

Katarzyna Piotrowska

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

KOSZTY PRAC BADAWCZO-ROZWOJOWYCH A WYNIK FINANSOWY

1. Wstęp

Warunkiem koniecznym do przetrwania na konkurencyjnym rynku jest ciągle prowadzenie przez jednostki gospodarcze prac badawczo-rozwojowych. Podejmowanie określonych działań determinuje ponoszenie określonych kosztów. Zgodnie z prawem bilansowym koszty te mogą być aktywowane jako zasoby jednostki (koszty zakończonych prac rozwojowych) i obciążać wynik finansowy kolejnych jej okresów sprawozdawczych poprzez ich amortyzację lub też mogą zostać ujęte od razu, jako koszty operacyjne, obciążając tym samym wynik finansowy bieżącego roku. Można więc zaryzykować stwierdzenie, że informacja o kosztach prowadzonych prac badawczo-rozwojowych powinna być prezentowana w rachunku zysków i strat, którego celem jest dostarczanie użytecznych informacji o wynikach prowadzonej działalności gospodarczej, wykorzystywanych w procesie podejmowania decyzji ekonomicznych.

Tak więc celem artykułu jest próba udzielenia odpowiedzi na pytania: jak ponoszone przez jednostkę gospodarczą koszty prac badawczo-rozwojowych wpływają na jej wynik finansowy i czy rachunek zysków i strat stanowi istotne źródło informacji o ponoszonych w jednostce gospodarczej kosztach badawczo-rozwojowych?

2. Identyfikacja kosztów prac badawczo-rozwojowych w rachunkowości

Prace badawczo-rozwojowe zdefiniowane są w prawie bilansowym – Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej/Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSSF/MSR). Otóż **prace rozwojowe** są praktycznym zastosowaniem odkryć badawczych lub też osiągnięć innej wiedzy w planowaniu lub projektowaniu produkcji nowych lub znacznie udoskonalonych materiałów, urządzeń,

produktów, procesów technologicznych, systemów lub usług, które ma miejsce przed rozpoczęciem produkcji seryjnej lub zastosowaniem. Z kolei **prace badawcze** są nowatorskim i zaplanowanym poszukiwaniem rozwiązań podjętym z zamiarem zdobycia i przyswojenia nowej wiedzy naukowej i technicznej [6, s. 358]. Zgodnie z prawem jednostka gospodarcza, która nie jest w stanie oddzielić etapu prac badawczych od etapu prac rozwojowych, powinna traktować nakłady na realizowane przedsięwzięcie tak, jak gdyby zostały poniesione wyłącznie na etapie prac badawczych.

W standardach rachunkowości zaprezentowano przykłady działań identyfikowanych jako prace badawcze oraz przykłady działań identyfikowanych jako prace rozwojowe. Ma to pomóc jednostce gospodarczej precyzyjnie określić rodzaj podejmowanych czynności w celu zakwalifikowania ich do odpowiedniej grupy prac – badawczych lub rozwojowych. Należy jednak pamiętać, że w praktyce gospodarczej nie zawsze możliwe jest jednoznaczne zidentyfikowanie podejmowanych działań i przypisanie ich do odpowiedniego etapu, co z kolei determinuje problem prawidłowego grupowania i rozliczania kosztów ponoszonych na ich realizację.

Należy podkreślić, że ma to szczególne znaczenie przy prezentowaniu kosztów, gdyż zgodnie z prawem bilansowym nakłady poniesione na prace badawcze ujmuje się w kosztach w momencie ich poniesienia, co obniża wynik finansowy okresu, w którym zostały poniesione. Takie rozwiązanie uzasadnione jest tym, że jednostka gospodarcza nie jest w stanie udowodnić istnienia zasobu majątkowego, który prawdopodobnie będzie wytwarzał przyszłe korzyści ekonomiczne. Oznacza to, że wysoka niepewność dotycząca rezultatów ponoszonych kosztów nie pozwala na możliwy do zweryfikowania pomiar ewentualnego zasobu majątkowego, a tym samym na jego wycenę [1, s. 98].

Inaczej jest w odniesieniu do prac rozwojowych, z istoty których wynika, że jednostka gospodarcza może – w pewnych przypadkach – określić prawdopodobieństwo uzyskania z ich tytułu przyszłych korzyści ekonomicznych, gdyż prace rozwojowe są bardziej zaawansowane niż działania pozostające na etapie badawczym. Dlatego też koszty prac rozwojowych ujmuje się jako składnik aktywów, warunkując konieczność udowodnienia przez jednostkę gospodarczą, że spełniają kryteria przyjęte w definicji składnika aktywów oraz kryteria dotyczące ujęcia – składnika prac rozwojowych [6, s. 358-362]. To z kolei implikuje konieczność określenia czasu, w którym będzie amortyzowany powstały zasób – zgodnie z krajowym prawem bilansowym jest to okres 5 lat. Wówczas aktywowane koszty również będą obciążały wynik finansowy jednostki, ale ich wielkość zostanie (zwykle proporcjonalnie) podzielona na kilka okresów.

Tak więc sposób kwalifikowania kosztów, czyli ich identyfikacja, determinuje sposób ich wyceny, a tym samym sposób prezentacji w sprawozdaniu finansowym. Jednakże określając wartość zasobu – koszty zakończonych prac rozwojowych na dzień bilansowy, należy uwzględnić odpis umorzeniowy i ewentualnie, jeżeli nastąpiła utrata wartości, odpis z tytułu utraty tej wartości – w celu prawidłowego

ustalania zarówno wartości zasobu, jak i wyniku finansowego jednostki gospodarczej w kolejnych okresach jej funkcjonowania.

Podsumowując, można zaryzykować stwierdzenie, że koszty poniesione na realizację prac badawczych obciążają wynik finansowy, zanim poznamy i ewentualnie wykorzystamy ich rezultat, natomiast koszty dotyczące prac rozwojowych poprzez odpisy amortyzacyjne obciążają wynik finansowy, po poznaniu ewentualnych ich efektów, w kolejnych okresach sprawozdawczych. Tak więc identyfikacja prac badawczych i rozwojowych determinuje sposób ich wyceny – jako koszt obciążający wynik finansowy w momencie jego poniesienia lub w kolejnych okresach po jego poniesieniu, a tym samym sposób ich ujawniania i prezentacji w sprawozdaniu finansowym.

3. Rachunek zysków i strat jako źródło informacji o wyniku finansowym jednostki gospodarczej

Sprawozdanie finansowe sporządzone przy zastosowaniu ujętych w prawie bilansowym zasad powinno dostarczać różnym odbiorcom z zewnątrz **wiarygodnych, neutralnych, porównywalnych**, a przede wszystkim **sprawdzalnych** informacji o sytuacji majątkowo-finansowej, wynikach działalności oraz przepływach pieniężnych jednostki gospodarczej. Dlatego też informacja o ponoszonych kosztach działalności badawczo-rozwojowej prowadzonej przez jednostkę gospodarczą powinna być ujęta w sprawozdaniu finansowym w taki sposób, aby użytkownik informacji mógł ją wykorzystać w procesie podejmowania decyzji ekonomicznych.

Według prawa bilansowego, ujmowanie (prezentacja) to proces uwzględniania w bilansie i rachunku zysków i strat pozycji spełniających definicję danego składnika i kryteria jego ujmowania w sprawozdaniu finansowym. Dana pozycja spełniająca definicję składnika powinna być ujęta w sprawozdaniu finansowym, jeżeli:

- prawdopodobne jest, że organizacja gospodarcza osiągnie ewentualne przyszłe korzyści ekonomiczne związane z tą pozycją lub że nastąpi ich wpływ z jednostki – pojęcie prawdopodobieństwa stosuje się w odniesieniu do stopnia niepewności co do wpływu lub wypływu przyszłych korzyści ekonomicznych związanych z daną pozycją sprawozdawczą,
- pozycja ta posiada koszt (cenę nabycia lub koszt wytworzenia) lub wartość, którą można wiarygodnie ustalić – zgodnie z zasadami wiernego odzwierciedlenia rzeczywistości gospodarczej, przewagi treści nad formą, neutralności, zasady ostrożnej wyceny czy też kompletności.

Przy ocenie, czy dana pozycja spełnia powyższe kryteria i w związku z tym może zostać ujęta w sprawozdaniu finansowym, należy wziąć pod uwagę przede wszystkim **cechę istotności** informacji sprawozdawczej. Wzajemna zależność pomiędzy składnikami sprawia, że pozycja spełniająca wymogi definicji i kryteria ujmowania w sprawozdaniu dla danego składnika, np. dla aktywów, automatycznie

wymaga ujęcia innego składnika, np. przychodów lub zobowiązań. Ujęcie w sprawozdaniu finansowym obejmuje słowny opis pozycji oraz uwzględnienie tej wartości w sumie bilansowej lub sumie pozycji rachunku zysków i strat, niezależnie od tego, czy zostaną uwzględnione w informacji dodatkowej lub też materiałach objaśniających [6, s. 22-23; 7].

Poszczególne składniki sprawozdania finansowego ujmowane są w bilansie i rachunku zysków i strat, jeżeli spełniają wymienione kryteria. Otóż szczególnie **koszty** ujmuje się w rachunku zysków i strat, jeżeli nastąpiło zmniejszenie przyszłych korzyści ekonomicznych związane ze zmniejszeniem stanu aktywów lub zwiększeniem stanu zobowiązań, których wielkość można wiarygodnie ustalić. Koszty ujmuje się w rachunku zysków i strat na podstawie bezpośredniego związku między poniesionymi kosztami a osiągnięciem konkretnych przychodów – zgodnie z zasadą współmierności przychodów i kosztów. W razie gdy przewiduje się osiąganie korzyści ekonomicznych przez kilka okresów sprawozdawczych, ich związek z przychodami zaś może być określony tylko ogólnie i pośrednio, koszty ujmuje się w rachunku zysków i strat drogą systematycznego i racjonalnego rozłożenia w czasie – co ma na celu ujmowanie kosztów w tych okresach obrotowych, w których konsumuje się korzyści ekonomiczne związane z tymi pozycjami lub w których korzyści te wygasają. Koszt ujmuje się niezwłocznie w rachunku zysków i strat, jeżeli poniesione wydatki nie przynoszą żadnych przyszłych korzyści ekonomicznych albo wówczas, gdy przyszłe korzyści ekonomiczne lub ich część nie kwalifikują się lub przestały się kwalifikować do ujęcia w bilansie jako składnik aktywów [8, s. 200-203; 6, s. 25-26]. Tak więc ponoszone koszty na realizację prac badawczo-rozwojowych zawsze będą obciążały wynik finansowy jednostki, tylko może się to odbywać w różnym czasie, co jest uzależnione od tego, czy dany koszt jest poniesiony na etapie prac badawczych, czy też rozwojowych.

4. Rachunek zysków i strat jako źródło informacji o kosztach prac badawczo-rozwojowych

Czy fakt, że jednostka gospodarcza prowadzi działalność badawczo-rozwojową jest możliwy do zidentyfikowania przy wykorzystaniu informacji z poszczególnych części sprawozdania finansowego – głównie z bilansu i rachunku zysków i strat? Czy informacja o ponoszonych kosztach na etapie realizacji prac badawczych lub rozwojowych jest prezentowana w rachunku zysków i strat? Nie jest ryzykowne stwierdzenie, że ani koszty ponoszone na etapie prac badawczych, obciążające wynik finansowy okresu bieżącego w segmencie operacyjnym – nim efekt realizowanych działań będzie znany, ani koszty zakończonych prac rozwojowych aktywowane w bilansie, a następnie odpisywane w koszty w dłuższym czasie poprzez odpisy amortyzacyjne, tym samym obciążające wyniki finansowe kilku okresów sprawozdawczych, również w segmencie operacyjnym, nie są ujawniane w rachun-

ku zysków i strat. O ile aktywowane koszty zakończonych prac rozwojowych są prezentowane w bilansie, tak więc w sposób pośredni (poprzez analizę odpisów umorzeniowych w informacji dodatkowej) można ustalić ich wielkość, o tyle na koszty badawcze nie przewidziano specjalnej pozycji w grupie kosztów operacyjnych, co umożliwiłoby odbiorcy ustalenie ich wielkości i udziału w całym wyniku finansowym bieżącego okresu. Stąd konieczne jest uzupełnienie tej informacji w informacji dodatkowej lub w sprawozdaniu zarządu z działalności jednostki gospodarczej.

Można więc zaryzykować stwierdzenie, że brakuje wyodrębnionej pozycji ujawniającej zakres prowadzonej działalności badawczej bądź badawczo-rozwojowej w rachunku zysków i strat, gdyż ustawodawca przewidział jedynie miejsce na prezentację wyników prowadzenia działań rozwojowych, mających charakter zasobów. Inaczej w sprawozdaniu z działalności jednostki gospodarczej, w którym został wyodrębniony obszar dla badań i rozwoju. Jednakże sprawozdanie to ma charakter opisowy i kierownik jednostki gospodarczej nie zawsze będzie stosował wielkości liczbowe do opisu poszczególnych zdarzeń gospodarczych, ponoszonych kosztów czy też efektów podejmowanych działań.

Nie sposób nie odnieść wrażenia, że informacja dotycząca wielkości kosztów badawczych kreowana w sprawozdaniu finansowym sporządzanym przez polskie organizacje gospodarcze nie jest odbiorcy potrzebna, skoro nie ma na nią osobnego miejsca w sprawozdaniu finansowym. Z pewnością jednak nie można wyciągnąć takich wniosków jedynie z faktu niewystępowania oddzielnej pozycji w sprawozdaniu finansowym.

Praktyka krajów rozwiniętych (Japonia, Stany Zjednoczone), w których od dawna przypisuje się szczególne znaczenie prowadzonej przez jednostki gospodarcze działalności badawczo-rozwojowej, jest inna – wymienione kraje nie rozdzielają etapów prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej na etap badawczy i rozwojowy [5, s. 37]. Wynika to chociażby z tego, że w sprawozdaniach finansowych tych krajów przewidziano wspólną pozycję na koszty badań i rozwoju. Wydaje się to wygodne z punktu widzenia sporządzającego informację oraz czytelne i przydatne z punktu widzenia odbiorcy tej informacji. Należy podkreślić, że ze sposobu prezentowania informacji o prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej oraz modelu rachunkowości stosowanym w każdym z krajów można odczytać skłonność sporządzających sprawozdanie finansowe do rozłożenia poniesionych ww. kosztów w czasie bądź obciążenia nimi wyniku finansowego okresu bieżącego.

Tak więc sposób obciążania wyniku finansowego kosztami prac badawczo-rozwojowych przez jednostkę gospodarczą zależy zarówno od preferowanego w kraju jednostki modelu rachunkowości (kontynentalnego lub anglosaskiego) – czyli przyjętych norm rachunkowości, jak i od indywidualnie ustalonej przez jednostkę polityki rachunkowości w zakresie rozliczania kosztów prac badawczo-rozwojowych. W modelu kontynentalnym obowiązuje zasada konserwatywna – czyli „ostrożnego” liczenia wyniku finansowego, a w modelu anglosaskim liczenie wyniku jest podporząd-

kowane użyteczności decyzyjnej, co oznacza, że jednostki powinny rzetelnie prezentować wynik finansowy, nie zaniżać go nadmiernie zbyt przeszacowanymi kosztami. Nie powinno to jednak oznaczać nadmiernego przesuwania kosztów w czasie, gdy nie jest to konieczne.

Podsumowując, należy podkreślić, że każda jednostka gospodarcza musi ustalić politykę rachunkowości w zakresie sposobu identyfikowania, wyceny i prezentacji prac badawczo-rozwojowych. Sposób identyfikacji etapów realizacji prac wydaje się być bardzo subiektywny – tylko sama jednostka wie, na czym polega określona praca i tylko ona umie jednoznacznie przypisać ją do odpowiedniego etapu – badawczego lub rozwojowego – co z kolei może skłaniać jednostkę do oszukiwania i takiego grupowania kosztów, który byłby korzystniejszy w budowaniu jej wizerunku. Nie jest więc odkrywcze stwierdzenie, że sposób identyfikacji ponoszonych kosztów może się stać przedmiotem manipulacji w procesie sporządzania informacji sprawozdawczej. Niestety, ma to swoje potwierdzenie w praktyce gospodarczej – wiele jednostek gospodarczych pod pozorem stosowania kreatywnej rachunkowości manipulowało właśnie kosztami prac badawczo-rozwojowych, wpływając tym samym na wielkość wyniku finansowego w czasie. Takie działanie w jednostce może być ogromnym zagrożeniem dla wszystkich jej interesariuszy, gdyż wówczas ewidencja i sprawozdawczość finansowa są prowadzone z naruszeniem obowiązującego prawa bilansowego oraz z pominięciem nadrzędnych zasad rachunkowości i norm etycznych, w celu przedstawienia lepszej niż rzeczywista sytuacji ekonomicznej jednostki [4, s. 77-79]. Brak odpowiedniej pozycji na prezentację realizowanych prac badawczo-rozwojowych może się przyczynić do „uśpienia czujności” odbiorców informacji i błędnego postrzegania działań jednostki, np. cięcia kosztów na badania i rozwój odczytujemy jako zwiększanie efektywności gospodarczej – niezamierzone konsekwencje cięcia kosztów w celu zwiększenia krótkookresowych zysków mogą łatwo stać się przyczyną długofalowych strat [3, s. 22-23].

Niewątpliwie w rachunkowości pozytywne jest każde działanie mające na celu stworzenie skutecznych narzędzi do ustalania wiarygodnej informacji sprawozdawczej. Tak jak proponowana przez J. Gierusza nowa formuła rachunku zysków i strat, w której dokonano podziału na część dotyczącą ustalania wyniku finansowego na operacjach powtarzalnych, charakteryzujących się ciągłością, przewidywalnością i stabilnością, i część, w której wynik ustalony jest na transakcjach doraźnych, jednorazowych, jak również część prezentującą efekty wyceny bilansowej czy też wyniki na operacjach kapitałowych [2, s. 234-238]. Podział ten wydaje się być równie istotny z punktu widzenia kosztów prac badawczo-rozwojowych, które także mogą być efektem zdarzeń powtarzalnych, podejmowanych w ramach działalności operacyjnej (branża farmaceutyczna, motoryzacyjna), jak i działań doraźnych – dla poprawienia pozycji konkurencyjnej na rynku (nowy produkt, wykorzystanie dotacji unijnych). Informacja ta wydaje się być istotna dla interesariuszy w procesie podejmowania decyzji, dlatego też autorka artykułu wyróżniłaby dodat-

kowo odrębne pozycje dla zaprezentowania tego rodzaju kosztów. Skoro rachunek zysków i strat nie jest wystarczającym źródłem informacji o działalności badawczo-rozwojowej, to może warto podjąć próbę stworzenia lepszych rozwiązań w tym zakresie? Czy wydzielenie osobnych pozycji do prezentacji kosztów badań i rozwoju będzie wystarczające do zaspokojenia potrzeb informacyjnych decydentów? Pewne jest jedno – jeżeli celem jednostki gospodarczej będzie kreowanie swojego wizerunku przy wykorzystaniu wszystkich możliwych sposobów oszukiwania odbiorcy, to żadne narzędzie nie będzie wystarczająco skuteczne, żeby temu zapobiec.

5. Podsumowanie

Konkludując, należy podkreślić, że determinantą wpływającą na sposób prezentacji kosztów realizowanych prac badawczo-rozwojowych przez jednostki gospodarcze zgodnie z normami rachunkowości są zarówno same normy rachunkowości stanowiące zbiór przepisów wynikających przede wszystkim z przyjętego modelu rachunkowości, jak i indywidualne rozwiązania dotyczące sposobu ewidencji i identyfikacji ponoszonych kosztów, zdeterminowane kryteriami podziału podejmowanych prac, od których zależy sposób wyceny – zasób lub koszt jednostki, a tym samym sposób ich prezentacji w sprawozdaniu finansowym, które muszą zostać przedstawione w polityce rachunkowości jednostki gospodarczej. Ujawnienie kosztów prac badawczo-rozwojowych w rachunku zysków i strat wydaje się zasadne, gdyż w praktyce gospodarczej ta właśnie pozycja kosztowa – koszty badań i rozwoju – stanowi przedmiot częstych manipulacji przy ustalaniu wyniku finansowego, jak również dla poprawienia jakości informacji prezentowanej w wielkościach liczbowych dotyczących prac badawczo-rozwojowych, które wówczas byłyby tylko uzupełniane informacjami opisowymi pochodzącymi z informacji dodatkowej i sprawozdania z działalności zarządu. Należy dążyć do poszukiwania doskonalszych narzędzi, przydatnych w budowaniu systemów informacyjnych, jednocześnie pamiętając, że jakość informacji sprawozdawczej zależy przede wszystkim od postępowania człowieka.

Tak więc działanie kierownika jednostki w zakresie sporządzania informacji sprawozdawczej powinno być zgodne nie tylko z normami prawnymi czy też ustalonymi indywidualnie zakładowymi zasadami rachunkowości, ale przede wszystkim z takimi normami etycznymi, które nie będą dopuszczały przyjmowania za cel oszukiwania interesariuszy.

Literatura

- [1] Dobija D., *Pomiar i sprawozdawczość kapitału intelektualnego przedsiębiorstwa*, WSzPiZ im. L. Koźmińskiego, Warszawa 2003.
- [2] Gierusz J., *Koszty i przychody w świetle nadrzędnych zasad rachunkowości*, ODDK, Gdańsk 2005.

- [3] Jackson C.W., *Bajki w świecie biznesu, mroczna prawda o falszowaniu sprawozdań finansowych*, PWN, Warszawa 2008.
- [4] Kamiński R., Owczarek Ł., *Polityka przedsiębiorstw w zakresie sprawozdawczości finansowej*, Ars boni et aequi, Poznań 2008.
- [5] Karmańska A., *Koszty prac badawczych i rozwojowych*, „Problemy Rachunkowości” nr 4 /13, Warszawa 2002.
- [6] Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 2004, International Accounting Standards Committee, Londyn 2004 (przetłumaczone i wydane przez SKwP).
- [7] Piotrowska K., *Projekty i prace badawczo-rozwojowe a sprawozdanie finansowe*, niepublikowana praca doktorska, Wrocław 2005.
- [8] Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU nr 121, poz. 591.

COSTS OF RESEARCH AND DEVELOPMENT WORKS AND FINANCIAL RESULTS

Summary

Business organizations more and more frequently perform research and development works within their day-to-day operations. The main purpose of this article is an attempt to answer the following question: is profit and loss statement a source of information for research and development works of companies?