

**PRACE NAUKOWE**  
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
**RESEARCH PAPERS**  
of Wrocław University of Economics

**251**

# Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi  
**Edward Nowak**  
**Maria Nieplowicz**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2012

Recenzenci: Halina Buk, Beata Filipiak, Wiktor Gabrusewicz, Waldemar Gos,  
Maria Hass-Symotiuk, Józef Pfaff, Marzena Remlein, Wiesław Szczęsny

Redaktorzy Wydawnictwa: Elżbieta Kozuchowska, Barbara Majewska

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Barbara Cibis

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna na stronie [www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl)

Streszczenia opublikowanych artykułów są dostępne w międzynarodowej bazie danych  
The Central European Journal of Social Sciences and Humanities <http://cejsh.icm.edu.pl>  
oraz w The Central and Eastern European Online Library [www.ceeol.com](http://www.ceeol.com),  
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon  
[http://kangur.uek.krakow.pl/bazy\\_ae/bazekon/nowy/index.php](http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php)

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania  
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie  
wymaga pisemnej zgody Wydawnictwa

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2012

**ISSN 1899-3192**

**ISBN 978-83-7695-241-3**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

## Spis treści

Wstęp .....	11
<b>Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska</b> , Koncepcja <i>lean management</i> w obszarze produkcji, rachunkowości i administracji .....	13
<b>Piotr Bednarek</b> , Zastosowanie instrumentów rachunkowości zarządczej w samorządach lokalnych.....	25
<b>Renata Biadacz</b> , Teoretyczne i praktyczne aspekty kosztów pracy pracowników oddelegowanych za granicę .....	39
<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka</b> , Systemy pomiaru dokonań w controllingu strategicznym.....	56
<b>Dorota Burzyńska</b> , Kontrola zarządcza a identyfikacja ryzyka w jednostkach samorządu terytorialnego .....	70
<b>Andrzej Bytniewski</b> , Robotyzacja systemu rachunkowości jako sposób wspomagania rachunkowości zarządczej i controllingu.....	81
<b>Jolanta Chluska</b> , Wynik finansowy samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej w świetle nowych uregulowań prawnych.....	96
<b>Anna Chojnacka-Komorowska</b> , Zastosowanie wskaźników statystycznych w controllingu.....	105
<b>Marlena Ciechan-Kujawa</b> , Zarządzanie procesami zewnętrznymi – wybrane aspekty prawne i zarządcze .....	116
<b>Marcin Czycherski</b> , Wpływ zjawiska różnic kulturowych na funkcjonowanie controllingu finansowego w spółkach zależnych.....	131
<b>Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski</b> , Procesy planowania operacyjnego a systemy wynagradzania w polskich przedsiębiorstwach.....	140
<b>Tomasz Dyczkowski</b> , Budżetowanie w organizacjach pozarządowych. Wybrane zagadnienia realizacyjne .....	154
<b>Krzysztof Gawron</b> , Użyteczność sprawozdania finansowego na dzień poprzedzający ogłoszenie upadłości przedsiębiorstwa. ....	170
<b>Anna Glińska</b> , Zastosowanie programowania liniowego w wyznaczaniu struktury zatrudnienia w zakładach pracy chronionej.....	183
<b>Katarzyna Goldmann</b> , Wpływ cyklu życia produktu na kształtowanie polityki amortyzacyjnej przedsiębiorstwa.....	197
<b>Angelika Kaczmarczyk</b> , Koszt historyczny a użyteczność informacji sprawozdawczej.....	210
<b>Anetta Kadej</b> , Możliwości wykorzystania opinii i dokumentacji z badania sprawozdania finansowego jako dowodu w postępowaniu podatkowym..	219
<b>Anna Kasperowicz</b> , Odpowiedzialność w zawodzie księgowego .....	231

<b>Marta Kawa</b> , O przyczynach ograniczających efekty outsourcingu funkcji i zadań działu finansowo-księgowego.....	245
<b>Agnieszka Kister</b> , Rezerwy jako obszar rachunkowości szpitala.....	259
<b>Marcin Klinowski</b> , Kryteria wyboru portfela projektów – wybrane zagadnienie.....	275
<b>Joanna Koczar</b> , Koszt wytworzenia a spłot polityki rachunkowości i polityki podatkowej w Federacji Rosyjskiej – wybrane problemy .....	285
<b>Tomasz Kondraszuk</b> , Rachunek kosztów w rolnictwie na tle ogólnej teorii ekonomiki przedsiębiorstw ze szczególnym uwzględnieniem kosztów bezpośrednich i zmiennych .....	294
<b>Katarzyna Kostyk-Siekierska, Krzysztof Siekierski</b> , Ocena projektów inwestycyjnych metodą DCF – wybrane problemy.....	305
<b>Robert Kowalak</b> , Systemy wczesnego ostrzegania jako element controllingu przedsiębiorstwa .....	318
<b>Adam Lulek</b> , Użyteczność rachunku zysków i strat w zastosowaniu narzędzi rachunkowości zarządczej.....	329
<b>Teresa Maszczak</b> , Organizacja rachunkowości w procesie zarządzania jednostką gospodarczą.....	339
<b>Edward Nowak</b> , Zarządcze aspekty sprawozdawczości finansowej według segmentów działalności.....	350
<b>Marta Nowak</b> , Postrzeganie pracy w różnych sferach związanych z rachunkowością przez studentów studiów ekonomicznych. Analiza wyników badań empirycznych.....	360
<b>Piotr Oleksyk</b> , Determinanty efektywności zobowiązań jednostek sektora finansów publicznych.....	373
<b>Ryszard Orliński</b> , Budżetowanie przyrostowe jako metoda poprawy kondycji finansowej szpitali .....	382
<b>Katarzyna Piotrowska</b> , Ujawnianie kosztów utraty wartości zakończonych prac rozwojowych.....	397
<b>Krzysztof Prymon</b> , Możliwości wprowadzenia modelu wartości godziwej w rolnictwie .....	407
<b>Małgorzata Rówińska</b> , Modele wyceny bilansowej aktywów jednostki gospodarczej – zakres stosowania, skutki sprawozdawcze.....	418
<b>Bożena Rudnicka</b> , Ocena zmian w ewidencji oraz prezentacji przychodów i kosztów jednostek budżetowych .....	429
<b>Karol Schneider</b> , Zasady rachunkowości MTM (Mark-to-Market Value Adjustments).....	443
<b>Michał Soliwoda</b> , Przydatność decyzyjno-informacyjna systemu ewidencyjno-analitycznego dotyczącego środków trwałych w spółdzielniach mleczarskich .....	451
<b>Olga Szolno</b> , Controlling i inne narzędzia zarządzania stosowane w wybranej jednostce samorządu terytorialnego w województwie lubelskim.....	461

<b>Katarzyna Szymczyk-Madej, Jan Madej</b> , Cechy systemu informatycznego rachunkowości .....	476
<b>Agnieszka Tubis</b> , Controlling logistyczny w przedsiębiorstwach przewozów pasażerskich grupy PKS.....	488
<b>Agnieszka Walas</b> , Niezakończone umowy długoterminowe a zamknięcie roku obrotowego.....	498
<b>Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska</b> , Funkcje rachunkowości zarządczej i controllingu w procesie zarządzania firmą.....	510
<b>Lilianna Ważna</b> , Teoretyczne i praktyczne aspekty wykorzystania wybranych instrumentów controllingu.....	526
<b>Beata Zaleska</b> , Wycena świadczeń zdrowotnych szpitala – problemy, bariery	538

## Summaries

<b>Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska</b> , The idea of Lean Management in production, accounting and administration fields.....	24
<b>Piotr Bednarek</b> , Application of management accounting techniques in local governments.....	38
<b>Renata Biadacz</b> , Theoretical and practical aspects of the labor costs of employees transferred to work abroad.....	55
<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka</b> , Performance measurement systems in strategic controlling.....	69
<b>Dorota Burzyńska</b> , Managerial control and risk identification in local government units .....	80
<b>Andrzej Bytniewski</b> , Robotization of the accounting system as a way to support the management accounting and controlling .....	95
<b>Jolanta Chluska</b> , Financial result of independent public health care units in the view of new legal regulations.....	104
<b>Anna Chojnacka-Komorowska</b> , Use of statistical indicators in controlling .	115
<b>Marlena Ciechan-Kujawa</b> , Outsourcing process management – selected legal and management aspects.....	130
<b>Marcin Czycherski</b> , The impact of cultural differences on the functioning of the financial controlling in subsidiaries .....	139
<b>Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski</b> , Operational planning and remuneration systems in Polish enterprises .....	153
<b>Tomasz Dyczkowski</b> , Budgeting in non-governmental organisations. Selected application problems.....	169
<b>Krzysztof Gawron</b> , The utility of financial statement on the day preceding the announcement of bankruptcy. ....	182
<b>Anna Glińska</b> , Application of linear programming in determining the structure of employment in sheltered workshops.....	196

<b>Katarzyna Goldmann</b> , Influence of product life cycle on policy-making companies depreciation .....	209
<b>Angelika Kaczmarczyk</b> , Historic cost and usefulness of economic information .....	218
<b>Anetta Kadej</b> , Possibilities of using financial statements documentation and opinions as tax investigation evidence .....	230
<b>Anna Kasperowicz</b> , Responsibility in the profession of accountant .....	244
<b>Marta Kawa</b> , About the reasons limiting the effects of finance and accounting outsourcing .....	258
<b>Agnieszka Kister</b> , Reserves as the area of hospital accounting .....	274
<b>Marcin Klinowski</b> , Criteria for the selection of the projects portfolio – selected issues .....	284
<b>Joanna Koczar</b> , Production cost and interrelation between the accounting policy and tax policy in the Russian Federation – selected issues .....	293
<b>Tomasz Kondraszuk</b> , Cost accounting in agriculture in comparison with the general theory of company economics with the emphasis on direct and variable costs. ....	304
<b>Katarzyna Kostyk-Siekierska, Krzysztof Siekierski</b> , Evaluation of investment projects by DCF method – selected problems .....	317
<b>Robert Kowalak</b> , Early warning systems in controlling of enterprise .....	328
<b>Adam Lulek</b> , Income statement as a financial statement for the need of management based on elected management accountancy tools .....	338
<b>Teresa Maszczak</b> , Accounting organization in the management of economic entity .....	349
<b>Edward Nowak</b> , Managing aspects of financial reporting by operating segments .....	359
<b>Marta Nowak</b> , Perception of work in various spheres connected with accounting by students of economic studies. Analyses of empirical studies .....	372
<b>Piotr Oleksyk</b> , Determinants of efficiency of financial liabilities in local government entity .....	381
<b>Ryszard Orliński</b> , Incremental budgeting as a method of improvement of hospitals financial situation .....	396
<b>Katarzyna Piotrowska</b> , Disclosure of impairment losses of completed development works .....	406
<b>Krzysztof Prymon</b> , Possibility to implement fair value model in agriculture .....	417
<b>Małgorzata Rówińska</b> , Models of balance-sheet valuation of an economic entity's assets – scope of applications, reporting implications .....	428
<b>Bożena Rudnicka</b> , Assessment of changes in the recording and presentation of revenues and costs in budget entities .....	442
<b>Karol Schneider</b> , Accounting MTM in bank .....	450

---

<b>Michał Soliwoda</b> , Decision-making and information usefulness of a recording and analytical system concerning tangible fixed assets in dairy cooperatives .....	460
<b>Olga Szolno</b> , Controlling and other management tools used in a chosen self-government of local government in Lublin Voivodeship .....	475
<b>Katarzyna Szymczyk-Madej, Jan Madej</b> , Features of accounting information system .....	487
<b>Agnieszka Tubis</b> , Logistic controlling in passenger transport companies of PKS coach group .....	497
<b>Agnieszka Walas</b> , Not-ended long term projects and the closure of financial year .....	509
<b>Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska</b> , Managerial accounting and controlling functions in business management.....	525
<b>Lilianna Ważna</b> , Theoretical and practical aspects of using of selected controlling instruments.....	537
<b>Beata Zaleska</b> , Evaluation of hospital health care services – problems and barriers .....	545

**Katarzyna Piotrowska**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

---

## UJAWNIANIE KOSZTÓW UTRATY WARTOŚCI ZAKOŃCZONYCH PRAC ROZWOJOWYCH

---

**Streszczenie:** Celem artykułu jest próba udzielenia odpowiedzi na pytania, jaki wpływ na koszty działalności gospodarczej ma utrata wartości zakończonych prac rozwojowych i czy informacja o tych kosztach jest prezentowana w sprawozdaniu finansowym.

**Słowa kluczowe:** zakończone prace rozwojowe, odpis z tytułu utraty wartości, koszty działalności gospodarczej, sprawozdanie finansowe.

### 1. Wstęp

Działalność badawczo-rozwojowa jest determinantą procesów innowacyjnych zachodzących w podmiotach gospodarczych. Stymuluje wszelkie zmiany w działalności gospodarczej niezbędne do utrzymania przewagi konkurencyjnej. Zmiany procesowe, zmiany produktowe, zmiany na lepsze, wyróżniające się kreatywnością, nowością stanowią podstawowy czynnik niezbędny w długoterminowym rozwoju wielu podmiotów gospodarczych. W celu realizowania polityki innowacyjnej podejmują one działania badawczo-rozwojowe, które w efekcie tworzą zasoby wiedzy. Ich utrzymanie i racjonalne wykorzystanie staje się podstawowym zadaniem wielu zarządzających. Ryzyko związane z możliwością utraty korzyści ekonomicznych, lub też uzyskiwania ich w długim okresie, oraz wysokie koszty realizacji prac badawczo-rozwojowych zmuszają zarządzającego do oceny efektywności podejmowanych w tym zakresie działań.

Tak więc istotne staje się dokonanie właściwego pomiaru zarówno oczekiwanych korzyści uzyskiwanych z realizacji działań, jak i kosztów w tym celu ponoszonych – czyli szacowanie wartości odzyskiwalnej wytworzonych zasobów (zakończonych prac rozwojowych) lub też ich wartości użytkowej. Oznacza to ocenę nie tylko kosztów ponoszonych na etapie wytwarzania zasobów będących efektem prac rozwojowych czy też kosztów zużycia tych zasobów w drodze systematycznych odpisów umorzeniowych wynikających z ich eksploatacji, ale i kosztów (czy też strat) ponoszonych przez jednostkę w wyniku utraty wartości wypracowanych zasobów w postaci zakończonych prac rozwojowych. W tej ocenie zarządzający przede



wszystkim wykorzystuje system rachunkowości jako źródło informacji o majątku jednostki zmieniającym się w wyniku zachodzących procesów. Pojawia się jednak wątpliwość, *czy ta sama informacja, którą wykorzystuje zarządzający, jest udostępniana użytkownikom zewnętrznym?, czy w obliczu braku oczekiwanych korzyści, mimo ponoszonych kosztów, zarządzający nie będzie skłonny do wykorzystywania metod wyceny w celu ukrywania tych kosztów i fałszowania wyniku finansowego wbrew zasadom rachunkowości?* Dlatego też celem artykułu jest próba udzielenia odpowiedzi na pytania, *jaki wpływ na koszty działalności gospodarczej ma utrata wartości zakończonych prac rozwojowych?, i czy informacja o tych kosztach jest prezentowana w sprawozdaniu finansowym?*

## **2. Zakończone prace rozwojowe jako zasoby niematerialne podmiotu gospodarczego**

Działalność badawczo-rozwojowa, ze względu na uzyskiwane efekty, dzielona jest na dwa obszary: etap badawczy i etap rozwojowy. Podział ten determinuje sposób grupowania kosztów ponoszonych na realizację tych działań w poszczególnych obszarach. Mianowicie koszty prac realizowanych na etapie badawczym są odnoszone na wynik finansowy okresu, w którym zostały poniesione, a koszty działań z etapu rozwojowego mogą być aktywowane w zasób majątkowy. Wynika to z faktu, że rezultatem prowadzonych prac rozwojowych jest wypracowanie dla podmiotu gospodarczego wartości niematerialnych, np. w postaci wiedzy dotyczącej określonego obszaru działalności. Niestety sposób, w jaki podmiot gospodarczy identyfikuje realizowane czynności i przypisuje do odpowiedniego etapu, może stać się przedmiotem manipulacji, której celem będzie kształtowanie wyniku finansowego poprzez ustalenie odpowiedniego poziomu ponoszonych kosztów w różnych segmentach działalności. Problematyka ta została wielokrotnie poruszona w innych artykułach autorki, dlatego nie będzie stanowiła przedmiotu niniejszych rozważań.

Tak więc autorka przyjmuje, że wartość zakończonych prac rozwojowych została ustalona zgodnie z przepisami prawa bilansowego, zasadami rachunkowości i indywidualnie przyjętą polityką rachunkowości. Jednakże na potrzeby niniejszego artykułu należy określić, czym są zakończone prace rozwojowe jako zasoby majątkowe jednostki gospodarczej. W polskim prawie bilansowym definicja zakończonych prac rozwojowych sprowadza się jedynie do sformułowania, że: „koszty zakończonych prac rozwojowych prowadzonych przez jednostkę na własne potrzeby, poniesione przed podjęciem produkcji lub zastosowaniem technologii, zalicza się do wartości niematerialnych i prawnych, jeżeli: produkt lub technologia wytwarzania są ściśle ustalone, a dotyczące ich koszty prac rozwojowych wiarygodnie określone, techniczna przydatność produktu lub technologii została stwierdzona i 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” [Ustawa o rachunkowości, art. 33]. Nie jest ryzykowne stwierdzenie, że powyższa definicja nie jest wystarczająca do jednoznacznego zidentyfikowania kosztów ponoszonych w celu wytworzenia zasobów intelektualnych i zdefiniowania efektów podejmowanych prac rozwojowych, wskazuje jednak na warunki, które muszą zostać spełnione, aby rezultat określonych działań uznać za zasób majątkowy.

Z kolei w międzynarodowych regulacjach prawa bilansowego przedstawiono proces tworzenia tych zasobów. Tak więc składnik wartości niematerialnych powstały w wyniku prac rozwojowych lub realizacji etapu prac rozwojowych przedsięwzięcia prowadzonego we własnym zakresie ujmuje się wtedy i 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 (między innymi jednostka może udowodnić istnienie rynku na produkty powstające dzięki składnikowi wartości niematerialnych lub na sam składnik lub – jeśli składnik ma być użytkowany przez jednostkę – użyteczność składnika wartości niematerialnych), 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 2011, s. A1023].

To, czego nie dało się zidentyfikować na etapie badawczym, gdyż rezultat prowadzonych prac był nieprzewidywalny, już na etapie rozwojowym jednostka w niektórych przypadkach może zidentyfikować składnik wartości niematerialnych i udowodnić, że zasób ten będzie wytwarzał prawdopodobne przyszłe korzyści ekonomiczne, gdyż etap prac rozwojowych jest bardziej zaawansowany niż etap prac badawczych. Dodatkowo w standardzie określono przykłady czynności, które należy przypisać do etapu rozwojowego, mianowicie: „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 funkcjonowanie linii pilotażowej, której wielkość nie umożliwi prowadzenia ekonomicznie uzasadnionej produkcji przeznaczonej na sprzedaż, oraz projektowanie, wykonanie i testowanie wybranych rozwiązań w zakresie nowych lub udoskonalonych materiałów, urządzeń, produktów, procesów, systemów lub usług” [MSR 38 2011, s. A1034–A1035]. Co może być pomocne w praktyce gospodarczej przy klasyfikowaniu podejmowanych czynności i przypisywaniu ich do odpowiedniego etapu prac, tym samym identyfikowaniu rodzaju ponoszonych kosztów.

Należy podkreślić, że podmiot gospodarczy już na etapie zidentyfikowania i ustalenia wartości początkowej wytworzonego zasobu (zakończone prace rozwojowe) musi udowodnić, w jaki sposób dany składnik wartości niematerialnych będzie wytwarzał prawdopodobne przyszłe korzyści ekonomiczne. W tym celu musi ocenić przyszłe korzyści ekonomiczne, które ma uzyskać z wykorzystania tego składnika majątkowego, zgodnie z zasadami określonymi w regulacjach prawnych (MSR 36 *Utrata wartości aktywów*), albo w odniesieniu do pojedynczego składnika, albo w połączeniu z innymi aktywami, zgodnie z koncepcją tworzenia ośrodka wypracowującego środki pieniężne. Co oznacza określenie procedur postępowania w zakresie szacowania tych korzyści w celu oceny, czy ponoszone koszty ich nie przewyższają. Skoro proces ustalania tych wartości wydaje się niezbędny już na etapie identyfikacji zasobu, to można zaryzykować stwierdzenie, że wycena tego majątku w kolejnych okresach sprawozdawczych nie powinna stanowić problemu. Pojawia się wątpliwość, czy w praktyce gospodarczej procedury postępowania w zakresie szacowania oczekiwanych korzyści są proste i możliwe do ustalenia?

### 3. Wycena zakończonych prac rozwojowych na dzień bilansowy

Wypracowane zasoby majątkowe muszą być właściwie ocenione przez kierownika jednostki w procesie zarządczym. Chcąc efektywnie wykorzystywać posiadane zasoby, należy określić ich wartości, czyli dokonać ich wyceny, co jest zgodne ze stwierdzeniem: „żeby czymś zarządzać, trzeba to zmierzyć” [Kaplan, Norton 2002, s. 38]. Oznacza to ustalenie sposobu, w jaki dokonana zostanie wycena posiadanych zasobów, a informacja o tych wartościach ujawniona w sprawozdaniu finansowym stanowiącym główne źródło informacji o działalności gospodarczej.

Zatem, zgodnie z krajowymi przepisami prawa bilansowego, wartości niematerialne i prawne, do których zaliczamy koszty zakończonych prac rozwojowych, na dzień bilansowy wyceniamy według ceny nabycia lub kosztów wytworzenia, pomniejszonych o odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości [Ustawa o rachunkowości, art. 28]. Międzynarodowe standardy rachunkowości wskazują, że wycena bilansowa zasobów niematerialnych jest wartością, w jakiej dany składnik aktywów jest ujmowany w sprawozdaniu z sytuacji finansowej (według przepisów krajowych bilansu) po pomniejszeniu o łączne odpisy amortyzacyjne (umorzeniowe) oraz łączne straty z tytułu utraty wartości. Tak więc strata z tytułu utraty wartości jest nadwyżką wartości bilansowej danego składnika aktywów lub ośrodka wypracowującego środki pieniężne nad jego wartością odzyskiwaną [MSR 38 2011, s. A1023].

Przy czym trwała utrata wartości zachodzi wtedy, gdy istnieje duże prawdopodobieństwo, że kontrolowany przez jednostkę gospodarczą składnik aktywów nie przyniesie w przyszłości w znaczącej części lub w całości przewidywalnych korzyści ekonomicznych. Uzasadnia to dokonanie odpisu aktualizującego doprowadzającego wartość składnika aktywów wynikającą z ksiąg rachunkowych do ceny sprze-

daży netto, w przypadku jej braku – do ustalonej w inny sposób wartości godziwej [Ustawa o rachunkowości, art. 28]. Obowiązek dokonania odpisów z tytułu utraty wartości wynika z zasady ostrożności, która dominuje w procesie wyceny, szczególnie w kontynentalnym modelu rachunkowości. Co oznacza odpowiednie uwzględnienie wszelkich znanych jednostce, szczególnie na dzień bilansowy, zdarzeń, które wpływają ujemnie na aktualną wartość aktywów, a w następstwie na jej wynik finansowy. Polega to na aktualizacji, czyli obniżeniu ich wartości, po której figurują w księgach, do wartości możliwej do odzyskania, jeżeli utraciły one całkowicie lub częściowo wartość księgową (por. [KSR nr 4; *Zamknięcie roku...* 2011]).

Przy określaniu wartości odzyskiwalnej posiadanego zasobu w postaci zakończonych prac rozwojowych w pierwszej kolejności należy wskazać, jakie zdarzenia mogą mieć wpływ na utratę tej wartości. Dlatego też w przepisach prawa bilansowego przedstawiono przesłanki, które mogą wystąpić i wpłynąć na utratę wartości posiadanego majątku. I tak przesłanki wynikające ze zdarzeń zachodzących w otoczeniu jednostki to: „utrata wartości rynkowej danego składnika aktywów odnotowana w ciągu okresu jest znacznie większa od utraty, której można było się spodziewać w wyniku upływu czasu i zwykłego użytkowania, albo że w ciągu okresu nastąpiły lub nastąpią w niedalekiej przyszłości znaczące i niekorzystne dla jednostki zmiany o charakterze technologicznym, rynkowym, gospodarczym lub prawnym w otoczeniu, w którym jednostka prowadzi działalność, lub też na rynkach, na które dany składnik aktywów jest przeznaczony, w ciągu okresu nastąpił wzrost rynkowych stóp procentowych lub innych rynkowych stóp zwrotu z inwestycji i prawdopodobne jest, że wzrost ten wpłynie na stopę dyskontową stosowaną do wyliczenia wartości użytkowej danego składnika aktywów i istotnie obniży wartość odzyskiwalną składnika aktywów, lub też wartość bilansowa aktywów netto jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe jest wyższa od wartości ich rynkowej kapitalizacji” (por. [MSR 36, s. A1002]). Nie jest ryzykowne stwierdzenie, że powyższe przesłanki w dużej mierze mogą dotyczyć zasobów niematerialnych, gdyż wytwarzanie zasobów wiedzy jest obarczone dużym ryzykiem, które jednostka musi oszacować. Możliwość uzyskiwania znacznych korzyści wynikających z przewagi na rynku z tytułu wyłącznego prawa do wypracowanych rezultatów skłania jednostkę to podejmowania tego ryzyka, ale i zobowiązuje do ciągłego obserwowania otoczenia gospodarczego, prawnego, naukowego i reagowania na zmiany, które w nim mogą zachodzić.

Można zaryzykować stwierdzenie, że również w samej jednostce gospodarczej mogą pojawić się zdarzenia, które obniżą oczekiwane korzyści lub całkowicie wyeliminują ich wpływ do jednostki. Wynikają one z przesłanek wewnętrznych, które w znacznym stopniu mogą kształtować wartość odzyskiwalną posiadanych zasobów, czyli wpływać na wielkość odpisu z tytułu utraty tej wartości. Mogą być zdefiniowane „dostępnymi dowodami na to, że nastąpiła utrata przydatności danego składnika aktywów, lub też w ciągu okresu nastąpiły lub też prawdopodobne jest, że w niedalekiej przyszłości nastąpią, znaczące i niekorzystne dla jednostki zmiany dotyczące zakresu lub sposobu, w jaki dany składnik aktywów jest aktualnie lub

zgodnie z oczekiwaniami będzie wykorzystywany (do takich zmian zalicza się niewykorzystanie składnika aktywów, plany zaniechania działalności lub restrukturyzacji działalności, do której dany składnik należy, lub plany zbycia tego składnika aktywów przed uprzednio przewidzianym terminem oraz ponowna ocena okresu użytkowania danego składnika aktywów z nieokreślonego na okres określony), oraz że dostępne są dowody pochodzące ze sprawozdawczości wewnętrznej, świadczące o tym, że ekonomiczne wyniki uzyskiwane przez dany składnik aktywów są lub w przyszłości będą gorsze od oczekiwanych” [MSR 36 2011, s. A1002].

Podsumowując należy podkreślić, że każda jednostka gospodarcza, niezależnie od tego, czy istnieją przesłanki, które wskazują na utratę wartości kontrolowanego zasobu niematerialnego, bądź też ich brak, zobowiązana jest do podjęcia czynności zapewniających właściwą wycenę posiadanych zasobów. Pojawiają się więc wątpliwości, *jaki sposób postępowania przyjąć przy ustalaniu wartości odzyskiwalnej, jak ustalić poziom odpisu z tytułu utraty tej wartości lub też jak oszacować korzyści, jakie wypracowuje dany składnik majątku, czy też ustalić ośrodek wypracowujący te korzyści, do którego dany zasób został przypisany?* Brak jednoznacznych przepisów regulujących powyższe zagadnienia niewątpliwie utrudnia działanie jednostki w tym zakresie. Niemniej jednak – szczególnie dla zasobów niematerialnych – wydaje się niemożliwe opracowanie gotowych rozwiązań, gdyż każdy zasób w postaci zakończonych prac rozwojowych jest indywidualny w swoim charakterze, niepowtarzalny, specyficzny dla branży, w której działa jednostka, jak i rodzaju działalności, którą prowadzi, i sposobu jej realizacji. Dlatego też sama jednostka musi ustalić sposób postępowania w tym zakresie, zgodny z obowiązującymi przepisami prawa bilansowego i zasadami rachunkowości.

#### **4. Sposób ustalania utraty wartości zakończonych prac rozwojowych**

Na początku warto podkreślić, że ustalanie zarówno wartości odzyskiwalnej danego składnika aktywów, jak i jego wartości użytkowej nie zawsze jest konieczne. Jeśli któraś z tych wartości jest wyższa od wartości bilansowej składnika aktywów zakończonych prac rozwojowych, oznacza to, że nie nastąpiła utrata wartości tego składnika aktywów i nie ma konieczności jej szacowania, co powinno zostać udokumentowane. Wartość odzyskiwalna powinna być ustalona na poziomie pojedynczego składnika aktywów, chyba że składnik ten nie wypracowuje wpływów środków pieniężnych, wówczas na poziomie ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do którego dany składnik aktywów można przypisać. Polega to na corocznym przeprowadzeniu, w dowolnym czasie okresu rocznego, pod warunkiem że za każdym razem jest to ten sam termin, testu sprawdzającego, czy nastąpiła utrata wartości składnika wartości niematerialnych, poprzez porównanie jego wartości bilansowej z wartością odzyskiwalną. Można również wykorzystać szacunki przeprowadzone

w poprzednim okresie, pod warunkiem że nie nastąpiły zdarzenia, które mogłyby zmienić ich wartość.

Jeżeli przy ustalaniu wysokości wartości godziwej przy szacowaniu wartości odzyskiwalnej brak jest podstaw do dokonania wiarygodnego szacunku kwoty sprzedaży, obliguje się jednostkę do przyjęcia wartości użytkowej danego składnika aktywów za wartość odzyskiwalną, co oznacza, że ustalając wartość użytkową danego składnika aktywów, uwzględnia się – między innymi – szacunkową prognozę przyszłych przepływów pieniężnych, które zgodnie z oczekiwaniami jednostka może uzyskać z tytułu danego składnika aktywów, lub też oczekiwania dotyczące ewentualnych zmian kwot lub terminów wystąpienia powyższych przyszłych przepływów pieniężnych [MSR 36, s. A1005]. Procedura szacowania wartości użytkowej składników niematerialnych powinna opierać się na: oszacowaniu przyszłych wpływów i wypływów pieniężnych pochodzących z dalszego użytkowania składnika aktywów oraz z tytułu jego ostatecznego zbycia, a także zastosowaniu odpowiedniej stopy dyskontowej do tych przyszłych przepływów pieniężnych. Zarówno standardy krajowe, jak i standardy międzynarodowe poprzez przedstawione analizy przykładów obrazują sposób szacowania potrzebnych do wyceny wartości, które mogłyby zostać wykorzystane w praktyce gospodarczej.

Jak wynika z przeprowadzanych badań [Żabińska 2011, s. 404], większość przedsiębiorstw nie stosuje w praktyce gospodarczej niniejszych przepisów (KSR 4, MSR 36), nie dokonuje odpisów z tytułu utraty wartości różnych składników aktywów, tym bardziej wartości niematerialnych. Wynika to głównie z braku jednoznacznych procedur pozwalających na dokonanie szacunków co do wartości odzyskiwalnej czy też użytkowej, umożliwiających jednoznaczną wycenę tego odpisu, jak i oczekiwanych korzyści, które w odniesieniu do zasobów zakończonych prac rozwojowych są trudne do oszacowania. Przeprowadzenie testu na utratę wartości, według opinii ankietowanych, wydaje się zbyt czasochłonne, dodatkowo obszerność standardów, brak praktycznych przykładów odzwierciedlających rzeczywistość gospodarczą, brak jednoznacznych procedur postępowania zniechęca ich do stosowania odpowiednich przepisów. Jednak jako podstawowy argument ankietowani podawali, że zbyt duża chęć do „upiększania” wizerunku jednostki w jej sprawozdaniu finansowym nie sprzyja podwyższaniu kosztów obciążających wynik finansowy okresu, w którym dokonano odpisu.

W tym miejscu można zaryzykować stwierdzenie, że brak dokonywania odpisów z tytułu utraty wartości może wynikać nie tyle z chęci ukrycia kosztów utraty tej wartości, ile z tego, że kierownik jednostki nie chce być posądzony o wykorzystywanie przyjętych prawem metod wyceny do manipulowania wynikiem finansowym, poprzez np. subiektywne określenie ośrodków wypracowujących korzyści, subiektywne przeprowadzanie testów na utratę wartości, subiektywne ustalanie wartości odpisów odnoszonych w pozostałe koszty operacyjne, w okresie uzyskiwania wysokich wyników finansowych, i dokonywanie odwrócenia tych odpisów – na co pozwalają przepisy prawa bilansowego – w pozostałe przychody operacyjne w okre-

się, w którym jednostka gospodarcza takich wysokich wyników finansowych nie odnotowuje, lub też subiektywne dokonywanie odpisów w celu przenoszenia kosztów pomiędzy segmentami działalności (zamiast kosztów amortyzacji pojawienie się pozostałych kosztów operacyjnych), poprawiając rentowność na poszczególnych segmentach działalności. Niemniej jednak, w sytuacji braku konieczności dokonania odpisu na utratę wartości jednostka gospodarcza zobowiązana jest do wykonywania testu potwierdzającego ten stan, co obliguje kierownika do określenia procedur postępowania w tym zakresie i opisanie ich w przyjętej polityce rachunkowości. Ujawnienie przyjętych metod wyceny we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego zapobiega fałszowaniu informacji sprawozdawczej i umożliwia użytkownikom zewnętrznym poznanie przyjętego sposobu postępowania jednostki, co niewątpliwie pozwala wykorzystać informację sprawozdawczą w procesach decyzyjnych.

## **5. Ujawnianie informacji o utracie wartości zakończonych prac rozwojowych**

Nie jest ryzykowne stwierdzenie, że nadal sprawozdanie finansowe jest podstawowym źródłem informacji o sytuacji finansowej podmiotu gospodarczego i procesach, które na tę sytuację wpływają. Dlatego też każde zmiany zachodzące w działalności gospodarczej jednostki (mogące mieć wpływ na decyzje podejmowane przez interesariuszy rynkowych) muszą być ujawniane w jej sprawozdaniu finansowym. Skoro ustalanie odpisu z tytułu utraty wartości zakończonych prac rozwojowych jest efektem subiektywnej oceny zarządzającego, to istnieje niebezpieczeństwo, że zarządzający wykorzysta to jako narzędzie do fałszowania informacji sprawozdawczej. Aby temu zapobiec, przepisy prawa bilansowego zobowiązują jednostkę do określenia przyjętego sposobu postępowania, który powinien być ustalony zgodnie z regulacjami prawa bilansowego i zasadami rachunkowości i ujawniony w polityce rachunkowości.

W wyniku wyceny bilansowej zakończonych prac rozwojowych do poziomu wartości odzyskiwalnej zasobu obniża się wartość, wtedy i tylko wtedy, gdy wartość odzyskiwalna tego składnika jest niższa od jego wartości bilansowej, a kwota tej obniżki stanowiąca odpis aktualizujący z tytułu utraty tej wartości niezwłocznie jest ujęta jako koszt w rachunku zysków i strat (lub też zgodnie z nowo przyjętą koncepcją – w sprawozdaniu z całkowitych dochodów). Po ujęciu odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości koryguje się odpis amortyzacyjny dotyczący danego składnika aktywów, aby w ciągu pozostałego okresu wykorzystywania tego składnika aktywów dokonać systematycznego odpisania jego skorygowanej wartości bilansowej, pomniejszonej o wartość końcową (jeśli taka występuje i jednostka ją przyjmie). Ze względu na subiektywizm co do wielkości odpisu i powstałych w wyniku jego szacowania kosztów, zgodnie z regulacjami prawa bilansowego, jednostka w dodatkowych informacjach i objaśnieniach podaje informacje o: zmniejszeniach (odpi-

sach) i zwiększeniach (odwróceniach odpisu) wartości grup rodzajowych wartości niematerialnych i prawnych, może dodatkowo określić: rodzaj składnika aktywów, którego odpis dotyczy, przyczyny ograniczające ustalanie np. wartości odzyskiwalnej, sposób szacowania wartości użytkowej, kwoty ustalonego odpisu i sposób jego ujęcia w sprawozdaniu finansowym, informacje o ośrodkach, do których przypisany został dany składnik, i na tej podstawie szacowane są korzyści, które dzięki jego wykorzystaniu jednostka osiągnie, a przede wszystkim podanie najważniejszych zdarzeń i okoliczności, które doprowadziły do ujęcia lub też odwrócenia odpisu aktualizującego spowodowanego utratą wartości [KSR nr 4]. Jednakże, obserwując praktykę gospodarczą, można zaryzykować stwierdzenie, że podmioty gospodarcze, chcąc uniknąć obniżania wyniku finansowego zgodnie z zasadą ostrożności, raczej odpuszczają od szacowania spadków tych wartości, gdyż podwyższają one poziom ponoszonych kosztów. W ten sposób przeszacowują wartość majątku, prezentując wizerunek jednostki w korzystniejszym świetle, niż to wynika z obowiązujących przepisów.

## 6. Zakończenie

Podsumowując powyższe rozważania, należy stwierdzić, że procesy innowacyjne stymulowane przez zarządzającego zdeterminowane są pracami badawczo-rozwojowymi. Efektem prac badawczych może być zdobyta wiedza, która stanowi podstawę realizowania prac rozwojowych, w rezultacie których jednostka gospodarcza wytwarza zasoby intelektualne. Zadaniem zarządzającego jest takie wykorzystanie zasobów, które zapewni przyływ korzyści do jednostki gospodarczej. Wybór odpowiedniego sposobu realizowania działalności innowacyjnej polega na prawidłowej ocenie ryzyka związanego z ewentualnym brakiem korzyści oczekiwanych w wyniku kontrolowanych zasobów. Największe ryzyko związane jest bowiem z utratą wartości wytworzonych zasobów, szczególnie gdy są to zakończone prace rozwojowe. Wiele może zaistnieć przesłanek, zarówno wewnętrznych, jak i zewnętrznych, które na to wpływają. To powoduje, że koszty ponoszone na działalności innowacyjnej nie są pokrywane uzyskiwanymi korzyściami. Oznacza to utratę wartości wypracowanych zasobów, co też generuje koszty lub straty obciążające wynik finansowy jednostki i nie zawsze jest pozytywnie oceniane przez użytkowników sprawozdania. Może mieć to wpływ na negatywną ocenę sposobu zarządzania jednostką, zatem skłaniać zarządzającego do wykorzystywania metod wyceny do fałszowania informacji sprawozdawczej. Chcąc temu zapobiec, należy ujawnić metody postępowania jednostki w zakresie ustalania poziomu utraty wartości zasobów wykorzystywanych w działalności gospodarczej, a tym samym wpływania na poziom kosztów obciążających wynik finansowy.

Tak więc informacja o utracie tej wartości powinna być wykorzystana do oceny efektywności prowadzonych działań i zgodnie z zasadą ostrożności zaprezentowana w sprawozdaniu finansowym. W praktyce gospodarczej najwięcej problemów wy-



nika z braku jednoznacznych przepisów, które określałyby sposób przeprowadzenia testu na utratę tej wartości, które zdeterminowałyby sposób ustalenia wartości odzyskiwalnej posiadanych zasobów. Jednocześnie należy stwierdzić, że obowiązek sporządzenia informacji sprawozdawczej, zgodnie z zasadą wiernego odzwierciedlenia obrazu sytuacji finansowej jednostki, powoduje, że nie jest możliwe ustalenie takich samych procedur postępowania odpowiednich dla wszystkich jednostek. Tylko indywidualnie ustalona polityka rachunkowości, w zakresie postępowania co do sposobu szacowania wartości odpisu z tytułu utraty wartości zakończonych prac rozwojowych, może zapewnić prawidłowe postępowanie jednostki w tym procesie.

## Literatura

Kaplan R.S., Norton D.P., *Strategiczna karta wyników*, PWN, Warszawa 2002.

Krajowy Standard Rachunkowości nr 4, *Utrata wartości aktywów*, Dz.Urz. MF z 20.07.2007, nr 8, poz. 46).

Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 2011, International Accounting Standards Committee, Londyn 2011, przetłumaczone i wydane przez SkwP.

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU z 2002, nr 76, poz. 694, z późn. zm.).

*Zamknięcie roku 2011*, „Rachunkowość” 2011.

Żabińska A., *Doświadczenia praktyczne w zakresie utraty wartości aktywów*, [w:] B. Micherda (red.), *Sprawozdawczość i rewizja finansowa kierunki zmian*, Wyd. Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków 2011.

## DISCLOSURE OF IMPAIRMENT LOSSES OF COMPLETED DEVELOPMENT WORKS

**Summary:** The main purpose of this article is an attempt to answer the following question: how impairment losses of completed development works influence the costs of business, and whether the information on impairment losses of completed development is presented in the financial statements.

**Keywords:** completed development works, impairment losses, expenses, financial statements.