikami WNiP, podczas kontroli ich wykorzystania, czy inwentaryzacji.

***Przykład 11.6.** Zbiorczy tytuł WNiP stanowiący zbiór licencji na taki sam program komputerowy posiada jeden numer inwentarzowy. Każda z licencji ma zaś nadany osobny numer podinwentarzowy.*

- 11.7. Podstawowym dokumentem księgowym, na podstawie którego następuje wprowadzenie składnika WNiP do ksiąg rachunkowych jest dokument OT, w którym są zawarte informacje o składniku WNiP, takie jak np: wartość początkowa, oznaczenie dokumentu lub dokumentów stanowiących podstawę jego pozyskania (w tym wskazanie dokumentacji potwierdzającej możliwość aktywowania kosztów zakończonych prac rozwojowych), data pozyskania, data przyjęcia do używania, numer inwentarzowy obiektu, metoda, stawka lub stopa amortyzacji, miejsce używania (w tym oznaczenie miejsc instalacji oprogramowania w przypadku licencji zbiorczych).
- 11.8. Dowód OT sporządza się na podstawie innych dowodów księgowych, w tym np.:
- a) otrzymanej faktury w przypadku zakupu składnika WNiP,
 - b) dokumentacji potwierdzającej uzyskanie licencji lub koncesji,
 - c) pisemnej decyzji kierownika jednostki o zakończeniu prac rozwojowych i możliwości ich zastosowania,
 - d) dokumentacji know-how,
 - e) protokołu przekazania jednostce tytułu WNiP (w przypadku nieodpłatnego otrzymania).

Dokumenty te załącza się do wystawionego dowodu OT.

- 11.9. Dokument LT jest dokumentem na podstawie którego następuje usunięcie (wyksięgowanie) tytułu WNiP z ksiąg rachunkowych. Sporządzany jest w związku z trwałym wycofaniem składnika WNiP z używania i przeznaczeniem go do likwidacji, w szczególności na skutek:
- a) sprzedaży,
 - b) wygaśnięcia praw do korzystania z tytułu WNiP (np. do licencji, koncesji),
 - c) nieodpłatnego przekazania,
 - d) przekazania w formie aportu,
 - e) stwierdzenia nieprzydatności wynikającej z postępu technicznego, zmiany przepisów, zmiany rodzaju działalności,
 - f) ujawnienia niedoboru.
- 11.10. Dowód LT sporządza się na podstawie innych dowodów księgowych, w tym np. wystawionej faktury w przypadku sprzedaży składnika WNiP, sporządzonego dokumentu PT potwierdzającego wydanie WNiP obcemu podmiotowi, protokołu

komisji likwidacyjnej zatwierdzonego przez kierownika jednostki. Dokumenty te załącza się do wystawionego dowodu LT.

Specyfika inwentaryzacji WNiP

- 11.11. Zgodnie z art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy, WNiP podlegają corocznej inwentaryzacji, drogą weryfikacji, której głównymi celami są:
- a) sprawdzenie poprawności danych wynikających z ksiąg rachunkowych lub z innych ewidencji (np. z ksiąg inwentarzowych) drogą ich porównania ze stanem faktycznym na dzień przeprowadzenia inwentaryzacji,
 - b) wyjaśnienie i rozliczenie w księgach rachunkowych różnic inwentaryzacyjnych – niedoborów lub nadwyżek,
 - c) ocena przydatności objętych inwentaryzacją WNiP, co może stanowić przesłankę do dokonania testów na trwałą utratę wartości oraz
 - d) wzmocnienie kontroli wewnętrznej majątku jednostki.
- 11.12. Inwentaryzację WNiP przeprowadza się na ostatni dzień każdego roku obrotowego oraz na inne dni, o których mowa w art. 26 ust. 4 i 4a ustawy.
- 11.13. Celowe jest przeprowadzenie inwentaryzacji WNiP łącznie z weryfikacją okresów i stawek amortyzacji (pkt 9.27-9.28 standardu) i testami na trwałą utratę wartości.
- 11.14. Inwentaryzacją obejmuje się również obce WNiP używanie przez jednostkę, zaś informację o weryfikacji ich stanów przekazuje jednostkom, które są ich właścicielami.
- 11.15. Inwentaryzacja WNiP polega m.in. na sprawdzeniu:
- a) czy widniejące w ewidencji księgowej WNiP mają pokrycie w dokumentacji źródłowej, tzn. czy jednostka jest w posiadaniu odpowiednich umów licencyjnych, umów na zakup praw autorskich, umów na wykorzystanie know-how, umów obejmujących znaki towarowe itp.
 - b) czy kwoty widniejące w umowach i innych dokumentach potwierdzających pozyskanie składników WNiP są zgodne z kwotami wykazanymi w księgach rachunkowych – zarówno na kontach księgowych, jak i w księgach (ewidencjach) pomocniczych, a jeżeli się różnią - czym to jest spowodowane,
 - c) czy tytuły WNiP widniejące w ewidencji (np. licencje na programy komputerowe) są wykorzystywane do prowadzonej działalności (co stanowi weryfikację przydatności WNiP prowadzącą do określenia rzeczywistej ich wartości i klasyfikacji),
 - d) czy w trakcie ostatniego roku jednostka zaczęła korzystać ze składnika WNiP udostępnionego nieodpłatnie, co nie zostało ujęte w ewidencji (np. nieodpłatnie udostępniono jednostce licencję, która pomimo istotnej wartości nie została wprowadzona do ewidencji księgowej),
 - e) czy w trakcie ostatniego roku zmienił się zakres działalności jednostki lub nastąpiła zmiana w sposobie funkcjonowania jej działalności operacyjnej, które mogą

powodować, że określone tytuły WNiP stały się nieprzydatne, np. zmiana organizacji produkcji i parku maszynowego skutkowałą zaprzestaniem wykorzystania know-how widniejącego w ewidencji WNiP,

- f) czy w ciągu roku obrotowego nastąpiła zmiana regulacji prawnych skutkujących koniecznością zaprzestania wykorzystywania składników WNiP (np. licencji, koncesji, know-how),
 - g) czy oprogramowanie objęte zbiorczą licencją jest zainstalowane w ilości zgodnej z umową licencyjną (czy nie przekroczono tej ilości),
 - h) czy w ciągu roku obrotowego wygasły umowy korzystania z WNiP przez jednostkę (np. licencje czasowe) i czy efekt ten uwzględniono w ewidencji,
 - i) czy efekty zakończonych prac rozwojowych, których koszty widnieją w ewidencji WNiP są wykorzystywane zgodnie z założeniami przyjętymi za podstawę ich aktywowania,
 - j) czy zaszły inne okoliczności skutkujące utratą korzyści ekonomicznych uzyskiwanych z danego tytułu (obiekту) WNiP, np. wygasła ochrona patentowa, wygasło autorskie prawo majątkowe.
- 11.16. Wszystkie przeprowadzone w trakcie inwentaryzacji czynności wymagają odpowiedniego udokumentowania w formie protokołów podpisanych przez osoby dokonujące weryfikacji oraz zaakceptowane przez kierownika jednostki.
- 11.17. Jednostka powinna ustalić szczegółowe procedury inwentaryzacyjne zgodne z wymogami ustawy, uwzględniające liczbę tytułów (obiektów) i specyfikę używanych przez nią WNiP. Zaleca się, by związane z inwentaryzacją zagadnienia regulowane były w formie instrukcji inwentaryzacyjnej.

XI. Prezentacja i ujawnianie informacji na temat WNiP w sprawozdaniu finansowym

- 12.1. Minimalny zakres informacji na temat WNiP prezentowanych i ujawnianych w sprawozdaniu finansowym określają załączniki nr 1 i nr 4-6 do ustawy. W rachunku zysków i strat w pozycji „Zysk/strata z tytułu rozchodu niefinansowych aktywów trwałych” (załącznik nr 1 do ustawy) wykazuje się różnicę między przychodami z tytułu rozchodu składnika WNiP, a jego wartością księgową netto powiększoną o koszty związane z rozchodem.
- 12.2. We wprowadzeniu do sprawozdania finansowego ujawnia się przyjęte zasady (politykę) rachunkowości stosowane przez jednostkę w odniesieniu do WNiP, w tym zasady ich amortyzacji.
- 12.3. Na podstawie art. 50 ust. 1 ustawy zaleca się prezentację w bilansie składnika WNiP w realizacji w wyodrębnionej pozycji w bilansie w ramach WNiP: Aktywa, poz. A.I.5. „Wartości niematerialne i prawne w realizacji, w tym: - koszty realizowanych prac rozwojowych”.

12.4. Zaleca się ujawniać dodatkowe informacje o WNiP, które mogą być przydatne użytkownikom sprawozdań finansowych. Przykładowo są to:

- a) wartość rynkowa lub inaczej określona wartość godziwa składników WNiP, o ile różni się ona w sposób istotny od wykazanej w bilansie wartości księgowej netto,
- b) wartość początkowa w pełni amortyzowanych składników WNiP będących nadal w używaniu, w tym WNiP niskocennych, od których dokonano jednorazowego odpisu amortyzacyjnego,
- c) wartość księgowa netto czasowo nieużywanych WNiP,
- d) wskazanie przyczyn wpływających na zmiany stóp lub stawek amortyzacji w okresie sprawozdawczym,
- e) wskazanie czynników wpływających na trwałą utratę wartości składników WNiP (z uwzględnieniem postanowień rozdziału XI KSR nr 4 „Utrata wartości aktywów”),
- f) uzasadnienie amortyzowania wartości firmy oraz kosztów zakończonych prac rozwojowych przez okres dłuższy niż 5 lat,
- g) wartość składników WNiP w realizacji (o ile nie jest prezentowana w osobnej pozycji w bilansie jednostki).