

Wartości niematerialne i prawne – ujmowanie i prezentacja



Redaktorzy naukowi
Teresa Cebrowska
Waldemar Dotkuś



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2011

Senacka Komisja Wydawnicza

Zdzisław Pisz (przewodniczący)

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

Recenzenci

Waldemar Gos, Józef Pfaff

Redaktor Wydawnictwa

Agnieszka Flasińska

Redaktor techniczny

Barbara Łopusiewicz

Korektor

Dorota Pitulec

Łamanie

Adam Dębski

Projekt okładki

Beata Dębska

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2011

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-114-0

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

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

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

Summaries

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

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

Olga Budzińska

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach

KWALIFIKACJA I WYCENA PRAC BADAWCZO-ROZWOJOWYCH WEDŁUG POLSKICH I MIĘDZYNARODOWYCH STANDARDÓW RACHUNKOWOŚCI

Streszczenie: Artykuł prezentuje polskie i międzynarodowe uregulowania rachunkowości w zakresie prac badawczych i rozwojowych. Wskazane zostały podstawowe podobieństwa i różnice, dotyczące m.in. momentu aktywowania nakładów na prace rozwojowe, okresu ich amortyzacji oraz wyceny bilansowej. Ponadto wskazano wyniki badań nad użytecznością informacji finansowej przy różnych wariantach księgowego ujęcia nakładów na prace badawczo-rozwojowe.

Słowa kluczowe: prace badawcze, prace rozwojowe, wartości niematerialne i prawne.

1. Wstęp

Zmiany we współczesnej gospodarce powodują, iż wartości niematerialne zyskują coraz większe znaczenie, stając się najważniejszym zasobem przedsiębiorstw. Za podstawowy miernik sprawności funkcjonowania podmiotu oraz jakości zarządzania nim coraz częściej uznaje się zdolność przedsiębiorstwa do kreowania i wykorzystywania innowacji. Wyrazem dążenia do zdobycia nowej wiedzy są podejmowane przez podmioty prace badawczo-rozwojowe. Znaczne różnice w wartościach rynkowych podmiotów częstokroć nie wynikają z różnic w wartości materialnych składników aktywów, ale właśnie z odmiennego wykorzystania czynników niematerialnych. Efektywne zarządzanie prowadzące do wzrostu wartości rynkowej podmiotu oraz właściwa ocena jakości tego zarządzania przez inwestorów wymagają odpowiednio dostosowanych mierników. Dlatego też coraz większy nacisk kładzie się na prawidłową wycenę i kwalifikację prac badawczo-rozwojowych, a przyjęte rozwiązania są badane pod kątem użyteczności dostarczanych informacji.

Celem artykułu jest szczegółowa analiza polskich i międzynarodowych regulacji prawa bilansowego w zakresie prac badawczych i rozwojowych oraz wskazanie podstawowych różnic między nimi. Przedstawione zostaną także wyniki wybranych badań nad użytecznością informacji generowanych przy zastosowaniu odmiennych metod ujmowania nakładów na prace rozwojowe.

2. Pojęcie prac badawczych i rozwojowych

Ustawa o rachunkowości i Krajowe Standardy Rachunkowości nie zawierają definicji prac badawczych i rozwojowych. W związku z tym w celu identyfikacji działań uznanych za prace badawcze i rozwojowe należy odwołać się do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (MSR). Zgodnie z MSR 38 „Wartości niematerialne” za prace badawcze uważa się nowatorskie i zaplanowane poszukiwanie rozwiązań mających na celu zdobycie i przyswojenie nowej wiedzy naukowej i technicznej [*Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości...* 2007, s. 1165]. Przykładowe prace badawcze to:

- działania zmierzające do zdobycia nowej wiedzy,
- poszukiwanie, ocena i końcowa selekcja sposobu wykorzystania rezultatów prac badawczych lub wiedzy innego rodzaju,
- poszukiwanie alternatywnych materiałów, urządzeń, produktów, procesów, systemów lub usług,
- formułowanie, projektowanie, ocena i końcowa selekcja nowych lub udoskonalonych materiałów, urządzeń, produktów, procesów, systemów lub usług [*Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości...* 2007, s. 1179].

Z przytoczonej definicji wynika więc, iż prace badawcze nie są związane z żadnym konkretnym produktem czy technologią produkcji, a raczej dotyczą ogólnego rozwoju podmiotu i jego wiedzy [Foremna-Pilarska, Radawiecka 2007, s. 163].

Przez prace rozwojowe natomiast należy rozumieć praktyczne zastosowanie odkryć badawczych lub też osiągnięć innej wiedzy w planowaniu lub projektowaniu produkcji nowych lub znacznie udoskonalonych materiałów, urządzeń, produktów, procesów technologicznych, systemów lub usług, które następuje przed rozpoczęciem produkcji seryjnej lub zastosowaniem [*Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości...* 2007, s. 1165]. MSR 38 podaje także przykładowe prace klasyfikowane jako rozwojowe:

- projektowanie, wykonanie i testowanie prototypów i modeli doświadczalnych (przed ich wdrożeniem do produkcji seryjnej lub użytkowania),
- projektowanie narzędzi, przyrządów do obróbki, form i matryc z wykorzystaniem nowej technologii,
- projektowanie, wykonanie i funkcjonowanie linii próbnej, której wielkość nie umożliwi prowadzenia ekonomicznie uzasadnionej produkcji przeznaczony na sprzedaż,
- projektowanie, wykonanie i testowanie wybranych rozwiązań w zakresie nowych lub udoskonalonych materiałów, urządzeń, produktów, procesów, systemów lub usług [*Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości...* 2007, s. 1180].

Prace rozwojowe są bardziej zaawansowanym niż prace badawcze stadium poszukiwania innowacji, dlatego podmiot prowadzący prace rozwojowe może być w stanie udowodnić istnienie przyszłych korzyści ekonomicznych związanych

z prowadzonymi pracami. Wywiera to istotne konsekwencje na dalsze kwalifikowanie wydatków związanych z pracami rozwojowymi. Podkreślenia wymaga także postanowienie paragrafu 53 MSR 38, w myśl którego jeżeli jednostka nie jest w stanie odróżnić etapu prac badawczych od etapu prac rozwojowych, całość ponoszonych kosztów projektu traktuje się jako koszty dotyczące prac badawczych. W konsekwencji całość kosztów obciąża wynik finansowy okresu, w którym zostały poniesione, nie mogą zaś zostać aktywowane jako wartości niematerialne.

3. Kwalifikacja wydatków na prace badawczo-rozwojowe

Nakłady ponoszone w związku z wytworzeniem we własnym zakresie składników aktywów niematerialnych powinny – zgodnie z międzynarodowym prawem bilansowym – zostać przyporządkowane do prowadzonych prac badawczych lub rozwojowych. Od tego, w jaki sposób jednostka je zaklasyfikuje, zależy sposób ich ewidencji księgowej. Nakłady na prace badawcze powinny być ujmowane w kosztach w momencie ich poniesienia. W przypadku prac rozwojowych poniesione nakłady albo ujmowane są jako koszty w momencie poniesienia, albo powodują powstanie wartości niematerialnych, w zależności od spełnienia odpowiednich kryteriów ich aktywowania.

Przed wszystkim ujęcie w bilansie aktywów wymaga ich zidentyfikowania, sprawowania nad nimi kontroli oraz wiarygodnej wyceny ceny ich nabycia lub kosztu wytworzenia. Dany składnik powinien także w przyszłości przynieść jednostce korzyści ekonomiczne. W przypadku prac rozwojowych muszą ponadto istnieć możliwość i zamiar ukończenia składnika wartości niematerialnych, a także zdolność oraz zamiar jego użytkowania lub sprzedaży. Jednostka powinna ponadto wykazać, iż dysponuje odpowiednimi środkami (np. technicznymi, finansowymi) do ukończenia rozpoczętych prac rozwojowych oraz określić sposób, w jaki składnik wartości niematerialnych będzie przynosił korzyści ekonomiczne (np. przez udowodnienie, iż istnieje aktywny rynek na produkty powstające dzięki jego wykorzystaniu) [*Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości...* 2007, s. 1180]. Od momentu, w którym nakłady na prace rozwojowe spełniają wymienione warunki, jednostka powinna ponoszone nakłady aktywować, wykazując składnik wartości niematerialnych w grupie „wartości niematerialne w toku wytwarzania”.

Nieco odmiennie od MSR kwestię aktywowania kosztów prac rozwojowych reguluje Ustawa o rachunkowości. Zgodnie z jej zapisami do wartości niematerialnych i prawnych zalicza się m.in. koszty zakończonych prac rozwojowych spełniające określone w art. 33 warunki: ściśle ustalony produkt lub technologia jego wytwarzania i możliwość wiarygodnego określenia kosztów prac rozwojowych ich dotyczących, udokumentowana techniczna przydatność produktu lub technologii oraz przewidywane pokrycie aktywowanych nakładów przyszłymi przychodami ze sprzedaży tych produktów lub wykorzystania opracowanej technologii. Jako że Ustawa o rachunkowości uzależnia ujęcie poniesionych kosztów prac rozwojowych

w wartościach niematerialnych od pozytywnego zakończenia prac, jednostka do momentu ich zakończenia i oceny rezultatów nie może ich uznać za wartości niematerialne. W związku z tym w czasie trwania projektu rozwojowego podmioty akumulują koszty dotyczące prowadzonych prac jako czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów, dopiero po zakończeniu i pozytywnej ocenie ich rezultatów ujmując je jako składnik wartości niematerialnych i prawnych.

Istnieje także możliwość, że jednostka przejmuje rozpoczęte projekty badawczo-rozwojowe na skutek połączenia z innym podmiotem, który te projekty rozpoczął. W takiej sytuacji podmiot przejmujący zobowiązany jest ujawnić wszystkie dające się wyodrębnić składniki wartości niematerialnych, także wtedy, gdy jednostka przejmowana ich nie ujmowała (podobnie kwestię tę reguluje Ustawa o rachunkowości art. 44b ust. 2). Warunkiem ujęcia przejętych projektów jako składników wartości niematerialnych jest spełnianie przez nie definicji aktywów oraz możliwość ich zidentyfikowania [*Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości...* 2007, s. 1173]. Zastanawiające przy tym jest to, iż w § 34 dopuszcza się możliwość ujęcia trwających prac badawczych, o ile spełniają wskazane kryteria. Jednocześnie w § 54 i 55 wyraźnie zakazuje się ujmowania składników wartości niematerialnych, powstałych w wyniku prac badawczych, ponieważ prace te są zbyt mało zaawansowane, ażeby udowodnić powstanie składnika aktywów, który w przyszłości przyniesie korzyści ekonomiczne. Wydaje się zatem, iż uwzględnienie w § 34 obok trwających prac rozwojowych także trwających prac badawczych jest zbędne ze względu na niespełnienie przez nie wymogów ujmowania.

Pomijając powyższą kwestię, MSR 38 konsekwentnie nakazuje, aby po przejęciu trwających projektów nakłady na prace badawcze odnosić w ciężar rachunku zysków i strat, natomiast koszty prac rozwojowych – po spełnieniu kryteriów ujmowania – aktywować jako wartości niematerialne.

4. Wycena aktywów niematerialnych powstałych na skutek prac rozwojowych

Początkowe ujęcie w księgach rachunkowych kosztów prac rozwojowych zgodnie zarówno z Ustawą o rachunkowości, jak i z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości następuje według kosztu ich wytworzenia. Zgodnie z polskim prawem bilansowym koszt wytworzenia wartości niematerialnych i prawnych obejmuje obligatoryjnie – poza ogółem kosztów związanych z prowadzonymi pracami rozwojowymi do dnia ich zakończenia – także podatek VAT niepodlegający odliczeniu oraz koszt obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu ich finansowania (skorygowany o różnice kursowe i ewentualne przychody). MSR 38 stanowi z kolei, że koszt wytworzenia składnika wartości niematerialnych obejmuje wszystkie nakłady, które można bezpośrednio przyporządkować tworzeniu, produkcji i przystosowaniu składnika aktywów do użytkowania w sposób zamierzony przez kierownictwo. Jeśli zaś

chodzi o koszt obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu finansowania prac rozwojowych, należy je księgować zgodnie z MSR 23 „Koszty finansowania zewnętrznego”, w którym ich aktywowanie ujęte jest jako dopuszczalne podejście alternatywne. Zgodnie z MSR 23 jednostka może wybrać, czy kosztami tymi obciążać wynik finansowy okresu, czy też aktywować je w koszcie wytworzenia składnika wartości niematerialnych.

Istnieją także pewne różnice między uregulowaniami Ustawy o rachunkowości i MSR 38 w kwestii wyceny bilansowej prac rozwojowych (rozważając prace zakończone, które zgodnie z polskim prawem mogą zostać ujęte jako składnik wartości niematerialnych). Ustawa o rachunkowości nakazuje wyceniać ten składnik aktywów według kosztu wytworzenia pomniejszonego o odpisy amortyzacyjne i odpisy z tytułu trwałej utraty wartości. Standardy międzynarodowe – oprócz podejścia zbieżnego z Ustawą o rachunkowości – dopuszczają alternatywne podejście wyceny składników wartości niematerialnych w wartości godziwej, pomniejszonej o późniejsze umorzenie i odpisy z tytułu utraty wartości [*Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości...* 2007, s. 1185]. Wartość godziwa musi jednak pochodzić z aktywnego rynku, w związku z czym mało prawdopodobne jest zastosowanie tego modelu wyceny do jakichkolwiek wartości niematerialnych, szczególnie zaś do prac rozwojowych.

5. Amortyzacja kosztów prac rozwojowych

Zgodnie z Ustawą o rachunkowości składniki wartości niematerialnych i prawnych – w tym koszt zakończonych prac rozwojowych – podlegają amortyzacji. Co do zasady okres i metoda amortyzacji powinny odzwierciedlać okres ekonomicznej użyteczności danego składnika aktywów oraz sposób czerpania z niego korzyści ekonomicznych. W przypadku kosztów zakończonych prac rozwojowych polskie ustawodawstwo wprowadza jednak ograniczenie okresu amortyzacji do 5 lat. Ograniczenie to zostało wprowadzone już w pierwotnej wersji Ustawy o rachunkowości i obowiązuje nadal, mimo – wydaje się – braku podstaw merytorycznych.

Międzynarodowe Standardy Rachunkowości również regulują kwestię umarzania wartości niematerialnych. Jednostki zobowiązane są ustalić okres użytkowania składnika wartości niematerialnych, przy czym okres ten może być ustalony na podstawie czynników ekonomicznych (okres, w którym jednostka będzie czerpać korzyści ekonomiczne z wykorzystywania danego składnika) oraz na podstawie czynników prawnych (okres, przez który możliwa jest kontrola dostępu do korzyści ekonomicznych). MSR 38 dopuszcza także możliwość uznania czasu użytkowania za nieokreślony, jeżeli nie istnieje żadne ograniczenie okresu, w którym składnik wartości niematerialnych będzie generował korzyści ekonomiczne. Składniki aktywów o nieokreślonym okresie użytkowania nie podlegają amortyzacji, należy jedynie przeprowadzać testy na utratę ich wartości i weryfikować przewidywany okres użytkowania. W przypadku pozostałych wartości niematerialnych należy ustalić

ich wartość końcową (zazwyczaj zero) oraz systematycznie dokonywać odpisów amortyzacyjnych wybraną metodą. Metoda ta powinna odzwierciedlać sposób konsumowania korzyści ekonomicznych wytwarzanych przez dany składnik aktywów, a jeżeli jednostka nie jest w stanie wiarygodnie ustalić sposobu konsumowania tych korzyści, powinna stosować metodę liniową. Warto zauważyć, że zarówno dopuszczenie nieokreślonego okresu użytkowania, jak i brak jakichkolwiek ograniczeń co do okresu amortyzacji, wprowadzone do MSR 38 w 1998 r., są pewnym krokiem w stronę zwiększenia elastyczności standardów rachunkowości. Szybko zmieniające się warunki gospodarowania wymagają, aby standardy rachunkowości zawierały coraz mniej „twardych” uregulowań, pozostawiając podmiotom większą swobodę w dopasowywaniu stosowanych metod do specyfiki swojej działalności. Można się spodziewać, że także z polskiego prawa bilansowego znikną niektóre narzucane rozwiązania, takie jak choćby wspomniane ograniczenie okresu amortyzacji kosztów zakończonych prac rozwojowych.

6. Porównanie polskich i międzynarodowych regulacji rachunkowości prac badawczo-rozwojowych

Jak wskazują zaprezentowane rozważania dotyczące działalności badawczej i rozwojowej, uregulowania polskie i międzynarodowe w tym zakresie są w niewielkim stopniu zgodne. Istnieje znaczny obszar różnic, który zapewne z biegiem czasu będzie systematycznie ograniczany przez polskie ustawodawstwo. Podsumowanie wybranych zagadnień zawiera tab. 1.

Za najważniejszą rozbieżność można uznać sposób aktywowania nakładów na prace rozwojowe i moment ujmowania ich jako składnika wartości niematerialnych. Zgodnie z Ustawą o rachunkowości nakłady na prace rozwojowe mogą być ujęte jako składnik wartości niematerialnych dopiero po ich zakończeniu wynikiem pozytywnym. W związku z tym do czasu zakończenia prac nakłady są gromadzone jako rozliczenia międzyokresowe kosztów. Standardy międzynarodowe pozwalają ujmować nakłady na prace rozwojowe jako składnik wartości niematerialnych także w trakcie ich trwania, o ile spełniają pewne warunki (m.in. dostępność środków na ich dokończenie). Oznacza to, iż zgodnie z MSR jednostki wykazują składnik wartości niematerialnych szybciej niż przy stosowaniu przepisów Ustawy o rachunkowości.

Drugą istotną różnicę można zauważyć w sposobie traktowania nakładów, które zgodnie z przewidywaniami nie przyniosą jednostce spodziewanych korzyści ekonomicznych, czyli prac rozwojowych zakończonych wynikiem negatywnym. Zgodnie z polskim prawem bilansowym jednostki aktywują ogół nakładów na prace rozwojowe jako rozliczenia międzyokresowe kosztów, a po zakończeniu prac oceniają, czy poniesione nakłady dały wynik pozytywny, czy negatywny. Wynik pozytywny wiąże się z koniecznością ujęcia aktywowanych kosztów jako składnika wartości

niematerialnych i prawnych. Wynik negatywny oznacza, iż poniesione nakłady nie przyniosły spodziewanego efektu gospodarczego i należy je odpisać jednorazowo w koszty. Standardy międzynarodowe przewidują, iż od momentu zidentyfikowania składnika aktywów ogół nakładów na prace rozwojowe ujmowany jest jako wartości niematerialne (niezależnie od efektów). Jednostki są jednak zgodnie z MSR 36 „Utrata wartości aktywów” zobowiązane do przeprowadzania corocznie testu sprawdzającego, czy nie nastąpiła trwała utrata wartości [*Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości...* 2007, s. 1194, 1061]. Zgodnie ze wskazanymi regulacjami jednostki stosujące się do zapisów Ustawy o rachunkowości i MSR wykazują taką samą wartość bilansową zakończonych prac rozwojowych. Jednak zgodnie z MSR na wartość tę składa się całkowita wartość poniesionych nakładów pomniejszona o wartość odpisów z tytułu utraty wartości, a w przypadku Ustawy o rachunkowości jest to jedna wartość. Widać więc wyraźnie, iż jednostki stosujące MSR ukazują więcej informacji w swoich księgach rachunkowych, co jest korzystne dla użytkowników tychże informacji.

Tabela 1. Podstawowe różnice w ujęciu prac badawczo-rozwojowych w polskich i międzynarodowych standardach rachunkowości

Pozycja	Ustawa o rachunkowości	Międzynarodowe Standardy Rachunkowości
Przedmiot regulacji	koszt zakończonych prac rozwojowych	koszty prac badawczych, koszty prac rozwojowych
Sposób ujmowania nakładów na prace badawcze	brak regulacji, zastosowanie MSR	jako koszty okresu
Sposób ujmowania nakładów na prace rozwojowe	aktywowane jako rozliczenia międzyokresowe kosztów	jako koszty okresu, gdy nie spełniają definicji aktywów, lub aktywowane w wartościach niematerialnych
Moment ujęcia kosztów prac rozwojowych jako składnika wartości niematerialnych	po zakończeniu prac i stwierdzeniu pozytywnego wyniku	w trakcie realizacji prac, gdy spełnione są kryteria aktywowania
Wycena bilansowa prac rozwojowych prowadzonych we własnym zakresie	według kosztu wytworzenia pomniejszonego o odpisy amortyzacyjne i z tytułu trwałej utraty wartości	według kosztu wytworzenia pomniejszonego o odpisy amortyzacyjne i z tytułu trwałej utraty wartości; dopuszczalne (choć mało prawdopodobne, aby było wykorzystane) podejście alternatywne
Okres amortyzacji kosztów prac rozwojowych	nie dłuższy niż 5 lat	okres ekonomicznej użyteczności składnika aktywów

Źródło: opracowanie własne.

Kolejną kwestią wymagającą uwagi jest szeroki zakres ujawnień wymagany przez MSR 38. Ustawa o rachunkowości nie wymaga od podmiotów niemalże żad-

nych informacji dodatkowych dotyczących zakończonych prac rozwojowych. W zakresie rozliczeń międzyokresowych kosztów wymagane jest wykazanie istotnych ich pozycji, jednostki powinny więc wskazać wartość prowadzonych prac rozwojowych. W przeciwieństwie do regulacji polskich, przepisy międzynarodowe wymagają dużego zakresu ujawnień m.in. okresów i metod amortyzacji, uzgodnienia wartości bilansowej na początku i na koniec okresu sprawozdawczego z wykazaniem wszelkich tytułów zmian tej wartości. Jednostki ujawniają także sumę nakładów na prace badawcze i rozwojowe, które zostały ujęte jako koszt w rachunku zysków i strat w ciągu okresu [*Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości...* 2007, s. 1199].

7. Wyniki badań na temat użyteczności informacji przy różnych wariantach ujmowania nakładów na prace badawczo-rozwojowe

Prace badawcze i rozwojowe stanowią w dzisiejszych czasach istotny element działalności podmiotów. Sposób ich księgowego ujęcia ma znaczący wpływ na wielkości wykazywane w sprawozdaniach finansowych. W związku z tym przeprowadzone zostały różnorakie badania, mające na celu zweryfikowanie użyteczności informacji przekazywanej w sprawozdaniu finansowym.

Badania – w zależności od ich autora – wykorzystują nieco odmienne metody, okresy analizy danych i mają odmienne cele szczegółowe. Ogólnie można jednak stwierdzić, iż ich cechą wspólną jest próba odpowiedzi na pytanie, czy większą wartość informacyjną mają kapitalizacja i późniejsza amortyzacja nakładów na prace badawcze i rozwojowe, czy też korzystniej jest – z punktu widzenia przydatności decyzyjnej sprawozdań finansowych – odnosić te nakłady na wynik bieżącego okresu. Uzyskiwane wyniki w większości wskazują na przewagę pierwszego rozwiązania.

W Stanach Zjednoczonych inwestycje w badania i rozwój powinny być bezpośrednio odnoszone w koszty [Deloitte 2007]. B. Lev, D. Niskim oraz J. Thomas zbadali, czy na skutek kapitalizacji i późniejszej amortyzacji tych inwestycji wartości księgowe wykazywane w sprawozdaniu finansowym lepiej objaśniają zmiany rynkowej wartości podmiotów [Lev, Niskim, Thomas 2005]. Z przeprowadzonych obserwacji i obliczeń wynika, iż kapitalizacja nakładów na badania i rozwój dostarcza bardziej użytecznych informacji niż odnoszenie ich bezpośrednio w koszty. Wyniki te potwierdzają inne badania przeprowadzane w różnych krajach, m.in. we Francji [Cazavan-Jeny, Jeanjean 2003].

Jednocześnie publikowane są również odmienne poglądy. Przykładowo D.R. Oswald na podstawie badań przeprowadzonych wśród brytyjskich firm twierdzi, iż co prawda kapitalizacja nakładów na badania i rozwój objaśnia w większym stopniu zmienność wartości rynkowej i stóp zwrotu niż bezpośrednio odnoszenie tych nakładów w koszty, jednak różnice są nieznaczące [Oswald 2008]. Wskazuje też czynniki, które wpływają na wybór między tymi dwoma wariantami ujęcia,

jeżeli – w Wielkiej Brytanii z niewielkimi ograniczeniami – pozostaje on w gestii podmiotów. Przedsiębiorstwa małe, odnotowujące straty i charakteryzujące się dużą zmiennością osiąganych wyników, skłaniają się ku kapitalizacji i amortyzacji nakładów na badania i rozwój.

Publikowane wyniki badań nie określają jednoznacznie przewagi kapitalizowania nakładów na badania i rozwój nad ich odpisywaniem w koszty. Uważa się, iż nie istnieje związek (lub jest wyjątkowo słaby) między kosztami poniesionymi na badania i rozwój a wartością korzyści, które zostaną dzięki tym wydatkom osiągnięte. Aby dane zawarte w bilansie nie sugerowały, iż taki związek istnieje, US GAAP nie dopuszcza kapitalizacji nakładów na badania i rozwój [King 2006, s. 245]. Podmioty stosujące regulacje dopuszczające obydwie rozwiązania (także MSR, które nakazują kapitalizację w pewnych warunkach) powinny ujawniać szczegółowe informacje o zastosowanych rozwiązaniach. Użytkownikom sprawozdań finansowych zapewni to możliwość przeanalizowania wydatków na działalność badawczo-rozwojową oraz samodzielny ocenę ich wpływu na sytuację ekonomiczną jednostki.

8. Podsumowanie

Innowacyjność przedsiębiorstwa jest jednym z głównych czynników decydujących o jego powodzeniu w coraz bardziej konkurencyjnej gospodarce. Działalność badawczo-rozwojowa jest bardzo zróżnicowana i z tego powodu trudna w księgowym ujęciu. Międzynarodowe Standardy Rachunkowości i Ustawa o rachunkowości dopuszczają kapitalizację nakładów na prace rozwojowe, jednak szczegółowe rozwiązania tych regulacji znacznie się różnią. Konkretnie rozwiązania prawne, a także podobieństwa i różnice między nimi zostały szczegółowo zaprezentowane, co było głównym celem artykułu.

Wszelkie regulacje rachunkowości należy rozpatrywać w kontekście zapewnienia użyteczności sprawozdań finansowych. Wyniki badań wskazują – jednak nie jednoznacznie – na przewagę kapitalizacji nakładów na badania i rozwój nad ich odnoszeniem w rachunek zysków i strat. Można się spodziewać dalszych analiz tego zagadnienia oraz stopniowego dostosowywania przepisów krajowych do standardów międzynarodowych.

Literatura

- Cazavan-Jeny A., Jeanjean T., *Value relevance of R&D reporting: A signaling interpretation*, http://www.dauphine.fr/cereg/cahiers_rech/cereg200312.pdf, 2003.
- Deloitte, *IFRSs and US GAAP. A pocket comparison*, 2007, <http://www.iasplus.com/dtftpubs/0703ifrsusgaap.pdf> (18.04 2011).
- Foremna-Pilarska M., Radawiecka E., *Rachunkowość na tle rozwiązań międzynarodowych*, Difin, Warszawa 2007.

King A.M., *Fair Value for Financial Reporting*, Wiley, New Jersey 2006.

Lev B., Niskim D., Thomas J., *On the informational usefulness of R&D capitalization and amortization*, 2005, http://pages.stern.nyu.edu/~blev/docs/OnTheInformationalUsefulnessOfR_DCcapitalizationAndAmortization.pdf (18 04 2011).

Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, MSR 38, t. I, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2007.

Oswald D.R., *The determinants and value relevance of the choice of accounting for research and development expenditures in the United Kingdom*, „Journal of Business Finance & Accounting” 2008, Vol. 35, Issue 1–2.

Ustawa z dnia 29 września 1994 o rachunkowości, DzU 2002 nr 76, poz. 694 z późn. zm.

APPRAISAL AND VALUATION OF RESEARCH AND DEVELOPMENT WORKS ACCORDING TO POLISH AND INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS

Summary: The paper presents Polish and international accounting regulations relating to research and development works. It also shows the main similarities and differences concerning i.a. the moment of recognition of the development expenditures as an intangible asset, the amortization period and measurement after recognition. Furthermore the article contains the results of research about the usefulness of financial information when different variants of evidence have been applied.