

Kwalifikacja i wycena kosztów zakończonych prac rozwojowych w świetle ustawy o rachunkowości oraz MSR/MSSF

Aleksandra Sulik-Górecka *

Streszczenie: Cel – we współczesnej gospodarce coraz większym źródłem przewagi konkurencyjnej stają się aktywa niematerialne. Jednym ze specyficznych elementów wartości niematerialnych i prawnych mogą być koszty zakończonych prac rozwojowych, jednak decyzja o ich aktywowaniu musi być zdeterminowana spełnieniem warunków określonych w ustawie o rachunkowości oraz MSR/MSSF. Celem niniejszego opracowania jest analiza porównawcza zasad kwalifikacji i wyceny kosztów zakończonych prac rozwojowych w ustawodawstwie polskim oraz w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości i Sprawozdawczości Finansowej. Metodologia badania – zastosowane narzędzia badawcze obejmują w szczególności analizę aktów prawnych oraz dostępnej literatury przedmiotu, a także studium przypadku dotyczącego przyjęcia kosztów zakończonych prac rozwojowych do wartości niematerialnych i prawnych. Wynik – w opracowaniu dokonano porównania regulacji prawnych w zakresie kosztów zakończonych prac rozwojowych, poruszono również kwestie wyceny początkowej, amortyzacji, utraty wartości i wyceny bilansowej. Rozważania teoretyczne zilustrowano krótkim przykładem przedstawiającym możliwe skutki sprawozdawcze decyzji odnośnie aktywowania kosztów zakończonych prac. Oryginalność/Wartość – w opracowaniu uwzględniono obowiązujący od 1 stycznia 2013 r. MSSF 13 – „Wycena w wartości godziwej”. Przesłanką przedstawianych rozważań było uczestnictwo autorki w badaniu sprawozdania finansowego prezentowanej jednostki.

Słowa kluczowe: wartości niematerialne i prawne, wycena, koszty zakończonych prac rozwojowych

Wprowadzenie

We współczesnej gospodarce coraz większym źródłem przewagi konkurencyjnej stają się aktywa niematerialne. Własność intelektualna jest głównym czynnikiem kreacji „bogactwa” jednostek gospodarczych (Smith, Parr 2005: 3). Celem niniejszego opracowania jest analiza porównawcza zasad kwalifikacji i wyceny kosztów zakończonych prac rozwojowych w ustawodawstwie polskim oraz w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości i Sprawozdawczości Finansowej. Zastosowane narzędzia badawcze obejmują w szczególności analizę aktów prawnych oraz dostępnej literatury przedmiotu, a także studium przypadku dotyczącego przyjęcia kosztów zakończonych prac rozwojowych do wartości niematerialnych i prawnych.

* dr inż. Sulik-Górecka Aleksandra, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Wydział Finansów i Ubezpieczeń, ul. Bogucicka 3, 40-287 Katowice, e-mail: sulik_gorecka@ue.katowice.pl.

1. Identyfikacja kosztów zakończonych prac rozwojowych jako elementu wartości niematerialnych i prawnych

Przyjmując perspektywę ustawy o rachunkowości, przez wartości niematerialne i prawne rozumie się:

„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” (Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994...: art. 3, ust. 1, pkt 14).

W szczególności do najmniej płynnych aktywów, jakimi są wartości niematerialne i prawne zalicza się autorskie prawa majątkowe, prawa pokrewne, licencje, koncesje, prawa do wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów użytkowych i zdobniczych oraz *know-how*.

Wymienionej powyżej prawa prezentowane są w bilansie jednostki w pozycji A.I.3 „Inne wartości niematerialne i prawne”, w której jednostki emitujące gazy cieplarniane mogą też zaprezentować prawa do emisji gazów (*Zamknięcie roku 2011*: 54).

Jednakże to prezentowane w pozycji A.I bilansu koszty zakończonych prac rozwojowych oraz wartość firmy ujmowana w pozycji A.I.3. bilansu stanowią elementy wartości niematerialnych i prawnych, które wywołują największą wątpliwość przy identyfikacji i wycenie.

Z punktu widzenia MSR/MSSF, w odniesieniu do identyfikowania składników wartości niematerialnych, należy stosować MSR 38 – „Aktywa niematerialne”. Standard ten został wydany przez Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości we wrześniu 1998 r., a następnie istotnie zmieniony w marcu 2004 r. Zgodnie z MSR 38, kryterium identyfikowalności jest spełnione przed dane aktywa, jeżeli można je wyłączyć lub wydzielić z jednostki i sprzedać, przekazać lub licencjonować. Identyfikowalność może również wynikać z tytułów umownych lub innych tytułów prawnych bez względu na to czy podlegają one przeniesieniu lub wyodrębnieniu z jednostki (*Międzynarodowe Standardy... 2011*: MSR 38, WP 6). Koniecznym warunkiem zakwalifikowania aktywa do wartości niematerialnych i prawnych jest możliwość kontroli danego składnika przez jednostkę, przez którą należy rozumieć uprawnienia do uzyskiwania przyszłych korzyści ekonomicznych, także poprzez ograniczenie dostępu do tych korzyści przez osoby trzecie (MSR 38, par. 13). Począwszy od marca 2004 r. uznaje się że składnik aktywów niematerialnych posiada nieokreślony okres użytkowania, jeżeli nie istnieje żaden czynnik ograniczający ten czas, natomiast w przypadku, gdy istnieją tytuły umowne z określonym okresem obowiązywania, przyjmowany okres użytkowania aktywów wynikających z tych tytułów nie powinien przekraczać terminu ich obowiązywania (MSR 38, WP 10).

Z powyższych kryteriów wyłania się ograniczona możliwość zakwalifikowania do aktywów niematerialnych wielu składników „własności intelektualnej”, które menedżerowie chętnie chcieliby aktywować w bilansie firmy, zamiast ujmować w kosztach danego okresu obrotowego (Smith, Parr 2005: 88). Argument przywoływany przez zwolenników rozszerzenia struktury sprawozdania finansowego o różne elementy własności intelektualnej, dotyczy przede wszystkim roli sprawozdania finansowego jako głównego medium komunikacji z zewnętrznymi interesariuszami przedsiębiorstwa obejmującymi przede wszystkim inwestorów. Nieujawniane dotychczas w bilansie aktywa niematerialne np. w zakresie prac badawczych stanowią przecież czynnik przyszłych zysków, którymi właśnie inwestorzy są zainteresowani.

Zgodnie z ustawą o zasadach finansowania nauki, pracami rozwojowymi są: nabywanie, łączenie, kształtowanie i wykorzystanie dostępnej aktualnej wiedzy i umiejętności z dziedziny nauki, technologii i działalności gospodarczej oraz innej wiedzy i umiejętności do planowania produkcji oraz tworzenia i projektowania nowych, zmienionych lub ulepszonych produktów lub procesów przed rozpoczęciem produkcji na skalę przemysłową (Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010...: art. 2). Koszty związane z finansowaniem powyższych działań można uznać za koszty zakończonych prac rozwojowych i aktywować z uwzględnieniem warunków wymaganych w ustawie o rachunkowości:

- 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 technologii” (Ustawa z dnia 29 września 1994...: art. 33 pkt 2).

Według MSR 38 prace rozwojowe są „praktycznym zastosowaniem odkryć badawczych” (MSR 38, par. 8). Warto podkreślić, że według MSR 38 nie jest konieczny warunek zakończenia prac rozwojowych, aby można było dokonać ich aktywowania. W MSR 38 podano przykłady kosztów, które stanowią prace badawcze, a nie rozwojowe np. formułowanie, projektowanie, ocena i końcowa selekcja wybranych rozwiązań w zakresie nowych lub udoskonalonych materiałów, urządzeń, produktów, procesów, systemów lub usług (MSR 38, par. 56). Warunki jakie muszą zostać spełnione przy aktywowaniu prac rozwojowych, zostały natomiast ujęte w MSR w następujący sposób:

- 1) możliwość, z technicznego punktu widzenia, ukończenia składnika aktywów, aby nadawał się do sprzedaży;
- 2) zdolność do sprzedaży składnika aktywów;
- 3) konieczność udowodnienia istnienia rynku na produkty powstające przy użyciu przyjmowanego składnika aktywów niematerialnych lub określenia jego użyteczności w inny sposób;
- 4) możliwość wiarygodnego ustalenia nakładów poniesionych w czasie prac rozwojowych (MSR 38, par. 57).

Ostatni warunek w praktyce wiąże się z koniecznością prowadzenia szczegółowej ewidencji ponoszonych kosztów, często na przestrzeni kilku lat przed momentem przyjęcia prac rozwojowych w poczet operacyjnych aktywów trwałych. W celu wykazania sposobu w jaki składnik aktywów będzie przynosił w przyszłości korzyści ekonomiczne, jednostka może je przetestować zgodnie z zasadami określonymi w MSR 36 – Utrata wartości aktywów.

2. Wycena początkowa kosztów zakończonych prac rozwojowych

Zarówno zgodnie z MSR 38, jak i według ustawy o rachunkowości składniki aktywów niematerialnych początkowo wycenia się w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia. Cena nabycia – zgodnie z MSR 38 – to cena zakupu uwzględniająca cło importowe i podatki zawarte w cenie niepodlegające odliczeniu, pomniejszona o rabaty, upusty, oraz powiększona o nakłady bezpośrednio związane z przygotowaniem wartości niematerialnej do

użytkowania, zgodnie z jej planowanym przeznaczeniem (Ustawa z dnia 29 września 1994...: art. 28, pkt 1; *Międzynarodowe Standardy...* 2011: MSR 38, par. 27). Przykładowymi kosztami stanowiącymi nakłady bezpośrednie są koszty z tytułu świadczeń pracowniczych, opłaty za obsługę, koszty testów sprawdzających prawidłowe działanie składnika oraz koszty finansowania zewnętrznego (zgodnie z MSR 23 „Koszty finansowania zewnętrznego”). Do ceny nabycia wartości niematerialnych i prawnych nie można natomiast zaliczyć nakładów na wprowadzenie nowego produktu takich np. jak koszty reklamy, koszty szkoleń.

Koszt wytworzenia składnika aktywów niematerialnych przez jednostkę we własnym zakresie stanowi sumę nakładów poniesionych od momentu, w którym składnik wartości niematerialnej po raz pierwszy spełnił kryteria jego ujęcia. Oznacza to, że nakładów ujętych początkowo jako koszty nie można już aktywować jako składnika aktywów niematerialnych (MSR 38, par. 65 i 71). Koszt wytworzenia składa się ze wszystkich nakładów bezpośrednio związanych z czynnościami tworzenia, produkcji i przystosowywania składnika do użytkowania w sposób zamierzony przez kierownictwo, a więc:

- 1) nakłady na materiały lub usługi wykorzystywane przy powstawaniu wartości niematerialnej;
- 2) koszty płac pracowników, uczestniczących w powstawaniu wartości niematerialnej;
- 3) opłatę za rejestrację tytułu prawnego;
- 4) amortyzację patentów i licencji mających związek z wytwarzaniem wartości niematerialnej;
- 5) koszty finansowania zewnętrznego (zgodnie z MSR 23).

Należy zauważyć, że zarówno przepisy ustawy o rachunkowości, jak i przepisy podatkowe umożliwiają odpisanie kosztów prac rozwojowych w miesiącu lub roku ich poniesienia lub zakończenia prac. Natomiast po zakończeniu prac rozwojowych i stwierdzeniu, że przyniosły efekty w postaci wdrożenia produkcji na skalę przemysłową przyjmuje się je do ewidencji wartości niematerialnych i prawnych w wysokości cen nabycia prac wykonanych siłami obcymi lub kosztów wytworzenia prac siłami własnymi po pomniejszeniu o ewentualne odzyski oraz koszty objęte dotacją (*Zamknięcie roku 2011*: 55).

Należy mieć świadomość, że w obecnej gospodarce nakłady na badania i rozwój mogą być znaczące, a decyzja o ich aktywowaniu bądź zaliczeniu w koszty roku obrotowego może wpłynąć na to czy jednostka wykaże dodatni wynik finansowy w sprawozdaniu finansowym. Z kolei, zgodnie z MSR, nakłady na prace badawcze i rozwojowe zakwalifikowane przez jednostkę jako koszt okresu, podlegają obowiązkowym ujawnieniom w sprawozdaniu finansowym (MSR 38, par. 126).

Wartości niematerialne nabyte w drodze transakcji połączenia jednostek ujmowane są – według MSSF 3 Połączenia jednostek gospodarczych – w bilansie według wartości godziwej (MSR 38, par. 45 i 46). Wartość godziwa poszczególnych składników wartości niematerialnych musi być określona odrębnie od wartości firmy. W tym zakresie wyjątkiem jest sytuacja, gdy dany składnik można wyodrębnić wyłącznie z innym składnikiem – wartość godziwa jest wtedy ustalana dla obu tych pozycji łącznie. Wycena wartości niematerialnych nabytych w drodze połączenia jednostek według wartości godziwej jest spójna z art. 44b ust. 1 ustawy o rachunkowości.

Należy zauważyć, że kategoria „wartości godziwej” powinna być rozważana w kontekście opublikowanego w maju 2011 r., a obowiązującego od 1 stycznia 2013 r. MSSF 13 – „Wycena w wartości godziwej”. W nowej definicji wartość godziwą określono jako cenę, jaką mógłby uzyskać sprzedający w dniu wyceny w warunkach transakcji zwyczajnej,

sprzedając dany składnik aktywów uczestnikowi rynku podstawowego. Jeżeli rynek podstawowy nie istnieje, wartość godziwa stanowi cenę jaką mógłby uzyskać sprzedający w dniu wyceny, sprzedając składnik majątku na rynku najbardziej korzystnym dla przedsiębiorstwa. Dopiero w sytuacji, gdy nie jest możliwe uzyskanie cen bezpośrednio z transakcji zawieranych na jednym z opisanych rynków, do określenia wartości godziwej można zastosować inne metody wyceny, takie jak: metoda rynkowa, dochodowa lub kosztowa. Należy przy tym pamiętać, że wartość godziwą aktywów niefinansowych określa się przy założeniu najlepszego ich wykorzystania (Frendzel 2011: 79).

3. Amortyzacja i wycena bilansowa kosztów zakończonych prac rozwojowych

Zgodnie z MSR/MSSF, po początkowym ujęciu kosztów zakończonych prac rozwojowych, jednostka powinna dokonać wyboru w swojej polityce rachunkowości pomiędzy modelem ceny nabycia lub kosztu wytworzenia a modelem wartości przeszacowanej (MSR 38, par. 72), pamiętając że, co do zasady, decyzja obejmuje zawsze wszystkie pozycje należące do tej samej klasy aktywów¹. Regulacje MSR 38, porównywalnie jak wynikające z MSR 16 wytyczne w zakresie środków trwałych, umożliwiają stosowanie danego modelu wyceny w odniesieniu do zdefiniowanej grupy wartości niematerialnej. Przykładowo koszty zakończonych prac rozwojowych mogą być wyceniane według modelu kosztowego, a nabyte znaki handlowe według wartości przeszacowanej (godziwej). Natomiast z punktu widzenia ustawy o rachunkowości model ceny nabycia lub kosztu wytworzenia jest jedynym możliwym rozwiązaniem. Zgodnie z tym modelem składniki aktywów niematerialnych wycenia się do bilansu uwzględniając łączne odpisy amortyzacyjne i łączne straty z tytułu utraty wartości (Ustawa z dnia 29 września 1994...: art. 28, ust. 1; *Międzynarodowe Standardy...* 2011: MSR 38, par. 74).

Rozpoczęcie amortyzacji następuje nie wcześniej niż po przyjęciu środka trwałego do używania², a jej zakończenie – nie później niż z chwilą zrównania wartości odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych z wartością początkową środka trwałego lub przeznaczenia go do likwidacji, sprzedaży lub stwierdzenia jego niedoboru, z ewentualnym uwzględnieniem przewidywanej przy likwidacji ceny sprzedaży netto pozostałości środka trwałego. Do wyceny sposobów dokonywania odpisów amortyzacyjnych stosuje się odpowiednio przepisy art. 31 ust. 2, art. 32 ust. 1–4 i ust. 6, a w szczególności:

- 1) wartość początkową aktywów zaliczonych do wartości niematerialnych i prawnych zmniejszając odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe dokonywane w celu uwzględnienia utraty ich wartości na skutek używania lub upływu czasu,
- 2) odpisów dokonuje się sposobem systematycznego, planowego rozłożenia wartości początkowej poszczególnych tytułów wartości niematerialnych i prawnych na ustalone – na dzień przyjęcia ich do używania – okres amortyzacji,

¹ W sytuacji sporządzania sprawozdania finansowego zgodnego z MSR/MSSF jednostka powinna zastosować MSSF 1 „Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy”. Można wówczas przyjąć wartość godziwą lub przeszacowanie aktywów niematerialnych dokonane z wcześniej obowiązującymi zasadami jako zakładany koszt początkowy na potrzeby MSSF, jeżeli są spełnione kryteria ujmowania obowiązujące w MSR 38 (Par. UW71, MSSF 1).

² Zgodnie z MSR 38, par. 97, amortyzację składnika wartości niematerialnych i prawnych rozpoczyna się, gdy składnik ten znajduje się w miejscu i stanie umożliwiającym użytkowanie go w sposób zamierzony przez kierownictwo.

- 3) przy ustalaniu okresu amortyzacji i rocznej stawki amortyzacyjnej uwzględnia się okres ekonomicznej użyteczności wartości niematerialnych i prawnych, na którego określenie wpływają różne czynniki³.

Metody amortyzacji dopuszczalne według MSR obejmują metodę liniową, degresywną oraz opartą na jednostkach produkcji. Okres i metoda amortyzacji powinna być przez jednostkę weryfikowana co najmniej na koniec każdego roku obrotowego (MSR 38, par. 98 i 104). Koszty prac rozwojowych powinny zostać zamortyzowane w czasie nie dłuższym niż 5 lat. Z porównania polskich księgowych i podatkowych zasad amortyzacji wynika, że nie jest sprzeczne z ustawą dokonywanie amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych według zasad przewidzianych w ustawach podatkowych (Ustawa z dnia 15 lutego 1992...: art. 16m). Według ustawy o podatku dochodowym koszty prac rozwojowych można amortyzować przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy. Należy oczywiście uwzględnić warunek, że okres użytkowania nie jest krótszy od okresu przewidzianego w przepisach podatkowych.

W celu ustalenia czy nie nastąpiła utrata wartości składnika niematerialnego, przekraczająca planowe odpisy amortyzacyjne, jednostki podlegające pod MSR/MSSF powinny stosować MSF 36 – „Utrata wartości aktywów”. Z kolei w ustawie o rachunkowości występuje pojęcie trwałej utraty wartości, która zachodzi wówczas, gdy istnieje duże prawdopodobieństwo, że kontrolowany przez jednostkę składnik nie przyniesie jej (w dużej części lub w ogóle) przewidywanych korzyści ekonomicznych. W takiej sytuacji dany składnik należy doprowadzić w księgach rachunkowych do ceny sprzedaży netto, a w razie braku możliwości jej określenia – do wartości godziwej ustalonej w inny sposób. Pomimo literalnych rozbieżności między MSSF a ustawą o rachunkowości, czynności i zasady właściwe dla ujmowania straty z utraty wartości przez wartości niematerialne są w gruncie rzeczy tożsame, co potwierdzają również rozwiązania, przewidziane w Krajowym Standardzie Rachunkowości nr 4 „Utrata wartości aktywów”. Co do zasady, w przypadku zmiany technologii produkcji, przeznaczenia do likwidacji, wycofania z używania lub innych przyczyn powodujących trwałą utratę wartości aktywa niematerialnego, dokonuje się w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych.

Jeżeli wartości niematerialne są wyceniane według modelu wartości przeszacowanej (co jest możliwe tylko według MSSF), to wówczas po początkowym ujęciu składnik aktywów wykazuje się w wartości przeszacowanej odpowiadającej jego wartości godziwej na dzień przeszacowania. Ustalenie wartości godziwej co do zasady powinno odbywać się poprzez odniesienie do aktywnego rynku. Przeszacowań należy dokonywać na tyle regularnie, aby wartość bilansowa nie różniła się istotnie od wartości jaka zostałaby ustalona przy zastosowaniu wartości godziwej (MSR 38, par. 75). Jeżeli wartość bilansowa składnika aktywów niematerialnych wzrosła na skutek przeszacowania, wzrost ten ujmuje się w pozostałych całkowitych dochodach i akumuluje się w kapitale własnym jako nadwyżkę z przeszacowania (MSR 38, par. 85). Należy pamiętać, że wzrost ten ujmuje się w wyniku w stopniu w jakim odwraca on zmniejszenie z tytułu przeszacowania tego samego składnika aktywów, które wcześniej ujęto w wyniku. Analogicznie jeżeli wartość bilansowa składnika aktywów niematerialnych uległa zmniejszeniu podczas przeszacowania, spadek wartości ujmuje się w wyniku. Zmniejszenie wynikające z przeszacowania ujmuje się w pozostałych

³ Zgodnie z MSR 38, par 97, stosowana metoda amortyzacji powinna odzwierciedlać sposób konsumowania przyszłych korzyści ekonomicznych osiąganych ze składnika aktywów przez jednostkę

dochodach całkowitych w wysokości, w jakiej zmniejszenie nie przekracza kwoty stanowiącej nadwyżkę z przeszacowania tego samego składnika aktywów. Zmniejszenie wynikające z przeszacowania ujmowane w pozostałych całkowitych dochodach zmniejsza kwotę zakumulowaną w kapitale własnym jako nadwyżka z przeszacowania. Jeżeli nadwyżka z przeszacowania zaliczona do kapitału własnego zostanie zrealizowana, może zostać przeniesiona bezpośrednio do zysków zatrzymanych (MSR 38, par. 86–87).

4. Analiza kwalifikacji i wyceny kosztów zakończonych prac rozwojowych w przedsiębiorstwie w branży lotniczej – studium przypadku

Podmiotem studium przypadku jest firma produkująca niewielkie, lekkie i nowoczesne samoloty dla użytku prywatnego i publicznego. Firmę cechuje innowacyjność i umiejętność pozyskiwania kapitału na działalność, której proces wprowadzenia do produkcji nowego produktu trwa co najmniej kilkanaście miesięcy⁴. W tabeli 1 zaprezentowano zestawienie kosztów zaewidencjonowanych na koncie rozliczeń międzyokresowych kosztów na koniec roku 200X+1.

Tabela 1

Zestawienie kosztów poniesionych na opracowanie nowego samolotu

Nazwa konta analitycznego	Bilans otwarcia WN	Obroty w roku WN	Saldo WN
Materiały	4 171 616	16 164	4 187 780
Dokumentacja konstrukcyjna	287 347	11 395	298 742
Dokumentacja technologiczna	8 611	789	9 400
Dokumentacja obliczeniowa	124 562	2 100	126 662
Dokumentacja prób	4 907	2 896	7 803
Instrukcja użytkownika	22 995	14 230	37 225
Nadzór nad próbami w locie	3 677	2 300	5 977
Dokumentacja certyfikacyjna	15 785	14 560	30 345
Wzorec samolotu	613	6 820	7 433
Próby naziemne	144 305	189 593	333 898
Montaż instalacji ogrzewania	7 089	1 778	8 867
Próby naziemne – realizacja	1 175	357 890	359 065
Próby naziemne – crash test	125 848	790	126 638
próby zbiorników	179	0	179
Próby w locie	580 033	4 568	584 601
Kontrola jakości	2 592	5 678	8 270
Koszty płac i wydziałowe	1 362 508	421 345	1 783 853
Aparatura	10 092	4 600	14 692
Usługi doradcze	7 890	60 600	68 490
SUMA	6 881 822	1 118 096	7 999 918

Źródło: opracowanie własne.

⁴ Ze względu na poufność otrzymanych materiałów, przedstawiane dane zostały zmienione

Z tabeli 1 wynika, że na łączną wartość kosztów zakończonych prac rozwojowych, koszty bieżącego roku obrotowego złożyły się w około 14%. Rozważając sytuację, w której spółce udało się otrzymywać certyfikat umożliwiający seryjną produkcję samolotu, do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych zostaną przyjęte koszty zakończonych prac rozwojowych o wartości 7 999 918 zł. Spółka powinna spełnić pozostałe wymogi Ustawy o Rachunkowości w zakresie identyfikacji tego składnika aktywów, a więc wykazać się pełną dokumentacją techniczną i finansową poniesionych nakładów, potwierdzić istnienie aktywnego rynku na produkowany samolot oraz poświadczyć spodziewane przychody ze sprzedaży produktu. Potwierdzeniem takim, na które może się powołać w swoim oświadczeniu zarząd spółki, jest kontrakt na sprzedaż 25 samolotów klientom z Azji Wschodniej. W tabelach 2 i 3 zaprezentowano uproszczony bilans spółki z danymi porównywalnymi za rok poprzednimi oraz dwoma wariantami decyzyjnymi.

Tabela 2

Aktywa spółki w zależności od decyzji o aktywowaniu kosztów zakończonych prac rozwojowych

Wyszczególnienie	Rok 200X	Rok 200X+1/A	Rok 200X+1/A
A. Aktywa trwałe	1 230 670	13 831 178	5 831 260
I. Wartości niematerialne i prawne	340 670	8 340 588	340 670
II. Rzeczowe aktywa trwałe	890 000	954 320	954 320
III. Należności długoterminowe	0	0	0
IV. Inwestycje długoterminowe	4 456 800	4 536 270	4 536 270
V. Długoterminowe rozliczenia międzyokresowe	0	0	0
B. Aktywa obrotowe	14 594 178	6 818 570	6 818 570
I. Zapasy	5 320 678	3 890 455	3 890 455
II. Należności krótkoterminowe	295 467	78 900	78 900
III. Inwestycje krótkoterminowe	10 453	763 456	763 456
IV. Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe	8 967 580	2 085 759	2 085 759
SUMA AKTYWÓW	15 824 848	20 649 747	12 649 830

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 3

Pasywa spółki w zależności od decyzji o aktywowaniu kosztów zakończonych prac rozwojowych

Wyszczególnienie	Rok 200X	Rok 200X+1/A	Rok 200X+1/A
A. Kapitał własny	6 876 653	9 929 665	1 929 748
I. Kapitał podstawowy	9 250 000	15 680 000	15 680 000
II. Należne wkłady na kapitał podstawowy	0	0	0
III. Udziały własne	0	0	0
IV. Kapitał zapasowy	1 897 000	1 897 000	1 897 000
V. Kapitał rezerwowy z aktualizacji wyceny	0	0	0
VI. Pozostałe kapitały rezerwowe	1 500 000	0	0
VII. Zysk (strata) z lat ubiegłych)	-3 879 780	-5 770 347	-5 770 347
VIII. Zysk (strata) netto	-1 890 567	-1 876 988	-9 876 906
B. Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania	8 948 195	10 720 082	10 720 082
I. Rezerwy na zobowiązania	68 000	72 000	72 000
II. Zobowiązania długoterminowe	5 670 988	6 123 467	6 123 467
SUMA AKTYWÓW	15 824 848	20 649 747	12 649 830

Źródło: opracowanie własne.

Wariant A uwzględnia aktywowanie kosztów zakończonych prac rozwojowych. Wariant B przedstawia sytuację, gdy na skutek niespełnienia warunków ustawy rachunkowości koszty zakończonych prac rozwojowych powinny zostać odpisane w pozostałe koszty operacyjne. Sytuacja dla firmy kształtowałaby się wówczas bardzo niekorzystnie, ponieważ znacząco powiększyłaby się strata spółki, zagrażając kontynuacji działalności jednostki.

Uwagi końcowe

Jednym z ważniejszych czynników decydujących obecnie o przewadze konkurencyjnej jednostek gospodarczych jest innowacyjność, która skutkuje coraz większymi nakładami na szeroko rozumiane prace badawcze i rozwojowe. Zarówno w ustawie o rachunkowości, jak i Międzynarodowych Standardach Rachunkowości i Sprawozdawczości Finansowej możliwość aktywowania kosztów zakończonych prac rozwojowych zdeterminowano spełnieniem dość rygorystycznych warunków. Z omówionych w opracowaniu kryteriów wynika, że wiele składników tej istotnej „własności intelektualnej”, ujmowane jest w kosztach danego okresu obrotowego. W wyjątkowych sytuacjach generowania straty z działalności gospodarczej, niewypełnienie warunków wynikających z przepisów o ujmowaniu kosztów zakończonych prac rozwojowych, skutkuje na tyle dużym powiększeniem straty, że tworzy się zagrożenie dla kontynuacji działalności przez jednostkę.

Literatura

- Frendzel M. (2011), *Przydatność informacyjna wartości godziwej jako podstawy pomiaru w rachunkowości i ograniczenia jej stosowania w praktyce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.
- Gordon V. Smith, Russel L. Parr (2005), *Intellectual Property: Valuation, Exploitation, and Infringement Damages*, John Wiley&Sons, New Jersey.
- International Financial Reporting Standard 13, Fair Value Measurement*, IFRS Foundation, <http://www.ifrs.org>.
- Międzynarodowe Standardy Rachunkowości i Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości finansowej 2011* (2011), SKWP.
- Rachunkowość. Zamknięcie roku 2011* (2010), Warszawa.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU 2013, poz. 330, z późn. zm.
- Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, DzU 2000, nr 54, poz. 654, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki, DzU 2010, nr 96, poz. 615.

COSTS OF DEVELOPMENT WORKS IN THE LIGHT OF POLISH ACCOUNTING ACT AND INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS

Abstract: Purpose – the intangible assets have been the increasing source of comparative advantage for companies in the contemporary economy. The costs of development works may be the element of intangible assets, after the specific IFRS 38 conditions have been fulfilled. The goal of the paper is to compare these conditions to the rules of polish accounting act. Design/Methodology/Approach – in the paper the IFRS 38 rules have been compared with polish accounting act. Additionally, the evaluation issues, amortization and impairment rules have been analyzed in the paper. Finally, the author of the paper has described the case study concerning balance sheet consequences of decision about costs of development works. Findings – in spite of described differences of regulations regarding costs of development works, the decision about disclosure at intangible assets' evidence has substantial influence on operating income of company. Originality/Value – in the paper the new International Financial Reporting Standard 13, "Fair Value Measurement" has been taken into account. The participation of an author in the audit of financial statement of the presented company was the rationale of the consideration in the paper.

Keywords: intangible assets, evaluation, costs of development works

Cytowanie

Sulik-Górecka A. (2013), *Kwalifikacja i wycena kosztów zakończonych prac rozwojowych w świetle ustawy o rachunkowości oraz MSR/MSSF*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 765, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 61, t. 2, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 209–218; www.wneiz.pl/frfu.