

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

Beata Dratwińska-Kania

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach

KOSZTY PRAC ROZWOJOWYCH – UJĘCIE KSIĘGOWE I SPRAWOZDAWCZE

Streszczenie: Artykuł dotyczy kategorii koszty prac rozwojowych, która pod pewnymi warunkami może być kwalifikowana jako wartości niematerialne i prawne. Celem artykułu jest analiza regulacji Ustawy o rachunkowości oraz Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej, dotyczących definiowania, ujmowania i wyceny bilansowej kosztów prac rozwojowych, w których istnieją narzędzia polityki bilansowej, a także podsumowanie zagadnień związanych z dostarczaniem informacji o kosztach prac rozwojowych na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem.

Słowa kluczowe: koszty prac rozwojowych, polityka bilansowa, zarządzanie przedsiębiorstwem.

1. Wstęp

Prace rozwojowe są kategorią sprawozdawczą, która wpływa na pozycję bilansu: wartości niematerialne i prawne lub docelowo na wynik finansowy. Sposób ujęcia prac rozwojowych ma więc istotne znaczenie dla treści ekonomicznej informacji prezentowanych w sprawozdaniu finansowym jednostki. Istotne wydaje się również umiejętne wykorzystanie narzędzi polityki bilansowej związanej z tymi zagadnieniami. Celem artykułu jest analiza ujmowania kosztów prac rozwojowych w sprawozdaniu finansowym oraz podsumowanie zagadnień związanych z gromadzeniem i wykorzystaniem informacji o kosztach prac rozwojowych na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem.

2. Pojęcie prac rozwojowych

Aby dokonać odpowiedniej klasyfikacji księgowej, a następnie prezentacji sprawozdawczej kosztów poniesionych w związku z pracami rozwojowymi, najpierw należy się zastanowić, czy możemy zaliczyć te koszty do wartości niematerialnych i prawnych. Należy podkreślić, że nawet po spełnieniu warunków kwalifikacji do wartości niematerialnych i prawnych jednostka nadal ma prawo wyboru, czy koszty te tak zamierza ujmować.

Po pierwsze, pojęcie kosztów prac rozwojowych nie zostało w Ustawie o rachunkowości enumeratywnie wymienione. Pojęcia tego nie wyjaśniają też bezpośrednio Krajowe Standardy Rachunkowości. W takiej sytuacji należy posiłkować się Międzynarodowym Standardem Sprawozdawczości Finansowej nr 38 „Wartości niematerialne i prawne”, zgodnie z którym do kosztów prac rozwojowych można zaliczyć:

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

Po drugie, koszty prac rozwojowych możemy zaliczyć do wartości niematerialnych i prawnych dopiero po zakończeniu tych prac i spełnieniu konkretnych kryteriów. Zgodnie z ustawą o rachunkowości koszty zakończonych prac rozwojowych możemy zaliczyć do wartości niematerialnych i prawnych, jeżeli spełnione są jednocześnie następujące warunki:

- produkt lub technologia wytwarzania są ściśle ustalone, a dotyczące ich koszty prac rozwojowych wiarygodnie określone,
- techniczna przydatność produktu lub technologii została stwierdzona oraz odpowiednio udokumentowana i na tej podstawie jednostka podjęła decyzję o wytwarzaniu tych produktów lub stosowaniu technologii,
- koszty prac rozwojowych zostaną pokryte, według przewidywań, przychodami ze sprzedaży tych produktów lub zastosowania technologii.

Według Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej koszty prac rozwojowych lub ich etapu ujmuje się jako składnik wartości niematerialnych i prawnych dopiero wówczas, gdy jednostka jest w stanie udowodnić:

- techniczną możliwość, także dostęp do środków technicznych i finansowych oraz zamiar ukończenia tych prac, warunkujące dalsze użytkowanie wartości niematerialnych i prawnych lub ich sprzedaż,
- zdolność przedsiębiorstwa do użytkowania lub sprzedaży powstałych wartości niematerialnych i prawnych (istnienie rynku na wytwarzane produkty dzięki aktywowanym kosztom na wartości niematerialne i prawne, istnienie rynku na takie wartości niematerialne i prawne, gdy jednostka zamierza je sprzedać, lub inną użyteczność składnika wartości niematerialnych i prawnych),
- sposób, w jaki składnik wartości niematerialnych i prawnych ma przysporzyć prawdopodobnych, przyszłych korzyści ekonomicznych,

- możliwość wiarygodnego ustalenia nakładów poniesionych w czasie prac rozwojowych, które można przypisać temu składnikowi wartości niematerialnych i prawnych.

Ogólnie rzecz ujmując, powyższe założenia można wpisać w warunki kwalifikacji do wartości niematerialnych i prawnych, a mianowicie:

- jeżeli jest prawdopodobne, że jednostka osiągnie przyszłe korzyści ekonomiczne, które da się przypisać do tych aktywów,
- jeżeli da się wiarygodnie ustalić cenę nabycia lub koszt wytworzenia danego składnika aktywów.

W świetle regulacji MSR 38 nie wolno uznawać za wartości niematerialne i prawne wytworzonych we własnym zakresie takich kategorii, jak: znak firmy, tytuł czasopisma lub wydawnictwa czy wykaz odbiorców, gdyż nie można wiarygodnie oddzielić nakładów na nie poniesionych od kosztów rozwoju podmiotu jako całości.

W sprawie kwalifikacji określonych wydatków do prac rozwojowych oraz na potrzeby amortyzacji mamy także stanowisko Ministerstwa Finansów, zgodnie z którym prace rozwojowe muszą dotyczyć wyłącznie nowych lub ulepszonych produktów albo nowych technologii wytwarzania, a więc powinny mieć charakter technologiczno-innowacyjny. Jeżeli koszty nie dotyczą produktów ani technologii wytworzenia, to nawet jeżeli mają charakter innowacyjny czy związany ogólnie z ulepszeniem zachodzących procesów, nie zaliczamy ich do wartości niematerialnych i prawnych i nie poddajemy amortyzacji. Takie nowatorskie rozwiązania mające na celu zdobycie określonej wiedzy są to tzw. prace badawcze, zaliczane do pozostałych kosztów operacyjnych. W szczególności prace badawcze to koszty związane ogólnie z rozwojem firmy, analizą rynku, a także dotyczące wyboru właściwych maszyn, urządzeń i oprzyrządowania do dotychczasowej produkcji (niezwiązane z nową technologią wytwarzania), ulepszeniem dotychczasowych środków trwałych, części zamiennych czy materiałów eksploatacyjnych. W myśl przepisów podatkowych, jeżeli koszty prac rozwojowych nie mogą być uznane za wartości niematerialne i prawne, poniesione koszty zalicza się do kosztów uzyskania przychodów w roku podatkowym, w którym prace zakończono. Jeżeli więc prace rozwojowe zakończą się wynikiem pozytywnym oraz zostaną spełnione warunki, by aktywować wartości niematerialne i prawne, poniesione wydatki klasyfikuje się jako wartości niematerialne i prawne. Odpisy amortyzacyjne naliczone zgodnie z przepisami podatkowymi stanowią dla spółki koszt uzyskania przychodu.

Pojęcie prac rozwojowych i prac badawczych różni też MSR 38, zgodnie z którym:

- prace rozwojowe to praktyczne zastosowanie odkryć badawczych lub też osiągnięć innej wiedzy w planowaniu lub projektowaniu produkcji nowych albo znacznie udoskonalonych materiałów, urządzeń, produktów, procesów technologicznych, systemów lub usług, które następuje przed rozpoczęciem produkcji seryjnej albo przed ich zastosowaniem,

- prace badawcze są nowatorskim i zaplanowanym poszukiwaniem rozwiązań podjętych z zamiarem zdobycia i przyswojenia nowej wiedzy naukowej i technicznej.

3. Wycena kategorii: koszty prac rozwojowych

Koszty prac rozwojowych wycenia się w wysokości kosztów rzeczywiście poniesionych na te prace, mające na celu uzyskanie nowych lub ulepszonych produktów bądź technologii. Pomniejsza się je o ewentualne odzyski, np. surowców do produkcji, oraz odpisy z tytułu dotychczas dokonanej amortyzacji. Koszt wytworzenia produktów, usług, środków trwałych przeznaczonych na własne potrzeby, a także aktywowanych prac rozwojowych definiowany jest jako suma kosztów pozostających w bezpośrednim związku z produkcją oraz uzasadnioną częścią kosztów pośrednich z produkcji. Uzasadnioną częścią kosztów pośrednich z produkcji są te koszty, które reagują zmianą na zmianę wielkości produkcji (koszty zmienne) oraz taka część kosztów stałych pośrednich z produkcji, która związana jest z wykorzystaniem tzw. normalnych zdolności produkcyjnych (czyli przeciętnej, zgodnej z oczekiwaniami, realizowanej w typowych warunkach wielkości produkcji, za daną liczbę okresów lub sezonów z uwzględnieniem planowanych remontów). Jeżeli nie jest możliwe ustalenie kosztu wytworzenia produktu, jego wyceny dokonuje się według ceny sprzedaży netto takiego samego lub podobnego produktu, pomniejszonej o przeciętnie osiągnięty przy sprzedaży produktów zysk brutto ze sprzedaży. Cena nabycia i koszt wytworzenia wartości niematerialnych i prawnych, w tym także aktywowanych kosztów prac rozwojowych, obejmują ogół ich kosztów poniesionych przez jednostkę za okres budowy, montażu, przystosowania i zastosowanych ulepszeń, do dnia bilansowego lub przyjęcia do używania, w tym również:

1) niepodlegający odliczeniu podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy;

2) koszt obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu ich finansowania i związane z nimi różnice kursowe, pomniejszony o przychody z tego tytułu.

Do kosztu wytworzenia prac rozwojowych zaliczyć można np.:

- nakłady związane z projektowaniem, wykonaniem oraz testowaniem nowego, innowacyjnego produktu,
- koszty wydziałów podstawowych i pomocniczych, związane z dostosowaniem do wytwarzania nowego, innowacyjnego produktu,
- koszty wynagrodzeń pracowników zatrudnionych przy prowadzonych pracach rozwojowych,
- amortyzację maszyn, urządzeń i innych środków trwałych, angażowanych w związku z prowadzonymi pracami rozwojowymi.

Koszt wytworzenia lub cena nabycia wartości niematerialnych i prawnych mają być pomniejszone o odpisy amortyzacyjne (umorzeniowe) oraz odpisy z tytułu trwałej utraty wartości. Z punktu widzenia ustawy o rachunkowości koszty prac rozwojowych zakwalifikowane do wartości niematerialnych i prawnych amortyzowane są

w czasie nie dłuższym niż 5 lat. Do celów podatkowych okres amortyzacji tego rodzaju wartości niematerialnych i prawnych nie może być krótszy niż 12 miesięcy.

Trwała utrata wartości zachodzi wtedy, gdy istnieje duże prawdopodobieństwo, że kontrolowany przez jednostkę składnik aktywów nie przyniesie w przyszłości w znaczącej części lub w całości przewidywanych korzyści ekonomicznych. Uzasadnia to dokonanie odpisu aktualizującego doprowadzającego wartość składnika aktywów wynikającą z ksiąg rachunkowych do ceny sprzedaży netto, a w przypadku jej braku – do ustalonej w inny sposób wartości godziwej.

Ewentualne nakłady na ulepszenie powstałego składnika wartości niematerialnych i prawnych nie zwiększają jego wartości początkowej, ale powinny być ujęte w ciężar kosztów. Do wyjątkowych należy sytuacja, gdy:

- jest prawdopodobne, że nakłady te umożliwią wytwarzanie przez dany składnik przyszłych korzyści ekonomicznych, które będą większe od pierwotnej oceny przyszłych korzyści zrealizowanych z tytułu posiadania tego składnika aktywów,
- jest możliwe ustalenie i przyporządkowanie poniesionych nakładów do danego składnika aktywów w sposób wiarygodny.

4. Ujęcie kosztów prac rozwojowych w księgach rachunkowych

Wszystkie pieniężne nakłady poniesione na prace rozwojowe w trakcie ich realizacji gromadzone są na koncie: Rozliczenia międzyokresowe kosztów. Po zakończeniu prac rozwojowych (lub według MSSF 38 także ich etapu) zgromadzone na tym koncie koszty należy rozliczyć, posiłkując się uzyskanym efektem tych prac. Jeżeli spełnione są warunki do aktywowania tych kosztów jako wartości niematerialnych i prawnych, jednostka może to zrobić, ujmując jednocześnie tę kwotę na kontach: Obroty wewnętrzne i Koszt własny obrotów wewnętrznych (jeżeli ewidencja kosztów działalności operacyjnej prowadzona jest w zespole rodzajowym i kalkulacyjnym jednocześnie) lub tylko na koncie Obroty wewnętrzne (w przypadku gdy koszty działalności operacyjnej są ujmowane wyłącznie w zespole rodzajowym). Konta: „Obroty wewnętrzne” oraz „Koszt własny obrotów wewnętrznych” wykorzystuje się w przypadku operacji gospodarczych, w wyniku których część poniesionych kosztów, które „wesły do kręgu kosztowego”, jest wyksięgowywana z powrotem na konta znajdujące się poza tym kręgiem. Przez równowagę kręgu kosztowego należy rozumieć zgodność salda Ma konta 490 „Rozliczenie kosztów” z sumą sald Wn kont zespołu 5 „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie” oraz zespołu 6 „Produkty i rozliczenie międzyokresowe”.

Jeżeli warunki do aktywowania kosztów prac rozwojowych jako wartości niematerialnych i prawnych nie są spełnione, koszty te należy wykazać w danym okresie jako pozostałe koszty operacyjne.

5. Ujęcie prac badawczych w księgach rachunkowych

Zgodnie z MSR 38 oraz ustawą o rachunkowości, na etapie prac badawczych podmiot wprowadzający jakąś innowację nie jest w stanie stwierdzić istnienia wartości niematerialnych i prawnych, które przysporzą prawdopodobnych, przyszłych korzyści ekonomicznych. Dlatego nakłady na prace badawcze zawsze ujmuje się jako pozostałe koszty operacyjne i nie ma możliwości ich późniejszego aktywowania jako wartości niematerialnych i prawnych.

6. Polityka bilansowa dotycząca kosztów prac rozwojowych

Za politykę bilansową przyjęło się uważać wszelkie zgodne z prawem decyzje i przedsięwzięcia podejmowane w trakcie roku obrotowego i podczas sporządzania zamknięcia rocznego, mające na celu wpływ na ocenę sprawozdania finansowego przez adresata i skłonienie go do pożądaných zachowań (pozyskanie kredytu, pozyskanie nabywców akcji, fuzja z innym przedsiębiorstwem, nawiązanie współpracy z innym przedsiębiorstwem itp.) lub w inny sposób zapewniające optymalną realizację założeń gospodarczych.

Podstawowym prawem wyboru, jakie ma podmiot w ujmowaniu kosztów prac rozwojowych, jest możliwość aktywowania tych kosztów – po spełnieniu szczególnych warunków. Do praw wyboru w ramach materialnej polityki bilansowej zaliczamy także sposób określania odpisów amortyzacyjnych (wybór okresu przewidywanej użyteczności, metody amortyzacji, ewentualnie współczynnika podwyższającego wartość amortyzacji).

Podstawową różnicą w ujmowaniu wartości niematerialnych i prawnych na skutek aktywowania kosztów prac rozwojowych, występującą między regulacjami ustawy o rachunkowości a MSSF 38, jest to, że w przypadku krajowych regulacji prace rozwojowe muszą zostać zakończone, a w przypadku MSSF 38 wystarczy, by zakończony był konkretny etap prac rozwojowych. Wówczas, po spełnieniu wymienionych wcześniej warunków, możemy przeksięgować nakłady pieniężne ujęte jako rozliczenia międzyokresowe kosztów do wartości niematerialnych i prawnych. Moment takiego przeksięgowania jest zależny od jednostki, od jej osądu, kiedy zrealizowano określony etap tych prac (czasowe instrumenty polityki bilansowej).

W przypadku wartości niematerialnych i prawnych, które wyceniamy po koszcie wytworzenia, mamy dodatkowe instrumenty polityki bilansowej wpływające na wysokość tych kosztów, a więc także wartość bilansową wartości niematerialnych i prawnych. Wynikają one z istoty kategorii koszt wytworzenia. Mamy więc np. możliwości dokonania wyboru metody wyceny księgowej powstających produktów gotowych w ramach materialnej polityki bilansowej spośród takich jak:

- średni koszt wytworzenia,
- metoda pierwsze przyszło, pierwsze wyszło,

- metoda ostatnie przyszło, pierwsze wyszło,
- szczegółowa inwentaryzacja i rzeczywiste koszty,
- stałe ceny ewidencyjne, ustalone na poziomie planowanego kosztu wytworzenia lub ceny sprzedaży netto.

Mamy także wybór kryterium rozliczenia oraz metody rozliczenia kosztów pośrednich zakupu (całość rozliczana na produkcję podstawową lub stosownie do kierunków rozchodu materiałów) oraz produkcji pomocniczej (sposób uproszczony czy na podstawie rzeczywistych świadczeń, wybór metody rozliczenia oraz klucza rozliczeniowego).

Ponadto mamy także następujące prawa wyboru:

- wybór kosztów, które alokujemy na produkcję niezakończoną (np. tylko zużycie materiałów, koszty przerobu, wszystkie koszty bezpośrednie i uzasadnione pośrednie z produkcji lub in.),
- wybór metody alokacji kosztów na produkty gotowe i niezakończone,
- wybór metody kalkulacji kosztów (metody podziałowe: podziałowa prosta, ze współczynnikami, doliczeniowe: procesowa półfabrykatowa, bezpółfabrykatowa, asortymentowa, zleceniowa, nowoczesne systemy kalkulacji kosztów, m.in. rachunek kosztów działań (*Activity Basic Costing*, ABC), rachunek kosztów celu (*Target Costing*).

Podczas ewidencji i wyceny wstępnej składników zapasów, tj. materiałów wykorzystywanych do prac rozwojowych, jednostki mogą dokonać wyboru spośród:

- ceny średniej ważonej,
- metody pierwsze przyszło, pierwsze wyszło,
- metody ostatnie przyszło, pierwsze wyszło,
- wyboru w drodze szczegółowej identyfikacji i rzeczywistej ceny,
- stałej ceny ewidencyjnej ustalonej na poziomie ceny zakupu lub nabycia, która jest przeszacowywana do poziomu bliskiemu cenie nabycia lub zakupu,
- metody uproszczonej, polegającej na bezpośrednim przekazywaniu do zużycia (z pominięciem szczegółowej ewidencji materiałów) lub sprzedaży oraz dokonywania okresowej inwentaryzacji i aktywowania stanu końcowego materiałów, które pozostały (według cen zakupu, nabycia, a prawo wyboru dla towarów dodatkowo o cenę sprzedaży netto).

7. Znaczenie informacji o kosztach prac rozwojowych dla zarządzania przedsiębiorstwem

Nie trzeba nikogo przekonywać do tego, że bez informacji nie da się zarządzać, a nieprawdziwe lub niedokładne informacje są przyczynami błędów, które sporo kosztują. Z tych powodów ceni się rachunkowość jako system informacyjny. Z wprowadzeniem w życie prac rozwojowych (wynikających ze zmian i ogólnie innowacyjności) wiąże się wybór właściwego systemu rachunku kosztów, który odpowia-

dałby pod względem informacyjnym potrzebom zarządzania, w tym nowego ostatnio zarządzania zmianą (*Change Management*). W literaturze przedmiotu przeważa pogląd, że tradycyjne systemy rachunku kosztów nie są odpowiednie do potrzeb zarządzania zmianą. Za jeden z najodpowiedniejszych systemów rachunku kosztów tego punktu widzenia uważa się rachunek kosztów działań.

W ABC koncentrujemy się na działaniach, które traktujemy jako czynnik powodujący powstanie kosztów i nośnik kosztów. Zatem pierwszym krokiem zastosowania tej koncepcji w przedsiębiorstwie jest dekompozycja funkcjonalna działań, polegająca na zdefiniowaniu działań i procesów, a następnie opracowanie systemu przypisywania do nich kosztów. Dzięki takiej agregacji kosztów uzyskujemy większą przejrzystość informacyjną zachodzących w przedsiębiorstwie procesów. Możemy np. wyodrębnić zmiany, które wprowadziliśmy do procesów, przypisać do nich koszty i porównać z kosztami ponoszonymi na dotychczasowe procesy. Możemy budżetować szacunkowy koszt przyszłych procesów i nadzorować realizację procesów pod względem ponoszenia kosztów. Powinniśmy na bieżąco określać odchylenia od budżetu, ustalać przyczyny, wprowadzać zmiany do budżetu i ulepszenia do zachodzących w przedsiębiorstwie procesów.

Z punktu widzenia zarządzania zmianą w systemie rachunkowości powinno się uwzględnić następujące elementy.

1. Działania związane z organizacją rachunkowości na poziomie stanowisk pracy: nowy podział kompetencji i odpowiedzialności w starej strukturze organizacyjnej lub nowa struktura organizacyjna wykorzystująca dotychczasowych pracowników albo też nowe stanowiska pracy związane z obsługą nowych procesów.

2. Przebudowa systemu informatycznego pod kątem ujęcia informacji o nowych procesach, działania zwiększające kompatybilność sprzętu komputerowego oraz łatwość jego obsługi,

3. Wybór kierunku przepływu informacji, w tym wielkości budżetowanych i ich kontroli – koncepcja „z góry do dołu” lub „z dołu do góry”. Kierunek przepływu informacji powinien być zgodny z przyjętą w przedsiębiorstwie koncepcją zarządzania.

4. Konieczność aktualizacji i modyfikacji przyjętego systemu rachunku kosztów po wprowadzonej zmianie. Przyjęty model rachunku kosztów powinien możliwie wiernie i rzetelnie odwzorowywać przebiegający w przedsiębiorstwie stan działań (procesów). Wszelkie modyfikacje w realizowanych procesach, pojawienie się nowych procesów lub nowych obiektów kosztowych, zmiany odpowiedzialności między poszczególnymi jednostkami organizacyjnymi przedsiębiorstwa, powinny mieć niezwłoczne odzwierciedlenie w przyjętym modelu rachunku kosztów. W przeciwnym wypadku nie sprawozdajemy o rzeczywistych procesach i wprowadzamy do użytku wadliwą podstawę pomiaru dokonań. Niestety duża część przedsiębiorstw aktualizuje przyjęte modele rachunku kosztów dopiero po stwierdzeniu, że przetwarzane i prezentowane informacje są nieaktualne.

5. Przyjęcie odpowiednich zasad i częstotliwości sprawozdawania o dokonaniach związanych z wprowadzoną zmianą.

6. Wybór odpowiednich narzędzi rachunkowości zarządczej – budżetu, analizy odchyleń i działań naprawczych.

7. Pomiar wartości, którą osiągnięto lub nie na skutek wprowadzonej zmiany.

Pomiar osiągnięć przedsiębiorstwa związanych z wprowadzeniem zmian. Agregacji powinny podlegać przynajmniej takie osiągnięcia, jak:

- liczba wdrożonych nowych procesów i ich wpływ na pomiar dokonań,
- liczba zmian ulepszających dotychczasowe procesy i ich wpływ na pomiar dokonań,
- liczba planowanych, ulepszających zmian w procesach lub nowych procesów, perspektywy ich realizacji, terminy i planowane dokonania związane z wprowadzeniem poszczególnych zmian,
- odchylenia od planowanych dokonań związanych z realizacją zmian: wielkość, przyczyny, środki zaradcze,
- ocena przedsiębiorstwa i jego jednostek organizacyjnych uwzględniająca kryterium skuteczności wprowadzenia zmian.

8. Podsumowanie

Zarówno proces zarządzania przedsiębiorstwem, jak i stosowanie narzędzi polityki bilansowej mają na celu zwiększenie korzyści ekonomicznych, w tym jako najbardziej typowy przypadek podaje się maksymalizację wyniku finansowego. Z tego punktu widzenia konieczne jest stworzenie i wykorzystanie właściwej bazy informacyjnej o zachodzących procesach, zwłaszcza o tych, które wiążą się z innowacyjnością i zmianami, a do takich zaliczamy nakłady pieniężne na prace rozwojowe oraz ich konsekwencje w postaci potencjalnych korzyści ekonomicznych. Maksymalizacji wyniku finansowego może też służyć prowadzona w podmiocie polityka bilansowa, w tym dotycząca ujmowania i wyceny bilansowej kosztów prac rozwojowych. W zależności od dokonanych wyborów koszty prac rozwojowych mogą np. obciążać w całości wynik finansowy lub w części związanej z ujęciem umorzenia powstałych wartości niematerialnych i prawnych. Polityka bilansowa powinna być zsynchronizowana z zarządzaniem przedsiębiorstwem, aby na potrzeby zarządzania móc wyeliminować wpływ wykorzystywanych narzędzi polityki bilansowej na dokonania; powinna także sprzyjać osiągnięciu celu działalności przedsiębiorstwa.

Literatura

A Guide to Project Management Body of Knowledge, PMBOK Guide, Fourth Edition, Project Management Institute 2008.

Arnold J., Hope T., *Accounting for management decision*, Prentice Hall, New York 1990.

Kiziukiewicz T. (red.), *Komentarz do ustawy o rachunkowości*, LexisNexis, Warszawa 2009.

Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej 38: Wartości niematerialne i prawne, IASB, 2008.

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

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, DzU 2000 nr 54, poz. 654 z późn. zm.

COSTS OF DEVELOPMENTAL WORKS – THE BOOKKEEPING AND FINANCIAL REPORTING DEPICTION

Summary: The article is about the costs of developmental works, which can be qualified as immaterial and legal values. Its aim is the recapitulation and analysis of Polish law of accounting and International Financial Reporting Standards concerning the definition, recognition and the balance pricing of the costs of developmental works in which the tools of the balance policy exist, and also the recapitulation of questions connected with the delivery of the information about the costs of developmental works for the needs of the enterprise management.