

# Koszty prac badawczo-rozwojowych w sprawozdawczości finansowej na przykładzie przedsiębiorstwa z branży farmaceutycznej

**Anna Dyhdalewicz** 

Politechnika Białostocka, Wydział Inżynierii Zarządzania,  
Katedra Zarządzania, Ekonomii i Finansów

e-mail: a.dyhdalewicz@pb.edu.pl

**Andrzej Miniewski**

Politechnika Białostocka, Wydział Inżynierii Zarządzania,  
Studenckie Koło Naukowe Finansów i Rachunkowości Winien Ma

e-mail: miniewskiandrzej@gmail.com

**Artur Zalewski**

Politechnika Białostocka, Wydział Inżynierii Zarządzania,  
Studenckie Koło Naukowe Finansów i Rachunkowości Winien Ma

e-mail: arturzalewski50@gmail.com

## Streszczenie

Celem artykułu jest identyfikacja kosztów działalności badawczo-rozwojowej z perspektywy rachunkowości oraz odpowiedź na pytanie, jak klasyfikacja zgodna z prawem bilansowym determinuje ujmowanie kosztów prac badawczo-rozwojowych w sprawozdawczości finansowej.

Osiągnięcie celu opracowania wymagało zastosowania metody analizy literatury przedmiotu i regulacji prawnych. Posłużono się także metodą badań jakościowych (studium przypadku) w celu zilustrowania praktycznego rozwiązania.

Z punktu widzenia sprawozdawczości finansowej ważne jest odróżnienie kosztów prac badawczych od kosztów prac rozwojowych oraz podjęcie decyzji o kapitalizacji jedynie kosztów prac rozwojowych po spełnieniu określonych wymogów w prawie bilansowym. Przed-

siębiorstwa ponoszące znaczne nakłady finansowe na realizację prac badawczo-rozwojowych, powinny uzupełnić informacje na temat działalności badawczo-rozwojowej w dodatkowych objaśnieniach do pozycji bilansowych i wynikowych oraz w prezentowanej polityce rachunkowości. Z punktu widzenia oceny innowacyjności wzrasta też znaczenie informacji ujawnianych dobrowolnie poza obowiązkowym sprawozdaniem finansowym, np. w sprawozdaniu z działalności zarządu.

## **Słowa kluczowe**

Koszty prac badawczych, koszty prac rozwojowych, sprawozdawczość finansowa, zasady (polityka) rachunkowości

## **Wstęp**

Prace badawczo-rozwojowe są uznawane za główny czynnik postępu technologicznego na świecie [Mazurek, 2013, s. 75]. Znaczenie wyników działalności badawczo-rozwojowej (B+R) w praktyce gospodarczej nieustannie rośnie. Dzięki nakładom na działalność B+R przedsiębiorstwa zazwyczaj wdrażają większą ilość innowacyjnych rozwiązań, co umożliwia im szybszy rozwój, osiąganie większych przyrostów przychodów i lepszych wyników finansowych niż inne organizacje, które nie są innowacyjne [Poznańska, 2018]. Innowacyjność organizacji i poszczególnych gospodarek jest mierzona wartością wydatków na badania i rozwój [Kupczak, 2010; Ciborowski, 2016]. Zdaniem J. Adamiec zaangażowanie polskich przedsiębiorstw w działalność badawczo-rozwojową jest niewielkie [Adamiec, 2011 s. 50]. Jednostki gospodarcze przeznaczają znaczne nakłady na badania i rozwój. Ze swej natury działalność badawczo-rozwojowa obciążona jest wysoką niepewnością co do przyszłych korzyści z nią związanych, a więc zakończenia ich komercyjnym sukcesem. Działalność B+R powoduje ogromne zróżnicowanie prac wchodzących w jej zakres, a to powoduje trudność w wypracowaniu jednego podejścia odnośnie do ich klasyfikacji, które zaspokajałoby zróżnicowane potrzeby informacyjne. Z punktu widzenia interesariuszy zewnętrznych źródłem informacji finansowych ujawniających rzeczywiste dokonania jednostek gospodarczych w tym obszarze jest sprawozdawczość finansowa, stanowiąca produkt finalny rachunkowości. W prawie bilansowym uwzględnione zostało zagadnienie kosztów opracowywania nowych lub ulepszonych produktów i procesów [Boniecki i Grabowski, 2007, s. 134]. W sprawozdawczości finansowej jednostki gospodarcze zobligowane są do zastoso-

wania klasyfikacji kosztów prac w ramach działalności badawczo-rozwojowej zgodnie z kryterium techniczno-produkcyjnym [Rokita, 2014, s. 209].

Celem artykułu jest identyfikacja kosztów działalności badawczo-rozwojowej z perspektywy rachunkowości oraz odpowiedź na pytanie, jak klasyfikacja zgodna z prawem bilansowym determinuje ujmowanie kosztów prac badawczo-rozwojowych w sprawozdawczości finansowej.

Osiągnięcie celu opracowania wymagało zastosowania metody analizy literatury przedmiotu i regulacji prawnych. Posłużono się także metodą badań jakościowych (studium przypadku) w celu zilustrowania praktycznego rozwiązania.

## **1. Koszty prac badawczo-rozwojowych – wymagania prawa bilansowego**

Od wielu lat rachunkowość podlega procesom harmonizacji, standaryzacji i konwergencji rozwiązań na arenie międzynarodowej. Przepisy krajowego prawa bilansowego czy wytyczne międzynarodowych standardów służą głównie celom sprawozdawczości finansowej. Międzynarodowe Standardy Rachunkowości/Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSR/MSSF) odgrywają ważną rolę w opracowywaniu jednolitego systemu sprawozdawczości finansowej w ujęciu globalnym. Czy wszystkie nakłady poniesione na działalność B+R można ujmować w bilansie?

Zarówno Ustawa o rachunkowości (UoR), jak i MSR 38 Aktywa niematerialne [Międzynarodowy Standard Rachunkowości 38 Aktywa niematerialne] dopuszczają ujęcie w aktywach nakładów poniesionych na prace rozwojowe, natomiast nie uznają za składnik aktywów niematerialnych nakładów na prace badawcze [Dyhdalewicz, 2016, s. 66; Dyhdalewicz, 2018, s. 18]. Według MSR 38 prace badawcze utożsamiane są jednoznacznie z fazą koncepcji, poszukiwaniem rozwiązań podjętych z zamiarem zdobycia i przyswojenia nowej wiedzy naukowej i technicznej. Prace badawcze są związane z ogólnym rozwojem i nie dotyczą żadnego konkretnego produktu lub technologii. Co więcej prace badawcze na ogół nie gwarantują osiągnięcia pozytywnych wyników, a ich ostateczny rezultat nie zawsze nadaje się do praktycznego zastosowania. Koszty tych prac należy ujmować w kosztach okresu w momencie ich poniesienia. Ustalenia krajowe w tym zakresie są zbliżone do międzynarodowego prawa bilansowego. Ustawa o rachunkowości, która reguluje jedynie kwestię kapitalizacji kosztów prac rozwojowych, pośrednio, nie uznaje za składnik wartości niematerialnych i prawnych nakładów na prace badawcze. Głównym zaś celem prac rozwojowych jest wykorzystanie wyników prac badawczych w działalności gospodarczej.

Prace rozwojowe są praktycznym zastosowaniem odkryć badawczych lub

znacznie udoskonalonych materiałów, urządzeń, produktów, procesów technologicznych, systemów lub usług w działalności gospodarczej. W praktyce koszty tych prac są ponoszone przed rozpoczęciem produkcji na skalę przemysłową lub zastosowaniem nowych technologii. Według W. Gabrusewicza [2017, s. 439] „Rachunkowość traktuje prace rozwojowe jako pewien rodzaj inwestycji przedsiębiorstwa, który powinien przyczynić się do powiększenia zasobów majątku przedsiębiorstwa i osiągnięcia korzyści ekonomicznych”.

W świetle obowiązującej UoR (UoR, art. 33 ust. 2) aktywowanie kosztów prac rozwojowych zależy od spełnienia trzech warunków: 1) produkt lub technologia wytwarzania są ściśle ustalone, a koszty tych prac wiarygodnie określone, 2) techniczna przydatność produktu lub technologii została stwierdzona i udokumentowana, podjęta została decyzja o wytwarzaniu produktów lub stosowaniu technologii oraz 3) w przyszłości koszty tych prac zostaną pokryte spodziewanymi przychodami ze sprzedaży produktów lub zastosowania technologii. Jak wynika z przytoczonych zapisów do wartości niematerialnych i prawnych zalicza się wyłącznie koszty zakończonych sukcesem prac aplikacyjnych, co do których zapadła decyzja o ich wdrożeniu. W praktyce gospodarczej koszty prac rozwojowych na etapie realizacji do czasu ich zakończenia ujawnia się w bilansie jako czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów.

MSR 38 bardziej restrykcyjnie określa warunki aktywowania kosztów prac rozwojowych. W świetle przepisów MSR 38 jednostka ma prawo ująć jako aktywa nakłady, które dadzą się identyfikować, wycenić i kontrolować. Z perspektywy rachunkowości ujęcie kosztów prac rozwojowych uwzględnia kryterium istnienia przyszłych korzyści ekonomicznych osiąganych z danego składnika [Dyhdalewicz, 2016, s. 66; Giedroyć, 2018, s. 159]. Wymóg ten dotyczy osiągnięcia przychodów ze sprzedaży wyrobów gotowych i usług, czy też innych korzyści poprzez możliwość np. obniżenia kosztów produkcji. Spełnienie powyższych wymogów pozwala na zaliczenie nakładów do zasobów majątkowych przedsiębiorstwa. Dodatkowo należy np. udowodnić dostępność środków finansowych i technicznych na ich ukończenie, zamiar ukończenia oraz ostateczne wdrożenie do praktyki prac rozwojowych. Natomiast jeżeli jednostka nie jest w stanie oddzielić etapu prac badawczych od rozwojowych, to przepisy nakazują w takiej sytuacji odnieść w całości poniesione nakłady na wynik finansowy. Według MSR 38, wartości niematerialne obejmują zarówno nakłady na prace rozwojowe zakończone, jak i w trakcie realizacji. Rozwiązanie wymaga, aby jednostka uprawdopodobniła, że będzie możliwe ich zakończenie, osiągnięcie korzyści ekonomicznych w przyszłości oraz wiarygodna wycena. W przeciwnym razie nakłady na prace rozwojowe w toku odnosi się na wynik finansowy.

W praktyce gospodarczej pojawiają się problemy ze zidentyfikowaniem rodzaju realizowanych prac i w efekcie pogrupowaniem kosztów do odpowiedniej fazy procesu innowacyjnego. Dla ułatwienia MSR 38 podaje przykłady działań realizowanych w ramach prac badawczych i rozwojowych. Niemniej jednak problem jak ująć koszty w praktyce gospodarczej istnieje: czy efekt tych prac obciąży w całości wynik finansowy, czy jako zasób będzie wykazany w majątku przedsiębiorstwa? Dzielenie tych prac na prace badawcze i rozwojowe to działanie subiektywne. Jeżeli koszty tych prac są wysokie, istnieje ryzyko manipulowania wynikiem finansowym oraz obrazem majątkowym i finansowym jednostki.

## **2. Działalność badawczo-rozwojowa jako główny obszar działalności Celon Pharma S.A.**

W tej części opracowania wykorzystano metodę jakościową – studium przypadku. Analizowany podmiot to przedsiębiorstwo biofarmaceutyczne Celon Pharma S.A., które powstało w 2002 r. jako Celon Pharma Sp. z o.o., a następnie w 2012 roku przekształcone w spółkę akcyjną [<https://celonpharma.com/o-nas/>]. W raporcie rocznym, przekazywanym do publicznej wiadomości, w jego części - Sprawozdanie Zarządu z działalności za 2020 r. - Spółka podkreśla specyfikę prowadzonej działalności gospodarczej, zwracając uwagę na działalność badawczo-rozwojową [Raport roczny Celon Pharma S.A. za 2020 rok]. Podstawowy przedmiot działalności to produkcja leków. Działalność badawczo-rozwojowa to obecnie drugi główny obszar działalności Spółki. Spółka zajmowała się pierwotnie produkcją leków generycznych. Utworzony w kolejnych latach dział badawczo-rozwojowy umożliwił prowadzenie zaawansowanych badań naukowych nad innowacyjnymi lekami. Aktualnie dział badawczo-rozwojowy Spółki tworzy ponad 160 naukowców, spośród których 1/3 posiada tytuł doktora biologii molekularnej, farmacji lub chemii. Spółka rozwija innowacyjne farmaceutyki o potencjalnym zastosowaniu w leczeniu nowotworów, chorób neurologicznych, cukrzycy i innych schorzeń metabolicznych. Wokół tego rodzaju produktów prowadzone są też badania naukowe. Ostatecznie, Spółka wprowadza na rynek jako pierwsze (lub jedno z pierwszych) innowacyjne leki, które realizowane są obecnie wokół 15 projektów innowacyjnych.

Oferta leków kierowana jest na rynek polski. Spółka działa również na rynkach zagranicznych (np. od 2020 roku produkt Selmex sprzedawany jest we Francji, Holandii, Niemczech, i Wielkiej Brytanii). Przedsiębiorstwo rozpowszechnia swoje produkty dzięki własnej sieci sprzedażowej oraz marketingowej. Sieć ta obejmuje około 100 przedstawicieli, którzy promują produkty Spółki głównie wśród specjali-

stów - psychiatrów, neurologów, pulmonologów. Spółka zaopatruje swoimi produktami głównie wyznaczone przez nią kluczowe hurtownie oraz sieci aptek. Najważniejszym lekiem generycznym według Spółki, jest opracowany w 2013 r. - Salmex (stosowany do leczenia astmy oskrzelowej). Lek ten stał się głównym punktem rozpowszechnianym na rynkach międzynarodowych. Produkt ten jest sprzedawany obecnie przez Spółkę i jej partnerów aż w 22 krajach na całym świecie. We własnym zakładzie produkcyjnym Spółka wytwarza również innowacyjne formuły, wykorzystywane dla celów badań klinicznych.

Działalność biznesowa Spółki skupia się na rozwoju, wytwarzaniu, dystrybucji oraz marketingu specjalistycznych leków generycznych wydawanych wyłącznie na receptę. Spółka prowadzi własne prace badawczo-rozwojowe związane z projektami leków innowacyjnych, które w przyszłości będą w stanie zaspokoić kluczowe potrzeby współczesnej medycyny [Raport roczny Celon Pharma S.A. za 2020 rok, s. 66]. Innowacyjne badania naukowe są prowadzone w kluczowych obszarach, takich jak: neuropsychiatria, metabolizm, onkologia i choroby zapalne [Raport roczny Celon Pharma S.A. za 2020 rok, s. 63].

W 2020 roku, Spółka otworzyła w okolicach Warszawy jeden z największych ośrodków badawczo-rozwojowych w zakresie biofarmaceutyki na obszarze Europy Środkowo-Wschodniej. Ośrodek ten w jednym miejscu skupia wszystkie realizowane projekty badawczo-rozwojowe. Spółka ma możliwość zwiększenia realizowanej ilości projektów badawczych do potencjalnie 30 projektów rozwojowych jednocześnie. Spółka planuje przeznaczyć większość jej zasobów finansowych na dalsze inwestycje w badania nad innowacyjnymi lekami [Raport roczny Celon Pharma S.A. za 2020 rok, s. 84]. Inwestycje Spółki będą koncentrować się na zakupie praw do technologii niezbędnych dla wsparcia procesów rozwojowych projektów badawczo-rozwojowych. Następnie, w zależności od powodzenia rozwoju klinicznego nowych leków oraz wybranej strategii partneringu, może wystąpić potrzeba rozbudowy mocy produkcyjnych dla wsparcia produkcji na potrzeby komercyjne nowych leków [Raport roczny Celon Pharma S.A. za 2020 rok, s. 86].

Wszystkie realizowane obecnie przez Spółkę projekty są związane z badaniami i rozwojem oraz najnowszymi technologiami, stąd otrzymały dofinansowanie ze środków publicznych w ramach programów finansowanych przez Unię Europejską. Innowacyjne projekty Spółki są również z finansowane przez Narodowe Centrum Badań i Rozwoju (NCBR) [Raport roczny Celon Pharma S.A. za 2020 rok, s. 77].

Sprawozdanie Zarządu z działalności, które jest dołączane do sprawozdania finansowego, podkreśla osiągnięcia Spółki w dziedzinie badań i rozwoju prezentując model działalności badawczo-rozwojowej, kluczowe obszary badań, zasoby mate-

rialne do prowadzenia prac badawczo-rozwojowych, aktualną i przewidywaną sytuację finansową oraz grożące ryzyka. W ramach opisu strategii rozwoju Spółka przedstawia główne kierunki ekspansji nowych innowacyjnych leków, inwestycje krajowe i zagraniczne, a także ryzyka związane z badaniami klinicznymi i projektami leków innowacyjnych.

Cechą charakterystyczną projektów badawczych, w szczególności w odniesieniu do projektów rozwoju leków innowacyjnych, są między innymi duży stopień niepewności w odniesieniu do możliwości osiągnięcia zakładanych wyników, relatywnie częsta konieczność modyfikacji pierwotnych założeń badawczych oraz różny i zmieniający się w czasie potencjał rozwojowy projektów związany z możliwością komercjalizacji danej substancji. W przypadku zaistnienia tego typu zdarzeń Spółka może stanąć przed koniecznością zakończenia projektu B+R na etapie poprzedzającym jego komercjalizację, a tym samym może nie uzyskać zwrotu poniesionych nakładów na te prace. Spółka oceniała istotność tego czynnika ryzyka jako wysoką, przy czym prawdopodobieństwo wystąpienia tego ryzyka ocenia jako niskie. Inne ryzyka dotyczące działalności B+R to ryzyko związane z dostawcami, ryzyko utraty kluczowych sprzedawców, ryzyko związane z naborem pacjentów do badań klinicznych, niedoszacowania kosztów związanych z rozwojem leków i ich komercjalizacją, ryzyko cofnięcia zezwolenia na dopuszczenie do obrotu niektórych leków produkowanych przez Spółkę lub wstrzymania ich obrotu, ryzyko wystąpienia skutków ubocznych spowodowanych przez produkty Spółki, ryzyko odpowiedzialności za produkt oraz ryzyko odmowy udzielenia ochrony patentowej i ryzyko unieważnienia patentów. Spółka wymienia także ryzyko związane z możliwością komercjalizacji leków innowacyjnych Spółki, które oznacza, że skomercjalizowane projekty mogą nie osiągnąć zakładanych kamieni milowych lub wyników, co może negatywnie wpłynąć na działalność, wyniki finansowe lub perspektywy Spółki.

Spółka Celon Pharma S.A. podkreśla, że własne możliwości badawczo-rozwojowe i doświadczenie w tym zakresie stanowią jedną z jej przewag konkurencyjnych odróżniających ją od konkurencji.

Reasumując należy podkreślić, że sprawozdanie zarządu jest opisowym raportem, współtowarzyszącym sprawozdaniom finansowym ogólnego przeznaczenia. Zarząd analizowanej Spółki, biorąc pod uwagę specyficzne uwarunkowania jej działalności, zawarł opisowe informacje, które w jego ocenie są ważne dla ich użytkownika w ocenie działalności badawczo-rozwojowej. Informacje te określają w szczególności cel, rezultaty, zagrożenia, źródła finansowania (w tym dotacje) działalności badawczo-rozwojowej.

### **3. Polityka rachunkowości Celon Pharma S.A. w zakresie prezentacji kosztów prac badawczych i rozwojowych w sprawozdaniu finansowym**

Z punktu widzenia rachunkowości i sprawozdawczości finansowej rozróżnia się koszty prac badawczych i koszty prac rozwojowych. W przyjętych zasadach (polityce) rachunkowości do końca 2020 roku Celon Pharma S.A. bazowała na rozwiązaniach UoR. Należy wspomnieć, że spółka w dniu 16 lutego 2021 r. podjęła decyzję o zmianie polityki rachunkowości i rozpoczęcia sporządzania sprawozdań finansowych Spółki zgodnie z MSR/MSSF. Pierwsze sprawozdanie, zgodnie z MSSF, zostanie sporządzone za rok obrotowy rozpoczynający się w dniu 1 stycznia 2021 roku, a kończący się w dniu 31 grudnia 2021 roku.

Generalnie zasady przyjęte przez jednostkę spośród rozwiązań dopuszczonych UoR, krajowymi i międzynarodowymi standardami, powinny uwzględniać specyfikę prowadzonej działalności oraz zapewnić wymaganą jakość informacji finansowych. W części finansowej raportu rocznego Spółki w ramach opisu przyjętych zasad przyjętych przez Spółkę przy sporządzaniu i prezentacji sprawozdań finansowych znajdują się zapisy dotyczące kosztów prac rozwojowych.

Jak wynika z informacji zawartych w polityce rachunkowości, Spółka wyceniała wartości niematerialne i prawne według cen nabycia lub kosztów wytworzenia, pomniejszonych o dotychczasowe umorzenie. Odpisy amortyzacyjne były dokonywane metodą liniową. Do wartości niematerialnych i prawnych, Spółka zaliczała jedynie koszty zakończonych prac rozwojowych prowadzonych przez jednostkę na własne potrzeby, poniesione przed podjęciem produkcji lub zastosowaniem technologii, jeżeli:

- produkt lub technologia wytwarzania są ściśle ustalone, a dotyczące ich koszty prac rozwojowych wiarygodnie określone;
- jednostka podjęła decyzję o stosowaniu technologii lub wytwarzaniu produktów na podstawie stwierdzonej i odpowiednio udokumentowanej technicznej przydatności produktu lub technologii;
- koszty prac rozwojowych zostaną pokryte z przewidywanych przychodów ze sprzedaży tych produktów lub zastosowania technologii.

Sformułowania te stanowią powtórzenie treści przepisów zawartych w UoR, nie nawiązują jednak do istoty prac badawczych i rozwojowych badanego przedsiębiorstwa, procedur co do sposobu ustalania utraty wartości oraz specyfiki prowadzonej działalności.

Według sformułowanej polityki rachunkowości Spółki, koszty niezakończonych prac rozwojowych wykazywane były jako czynne rozliczenia międzyokresowe (w aktywach trwałych lub obrotowych) do momentu zakończenia tych prac, a więc



do czasu podjęcia decyzji o ich zastosowaniu w produkcji lub o ich zaniechaniu. Po zakończeniu prac rozwojowych wynikiem pozytywnym poniesione nakłady były ujmowane jako wartości niematerialne i prawne. Przyjęto, że okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych nie powinien przekraczać 5 lat. Koszty prac rozwojowych niespełniających w pełni lub części warunków ich aktywowania odpisywano w pozostałe koszty operacyjne.

Podsumowanie powyższych zasad dotyczących wartości niematerialnych i prawnych w Spółce, w tym kosztów prac rozwojowych, prezentuje tab. 1.

**Tab. 1.** Zasady rachunkowości stosowane do końca 2020 roku w Celon Pharma S.A. w odniesieniu do aktywów niematerialnych i prawnych

Wyszczególnienie	Patenty i licencje	Koszty prac rozwojowych	Oprogramowanie komputerowe	Inne
Okresy użytkowania	Test na utratę wartości	5-10 lat	2-5 lat	2-10 lat
Zastosowana metoda amortyzacji	Metoda liniowa	Metoda liniowa	Metoda liniowa	Metoda liniowa
Wewnętrznie wytworzone lub nabyte	Nabyte	Wewnętrznie wytworzone	Nabyte	Nabyte
Test na utratę wartości	Coroczna ocena czy wystąpiły przesłanki świadczące o wystąpieniu utraty wartości.	Coroczny test w przypadku składników nie oddanych jeszcze do użytkowania oraz w przypadku istnienia przesłanek wskazujących na utratę wartości	Coroczna ocena czy wystąpiły przesłanki świadczące o wystąpieniu utraty wartości.	Coroczna ocena czy wystąpiły przesłanki świadczące o wystąpieniu utraty wartości.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Raporty roczne Celon Pharma S.A., część Sprawozdanie finansowe, za lata 2018-2020].

Od 2021 roku, po przejściu na zasady sporządzania sprawozdań finansowych zgodnie z MSR/MSSF, aktywa niematerialne Spółki nabyte w oddzielnej transakcji lub wytworzone we własnym zakresie (jeżeli spełniają kryteria rozpoznania dla kosztów prac rozwojowych) wycenia się przy początkowym ujęciu odpowiednio w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia. Po ujęciu początkowym, aktywa niematerialne, w tym koszty prac rozwojowych są wykazywane w cenie nabycia lub kosz-

cie wytworzenia pomniejszonym o umorzenie i łączną kwotę odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości. Nakłady poniesione na prace badawcze nie są aktywowane i są ujmowane w kosztach okresu, w którym zostały poniesione.

Spółka ustala, czy okres użytkowania aktywów niematerialnych jest określony, wtedy nakłady są amortyzowane przez okres ich użytkowania oraz poddawane testom na utratę ich wartości każdorazowo, gdy zaistnieją ku temu odpowiednie przesłanki. Odpis amortyzacyjny składników aktywów niematerialnych o określonym okresie użytkowania ujmuje się w zysku lub stracie w ciężar tej kategorii, która odpowiada funkcji danego składnika aktywów niematerialnych. Natomiast aktywa niematerialne, które są nieużywane albo ich okres użytkowania nie jest określony, poddaje się corocznie testowi na utratę wartości, w odniesieniu do poszczególnych aktywów lub na poziomie ośrodka wypracowującego środki pieniężne. Okresy użytkowania są poddawane corocznej weryfikacji.

Reasumując należy zaznaczyć, że w sprawozdaniu finansowym Spółki za 2021 rok, bazując na rozwiązaniach MSR/ MSSF, koszty prac badawczych będą nadal kosztami okresu, w którym zostały poniesione. Nakłady poniesione na prace rozwojowe zarówno w trakcie realizacji, jak i zakończone, wykonane w ramach danego przedsięwzięcia będą aktywowane jako wartości niematerialne, jeżeli jednostka będzie w stanie udowodnić możliwość ich ukończenia i prawdopodobne przyszłe korzyści ekonomiczne. Po początkowym ujęciu nakładów na prace rozwojowe, stosuje się model kosztu historycznego. Model ten zakłada wycenę aktywów według cen nabycia pomniejszonych o umorzenie i skumulowane odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości. Koszty zakończonych prac rozwojowych będą amortyzowane przez przewidywany okres uzyskiwania korzyści ekonomicznych, tj. przychodów ze sprzedaży z danego przedsięwzięcia. Spółka sprawdza czy koszty prac rozwojowych spełniają kryteria kapitalizacji z uwagi na ryzyko i niepewność pozyskiwania niezbędnych pozwoleń na dopuszczanie leku od obrotu. Kapitalizację kosztów Spółka rozpoczyna od momentu, w którym lek zostanie zatwierdzony przez odpowiedni organ regulacyjny.

Jak wynika z informacji dodatkowej za 2020 rok [nota 1a, Raport roczny Spółki za rok 2020] Spółka w porównaniu do roku 2019, wykazała niższe koszty zakończonych prac rozwojowych. Koszty te wyniosły 4 080 tys. zł w 2019 roku i 2 720 tys. zł w 2020. Poza wartością netto kosztów zakończonych prac rozwojowych Spółka poinformowała użytkowników informacji finansowej o wartości początkowej, umorzeniu, odpisach z tytułu utraty wartości.

Kwotę kosztów prac rozwojowych niezakończonych i jednocześnie aktywowanych w bilansie jako rozliczenia międzyokresowe w aktywach trwałych, użytkownik informacji może znaleźć w kolejnej nocie 5b. Wartość tych kosztów na koniec 2019

roku wyniosła 138 705 tys. zł, na koniec 2020 roku wyniosła 179 020 tys. zł, co oznacza wzrost o około 29% w porównaniu z poprzednim okresem. Warto również zaznaczyć, że w roku 2020 Spółka ujawniła wartość spisanych w koszty aktywowanych wcześniej kosztów dwóch projektów R&D ( Pikcel i TrackB) w łącznej kwocie 13 864 tys. zł, o czym poinformowała w nocie dotyczącej pozostałych kosztów operacyjnych.

Zestawienie informacji na temat kosztów B+R na podstawie not uzupełniających w latach 2019-2020 prezentuje tab. 2.

**Tab. 2.** Zestawienie informacji finansowych na temat kosztów B+R w Celon Pharma S.A. w latach 2019-2020 (dane w tys. zł)

Pozycje bilansowe	2020	2019
Koszty zakończonych prac rozwojowych	2 720	4 080
Długoterminowe inne rozliczenia międzyokresowe: (Czynne rozliczenia międzyokresowe): Aktywowane prace rozwojowe	179 020	138 705

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: [Raport roczny Celon Pharma S.A. za 2020 rok, Nota 1a i Nota 5b].

## Podsumowanie

Z punktu widzenia rachunkowości rozróżnia się koszty prac badawczych i koszty prac rozwojowych. Ze swej natury działalność badawczo-rozwojowa obciążona jest wysoką niepewnością co do przyszłych korzyści z nią związanych, a więc zakończenia ich komercyjnym sukcesem. W MSR 38 Aktywa niematerialne” dla celów sprawozdawczych prace badawcze utożsamiane są jednoznacznie z fazą koncepcji, poszukiwaniem rozwiązań podjętych z zamiarem zdobycia i przyswojenia nowej wiedzy naukowej i technicznej. Natomiast prace rozwojowe utożsamiane są z wdrożeniem do praktyki fazy koncepcji, czyli przygotowaniem nowych produktów lub technologii przed ich produkcja na skalę przemysłową lub zastosowaniem. Kluczowym zagadnieniem dla celów sprawozdawczości finansowej jest klasyfikacja prowadzonych prac, następnie ocena efektu prac rozwojowych.

Zarówno MSR 38, jak i UoR nie pozwalają na zaliczenie kosztów prac badawczych do aktywów niematerialnych. Koszty prowadzonych prac badawczych są odnoszone w całości w ciężar wyniku finansowego okresu, w którym zostały poniesione. Zarówno UoR, jak i MSR dopuszczają pod ściśle określonymi warunkami kapitalizację jedynie kosztów prac rozwojowych, przy czym warunki przyjęte

w UoR są węższe, niż te które określono w MSR 38.

Z uwagi na ograniczone informacje o charakterze finansowym (w szczególności w bilansie), ocena użyteczności informacji zawartych w sprawozdawczości finansowej informacji nie jest jednoznaczna. Przedsiębiorstwa ponoszące znaczne nakłady finansowe na realizację prac badawczo-rozwojowych, powinny uzupełnić informacje na ten temat w dodatkowych objaśnieniach do pozycji bilansowych i wynikowych. Należy też odpowiednio sformułować indywidualną politykę rachunkowości w tym zakresie uwzględniając procedury określające sposób przypisywania poszczególnych prac do fazy badawczej lub rozwojowej. To z kolei determinuje wielkość kosztów ujętych w wyniku finansowym (jako koszty prac badawczych) i w aktywach jednostki (jako koszty prac rozwojowych). Z punktu widzenia oceny innowacyjności wzrasta też znaczenie informacji ujawnianych dobrowolnie poza obowiązkowym sprawozdaniem finansowym, np. w sprawozdaniu z działalności zarządu, tak jak to wynika z prezentowanego studium przypadku.

## ORCID iD

Anna Dyhdalewicz: <https://orcid.org/0000-0001-6605-961X>

## Literatura

1. Boniecki M., Grabowski R. (2007), *Rachunek kosztów innowacji*, w: A. Karmańska (red.) Zarządzanie kosztami jakości, logistyki, innowacji, ochrony środowiska a rachunkowość finansowa, Difin, s. 120-156.
2. Ciborowski R. (2016), *Międzynarodowy transfer technologii a innowacyjność krajów Europy Środkowo-Wschodniej*, PTE Białystok.
3. Dyhdalewicz A. (2016), *Zasadność analizy rynku i kierunków jego rozwoju w działalności badawczo-rozwojowej z perspektywy rachunkowości*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2 (80), s. 65-73.
4. Dyhdalewicz A. (2018), *Orientation at Research and Development Activity from the Perspective of the Accounting Information System*, Optimum - Studia Ekonomiczne, 4 (94), s. 14-26.
5. Gabrusewicz W. (2017), *Koszty prac rozwojowych w dokonaniach przedsiębiorstw*, w: A. Kamela-Sowińska (red.) Finansyzacja i jej wpływ na globalny rozwój sprawozdawczości finansowej, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, s. 435-445.
6. Giedroyć M. (2018), *Uznawanie kosztów badań i rozwoju w rachunkowości*, Prace Naukowe Uniwersytetu we Wrocławiu 503, s. 156-169.

7. <https://celonpharma.com/o-nas/> [06.08.2021].
8. Kupczak P. (2010), *Działalność badawczo-rozwojowa polskich przedsiębiorstw. Wybrane zagadnienia*, Współczesna Ekonomia 3 (15), s. 107-117.
9. Mazurek B. (2013), *Regionalne modele komercjalizacji technologii i rozwoju produktu na poziomie organizacji gospodarczych*, Wydawnictwo Politechniki Łódzkiej, Łódź.
10. *Międzynarodowy Standard Rachunkowości 38 Aktywa niematerialne* (2011), w: Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, Część A Założenia koncepcyjne i wymogi (A1021-A1051), Londyn, Warszawa: IFRS, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, s. 1013-1051.
11. Poznańska K. (2018), *Działalność badawczo-rozwojowa determinantą innowacyjności przedsiębiorstw przemysłowych w Polsce*, Prace Naukowe Uniwersytetu we Wrocławiu 538, s. 347-358.
12. Raport roczny CELON PHARMA S.A. za rok 2019 [06.08.2021].
13. Raport roczny CELON PHARMA S.A. za rok 2020 [06.08.2021].
14. Rokita S. (2014), *Możliwości wykorzystania klasyfikacji działalności badawczo-rozwojowej w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Modern Management Review XIX, 21 (4), s. 201-210.
15. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2021 r. poz. 217).

## Research and development costs in financial reporting on the example of a company from the pharmaceutical industry

### Abstract

The purpose of the article is identification of research and development activities costs from the accounting perspective and to find an answer the question of how the classification in accordance with the balance sheet law determines the recognition of research and development Works costs in financial reporting.

Achieving the aim of the study required the use of the method of analysing the source literature and legal regulations. A qualitative research method (case study) will also use to illustrate a practical solution.

From the perspective of financial reporting, it is important to difference the costs of research activities from the costs of development activities and to make a decision to capitalize only the costs of development works after meeting certain requirements in the balance sheet law. Enterprises incurring significant financial outlays for the realization of research and development activities should complete the information on research and development

activities in additional explanations to the balance sheet and results positions and in the presented accounting policy. From the point of view of assessing innovation, is increasing the importance of information disclosed voluntarily in addition to the mandatory financial statements, e.g. in the management report, is also growing.

### **Key words**

costs of research activities, costs of development activities, financial reporting, accounting principles (accounting policy)