

<http://dx.doi.org/10.18778/8088-795-4.03>

Sylwia Doroba, Milena Sikorska*

Rozbieżności w regulacjach krajowych i międzynarodowych rachunkowości na przykładzie ujęcia i klasyfikacji wartości niematerialnych i prawnych

Wprowadzenie

Ostatnie dziesięciolecie to nieustanny, intensywny okres rozwoju przedsiębiorstw na całym świecie. Jest on możliwy nie tylko ze względu na rosnące zapotrzebowanie społeczeństwa na dobra i usługi, lecz także na powstające w odpowiedzi na nie m.in. rozwiązania techniczne i technologiczne. Podmioty gospodarcze wykorzystując generowane nadwyżki finansowe lub korzystając z coraz szerszego wachlarza dostępnych źródeł finansowania zewnętrznego dążą do unowocześniania i zwiększania innowacyjności prowadzonej działalności. Przedmiotem inwestycji stają się, między innymi, coraz bardziej udoskonalane wersje maszyn, dzięki którym efektywniej zużywane są zasoby produkcyjne, a także zaawansowane oprogramowanie, które umożliwia przetwarzanie coraz większej ilości danych przy jednoczesnym zachowaniu odpowiedniego poziomu bezpieczeństwa. Dostępność najnowszych rozwiązań dla wszystkich jednostek, które dysponują odpowiednią wysokością środków na ich sfinansowanie, powoduje jednak, że konkurowanie na rynku jest coraz trudniejsze. Podmioty, aby osiągnąć sukces muszą w inny sposób wyróżnić się spośród pozostałych firm. Ważną rolę w tej rywalizacji odgrywają nie tylko nowoczesne aktywa materialne, lecz w dużej mierze zasoby niematerialne, takie jak: marka, listy dostawców oraz odbiorców czy wytworzone przez jednostkę na przestrzeni lat strzeżone receptury. Zasoby te posiadają nie tylko duże korporacje, korzystające z szeregu patentów czy mające rozpoznawal-

* Studentki ze Studenckiego Koła Naukowego Rachunkowości SIGMA z Łodzi, Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości, ul. Jana Matejki 22/26, 90-237 Łódź.

ne na całym świecie logotypy, lecz także małe rodzinne przedsiębiorstwa posiadające przekazywane z pokolenia na pokolenie *know-how*.

Sam fakt posiadania aktywów niematerialnych nie rodzi jednak obowiązku prezentowania ich w sprawozdaniach finansowych. W dużej mierze to rozmiary prowadzonej działalności determinują zarówno konieczność sporządzania określonych rodzajów sprawozdań, jak i stopień zawieranych w nich ujawnień. W momencie pojawienia się takiego obowiązku, jednostki mogą zdecydować, według jakich regulacji – krajowych czy międzynarodowych – będą tworzyć sprawozdania finansowe (o ile nie są one zobligowane do stosowania jednych z nich na podstawie odrębnych przepisów). Wybór ten determinuje z kolei sposób klasyfikowania, ujawniania oraz wyceny poszczególnych zasobów przedsiębiorstwa, a co za tym idzie, powstawania rozbieżności w prezentowaniu takich samych składników majątku według różnych regulacji.

Odmienne sposoby ujmowania i wyceny na gruncie regulacji krajowych oraz międzynarodowych można zauważyć między innymi w odniesieniu do posiadanych przez jednostkę wartości niematerialnych.

1. Potrzeba ujednoczenia rachunkowości w odpowiedzi na procesy globalizacji

Na przestrzeni ostatnich dziesięcioleci funkcjonowanie podmiotów w rzeczywistości gospodarczej znacznie się zmieniło. Wzrósł poziom formalizacji, ilość przepisów regulujących działanie przedsiębiorstw przybrała formę obszernych aktów prawnych, wprowadzono kontrolę nad rzetelnością i prawidłowością informacji przekazywanych do organów podatkowych oraz przedstawianych w sprawozdaniach finansowych. Jedną z przyczyn postępujących zmian był proces globalizacji, który w ostatnich trzech dekadach wyraźnie przyśpieszył. Za początek procesu globalizacji¹

¹ Pojęcie globalizacji jest różnorodnie definiowane przez licznych autorów. Według J. Mittelmana jest to „przestrzenna reorganizacja produkcji i penetracji przemysłów poprzez granice, powiązania rynków finansowych, dyfuzję technologii i upodabnianie się norm, standardów wytwarzania oraz stylów konsumpcji na całym świecie” (J. Mittelman, *Globalization: Critical Reflections*, Lynne Rienner, Boulder 1996, podają za: R. Stalmach, *Zarządzanie firmą w interesie akcjonariuszy*, Difin, Warszawa 2005, s. 17–18). Z kolei R. Boyer i D. Drache definiują globalizację jako „kwintesencję procesów budowania zależności i wzajemnych relacji gospodarek krajowych, charakteryzujących się intensyfikacją swobodnego przepływu dóbr, usług, kapitału, ludzi i myśli technicznej ponad granicami geograficz-

uważa się lata 70. XX wieku. Został on zainicjowany przyjęciem Układu Ogólnego w Sprawie Ceł i Handlu (*General Agreement on Tariffs and Trade* – GATT²) oraz upadkiem systemu walutowego z Bretton Woods oparte- go na stałych kursach wymiany walut³. Skutkiem umiędzynaradawiania gospodarek było nie tylko otwarcie rynków finansowych, możliwość łatwiejszego pozyskiwania nowych inwestorów, technologii, wykwalifiko- wanych pracowników czy wzrost aktywności gospodarczej podmiotów. Zwiększył się także krąg odbiorców zainteresowanych sposobem prowa- dzenia działalności przez przedsiębiorstwo oraz oczekujących klarownych i rzetelnych informacji na temat sytuacji finansowej jednostki. Interesariusze stali się ważnym ogniwem życia gospodarczego, mającym wpływ za- równo na rodzaj, jak i jakość publikowanych danych. Potwierdza to E. Walińska, według której to właśnie „potrzeby informacyjne użytkowni- ków kształtują nie tylko hierarchię sprawozdań finansowych, ale także ich strukturę i zakres”⁴. W związku z tym potrzeby informacyjne interesariuszy zaczęły determinować zarówno sposób, jak i zasady tworzenia sprawozdań finansowych, w taki sposób, aby były one użyteczne dla szerokiego grona odbiorców.

W tym celu podejmowane są od wielu lat działania w zakresie standa- ryzacji (ujednoczania reguł) i harmonizacji (redukowania różnic) rachun- kowości⁵. Proces harmonizacji zapoczątkowano w 1973 roku poprzez po- wołanie prywatnej, niezależnej organizacji - Komitetu Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (*International Accounting Standards Commit- tee* – IASC), której zadaniem było opracowywanie i publikowanie Między-

nymi i administracyjnymi” (R. Boyer, D. Drache, *States Against Markets. The Limits of Globalization*, Routledge, London 1996, s. 62).

² GATT został podpisany w Genewie w 1947 roku przez 23 kraje. Celem działalności było stosowanie wzajemności korzyści i ustępstw, zmniejszanie, poprzez negocjacje wielostronne, wysokich taryf celnych oraz eliminowanie istniejących ograniczeń ilościowych. W roku 1964 układ podpisały 62 kraje, dzięki czemu możliwe było wynegocjowanie koncesji o łącznej wartości 40 mld dolarów (Por.: https://www.wto.org/English/thewto_e/whatis_e/tif_e/fact4_e.htm [dostęp: 11.02.2017 r.]).

³ E. Śnieżek, *Sprawozdawczość przepływów pieniężnych – krytyczna ocena i propozycja modelu*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2008, s. 25.

⁴ E. Walińska, *Bilans jako fundament sprawozdawczości finansowej w kontekście zmian współczesnej rachunkowości*, Wolters Kluwer, Warszawa 2009, s. 18.

⁵ I. Olchowicz, *Sprawozdawczość finansowa według standardów krajowych i międzynarodowych*, [w:] I. Olchowicz, A. Tłaczała (red.), *Vademecum rachunkowości. Sprawozdawczość finansowa według krajowych i międzynarodowych standardów*, Difin, Warszawa 2015, s. 13.

narodowych Standardów Rachunkowości i promowanie stosowania i przestrzegania ich na całym świecie. Jedną z idei przyświecających twórcom tych standardów, było ujednoczenie wytycznych umożliwiających porównywalność raportów nie tylko pomiędzy podmiotami z tych samych krajów, lecz także jednostkami z różnych stron świata. Obecnie jednak nie udało się wypracować jednego wzorca standardu, do którego stosowania byłyby zobligowane wszystkie jednostki gospodarcze na całym świecie. Porównując sprawozdania finansowe poszczególnych jednostek można więc zauważyć rozbieżności pomiędzy stosowanymi przez podmioty zasadami ujmowania tych samych operacji w sprawozdaniach finansowych. Różnice te dotyczą zarówno zasad klasyfikowania i wyceny składników bilansu, jak i pozycji przychodów i kosztów w rachunku zysków i strat.

2. Ujęcie i wycena wartości niematerialnych i prawnych jako przykład rozbieżności pomiędzy krajowymi i międzynarodowymi standardami rachunkowości

Obecnie konkurowanie na rynku staje się coraz trudniejsze, dlatego też przedsiębiorstwa starając się budować przewagę rynkową, poszukują rozwiązań, dzięki którym poziom ich innowacyjności wzrośnie i umożliwi wypracowanie przewagi nad innymi rywalizującymi podmiotami z branży. Jednym ze sposobów na osiągnięcie wspomnianego celu jest prowadzenie prac badawczych i rozwojowych oraz wykorzystanie ich efektów. „Z dotychczasowych badań wynika, że nie są to pojedyncze, incydentalne zjawiska, lecz ciągi następujących po sobie operacji o charakterze badawczym, twórczym, gospodarczym czy nawet społecznym, prowadzące do wprowadzenia na rynek bardziej korzystnego produktu/rozwiązania i jego dyfuzji (z punktu widzenia szeroko pojętej użyteczności)”⁶. Wraz ze zmianami w przedsiębiorstwach ewoluują także standardy rachunkowości. Wprowadzane w nich nowe zapisy, jak i dokonywane zmiany w istniejących już przepisach muszą nadążać za zmieniającymi się warunkami gospodarczymi i prężnie rozwijającym się sektorem przedsiębiorstw. Przykładem takich regulacji są między innymi zapisy dotyczące ujęcia, klasyfikacji

⁶ M. Szajt, *Działalność badawczo-rozwojowa w kształtowaniu aktywności innowacyjnej w Unii Europejskiej*, Seria Monografie nr 196, Wydawnictwo Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa 2010, s. 5.

i wyceny wartości niematerialnych i prawnych, które jeszcze pół wieku temu nie stanowiły przedmiotu regulacji.

Obecnie kwestie wartości niematerialnych i prawnych uregulowane są zarówno w przepisach krajowych (Ustawa o rachunkowości), jak i w standardach międzynarodowych (MSR 38 „Aktywa niematerialne” – *Intangible Assets*). Regulacje te nie są jednak ze sobą zbieżne, co skutkuje różnym ujęciem tych samych składników majątku, w zależności od zastosowanego standardu sprawozdawczości.

Pierwszą zauważalną różnicę można dostrzec już w definicji przedmiotowej. Zgodnie z MSR 38 aktywa niematerialne są to „możliwe do zidentyfikowania, niepieniężne składniki aktywów, niemające postaci fizycznej”. Kryterium identyfikowalności jest spełnione, jeżeli składnik wartości niematerialnych i prawnych można wydzielić z jednostki, zbyć, oddać do użytkowania lub, jeśli wynika on z umów, bez względu na to, czy istnieje możliwość jego zbycia czy wyodrębnienia⁷. Ponadto składnik wartości niematerialnych powinien posiadać cechy właściwe dla aktywów, tj.:

- ✓ pozostawać pod kontrolą jednostki,
- ✓ przynosić w przyszłości korzyści ekonomiczne zgodnie z przewidywaniami jednostki,
- ✓ posiadać wartość, którą można określić w sposób wiarygodny.

Z kolei Ustawa o rachunkowości (UoR) zawiera znacznie węższą definicję, którą obejmuje „nabyte przez jednostkę, zaliczane do aktywów trwałych, prawa majątkowe nadające się do gospodarczego wykorzystania, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, przeznaczone do użytkowania na potrzeby jednostki”. Zgodnie z Ustawą o rachunkowości jednostki gospodarcze mogą więc zakwalifikować jako wartości niematerialne jedynie te składniki, które zostały nabyte przez jednostkę. MSR 38 dopuszcza natomiast ewidencję także tych składników, które zostały wytworzone przez jednostkę we własnym zakresie. Kolejna różnica wynikająca z przytoczonych definicji dotyczy okresu ekonomicznej użyteczności omawianych składników majątku. Zgodnie z zapisami w Ustawie o rachunkowości musi być on dłuższy niż rok, natomiast zgodnie z zapisami w MSR 38 okres użyteczności może być określony bądź nieokreślony⁸.

⁷ E. Walińska, *Międzynarodowe standardy rachunkowości. Ogólne zasady pomiaru i prezentacji bilansu i rachunku wyników*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2006, s. 161.

⁸ R. Seredyński, M. Krupa, A. Stawowy, S. Jałowicka-Madeja, *Międzynarodowe Standardy rachunkowości*, Poltext, Warszawa 2009, s. 59.

Kolejną zauważalną różnicą dotyczącą wartości niematerialnych na gruncie krajowych oraz międzynarodowych standardów rachunkowości jest sposób ich wyceny. Możliwości wyceny początkowej są konsekwencją zawartych w standardach definicji. Zgodnie z ustawą o rachunkowości aktywa niematerialne mogą zostać pozyskane w drodze nabycia, dlatego też ich początkowe ujęcie w księgach zgodne jest z ich ceną nabycia. Standardy międzynarodowe dopuszczają natomiast dodatkowe możliwości wyceny początkowej – w koszcie wytworzenia, a w sytuacji przyjęcia nieodpłatnego dozwolona jest także wycena w cenie sprzedaży lub wartość godziwej⁹ (która ze względu na sporadyczność występowania zostanie pominięta w dalszych rozważaniach).

Definicja ceny nabycia wartości niematerialnych i prawnych zawartych w obu regulacjach jest bardzo zbliżona. Jest nią cena zakupu uwzględniająca cła importowe oraz podatki niepodlegające odliczeniu, a także wszelkie nakłady bezpośrednio związane z przygotowaniem składnika aktywów do użytkowania zgodnie z jego planowanym przeznaczeniem (m.in. koszty testów sprawdzających jego prawidłowe działanie), pomniejszona o udzielone upusty oraz rabaty¹⁰. Jednak między definicjami zawartymi w omawianych standardach istnieje jedna istotna rozbieżność, mianowicie zgodnie z MSR 38 wartość aktywów niematerialnych do momentu doprowadzenia ich do stanu użyteczności zwiększają koszty finansowania zewnętrznego (m.in. obciążenia finansowe z tytułu leasingu finansowego, odsetki od udzielonych kredytów na zakup tych składników i wynikające z nich różnice kursowe, w przypadku zaciągnięcia zobowiązania w walucie obcej), co z kolei jest niedopuszczone przez Ustawę o rachunkowości.

Dozwolona przez MSR metoda wyceny w koszcie wytworzenia, obejmuje zgodnie z definicją zawartą w standardzie nakłady, które mogą być bezpośrednio przyporządkowane czynnościom tworzenia, produkcji i przystosowania składnika aktywów do użytkowania w sposób zamierzony przez jednostkę¹¹, np. zużyte materiały oraz zasoby ludzkie wykorzystywane w procesie ich tworzenia, z wyjątkiem kosztów szkoleń pracowników,

⁹ M. Formena-Pilarska, E. Radawiecka, *Rachunkowość na tle rozwiązań międzynarodowych*, Difin, Warszawa 2007, s. 167.

¹⁰ J. Siewierska, M. Kołosowski, A. Ławniczak, *Sprawozdanie finansowe według MSSF/MSR i ustawy o rachunkowości. Wycena – prezentacja – ujawnianie*, ODDK, Gdańsk 2016, s. 91.

¹¹ *Ibidem*, s. 93.

przygotowujących do obsługi wytwarzanego składnika aktywów czy też kosztów ogólnozakładowych, których nie można bezpośrednio przyporządkować do danego składnika. MSR 38 zawiera jednak istotne ograniczenie. Do aktywów niematerialnych nie można zaliczyć wytworzonych we własnym zakresie znaków firmy, tytułów czasopism, tytułów wydawniczych, wykazów odbiorców i pozycji o podobnym charakterze z uwagi na trudność oddzielenia tych nakładów od kosztów rozwoju firmy jako całości¹². Zapis ten w przypadkach wielu przedsiębiorstw zaniża wartość posiadanych przez nie aktywów. Obecnie marka, znaki towarowe czy też listy odbiorców wytworzone we własnym zakresie stanowią cenne aktywa jednostek. To dzięki nim przedsiębiorstwo ma zaufane grono solidnych odbiorców, jest rozpoznawalne, a klienci są zazwyczaj lojalni wobec konkretnej marki. Dlatego też brak możliwości ujmowania wspomnianych składników w bilansie przedsiębiorstwa prowadzi do zaniżania przedstawianej w sprawozdaniu sumy bilansowej, będącej obrazem wartości przedsiębiorstwa na dzień sporządzania raportu.

Kolejna różnica dotyczy wyceny aktywów niematerialnych na dzień bilansowy. Tutaj także zauważalne są konsekwencje wynikające z odmiennej definicji przedmiotowej składników niematerialnych. Zgodnie z ustawą o rachunkowości mogą być one wycenione w cenie nabycia pomniejszonej o umorzenie oraz łączną kwotę odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości. MSR 38 dopuszcza dodatkowo wycenę w koszcie wytworzenia lub wartości godziwej z uwzględnieniem wspomnianych wcześniej odpisów. Mimo że model przeszacowania (wyceny w wartości godziwej) występuje niezwykle rzadko, ze względu na brak istnienia aktywnego rynku dla takich składników, jak np. marki firmowe, tytuły czasopism, znaki towarowe, to przypadki takie mają miejsce (np. zbywalne licencje na prowadzenie taksówek, licencje połowowe lub kontyngenty produkcyjne¹³). Wspomnianym wcześniej ważnym elementem stanowiącym składową prawidłowej wyceny aktywów niematerialnych na dzień bilansowy jest ustalenie okresu użytkowania. Podstawą wyliczeń zarówno zgodnie z regulacjami krajowymi, jak i międzynarodowymi jest wartość początkowa składnika pomniejszona o szacowaną wartość końcową (pod warunkiem, że została

¹² Ernst&Young, *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej w interpretacjach i przykładach. Tom 3, Aktywa trwałe, Utrata wartości, Leasing*, Lexis-Nexis, Warszawa 2003, s. 85.

¹³ J. Siewierska, M. Kołosowski, A. Ławniczak, *Sprawozdanie finansowe...*, s. 96.

ona określona i jest istotna). Różnica ta stanowi podstawę do określenia wysokości systematycznych odpisów amortyzacyjnych przez ustalony okres ekonomicznej użyteczności. Rozbieżności pojawiają się natomiast w określeniu terminu rozpoczęcia amortyzacji oraz jej trwania. Zgodnie z Ustawą o rachunkowości amortyzację wartości niematerialnych i prawnych można rozpocząć nie wcześniej niż po przyjęciu ich do użytkowania, dzięki czemu jednostki gospodarcze mają możliwość zrównania momentu rozpoczęcia amortyzacji bilansowej oraz amortyzacji podatkowej (zgodnie z przepisami rozpoczyna się ona od miesiąca następującego po miesiącu przyjęcia do użytkowania). Stosując standardy międzynarodowe jednostki nie mają takiej możliwości, ze względu na zapis nakazujący uznanie za moment rozpoczęcia amortyzacji stwierdzenie gotowości do użytkowania posiadanych wartości niematerialnych. MSR 38 w odróżnieniu od Ustawy o rachunkowości dopuszcza przyjęcie, oprócz określonego, także nieokreślony czas użytkowania aktywów niematerialnych. Jest to możliwe jeśli z analizy wszystkich istotnych czynników wynika, że nie istnieje żadne dające się przewidzieć ograniczenie czasu, w którym można spodziewać się, że składnik aktywów generował będzie w jednostce przepływy pieniężne netto¹⁴. Aktywa te nie są wówczas amortyzowane, ale ich wartość podlega aktualizacji. W tym celu jednostka gospodarcza powinna dokonywać testów na utratę wartości na każdy dzień bilansowy oraz w przypadku wystąpienia przesłanek, mogących być podstawą do dokonania odpisu z tytułu utraty wartości.

Podmioty gospodarcze kładą coraz większy nacisk na innowacyjność, czego skutkiem jest prowadzenie coraz liczniejszych projektów badawczych oraz prac rozwojowych. Ich ujęcie w księgach rachunkowych budzi jednak wiele wątpliwości, z uwagi na trudną do ustalenia granicę pomiędzy działaniami mieszczącymi się jeszcze w działalności badawczej, a czynnościami, które można zakwalifikować do kategorii prac rozwojowych. Klasyfikacja ta ma ogromne znaczenie ze względu na odmienną ich prezentację w sprawozdaniach finansowych. Należy zatem umieć prawidłowo odróżnić te dwa etapy – poszukiwania i wdrażania nowych rozwiązań. Ustawa o rachunkowości definiuje koszty prac rozwojowych jako nakłady poniesione przez jednostkę na własne potrzeby, powstałe przed podjęciem produkcji lub zastosowaniem technologii. Podlegają one aktywowaniu, jeśli

¹⁴ Międzynarodowy Standard Rachunkowości MSR 38 Wartości niematerialne.

m.in. produkt lub technologia są ściśle określone, można wiarygodnie ustalić wysokość poniesionych na nie kosztów, stwierdzona została techniczna przydatność produktu lub technologii i według przewidywań koszty prac rozwojowych zostaną pokryte przychodami osiągniętymi z ich wykorzystania. W Ustawie o rachunkowości nie znajdziemy z kolei wyczerpujących informacji na temat prac badawczych, dlatego też w praktyce zaleca się, aby w procesie ich identyfikacji odnieść się do standardów międzynarodowych. Zgodnie z definicją w nich zawartą są to nowatorskie i zaplanowane poszukiwania rozwiązań podjęte z zamiarem zdobycia i przyswojenia nowej wiedzy naukowej i technicznej (np. poszukiwanie alternatywnych materiałów, procesów, produktów lub usług). Prace rozwojowe są więc praktycznym zastosowaniem odkryć badawczych, które ma miejsce przed rozpoczęciem produkcji lub zastosowaniem technologii. W przeciwieństwie do prac rozwojowych, koszty prac badawczych odnoszone są bezpośrednio na wynik okresu, a więc niemożliwe jest aktywowanie ich w bilansie oraz późniejsze systematyczne rozliczanie w koszty przyszłych okresów. Istotny jest zatem moment, zgodnie z którym poniesione koszty można ulokować w aktywach bilansu. Zgodnie z przepisami Ustawy o rachunkowości jest to możliwe dopiero w momencie zakończenia prac rozwojowych, a nie jak w przypadku MSR posiadania dowodu na dostępność środków mających służyć ich ukończeniu. W świetle Ustawy o rachunkowości koszty niezakończonych prac ujmowane są w pozycji czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów i w zależności od tego, czy spełnią kryteria kwalifikacji, odnoszone są w koszty okresu bądź zostają aktywowane w bilansie. Porównanie regulacji dotyczących wartości niematerialnych i prawnych w MSR 38 i ustawie o rachunkowości przedstawiono w Tabeli 1.

Tabela 1. Porównanie regulacji dotyczących wartości niematerialnych i prawnych w MSR 38 i ustawie o rachunkowości

Obszar	MSR 38	Ustawa o rachunkowości
Definicja	<p>Zgodnie ze standardem wartości niematerialne definiuje się jako nieposiadające postaci fizycznej niepieniężne składniki aktywów, możliwe do zidentyfikowania.</p> <p>Aby jednostka mogła zaliczyć dany składnik do wartości niematerialnych, muszą zostać spełnione następujące kryteria:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ możliwość identyfikacji danego składnika, ✓ konieczne jest aby pozostawał pod kontrolą jednostki, ✓ powinien w przyszłości przynieść korzyści ekonomiczne dla jednostki. 	<p>Art. 3 ust.1 pkt 14 Ustawy o rachunkowości definiuje wartości niematerialne i prawne jako nabyte przez jednostkę, zaliczane do aktywów trwałych prawa majątkowe, nadające się do gospodarczego wykorzystania, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, przeznaczone na potrzeby jednostki.</p> <p>W szczególności:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ autorskie prawa majątkowe, prawa pokrewne, licencje, koncesje, ✓ prawa do wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów użytkowych oraz zdobniczych, ✓ <i>know-how</i>.
Wycena wartości niematerialnych i prawnych	<p>MSR dopuszcza wycenę wartości niematerialnych w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia (wyjątek stanowią m.in. wytworzone we własnym zakresie znaki firmy, tytuły czasopism,</p> <p>wykazy odbiorców i pozycje o podobnym charakterze – nie są one aktywowane w bilansie).</p> <p>MSR pozwala na wycenę wartości niematerialnych i prawnych zgodnie z ich wartością godziwą.</p> <p>Wartości niematerialne i prawne nie wymagają okresowych weryfikacji:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ okresu użytkowania, ✓ metody amortyzacji, ✓ wartości końcowej. 	<p>Ustawa o rachunkowości nie dopuszcza wyceny wartości niematerialnych i prawnych w koszcie wytworzenia, ponieważ zgodnie z definicją, do tej pozycji bilansu zaliczyć można jedynie nabyte (a nie wytworzone) prawa majątkowe.</p> <p>Brak możliwości wyceny wartości niematerialnych i prawnych według wartości godziwej.</p> <p>Ustawa o rachunkowości wymaga okresowych weryfikacji:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ okresu użytkowania, ✓ metody amortyzacji, ✓ wartości końcowej.

Obszar	MSR 38	Ustawa o rachunkowości
Amortyzacja	<p>Amortyzacji nie podlegają wartości niematerialne i prawne, dla których nie można określić okresu ich użytkowania. W takim przypadku muszą być poddawane corocznemu testowi utraty wartości. Jeśli kwota możliwa do uzyskania jest niższa od wartości bilansowej, wówczas wykazuje się odpis z tytułu utraty wartości, przy czym jednostka musi wziąć pod uwagę to, czy dany składnik wartości niematerialnych i prawnych nadal ma nieokreślony okres użytkowania.</p> <p>Według MSR odpisy amortyzacyjne kosztów prac rozwojowych są dokonywane zgodnie z okresem użytkowania.</p>	<p>Zgodnie z ustawą o rachunkowości wszystkie kategorie wartości niematerialnych i prawnych obowiązkowo podlegają amortyzacji.</p> <p>Ustawa w przeciwieństwie do MSR nie uznaje nieokreślonego czasu użytkowania wartości niematerialnych i prawnych.</p> <p>W przypadku kosztów prac rozwojowych okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych nie może być dłuższy niż 5 lat.</p>
Klasyfikacja kosztów prac rozwojowych	<p>MSR wymagają podziału działań na części:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ badawcze, ✓ rozwojowe. <p>Koszty poniesione na etapie prac rozwojowych przy spełnieniu określonych warunków mogą podlegać kapitalizacji.</p>	<p>Ustawa o rachunkowości nie wymaga wydzielenia etapów prac badawczych i rozwojowych.</p> <p>Aktywowaniu w bilansie podlegają koszty jedynie zakończonych prac rozwojowych.</p> <p>Zgodnie z ustawą o rachunkowości nie wlicza się kosztów finansowania zewnętrznego do czasu doprowadzenia wartości niematerialnych i prawnych do stanu użyteczności.</p>

Źródło: opracowanie własne.

Analizując przedstawione powyżej rozbieżności między krajowymi oraz międzynarodowymi standardami rachunkowości można stwierdzić, że wybór stosowanych regulacji determinuje sposób ujęcia posiadanych wartości niematerialnych w księgach rachunkowych oraz wpływa na prezentowany przez jednostkę wynik finansowy, a także na sumę bilansową. Po-

niżej przedstawiono przykłady zdarzeń gospodarczych, które w zależności od stosowanego przez jednostkę standardu rachunkowości – krajowego bądź międzynarodowego – odmiennie wpływają na sprawozdania finansowe podmiotów gospodarczych, a tym samym przedstawiają zróżnicowany obraz sytuacji finansowej dla zewnętrznych odbiorców raportów.

3. Wartości niematerialne i prawne według MSR 38 i Ustawy o rachunkowości – studium przypadku

Case 1 – wycena oraz ustalenie okresu użytkowania wartości niematerialnych i prawnych

Firma SpeedTax sp. z o.o. z siedzibą w Warszawie to działająca na polskim rynku od ponad 20 lat firma świadcząca usługi przewozu osób, w tym: usługi taksówkarskie, transport krajowy i międzynarodowy wykonywany na zlecenie, jak i codzienny transport osób w obrębie jednego miasta takimi środkami transportu, jak busy i autobusy. Niezmiennie od 15 lat SpeedTax zajmuje pozycję lidera w polskiej branży przewozu osób, choć w ostatnich latach zagraża jej konkurencyjna firma TaxPro. W związku z rosnącym zapotrzebowaniem, spółka sukcesywnie rozszerza zasięg swojej działalności (obecnie z usług firmy można skorzystać w 20 największych miastach w Polsce). W związku z dynamicznym rozwojem firmy, niezbędne było wyodrębnienie w jej strukturze komórek odpowiedzialnych za m.in. obsługę oraz rozwój systemów informatycznych do obsługi zleceń, jakość obsługi klienta, obsługę księgową czy przyjmowanie i dystrybucję zamówień.

W związku z rozwojem firmy, w dniu 01.01.200x roku spółka nabyła zbywalną licencję na prowadzenie taksówki na terenie Wrocławia za 100.000 zł. W związku z dynamicznie rosnącym zapotrzebowaniem na usługi taksówkarskie wśród mieszkańców tego miasta w roku 200x (w stosunku do roku 200x-1 wzrosło ono o 150%) i najnowszą analizą rynku, z której wynika, że trend wzrostowy w roku 200x+1 nadal się utrzyma, cena podobnej licencji na aktywnym rynku na dzień 31.01.200x kształtowała się na poziomie 250.000 zł. Zgodnie z umową licencyjną spółka będzie korzystać z licencji przez okres kolejnych 10 lat. Dodatkowo, na dzień 31.12.200x roku pracownicy działu obsługi i rozwoju systemów informa-

tycznych (po sześciu miesiącach) zakończyli z sukcesem prace nad programem do obsługi zamówień. Spółka zdecydowała się na wytworzenie programu we własnym zakresie, ze względu na zasięg terytorialny prowadzonej działalności oraz zamówień, które spółka obsługuje każdego dnia. Wartość poniesionych nakładów na wytworzenie programu wyniosła 580.000 zł. Jednostka zamierza korzystać z wytworzonego programu przez okres 5 lat.

Na podstawie zamieszczonych informacji należy określić, w jakiej kwocie jednostka powinna wykazać posiadaną licencję oraz wytworzony we własnym zakresie program do obsługi zamówień na dzień 01.01.200x oraz 31.01.200x zgodnie z:

- a. Ustawą o rachunkowości
- b. MSR 38.

Rozwiązanie:

Ujęcie wg MSR 38	Ujęcie wg ustawy o rachunkowości
Licencja na prowadzenie taksówki	
Ujęcie w księgach rachunkowych na dzień 01.01.200x roku	
MSR 38 dopuszcza wycenę początkową wartości niematerialnych w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia.	Ustawa o rachunkowości dopuszcza wycenę wartości niematerialnych i prawnych jedynie w cenie nabycia.
BILANS A. Aktywa trwałe I Wartości niematerialne i prawne 100.000 zł	BILANS A. Aktywa trwałe I Wartości niematerialne i prawne 100.000zł
Ujęcie w księgach rachunkowych na dzień 31.12.200x roku	
MSR 38 dopuszcza wycenę danego składnika wartości niematerialnych w przypadku w sytuacji, gdy istnieje aktywny rynek do wyceny tego składnika.	Ustawa o rachunkowości nie dopuszcza wyceny składnika wartości niematerialnych i prawnych w wartości godziwej. W opisanym przypadku zwiększenie wartości rynkowej posiadanej licencji na dzień 31.12.200x nie zmieni wartości, w jakiej była ona wykazana w bilansie na dzień początkowej wyceny.
BILANS A. Aktywa trwałe I Wartości niematerialne i prawne 250.000 zł	

<p>SPRAWOZDANIE Z CAŁKOWITYCH DOCHODÓW</p> <p>Koszty działalności podstawowej (amortyzacja) 10.000 zł Pozostałe przychody operacyjne 150.000 zł</p> <p>W informacji dodatkowej jednostka powinna wykazać informacje dotyczące zwiększenia wartości posiadanej licencji. Ponadto, jeśli jednostka stwierdzi wystąpienie przesłanek utraty wartości składnika – licencji, powinna przeprowadzić test na utratę wartości.</p>	<p>RACHUNEK ZYSKÓW I STRAT</p> <p>Koszty działalności podstawowej (amortyzacja) 10.000 zł</p> <p>Dodatkowo (zgodnie z KSR4), jeśli jednostka stwierdzi wystąpienie przesłanek, że składnik wartości niematerialnych i prawnych utracił zdolność do przyniesienia korzyści ekonomicznych, powinna przeprowadzić test na utratę wartości.</p>
<p>Wytworzony we własnym zakresie program do obsługi zamówień</p>	
<p>Ujęcie w księgach rachunkowych na dzień 31.12.200x roku</p>	
<p>MSR 38 dopuszcza aktywowanie nakładów poniesionych do dnia, w którym po raz pierwszy składnik wartości niematerialnych wytwarzanych we własnym zakresie spełni kryteria dotyczące ujmowania.</p> <p>BILANS A. Aktywa trwałe I Wartości niematerialne i prawne 580.000 zł</p>	<p>Ustawa o rachunkowości nie przewiduje aktywowania nakładów poniesionych na wytworzenie składnika wartości niematerialnych i prawnych we własnym zakresie. Koszty te odnoszone są na wynik finansowy.</p> <p>RACHUNEK ZYSKÓW I STRAT Pozostałe koszty operacyjne 580.000 zł</p>

Kwoty ujęte w sprawozdaniach finansowych z tytułu posiadanych wartości niematerialnych i prawnych, w zależności od wybranych regulacji, mają różny wpływ na sprawozdanie finansowe. Zgodnie z ewidencją wg MSR 38 wartość aktywów w ciągu roku 200x zwiększyłaby się o 830.000 zł i podlegałaby równomiernej amortyzacji w latach kolejnych. Do przychodów okresu jednostka zaliczyłaby natomiast 150.000 zł z tytułu wzrostu wartości posiadanej licencji oraz ujęłaby koszty wynikające z amortyzacji składnika w wysokości 10.000 zł. Prowadząc ewidencję zgodną z zapisami w ustawie o rachunkowości spółka SpeedTax powinna natomiast wykazać w aktywach bilansu wartości niematerialne i prawne o wartości 100.000 zł oraz koszty z tytułu amortyzacji w wysokości 10.000 zł, a także wartość poniesionych nakładów na wytworzenie programu, które nie podlegały aktywowaniu w wysokości 580.000 zł.

Case 2 – ujęcie kosztów prac badawczych i rozwojowych w sprawozdaniach finansowych

Spółka Medical Technology to uznana na całym świecie sieć klinik, zapewniających kompleksową, wykwalifikowaną opiekę medyczną oraz posiadająca własne laboratorium, dzięki któremu czas oczekiwania pacjentów Medical Technology na wyniki badań laboratoryjnych wynosi maksymalnie 24 godziny. Laboratorium składa się także z komórki prowadzącej prace badawczo-rozwojowe, która na dzień 01.06.200x roku zakończyła etap badań nad lekiem zwalczającym komórki rakowe i obecnie znajduje się na etapie prac rozwojowych, których celem jest opracowanie receptury leku. Spółka zdecydowała, że lek ten nie zostanie wprowadzony do sprzedaży na rynek komercyjny, lecz wykorzystywany na własne potrzeby – do badania pacjentów sieci Medical Technology. Spółka od początku roku poniosła wydatki na prace badawcze w wysokości 2.400.000 zł, natomiast od 01.06.200x roku wydatki poniesione na prace rozwojowe osiągnęły równowartość 5. 000.000 zł. Na dzień 31.12. 200x roku kierownik tematu badawczego dokonał analizy poniesionych nakładów i stwierdził, że

- a. został zakończony pierwszy etap prac rozwojowych – 3.000.000 zł (na który jednostka pozyskała finansowanie zewnętrzne – poniesione koszty finansowania przed zaklasyfikowaniem prac rozwojowych jako składnika aktywów wyniosły 50.000 zł)
- b. prace związane z drugim etapem prac rozwojowych (2.000.000 zł) nie zostały ukończone, ale ich przydatność jest niepodważalna. Na dzień 31.12.200x roku jednostka posiada wystarczające środki pieniężne na ukończenie ostatniej fazy prac rozwojowych, a składnik po zakończeniu prac (przewidywany na koniec przyszłego roku) będzie nadawał się do wytworzenia.

Spółka na dzień bilansowy w 200x roku przewiduje, że będzie czerpać korzyści ekonomiczne z tytułu opracowanego leku przez okres 8 lat.

Rozwiązanie:

Ujęcie wg MSR 38	Ujęcie wg Ustawy o rachunkowości
Nakłady na prace badawcze	
Ujęcie w księgach rachunkowych na dzień 31.12.200x roku	
<p>Ze względu na brak wystarczających informacji w polskim prawie bilansowym na temat kryteriów klasyfikacji kosztów prac badawczych oraz sposobu, w jaki należy je ujmować w sprawozdaniu finansowym, w praktyce zaleca się wykorzystywanie zapisów zawartych w MSR 38. Zgodnie z nimi nakłady poniesione na prace badawcze w całości odnoszone są w koszty okresu, w którym zostały poniesione.</p> <p>SPRAWOZDANIE Z CAŁKOWITYCH DOCHODÓW Pozostałe koszty operacyjne 240.000 zł</p>	
Nakłady na prace rozwojowe	
I etap prac rozwojowych – ujęcie w księgach rachunkowych na dzień 31.12.200x roku	
<p>Zapisy w analizowanych regulacjach rachunkowości są zgodne i pozwalają na ujęcie zakończonych prac rozwojowych w aktywach bilansu, jednak zgodnie z zapisami MSR 38 koszty finansowania zewnętrznego prac rozwojowych również aktywowane są w bilansie</p>	
<p>BILANS A. Aktywa trwałe I Wartości niematerialne i prawne 3.050.000 zł</p> <p>Okres amortyzacji: 8 lat (brak ograniczeń ujętych w standardzie).</p>	<p>BILANS A. Aktywa trwałe I Wartości niematerialne i prawne 3.000.000 zł</p> <p>RACHUNEK ZYSKÓW I STRAT Koszty finansowe 50.000 zł</p> <p>Okres amortyzacji: zgodnie z Ustawą o Rachunkowości koszty zakończonych prac rozwojowych podlegają maksymalnie 5-letniemu okresowi amortyzacji.</p>

II etap prac rozwojowych – ujęcie w księgach rachunkowych na dzień 31.12.200x roku	
<p>Ze względu na dostępność środków na ukończenie II etapu prac rozwojowych jednostka może uznać za składnik wartości niematerialnych koszty prac rozwojowych, które nie są jeszcze zakończone.</p>	<p>W świetle Ustawy o rachunkowości koszty niezakończonych prac rozwojowych gromadzone są jako czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów, a w momencie zakończenia prac aktywowane są jako wartości niematerialne i prawne lub ujmowane jako koszty okresu w zależności od tego, czy spełnią kryteria klasyfikacji do kosztów zakończonych prac rozwojowych.</p>
<p>BILANS</p> <p>A. Aktywa trwałe</p> <p>I Wartości niematerialne i prawne 2.000.000 zł</p>	<p>BILANS</p> <p>A. Aktywa obrotowe</p> <p>V Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe 2.000.000 zł</p> <p>RACHUNEK ZYSKÓW I STRAT</p> <p>Pozostałe koszty rodzajowe 2.000.000 zł</p>

Główną rozbieżność pomiędzy ujmowaniem nakładów na prace rozwojowe stanowi czas, w jakim jednostka może zakwalifikować je jako składnik aktywów i rozpocząć systematyczne dokonywanie odpisów amortyzacyjnych w koszty okresu poszczególnych okresów. Dotyczy to zarówno środków bezpośrednio ponoszonych na prace rozwojowe, jak i kosztów finansowania zewnętrznego, które zostały poniesione przez jednostkę przed zakwalifikowaniem prac rozwojowych jako elementu wartości niematerialnych i prawnych. Ustawa o rachunkowości wprowadza dodatkowo górną granicę okresu amortyzacji, a więc jednostki pozbawione są pełnej swobody w ustaleniu czasu, w jakim poniesione koszty zostaną rozliczone.

Zakończenie

Obserwując praktykę różnych krajów można zauważyć różnorodność zwyczajów, zachowań, obrzędów kulturowych czy też odmienne cechy społeczne, charakterystyczne dla poszczególnych narodów. Jednak mimo istniejących, wyraźnie zaznaczonych granic politycznych oraz indywidualności kulturowej państw, granice pomiędzy rynkami na całym świecie za-

cierają się. Jest to efekt ciągłych procesów globalizacyjnych oraz umiędzynaradawiania gospodarek, spowodowanego rozwojem techniki, dynamiką produkcji oraz nowymi możliwościami zbytu, a co za tym idzie, ścisłą współpracą pomiędzy przedsiębiorcami z różnych stron świata.

Wraz z wzajemnym przenikaniem gospodarek ważna stała się nie tylko liczba prezentowanych przez jednostki ujawnień, lecz także ich jakość i porównywalność. Rozszerzenie grona interesariuszy – odbiorców informacji finansowych i niefinansowych – ujawniła potrzebę wypracowania jednego, spójnego standardu, który stosowano by przez podmioty gospodarcze na całym świecie. Obecnie jednak pełna standaryzacja rachunkowości stanowi wyzwanie XXI wieku, a jednostki gospodarcze mogą wybrać (jeśli nie jest to ograniczone przepisami prawa), zgodnie z jakimi regulacjami (krajowymi czy międzynarodowymi) będą prowadzić księgi rachunkowe. Wybór ten determinuje sposób ujęcia poszczególnych zdarzeń gospodarczych oraz ich wpływ na elementy sprawozdań finansowych, będących podstawowym źródłem informacji o sytuacji majątkowej przedsiębiorstwa oraz efektach finansowych podejmowanych przez nich działań.

Przykładem rozbieżności między sposobem a momentem ujęcia tych samych operacji gospodarczych w księgach rachunkowych zgodnie z odmiennymi standardami jest ewidencja składników wartości niematerialnych i prawnych. W zależności od wyboru regulacji wpływ poszczególnych zdarzeń na prezentowane przez jednostkę wyniki finansowe mogą się znacząco różnić. Dokonywana przez jednostkę ewidencja, choć zgodna z obowiązującymi przepisami, może stać się podstawą do podjęcia błędnych decyzji ekonomicznych przez szerokie grono interesariuszy oraz zaburzać faktyczny obraz sytuacji majątkowej jednostki dla mniej świadomych użytkowników sprawozdań finansowych. Co istotne, ze względu na możliwość wyboru odmiennych regulacji przez jednostki gospodarcze, porównanie ich sprawozdań finansowych jest trudne bądź wręcz nie-możliwe.

Zdarzenia gospodarcze, choć różnorodne, są jednocześnie bardzo podobne, niezależnie od kraju prowadzonej działalności. Sposób ich ujęcia różni się jednak w zależności od wyborów dokonywanych przez jednostki. Użytkownicy sprawozdań finansowych powinni być zatem świadomi występujących rozbieżności i przeprowadzać szczegółową analizę informacji finansowych i niefinansowych, aby podejmować najlepsze z punktu widzenia rachunku ekonomicznego decyzje.

Bibliografia

- Boyer R., Drache D., *States Against Markets. The Limits of Globalization*, Routledge, London 1996.
- Ernst&Young, *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej w interpretacjach i przykładach. Tom 3, Aktywa trwale, Utrata wartości, Leasing*, LexisNexis, Warszawa 2003.
- Formena-Pilarska M., Radawiecka E., *Rachunkowość na tle rozwiązań międzynarodowych*, Difin, Warszawa 2007.
- Międzynarodowy Standard Rachunkowości MSR 38 Wartości niematerialne.
- Olchowicz, A. Tłaczała I., *Vademecum rachunkowości. Sprawozdawczość finansowa według krajowych i międzynarodowych standardów*, Difin, Warszawa 2015.
- Seredyński R., Krupa M., Stawowy A., Jałowiecka-Madeja S., *Międzynarodowe Standardy rachunkowości*, Poltext, Warszawa 2009.
- Siewierska J., Kołosowski M., Ławniczak A., *Sprawozdanie finansowe według MSSF/MSR i ustawy o rachunkowości. Wycena – prezentacja – ujawnianie*, ODDK, Gdańsk 2016.
- Stalmach R., *Zarządzanie firmą w interesie akcjonariuszy*, Difin, Warszawa 2005.
- Szajt M., *Działalność badawczo-rozwojowa w kształtowaniu aktywności innowacyjnej w Unii Europejskiej*, Seria Monografie nr 196, Wydawnictwo Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa 2010.
- Śniezek E., *Sprawozdawczość przepływów pieniężnych – krytyczna ocena i propozycja modelu*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2008.
- Walińska E., *Bilans jako fundament sprawozdawczości finansowej w kontekście zmian współczesnej rachunkowości*, Wolters Kluwer, Warszawa 2009.
- Walińska E., *Międzynarodowe standardy rachunkowości. Ogólne zasady pomiaru i prezentacji bilansu i rachunku wyników*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2006.
- https://www.wto.org/English/thewto_e/whatis_e/tif_e/fact4_e.html [dostęp: 11.02. 2017 r.]