

Ewa Radawiecka*

KOSZTY PRAC BADAWCZYCH I ROZWOJOWYCH W PRAWIE BILANSOWYM ORAZ MIĘDZYNARODOWYCH STANDARDACH RACHUNKOWOŚCI

Zarys treści: W współczesnej gospodarce, kładącej nacisk na innowacyjność i zarządzanie wiedzą, nakłady na prace badawcze i rozwojowe są jednym z najistotniejszych elementów decydujących o rozwoju przedsiębiorstwa. Fakt ten motywuje przedsiębiorstwa do coraz szerszego angażowania się w działalność badawczą i rozwojową. Celem tej działalności jest przede wszystkim usprawnienie funkcjonowania przedsiębiorstwa poprzez stworzenie nowych lub poprawienie istniejących produktów czy technologii. Nakłady na tę działalność powinny być aktywowane i wykazywane w bilansie dla jasnego i rzetelnego przedstawienia sytuacji majątkowej jednostki gospodarczej.

Słowa kluczowe: rachunkowość, bilans, wartości niematerialne i prawne, prawo bilansowe, Międzynarodowe Standardy Rachunkowości.

Wstęp

Wartości niematerialne i prawne to jeden z trudniejszych obszarów rachunkowości, ze względu na problemy z ich zdefiniowaniem, jak i z powodu niepewności pomiaru ich wartości oraz szacowania okresów ich eksploatacji¹. Wartość niematerialna to taka, której nie można dotknąć, ponieważ nie ma postaci materialnej.

Wartości niematerialne i prawne są bardzo zróżnicowaną grupą aktywów trwałych, zarówno w sensie rodzajowym, jak i pod względem cech ekonomiczno-finansowych. Są to składniki o niewielkiej płynności finansowej, które trudno sprzedać lub zamienić na gotówkę².

*adiunkt, Instytut Ekonomii i Zarządzania, Politechnika Koszalińska, Zakład Rachunkowości

¹ E. A. Hendriksen., M. F. van Breda.,: *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002, s. 627.

² E. Radawiecka: *Wartości niematerialne i prawne [w]: M. Foremna-Pilarska, E. Radawiecka, Rachunkowość na tle rozwiązań międzynarodowych*, Difin, Warszawa 2007, s. 162.

Składnik wartości niematerialnych jest możliwą do określenia niepieniężną częścią aktywów, która nie występuje w formie fizycznej³.

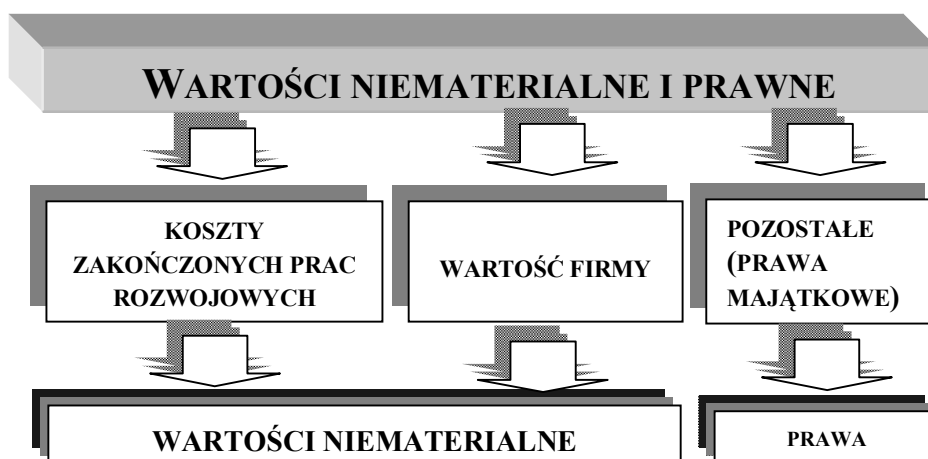
Wartości niematerialne to możliwy do zidentyfikowania niepieniężny składnik aktywów, nie posiadający postaci fizycznej, używany w celu wykorzystania w procesie produkcyjnym, dostawach towarów i świadczeniu usług, oddania do używania innej jednostce lub dla celów administracyjnych. Przez możliwość zidentyfikowania należy rozumieć możliwość oddzielenia od reszty przedsiębiorstwa np. poprzez posiadanie dokumentu potwierdzającego własność, sprzedaż, prawo wykorzystywania itp.

Podstawową cechą wartości niematerialnych i prawnych jest ich traktowanie w kategorii nabytych praw i przywilejów. Wartościami prawnymi są prawa majątkowe względne lub bezwzględne. Natomiast wartości niematerialne są to wyodrębnione dobra prawne, nie mające materialnego substratu. Można je, w sensie ekonomiczno-prawnym, interpretować jako nabyte **przywileje** aktywowania tych składników. Cechą charakterystyczną wyróżniającą składniki niematerialne jest wysoki stopień niepewności co do wartości przyszłych korzyści, jakie się dzięki nim osiągnie. **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 rok, przeznaczone do używania na potrzeby jednostki, a w szczególności:
 - autorskie prawa majątkowe, prawa pokrewne, licencje, koncesje,
 - prawa do wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów użytkowych oraz zdobniczych,
 - know - how.
- nabyta wartość firmy,
- koszty zakończonych prac rozwojowych.

Strukturę podstawowych składników wartości niematerialnych i prawnych przedstawia schemat 1.

³ *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) 2007 obejmujące Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR) oraz Interpretacje według stanu na dzień 1 stycznia 2007 r.*, T. 1, International Accounting Standards Board, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2007, s. 1 158.



Schemat 1. Podstawowe składniki wartości niematerialnych i prawnych

Figure 1. Fundamental Element of Non-material and Legal Values

Źródło: opracowanie własne

Source: author's own research

Definicja w ustawie o rachunkowości zastrzega, że tego typu aktywa muszą być nabyte⁴. Oznacza to, że do tej kategorii można zaliczać tylko te prawa majątkowe, które zostały kupione, wniesione w formie aportu czy darowizny, natomiast nie te, które jednostka wytworzyła we własnym zakresie. Wyjątkiem są tylko koszty zakończonych prac rozwojowych.

Koszty zakończonych prac rozwojowych w prawie bilansowym

Specyficznym tytułem wartości niematerialnych i prawnych są **koszty zakończonych prac rozwojowych**, czyli zakończone powodzeniem nakłady poniesione przed rozpoczęciem produkcji na prace badawcze i rozwojowe w wyniku, których powstaną nowe lub istotnie ulepszone produkty czy technologie (np. pod względem konstrukcyjnym lub składu chemicznego), nadające się do gospodarczego wykorzystania. W wyniku poniesionych kosztów zakończonych prac rozwojowych powinno się uzyskać:

- wyższą jakość produktów,
- zdobycie nowych rynków zbytu,
- rozszerzenie kręgu odbiorców,
- rozpoczęcie sprzedaży na eksport,
- zmniejszenie liczby napraw gwarancyjnych itp.

⁴ Ustawa z dnia 24 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jednolity, Dz. U. z 2002 r., Nr 76, poz. 694 z późn. zm., art. 3, ust. 1, pkt. 14.

Aby ustalić kiedy tego typu koszty można aktywować należy je w pierwszej kolejności oddzielić od kosztów poniesionych na etapie tzw. prac badawczych.

Ustawa o rachunkowości stawia pewne warunki dla uznania prac rozwojowych za aktywa. Koszty zakończonych prac rozwojowych prowadzonych przez jednostkę na własne potrzeby, poniesione przed podjęciem produkcji lub zastosowaniem technologii, zalicza się do wartości niematerialnych i prawnych, jeżeli:

- 1) produkt lub technologia wytwarzania są ściśle ustalone, a dotyczące ich koszty prac rozwojowych wiarygodnie określone,
- 2) techniczna przydatność produktu lub technologii została stwierdzona i odpowiednio udokumentowana i na tej podstawie jednostka podjęła decyzję o wytwarzaniu tych produktów lub stosowaniu technologii,
- 3) koszty prac rozwojowych zostaną pokryte, według przewidywań, przychodami ze sprzedaży tych produktów lub zastosowania technologii⁵.

Są to zatem koszty tych prac rozwojowych, które poprzedzają produkcję na rynek, a ich zwrot jest bardzo prawdopodobny po podjęciu produkcji i sprzedaży nowych lub ulepszonych produktów. Nie stanowią zatem kosztów prac badawczych, ani kosztów przygotowania nowej produkcji, które traktowane są jako etap wstępny w stosunku do prac rozwojowych. Tego typu koszty wykazywane są jako czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów. Nie stanowią również kosztów zakończonych prac rozwojowych koszty reklamy i działań promocyjnych – obciążają one bieżąco koszty sprzedaży. Do wartości niematerialnych zalicza się koszty o znacznej wartości, poniesione na prace rozwojowe. Aktywowanie tych kosztów jest niezbędne dla zachowania zasady współmierności przychodów i kosztów przy naliczaniu wyniku finansowego. Koszty te wstępnie gromadzone są na rozliczeniach międzyokresowych kosztów, a następnie po zakończeniu tych prac i stwierdzeniu, że spełniają one warunki aktywowania ujmuje się je jako wartości niematerialne i prawne. Należy podkreślić, że zgodnie z ustawą o rachunkowości nie ma obowiązku aktywowania tych kosztów, jest to prawo przedsiębiorstwa.

Problem polega na tym, że polskie ustawodawstwo nie precyzuje ani zakresu prac, ani rodzaju i charakteru ponoszonych nakładów na prace rozwojowe. Nie definiuje również pojęcia i zakresu prac badawczych, ani nie wskazuje w jaki sposób ujmować je w księgach i sprawozdaniu finansowym. Dlatego w praktyce należy wykorzystywać rozwiązania proponowane przez międzynarodowe standardy rachunkowości.

⁵ Art. 33, ust. 2 ustawy o rachunkowości...op. cit.

Identyfikacja kosztów zakończonych prac rozwojowych według Międzynarodowych Standardów Rachunkowości

Prace rozwojowe są praktycznym zastosowaniem odkryć badawczych lub też osiągnięć innej wiedzy w planowaniu lub projektowaniu produkcji nowych lub znacznie udoskonalonych materiałów, urządzeń, produktów, procesów technologicznych, systemów lub usług, które ma miejsce przed rozpoczęciem produkcji seryjnej lub zastosowaniem w praktyce⁶. Stanowią zatem etap prac przygotowujących nową produkcję lub technologię, następujący zazwyczaj po wykonaniu prac badawczych a przed wdrożeniem efektów prac rozwojowych.

Do przykładów prac rozwojowych zalicza się:

- projektowanie, wykonanie i testowanie prototypów i modeli doświadczalnych,
- projektowanie narzędzi, przyrządów do obróbki, form i matryc z wykorzystaniem nowej technologii,
- projektowanie, wykonanie i działalność linii próbnej, której wielkość nie umożliwia prowadzenia ekonomicznie uzasadnionej produkcji przeznaczonej na sprzedaż,
- projektowanie, wykonanie i testowanie wybranych rozwiązań w zakresie nowych lub udoskonalonych materiałów, urządzeń, produktów, procesów, systemów lub usług⁷.

Do kosztów prac rozwojowych nie zalicza się:

- przeglądu technicznego we wczesnej fazie produkcji rynkowej,
- kontroli jakości w trakcie produkcji przeznaczonej na rynek wraz z rutynowymi testami produktów,
- wykrywania i usuwania usterek w związku z awariami powstałymi w trakcie produkcji przeznaczonej na rynek,
- działań rutynowych nakierowanych na udoskonalenie, wzbogacenie, lub innego rodzaju podniesienie jakości dotychczasowych produktów,
- przystosowanie w ramach kontynuowanej działalności komercyjnej istniejących zdolności produkcyjnych do specyficznych wymagań lub życzeń klientów,
- sezonowych lub innych okresowych zmian projektów dotychczasowych produktów,
- rutynowego projektowania narzędzi, przyrządów, szablonów i matryc,
- działań obejmujących projektowanie i inżynierię konstrukcyjną odnoszących się do konstrukcji, przemieszczania i uruchamiania

⁶ Międzynarodowe Standardy...op. cit., s. 1 165.

⁷ Ibidem, s. 1 180.

wyposażenia i urządzeń, innych niż wyposażenie i urządzenia wykorzystywane wyłącznie dla celów określonych przedsięwzięć prac badawczych i rozwojowych.

Składnik wartości niematerialnych powstały w wyniku prac rozwojowych powinien być ujęty wtedy i tylko wtedy, gdy jednostka gospodarcza jest w stanie udowodnić:

- możliwość z technicznego punktu widzenia, ukończenia składnika wartości niematerialnych, tak aby nadawał się do użytkowania lub sprzedaży
- zamiar ukończenia składnika wartości niematerialnych oraz jego użytkowania lub sprzedaży,
- zdolność do użytkowania lub sprzedaży składnika wartości niematerialnych,
- sposób, w jaki składnik wartości niematerialnych będzie wytwarzał prawdopodobne przeszłe korzyści ekonomiczne, czyli istnienie rynku zbytu na produkty powstające dzięki składnikowi wartości niematerialnych lub na sam składnik lub jego użyteczność,
- możliwość wiarygodnego ustalenia nakładów poniesionych w czasie prac rozwojowych⁸.

Od prac rozwojowych należy odróżnić prace badawcze. **Prace badawcze** są nowatorskim i zaplanowanym poszukiwaniem rozwiązań podjętym z zamiarem zdobycia i przyswojenia nowej wiedzy naukowej i technicznej. **Do przykładów prac badawczych** zalicza się:

- działania zmierzające do zdobycia nowej wiedzy,
- poszukiwanie, ocenę i końcową selekcję sposobu wykorzystania rezultatów prac badawczych lub wiedzy innego rodzaju,
- poszukiwanie alternatywnych materiałów, urządzeń, produktów, procesów, systemów lub usług,
- formułowanie, projektowanie, ocenę i końcową selekcję nowych lub udoskonalonych materiałów, urządzeń, produktów, procesów, systemów lub usług.

W rezultacie prac badawczych nie powstaje żaden składnik majątkowy spełniający kryteria wartości niematerialnych i prawnych. Najczęściej związane są one z ogólnym rozwojem jednostki i nie dotyczą żadnego konkretnego produktu lub technologii wytwarzania. Nakłady poniesione na prace badawcze powinny być ujęte w kosztach w momencie ich poniesienia, tzn. zostać wykazane jako koszty w rachunku zysków i strat.

Jeżeli jednak w praktyce nie da się rozdzielić prac badawczych od rozwojowych, ogół tych prac traktuje się jako **badawcze**.

⁸ Międzynarodowe Standardy... op. cit., s. 1 180.

Wycena kosztów zakończonych prac rozwojowych

Początkowa wycena składnika wartości niematerialnych wytworzonego przez jednostkę we własnym zakresie w świetle ustawy o rachunkowości jest zbieżna z postanowieniami standardów międzynarodowych. Składnik kosztów zakończonych prac rozwojowych wyceniany jest zgodnie z obydwoma regulacjami według kosztu wytworzenia tego składnika.

Ustawa o rachunkowości nie określa tak szczegółowo jak Międzynarodowy Standard Rachunkowości 38 „Wartości niematerialne” elementów wchodzących w skład kosztu wytworzenia. Polskie przepisy nieprecyzyjnie określają, że koszt wytworzenia wartości niematerialnych, to ogół kosztów poniesionych przez jednostkę do dnia bilansowego lub przyjęcia do używania, w tym również:

- niepodlegający odliczeniu podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy,
- koszt obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu ich finansowania i związane z nimi różnice kursowe, pomniejszony o przychody z tego tytułu.

Zgodnie z wyceną bilansową składnik wartości niematerialnych wykazuje się w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia pomniejszonym o umorzenie i łączną kwotę odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości⁹. W odniesieniu do kosztów prac rozwojowych będzie to wycena w wysokości rzeczywiście poniesionych kosztów prac, wykonanych siłami obcymi lub własnymi, po pomniejszeniu ich o ewentualne odzysk¹⁰.

Według MSR 38, w skład kosztu wytworzenia wchodzi wszystkie nakłady, które mogą być bezpośrednio przyporządkowane czynnościom tworzenia, produkcji i przystosowania składnika aktywów do użytkowania, poniesione od dnia, w którym składnik wartości niematerialnych spełnił po raz pierwszy kryteria dotyczące ujmowania go w pozycji wartości niematerialnych. Wartość nakładów ujęta wcześniej w rachunku zysków i strat nie może być aktywowana. MSR 38 wyraźnie określa, że do kosztów wytworzenia zalicza się (zależnie od sytuacji):

- nakłady na materiały i usługi wykorzystane lub zużyte przy wytwarzaniu składnika wartości niematerialnych,
- wynagrodzenia pracowników bezpośrednio zaangażowanych w wytwarzanie danego składnika,
- opłaty za rejestrację tytułu prawnego,
- amortyzację patentów i licencji, które są wykorzystywane przy wytwarzaniu składnika wartości niematerialnych,

⁹ Art. 31 ustawy o rachunkowości...op. cit.

¹⁰ D. Małkowska *Środki trwale, wartości niematerialne i prawne, ujęcie podatkowe i rachunkowe*, ODDK Sp. z o.o., Gdańsk 2002, s. 150.

- odsetki ujmowane zgodnie z kryteriami określonymi w Międzynarodowym Standardzie Rachunkowości 23 „Koszty finansowania zewnętrznego”¹¹.

Do kosztu wytworzenia składnika wartości niematerialnych we własnym zakresie nie zalicza się natomiast:

- kosztów sprzedaży, administracji oraz innych kosztów ogólnozakładowych, chyba, że można je bezpośrednio przyporządkować do przystosowania składnika aktywów do użytkowania,
- wyraźnie zidentyfikowanych braków wydajności oraz początkowych strat operacyjnych poniesionych przed osiągnięciem planowanej wydajności,
- nakładów na szkolenie przygotowujące pracowników do obsługiwanego danego składnika wartości niematerialnych¹².

Międzynarodowy Standard Rachunkowości 38 przewiduje także wycenę wartości niematerialnych według tzw. „dopuszczonego podejścia alternatywnego”, tzn. wykazania kosztów prac rozwojowych w bilansie w wartości przeszacowanej odpowiadającej jego **wartości godziwej**¹³ na dzień przeszacowania, pomniejszonej o późniejsze umorzenie i łączną kwotę późniejszych odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości.

Dla celów przeszacowania wartość godziwą należy ustalić poprzez odniesienie do aktywnego rynku. Jeżeli nie istnieje aktywny rynek na ten składnik aktywów, należy wykazać go w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia pomniejszonym o umorzenie i łączną kwotę odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości.

Wzrost wartości na skutek przeszacowania powinien zostać odniesiony bezpośrednio na kapitał własny i ujęty w pozycji kapitał rezerwowy z aktualizacji wyceny.

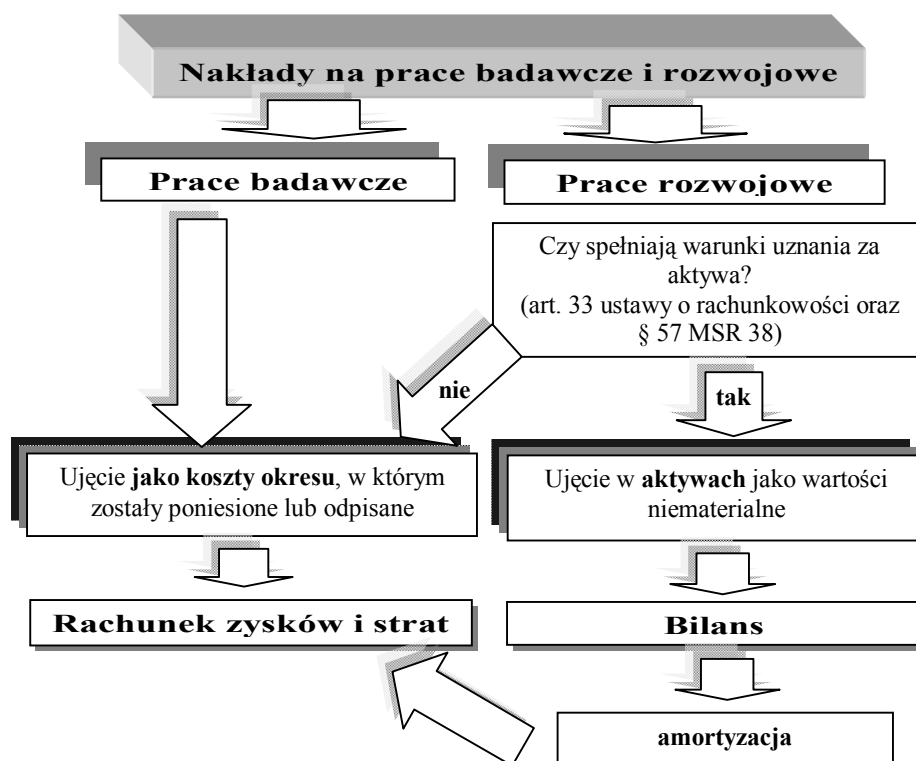
Nadwyżka ta powinna jednak zostać ujęta jako przychód do wysokości spadku wartości z tytułu przeszacowania tego samego składnika aktywów, który został uprzednio ujęty w ciężar rachunku zysków i strat.

Spadek wartości bilansowej należy ująć w ciężar rachunku zysków i strat, można jednak bezpośrednio zmniejszyć kapitał rezerwowy z aktualizacji wyceny do wysokości kapitału rezerwowego z aktualizacji wyceny odnoszącego się do tego samego składnika aktywów.

¹¹ Międzynarodowe Standardy...op. cit., s. 1 182.

¹² Ibidem, s. 1 182.

¹³ Za wartość godziwą przyjmuje się kwotę, za jaką dany składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie uregulowane na warunkach transakcji rynkowej, pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi, niepowiązanymi ze sobą stronami, art. 28, ust. 6 ustawy o rachunkowości...op. cit.



Schemat 1. Ujmowanie nakładów na badania i rozwój w sprawozdaniu finansowym
Figure 2. Presentation of Research and Development Expenditures In Financial Report

Źródło: opracowanie własne

Source: author's own research

Jeżeli składnik wartości niematerialnych został przeszacowany, wszystkie pozostałe aktywa z tej samej grupy powinny również zostać przeszacowane chyba, że brak jest aktywnego rynku na te aktywa.

Przeszacowania powinny być na tyle regularne, aby wartość bilansowa nie różniła się istotnie od wartości, jaka zostałaby ustalona przy zastosowaniu wartości godziwej na dzień bilansowy¹⁴.

W praktyce podejście alternatywne raczej nie jest wykorzystywane przez jednostki do wyceny prac rozwojowych, gdyż aktywny rynek do którego odwołuje się przepis, na tego typu składniki występuje wyjątkowo rzadko.

¹⁴ Międzynarodowe Standardy...op. cit., s. 1 185.

Według ustawy o rachunkowości, wartości niematerialne i prawne, do których zaliczają się m.in. koszty zakończonych prac rozwojowych, podlegają amortyzacji. Co do zasady okres i metody amortyzacji powinny wynikać z okresu ekonomicznej przydatności wartości niematerialnych i prawnych. Ustawodawca czyni jednak wyjątek od powyższych zasad w stosunku do kosztów zakończonych prac rozwojowych i mówi, że okres amortyzacji kosztów prac rozwojowych nie może przekraczać 5 lat.

Ujęcie kosztów prac rozwojowych w bilansie

Koszty ponoszone w związku z pracami badawczo-rozwojowymi wymagają starannego ujęcia w rachunkowości, gdyż nie są one obojętne jeśli chodzi o jasny i rzetelny obraz jednostki.

Najważniejszym zagadnieniem w rachunkowości w zakresie kosztów prac badawczych i rozwojowych jest odróżnienie prac badawczych od rozwojowych oraz zadecydowanie, czy wydatki poniesione na te prace należy kapitalizować, czy też zaliczyć w ciężar kosztów.

Ustawa o rachunkowości reguluje ten problem w dość wąskim zakresie. Szersze rozstrzygnięcie tej kwestii proponują Międzynarodowe Standardy Rachunkowości.

Istotą wyodrębnienia tej pozycji aktywów w bilansie jest to, że są one rezultatem rozliczeń międzyokresowych kosztów, tzn. powstają wtedy gdy gotówkę wydatkuje się na usługi¹⁵. Koszty prac rozwojowych są następnie rozliczane współmiernie do osiągniętych korzyści. Ujmowanie nakładów na badania i rozwój w sprawozdaniu finansowym prezentuje schemat 1.

Koszty zakończonych prac rozwojowych ujmowane są w **bilansie** po stronie aktywów w **grupie A „Aktywa trwałe”**, w **części I „Wartości niematerialne i prawne”**, w **pozycji 1 koszty zakończonych prac rozwojowych**,

Koszty prac rozwojowych, do czasu ich zakończenia, wykazuje się w aktywach bilansu w **grupie A „Aktywa trwałe”**, w **części V „Długoterminowe rozliczenia międzyokresowe”**, w pozycji 2. **inne rozliczenia międzyokresowe**, jeżeli zakończenia tych prac nastąpi w dłuższym okresie niż 12 miesięcy licząc od dnia bilansowego.

Jeżeli ich zakończenie nastąpi w ciągu następnego roku obrotowego koszty te ujmuje się w **grupie B „Aktywa obrotowe”**, w **części IV „Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe”**.

Miejsce kosztów zakończonych prac rozwojowych w bilansie prezentuje schemat 2.

¹⁵ E. A. Hendriksen., M. F. van Breda., Teoria...op. cit., s. 628.

BILANS

AKTYWA	PASywa
A. Aktywa trwale I. Wartości niematerialne i prawne 1. koszty zakończonych prac rozwojowych II. III. IV. V. Długoterminowe rozliczenia międzyokresowe 1. 2. Inne rozliczenia międzyokresowe B. Aktywa obrotowe I. II. III. IV. Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe	A. Kapitał (fundusz) własny I..... II..... B. Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania I. II.

Schemat 3. Koszty prac rozwojowych w bilansie

Figure 3. Development Works Costs In the Balance Sheet

Źródło: opracowanie własne

Source: author's own research

Porównanie regulacji polskich i międzynarodowych standardów rachunkowości w zakresie interpretacji kosztów zakończonych prac rozwojowych

Ujęcie nakładów na badania i rozwój przez ustawę o rachunkowości jest koncepcyjnie zgodne z ujęciem w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości. Można wyodrębnić kilku odmiennych interpretacji między wspomnianymi regulacjami.

Regulacje międzynarodowe zakładają, że efekty prac rozwojowych mogą być przeznaczone na własny użytek bądź sprzedaż, zaś regulacje polskie wyraźnie podkreślają, że jedynym celem prac rozwojowych jest prowadzenie ich na własne potrzeby.

Tabela 1. Porównanie regulacji dotyczących kosztów prac rozwojowych w ustawie o rachunkowości i Międzynarodowych Standardach Rachunkowości

Table 1. Comparison of the Development Works Casts Regulations In the Accountancy Law and In the International Accountancy Standards

Wyszczególnienie	Międzynarodowe Standardy Rachunkowości	Ustawa o rachunkowości
Zakres przedmiotowy regulacji	koszty prac badawczych - koszty prac rozwojowych	koszty zakończonych prac rozwojowych
Przeznaczenie prac rozwojowych	na własne potrzeby, na sprzedaż	na potrzeby własne
Ujęcie nakładów na prace badawcze	ujęcie jako koszty okresu	ujęcie jako koszty okresu
Ujęcie nakładów na prace rozwojowe	ujęcie w aktywach	ujęcie w aktywach
Moment aktywowania kosztów prac rozwojowych jako składnika wartości niematerialnych	aktywowanie niezależne od momentu zakończenia, również w trakcie realizacji	aktywowanie w momencie ich zakończenia
Wycena składnika wartości niematerialnych wytworzonego we własnym zakresie	według kosztu wytworzenia, według podejścia alternatywnego	według kosztu wytworzenia
Amortyzacja kosztów prac rozwojowych	okres amortyzacji równy jest okresowi ekonomicznej użyteczności zasobu	okres dokonywania odpisów nie może przekraczać 5 lat

Źródło: opracowanie własne

Source: author's own research

Zasadniczą różnicą jest również uznanie momentu aktywowania kosztów prac rozwojowych jako składnika wartości niematerialnych. Ustawa o rachunkowości uzależnia aktywowanie kosztów prac rozwojowych jako składnika wartości niematerialnych i prawnych od ich zakończenia, na co wskazuje sama nazwa aktywowanego składnika - koszty zakończonych prac rozwojowych.

Według Międzynarodowego Standardu Rachunkowości 38, warunkiem aktywowania kosztów prac rozwojowych nie jest ich ukończenie, lecz dowód na dostępność środków mających służyć ukończeniu. Zatem moment

aktywowania kosztów prac rozwojowych w świetle ustawy, jako składnika wartości niematerialnych i prawnych, następuje później niż jest to dopuszczone przez standard międzynarodowy. Zgodnie ze standardem, jednostka może wykazywać w wartościach niematerialnych koszty trwających prac rozwojowych, które mogą mieć postać nie tylko produktów i technologii (jak wskazuje ustawa o rachunkowości), ale także materiałów, procesów, systemów czy usług.

Zgodnie z ustawą o rachunkowości, koszty prac rozwojowych na etapie realizacji (przed ich zakończeniem), nie mogą być klasyfikowane do pozycji wartości niematerialnych i prawnych, zatem w trakcie ponoszenia koszty prac rozwojowych gromadzone są jako rozliczenia międzyokresowe kosztów. W momencie zakończenia tych prac suma poniesionych na nie kosztów rozliczana jest w zależności od uzyskanego efektu. Jeżeli nie ma gospodarczego efektu prac rozwojowych, to koszty tych prac odnosi się bezpośrednio na wynik finansowy okresu, w którym zakończono prace, czyli ujmuje w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych. Jeżeli prace rozwojowe zakończą się pozytywnie i wymienione wymogi art. 33 ust. 2 zostaną spełnione, to koszty tych prac przenosi się z rozliczeń międzyokresowych kosztów na wartości niematerialne i prawne. Podobieństwa i różnice w interpretowaniu pojęcia kosztów prac rozwojowych prezentuje tabela 1.

Zakończenie

W praktyce wiele firm ponosi nakłady na stworzenie nowych lub ulepszonych produktów lub technologii. Jednak w sprawozdaniach finansowych spółek rzadko można znaleźć w bilansie pozycję koszty zakończonych prac rozwojowych. Wynika to przede wszystkim z tego, że wiele firm ma kłopoty z udowodnieniem zasadności kapitalizowania kosztów prac rozwojowych w bilansie. Wynika to przede wszystkim z tego, że kryteria ujęcia tych składników w bilansie dotyczą tylko zakończonych prac rozwojowych, a poniesione koszty do czasu zakończenia prac podlegają innym, nie do końca sprecyzowanym zasadom.

Bibliografia

1. Hendriksen E. A., Van Breda M. F., *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002.
2. Małkowska D., *Środki trwałe, wartości niematerialne i prawne, ujęcie podatkowe i rachunkowe*, ODDK Sp. z o.o., Gdańsk 2002.
3. Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) 2007 obejmujące Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR) oraz Interpretacje według stanu na dzień 1 stycznia 2007 r., T. 1, International Accounting Standards Board, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2007.

4. Radawiecka E., *Wartości niematerialne i prawne* [w]: Foremna-Pilarska M., Radawiecka E., *Rachunkowość na tle rozwiązań międzynarodowych*, Difin, Warszawa 2007.
5. Ustawa z dnia 24 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jednolity, Dz. U. z 2002 r., Nr 76, poz. 694 z późn. zm.

THE COSTS OF RESEARCH AND DEVELOPMENT WORKS IN A BALANCE SHEET LAW AS WELL AS THE INTERNATIONAL ACCOUNTANCY STANDARDS.

In a nowadays economy, which emphasizes innovativeness and manages the knowledge, the outlays on research and development works are one of the most significant elements which determine the development of a company. This fact motivates companies to a wider engagement into research and development work. The aim of this work is mainly to improve the functioning of a company via creation of new and improvement of already existing products and technologies. The outlays for this type of business activities should be activated and set out in a balance sheet in order to clearly and fairly display the financial standing of a given unit.