

Katarzyna Kępa

Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości
e-mail: katarzyna.kepa@uni.lodz.pl

**UJAWNIANIE POLITYKI RACHUNKOWOŚCI
PRAC ROZWOJOWYCH W SPRAWOZDANIU
FINANSOWYM – ANALIZA PRAKTYKI
POLSKIEGO RYNKU KAPITAŁOWEGO**

**DISCLOSURE OF THE ACCOUNTING POLICY
FOR DEVELOPMENT WORKS IN THE FINANCIAL
STATEMENT – ANALYSIS OF THE PRACTICE
OF THE POLISH CAPITAL MARKET**

DOI: 10.15611/pn.2018.522.03

JEL Classification: M48

Streszczenie: Głównym celem artykułu jest identyfikacja i ocena sposobu ujawniania w sprawozdaniu finansowym stosowanej polityki rachunkowości odnośnie do prac rozwojowych. Próbę badawczą stanowiły sprawozdania finansowe i sprawozdania z działalności spółek notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie z sektora informatycznego za 2016 rok. Badanie zostało przeprowadzone na podstawie analizy materiałów źródłowych oraz kwestionariuszy ankiety, bazujących na założeniach skali Likerta. Dokonano oceny stopnia ujawnień pięciu zmiennych, koniecznych do aktywowania nakładów ponoszonych na prace rozwojowe oraz oceniono, czy spółki ujawniają w sprawozdaniach finansowych i/lub sprawozdaniach z działalności zarządu typy działalności rozwojowej. Wyniki analizy wykazały, że stopień komunikowania informacji na temat prac rozwojowych jest niewystarczający do jasnego zrozumienia tego obszaru działalności spółki.

Słowa kluczowe: prace rozwojowe, raportowanie, polityka rachunkowości, ujawnienia, sprawozdanie finansowe.

Summary: The main purpose of the article is to identify and evaluate the manner of disclosure in the financial statements of the accounting policy applied to development works. The research sample consisted of financial statements and reports on the activities of companies listed on the Warsaw Stock Exchange from the IT sector for 2016. The study was based on the analysis of source materials and questionnaires based on the Likert scale assumptions. The author assessed the level of disclosures of five variables necessary to activate expenditures incurred for development works and checked if the companies disclosed types of development activities in the financial statements and/or management activity reports. The results of

the analysis proved that the level of communication the development works information was insufficient for a clear understanding of this company's activity area.

Keywords: development works, reporting, accounting policy, disclosure, financial statements.

1. Wstęp

Działalność innowacyjna, w tym badawcza i rozwojowa, coraz częściej stanowi podstawę prawidłowego funkcjonowania i ekspansji przedsiębiorstw na rynku. Aby działania te były efektywne, niezbędne jest ich systematyczne monitorowanie, wspieranie oraz ocena osiągniętego rezultatu, w porównaniu do oczekiwanego. Jednym z podstawowych narzędzi, wykorzystywanym do monitorowania i analizy efektywności prowadzonych prac badawczo-rozwojowych, jest system rachunkowości. Pozwala odzwierciedlić stopień zaawansowania danego projektu oraz jego wpływ na sytuację majątkowo-finansową jednostki przedstawioną w sprawozdaniu finansowym.

Prawidłowa wycena i prezentacja skutków finansowych prac badawczo-rozwojowych powinna opierać się na przepisach prawa bilansowego oraz przyjętej przez jednostkę polityce rachunkowości. W celu rzetelnego ujawniania informacji na temat prac rozwojowych, konieczne jest staranne odzworowanie zdarzeń gospodarczych, które nastąpiły w wyniku ich realizacji. Takie postępowanie umożliwi zminimalizować ryzyko zniekształcenia sytuacji majątkowo-finansowej, które mogłoby wystąpić ze względu na nierzetelne ujęcie skutków finansowych prac rozwojowych.

Analiza literatury przedmiotu wskazuje, że ujawnianie informacji na temat prowadzonych prac badawczo-rozwojowych wpływa na zmniejszenie asymetrii informacji oraz pozwala inwestorom na prawidłową wycenę danej spółki, bez ponoszenia wysokich kosztów tego działania [Dye 1985; Verrecchia 2001; Aboody, Lev 2000]. Według przeprowadzonych analiz badawczych jednostki gospodarcze ujawniające szerszy zakres informacji o prowadzonych pracach badawczo-rozwojowych powinny mieć niższy koszt kapitału niż te ujawniające mniej informacji [Botosan, Plumlee 2002; Francis, Nanda, Olsson 2008]. Dodatkowe ujawnienia umożliwiają również komunikowanie podmiotom zewnętrznym prawdziwej wartości firmy i zależą wyłącznie od kierownika lub menedżera danej jednostki gospodarczej [Jones 2007; Merkley 2014]¹.

¹ Pomimo że światowa literatura dotycząca ujawnień prac badawczo-rozwojowych jest obszerna, to sprawozdawczością kosztów prac rozwojowych zajmowało się stosunkowo niewiele polskich autorów, podejmując różne aspekty tego zagadnienia. Są to między innymi: Dyczkowska [2016], Dyczkowska [2017], Gabrusewicz [2016], Kozak [2012], Piotrowska [2015a; 2015b], Radawiecka [2008], Sulik-Górecka [2013].

Głównym celem artykułu jest próba udzielenia odpowiedzi na pytanie, w jaki sposób spółki ujawnią stosowaną politykę rachunkowości odnośnie do prac rozwojowych w swoich sprawozdaniach. Dodatkowe pytania dotyczą miejsca i zakresu ujawnień nakładów ponoszonych na prace rozwojowe oraz warunków ich aktywowania.

Analiza sprawozdań finansowych i sprawozdań z działalności zarządu pozwala odpowiedzieć na pytanie, czy prezentowane informacje umożliwiają zrozumienie charakteru (typu) prowadzonych przez spółkę prac rozwojowych.

W artykule w części teoretycznej przedstawiono regulacje, zakres i definicję prac rozwojowych określone w międzynarodowym prawie bilansowym oraz politykę rachunkowości danej jednostki gospodarczej w tym zakresie. W części empirycznej zidentyfikowano miejsce ujawniania polityki rachunkowości w sprawozdaniu finansowym oraz nakładów ponoszonych na prace rozwojowe, a także zakres ujawnień dotyczących warunków, pozwalających na aktywowanie kosztów prac rozwojowych. W artykule wykorzystano metodę studiów literaturowych, analizę materiałów źródłowych oraz przygotowano dwa kwestionariusze ankiety bazujące na założeniach skali Likerta. W części głównej pierwszego kwestionariusza dokonano oceny stopnia ujawnień pięciu zmiennych w sprawozdaniach finansowych oraz sprawozdaniach zarządu z działalności analizowanej próby badawczej. W kwestionariuszu drugim oceniono, czy spółki ujawniają w sprawozdaniach finansowych i/lub sprawozdaniach z działalności zarządu typy działalności rozwojowej.

Próbę badawczą stanowiły sprawozdania finansowe oraz sprawozdania z działalności zarządu za 2016 rok dwudziestu siedmiu spółek notowanych na GPW w Warszawie z sektora informatycznego. Główną przesłanką wyboru sektora do badania była skala i intensywność prac rozwojowych, a także przynależność tego sektora do branż wysokich technologii, które charakteryzują się istotnym poziomem innowacyjności oraz szeroko rozwiniętą działalnością w obszarze prac badawczo-rozwojowych.

2. Istota i zakres prac rozwojowych w świetle MSSF

Prace rozwojowe w ujęciu ogólnym obejmują działalność twórczą, związaną z rozszerzaniem wiedzy, dzięki której możliwe jest stworzenie nowych lub udoskonalonych produktów i technologii [Różańska 2015, s. 403]. Rozpatrywane przez pryzmat systemu rachunkowości traktowane są jako atrybut przedsiębiorstwa o charakterze innowacyjnym i wdrożeniowym. Zadaniem systemu rachunkowości jest przede wszystkim odpowiedź na pytania: czym są prace rozwojowe w świetle właściwych kryteriów dla rachunkowości, jak powinny być ujmowane w ewidencji, do jakiej pozycji powinny zostać przypisane oraz w jakim miejscu sprawozdawczości powinny być zaprezentowane [Gabrusewicz 2016, s. 116].

W świetle Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej zagadnienie prac rozwojowych regulowane jest przez standard MSR 38 „Wartości

niematerialne”. Definiuje on prace rozwojowe jako „praktyczne zastosowanie odkryć badawczych lub też osiągnięć innej wiedzy w planowaniu lub projektowaniu produkcji nowych lub znacznie udoskonalonych materiałów, urządzeń, produktów, procesów technologicznych, systemów lub usług, które ma miejsce przed rozpoczęciem produkcji seryjnej lub zastosowaniem”.

Według MSR 38 do prac rozwojowych zalicza się:

- projektowanie, wykonanie i testowanie prototypów oraz 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 funkcjonowanie linii pilotażowej, 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 lub usług [MSR 38, art. 59]².

Poniesione nakłady na prace rozwojowe mogą być uznane za składnik wartości niematerialnych tylko wtedy, gdy jednostka jest w stanie udowodnić:

- możliwość, z technicznego punktu widzenia, ukończenia składnika wartości niematerialnych tak, aby nadawał się do użytkowania lub sprzedaży,
- zamiar ukończenia składnika wartości niematerialnych oraz jego użytkowania lub sprzedaży,
- zdolność do użytkowania lub sprzedaży składnika wartości niematerialnych,
- sposób, w jaki składnik wartości niematerialnych będzie wytwarzał prawdopodobne przyszłe korzyści ekonomiczne,
- dostępność stosownych środków technicznych, finansowych i innych, które mają służyć ukończeniu prac rozwojowych oraz użytkowaniu lub sprzedaży składnika wartości niematerialnych,
- możliwość wiarygodnego ustalenia nakładów poniesionych w czasie prac rozwojowych, które można przyporządkować temu składnikowi wartości niematerialnych [MSR 38, art. 57].

Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej wymagają wskazania przesłanek pozwalających na aktywowanie kosztów ponoszonych na prace rozwojowe, ale nie określają, które z nich jednostka zobowiązana jest ujawnić w swoim sprawozdaniu finansowym. Jediną obligatoryjną pozycją podlegającą ujawnieniu jest suma nakładów poniesionych w ciągu okresu na prace badawcze i rozwojowe

² Prac rozwojowych nie należy mylić z pracami badawczymi, które są wyłącznie etapem poszukiwania rozwiązań, podjętych z zamiarem zdobycia i przyswojenia nowej wiedzy naukowej i technicznej. Na etapie prac rozwojowych danego przedsięwzięcia jednostka jest natomiast w stanie zidentyfikować składnik wartości niematerialnych oraz udowodnić przyszłe korzyści ekonomiczne, wynikające z jego użytkowania. Uznaje się, że prace rozwojowe są bardziej zaawansowanym etapem niż prace badawcze [MSR 38, par. 58].

uznanych w rachunku zysków i strat. Pozostałe obowiązkowe ujawnienia dotyczą podgrupy aktywów „wartości niematerialne i prawne”, bez konieczności wyodrębnienia w nich pozycji prac rozwojowych.

3. Polityka rachunkowości w zakresie prac rozwojowych

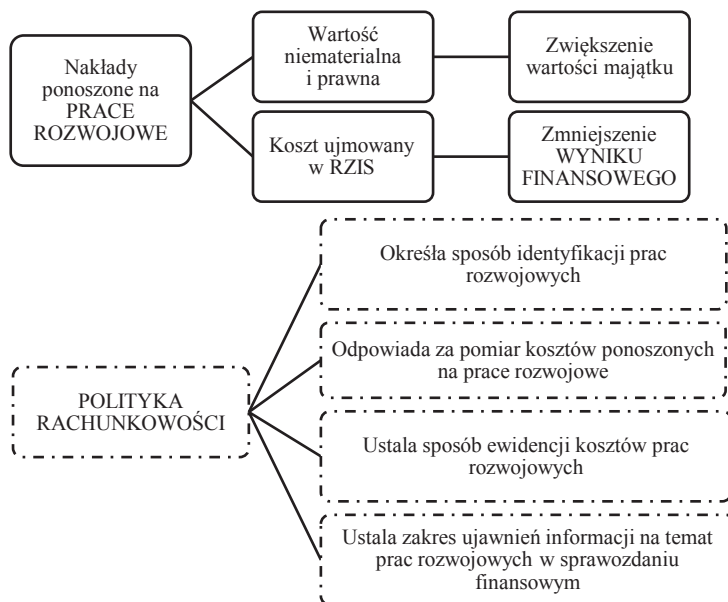
Polityka rachunkowości jest istotnym elementem sprawozdania finansowego, pozwalającym na jego właściwe zrozumienie. Według W. Brzezina łączy ona teorię i praktykę rachunkowości [Brzezina 1997, s. 12-13], dzięki czemu możliwe jest odzwierciedlenie skuteczności i efektywności działalności przedsiębiorstwa, np.: wzrostu wartości ekonomicznej i wartości rynkowej w długim okresie [Walińska, Michalak 2014, s. 110]. Jak twierdzi Sawicki, polityka rachunkowości to „konsekwentne postępowanie jednostki lub grupy zmierzającej do określonego celu”. Podkreśla, że powinna ona umożliwiać jasne prezentowanie danych, generowanych przez system rachunkowości [Sawicki (red.) 2002, s. 19]. Polityka rachunkowości jest również źródłem informacji dla odbiorców sprawozdania finansowego. Z tej perspektywy ma ona na celu zaspokojenie potrzeb informacyjnych zarówno interesariuszy zewnętrznych, jak i właściciela czy inwestora jednostki gospodarczej. Zakres ujawnień polityki rachunkowości jest niezwykle istotny, ponieważ to od niego zależy, na ile właściwie odbiorcy sprawozdania finansowego są w stanie je zrozumieć [Walińska 2016, s. 186].

W zakresie prac rozwojowych, podobnie jak w innych obszarach sprawozdawczości, polityka rachunkowości powinna być określona przez kierownika jednostki. Jest on odpowiedzialny za opracowanie jej ostatecznego kształtu, uwzględniając obowiązujące regulacje i zasady rachunkowości oraz wybierając odpowiednie rozwiązania spośród oferowanych przez teorię rachunkowości [Walińska 2016, s. 186]. Zasady rachunkowości muszą określać sposób postępowania, klasyfikację, pomiar, ewidencję, wycenę, ujawnianie i prezentację każdego realizowanego procesu rozwojowego.

Opracowanie polityki rachunkowości prac rozwojowych polega na określeniu procedur identyfikacyjnych prowadzonych działań z uwzględnieniem zasady ciągłości, wyższości treści nad formą oraz zasady wiernego odzwierciedlenia obrazu. Jasny sposób klasyfikacji podejmowanych działań rozwojowych zapewnia możliwość ich prawidłowej identyfikacji. Etap ten jest bardzo ważny dla prawidłowej wyceny i sposobu prezentowania prac rozwojowych w sprawozdaniu finansowym (por. rys. 1) [Piotrowska 2015, s. 153].

Wycena prac rozwojowych, zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej, a w szczególności MSR 38 „Wartości niematerialne”³, na-

³ W dalszej części artykułu stosowany jest skrót WNiP (Wartości Niematerialne i Prawne) zgodny z terminologią polskiego prawa bilansowego, pomimo że zgodnie z MSR 38 stosuje się określenie aktywa niematerialne.



Rys. 1. Wpływ polityki rachunkowości na prace rozwojowe

Źródło: opracowanie własne.

stępuje w jednym z dwóch wariantów, tj. w cenie nabycia bądź koszcie wytworzenia lub wartości przeszacowanej [MSR 38, par. 72]. Koszt wytworzenia określonego składnika powinien zostać pomniejszony o umorzenie oraz odpisy powstałe z tytułu utraty wartości, a także obejmować wszystkie bezpośrednie nakłady, ponoszone na czynności związane z produkcją, tworzeniem i przystosowaniem składnika aktywów do jego użytkowania [MSR 38, par. 66]. Wartość przeszacowana prac rozwojowych jest natomiast ich wartością godziwą na dzień przeszacowania, pomniejszoną o umorzenie oraz kwotę odpisów aktualizujących z tytułu trwałej utraty wartości.

Aby stwierdzić, czy koszty poniesione na prace rozwojowe spełniają warunki uznania ich za aktywa – WNiP, czy też należy je ująć jako koszty obciążające rachunek zysków i strat, jednostka gospodarcza stosuje przyjętą przez jej kierownictwo politykę rachunkowości w tym zakresie. Jest ona również zobowiązana do ujawnienia stosowanych zasad w sprawozdaniu finansowym. Polityka rachunkowości prac rozwojowych prezentowana jest w dwóch miejscach sprawozdania finansowego:

- W nocie do sprawozdania finansowego, dotyczącej wartości niematerialnych i prawnych.
- W nocie do sprawozdania finansowego, dotyczącej kosztów poniesionych na prace badawczo-rozwojowe.

Ważne jest, aby kierownictwo, podejmując decyzję co do ujawniania sposobu i zakresu stosowanej polityki rachunkowości, zaprezentowało takie informacje, które pomogą użytkownikowi zrozumieć istotę prowadzonych prac rozwojowych, ich wycenę oraz wpływ na sytuację finansowo-majątkową jednostki gospodarczej.

4. Polityka rachunkowości prac rozwojowych w praktyce sprawozdawczości finansowej polskiego rynku kapitałowego – wyniki badań własnych

Głównym celem badania była identyfikacja sposobu i miejsca prezentowania polityki rachunkowości oraz kwoty nakładów ponoszonych na prace rozwojowe. Zidentyfikowano zakres ujawnień warunków pozwalających na aktywowanie kosztów prac rozwojowych w sprawozdaniach. Próbę badawczą stanowiły skonsolidowane sprawozdania finansowe oraz sprawozdania z działalności zarządu za 2016 rok, sporządzone według Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej. W rezultacie dotyczyły one dwudziestu siedmiu spółek notowanych na GPW w Warszawie z sektora informatycznego⁴.

W ramach procesu badawczego zidentyfikowano trzy sposoby prezentowania polityki rachunkowości prac rozwojowych w sprawozdaniach badanych spółek:

I sposób: spółka ujawnia zasady rachunkowości dla prac rozwojowych tylko w nocie do bilansu dotyczącej wartości niematerialnych i prawnych.

II sposób: spółka ujawnia zasady rachunkowości dla prac rozwojowych tylko w nocie do rachunku zysku i strat dotyczącej kosztów prac badawczo-rozwojowych.

III sposób: spółka ujawnia zasady rachunkowości dla prac rozwojowych zarówno w nocie dotyczącej wartości niematerialnych i prawnych, jak w nocie dotyczącej kosztów prac badawczo-rozwojowych.

⁴ Lista spółek wchodzących w skład sektora informatycznego została określona dnia 13.02.2018r. Są to następujące spółki: AILLERON SPÓŁKA AKCYJNA (ALL), ARCUS SPÓŁKA AKCYJNA (ARC), ASSECO BUSINESS SOLUTIONS SPÓŁKA AKCYJNA (ABS), ASSECO POLAND SPÓŁKA AKCYJNA (ACP), ATENDE SPÓŁKA AKCYJNA (ATD), BETACOM SPÓŁKA AKCYJNA (BCM), COMARCH SPÓŁKA AKCYJNA (CMR), COMP SPÓŁKA AKCYJNA (CMP), CUBE. ITG SPÓŁKA AKCYJNA W RESTRUKTURYZACJI (CTG), INDATA SPÓŁKA AKCYJNA (IDT), LARK.PL SPÓŁKA AKCYJNA (LRK), LIVECHAT SOFTWARE SPÓŁKA AKCYJNA (LVC), LSI SOFTWARE SPÓŁKA AKCYJNA (LSI), NTT SYSTEM SPÓŁKA AKCYJNA (NTT), OPTTEAM SPÓŁKA AKCYJNA (OPM), PC GUARD SPÓŁKA AKCYJNA (PCG), PGS SOFTWARE SPÓŁKA AKCYJNA (PSW), PROCAD SPÓŁKA AKCYJNA (PRD), QUANTUM SOFTWARE SPÓŁKA AKCYJNA (QNT), QUMAK SPÓŁKA AKCYJNA (QMK), REGNON SPÓŁKA AKCYJNA W RESTRUKTURYZACJI (REG), SARE SPÓŁKA AKCYJNA (SAR), SIMPLE SPÓŁKA AKCYJNA (SME), SYGNITY SPÓŁKA AKCYJNA (SGN), TALEX SPÓŁKA AKCYJNA (TLX), UNIMA 2000 SYSTEMY TELEINFORMATYCZNE SPÓŁKA AKCYJNA (U2K), WASKO SPÓŁKA AKCYJNA (WAS).

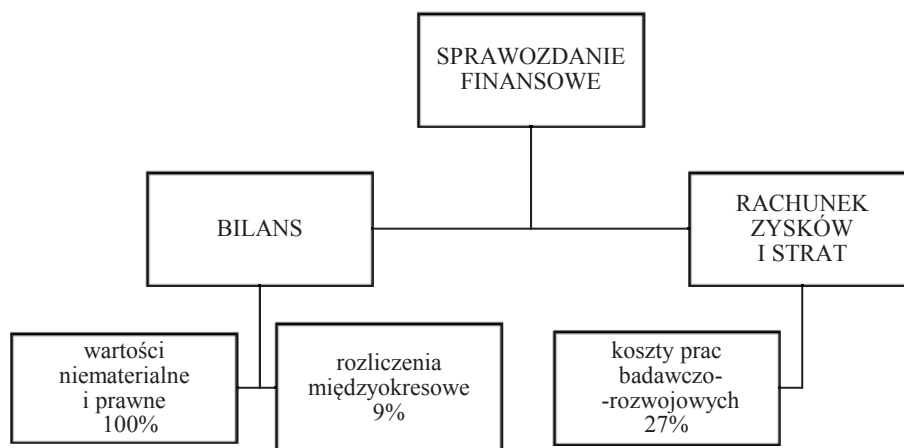
Analiza pokazała, że ponad połowa badanych spółek (55%) ujawnia politykę rachunkowości prac rozwojowych w dwóch miejscach sprawozdania finansowego – w nocie dotyczącej wartości niematerialnych i prawnych oraz nocie dotyczącej (kosztów) prac badawczo rozwojowych. 36% z nich ujawnia zasady rachunkowości tylko w nocie dotyczącej wartości niematerialnych i prawnych, a 9% wyłącznie w nocie dotyczącej (kosztów) prac badawczo-rozwojowych (por. tab. 1).

Tabela 1. Sposoby ujawniania polityki rachunkowości

I sposób	II sposób	III sposób
36%	9%	55%

Źródło: opracowanie własne.

Kolejnym etapem badania było sprawdzenie, w którym miejscu sprawozdania finansowego prezentowane są nakłady ponoszone na prace rozwojowe. Analizie poddano bilans oraz rachunek zysków i strat, wykluczając przy tym nakłady ponoszone w ramach otrzymanych dotacji celowych (np. dotacji unijnych). Na tej podstawie ustalono, że spółki prezentują nakłady na prace rozwojowe w trzech miejscach sprawozdania finansowego: w bilansie są to „wartości niematerialne i prawne” oraz „rozliczenia międzyokresowe”, natomiast w rachunku zysków i strat „koszty prac badawczo-rozwojowych”. Wszystkie badane spółki wykazują ponoszone nakłady na prace rozwojowe w wartościach niematerialnych i prawnych, a 9% z nich dodatkowo w rozliczeniach międzyokresowych. 27% zbadanych jednostek prezentuje koszty prac rozwojowych w rachunku zysków i strat (por. rys. 2).



Rys. 2. Miejsce prezentowania nakładów na prace rozwojowe w sprawozdaniu finansowym

Źródło: opracowanie własne.

Analiza wybranych elementów sprawozdań finansowych pozwoliła stwierdzić, że część spółek dokonuje podziału kosztów rozwojowych na koszty zakończonych i koszty niezakończonych prac rozwojowych. Ze względu na przyjętą politykę rachunkowości odpowiednio prezentują je pod daną pozycją bilansu i/lub rachunku zysków i strat.

W bilansie w wartościach niematerialnych i prawnych spółki prezentują koszty zarówno zakończonych, jak i niezakończonych prac rozwojowych. Druga pozycja bilansu, w której ujawniane są aktywowane nakłady ponoszone na prace rozwojowe, to rozliczenia międzyokresowe. Pozycja ta uwzględnia wyłącznie niezakończone prace rozwojowe. W rachunku zysków i strat koszty prac rozwojowych wykazywane są w pozycji „koszty prac badawczo-rozwojowych” i obejmują wyłącznie nakłady niezakończonych prac rozwojowych.

Przeprowadzona analiza wskazała, że wszystkie badane spółki aktywują nakłady ponoszone na prace rozwojowe oraz prezentują je w wartościach niematerialnych i prawnych. W związku z powyższym sprawdzono, czy przedstawiają one w udostępnionych sprawozdaniach informacje wskazujące na spełnienie warunków koniecznych do aktywowania kosztów prac rozwojowych. W tej części badania wprowadzono 5 zmiennych, które stanowią kryteria aktywowania tych kosztów.

Zostały one wyrażone w pięciostopniowej skali Likerta i opisują następujące pozycje testowe:

- zmienna **A**: spółka ujawnia w raportach możliwość, z technicznego punktu widzenia, ukończenia danego składnika wartości niematerialnych tak, aby nadawał się do użytkowania lub sprzedaży,
- zmienna **B**: spółka ujawnia w raportach zdolność do użytkowania lub sprzedaży składnika wartości niematerialnych,
- zmienna **C**: spółka ujawnia w raportach zamiar ukończenia danego składnika wartości niematerialnych oraz jego użytkowania lub sprzedaż,
- zmienna **D**: spółka ujawnia w raportach dostępność stosownych środków technicznych, finansowych i innych, które mają służyć ukończeniu prac rozwojowych oraz użytkowaniu lub sprzedaży składnika wartości niematerialnych,
- zmienna **E**: spółka ujawnia w raportach sposób, w jaki składnik wartości niematerialnych będzie wytwarzał prawdopodobne przyszłe korzyści ekonomiczne.

Wyniki badania opracowano przy wykorzystaniu programu SPSS (por. tab. 2).

Odpowiedzi na 5-stopniowej skali obejmowały takie warianty, jak: [1] – zdecydowanie tak, spółka szczegółowo ujawnia, w jaki sposób spełnia dane kryterium aktywowania kosztów prac rozwojowych; [2] – raczej tak, spółka ogólnie ujawnia, w jaki sposób spełnia dane kryterium aktywowania kosztów prac rozwojowych; [3] – trudno stwierdzić, brak możliwości oceny, czy spółka ujawnia sposób spełnienia danego kryterium aktywowania kosztów prac rozwojowych czy inną informację; [4] – raczej nie, spółka deklaruje jednym zdaniem „nakłady na prace rozwojowe zostają aktywowane zgodnie z MSR 38”; [5] – zdecydowanie nie, spółka nie ujawnia, w jaki sposób spełnia dane kryterium aktywowania kosztów prac rozwojowych.

Brak danych oznacza deklarację spółki, iż w danym okresie sprawozdawczym nie prowadzono prac rozwojowych.

Tabela 2. Ujawnienia poszczególnych warunków, koniecznych do aktywowania nakładów ponoszonych na prace rozwojowe

Statystyki						
Nazwa zmiennej:		A	B	C	D	E
N	Ważne	22	22	22	22	22
	Braki danych	5	5	5	5	5
Średnia		3,73	3,82	3,77	2,41	3,55
Mediana		4,00	4,00	4,00	2,00	4,00
Odchylenie standardowe		1,352	1,368	1,270	1,054	1,405
1) zdecydowanie tak		13,6%	13,6%	9,1%	4,5%	13,6%
2) raczej tak		4,5%	4,5%	9,1%	77,3%	13,6%
3) trudno stwierdzić		9,1%	4,5%	9,1%	0	4,5%
4) raczej nie		40,9%	40,9%	40,9%	9,1%	40,9%
5) zdecydowanie nie		31,8%	36,4%	31,8%	9,1%	27,3%
Ogółem		100%	100%	100%	100%	100%

Źródło: opracowanie własne.

Spółki w odmienny sposób realizują obowiązek ujawniania kryteriów dotyczących aktywowania nakładów prac rozwojowych. Aż w przypadku czterech z pięciu kryteriów należy negatywnie ocenić praktykę spółek w tym zakresie. Odmiennie wyniki uzyskano tylko w przypadku kryterium "D", czyli ujawnienia dotyczącego dostępności środków technicznych, finansowych i innych, które mają służyć ukończeniu prac rozwojowych oraz użytkowaniu lub sprzedaży składnika wartości niematerialnych. W przypadku pozostałych kryteriów około 75% spółek raczej nie ujawnia lub zdecydowanie nie ujawnia wymogów aktywowania kosztów prac rozwojowych⁵.

Ostatnim etapem badania było sprawdzenie, czy i gdzie spółki prezentują typy prowadzonych działań na rzecz rozwoju. Ocenie poddano stwierdzenie: *spółka ujawnia typy prowadzonych prac rozwojowych, z wyróżnieniem prac rozwojowych jako wyodrębnionej pozycji sprawozdania*. Zmienna została wyrażona w pięciostopniowej skali Likerta (por. tab. 3).

⁵ Analiza sprawozdań finansowych udowodniła, że dla zmiennych „A” i „C” 72,7% spółek nie ujawnia, w jaki sposób spełnia warunki aktywowania kosztów prac rozwojowych (4 lub 5 pkt). Dla zmiennej „B” 77,3% spółek nie ujawnia spełnienia warunków aktywowania kosztów prac rozwojowych (4 lub 5 pkt). Dla zmiennej „E” w 68,2% badanych sprawozdań finansowych nie ma informacji o tym, w jaki sposób koszty prac rozwojowych spełniają warunki pozwalające na ich aktywowanie (4 lub 5 pkt). Dla zmiennej „D” 81,8% (1 lub 2 pkt) spółek ujawnia spełnienie wymogów, umożliwiających aktywowanie kosztów prac rozwojowych.

Odpowiedzi na skali 5-stopniowej obejmowały takie warianty, jak: [1] – zdecydowanie tak, oznacza, że spółka ujawnia typy prowadzonych prac badawczo-rozwojowych wraz z ich opisem, z wyróżnieniem prac rozwojowych jako osobnej pozycji; [2] – raczej tak, oznacza, że spółka ujawnia typy prowadzonych prac badawczo-rozwojowych wraz z ich opisem bez podziału na badawcze i rozwojowe; [3] – trudno stwierdzić, oznacza, że spółka ujawnia ogólne informacje na temat kilku najważniejszych prac badawczo-rozwojowych, bez ich podziału; [4] – raczej nie, oznacza, że spółka ujawnia informacje na temat jednego lub dwóch działań dotyczących prac badawczo-rozwojowych, bez ich podziału; [5] – zdecydowanie nie, oznacza, że spółka nie ujawnia typów prowadzonych prac rozwojowych.

Tabela 3. Ujawnienia poszczególnych warunków, koniecznych do aktywowania nakładów ponoszonych na prace rozwojowe

Wyszczególnienie		ROZKŁAD ZMIENNEJ	
		Częstość	Procent
Ważne: 22 Braki danych: 5	1. Zdecydowanie tak	7	31,8
	2. Raczej tak	2	9,1
	3. Trudno stwierdzić	3	13,6
	4. Raczej nie	3	13,6
	5. Zdecydowanie nie	7	31,8
	Ogółem	22	100,0
Ważne: 22 Braki danych: 5	SPRAWOZDANIE FINANSOWE	16	72,7
	SPRAWOZDANIE Z DZIAŁALNOŚCI ZARZĄDU	6	27,3
	Ogółem	22	100,0

Źródło: opracowanie własne.

Wyniki pokazują, że ponad połowa spółek nie ujawnia typów prowadzonych prac rozwojowych (59%). Dla 41% można natomiast jednoznacznie stwierdzić, że ujawniają one informacje o prowadzonych pracach rozwojowych. Dodatkowo, przeprowadzona analiza dowiodła, że 72,7% informacji dotyczących typów prowadzonych prac rozwojowych znajduje się w sprawozdaniu finansowym, a 27,3% spółek umieszcza tę informację w sprawozdaniu z działalności zarządu.

5. Zakończenie

Sprawozdanie finansowe, jako integralna część systemu rachunkowości, ma na celu dostarczać informacji interesariuszom przedsiębiorstwa [Walińska, Bek-Gaik, Gad, 2016, s. 11] na temat sytuacji finansowej, przepływów pieniężnych oraz dokonań przedsiębiorstwa, w tym danych dotyczących prac rozwojowych. Sprawozdanie fi-

nansowe jest zrozumiałe tylko wtedy, kiedy sporządzone jest według przejrzystych i jasnych zasad rachunkowości. Za prawidłowe sformułowanie polityki rachunkowości, ale także określenie, jaka jej część zostanie zaprezentowana w sporządzonych przez jednostkę raportach, odpowiedzialność ponosi kierownik jednostki. Jest to niezwykle istotne z tego względu, że obecnie obowiązujący zakres obowiązkowych ujawnień na temat prac rozwojowych, zdefiniowany przez Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, nie jest wystarczająco rozwinięty i doprecyzowany.

Przeprowadzona przez autorkę analiza ujawnień polityki rachunkowości w zakresie prac rozwojowych w sprawozdaniach finansowych i sprawozdaniach z działalności zarządu wskazała, że stopień komunikowania informacji na ich temat jest niewystarczający dla zrozumienia tego obszaru działalności podmiotu. Podstawowym problemem jest prezentowanie nakładów ponoszonych na prace rozwojowe w rozliczeniach międzyokresowych. Według MSSF powinny one zostać zakwalifikowane do kosztów okresu, jeśli nie spełniają definicji aktywów. Pomimo że wszystkie spółki aktywują koszty prac rozwojowych i prezentują je w wartościach niematerialnych i prawnych, to nie ujawniają one, w jaki sposób spełnione są warunki aktywowania kosztów. Użytkownik sprawozdania finansowego w większości przypadków nie jest w stanie określić, jakie typy prac rozwojowych prowadzi dana jednostka. Spółki, które zdecydowały się ujawnić rodzaj prowadzonych prac rozwojowych, w przeważającej większości opisywały wyłącznie wybrane projekty. Dodatkowo, badanie raportów pokazało, że informacje dotyczące prac rozwojowych są „porozrzucane” po sprawozdaniach, co utrudnia ich identyfikację i analizę.

Poruszony w artykule problem badawczy jest bardzo istotny z punktu widzenia efektywnego funkcjonowania przedsiębiorstwa. W dzisiejszych czasach prace rozwojowe identyfikowane są jako świadome kroki podejmowane w celu zwiększenia innowacyjności spółki. Uważa się je za źródło sukcesu jednostki oraz predykcji rozwoju. Pomimo że nie ma obowiązku ujawniania dokładnych informacji na temat prowadzonych prac rozwojowych, to zarządy jednostek powinny dbać o to, aby w sprawozdaniach ujawniany był jak najszerszy zakres informacji na ich temat. W dobie rosnącego zapotrzebowania na dane o działalności jednostki kierownik powinien udostępnić informacje o metodzie identyfikacji, stopniu zaawansowania czy typie prowadzonych prac rozwojowych, ponieważ są one podstawą do prognozy i oceny rozwoju przedsiębiorstwa. Przeprowadzone badanie dowiodło, że kluczowa kwestia dotycząca ujawniania zrealizowanych warunków, pozwalających na aktywowanie nakładów prac rozwojowych, nie jest udostępniana w raportach spółek. W związku z tym, szacując wartość spółki, należy zadać się kilka pytań: jak rzetelnie wycenić przedsiębiorstwo, czy wynik finansowy nie jest zniekształcony, czy wartość prezentowanych w bilansie aktywów nie jest niedoszacowana oraz jaką część wartości niematerialnych i prawnych stanowią aktywowane nakłady prac rozwojowych? Osoba odpowiedzialna za określenie zakresu ujawnianych informacji powinna wiedzieć, że takie dane są wartością dodaną dla przedsiębiorstwa i na pewno będą docenione

przez użytkowników sprawozdania finansowego. Prawidłowe i transparentne raportowanie tego obszaru działania jednostki będzie możliwe jednak tylko wtedy, kiedy osoby odpowiedzialne za tworzenie polityki rachunkowości uświadomią sobie, że takie działanie przyniesie w przyszłości korzyści ekonomiczne – zarówno spółce, jak i jej inwestorom.

Literatura

- Aboody D., Lev B., 2000, *Information asymmetry, R&D and insider gains*, The Journal of Finance, vol. LV, no. 6, s. 2747-2766.
- Botosan C.A., Plumlee M.A., 2002, *A Re-examination of disclosure level and expected cost of capital*, Journal of Accounting Research, 40(1), s. 21-40.
- Brzezina W., 1997, *Ogólna teoria rachunkowości na przełomie XX i XXI w.*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, 40, s. 12-13.
- Dyczkowska J., 2016, *Prezentacja kosztów B+R w raportach rocznych europejskich spółek biotechnologicznych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 424, s. 61-71.
- Dyczkowska J., 2017, *Drivers of strategy and R&D disclosures*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 474, s. 118-132.
- Dye R.A., 1985, *Disclosure of non-proprietary information*, Journal of Accounting Research, 23(1), s. 123-145.
- Francis J., Nanda D., Olsson P., 2008, *Voluntary disclosure, earnings quality, and cost of capital*, Journal of Accounting Research, 46, p. 53-99.
- Gabrusewicz W., 2016, *Koszty prac rozwojowych w dokonaniach przedsiębiorstw*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 442, Wyd. Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Jones D.A., 2007, *Voluntary disclosure in R&D-intensive industries*, Contemporary Accounting Research, vol. 24, no. 2, s. 489-522.
- Kozak P., 2012, *Koszty działalności badawczo-rozwojowej w świetle przepisów ustawy o rachunkowości i międzynarodowego standardu rachunkowości nr 38 wartości niematerialne*, Copernican Journal of Finance & Accounting, vol. 1, no. 1, s. 95-110.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) 2007, Tom 1, SKwP, Warszawa.
- Merkley K.J., 2014, *Narrative disclosure and earnings management: Evidence from R&D disclosures*, The Accounting Review, vol. 89, no. 2, s. 725-757.
- Piotrowska K., 2015a, *Audyt wewnętrzny w doskonaleniu działów badawczo-rozwojowych*, Ubezpieczenia, nr 76, t. 2, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 864, s. 111-120.
- Piotrowska K., 2015b, *Prace badawczo-rozwojowe w aspekcie organizacji rachunkowości*, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 77, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 873.
- Radawiecka E., 2008, *Koszty prac badawczych i rozwojowych w prawie bilansowym oraz międzynarodowych standardach rachunkowości*, Zeszyty Naukowe Wydziału Nauk Ekonomicznych Politechniki Koszalińskiej, nr 12, s. 181-194.
- Różańska E., 2015, *Metody oceny i selekcji projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwie społecznie odpowiedzialnym*, Prace Naukowe UW we Wrocławiu nr 398, Wrocław.
- Sulik-Górecka A., 2013, *Kwalifikacja i wycena kosztów zakończonych prac rozwojowych w świetle ustawy o rachunkowości oraz MSR/MSSF*, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, nr 61, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 765, s. 209-2018.

- Sawicki K. (red.), 2002. *Polityka bilansowa i analiza finansowa. Nowoczesne instrumenty zarządzania firmą*, Ekspert Wydawnictwo i Doradztwo, Wrocław.
- Verrecchia R.E., 2001, *Essays on disclosure*, Journal of Accounting and Economics, vol. 32, s. 97-180.
- Walińska E., 2016, *Sprawozdanie z polityki rachunkowości jako odrębny składnik sprawozdania finansowego*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, Stowarzyszenie Księgowych, tom 87(143).
- Walińska E., Bek-Gaik B., Gad J., 2016, *Sprawozdawczość finansowa i niefinansowa przedsiębiorstwa – w kierunku integracji*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Walińska E., Michalak M., 2014, *Polityka rachunkowości w kontekście poglądów naukowych Profesor Alicji Jarugowej*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, 80(136), SKwP, Warszawa.