

Wartości niematerialne i prawne – ujmowanie i prezentacja



Redaktorzy naukowi
Teresa Cebrowska
Waldemar Dotkuś



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2011

Senacka Komisja Wydawnicza

Zdzisław Pisz (przewodniczący)

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

Recenzenci

Waldemar Gos, Józef Pfaff

Redaktor Wydawnictwa

Agnieszka Flasińska

Redaktor techniczny

Barbara Łopusiewicz

Korektor

Dorota Pitulec

Łamanie

Adam Dębski

Projekt okładki

Beata Dębska

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2011

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-114-0

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

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

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

Summaries

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

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

Jolanta Chluska

Politechnika Częstochowska

WARTOŚCI NIEMATERIALNE I PRAWNE W RACHUNKOWOŚCI W ROSJI I W POLSCE

Streszczenie: Przemiany gospodarcze w Rosji spowodowały, że rosyjskie zasady rachunkowości są doskonalone i ukierunkowane na MSR. Wyrazem tych przemian są uregulowania dotyczące ujmowania w księgach rachunkowych wartości niematerialnych. Artykuł porównuje zasady rachunkowości wartości niematerialnych i prawnych w księgach rachunkowych w Polsce i w Rosji.

Słowa kluczowe: wartości niematerialne i prawne, aktywa niematerialne.

1. Wstęp

Podmioty gospodarcze w Polsce wykorzystują w swojej działalności składniki majątkowe przynoszące im korzyści w krótkim lub długim okresie. Ważną, z punktu widzenia rozwoju podmiotów gospodarczych, pozycją aktywów długoterminowych są wartości niematerialne i prawne (wnip). Definiowane są przez prawo bilansowe – Ustawę o rachunkowości – jako aktywa trwale nabyte przez jednostkę w postaci praw majątkowych nadających się do gospodarczego wykorzystania, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, przeznaczone do używania na potrzeby jednostki, a w szczególności:

- a) autorskie prawa majątkowe, prawa pokrewne, licencje, koncesje,
- b) prawa do wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów użytkowych oraz zdobniczych,
- c) *know-how*.

W przypadku wartości niematerialnych i prawnych oddanych do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub leasingu, wartości niematerialne i prawne zalicza się do aktywów trwałych jednej ze stron umowy, zgodnie z warunkami określonymi w ust. 4 ustawy. Do wartości niematerialnych i prawnych zalicza się również nabytą wartość firmy oraz koszty zakończonych prac rozwojowych [Ustawa z dnia 29 września 1994..., art. 3 ust. 1 pkt 14].

Artykuł stanowi studium porównawcze uregulowań rachunkowości w zakresie wnip w Polsce i w Rosji. Współpraca międzynarodowa wymaga znajomości przepisów prawa w różnych państwach, stąd porównanie tych zasad ma istotne znaczenie

w procesach harmonizacji rachunkowości oraz globalizacji gospodarki. Celem artykułu jest specyfikacja podobieństw i różnic prawa bilansowego w obszarze wnip w Polsce i w Rosji. W artykule wykorzystano jako metodę badawczą analizę przepisów polskiego i rosyjskiego prawa oraz literatury przedmiotu.

2. Aktywa niematerialne w uregulowaniach prawnych w Rosji

Zasady ujmowania aktywów niematerialnych Federacji Rosyjskiej reguluje Standard Rachunkowości 14/2007 „Rachunkowość aktywów niematerialnych” (SR 14/2007) [Положение по бухгалтерскому... 2007]. Standard dotyczy osób prawnych, z wyłączeniem instytucji finansowych i jednostek budżetowych. Standard nie dotyczy takich zagadnień, jak:

- prace naukowo-badawcze, doświadczalno-konstrukcyjne i technologiczne,
- niezakończone i nieprzewidziane przez prawo bilansowe formy nośników materialnych (rzeczy), wyrażające rezultaty działalności intelektualnej oraz zrównane z nimi środki indywidualizacji,
- lokaty finansowe.

Aby aktywa niematerialne były przyjęte do ksiąg rachunkowych, wymaga się od nich równoczesnego spełnienia następujących warunków:

a) składnik aktywów powinien być zdolny do przynoszenia w przyszłości korzyści ekonomicznych, szczególnie w takich formach, jak wykorzystanie w produkcji, świadczeniu usług, na potrzeby zarządzania jednostką lub do wykorzystania w działalności nienastawionej na zysk,

b) podmiot ma prawo czerpać z nich korzyści – w szczególności, podmiot posiada dokumenty potwierdzające prawo do czerpania korzyści z działalności intelektualnej (patenty, świadectwa, inne dokumenty ochronne, umowy praw wyłączności korzystania z działalności intelektualnej lub środków indywidualizacji, dokumenty potwierdzające przejście wyłączności praw bezumownych), sprawuje kontrolę nad składnikiem majątku,

c) składnik będzie wykorzystywany w okresie powyżej 12 miesięcy lub w czasie cyklu operacyjnego, jeżeli jest dłuższy niż 12 miesięcy,

d) podmiot nie przeznaczył go do sprzedaży w ciągu 12 miesięcy lub normalnego cyklu operacyjnego,

e) można w sposób wiarygodny określić jego wartość,

f) brak postaci materialno-rzeczowej.

Aktywami niematerialnymi mogą być przykładowo: osiągnięcia nauki, literatury i sztuki, programy komputerowe, prawa do wynalazków, modeli, tajemnice produkcji (*know-how*), znaki towarowe, znaki usług, wartość firmy. Nie uważa się za aktywa niematerialne kosztów związanych z powstaniem jednostki, intelektualnych i zawodowych cech personelu, ich kwalifikacji i zdolności do pracy. Jednostką ewidencyjną jest całokształt praw wynikających z jednego patentu, świadectwa, umowy

lub prawa wyłączności. Mogą występować również jednostki złożone, składające się z kilku praw.

SR 14/2007 porusza następujące tematy dotyczące wartości niematerialnych:

- 1) informacje ogólne,
- 2) wycenę początkową aktywów niematerialnych,
- 3) wycenę po początkowym ujęciu,
- 4) amortyzację,
- 5) wyksięgowanie aktywów niematerialnych (usuwanie z ksiąg),
- 6) ewidencję operacji gospodarczych związanych z nabyciem aktywów niematerialnych,
- 7) wykazanie informacji w sprawozdaniu finansowym,
- 8) wartość firmy.

Aktywa niematerialne przyjmowane są do ksiąg rachunkowych w wartości początkowej według daty przyjęcia ich do ksiąg rachunkowych. Stanowi ona sumę środków pieniężnych i niepieniężnych lub zobowiązań, zapłaconych lub naliczonych przez podmiot. Cena nabycia obejmuje także cła i inne opłaty celne, niepodlegające odliczeniu podatki, opłaty patentowe i inne związane z aktywami niematerialnymi, opłaty pośredników oraz inne wydatki poniesione do czasu przygotowania ich do wykorzystania zgodnie z celami podmiotu.

W przypadku wykonania aktywów niematerialnych oraz realizacji prac naukowo-badawczych i doświadczalno-konstrukcyjnych oraz technologicznych, w skład aktywów niematerialnych wchodzi:

- a) kwoty zapłacone wykonawcom za wykonanie robót lub usług,
- b) wynagrodzenia pracowników bezpośrednio wiążące się z wykonaniem aktywów niematerialnych, wynikające z umów o pracę,
- c) świadczenia na rzecz pracowników,
- d) koszty wykorzystania składników majątku wykorzystanych w prowadzonych pracach (w tym amortyzacja),
- e) inne koszty bezpośrednio związane z wykonaniem aktywów niematerialnych.

Do kwoty kosztów realizacji aktywów niematerialnych nie wchodzi koszty zarządu (z wyjątkiem tych, które wiążą się bezpośrednio z aktywami niematerialnymi), koszty okresów przeszłych odzwierciedlone w przychodach i kosztach. Aktywa niematerialne stanowiące aport wycenia się w wartości określonej przez wnoszącego, w przypadku darowizny – w bieżącej wartości rynkowej na moment przyjęcia do ksiąg rachunkowych (wartość ta może pochodzić z wyceny rzeczoznawców).

Zmiana wartości aktywów niematerialnych dopuszczalna jest jedynie w przypadku ich przeszacowania lub utraty wartości. Podmiot gospodarczy może, nie częściej niż raz w roku (na koniec roku obrotowego), przeszacować grupy jednorodnych aktywów niematerialnych do ich wartości rynkowej określonej na aktywnym rynku. Przeszacowania należy dokonywać na tyle często, aby ich wartość bieżąca

nie odbiegała zbyt od wartości rynkowej. Przeszacowania dokonuje się drogą przeliczenia wartości netto aktywów (wartości końcowej).

Skutki przeszacowania rozlicza się z kapitałem dodatkowym. Podwyższenie wartości równe obniżeniu wartości ujętemu w poprzednich okresach sprawozdawczych odniesionych do wyniku finansowego (pozostałe koszty) rozlicza się z tym wynikiem (pozostałe przychody). Kwota obniżenia wartości rozliczana jest z wynikiem finansowym lub z kwotą dodatkowego kapitału powstałego z kwot podwyższających jego wartość w okresach poprzednich. Resztę odnosi się do wyniku finansowego. Przy usuwaniu aktywów niematerialnych z ksiąg rachunkowych skutki przeszacowania ujęte w dodatkowym kapitale przenosi się na niepodzielone wyniki lat ubiegłych.

Od wartości aktywów niematerialnych w okresie ich użytkowania ustalana jest amortyzacja. Amortyzacja nie jest naliczana w przypadku aktywów niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania oraz w podmiotach niekomercyjnych. Okres użytkowania aktywów niematerialnych określa się w miesiącach. Amortyzacja może opierać się na okresie wykorzystania aktywów niematerialnych lub może być liczona proporcjonalnie do liczby produktów lub innej podstawy rozliczenia oczekiwanej w związku z wykorzystaniem tych aktywów (metoda liniowa lub naturalna). Dopuszczalna jest też metoda malejącego salda [Юркова, Юрков, część 3.4]. Okres użytkowania corocznie należy weryfikować, a skutki zmian tego okresu (przyjętego do amortyzacji) rozlicza się jako zmiany wartości szacunkowych. Metoda amortyzacji również podlega corocznej weryfikacji, a skutki zmiany metody rozlicza się jako zmiany wartości szacunkowych. Amortyzację rozpoczyna się od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu ujęcia w księgach rachunkowych, a kończy w miesiącu zrównania odpisów z wartością początkową lub wysięgowania z ksiąg rachunkowych. Wysięgowując aktywa niematerialne z ksiąg rachunkowych, koszty i przychody z tym związane rozlicza się jako pozostałe koszty lub przychody podmiotu.

Aktywa niematerialne księgowane są na dwóch podstawowych kontach przewidzianych w obowiązującym w Rosji planie kont:

- a) koncie 04 „Aktywa niematerialne”,
- b) koncie 05 „Amortyzacja aktywów niematerialnych”.

Korespondencję konta 04 „Aktywa niematerialne” przedstawia tab. 1.

Tabela 1. Korespondencja konta „Aktywa niematerialne”

Dt	Ct
08 Nakłady na aktywa trwałe	05 Amortyzacja aktywów niematerialnych
51 Rachunek bankowy	20 Produkcja podstawowa
52 Rachunek walutowy	23 Działalność pomocnicza
55 Konta specjalne	25-29 Koszty działalności
76 Rozrachunki z dostawcami i odbiorcami	44 Koszty sprzedaży
79 Rozrachunki wewnętrzne	76 Rozrachunki z dostawcami i odbiorcami
80 Kapitał zakładowy	79 Rozrachunki wewnętrzne
	80 Kapitał zakładowy
	91 Pozostałe koszty i przychody
	97 Koszty przyszłych okresów

Źródło: [План счетов бухгалтерского...].

W przypadku aktywów niematerialnych ujmowanych w ewidencji pozabilansowej (np. aktywów niematerialnych przyjętych do użytkowania) w kosztach podmiotu gospodarczego ujmowane są kwoty płatności z tytułu użytkowania aktywów niematerialnych. Mogą one podlegać rozliczeniu międzyokresowemu zgodnie z zasadą memoriału i współmierności w okresie umowy.

3. Aktywa niematerialne i prawne w świetle polskiego prawa bilansowego

W Polsce aktywa niematerialne określane są jako „wartości niematerialne i prawne”, co ukierunkowuje definicje i strukturę tej pozycji aktywów. Sposoby podejścia do cech składników wnip oraz do ich zakresu są podobne. Polskie uregulowania rachunkowości nie formułują standardu, który tak szczegółowo określałby zasady identyfikacji, wyceny i ujmowania wnip. Zasadniczą różnicę stanowi wycena aktywów niematerialnych na dzień ujęcia w księgach rachunkowych oraz na dzień bilansowy. Przepisy polskiego prawa bilansowego przewidują, że wnip mogą być tylko składniki majątkowe nabyte (brak dopuszczalnego modelu ujmowania w koszcie wytworzenia i ulepszenia wnip) oraz model wyceny bilansowej oparty na cenie nabycia pomniejszonej o dokonane odpisy amortyzacyjne. Nie przewidują modelu przeszacowania do ceny rynkowej. W tym zakresie prawo bilansowe Rosji jest bliższe rozwiązaniom MSR/MSSF [Siewierska, Kołosowski 2010, s. 82].

Polskie prawo bilansowe nie definiuje metod amortyzacji wnip, odwołując się w sprawach nieuregulowanych przepisami ustawy o rachunkowości do MSR/MSSF¹. Powszechnie w praktyce stosuje się liniową metodę amortyzacji. Popular-

¹ W sprawach nieuregulowanych przepisami ustawy, przyjmując zasady (politykę) rachunkowości, jednostki mogą stosować krajowe standardy rachunkowości wydane przez Komitet Standardów Rachunkowości. W przypadku braku odpowiedniego standardu krajowego, jednostki, inne niż wymienione w art. 2 ust. 3, mogą stosować MSR [Ustawa z dnia 29 września 1994..., art. 10 ust. 3].

ność liniowej metody amortyzacji wnip wynika również z tego, że przepisy prawa podatkowego przewidują taką metodę amortyzacji. Nie przewiduje się zmiany metod amortyzacji wnip. Okres amortyzowania weryfikuje się okresowo, powodując odpowiednią korektę dokonywanych w następnych latach obrotowych odpisów amortyzacyjnych.

4. Wartość firmy jako szczególny rodzaj aktywów niematerialnych

Wartość firmy definiowana jest przez SR 14/2007 jako różnica między ceną nabycia całości lub części kompleksu majątkowego (zorganizowanej części jednostki) a sumą jego aktywów i zobowiązań wykazanych w bilansie na dzień nabycia. Wyróżnia się dodatnią i ujemną wartość firmy. Wartość firmy podlega amortyzacji metodą liniową przez okres 20 lat (nie dłużej niż okres funkcjonowania jednostki). Ujemną wartość firmy odnosi się do wyniku finansowego w pełnej wartości jako pozostałe przychody.

W polskim prawie bilansowym wartość firmy „stanowi różnicę między ceną nabycia określonej jednostki lub zorganizowanej jej części a niższą od niej wartością godziwą przejętych aktywów netto. Jeżeli cena nabycia jednostki lub zorganizowanej jej części jest niższa od wartości godziwej przejętych aktywów netto, to różnica stanowi ujemną wartość firmy” [Ustawa z dnia 29 września 1994..., art. 33 ust. 4]. Istotne jest, że uwzględnia się wartość godziwą aktywów netto, podczas gdy rozwiązania rosyjskie mówią o wartości księgowej.

Amortyzacja wartości firmy dokonywana jest przez 5 lat, a okres ten w uzasadnionych przypadkach jest wydłużany do 20 lat. Odpis ujemnej wartości firmy w Polsce realizowany jest międzyokresowo przez okres będący średnią ważoną okresu ekonomicznej użyteczności nabytych i podlegających amortyzacji aktywów. Jedynie ujemna wartość firmy w wysokości przekraczającej wartość godziwą aktywów trwałych, z wyłączeniem długoterminowych aktywów finansowych notowanych na regulowanych rynkach, zaliczana jest do przychodów na dzień połączenia.

Rozwiązania zarówno polskie jak i rosyjskie w istotny sposób odbiegają od rozwiązań MSSF 3 „Połączenia jednostek gospodarczych”, od definicji poczynając, a na rozliczaniu różnicy z przejęcia kończąc.

5. Koszty prac badawczych i rozwojowych

W osobnym standardzie uregulowano zasady rachunkowości prac badawczych i rozwojowych – Standard Rachunkowości 17/02 „Rachunkowość kosztów prac naukowo-badawczych, doświadczalno-konstrukcyjnych i technologicznych” [Положение по бухгалтерскому... 2002]. W rachunkowości podmiotów gospodarczych w Rosji ujmują się koszty związane z tymi pracami analitycznie, w przekroju robót, umów, zamówień. Koszty związane z pracami powinny być wiarygodne, prawidłowo udo-

kumentowane, a rezultaty tych prac powinny przynosić jednostce w przyszłości korzyści ekonomiczne. Wykorzystanie rezultatów prac powinno mieć wymierny charakter. Brak spełnienia choćby jednego z tych warunków powoduje odniesienie kosztów prac do pozostałych kosztów okresu. Raz odpisane koszty nie mogą być uznane za aktywa niematerialne. Standard określa zakres kosztów realizacji prac naukowo-badawczych, doświadczalno-konstrukcyjnych i technologicznych.

Odpis kosztów powyższych prac może być dokonywany metodą liniową lub naturalną, zgodnie z wyborem jednostki, w okresie nie dłuższym niż 5 lat. W roku obrotowym odpisu kosztów prac dokonuje się równomiernie w wysokości 1/12 rocznej sumy odpisu, niezależnie od przyjętej metody rozliczeń. Metoda rozliczenia prac nie ulega zmianie. Jeśli dalsze odpisywanie kosztów prac jest niezasadne (np. z powodu skrócenia okresu wykorzystania rezultatów prac, utraty przydatności), odpisuje się je w danym okresie jako pozostałe koszty.

Polskie przepisy prawa postrzegają koszty zakończonych prac rozwojowych jako jedyną pozycję wartości niematerialnych i prawnych wytwarzaną we własnym zakresie przez podmiot gospodarczy. Koszty zakończonych prac rozwojowych prowadzonych przez jednostkę na własne potrzeby, poniesione przed podjęciem produkcji lub zastosowaniem technologii, zalicza się do wartości niematerialnych i prawnych wtedy, gdy spełnione są 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.

Okres odpisywania kosztów prac rozwojowych zgodnie z polskimi przepisami nie powinien przekraczać 5 lat. Nie precyzuje się elementów składowych tych kosztów. Ustawa o rachunkowości nie zawiera kryteriów rozróżnienia cech oraz zakresu prac badawczych i rozwojowych.

6. Aktywa niematerialne w sprawozdaniu finansowym

Sprawozdawczość podmiotów gospodarczych w Rosji scharakteryzowana jest w Standardzie Rachunkowości 4/99 „Sprawozdawczość finansowa organizacji” [Положение по бухгалтерскому... 1999]. Standard ten określa elementy, treść oraz podstawy metodologiczne sporządzania sprawozdań finansowych osób prawnych. Aktywa niematerialne odzwierciedlone są w sprawozdawczości przede wszystkim w bilansie i rachunku zysków i strat. W aktywach trwałych bilansu wykazuje się aktywa niematerialne następująco:

a) prawa własności intelektualnej,

b) patenty, licencje, znaki towarowe, znaki usług, inne analogiczne prawa i aktywa,

c) wartość firmy.

W uzasadnionych przypadkach można szczegółowo wykazać w bilansie koszty prac naukowo-badawczych, doświadczalno-konstrukcyjnych i technologicznych.

W sprawozdaniu finansowym – w informacjach dodatkowych – wykazuje się istotne zasady związane z polityką rachunkowości w obszarze aktywów niematerialnych:

d) sposoby wyceny aktywów niematerialnych przejętych w wyniku zapłaty w formie niepieniężnej,

e) okresy wykorzystania aktywów niematerialnych,

f) metody amortyzacji,

g) zmiany metody i okresów użytkowania aktywów niematerialnych.

Szczegółowo, według grup, opisuje się również:

a) wartość początkową, amortyzację aktywów niematerialnych oraz ich zmiany,

b) zmiany stanu aktywów niematerialnych,

c) czynniki decydujące o braku możliwości wiarygodnego ustalania ich okresu użytkowania,

d) aktywa niematerialne o nieokreślonym okresie użytkowania,

e) kwoty przeszacowania aktywów niematerialnych,

f) wartość aktywów niematerialnych całkowicie umorzonych a wykorzystywanych w działalności podmiotu,

g) wartość aktywów niematerialnych wykonanych przez sam podmiot.

W sprawozdawczości należy wykazać informacje o kwocie kosztów prac poniesionych w danym okresie jako kosztach aktywowanych lub uznanych za pozostałe koszty, kosztach niezakończonych prac, okresie oraz metodzie rozliczenia.

W rachunku zysków i strat koszty związane z aktywami niematerialnymi wykazywane są albo jako koszty działalności (amortyzacja) albo jako pozostałe koszty, pozostałe przychody.

Polska sprawozdawczość zawiera podobne uregulowania, odmienności wynikają przede wszystkim ze zróżnicowania zasad rachunkowości tej grupy aktywów trwałych. W rachunku zysków i strat wykazuje się wynik ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych będących efektem sprzedaży, darowizny czy likwidacji wnip.

7. Zakończenie

Współpraca międzynarodowa i procesy globalizacji powodują konieczność ujednoczenia, a może konwergencji przepisów prawa, w tym przepisów prawa bilansowego. Przykładem takich działań jest proces tworzenia i doskonalenia Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej. Twórcy przepisów prawa bilansowego w poszczególnych krajach mogą korzystać z uregulowań międzynarodowych w procesach zmian krajowych zasad rachunkowości. Polskie przepisy o ra-

chunkowości, po wielu nowelizacjach, istotnie zbliżyły się do rozwiązań międzynarodowych. Jest jednak jeszcze w tym zakresie wiele do zrobienia (zmiany, uproszczenia), m.in. w odniesieniu do zasad rachunkowości dotyczących wartości niematerialnych i prawnych.

Przepisy prawa bilansowego w Rosji od wielu lat są doskonalone i ukierunkowywane na rozwiązania MSSF/MSR. Daje się jednak zauważyć wpływ specyficznych rozwiązań krajowych. Wiele zasad ujmowania i wyceny aktywów niematerialnych jest zgodnych z MSSF/MSR, niektóre wymagają zmiany (np. amortyzacja).

Harmonizacja rachunkowości w jak największym zakresie w znaczący sposób ułatwia współpracę gospodarczą, leży więc w interesie wszystkich współpracujących na arenie międzynarodowej krajów.

Literatura

Siewierska J., Kołosowski M., *Sprawozdanie finansowe według MSSF/MSR i ustawy o rachunkowości – wycena, prezentacja, ujawnianie*, ODDK, Gdańsk 2010.

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU 2009 nr 152, poz. 1223 ze zm.

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержден приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н, с изменениями.

Положение по бухгалтерскому учету „Бухгалтерская отчетность организации”, ПБУ 4/1999.

Положение по бухгалтерскому учету „Учет нематериальных активов”, ПБУ 14/2007.

Положение по бухгалтерскому учету „Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы”, ПБУ 17/2002.

Юркова Т.И., Юрков С.В., *Экономика предприятия*, www.aup.ru/books/m88/3_4.htm (10.06.2011).

INTANGIBLE ASSETS IN POLISH AND RUSSIAN ACCOUNTING

Summary: The economic changes in Russia caused improvement in Russian accounting rules and oriented them towards IAS. The consequences of those changes are regulations concerning intangible assets in accounting books. This paper compares the rules of accounting of intangible assets in accounting books in Poland and in Russia.