

**Magdalena Giedroyć**

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie  
e-mail: mgiedr@sgh.waw.pl

---

## UZNAWANIE KOSZTÓW BADAŃ I ROZWOJU W RACHUNKOWOŚCI

---

## RECOGNITION OF RESEARCH AND DEVELOPMENT COST IN ACCOUNTING

---

DOI: 10.15611/pn.2018.503.14  
JEL Classification: M41

**Streszczenie:** Siła napędowa gospodarki w znaczącej mierze pochodzi z tworzenia i sprzedaży nowych produktów i technologii. Z powodu ciągle rosnących nakładów na działalność badawczo-rozwojową przedsiębiorstw kluczowe wydaje się wypracowywanie instytucjonalnych rozwiązań zachęcających przedsiębiorstwa do ponoszenia dodatkowych nakładów. Jednym z takich rozwiązań mogą być bilansowe zasady uznawania kosztów badań i rozwoju, jako że mają one wpływ na skłonność przedsiębiorstw do ponoszenia tych kosztów. Artykuł ma na celu ocenę użyteczności informacji sprawozdawczych wynikających z różnych sposobów uznawania kosztów prac badawczo-rozwojowych w rachunkowości w wybranych krajach anglosaskich oraz w ramach rozwiązań przyjętych w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości. Wartość artykułu polega na tym, że poprzez jasne wskazanie determinant wyboru konkretnych rozwiązań w zakresie uznawania kosztów badań i rozwoju może przyczynić się to do dalszych prac nad optymalizacją opisanych rozwiązań, co w konsekwencji zachęci przedsiębiorstwa do zwiększenia inwestycji w działalność badawczo-rozwojową. W artykule przeprowadzono analizę literatury, wykorzystując wnioskowanie indukcyjne.

**Słowa kluczowe:** koszty badań i rozwoju, rachunkowość, sprawozdawczość finansowa.

**Summary:** Due to the rising costs of R&D, it seems crucial to develop institutional solutions that encourage companies to expand their R&D efforts. The rules of recognition of R&D costs may constitute such a solution. The aim of this article is to assess the usefulness of reporting information resulting from the various ways of recognizing R&D costs in accounting. This may contribute to further work on optimizing these solutions and subsequently encourage companies to increase their R&D investments. In the article, literature was analyzed using inductive inference.

**Keywords:** research and development costs (R&D), accounting, financial reporting.

## 1. Wstęp

Od mniej więcej lat 50. XX w. z uwagi na rosnące wymagania konsumentów i rozszerzenie się gamy zasobów, którymi dysponują podmioty gospodarcze, w tym możliwości korzystania z dynamicznego rozwoju wiedzy, zwiększa się asortyment produktów oferowanych przez przedsiębiorstwa. Siła napędowa gospodarki w dużej mierze pochodzi więc z tworzenia i sprzedaży nowych produktów i technologii [Jachowicz 2009, s. 18].

Dla unaocznienia postępu tego zjawiska można podać wyniki przeprowadzonych badań w zakresie struktury inwestowania w badania i rozwój w Polsce [Tylman (red.) 2015]. W polskich przedsiębiorstwach 41% nowych produktów wprowadzonych na rynek w 2014 r. było wynikiem prac badawczych i rozwojowych. W porównaniu do roku 2013, gdy współczynnik ten wynosił 30%, był to znaczny wzrost.

Należy także zwrócić uwagę na fakt, iż udział przedsiębiorstw w strukturze finansowania działalności badawczo-rozwojowej jest bardzo wysoki. W krajach OECD 60% wydatków na prace badawczo-rozwojowe ponoszonych jest przez przedsiębiorstwa [Rozwiązania podatkowe 2015]. W Polsce, która w porównaniu do krajów OECD ma tę strukturę niekorzystną, udział przedsiębiorstw w finansowaniu kosztów prac badawczo-rozwojowych w ostatnich latach zwiększył się z 20 do 43% i szacuje się, że nakłady te będą dalej systematycznie rosły [Tylman 2015].

Należy także zaznaczyć, że w przyszłości w Polsce oczekuje się dalszego zwiększenia udziału produktów i usług wysokiej technologii w PKB (do 1,7% w 2020 r., co spowoduje, że nakłady na badania i rozwój wyniosą ok. 35 mld zł, czyli ponad dwukrotnie więcej niż w roku 2013 [Tylman 2015]) oraz zwiększenia zakresu własnych prac badawczo-rozwojowych prowadzonych przez przedsiębiorców – w przeciwieństwie do zakupu gotowych technologii [Rozwiązania podatkowe 2015].

Skoro rozwój technologii ma istotne znaczenie dla konkurencyjnego funkcjonowania gospodarki, to powinny istnieć instytucjonalne rozwiązania zachęcające przedsiębiorstwa do ponoszenia dodatkowych kosztów związanych z szeroko pojętymi badaniami i rozwojem naukowo-technologicznym. Analiza przeprowadzonych badań empirycznych wśród beneficjentów różnego rodzaju programów dotacyjnych w Polsce wskazuje, że do najważniejszych motywatorów rozwoju prac badawczo-rozwojowych dla przedsiębiorców zaliczyć można m.in.: możliwość pozyskania dotacji, możliwość uzyskania ulgi podatkowej z tytułu prowadzenia tych prac, zwiększenie elastyczności i dynamiki działania jednostek naukowych i badawczych, a także zmiany w polskich przepisach prawnych. W przypadku oczekiwanych zmian w przepisach prawnych wskazano przede wszystkim na konieczność zmian prawa podatkowego i bilansowego w zakresie unormowania prac badawczo-rozwojowych [Tylman 2015].

Biorąc pod uwagę powyższe, należy podkreślić, że zasady uznawania kosztów prac badawczo-rozwojowych w systemie informacyjnym rachunkowości są jednym z narzędzi mających wpływ na skłonność przedsiębiorstw do ponoszenia tych kosztów.

Celem niniejszego artykułu jest ocena użyteczności informacji sprawozdawczych wynikających z różnych sposobów uznawania kosztów prac badawczo-rozwojowych w rachunkowości w wybranych krajach anglosaskich oraz w MSR. Użyteczność informacji sprawozdawczych rozumiana jest zgodnie z Załoženiami koncepcyjnymi sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych zawartymi w Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) [*Założenia koncepcyjne...*, par. CJ4-CJ34]. W artykule przeprowadzono analizę literatury, wykorzystując wnioskowanie indukcyjne.

## **2. Sposoby uznawania prac badawczo-rozwojowych w sprawozdaniach finansowych – determinanty oraz przegląd możliwych rozwiązań**

Koszty badań i rozwoju mogą być prezentowane w sprawozdaniach finansowych na kilka sposobów:

1) odnoszenie całości kosztów na wynik finansowy w okresie, w którym koszty te zostały poniesione,

2) odraczanie poniesionych kosztów do momentu, kiedy zostanie przesądzone, czy przyniosą one w przyszłości korzyści ekonomiczne i wtedy kapitalizowanie ich jako wartości niematerialne i poprzez amortyzację sukcesywne odnoszenie na wynik finansowy, lub gdy nie przynoszą korzyści ekonomicznych, odpisywanie całości zgromadzonych kosztów na wynik finansowy,

3) kapitalizowanie części kosztów badań i rozwoju – przede wszystkim tych odnoszących się do prac rozwojowych, gdy spełniają one określone warunki.

Wybór konkretnego sposobu uznawania tych kosztów na etapie ustalania rozwiązań instytucjonalnych powinien zależeć od przyjętych paradygmatów rachunkowości w danym systemie rachunkowości. Gdy natomiast rozwiązania prawne zostawiają pewien margines swobody co do uznawania kosztów prac badawczo-rozwojowych, to na przyjmowane przez jednostki gospodarcze rozwiązania księgowe, opisane w jego polityce bilansowej, wpływ mają m.in. cele przedsiębiorstwa, jego szczególna charakterystyka, np. zakres prac badawczo-rozwojowych, rozmiar przedsiębiorstwa, typ własności, skłonność właścicieli i kadry zarządzającej do ryzyka, sposób wynagradzania kadry zarządzającej, potrzeby kreowania określonego obrazu przedsiębiorstwa.

Równoległe funkcjonowanie różnych rozwiązań księgowych jest skutkiem, jak zostało już podkreślone, interpretacji teorii rachunkowości (przyjęcia określonego paradygmatu rachunkowości), szczególnie wynikiem przyjętej definicji aktywów oraz przestrzegania i interpretowania określonych zasad rachunkowości, w tym przede wszystkim zasady memoriałowej, współmierności oraz ostrożności [por. Szilagyi 2010, s. 144-146].

Obecnie, w wyniku postępującej globalizacji rozwiązań księgowych, w Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej, w amerykańskich stan-

dardach rachunkowości (US GAAP), australijskich standardach sprawozdawczości oraz brytyjskich standardach rachunkowości (UK GAAP) funkcjonują bardzo podobne, co nie znaczy identyczne, definicje aktywów; a mianowicie aktywem jest zasób kontrolowany przez jednostkę w wyniku zdarzeń z przeszłości, z którego, według przewidywań, jednostka osiągnie w przyszłości korzyści ekonomiczne [*Założenia koncepcyjne* 2011, par. 4.4; SFAC 6 1989; SAC 4 1995]. Kluczowe znaczenie dla możliwości ujęcia kosztów badań i rozwoju w bilansie jako składnika aktywów ma stopień pewności co do osiągnięcia przez nie przyszłych korzyści ekonomicznych. Ponadto kryteria ujmowania składników w sprawozdaniach finansowych nakładają na jednostkę dodatkowe wymogi, a mianowicie, aby składnik aktywów mógł być faktycznie ujęty w sprawozdaniu finansowym, musi posiadać cenę nabycia, koszt wytworzenia lub też inną wiarygodnie określoną wartość [*Założenia koncepcyjne* 2011, par. 4.38].

Zgodnie z zasadą memoriałową w danym okresie sprawozdawczym w księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie poniesione w tym okresie koszty związane z pracami badawczo-rozwojowymi. Przestrzeganie zasady współmierności powinno skłaniać jednostki do kapitalizowania kosztów badań i rozwoju, aby koszty te na wynik finansowy odnoszone były dopiero w tym okresie, w którym z tytułu ich poniesienia faktycznie pojawią się korzyści ekonomiczne [Szilagyi 2010, s. 145]. Mając świadomość, iż zarówno okres ponoszenia tych kosztów, jak i moment, od którego osiągane są korzyści ekonomiczne, są wysoce niepewne, zwolennicy zasady współmierności stoją na stanowisku, że alokacja kosztów prac badawczo-rozwojowych jest lepsza od ich natychmiastowego odpisywania na wynik finansowy, subiektywna zaś estymacja wartości jest lepsza od arbitralnej oceny równej zero [Drebin 1966, s. 425].

Z kolei przestrzeganie zasady ostrożności w połączeniu z niepewnością uzyskania przez koszty badań i rozwoju przyszłych korzyści dla jednostki powoduje, że trudno jest te koszty uznać za składnik aktywów. Tym samym te podmioty gospodarcze, które cenią sobie tzw. przezorność kupiecką, odpisują te koszty na wynik finansowy w okresie, w którym koszty te faktycznie zostały poniesione [Szilagyi 2010, s. 145].

### **3. Ocena użyteczności sposobów uznawania kosztów prac badawczo-rozwojowych w sprawozdaniach finansowych**

Powszechnie przyjmuje się, że informacje o kosztach prac rozwojowo-badawczych odnoszonych na wynik finansowy są wiarygodne, podczas gdy informacje o kapitalizowanych kosztach są bardziej relewantne, ale mniej wiarygodne. Istnieje pewien kompromis pomiędzy wiarygodnością a relewantnością informacji [szerzej Healy 2002, s. 38].

Zwolennicy kapitalizowania kosztów prac badawczo-rozwojowych wskazują, że tradycyjny model rachunkowości polegający na corocznym pomiarze zysku, od-

powiedni dla gospodarki agrarnej, opartej na sile roboczej i mało dynamicznych technologiach, przestał się sprawdzać już we wczesnej gospodarce industrialnej, silnie uzależnionej od długoterminowych aktywów i szybkich zmian technologicznych, a w gospodarce opartej na wiedzy sprawdza się jeszcze gorzej [Nix, Nix 1992, s. 52]. Ich zdaniem przyjęcie dłuższej perspektywy czasowej niż rok jako cyklu pomiaru wyniku finansowego powinno być normą dla firm, które sprzedają produkty oparte na dynamicznie zmieniającej się technologii. Tym samym jako wady odnośzenia kosztów badań i rozwoju na wynik finansowy w okresie, w którym zostały poniesione, podają [Nix, Nix 1992, s. 52]:

- 1) niedostateczną współmierność kosztów i przychodów,
- 2) niewłaściwe prezentowanie kosztów badań i rozwoju stanowiących obecnie jeden z podstawowych zasobów przedsiębiorstw (ujawnienia kosztów badań i rozwoju nie idzie w parze ze wzrostem ich znaczenia w gospodarce).

Ponadto, jak wiadomo, natychmiastowe odnoszenie kosztów badań i rozwoju na wynik finansowy powoduje jego obniżenie. Tym samym użytkownicy sprawozdań finansowych powinni mieć świadomość, z czego spadek wyników netto wynika. Prosta analiza spadku zysku przy odnoszeniu kosztów prac badawczo-rozwojowych na wynik finansowy prowadzi do wniosków, że firma źle sobie radzi. Nie musi być to prawdą. Stąd też rozwiązania księgowe, które narzucają pełne odnoszenie w koszty nakładów na badania i rozwój, przy niedostatecznych dodatkowych ujawnieniach, np. w notach do sprawozdań finansowych, mogą *de facto* hamować skłonność przedsiębiorstw do tego rodzaju inicjatyw nawet wtedy, gdy w dłuższym okresie jest to jedyny sposób na utrzymanie pozycji rynkowej i/lub efektywności przedsiębiorstwa.

Ze swej natury działalność badawczo-rozwojowa obarczona jest wysoką niepewnością i asymetrią informacyjną [Aboody, Lev 2000]. Konsekwencją ekonomiczną powyższego jest to, że firmy ponoszące wysokie nakłady na tę działalność charakteryzują się mniejszymi zwrotami z akcji i wykazują pewne objawy niedoszacowania [Chan i in. 2001]. Remedium na ograniczenie asymetrii informacyjnej jest zdaniem wielu autorów kapitalizacja kosztów prac badawczo-rozwojowych [np. Zhao 2002, s. 153-174; Han, Manry 2004, s. 155-173; Callimaci, Landry 2004, s. 33-53; Lev, Sougiannis 1996, s. 107-138]. Przegląd badań pozytywnych w rachunkowości doprowadza do wniosku, że bardziej *value relevant*<sup>1</sup> są informacje na temat kapitalizacji kosztów prac badawczo-rozwojowych niż ich odnoszenie na wynik finansowy pod warunkiem, że spełniają określone kryteria [Cazavan-Jeny, Jeanjean 2006, s. 38]. Zdaniem niektórych wynika to z faktu, że dzięki kapitalizacji kosztów redukuje się asymetrię informacyjną między firmami a innymi uczestnikami rynku [Lev, Sougiannis 1996, s. 107-138; Lev, Sougiannis 1999, s. 419-460]. Wyniki badań pozytywnych nie są jednak rozstrzygające w zakresie relewantności informacji o kapitalizowanych nakładach na prace badawczo-rozwojowe. Na przykład Wyatt

---

<sup>1</sup> Dane sprawozdawcze są *value relevant*, gdy są znacząco związane z wybraną zmienną rynku kapitałowego.

[2008, s. 224] pokazała w swoim badaniu, że informacje o aktywowanych przez australijskie firmy kosztach prac badawczo-rozwojowych nie były znacząco związane ze zwrotami z akcji. W opinii Wyatt taka pozycja wskazana wśród aktywów informuje inwestorów, że menedżerowie dostrzegają związek kapitalizowanych nakładów z przyszłymi korzyściami ekonomicznymi, jednak zbiorcza pozycja agregująca koszty nie jest dla użytkowników wystarczająca w procesie szacowania przyszłych przepływów pieniężnych.

Za kapitalizacją kosztów prac rozwojowych przemawia fakt, że ułatwia ona menadżerom ujawnianie tych kosztów jako strategicznego składnika aktywów, a nie tylko kosztu prowadzenia biznesu [Hendriksen, van Breda 2002, s. 647]. Z drugiej strony należy podkreślić, że kapitalizacja kosztów także stanowi zagrożenie dla wiarygodności informacji ujawnianych w sprawozdaniach finansowych. Może bowiem angażować kierownictwo w oportunistyczne zarządzanie zyskami, co prowadzi do osłabienia wiarygodności sprawozdań.

Zdaniem Skinnera [2008, s. 195] odnoszenie kosztów badań i rozwoju na wynik finansowy z równoczesnym pełnym ujawnianiem informacji o tych kosztach w notach zapewnia użyteczność sprawozdania finansowego. Jednocześnie autor uważa, że na wycenę konkretnej firmy nie ma wpływu sposób ujawniania informacji o tych kosztach, tzn. ich kapitalizowanie w bilansie bądź odnoszenie na wynik finansowy, ale znaczenie ma sam fakt ponoszenia tych kosztów. Wycena firmy uzależniona jest bowiem od postrzegania firmy przez inwestorów. Firmy prowadzące prace badawczo-rozwojowe postrzegane są jako bardziej ryzykowne niż te firmy, które prowadzą inne rodzaje inwestycji. Badania i rozwój pogłębiają bowiem naturalną asymetrię informacyjną, co powoduje, że rynek na ich akcje jest mniej płynny, a koszt pozyskania kapitału wyższy [Skinner 2008, s. 195].

Dodatkowo nie należy zapominać, że na użyteczność ujęcia kosztów badań i rozwoju w systemie rachunkowości powinna wywierać wpływ także zasada przewagi korzyści ekonomicznych z dostarczania informacji nad kosztami ich pozyskania. Dzięki spojrzeniu przez jej pryzmat firmy z niską aktywnością w sferze badań i rozwoju nie powinny aktywować tych kosztów, ponieważ przygotowywanie tego rodzaju informacji przewyższa korzyści z ich dostarczania dla użytkowników.

Na tle rosnącego znaczenia prac badawczo-rozwojowych na świecie, w tym w Polsce, warto prześledzić ewolucję rozwiązań księgowych w zakresie uznawania kosztów prac badawczo-rozwojowych, jaką przeszły wybrane rozwinięte kraje należące do anglosaskiego modelu rachunkowości. Model ten staje się bowiem dominujący we współczesnej zglobalizowanej gospodarce. Także MSSF oparte są w dużej mierze na założeniach tego modelu.



#### 4. Ewolucja uznawania kosztów badań i rozwoju w wybranych krajach anglosaskich

Historia uznawania kosztów prac badawczo-rozwojowych w USA oscylowała od wymagań, aby wszystkie poniesione koszty były odnoszone w koszty w okresie, w którym powstały (co *nota bene* jest także obecnie stosowaną praktyką w USA), do odraczania ich na okresy, w których były generowane przychody [Solow 1957, s. 52]. Na ewolucję rachunkowości kosztów badań prac badawczo-rozwojowych w USA duży wpływ wywarły obowiązujące rozwiązania podatkowe.

Warto podkreślić, że organizacje księgowych w USA generalnie popierały ideę odraczania ponoszonych kosztów prac badawczo-rozwojowych, jednak z czasem zakres kosztów możliwych do kapitalizowania był coraz bardziej ograniczony.

Należy zauważyć, że do połowy XX w. użyteczność sprawozdań finansowych w obszarze uznawania kosztów badań i rozwoju w USA, a szczególnie ich wiarygodność i porównywalność nie tylko w przestrzeni, ale także w czasie, nie była osiągnięta z powodu braku jednoznacznego stanowiska na temat [Higgins 1954, s. 61]:

- 1) rodzaju działań, które powinny być zaliczane do prac badawczo-rozwojowych,
- 2) określenia, które koszty prac badawczo-rozwojowych powinny być odraczane w czasie i wykazywane w bilansie,
- 3) zasad amortyzacji aktywowanych kosztów prac badawczo-rozwojowych,
- 4) zasad ujawniania tych kosztów w sprawozdaniu finansowym.

W 1972 r. dwie organizacje księgowych w USA postanowiły zająć się opracowywaniem jednolitych zasad uznawania kosztów poniesionych prac badawczo-rozwojowych. Pierwszą była Accounting Principles Board (APB), a drugą Securities and Exchange Commission (SEC).

APB w wydanej w 1972 r. Opinion No. 22<sup>2</sup> nakazywała obligatoryjne ujawnianie kosztów badań i rozwoju w sprawozdaniu finansowym. SEC zaś wymagał informacji na temat kosztów badań i rozwoju w swoim corocznym Raplocie 10-K. Szacunkowa kwota wydatków na badania i rozwój powinna być zostać ujawniona, gdy wydatki te miały materialny wymiar, ich wartość przekraczała 1% wartości sprzedaży oraz gdy była realizowana polityka odraczania i amortyzacji tych kosztów. Jednak stanowiska obydwu organizacji nie rozwiązały problemu „właściwego” księgowego traktowania kosztów badań i rozwoju w sprawozdaniu finansowym [Griliches 1984, s. 24; Nix, Nix 1992, s. 61].

Na bazie wymagań SEC w 1974 r. także Financial Accounting Standard Board (FASB) zajęła się kompleksowo problemem uznawania kosztów prac badawczo-rozwojowych. Głównymi celami podjętych prac były [Nix, Nix 1992, s. 61]:

- 1) zapewnienie jednolitości raportowania prac badawczo-rozwojowych,
- 2) dostarczanie użytecznych informacji na ich temat użytkownikom sprawozdań finansowych.

---

<sup>2</sup> Par. 13.

Opracowując swoje stanowisko, FASB analizowała cztery możliwe podejścia do rachunkowości kosztów prac badawczo-rozwojowych:

- 1) odnoszenie w koszty wszystkich kosztów prac badawczo-rozwojowych w okresie, w którym faktycznie zostały poniesione,
- 2) kapitalizowanie wszystkich kosztów,
- 3) kapitalizowanie tych kosztów, które spełniają konkretne warunki, a odnoszenie reszty na wynik finansowy,
- 4) zawieszanie w czasie wszystkich kosztów do chwili, kiedy będzie można rozstrzygnąć, czy przyniosą one przyszłe korzyści ekonomiczne.

Teoretycy rachunkowości hołdujący zasadzie współmierności szczególnie wspierali rozwiązanie nr 3. Jednak FASB nadal bardziej skłaniała się ku odnoszeniu kosztów na wynik finansowy. Jako wsparcie swojego stanowiska FASB wykorzystywała badania naukowe wskazujące na duży odsetek kosztów badań i rozwoju, które nie przynosiły zamierzonych korzyści. Dla przykładu FASB powoływała się na badania, z których wynikało, że średnio mniej niż 2% projektów dotyczących rozwoju nowych produktów stawało się komercyjnym sukcesem [Higgins 1954, s. 646]. Inne badania wskazywały na 30-90% porażek komercyjnych w ramach ponoszonych kosztów badań i rozwoju [Nix, Nix 1992, s. 63]. W 1974 r. FASB podkreślał, że bezpośrednia relacja pomiędzy kosztami badań i rozwoju a konkretnymi przyszłymi korzyściami nie jest łatwa do zauważenia<sup>3</sup>.

Tym samym w ostatecznym stanowisku FASB, w wydanej Deklaracji SFAS No 2, wymagano odnoszenia kosztów badań i rozwoju na wynik finansowy w roku, w którym koszty te były poniesione. Wyjątek uczyniono w dwóch sytuacjach:

- 1) gdy koszty prac badawczo-rozwojowych ponoszone były na rzecz innych podmiotów zgodnie z zawartymi kontraktami,
- 2) dla środków trwałych wykorzystywanych przy prowadzonych pracach z zakresu badań i rozwoju, np. laboratoriów, które będą miały możliwość alternatywnego przyszłego wykorzystania; wcześniej nakłady na zakup środków trwałych wykorzystywanych do prac badawczo-rozwojowych w całości odnoszone były w koszty okresu.

Do tych wyjątków w 1985 r. dodano w SFAS No 86 kapitalizację kosztów opracowania oprogramowania komputerowego z udowodnioną celowością technologiczną [Nix, Nix 1992, s. 61]. W przypadku oprogramowania wytwarzanego na własne potrzeby tylko koszty poniesione w fazie wytwarzania mogą być kapitalizowane.

Warto także podkreślić, że ujawnienia dotyczące prac badawczo-rozwojowych w rozwiązaniach przyjętych przez FASB ograniczały się do ujawniania jedynie kosztów. W toku prac FASB stał jednak przez jakiś czas na stanowisku, że ujawnienia powinny dotyczyć także [Hendriksen, van Breda 2002, s. 646]:

- 1) istoty, statusu i kosztów pojedynczych projektów badawczych i rozwojowych,

---

<sup>3</sup> W tamtym okresie istniały już badania, które tej tezie zaprzeczały, np. [Minasian 1969].



- 2) istoty i statusu patentów,
- 3) prognoz dotyczących udoskonalonych produktów lub procesów,
- 4) filozofii przedsiębiorstwa odnoszącej się do badań i rozwoju.

Lista ta nie znalazła się jednak w ramach opracowanego stanowiska FASB za sprawą sprzeciwu przedsiębiorstw, które twierdziły, że tego rodzaju ujawniania mogą zachwiać ich przewagę konkurencyjną i stanowią ujawnienia prywatnych i poufnych informacji przedsiębiorstwa [Hendriksen, van Breda 2002, s. 646].

W latach 90. XX w. w USA koszty prac badawczo-rozwojowych były zwykle wykazywane w rachunku zysków i start jako oddzielna pozycja. Zdarzało się także, że w notach do sprawozdań albo w sprawozdaniu z działalności spółki ujawnienia przybierały inną formę, tzn. koszty badań i rozwoju były prezentowane [Nix, Nix 1992, s. 67]:

- a) w odniesieniu do przychodów operacyjnych,
- b) jako zmiany procentowe względem zeszłego roku,
- c) w formie narracyjnej opisywały podejmowane działania w tym zakresie.

Ponadto zdarzało się, że ujawniano liczbę pracowników zatrudnionych przy projektach związanych z badaniami i rozwojem [Nix, Nix 1992, s. 67]. Istniała swoboda w odniesieniu do tego, co zarządy ujawnią inwestorom. Tym samym często inwestorzy nie byli dostatecznie informowani w zakresie podejmowanych prac dotyczących badań i rozwoju.

Należy podkreślić, że obecnie w USA zgodnie z obowiązującym SFAS No 2 całość kosztów badań i rozwoju odnoszona jest na wynik finansowy z wyjątkiem wynikającego z SFAS No 86 zezwolenia na kapitalizowanie kosztów opracowania oprogramowania komputerowego. Tym samym kompromis wiarygodność/relevantność ujawnianych informacji przechyła się w USA w stronę wiarygodności informacji sprawozdawczych kosztem ich relewantności [np. Cazavan-Jeny, Jeanjean 2006, s. 40].

W innych angielskojęzycznych krajach, tj. Australii i Wielkiej Brytanii, kapitalizacja wybranych kosztów badań i rozwoju jest dopuszczana. Taka praktyka pociąga za sobą wiele problemów w kwestii rozróżniania tej części kosztów, którą można aktywować, i tej, którą należy odnosić na wynik finansowy.

W 1983 r. w Australii wydany został AAS No 13 – standard na temat rachunkowości kosztów badań i rozwoju. Jego celem, tak jak w przypadku amerykańskiego SFAS No 2 z 1974 r., było dostarczenie użytecznych informacji i ograniczenie funkcjonowania alternatywnych rozwiązań.

AAS No 13 rozróżnia badania podstawowe od badań stosowanych. Badania podstawowe zostały zdefiniowane jako pionierskie poszukiwania podejmowane w głównej mierze w celu rozwoju wiedzy. Z kolei badania stosowane zostały zdefiniowane jako pionierskie poszukiwania podejmowane w celu rozwiązywania praktycznych problemów. Rozróżnienie to zostało dokonane, aby pomóc praktykom w ujęciu określonych kosztów w sprawozdaniach finansowych [Nix, Nix 1992, s. 70]. Rozwiązania australijskie dopuszczały bowiem selektywne podejście do kapitalizacji

kosztów prac rozwojowych. Generalnie, zarówno koszty badań stosowanych, jak i koszty prac rozwojowych mogły być kapitalizowane. Zalecano, aby koszty badań podstawowych były odnoszone na wynik finansowy. Pomimo opracowania teorii ujmowania kosztów badań i rozwoju w praktyce trudno było jednoznacznie je rozróżniać, stąd użyteczność tego podejścia była ograniczona [Nix, Nix 1992, s. 67]. Z badania przeprowadzonego przez A. Wyatt wynika, że pomimo umożliwienia kapitalizowania kosztów prac badawczo-rozwojowych większość firm w Australii nadal odnosiła te koszty na wynik finansowy [Wyatt 2002, s. 77].

W Wielkiej Brytanii funkcjonuje oddzielny standard poświęcony kosztom prac badawczo-rozwojowych – SSAP 13 – Accounting for Research and Development. Przyjęto w nim stanowisko, że zarówno badania podstawowe, jak i stosowane powinny być odnoszone na wynik finansowy [SSAP No. 13 1989]. Ponadto w Wielkiej Brytanii rozróżniano etap rozwoju nowych produktów i usług od badań podstawowych i stosowanych; koszty etapu rozwojowego pod pewnymi warunkami powinny być odraczane. Tym samym księgowi brytyjscy borykają się z tymi samymi trudnościami, które zostały opisane w przypadku rozwiązań australijskich.

Za odraczaniem kosztów badań podstawowych i stosowanych w Wielkiej Brytanii stało przeświadczenie, że koszty te należy traktować jako część kontynuowanej działalności niezbędnej do utrzymania pozycji konkurencyjnej firmy. Jeżeli chodzi o koszty prac badawczych, to w SSAP 13 stwierdzono, że nie prowadzą one w sposób bezpośredni do przyrostu korzyści ekonomicznych i stąd kapitalizacja tych kosztów nie jest zgodna z zasadą współmierności. Koszty te powinny być odnoszone na wynik finansowy w okresie, w którym zostały poniesione. Wymagana jest znaczna liczba ujawnień na temat działań badawczo-rozwojowych danego okresu.

Jeśli koszty prac rozwojowych spełniają sztywne kryteria określonych w SSAP No 13, mogą być uznawane za wartości niematerialne i amortyzowane. Jeżeli okażą się bezwartościowe, od razu są odpisywane na wynik finansowy [Nix, Nix 1992, s. 71]. Kryteria te zakładają:

- 1) projekt musi być ściśle określony,
- 2) koszty projektu muszą być możliwe do oddzielnego zidentyfikowania,
- 3) projekt jest komercyjnie opłacalny,
- 4) projekt jest technicznie wykonalny,
- 5) oczekuje się, że przychody z projektu przewyższą jego koszty,
- 6) dostępne są zasoby, które umożliwią dokończenie projektu.

Tym samym rozwiązania brytyjskie dają jednostkom możliwość wyboru, czy koszty prac rozwojowych mają być odnoszone na wynik finansowy, czy też aktywowane w bilansie. Podkreślić należy jednak, że wybór kapitalizacji tych kosztów oznacza, że koszty wszystkich projektów rozwojowych spełniające powyżej wskazane kryteria powinny być kapitalizowane. Każdy projekt, który ma być kapitalizowany, co roku powinien być sprawdzany pod kątem tego, czy spełnia nadal powyższe kryteria umożliwiające jego kapitalizowanie.

Amortyzacja kosztów prac rozwojowych powinna być naliczana, począwszy od momentu, w którym komercyjna produkcja ruszyła, albo gdy produkt lub usługa będąca efektem prac rozwojowych została wprowadzona do obrotu.

## 5. Ewolucja uznawania kosztów badań i rozwoju w MSR/MSSF

MSSF uznawane są obecnie za standardy globalne ze względu na zasięg ich wykorzystywania jako podstawy przy tworzeniu sprawozdań finansowych. Stosowane są w 165 krajach w większym bądź mniejszym zakresie [www.ifrs.org].

Warto prześledzić proces dochodzenia do obecnego stanu standardu dotyczącego kosztów prac badawczo-rozwojowych, czyli MSR 38 – *Aktywa niematerialne*, i zastanowić się nad jego użytecznością w zakresie uznawania kosztów prac badawczo-rozwojowych.

Powołany w 1973 r. Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (KMSR) postanowił zająć się problemem prac badawczo-rozwojowych w listopadzie 1974 r. Standard MSR 9 – *Koszty prac badawczych i rozwojowych* był gotowy w 1978 r. Przygotowywanie standardu stanowi dobrą ilustrację pragmatyzmu KMSR w kwestii zapewniania porównywalności sprawozdań finansowych pomiędzy krajami go tworzącymi. Szczególnie ważne było dla KMSR zapewnianie porównywalności sprawozdań finansowych sporządzanych zgodnie z MSR ze sprawozdaniem amerykańskimi i brytyjskimi [Cafferman, Zeff 2006, s. 113].

Najważniejszym problemem do rozstrzygnięcia przy tworzeniu projektu MSR 9 było to, czy umożliwić kapitalizację kosztów prac rozwojowych. Początkowo, zgodnie z amerykańskim FAS No 2 i wydanym wówczas projektem brytyjskiego standardu dotyczącego rachunkowości prac badawczo-rozwojowych: ED – 14, w opracowanym projekcie MSR 9 nie zezwolono na kapitalizowanie żadnych kosztów prac badawczo-rozwojowych z wyjątkiem kosztów zakupu rzeczowych aktywów trwałych, tj. budynków laboratoryjnych oraz sprzętu, jeżeli mogłyby być wykorzystywane w innym celu niż tylko przy pracach badawczo-rozwojowych. Wtedy można je było także amortyzować [Cafferman, Zeff 2006, s. 113]<sup>4</sup>.

Miesiąc przed wydaniem opisanego projektu MSR 9 ukazała się zmieniona wersja projektu brytyjskiego standardu ED – 17 dotyczącego uznawania kosztów badań i rozwoju. Naciski wpływowego przemysłu lotniczego w Wielkiej Brytanii spowodowały, że w brytyjskim ED – 17 znalazły się zapisy umożliwiające kapitalizowanie kosztów prac rozwojowych pod pewnymi warunkami. Tym samym KMSR także postanowił zmienić swój projekt standardu. W nowej wersji MSR 9 zezwolono, ale nie nakazywano kapitalizacji kosztów prac rozwojowych. Była to kolejna próba zapewnienia porównywalności sprawozdań i pogodzenia rozwiązań brytyjskich i amerykańskich z MSR. Za wkład własny KMSR należy uznać opracowanie bardziej re-

<sup>4</sup> Chodzi o ten sam problem, który występował w USA, gdzie zakupy środków trwałych wykorzystywane do prowadzenia prac badawczo-rozwojowych odnoszone były w całości w koszty.

strykcyjnych wymagań co do ujawniania szczegółów dotyczących kosztów prac badawczo-rozwojowych niż te obowiązujące w Wielkiej Brytanii [Cafferman, Zeff 2006, s. 113].

Obecnie obowiązujący MSR 38 – *Aktywa niematerialne* został opublikowany w 1998 r. Zgodnie z nim składnik aktywów niematerialnych może zostać ujęty, gdy zostaną spełnione dwa kryteria [MSR 38, par. 21]:

1) jest prawdopodobne, że dzięki jego wykorzystaniu przedsiębiorstwo uzyska w przyszłości korzyści ekonomiczne możliwe do przyporządkowania do tego składnika;

2) można wiarygodnie ustalić cenę nabycia lub koszt wytworzenia tego składnika aktywów.

Oczywiście w praktyce ocena, czy składnik aktywów niematerialnych wytworzony przed przedsiębiorstwo kwalifikuje się do uznania w bilansie, nie jest jednoznaczna, ponieważ trudno jest określić, w którym momencie faktycznie powstał oraz czy wytworzy przyszłe korzyści ekonomiczne. Ponadto problemem praktycznym jest też często jego wiarygodna wycena wymagająca oddzielenia ponoszonych kosztów prowadzenia firmy i kosztów wytworzenia wartości niematerialnych. Tym samym w praktyce ustalenie, czy oba te kryteria faktycznie są spełnione, rodzi wątpliwości.

W celu ułatwienia uznawania wytworzonych przez jednostkę wartości niematerialnych w MSR 38 oddzielono w procesie powstawania aktywów etap prac badawczych od etapu prac rozwojowych, przy czym, gdy jednostka nie jest w stanie tych etapów oddzielić, to całość nakładów na przedsięwzięcie, którego skutkiem miało być powstanie składnika aktywów, przyporządkowuje się do etapu prac badawczych [MSR 38, par. 51-53]. Problem jest często trudny do rozstrzygnięcia, a determinuje ujęcie sprawozdawcze kosztów. Koszty zakończonych prac rozwojowych aktywuje się w bilansie jednostki, a koszty prac badawczych wykazywane są w rachunku zysków i strat jako koszty działalności operacyjnej.

W myśl MSR [MSR 38, par. 8] pracami badawczymi są nowatorskie i zaplanowane poszukiwania rozwiązań podjętych z zamiarem zdobycia i przyswojenia nowej wiedzy naukowej i technicznej.

Za prace rozwojowe uważa się 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 [MSR 38, par. 8]. Tym samym prace rozwojowe stanowią etap prac przygotowujących nowe produkty lub technologie, następujące zazwyczaj po wykonaniu prac badawczych, a przed wdrożeniem efektów prac rozwojowych.

Do wartości niematerialnych i prawnych w bilansie jednostki zaliczamy więc tylko te koszty prac rozwojowych, co do których postanowiono o ich wdrożeniu oraz istnieje duże prawdopodobieństwo, że koszty te zostaną pokryte dzięki sprzedaży produktów wytworzonych przy wykorzystaniu tychże prac rozwojowych.

Umożliwienie kapitalizowania kosztów prac rozwojowych w MSR 38 świadczy o tym, że kompromis wiarygodność/relevantność ujawnianych informacji przechyla się raczej w stronę relevantności informacji sprawozdawczych niż ich wiarygodności [np. Cazavan-Jeny, Jeanjean 2006, s. 40].

## 6. Zakończenie

Z przytoczonych powyżej teoretycznych rozważań dotyczących uznawania kosztów badań i rozwoju w wybranych krajach anglosaskich i standardach międzynarodowych wynika, że przy zastosowaniu zasady memoriałowej w księgach rachunkowych powinny znaleźć się wszystkie poniesione w danym okresie koszty badań i rozwoju; jednak aby koszty te można było aktywować w sprawozdaniu z sytuacji finansowej jednostki, muszą być one zgodne z definicją aktywów, czyli posiadać wiarygodnie przypisaną wartość oraz z dużym stopniem pewności zapewnić przyszłe korzyści ekonomiczne. Ponadto, aby możliwe było odniesienie tych kosztów na wynik finansowy, zgodnie z zasadą współmierności, ich poniesienie powinno bezpośrednio lub pośrednio przyczyniać się do zrealizowania przychodów w tym samym okresie sprawozdawczym.

Ocena użyteczności informacji na temat kosztów badań i rozwoju nie jest sprawą łatwą. Ze swej natury działalność badawczo-rozwojowa jest niepewna i obarczona asymetrią informacji. Przyjmując założenie, że celem sprawozdań finansowych jest dostarczanie informacji przede wszystkim dla inwestorów z rynku kapitałowego, relevantne informacje to takie, które umożliwią predykcję przyszłych zwrotów z akcji. Jednak przeanalizowane badania pozytywne w rachunkowości nie rozstrzygnęły jednoznacznie, czy bardziej *value relevance* jest kapitalizacja kosztów prac badawczo-rozwojowych, czy też ich odnoszenie na wynik finansowy. Tym samym konieczne są dalsze badania w tym zakresie, np. poprzez sprawdzenie tej zależności w Polsce. Przyjęcie rozwiązania optymalnego z punktu widzenia zarówno interesów przedsiębiorstw, jak i inwestorów powinno zachęcać je do zwiększenia inwestycji w działalność badawczo-rozwojową.

## Literatura

- Aboody D., Lev B., 2000, *Information asymmetry, R&D, and insider gains*, Journal of Finance, Vol. 55, No. 6.
- Callimaci A., Landry S., 2004, *Market valuation of research and development spending under Canadian GAAP*, Canadian Accounting Perspectives, Vol. 3, No. 1.
- Cazavan-Jeny A., Jeanjean T., 2006, *The Negative Impact of R&D Capitalization: A Value Relevance Approach*, European Accounting Review, Vol. 15, No. 1.
- Chan L.K. i in., 2001, *The stock market valuation of research and development expenditures*, Journal of Finance, Vol. 56, No. 6.
- Drebin A.R., 1966, *Accounting for Proprietary Research*, The Accounting Review, Vol. 41, No. 3.

- Federal Reserve Board, 1917, *Federal Reserve Bulletin*, Government Printing Office, Washington, D.C.
- Han B.H., Manry D., 2004, *The value-relevance of R&D and advertising expenditures: evidence from Korea*, The International Journal of Accounting, Vol. 39, No. 2.
- Healy P.M., 2002, *R&D accounting and the trade-off between relevance and objectivity*, Journal of Accounting Research, Vol. 40, No. 3.
- Hendriksen E.A., van Breda M.F., 2002, *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Jachowicz P., 2009, *Wielki Kryzys, szoki naftowe i obecny kryzys finansowy: próba analizy porównawczej*, [w:] Osiński J., Sztaba S. (red.), *Nauki społeczne wobec kryzysu na rynkach finansowych*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- Lev B., Sougiannis T., 1996, *The capitalization, amortization and value relevance of R&D*, Journal of Accounting and Economics, Vol. 21, No. 1.
- Lev B., Sougiannis T., 1999, *Penetrating the book-to-market black box: the R&D effect*, Journal of Business Finance and Accounting, Vol. 26, No. 3/4.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, IASB, 2011.
- Minasian J., 1969, *Research and Development, Production Functions, and Rates of Return*, American Economic Review, May.
- Nix P.E., Nix D.E., 1992, *A Historical review of the accounting treatment of research and development costs*, The Accounting Historians Journal, Vol. 19, No. 1.
- Rozwiązania podatkowe na rzecz badań i rozwoju*, 2015, Grupa robocza Koalicja na Rzecz Polskich Innowacji, Working Paper PwC, październik, <https://www.pwc.pl/pl/pdf/rozwiązania-podatkowe-na-rzecz-badan-i-rozwoju-raport-pwc.pdf> (dostęp: październik 2016).
- SAC 4 Definition and Recognition of the Elements of Financial Statements*, 1995, Australian Accounting Research Foundation, Australian Accounting Standards Board.
- SFAC 6 Elements of Financial Statements*, 1989, FASB.
- Skinner D.J., 2008, *Accounting for intangibles – a critical review of policy recommendations*, Accounting and Business Research, Vol. 38, No. 3.
- Solow R., 1957, *Technical change and the aggregate production function*, Review of Economic and Statistics.
- Szilagyi K., 2010, *Accounting Problems of Research and Development*, Periodica Oeconomica, October.
- Tylman B. (red.) 2015, *Oplacalność inwestowania w badania i rozwój*, Raport opracowany przez PwC przy współpracy NCBR, Warszawa, [http://www.ncbir.pl/gfx/ncbir/userfiles/\\_public/aktualnosci/ncbr\\_pwc\\_17042014\\_final\\_1.pdf](http://www.ncbir.pl/gfx/ncbir/userfiles/_public/aktualnosci/ncbr_pwc_17042014_final_1.pdf) (dostęp: wrzesień 2016).
- Wyatt A., 2008, *What financial and non-financial information on intangibles is value-relevant? A review of the evidence*, Accounting and Business Research, Vol. 38, No. 3.
- Założenia koncepcyjne sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych, Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, IASB, 2011.
- Zhao R., 2002, *Relative value relevance of R&D reporting: an international comparison*, Journal of International Financial Management and Accounting, Vol. 13.