

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

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

## Summaries

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

---

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

**Marzena Wrona**

Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II

---

## **KOSZTY PRAC BADAWCZYCH I ROZWOJOWYCH W ŚWIELE POLSKIEGO PRAWA BILANSOWEGO, MSR/MSSF ORAZ PRAWA PODATKOWEGO – ANALIZA PORÓWNAWCZA**

---

**Streszczenie:** Artykuł został poświęcony problematyce kosztów prac badawczych i rozwojowych; w szczególności dokonano analizy porównawczej definicji kosztów prac badawczych i rozwojowych w prawie bilansowym, MSR/MSSF oraz prawie podatkowym. Ponadto przeanalizowano zasady ewidencji i rozliczania wydatków poniesionych na prace badawcze i rozwojowe. Należy podkreślić, iż ani Ustawa o rachunkowości, ani prawo podatkowe nie wprowadzają definicji prac rozwojowych, nie posługują się również pojęciem prac badawczych, takie definicje zawiera MSR 38. Ponadto zasady rozliczania i ewidencji kosztów prac badawczych i rozwojowych są podobne w prawie zarówno podatkowym, jak i bilansowym. Jedyna różnica dotyczy ewidencji istotnych kosztów prac rozwojowych, które według Ustawy o rachunkowości powinny być rozliczone w czasie, prawo podatkowe zaś pozwala je ująć w kosztach w momencie ich poniesienia.

**Słowa kluczowe:** prace badawcze, koszty zakończonych prac rozwojowych, MSR 38, wartości niematerialne i prawne, ewidencja kosztów prac badawczych i rozwojowych.

### **1. Wstęp**

W dobie szybkiego postępu technologicznego oraz nacisku na szeroko rozumianą innowacyjność, wiele firm jest zmuszonych do prowadzenia prac badawczych i rozwojowych. Tego rodzaju prace mogą być również dofinansowane ze środków Unii Europejskiej, co w konsekwencji rodzi pytanie, czym są prace badawcze, a czym są prace rozwojowe? Czy może są to terminy określające ten sam rodzaj działania? A może są względem siebie komplementarne?

Wiele przedsiębiorstw to firmy z sektora MŚP, po raz pierwszy prowadzące lub będące dopiero na etapie podejmowania decyzji o podjęciu prac badawczych czy rozwojowych. Z ich punktu widzenia pojawia się trudność, ponieważ w polskich przepisach prawa bilansowego i podatkowego brak jednoznacznego zdefiniowania prac rozwojowych, o pracach badawczych zaś właściwie się nie mówi. W związku z tym istnieje potrzeba wyjaśnienia, czym są prace badawcze, a czym rozwojowe i jak ująć je w ewidencji księgowej oraz sprawozdaniu finansowym. Ponadto po-

jawia się pytanie, czy i kiedy wydatki poniesione na tego rodzaju prace staną się kosztem uzyskania przychodów zarówno bilansowym, jak i podatkowym.

Celem niniejszego artykułu jest wyjaśnienie pojęcia prac badawczych i rozwojowych oraz dokonanie analizy porównawczej na tle prawa bilansowego, w tym międzynarodowego, oraz polskiego prawa podatkowego.

W artykule wykorzystano dostępną analizę literatury przedmiotu, przepisów polskiego prawa bilansowego, MSR/MSSF oraz prawa podatkowego.

## **2. Prace badawcze i rozwojowe według polskiego i międzynarodowego prawa bilansowego**

Ustawa o rachunkowości nie określa pojęcia prac badawczych czy rozwojowych. Definicję tych pojęć można znaleźć m.in. w Ustawie o zasadach finansowania nauki [Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010...]. I tak, zgodnie z art. 2 ust. 3 tej ustawy prace badawcze określane jako badania naukowe zostały podzielone na trzy grupy:

1) badania podstawowe – oryginalne prace badawcze eksperymentalne lub teoretyczne podejmowane przede wszystkim w celu zdobywania nowej wiedzy o podstawach zjawisk i obserwowalnych faktów bez nastawienia na bezpośrednie praktyczne zastosowanie lub użytkowanie;

2) badania stosowane – prace badawcze podejmowane w celu zdobycia nowej wiedzy, zorientowane przede wszystkim na zastosowanie w praktyce;

3) badania przemysłowe – badania mające na celu zdobycie nowej wiedzy oraz umiejętności celem opracowywania nowych produktów, procesów i usług lub wprowadzenia znaczących ulepszeń do istniejących produktów, procesów lub usług; badania te obejmują tworzenie elementów składowych systemów złożonych, szczególnie do oceny przydatności technologii rodzajowych, z wyjątkiem prototypów objętych zakresem prac rozwojowych.

Natomiast przez pojęcie prac rozwojowych, zgodnie z art. 2 ust. 3 tejże ustawy, rozumie się nabywanie, łączenie, kształtowanie i wykorzystywanie dostępnej aktualnie 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, procesów lub usług, w szczególności:

1) tworzenie projektów, rysunków, planów oraz innej dokumentacji do tworzenia nowych produktów, procesów i usług, pod warunkiem że nie są one przeznaczone do celów komercyjnych;

2) opracowywanie prototypów o potencjalnym wykorzystaniu komercyjnym oraz projektów pilotażowych w przypadkach gdy prototyp stanowi końcowy produkt komercyjny, a jego produkcja wyłącznie do celów demonstracyjnych i walidacyjnych jest zbyt kosztowna. W przypadku gdy projekty pilotażowe lub demonstracyjne mają być następnie wykorzystywane do celów komercyjnych, wszelkie

przychody uzyskane z tego tytułu należy odjąć od kwoty kosztów kwalifikowanych pomocy publicznej;

3) działalność związana z produkcją eksperymentalną oraz testowaniem produktów, procesów i usług, pod warunkiem że nie są one następnie wykorzystywane komercyjnie.

Prace rozwojowe nie obejmują rutynowych i okresowych zmian wprowadzanych do produktów, linii produkcyjnych, procesów wytwórczych, istniejących usług oraz innych operacji w toku, nawet jeżeli takie zmiany mają charakter ulepszeń.

Natomiast w samej Ustawie o rachunkowości jedynie przywołuje się pojęcie zakończonych prac rozwojowych, które na mocy art. 3 ust. 1 pkt 14 zaliczane są do wartości niematerialnych i prawnych [Ustawa z dnia 29 września 1994...]. Następnie w art. 33 ust. 2 ustawodawca wskazuje warunki, jakie należy spełnić, aby poniesione koszty zakończonych prac rozwojowych można było zaliczyć do wartości niematerialnych i prawnych. I tak, prace rozwojowe powinny być prowadzone przez jednostkę na własne potrzeby, Dodatkowo powinny spełniać następujące warunki:

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.

Oznacza to, że nie zawsze koszty prac rozwojowych będą zaliczane do wartości niematerialnych i prawnych. Jak wynika z definicji ustawowej, muszą być one poniesione przed podjęciem produkcji lub zastosowaniem technologii i zostaną pokryte według przewidywań, przychodami ze sprzedaży tych produktów lub zastosowania technologii.

Na mocy art. 10 ust. 3 UoR w sprawach nieuregulowanych przepisami ustawy, przyjmując zasady (politykę) rachunkowości, jednostki mogą stosować krajowe standardy rachunkowości, a w przypadku ich braku mogą stosować Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR). W kwestii prac badawczo-rozwojowych można zastosować MSR 38 „Wartości niematerialne”.

Według MSR 38 § 8 – składnik wartości niematerialnych to możliwy do zidentyfikowania niepieniężny składnik aktywów, nieposiadający postaci fizycznej, przy czym składnik aktywów jest zasobem:

1) pozostającym pod kontrolą jednostki w wyniku zdarzeń zaistniałych w przeszłości,

2) z którego, według przewidywań, jednostka osiągnie w przyszłości korzyści ekonomiczne [Rozporządzenie Komisji... 2008].

MSR 38 „Wartości niematerialne”, w sposób analogiczny jak ustawa o zasadach finansowania nauki, oddzielnie definiuje prace badawcze oraz prace rozwojowe. Zgodnie z § 8 MSR 38 przez pojęcie prac badawczych rozumie się nowatorskie i za-



planowane poszukiwanie rozwiązań podjęte z zamiarem zdobycia i przyswojenia nowej wiedzy naukowej i technicznej.

Zgodnie z § 56 MSR 38 do prac badawczych zalicza się:

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

Według MSR 38 § 54 nie ujmuje się żadnego składnika wartości niematerialnych powstałego w wyniku prac badawczych (lub w wyniku realizacji etapu prac badawczych przedsięwzięcia prowadzonego we własnym zakresie). Nakłady poniesione na prace badawcze (lub na realizację etapu prac badawczych przedsięwzięcia prowadzonego we własnym zakresie) ujmuje się w kosztach w momencie ich poniesienia.

Natomiast jako prace rozwojowe rozumie się 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.

Według MSR 38 (§ 59) do prac rozwojowych zalicza się w szczególności:

- 1) projektowanie, wykonanie i testowanie prototypów i modeli doświadczalnych (przed ich wdrożeniem do produkcji seryjnej lub użytkowania),
- 2) projektowanie narzędzi, przyrządów do obróbki, form i matryc z wykorzystaniem nowej technologii,
- 3) projektowanie, wykonanie i funkcjonowanie linii próbnej, której wielkość nie umożliwi prowadzenia ekonomicznie uzasadnionej produkcji przeznaczonej na sprzedaż,
- 4) projektowanie, wykonanie i testowanie wybranych rozwiązań w zakresie nowych lub udoskonalonych materiałów, urządzeń, produktów, procesów, systemów lub usług.

W MSR 38 § 57 wskazano, że składnik wartości niematerialnych powstały w wyniku prac rozwojowych (lub realizacji etapu prac rozwojowych przedsięwzięcia prowadzonego we własnym zakresie) ujmuje się wtedy i tylko wtedy, gdy jednostka gospodarcza jest w stanie udowodnić:

- 1) możliwość, z technicznego punktu widzenia, ukończenia składnika wartości niematerialnych, tak aby nadawał się do użytkowania lub sprzedaży,
- 2) zamiar ukończenia składnika wartości niematerialnych oraz jego użytkowania lub sprzedaży,
- 3) zdolność do użytkowania lub sprzedaży składnika wartości niematerialnych,

4) sposób, w jaki składnik wartości niematerialnych będzie wytwarzał prawdopodobne przyszłe korzyści ekonomiczne. Między innymi jednostka powinna udowodnić istnienie rynku na produkty powstające dzięki składnikowi wartości niematerialnych lub na sam składnik lub – jeśli składnik ma być użytkowany przez jednostkę – użyteczność składnika wartości niematerialnych,

5) dostępność stosownych środków technicznych, finansowych i innych, które mają służyć ukończeniu prac rozwojowych oraz użytkowaniu lub sprzedaży składnika wartości niematerialnych,

6) możliwość wiarygodnego ustalenia nakładów poniesionych w czasie prac rozwojowych, które można przyporządkować temu składnikowi wartości niematerialnych.

Przyjmuje się, że kryteria te są z założenia spełnione zawsze, gdy jednostka nabywa składnik wartości niematerialnych. Jeżeli natomiast jednostka wytwarza we własnym zakresie wartości niematerialne, w tym ponosi nakłady na prace rozwojowe, musi udowodnić, że kryteria określone w § 57 MSR 38 zostały spełnione [*Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości...* 2007, t. II].

### **3. Ewidencja i rozliczanie kosztów prac badawczych oraz rozwojowych według ustawy o rachunkowości i MSR**

Polskie prawo bilansowe nie wskazuje, w jaki sposób ujmować i rozliczać koszty prac badawczych. W tym przypadku zasadne jest na mocy art. 10 ust. 3 UoR skorzystać z MSR 38. I tak, nakłady poniesione na prace badawcze należy odnosić w koszty, w momencie ich poniesienia w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych, kosztów sprzedanych produktów lub kosztów podstawowej działalności operacyjnej [*Ewidencja i rozliczanie kosztów...* 2010].

Jeżeli jednostka gospodarcza nie jest w stanie oddzielić etapu prac badawczych od etapu prac rozwojowych przedsięwzięcia prowadzącego do wytworzenia składnika wartości niematerialnych, zgodnie z MSR 38 § 53 traktuje nakłady na to przedsięwzięcie jak gdyby zostały poniesione wyłącznie na etapie prac badawczych [*Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości...* 2007, t. II]. Koszty prac rozwojowych zgodnie z ustawą o rachunkowości oraz regulacjami zawartymi w MSR 38 należy ujmować do czasu ich zakończenia na koncie 64-0 „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”, wyodrębniając w analityce do tego konta koszty prowadzenia tych prac według poszczególnych tytułów prac rozwojowych. Natomiast sposób ujęcia operacji kosztowych związanych z prowadzeniem prac rozwojowych i ich rozliczenie zależą od przyjętego przez jednostkę sposobu sporządzania rachunku zysków i strat oraz związanego z nim sposobu ewidencji i rozliczania kosztów działalności operacyjnej (ewidencja wyłącznie na kontach zespołu 4 lub jednocześnie na kontach zespołu 4 i 5 albo tylko na kontach zespołu 5).

**Tabela 1.** Zasady ewidencji kosztów prac rozwojowych w zależności od sposobu ewidencji kosztów

Treść operacji gospodarczej	Zapisy w ewidencji księgowej jednostki prowadzącej ewidencję i rozliczanie kosztów:		
	na kontach zespołu 4	na kontach zespołu 4 i 5	na kontach zespołu 5
1. Poniesione koszty według rodzajów na wykonanie prac rozwojowych	– Wn konta zespołu „4” Koszty według rodzaju – Ma konta zespołów: „1”, „2”, „3”	– Wn konta zespołu „4” Koszty według rodzaju – Ma konta zespołów: „1”, „2”, „3”	– Wn 640 „RMK czynne” – Ma konta zespołów: „1”, „2”, „3”
2. Przeniesienie kosztów do rozliczenia w czasie	– Wn 640 „RMK czynne” – Ma 490 „Rozliczenie kosztów rodzajowych”	– Wn 640 „RMK czynne” – Ma 490 „Rozliczenie kosztów rodzajowych”	
3. Świadczenia własnej działalności podstawowej i pomocniczej na rzecz prac rozwojowych		– Wn 640 „RMK czynne” – Ma konta zespołu „5” (500, 530, 550)	– Wn 640 „RMK czynne” – Ma konta zespołu „5” (500, 530, 550)
4. Rozliczenie kosztów prac rozwojowych:			
a) zakończonych powodzeniem, w wyniku których uzyskano składnik aktywów w postaci wartości niematerialnych i prawnych	– Wn 791 „Koszty obrotów wewnętrznych” – Ma 640 „RMK czynne” – Wn 020 „WNiP” – Ma 790 „Obroty wewnętrzne”	– Wn 791 „Koszty obrotów wewnętrznych” – Ma 640 „RMK czynne” – Wn 020 „WNiP” – Ma 790 „Obroty wewnętrzne”	– Wn 020 „WNiP” – Ma 640 „RMK czynne”
b) w rezultacie, których uzyskano prototyp lub inny produkt	– Wn 600 „Produkty” – Ma 640 „RMK czynne”	– Wn 600 „Produkty” – Ma 640 „RMK czynne”	– Wn 600 „Produkty” – Ma 640 „RMK czynne”
c) zakończonych niepowodzeniem, które nie dały zamierzonych efektów lub nie znajdują pokrycia w cenie produktu gotowego	– Wn 761 „Pozostałe koszty operacyjne” – Ma 640 „RMK czynne”	– Wn 761 „Pozostałe koszty operacyjne” – Ma 640 „RMK czynne”	– Wn 761 „Pozostałe koszty operacyjne” – Ma 640 „RMK czynne”

Źródło: opracowanie własne.

Po zakończeniu prac rozwojowych i ustaleniu ich wyniku koszty zgrupowane na koncie 640 „Rozliczenia międzyokresowe kosztów” podlegają przeksięgowaniu:

**1) jeżeli nie ma gospodarczego efektu prac rozwojowych** – bezpośrednio na wynik finansowy okresu, w którym zakończono prace, czyli księguje się je w ciężar konta 761 „Pozostałe koszty operacyjne”,

**2) jeżeli prace rozwojowe zakończą się pozytywnie** i wymienione w art. 33 ust. 2 Ustawy o rachunkowości wymogi zostaną spełnione – na konto 020 „Wartości niematerialne i prawne”. Wówczas zaczynamy dokonywać odpisów amortyzacyj-

nych dla kosztów prac rozwojowych, przy czym okres amortyzacji, na mocy art. 33 ust. 3 UoR, nie może przekraczać 5 lat.

Aktywowanie kosztów prac rozwojowych, poprzez zaliczenie ich do wartości niematerialnych i prawnych, jest możliwe wówczas, gdy prace te zakończyły się pozytywnym efektem i zapadła decyzja o ich wdrożeniu. Dodatkowo, dzięki sprzedaży nowych lub ulepszonych produktów wytworzonych przy zastosowaniu wypracowanej w wyniku tych prac technologii, zostaną pokryte poniesione koszty prac rozwojowych [Kuzior 2007].

Przepisy ustawy o rachunkowości nie nakładają obowiązku aktywowania kosztów zakończonych prac rozwojowych, jest to wyłącznie prawo jednostki. Innym rozwiązaniem możliwym do zastosowania jest odpisanie tych kosztów w miesiącu ich poniesienia lub roku zakończenia tych prac. Stosując tę metodę, należy mieć na uwadze zachowanie zasady współmierności kosztów i przychodów. W przypadku znacznych kwot kosztów zakończonych prac rozwojowych, których odniesienie w koszty danego okresu spowodowałoby zniekształcenie wyniku finansowego, należałoby je aktywować i rozliczyć w czasie. Szczegółowe rozwiązania w tym zakresie powinna jednostka ująć w polityce rachunkowości.

W przypadku prac rozwojowych niespełniających w pełni lub w części warunków ich aktywowania, Z. Fedak proponuje rozwiązanie pośrednie: „odpisaniu na konto 76-1 ulega tylko ta część kosztów zakończonych prac rozwojowych, która w ocenie jednostki nie znajdzie pokrycia w przychodach ze sprzedaży produktów, stanowiących rezultat tych prac” [Fedak 2010].

Koszty prac rozwojowych do czasu ich zakończenia wykazuje się w aktywach bilansu:

- 1) w pozycji A.V.2 „Długoterminowe rozliczenia międzyokresowe – inne rozliczenia międzyokresowe” – jeżeli zakończenie prac nastąpi w okresie dłuższym niż 12 miesięcy, licząc od dnia bilansowego,
- 2) w pozycji B.IV „Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe” – jeżeli ich zakończenie nastąpi w ciągu następnego roku.

Koszty prac rozwojowych zakończonych wynikiem pozytywnym wykazuje się w bilansie po stronie aktywów w pozycji A.I.1 „Koszty zakończonych prac rozwojowych”.

Z kolei koszty prac rozwojowych zakończone niepowodzeniem ujmuje się w rachunku zysków i strat, jak pozostałe koszty operacyjne.

#### **4. Koszty prac badawczych oraz rozwojowych w prawie podatkowym**

Prawo podatkowe podobnie jak polskie regulacje w zakresie rachunkowości nie definiuje wprost pojęcia kosztów prac badawczych czy prac rozwojowych. Analogicznie jak w przypadku prawa bilansowego należałoby posłużyć się np. definicją za-

wartą w ustawie o zasadach finansowania nauki. Jednakże zarówno Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych (zwana dalej UPDOP), jak i Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych (zwana dalej UPDOF) pozwalają, podobnie jak Ustawa o rachunkowości, zaliczyć koszty zakończonych prac rozwojowych do wartości niematerialnych i prawnych po spełnieniu określonych warunków [Ustawa z dnia 15 lutego 1992...; Ustawa z dnia 26 lipca 1991...]. I tak, na mocy art. 16b ust. 2 pkt 3 UPDOP oraz art. 22b ust. 2 pkt 2 UPDOF koszty prac rozwojowych zakończone wynikiem pozytywnym, który może być wykorzystany na potrzeby działalności gospodarczej podatnika, zaliczamy do wartości niematerialnych i prawnych oraz amortyzujemy, jeżeli:

1) produkt lub technologia wytwarzania są ściśle ustalone, a dotyczące ich koszty prac rozwojowych wiarygodnie określone, oraz

2) techniczna przydatność produktu lub technologii została przez podatnika odpowiednio udokumentowana i na tej podstawie podatnik podjął decyzję o wytwarzaniu tych produktów lub stosowaniu technologii, oraz

3) z dokumentacji dotyczącej prac rozwojowych wynika, że koszty prac rozwojowych zostaną pokryte spodziewanymi przychodami ze sprzedaży tych produktów lub zastosowania technologii.

W przypadku poniesionych kosztów badawczych oraz prac rozwojowych niespełniających powyższych warunków należy uznać je za koszty uzyskania przychodu w dacie ich poniesienia, gdyż stanowią one zabezpieczenie funkcjonowania i zachowania źródła przychodów [*Koszty pracy badawczej* 2010].

Począwszy od 1 stycznia 2009 r. podatnicy mogą dokonywać wyboru sposobu, w jaki koszty prac rozwojowych będą zaliczane do kosztów uzyskania przychodów. I tak, na mocy art. 15 ust. 4a UPDOP oraz art. 22 ust. 7b UPDOF koszty te mogą być ujęte w kosztach podatkowych:

1) w miesiącu, w którym zostały poniesione, albo począwszy od tego miesiąca w równych częściach w okresie nie dłuższym niż 12 miesięcy, albo

2) jednorazowo w roku podatkowym, w którym zostały zakończone, albo

3) poprzez odpisy amortyzacyjne dokonywane zgodnie z art. 16m ust. 1 pkt 3 UPDOP od wartości niematerialnych i prawnych, o których mowa w art. 16b ust. 2 pkt 3 UPDOP (i odpowiednio art. 22m ust. 1 pkt 3 i art. 22b ust. 2 pkt 2 UPDOF).

Analogicznie jak w prawie bilansowym, tak i w prawie podatkowym jednostka ma prawo, a nie obowiązek aktywowania kosztów zakończonych prac rozwojowych. Zaliczenie ich do wartości niematerialnych i prawnych stanowi jedną z możliwości rozliczenia wydatków poniesionych na prace rozwojowe, zakończone sukcesem. Natomiast różnica polega na tym, iż z punktu widzenia prawa podatkowego jednostka nie musi przestrzegać zasady współmierności kosztów i przychodów przy podejmowaniu decyzji o odniesieniu w koszty danego okresu wydatków poniesionych na zakończone prace rozwojowe.

Natomiast do kosztów prac rozwojowych rozpoczętych przed 1 stycznia 2009 r. stosuje się przepisy wcześniej obowiązujące, tj. poniesione koszty prac rozwojo-

wych zalicza się do kosztów uzyskania przychodów w roku podatkowym, w którym zostały zakończone, o ile nie mogą być uznane za wartości niematerialne i prawne [*Moment ujęcia w kosztach...* 2010].

Ani UPDOP, ani UPDOF nie nakładają obowiązku wyboru jednego z wymienionych powyżej sposobów rozliczania kosztów prac rozwojowych i stosowania go identycznie do wszystkich prac rozwojowych prowadzonych przez daną jednostkę. W praktyce oznacza to, że dla różnych projektów firma może wybrać inny sposób rozliczania tych kosztów wskazanych przez ustawodawcę [*Można wybrać dogodne...* 2010]. Natomiast z punktu widzenia prawa bilansowego, jednostka, określając w polityce rachunkowości przyjęte rozwiązania ujęcia kosztów zakończonych prac rozwojowych, powinna zgodnie z zasadą ciągłości stosować je w taki sam sposób z okresu na okres.

## 5. Podsumowanie

Pojęcie prac badawczych i rozwojowych stało się szczególnie ważne obecnie, w dobie szybkiego postępu technologicznego, gdy o konkurencyjności firmy decyduje wiele różnych czynników. Jednym z nich jest prowadzenie prac badawczych i rozwojowych, w rezultacie których powstaną innowacyjne rozwiązania technologiczne oraz produktowe.

W związku z tym ważne jest zdefiniowanie obu pojęć oraz określenie istotnych różnic pomiędzy pracami badawczymi i rozwojowymi. Niestety, ani Ustawa o rachunkowości, ani prawo podatkowe nie definiują w ogóle prac badawczych, natomiast mówią o przesłankach, które należy spełnić, aby móc uznać zakończone prace rozwojowe za wartości niematerialne i prawne. Czynniki, które pozwalają na aktywowanie kosztów prac rozwojowych, są porównywalne w jednym i drugim przypadku. Jednakże, w przypadku prawa bilansowego, na mocy art. 10 ust. 3 UoR jednostka w sprawach nieuregulowanych w UoR może zastosować przepisy MSR, a w odniesieniu do wartości niematerialnych – MSR 38.

Kolejnym wyzwaniem, przed jakim staje jednostka, jest sposób ewidencji i rozliczania wydatków poniesionych na prace badawcze i rozwojowe. I tak, prawo bilansowe (polskie oraz MSR), podobnie jak prawo podatkowe, nakazuje ujmowanie wynikowe kosztów prac badawczych w momencie ich poniesienia, zaś koszty prac rozwojowych można ująć w momencie ich poniesienia lub w roku ich zakończenia albo aktywować, po spełnieniu warunków art. 33 ust. 2 UoR, art. 16b ust. 2 pkt 3 UPDOP lub art. 22b ust. 2 pkt 2 UPDOF. To, co odróżnia rozwiązania prawa bilansowego od podatkowego, to konieczność stosowania zasad prawidłowej rachunkowości, a w szczególności zasady współmierności kosztów i przychodów oraz zasady ciągłości.

## Literatura

- Ewidencja i rozliczanie kosztów prac badawczych*, „Zeszyty Metodyczne Rachunkowości” 2010, nr 1, <http://www.sgk.gofin.pl/11,2173,116684,ewidencja-i-rozliczanie-kosztow-prac-badawczych.html> (4.05.2011).
- Fedak Z., *Bilans*, [w:] *Zamknięcie roku 2010*, „Rachunkowość”, Warszawa 2010.
- Koszty pracy badawczej*, „Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych” nr 4 z dnia 1.02.2010, <http://www.sgk.gofin.pl/10,117694.html> (4.05.2011).
- Kuzior A., *Wartości niematerialne i prawne*, [w:] Z. Messner (red.), *Rachunkowość finansowa z uwzględnieniem MSSF*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2007.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej*, t. I i II, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2007.
- Moment ujęcia w kosztach uzyskania przychodów kosztów prac rozwojowych*, „Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych” nr 21 z dnia 20.07.2010, <http://www.sgk.gofin.pl/10,123875.html> (4.05.2011).
- Można wybrać dogodne zasady rozliczania kosztów prac rozwojowych*, „Przegląd Podatku Dochodowego” 2010, 1 maja, nr 9, <http://www.sgk.gofin.pl/10,120880.html> (26.05.2011).
- Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady, DzU UE L320/1.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, DzU 2010 nr 51, poz. 307 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, DzU 2011 nr 74, poz. 397 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU 2009 nr 152, poz. 1223 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki, DzU 2010 nr 96, poz. 615 z późn. zm.

## **COSTS OF RESEARCH AND DEVELOPMENT WORKS IN THE LIGHT OF POLISH BALANCE SHEET LAW, IAS/IFRS AND TAX LAW – COMPARATIVE ANALYSIS**

**Summary:** The article deals with the issue of the cost of research and development works, in particular a comparative analysis of the definition cost of research and development in balance sheet law, IAS/IFRS and tax law. In addition, the author analyzes the principle of accounting in expenditure on research and development works. It should be stressed that neither Accounting Act nor tax law introduce the definition of development works. They do not use the concept of research works. Such definitions are included in IAS 38. In addition, accounting and cost accounting, research and development are similar in both tax law and balance sheet. The only significant difference concerns the records of the development costs, which according to Accounting Act should be settled in time, and tax law enables them to be recognized as an expense when incurred.