

Ujęcie nakładów na prace badawczo-rozwojowe według międzynarodowych standardów sprawozdawczości finansowej i ustawy o rachunkowości

Ewa Maćkowiak*

Streszczenie: Wartości niematerialne i prawne to składniki majątku, które nie mają swojego fizycznego bytu, a więc rzeczowej postaci, zatem nie można ich uchwycić czy też dotknąć. Ich ujęcie w księgach rachunkowych i wycena są więc jednym z trudniejszych zagadnień rachunkowości. Ustawa o rachunkowości bezpośrednio nie definiuje wartości niematerialnych, dlatego też konieczne jest odniesienie się do Międzynarodowego Standardu Rachunkowości nr 38. Ustawa o rachunkowości dzieli wartości niematerialne na: koszty zakończonych prac rozwojowych, wartość firmy, inne wartości niematerialne i prawne, zaliczki na wartości niematerialne i prawne. Koszty zakończonych prac rozwojowych obejmują prace badawcze oraz prace rozwojowe. MSR wskazują, w jaki sposób należy ujmować w koszty nakłady poniesione na tego rodzaju prace. Zarówno ustawa, jak i MSR wskazują, w jaki sposób należy dokonać odpisów amortyzacyjnych oraz w jaki sposób można ustalić trwałą utratę wartości zakończonych prac rozwojowych.

Słowa kluczowe: technologie informatyczne, przetwarzanie danych, polityka rachunkowości

Wprowadzenie

Wartości niematerialne i prawne to nabyte przez jednostkę, zaliczane do aktywów trwałych, prawa majątkowe nadające się do gospodarczego wykorzystania, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż jeden rok, przeznaczone na potrzeby jednostki, a w szczególności:

- autorskie prawa majątkowe,
- prawa do wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów użytkowych oraz zdobniczych,
- know-how,
- wartość firmy,
- koszty zakończonych prac rozwojowych (por. Ustawa z dnia 29 września 1994...: art. 3, ust. 1 pkt 13).

W załączniku nr 1 do Ustawy o rachunkowości, wartości niematerialne i prawne stanowią pierwszą grupę aktywów trwałych i sklasyfikowane zostały w następujący sposób:

- koszty zakończonych prac rozwojowych,

* dr Ewa Maćkowiak, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Katedra Rachunkowości, ul. 1 maja 50, Katowice, e-mail: ewa.mackowiak@ue.katowice.pl.

- wartość firmy,
- inne wartości niematerialne i prawne,
- zaliczki na wartości niematerialne i prawne.

Wartości niematerialne i prawne występują również w innej pozycji bilansu – inwestycjach długoterminowych. Inwestycje, czyli aktywa należą do jednostki w celu osiągnięcia z nich korzyści ekonomicznych, wynikających z przyrostu wartości tych aktywów, uzyskania przychodów w formie odsetek, dywidend (udziałów w zyskach) lub innych pożytków, w tym również z transakcji handlowej, a w szczególności aktywa finansowe oraz te nieruchomości i wartości niematerialne i prawne, które nie są użytkowane przez jednostkę, lecz są posiadane przez nią w celu osiągnięcia tych korzyści. Jeżeli dany składnik majątkowy, który nie ma fizycznego bytu, został zakupiony z zamiarem uzyskania w przyszłości korzyści ekonomicznych, które nie są związane z działalnością statutową, wtedy traktowany jest jako inwestycja długoterminowa.

A zatem, aby dany składnik majątkowy mógł być zaliczony do wartości niematerialnych i prawnych muszą być spełnione następujące warunki:

- przewidywany okres ekonomicznej użyteczności musi być dłuższy niż jeden rok,
- musi być wykorzystany na potrzeby jednostki,
- musi być wynikiem przeszłych zdarzeń,
- musi w przyszłości przynieść korzyści ekonomiczne.

Jeżeli nie zostanie spełniony chociaż jeden warunek, taki składnik nie może być zakwalifikowany do grupy wartości niematerialnych i prawnych.

Według Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, składniki wartości niematerialnych i prawnych ujmuje się bez względu na to czy zostały one nabyte, czy wytworzone we własnym zakresie, jeżeli:

- jest prawdopodobieństwo, że jednostka gospodarcza osiągnie przyszłe korzyści ekonomiczne, które można przypisać do danego składnika aktywów,
- koszt danego składnika aktywów można określić w wiarygodny sposób.

Celem artykułu jest analiza ujęcia kosztów zakończonych prac rozwojowych według ustawy o rachunkowości oraz międzynarodowych standardów rachunkowości. Na podstawie studium literatury oraz uregulowań prawnych wskazano podobieństwa i różnice w proponowanych rozwiązaniach krajowych oraz międzynarodowych.

1. Koszty zakończonych prac rozwojowych w międzynarodowych standardach rachunkowości oraz ustawie o rachunkowości

Problem wartości niematerialnych i prawnych jest przedmiotem Międzynarodowego Standardu Rachunkowości nr 38 „Wartości niematerialne”.

Wartości niematerialne zdefiniowane są jako możliwy do zidentyfikowania niepieniężny składnik aktywów, nieposiadający postaci fizycznej. Ta definicja jest w zasadzie uzupełnieniem definicji składnika aktywów – „zasób pozostający pod kontrolą jednostki gospodarczej w wyniku przeszłych zdarzeń zaistniałych w przeszłości oraz którego, wg przewidywań, jednostka gospodarcza osiągnie w przyszłości korzyści ekonomiczne” (*Międzynarodowe Standardy...* 2004: 57).

Należy zwrócić uwagę na fakt, że zmieniony MSR 38 z definicji wartości niematerialnych wyłącza wymóg pozostawania w posiadaniu jednostki gospodarczej w celu wykorzy-

stania w produkcji lub dostarczeniu usług, w celu oddania do odpłatnego użytkowania osobom trzecim lub też w celach związanych z ogólną działalnością jednostki.

Koszty zakończonych prac rozwojowych zalicza się do aktywów jednostki, jeżeli spełniają, określone ustawą o rachunkowości, warunki:

- produkt lub technologia wytworzenia są ściśle ustalone, a dotyczące ich koszty prac rozwojowych wiarygodnie określone,
- technologiczna przydatność produktu lub technologii została stwierdzona i odpowiednio udokumentowana i na tej podstawie jednostka podjęła decyzję o wytwarzaniu tych produktów lub stosowaniu technologii,
- koszty prac rozwojowych zostaną pokryte, wg przewidywań, przychodami ze sprzedaży tych produktów lub zastosowania technologii.

W MSR 38 w ramach wartości niematerialnych rozróżnia się prace badawcze oraz prace rozwojowe. I tak, prace badawcze obejmują nowatorskie i zaplanowane poszukiwania rozwiązań podjętych z zamiarem zdobycia i przyswojenia nowej wiedzy naukowej i technicznej. Przykładami prac badawczych mogą być przede wszystkim działania zmierzające do zdobycia nowej wiedzy, poszukiwanie, ocenę i końcową selekcję sposobów wykorzystania rezultatów prac badawczych lub wiedzy innego rodzaju, poszukiwanie alternatywnych materiałów, urządzeń, produktów, procesów.

Prace rozwojowe są praktycznym zastosowaniem odkryć badawczych lub osiągnięć innej wiedzy w planowaniu lub projektowaniu produkcji nowych lub znacznie udoskonalonych materiałów, systemów, usług, przed rozpoczęciem produkcji seryjnej lub zastosowaniem. Przykładami prac rozwojowych mogą być: projektowanie, wykonanie i testowanie prototypów i modeli doświadczalnych, projektowanie narzędzi, przyrządów do obróbki, projektowanie, wykonanie i funkcjonowanie linii próbnej.

Podsumowując, prace rozwojowe są praktycznym zastosowaniem odkryć badawczych lub też osiągnięć innej wiedzy w planowaniu lub projektowaniu produkcji nowych lub znacznie udoskonalonych materiałów, urządzeń, produktów. Prace badawcze są nowatorskim i zaplanowanym poszukiwaniem rozwiązań z zamiarem zdobycia i przyswojenia nowej wiedzy.

Porównując uregulowania krajowe z rozwiązaniami międzynarodowymi prac rozwojowych należy zauważyć, iż MSR 38 wymaga podziału na część badawczą i rozwojową. Koszty poniesione na etapie prac rozwojowych mogą podlegać kapitalizacji przy spełnieniu szczególnych warunków. W rozwiązaniach krajowych brakuje natomiast regulacji wydzielenia etapu prac badawczych i rozwojowych. Ustawa o rachunkowości precyzuje warunki umożliwiające ujęcie wartości niematerialnych z tego tytułu, nie precyzuje jednak zasad ujmowania nakładów w czasie działań badawczych.

2. Ujęcie i wycena nakładów na prace badawczo-rozwojowe

Składniki wartości niematerialnych początkowo wycenia się w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia. Nakłady na prace badawczo-rozwojowe, które związane są trwającym projektem badawczym lub rozwojowym, przyjętym odrębnie lub w transakcji połączenia jednostek gospodarczych, ujmowanym jako składnik wartości niematerialnych oraz są poniesione po nabyciu tego projektu, należy zaksięgować w koszty już w momencie poniesienia. Niewątpliwie nakłady na prace badawczo-rozwojowe zaliczane są do grupy wartości nie-

materiałnych i prawnych, które przyjmowane będą do ksiąg rachunkowych według kosztu wytworzenia.

Podstawowy problem, jaki może powstać w przypadku ujęcia składnika wartości niematerialnych i prawnych wytworzonych we własnym zakresie, dotyczy określenia czy dany składnik w ogóle powstał. Należy więc dokładnie oszacować czas powstania możliwego do określenia składnika aktywów. Drugi problem dotyczy wiarygodnego ustalenia kosztu wytworzenia tego składnika. Problem ten w pewnym sensie rozwiązany jest w MSR 38.

W pierwszej kolejności należy dokonać oceny czy dany składnik spełnia wszystkie kryteria dotyczące ujęcia. Pomocne jest tutaj podzielenie procesu powstania aktywów na:

- etap prac badawczych,
- etap prac rozwojowych.

Standard wskazuje, że jednostka gospodarcza nie ujmuje żadnego aktywu powstającego w wyniku prac badawczych lub w wyniku realizacji etapu procesu badawczego. A zatem wszystkie nakłady poniesione na prace badawcze dotyczące danego przedsięwzięcia prowadzonego we własnym zakresie powinny zostać ujęte w koszty w momencie ich poniesienia. Za takim ujęciem przemawia przede wszystkim to, że jednostka jest w stanie udowodnić istnienie składnika wartości niematerialnych i prawnych przy założeniu, że w przyszłości przyniesie korzyści ekonomiczne.

Pierwszy etap, czyli prace badawcze to okres, kiedy wszystkie ponoszone nakłady należy odnieść do kosztów w momencie ich powstania. Ta sytuacja spowodowana jest tym, że na tym etapie badań w żaden sposób nie można udowodnić istnienia składnika aktywów.

Inaczej jest w przypadku prac rozwojowych. Tutaj poniesione nakłady mogą być odniesione do składników majątku jednak tylko i wyłącznie wtedy, gdy przedsiębiorstwo jest w stanie udowodnić, że:

- istnieje możliwość ukończenia składnika w taki sposób, aby nadawał się do użytku lub sprzedaży,
- określony jest zamiar ukończenia składnika,
- istnieje zdolność do użytkowania lub sprzedaży,
- istnieje wiarygodnie określona wielkość poniesionych nakładów.

Powstała różnica pomiędzy wskazanymi etapami prac związana jest przede wszystkim ze stopniem zaawansowania prac.

Ustawa o rachunkowości w artykule 33 pkt 2 reguluje koszty zakończonych prac rozwojowych prowadzonych przez jednostkę na własne potrzeby, poniesione przed podjęciem produkcji lub zastosowaniem technologii, które zalicza się do wartości niematerialnych i prawnych, jeżeli:

- produkt lub technologia wytwarzania są ściśle ustalone, a dotyczące ich koszty prac rozwojowych wiarygodnie określone,
- techniczna przydatność produktu lub technologii została stwierdzona i odpowiednio udokumentowana i na tej podstawie jednostka podjęła decyzję o wytwarzaniu tych produktów lub stosowaniu technologii,
- koszty prac rozwojowych zostaną pokryte, według przewidywań, przychodami ze sprzedaży tych produktów lub zastosowania technologii.

3. Koszt wytworzenia składnika wartości niematerialnych i prawnych we własnym zakresie.

MSR 38 wskazuje następujące koszty, które nie mogą zostać odniesione do kosztów wytworzenia przed:

- koszty sprzedaży, koszty ogólnozakładowe,
- dokładnie określone braki,
- nakłady.

Koszt wytworzenia według ustawy o rachunkowości zdefiniowany jest jako: „koszty pozostające w bezpośrednim związku z danym produktem oraz uzasadnioną część kosztów pośrednio związanych z wytworzeniem tego produktu” (Ustawa z dnia 29 września 1994...: art. 28, ust. 3). A zatem koszt wytworzenia stanowi sumę wszystkich nakładów, które związane są bezpośrednio z procesem tworzenia, produkcji, ale również przystosowania składników do użytkowania. Można przywołać także MSR 23, który ustala kryteria dotyczące ujmowania odsetek jako kosztu wytworzenia wytworzonego we własnym zakresie składnika aktywów.

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych wskazuje, że wartości niematerialne i prawne nie mogą zostać wytworzone we własnym zakresie. Art. 16 ust 4 wyklucza wytworzenie wartości niematerialnych. „Za koszt wytworzenia uważa się wartość, w cenie nabycia, zużytych do wytworzenia środków trwałych: rzeczowych składników majątku i wykorzystanych usług obcych, kosztów wynagrodzeń za prace wraz z pochodnymi, i inne koszty dające się zaliczyć do wartości wytworzonych środków trwałych. Do kosztu wytworzenia nie zalicza się: kosztów ogólnych zarządu, kosztów sprzedaży oraz pozostałych kosztów operacyjnych i kosztów operacji finansowych, w szczególności odsetek od pożyczek (kredytów) i prowizji, z wyłączeniem odsetek i prowizji naliczonych do dnia przekazania środka trwałego do używania”. Podobnie w przypadku art. 18b, który wskazuje, że nowe technologie trzeba nabyć: „Od podstawy opodatkowania, ustalonej zgodnie z art. 18, odlicza się wydatki poniesione przez podatnika na nabycie nowych technologii”.

Ustawa o rachunkowości nie definiuje prac badawczych i prac rozwojowych, należy zatem posilkować się MSR. W Ustawie o rachunkowości w art. 33 ust 2 podane są warunki, jakie musi spełniać składnik, aby mógłby zostać zaliczony do wartości niematerialnych i prawnych. Koszty zakończonych prac rozwojowych prowadzone przez jednostkę na potrzeby własne, poniesione przed podjęciem produkcji lub zastosowaniem technologii, zalicza się do wartości niematerialnych i prawnych, jeśli:

- produkt lub technologia wytworzenia są ściśle ustalone, a dotyczące ich koszty prac rozwojowych wiarygodnie określone,
- techniczna przydatność produktu lub technologii została stwierdzona i odpowiednio udokumentowana,
- koszty prac rozwojowych zostaną pokryte według przewidywań przychodami ze sprzedaży.

4. Umorzenie i amortyzacja zakończonych prac rozwojowych

Koszt składnika wartości niematerialnych o skończonym okresie użytkowania (wartość końcowa zazwyczaj wynosi zero) podlega amortyzacji przez ten okres. Wartości niematerialne o nieokreślonych okresach użytkowania nie podlegają amortyzacji, lecz są poddawane corocznemu testowi utraty wartości. Jeżeli kwota możliwa do odzyskania jest niższa

od wartości bilansowej, wykazuje się odpis z tytułu utraty wartości. Jednostka bierze także pod uwagę, czy dana wartość niematerialna ma nadal nieokreślony okres użytkowania.

Według ustawy o rachunkowości okres dokonywania odpisów kosztów prac rozwojowych nie może przekroczyć 5 lat.

Odpisy amortyzacyjne dokonywane są na takich samych zasadach jak środki trwałe, a więc na podstawie systematycznego, planowego rozłożenia jego wartości początkowej na ustalony okres amortyzacji. Rozpoczęcie dokonywania odpisów amortyzacyjnych następuje nie wcześniej niż po przyjęciu środka do użytkowania, natomiast zakończenie dokonywania odpisów amortyzacyjnych musi nastąpić nie później niż w momencie zrównania odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych z wartością początkową.

Porównując uregulowania międzynarodowe z rozwiązaniami krajowymi wskazać należy podstawową różnicę związaną z momentem rozpoczęcia dokonywania odpisów. O ile w przypadku MSR amortyzację należy rozpocząć w momencie, gdy składnik majątku jest gotowy do użycia, czyli znajduje się w miejscu i stanie umożliwiającym użytkowanie, o tyle w ustawie o rachunkowości moment rozpoczęcia dokonywania odpisów amortyzacyjnych jest jednoznaczny z momentem przyjęcia do użytkowania składnika majątkowego. A zatem w przypadku uregulowań międzynarodowych, odpisy amortyzacyjne, teoretycznie, mogą być dokonywane zanim składnik majątku będzie użytkowany, wystarczy, że będzie zdalny do użytkowania i będzie znajdować się w miejscu użytkowania. W przypadku uregulowań krajowych podstawą rozpoczęcia dokonywania odpisów amortyzacyjnych jest moment rozpoczęcia użytkowania składnika majątku.

W sytuacji, gdy wartości niematerialne nie mają określonego okresu użytkowania, wtedy aktywa te nie mogą być amortyzowane. Niezależnie czy znany jest okres użytkowania, czy też nie, wartości niematerialne i prawne mogą i muszą podlegać testom na utratę wartości.

5. Wycena bilansowa wartości niematerialnych i prawnych

MSR 38 dopuszcza wycenę wartości niematerialnych i prawnych za pomocą dwóch metod:

- modelu opartego na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia,
- modelu opartego na wartości przeszacowanej.

Dokonując wyboru modelu wyceny wartości bilansowej należy tę samą metodę zastosować dla tej samej grupy wartości niematerialnych i prawnych,

Stosując model oparty na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, w wycenie należy uwzględnić wartość początkową skorygowaną o odpisy amortyzacyjne oraz ewentualne odpisy z tytułu trwałej utraty wartości. Model oparty na wartości przeszacowanej polega na wykazaniu składnika wartości niematerialnych i prawnych w wartości godziwej ustalonej na dzień przeszacowania.

Według ustawy o rachunkowości, wycena bilansowa opiera się na wartości początkowej skorygowanej o dokonane odpisy amortyzacyjne i ewentualne odpisy z tytułu trwałej utraty wartości.

Porównując uregulowania międzynarodowe i krajowe należy zwrócić uwagę, że rozwiązania te są podobne. Zarówno w MSR jak i ustawie o rachunkowości wskazano na obowiązek dokonywania odpisów amortyzacyjnych oraz odpisów z tytułu trwałej utraty wartości (jeśli zaistniała ku temu przesłanka).

6. Trwała utrata wartości aktywów niematerialnych

Utrata wartości aktywów jest spowodowana, tym, że jednostka nie jest w stanie odzyskać wartości bilansowej ani wskutek jego użytkowania, ani też w wyniku sprzedaży składnika majątkowego. Problem utraty wartości aktywów reguluje Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 36, Ustawa o rachunkowości oraz Krajowy Standard Rachunkowości nr 4 „Utrata wartości aktywów”.

MSR 36 wprowadza dwa hipotetyczne pytania, na które należy odpowiedzieć:

1. Czy występują przesłanki utraty wartości?
2. Czy ostatecznie przeprowadzono test na utratę wartości?

Stąd też standard wprowadza dwa różne wymagania wskazujące, kiedy powinno się przeprowadzić test na utratę wartości. W odniesieniu do wszystkich aktywów niematerialnych o określonym okresie użytkowania oraz wartości firmy, standard wymaga przeprowadzenia testu na utratę wartości co rok. Test ten może być przeprowadzany w dowolnym momencie rocznego okresu sprawozdawczego pod warunkiem, że jest on przeprowadzany, co roku w tym samym terminie.

W odniesieniu do pozostałych grup aktywów objętych MSR 36, jednostka jest zobowiązana do oceny czy zaistniały przesłanki utraty wartości.

Koszty zakończonych prac rozwojowych zawierają się zatem w pierwszej grupie, czyli podlegają corocznemu badaniu utraty wartości.

Test na utratę wartości przeprowadzany jest pod kątem porównania wartości bilansowej składnika majątkowego z wartością odzyskiwaną.

Wartość odzyskiwana ustalona jest przez porównanie wartości użytkowej i wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży. Wartość, która jest wyższa, staje się wartością odzyskiwaną. Wartość użytkowa jest to bieżąca szacunkowa wartość przyszłych przepływów pieniężnych, których uzyskania oczekuje się z tytułu dalszego użytkowania składnika aktywów lub ośrodka wypracowującego środki pieniężne.

Wartość godziwa pomniejszona o koszty sprzedaży jest kwotą możliwą do uzyskania ze sprzedaży składnika aktywów w warunkach rynkowych z transakcji zawartej pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji, po potrąceniu kosztów zbytu.

Test na utratę wartości niematerialnych i prawnych o nieokreślonym okresie użytkowania powinien być przeprowadzony na takich samych zasadach jak test wszystkich aktywów niematerialnych. Ten problem nie dotyczy jednak kosztów zakończonych prac rozwojowych, gdyż ustawa o rachunkowości wskazuje, aby ten składnik wartości niematerialnych i prawnych był amortyzowany nie dłużej niż 5 lat.

Oczywiście MSR 36 dopuszcza odwrócenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości. Wyjątek stanowi tylko wartość firmy, dla której nie ma możliwości odwrócenia odpisu aktualizacyjnego.

Standard dopuszcza przywrócenie wartości niematerialnego aktywów, jeżeli istnieją takie przesłanki. Przesłanki te mogą mieć charakter wewnętrzny i zewnętrzny. Do przesłanek zewnętrznych zaliczyć należy przede wszystkim:

- znaczący wzrost wartości rynkowej danego składnika,
- znaczące zmiany w technologicznym otoczeniu firmy,
- obniżki stóp procentowych.

Do przesłanek wewnętrznych zaliczyć należy natomiast:

- znaczące zmiany w ciągu okresu lub w niedalekiej przyszłości, które wpłyną na użytkownika danego składnika majątkowego,
- dowody potwierdzające ze sprawozdawczości wewnętrznej, świadczące o tym, że ekonomiczne wyniki danego składnika aktywów będą w przyszłości lepsze od oczekiwanych.

Porównując uregulowania krajowe z rozwiązaniami międzynarodowymi należy zwrócić uwagę na zgodność co do przesłanek przeprowadzenia odpisów amortyzacyjnych. Różnice dotyczą jedynie momentu przeprowadzenia testu na utratę wartości. Według MSR test przeprowadzony powinien być raz w roku, ustawa o rachunkowości nie wymaga, aby test ten przeprowadzany był każdego roku.

Uwagi końcowe

Porównując krajowe uregulowania prawne w zakresie nakładów na prace badawczo-rozwojowe z międzynarodowymi standardami rachunkowości trzeba zwrócić uwagę na podstawowe różnice.

1. MSSF wymagają podziału działań na część badawczą i rozwojową. Koszty poniesione na etapie prac rozwojowych mogą podlegać kapitalizacji przy spełnieniu szczegółowych warunków. W przypadku przepisów krajowych brakuje regulacji w zakresie wydzielenia etapu prac badawczych i rozwojowych. UoR precyzuje warunki umożliwiające ujęcie wartości niematerialnych z tego tytułu, nie precyzuje jednak zasad ujmowania nakładów w czasie działań badawczych.
2. Zgodnie z MSR 38, wycena aktywów niematerialnych dokonywana jest według wartości godziwej, natomiast ustawa o rachunkowości nie dopuszcza takiej możliwości.
3. MSR 38 nakazuje przeprowadzenie weryfikacji okresu użytkowania, metody amortyzacji oraz wartości końcowej corocznie. Ustawa o rachunkowości wskazuje na obowiązek przeprowadzenia weryfikacji okresowo, przy czym nie zdefiniowano częstotliwości przeprowadzania weryfikacji.
4. Okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych kosztów prac rozwojowych według MSR zależy od czasu użytkowania. W ustawie o rachunkowości, koszty prac rozwojowych powinny być amortyzowane przez okres nie dłuższy niż 5 lat.

Literatura

- Idealnie podany. Praktyczny przewodnik po MSSF* (2012), „Gazeta Prawna”, Warszawa.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej w interpretacjach i przykładach* (2004), t. 3, LexisNexis, Ernst&Young, Warszawa.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej* (2007), t. 1, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Turyńska J. (2006), *Standardy Sprawozdawczości Finansowej, MSSF, US GAAP, polskie ustawodawstwo*, Difin, Warszawa.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU 2013, poz. 330.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, DzU 2011, nr 74, poz. 397, z późn. zm.
- Krajowy Standard Rachunkowości nr 4 „Utrata wartości aktywów”*, DzUzr Ministra Finansów z dnia 20 lipca 2007 r., nr 8, poz. 46.

RESEARCH AND DEVELOPMENT COSTS UNDER THE POLISH ACCOUNTING ACT AND IFRS

Abstract: Intangible assets are assets which do not have any physical being, and thus any tangible form, therefore they cannot be grasped or touched. However, their inclusion in the accounts and measurement are one of the difficult issues of accounting. Polish Accounting Act does not define intangible assets directly, therefore it is necessary to refer to the International Accounting Standard No 38.

According to the Accounting Act intangible assets are divided into: the costs of completed research and development works, goodwill, other intangible assets and advances on intangible assets. Costs of the completed research and development works include both research and development costs.

IAS indicates how R&D costs should be recognized and which part of expenditures incurred may be recognized within intangible assets.

Both the Accounting Act and IAS indicates how R&D expenses shall be depreciated and the way to perform impairment tests.

Keywords: intangible assets, costs of completed research, IAS

Cytowanie

Maćkowiak E. (2013), *Ujęcie nakładów na prace badawczo-rozwojowe według międzynarodowych standardów sprawozdawczości finansowej i ustawy o rachunkowości*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 757, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 58, Szczecin, s. 89–97; www.wneiz.pl/frfu.

