

Zasadność analizy rynku i kierunków jego rozwoju w działalności badawczo-rozwojowej z perspektywy rachunkowości

Anna Dyhdalewicz *

Streszczenie: *Cel* – celem artykułu jest prezentacja kosztów prac badawczo-rozwojowych na przykładzie przedsiębiorstwa zlokalizowanego w Polsce północno-wschodniej oraz próba wskazania działalności badawczo-rozwojowej jako jednego z obszarów integracji informacji pochodzących z systemu rachunkowości i marketingu. *Metodologia badania* – w artykule wykorzystano metodę studium przypadku, analizę literatury przedmiotu oraz wybranych przepisów prawa bilansowego. *Wynik* – badane przedsiębiorstwo przy wyróżnieniu prac badawczo-rozwojowych kierowało się możliwością wykorzystania ich efektów w praktyce oraz koniecznością rozgraniczenia kosztów prac badawczych od kosztów prac rozwojowych na potrzeby: zarządzania projektem innowacyjnym, ich ujęcia w księgach rachunkowych i w sprawozdawczości finansowej, a także przygotowania dokumentacji w celu pozyskania zewnętrznych źródeł finansowania. Przejście z etapu prac badawczych do prac rozwojowych przedsiębiorstwo uzasadniło wynikami przeprowadzonej analizy rynku i perspektyw jego rozwoju pod kątem zapotrzebowania na nowy produkt oraz oszacowania na tej podstawie przyszłych przychodów ze sprzedaży, wydatków na działania marketingowe, ustalenia relacji między poziomem nakładów a planowanymi przychodami oraz planowanych zysków. Przeprowadzona analiza stanowi dowód źródłowy, że w przyszłości prace rozwojowe wygenerują korzyści ekonomiczne i istnieje możliwość aktywowania kosztów tych prac w bilansie zarówno w czasie ich realizacji, jak i po ich zakończeniu. *Oryginalność/Wartość* – artykuł jest ilustracją problemu połączenia informacji z rachunkowości z informacjami z zakresu marketingu w dziedzinie prac badawczo-rozwojowych. Relacje te są ważne zarówno z punktu widzenia teorii, jak i praktyki gospodarczej. Innowacje produktowe powstają najczęściej pod wpływem zapotrzebowania ze strony rynku i są wrażliwe na czynniki rynkowe. Marketing prezentuje informacje, które muszą być brane pod uwagę w systemie informacyjnym rachunkowości. Rachunkowość zyskuje dzięki temu głębsze rozumienie natury aktywów, które opisuje oraz bogatszą wiedzę, jak raportowane wyniki są sprzężone z informacjami z marketingu. Takie podejście w praktyce gospodarczej pozwala na właściwe przedstawienie informacji finansowych prezentowanych w sprawozdaniu finansowym.

Słowa kluczowe: koszty prac badawczych, koszty prac rozwojowych, innowacja produktowa, wartości niematerialne i prawne, analiza rynku

Wprowadzenie

Innowacje stają się integralną częścią funkcjonowania i rozwoju każdej organizacji. Wyróżnikiem uznania rozwiązania za innowacyjne jest element nowości, oryginalności oraz jego wykorzystanie w praktyce z pozytywnym skutkiem (Duraj, Papiernik-Wojdera, 2010). W publikacjach z zakresu rachunkowości są podejmowane próby określenia miejsca innowacji w rachunkowości (Turyńska, Rak, 2006; Boniecki, Grabowski, 2007; Piotrowska 2015). Innowacje stanowią ważny składnik aktywów każdej organizacji gospodarczej.

* dr Anna Dyhdalewicz, Politechnika Białostocka, Wydział Zarządzania, ul. Ojca Tarasiuka 2, 16-001 Kleosin, e-mail: a.dyhdalewicz@pb.edu.pl

Jednak – jak słusznie podkreślali J. Turyna i J. Rak (2006, s. 232) – „Rachunkowość, jak dotychczas, nie zdefiniowała pojęcia innowacji, ani też nie traktuje ich jako odrębnego składnika zasobów gospodarczych, ujmowanego w bilansie przedsiębiorstwa”. Pojęcie innowacji z perspektywy rachunkowości jest kojarzone z grupą innowacyjnych zasobów zaliczanych do wartości niematerialnych i prawnych oraz rzeczowych aktywów trwałych. Przedsiębiorstwa postrzegane jako innowacyjne charakteryzują znaczące nakłady na zakup wartości niematerialnych i prawnych, oraz wyższy ich udział w aktywach trwałych, który różnicuje się ze względu na poziom innowacyjności (Comporek, 2014). Za przedmiot rozważań w niniejszym artykule wybrano nakłady na prace badawczo-rozwojowe.

Kluczowym źródłem procesów innowacyjnych są rezultaty prowadzonych prac badawczo-rozwojowych. Proces innowacyjny nie jest jednorazową inicjatywą, lecz stanowi ciąg zdarzeń począwszy od powstania pomysłu (inwencja) poprzez jego urzeczywistnienie (innowacja) do upowszechnienia (dyfuzja) (Łobejko, 2004).

Celem artykułu jest prezentacja kosztów prac badawczo-rozwojowych na przykładzie innowacyjnego przedsiębiorstwa zlokalizowanego w Polsce północno – wschodniej oraz próba wskazania działalności badawczo-rozwojowej jako jednego z obszarów integracji informacji pochodzących z systemu rachunkowości i marketingu.

Jednostka powinna ujmować nakłady na działalność badawczo-rozwojową według obowiązującego prawa bilansowego. Krajowe prawo bilansowe (Ustawa o rachunkowości, 2013) i międzynarodowe standardy sprawozdawczości finansowej (MSR 38 Aktywa niematerialne) przewidują, że w bilansie do aktywów niematerialnych zalicza się jedynie koszty prac rozwojowych. Nakłady poniesione na prace badawcze ujmuje się bezpośrednio w kosztach bieżących w momencie ich poniesienia. Z punktu widzenia rachunkowości finansowej ważne jest zatem odróżnienie prac badawczych od prac rozwojowych oraz podjęcie decyzji o kapitalizacji nakładów na prace rozwojowe.

Prawo bilansowe wymienia warunki, które muszą być spełnione łącznie, aby koszty prac rozwojowych można było ujmować w sprawozdaniu finansowym w grupie wartości niematerialnych i prawnych. Ich aktywowanie zależy, m. in., od odpowiedniego przygotowania dokumentacji technicznej, wiarygodnego określenia poniesionych nakładów, a także spełnienia warunku, że poniesione nakłady przyczynią się do generowania w przyszłości korzyści ekonomicznych. Oznacza to zapotrzebowanie na informacje dotyczące efektów, które są w stanie zapewnić zwrot ponoszonych nakładów. Zachodzi więc konieczność przeprowadzenia badań marketingowych, które mają na celu określenie potencjału rynkowego nowego produktu i perspektyw jego rozwoju. Na ich podstawie można ustalić przewidywany poziom sprzedaży i prawdopodobieństwo zwrotu poniesionych kosztów, a także określić, czy zostaną spełnione oczekiwania przedsiębiorstwa co do wyników finansowych. Dopiero połączone informacje finansowe i niefinansowe tworzone przez marketing i rachunkowość jednostki mogą potwierdzić zasadność wdrożenia wyników prac badawczych i realizacji prac rozwojowych. W rezultacie, powstały w wyniku prac rozwojowych składnik aktywów, znajduje w dokumencie źródłowym potwierdzenie sposobu wytwarzania przyszłych korzyści ekonomicznych. Zatem, jak wynika z tych rozważań, istnieje możliwość aktywowania kosztów prac rozwojowych:

- a) w trakcie ich realizacji, najczęściej jako czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów;
- b) po ich zakończeniu, jako wartości niematerialne i prawne, bez ich wpływu na bieżącą wartość wyniku finansowego. Jeżeli nie ma gospodarczego efektu tych prac, to koszty odnosi się na wynik finansowy okresu, w którym je zakończono.

W artykule wykorzystano analizę literatury przedmiotu i wybranych przepisów prawa bilansowego oraz metodę studium przypadku. Na potrzeby niniejszego opracowania posłużono się przykładem innowacyjnego przedsiębiorstwa zlokalizowanego w Polsce północno-wschodniej, które podjęło proces opracowania innowacji produktowej i jednocześnie innowacji technologicznej. Wybór podmiotu wynika z faktu pełnienia przez autorkę funkcji eksperta przy tworzeniu dokumentu oceniającego zasadność wprowadzania nowego innowacyjnego produktu na rynek.

1. Realizacja prac i struktura kosztów działalności badawczo-rozwojowej – studium przypadku

Badane przedsiębiorstwo zmierza do wprowadzenia innowacji produktowej, która z uwagi na rozwiązania określonych części składowych ma również charakter innowacji technologicznej. Wyniki prac badawczo-rozwojowych staną się przedmiotem ochrony patentowej. W przedsiębiorstwie założono, iż proces innowacyjny będzie przebiegał w dwóch zasadniczych fazach:

- faza I – badawczo-rozwojowa, oznaczająca przeprowadzenie badań przemysłowych i prac rozwojowych zmierzających do opracowania nowego unikalnego w skali światowej produktu,
- faza II – wdrożeniowo-innowacyjna, oznaczająca wprowadzenie nowego produktu do produkcji i na rynek.

W rezultacie fazy I powstanie zaawansowany technicznie i programowo funkcjonujący system prototypowy (część sprzętowa i oprogramowanie), natomiast rezultatem fazy II będzie rozszerzenie oferty przedsiębiorstwa o nowy produkt, skonstruowany według zasad funkcjonowania i parametrów wypracowanych w fazie I.

Prace badawcze, które Spółka zamierza przeprowadzić w ramach I etapu, obejmują badania przemysłowe, mające na celu zdobycie nowej wiedzy i umiejętności tworzenia elementów składowych systemów złożonych. Założono, że koszty badań przemysłowych będą obejmować, przede wszystkim, nakłady związane z pozyskiwaniem nowej lub uzupełnieniem wiedzy o funkcjonowaniu określonych rozwiązań technicznych na podstawie technicznej analizy parametrów funkcjonalności rozwiązań dostępnych na rynku. Odpowiedni ich dobór pozwoli na skonstruowanie w przyszłości nowego produktu. Analiza rozwiązań technicznych, zastosowanych przez konkurencję, umożliwi odpowiedź na pytanie: czy system wykorzystujący nowe rozwiązania będzie wystarczająco konkurencyjny w stosunku do już stosowanych w praktyce? Na tym etapie przedsiębiorstwo zamierza rozwijać wiedzę techniczno-technologiczną oraz zaproponować jeden lub kilka wariantów rozwiązań w zakresie nowego produktu. Rezultatem tego etapu będzie wybranie optymalnego rozwiązania. Założono, że nakłady na tym etapie będą obejmowały zakup oprogramowania, sprzętu badawczego, sprzętu komputerowego, usług zewnętrznych ekspertów. W kosztach wyodrębniono koszty pracy personelu B+R, zużyte materiały, usługi zewnętrzne i koszty ogólne (np. czynsz za wynajem pomieszczeń, delegacje służbowe), które można bezpośrednio przypisać do prowadzonych prac. Wśród wymienionych pozycji kosztów znajduje się także zakup usługi zewnętrznej polegającej na marketingowej analizie potrzeb klienta. Przedsiębiorstwo łączy zdefiniowanie potrzeb i preferencji klientów z techniczną analizą poziomu nowoczesności produktów dotychczas wytwarzanych przez konkurencję. Z punktu widzenia rachunkowości finansowej wszelkie nakłady związane z tym etapem

badana Spółka zalicza do kosztów w momencie ich poniesienia. Wyniki tego etapu będą kontynuowane w ramach prac rozwojowych.

Etap prac rozwojowych pozwoli przełożyć rezultaty badań przemysłowych na plany, założenia i projekty w odniesieniu do nowego produktu. Oznacza to ponoszenie kosztów wykonania prawidłowo funkcjonującego prototypu, gwarantującego uzyskanie w docelowej produkcji założonych parametrów i funkcji oraz testowania techniczno-technologicznego wybranych nowych rozwiązań. Koszty fazy rozwojowej są ujmowane w ewidencji jako prace rozwojowe w trakcie realizacji (aktywowane jako rozliczenia międzyokresowe), z uwzględnieniem wszystkich kosztów bezpośrednich oraz kosztów ogólnych przypadających na prowadzone prace. Zgodnie z Ustawą o rachunkowości (art. 33, ust. 2), jedynie koszty prowadzonych na własne potrzeby prac rozwojowych zakończonych pozytywnym wynikiem, poniesione przed podjęciem produkcji lub zastosowaniem nowej technologii, zostaną zaliczone do wartości niematerialnych i prawnych.

Etapy I fazy oraz struktura kosztów, zawarte w opracowanym budżecie projektu badawczo-rozwojowego, są przedstawione w tabeli 1.

Planowane koszty fazy badawczo-rozwojowej są kosztami opartymi na pracy zespołu badawczego badanego przedsiębiorstwa i współpracujących podmiotów zewnętrznych. Przedsiębiorstwo to, wyróżniając prace badawcze i prace rozwojowe, kierowało się możliwością wykorzystania ich efektów w praktyce oraz koniecznością ich rozgraniczenia na potrzeby:

- a) zarządzania projektem innowacyjnym;
- b) przygotowania dokumentacji w celu pozyskania zewnętrznych źródeł finansowania;
- c) ujęcia kosztów w księgach rachunkowych i w sprawozdawczości finansowej.

Przedsiębiorstwo wykorzystało w tym celu przepisy Ustawy z 30 kwietnia 2010 roku o zasadach finansowania nauki (Dz.U. 2010, nr 96, poz. 615, art. 2, ust. 3 i 4)¹.

W prezentowanym przedsiębiorstwie koszty prac związanych ze stworzeniem prawidłowo funkcjonującego prototypu, gwarantującego uzyskanie w docelowej produkcji założonych parametrów i funkcji oraz koszty przygotowania dokumentacji technicznej będą kwalifikowane do prac rozwojowych. Poza kosztami bezpośrednimi, obejmują one także koszty ogólne, które można przypisać do realizowanych prac. Wszelkie czynności, które będą realizowane po wykonaniu prototypu, prezentowana spółka kwalifikuje do fazy wdrożeniowo-innowacyjnej, z którą wiąże się przejście do uruchomienia produkcji nowego wyrobu. Koszty rejestrowane na II etapie stanowią podstawę do ujmowania w bilansie kosztów prac rozwojowych w czasie realizacji. Po ich zakończeniu i stwierdzeniu, że przyniosły efekty i wytwarzanie nowego produktu zostanie wdrożone, będą podstawą wyceny i zaliczenia ich do wartości niematerialnych i prawnych.

¹ Należy jednak podkreślić, że z punktu widzenia rachunkowości, zgodnie z art. 10 Ustawy o rachunkowości, przedsiębiorstwo powinno wykorzystać definicje działalności badawczo-rozwojowej i przykłady zawarte w MSR 38 Aktywa niematerialne (Szczepankiewicz, 2012).

Tabela 1

Faza badawczo-rozwojowa projektu innowacyjnego – etapy i struktura kosztów w badanym przedsiębiorstwie

Struktura kosztów według etapów prac badawczo-rozwojowych	Opis ponoszonych nakładów
<p>Etap I Prace przemysłowe - pozyskiwanie nowej wiedzy niezbędnej do stworzenia nowego produktu. Pozycje kosztów:</p> <ul style="list-style-type: none"> – zakup sprzętu badawczego, – zakup oprogramowania, – zakup sprzętu komputerowego, – zakup usług zewnętrznych ekspertów, – koszty pracy pracowników B+R, – koszty materiałów, – koszty ogólne 	<p>Nakłady związane z pozyskiwaniem nowej wiedzy o funkcjonowaniu określonych rozwiązań technicznych dostępnych na rynku. Zakup usług zewnętrznych wynikający z ograniczonego zatrudnienia i braku wyspecjalizowanego zaplecza narzędziowego oraz wobec wyraźnej efektywności ekonomicznej, np. w zakresie testowania zaawansowanych rozwiązań zastosowanych w dostępnych rozwiązaniach technicznych, które wymagają specjalistycznego sprzętu i narzędzi, a których zakup byłby dla badanego przedsiębiorstwa nieefektywny kosztowo. Zakup usług związanych z inżynierią oprogramowania na potrzeby analizy technicznej dostępnych rozwiązań. Zakup usług związanych z analizą konkurencji i badaniem zgodności funkcjonalności systemu z oczekiwaniami odbiorców. Koszty ogólne obejmują czynsz za wynajem pomieszczeń, podróże służbowe, opłaty telefoniczne</p>
<p>Etap II Prace rozwojowe – wykonanie ostatecznych prototypów będących wzorem do produkcji nowego produktu, opracowanie dokumentacji technicznej i specyfikacji wszystkich elementów nowego produktu. Pozycje kosztów:</p> <ul style="list-style-type: none"> – zakup sprzętu badawczego i oprogramowania, – zakup sprzętu komputerowego, – zakup licencji na wykorzystanie opatentowanych rozwiązań niezbędnych w fazie prac rozwojowych, – zakup usług zewnętrznych ekspertów, – koszty pracy pracowników B+R, – koszty materiałów, – koszty związane z ubieganiem się o certyfikaty, zgłoszeniami patentowymi i rejestracją wzoru przemysłowego, – koszty ogólne 	<p>Planuje się zakup licencji na opatentowane rozwiązania, które są niezbędne do skonstruowania prototypów. Zakup usług zewnętrznych:</p> <ul style="list-style-type: none"> – związanych z produkcją i testowaniem prototypów: wsparcie w zakresie wytworzenia i testowania kolejnych wersji prototypów nowych produktów. Wytworzenie prototypów oraz zakup sprzętu niezbędnego do ich testowania dla badanego przedsiębiorstwa byłoby nieefektywne kosztowo, – zakup usług związanych z inżynierią oprogramowania na potrzeby analizy technicznej dostępnych rozwiązań software, – zakup usług związanych z opracowaniem dokumentacji technicznej, – zlecenie wykonania analizy przyszłych rynków zbytu i perspektyw jego rozwoju. <p>Koszty ogólne: najem powierzchni, podróże służbowe, opłaty telefoniczne</p>

Źródło: opracowanie własne na podstawie dokumentacji analizowanego przedsiębiorstwa.

2. Analiza rynku jako obszar integracji informacji pochodzących z marketingu i rachunkowości

Identyfikacja, wycena i ujmowanie kosztów prac badawczo-rozwojowych należą do zadań rachunkowości. Z jej perspektywy nie wystarcza posługiwanie się w tym celu tylko kryteriami techniczno-produkcyjnymi. Należy zwrócić uwagę na fakt, że zgodnie z MSR 38 (MSR 38, s. A1034) składnik aktywów niematerialnych, powstały w wyniku prac rozwojowych lub realizacji ich etapu w ramach przedsięwzięcia prowadzonego we własnym zakresie, ujmuje się, gdy jednostka jest w stanie udowodnić „sposób, w jaki składnik aktywów niematerialnych będzie wytwarzał prawdopodobne przyszłe korzyści ekonomiczne”.

Jednostka może udowodnić, między innymi, istnienie rynku na produkty powstające dzięki składnikowi lub na sam składnik lub – jeśli składnik ma być użytkowany przez jednostkę – użyteczność składnika aktywów niematerialnych. W myśl Ustawy o rachunkowości do wartości niematerialnych i prawnych zalicza się koszty zakończonych prac rozwojowych, gdy znane są ich efekty i pełne koszty (Kabalski, 2014). Zgodnie z art. 33, ust. 2 zakwalifikowanie może nastąpić, gdy „koszty prac rozwojowych zostaną pokryte, według przewidywań, przychodami ze sprzedaży tych produktów lub zastosowania technologii” (Ustawa o rachunkowości, 2013). Na etapie prac rozwojowych aktywowanie – przez zaliczenie do wartości niematerialnych i prawnych – może nastąpić po spełnieniu warunków udokumentowania technicznej charakterystyki produktu, wiarygodnego ustalenia kosztów poniesionych w czasie prac rozwojowych oraz dostępności środków finansowych na ich ukończenie. Jednostka powinna także udowodnić efekt prac, tj. wypracowanie w przyszłości korzyści ekonomicznych. W tym celu należy wykorzystać odpowiednie dokumenty źródłowe, zawierające użyteczne informacje i obliczenia. Prowadzenie działalności badawczo-rozwojowej w dłuższej perspektywie musi być opłacalne, mimo że rzadko spełnia ona ten warunek w krótkim okresie. Niewiele przedsiębiorstw może sobie pozwolić na ponoszenie kosztów w obszarze badań i rozwoju bez uzyskania korzyści ekonomicznych (Rokita, 2014).

W przypadku analizowanego przedsiębiorstwa innowacja ma charakter innowacji produktowej. Z tego względu jest uzasadnione oszacowanie spodziewanych zysków ze sprzedaży nowego produktu w okresie, w którym będzie on sprzedawany. Przejście z etapu prac badawczych do prac rozwojowych przedsiębiorstwo uzasadniło wynikami wstępnej analizy konkurencji i badaniem zgodności funkcjonalności nowych systemów z oczekiwaniami odbiorców. Na etapie prac rozwojowych przedsiębiorstwo zamierzało natomiast przeprowadzić pogłębioną analizę rynku zbytu i perspektyw jego rozwoju oraz oszacować na tej podstawie przyszłe przychody ze sprzedaży, wydatki na działania marketingowe, planowane koszty i zyski. Przedsiębiorstwo ma świadomość, iż przetworzona i wygenerowana wiedza, jako rezultat prac badawczo-rozwojowych, musi być użyteczną z perspektywy klientów.

W ramach badań rynkowych przeprowadzonych przez podmiot zewnętrzny, został oceniony potencjał rynku krajowego i zagranicznego, na którym funkcjonuje badane przedsiębiorstwo oraz potencjał rynkowy nowo wprowadzanego produktu. Na podstawie dostępnych baz danych przeprowadzono analizę konkurencji (silni i słabi, bliżsi i dalsi) w układzie przedmiotowym i geograficznym (konkurencja krajowa i zagraniczna), analizę potencjalnych klientów według segmentów rynku, ze szczególnym uwzględnieniem rynku docelowego oraz kanałów dystrybucji. Jednocześnie przystąpiono do badań jakościowych (indywidualne wywiady pogłębione) z udziałem 20 ekspertów z dziedziny nauki i technologii, analizujących problem w szerszej przestrzeni i dostrzegających wieloaspektowość nowego rozwiązania. Indywidualne wywiady pogłębione, przeprowadzone wśród docelowych klientów, pozwoliły na poznanie poziomu ich wiedzy o możliwościach wykorzystania przez nich nowego produktu oraz ich zdolności nabywczych. Wyniki analizy wskazały na czynniki ryzyka, które mogą w przyszłości spowodować wystąpienie strat lub osiągnięcie niższego niż założony zysk. Podstawowe znaczenie ma silna konkurencja, niski poziom wiedzy o proponowanych rozwiązaniach innowacyjnych wśród głównych grup docelowych klientów, niezadowolający poziom rozpoznawalności marki badanego przedsiębiorstwa, konieczność ponoszenia znacznych nakładów na działania marketingowe związane z ekspansją produktową.

W przedsiębiorstwie przeprowadzona marketingowa analiza rynku będzie miała wpływ na ujęcie w rachunkowości kosztów prowadzonych prac rozwojowych. Jest ona podstawą do ustalenia czy szacowane przychody ze sprzedaży, przy założonym poziomie kosztów ponoszonych przed wprowadzeniem produktu na rynek i po jego wprowadzeniu, zapewnią zyski na poziomie pozwalającym osiągnąć główne cele przedsiębiorstwa. Sporządzony raport jest dokumentem źródłowym, umożliwiającym integrację informacji niefinansowych z finansowymi na potrzeby sprawozdawcze. Wyniki analizy rynku będą miały znaczenie, aby potwierdzić jeden z warunków, zgodnie z którym prace rozwojowe wygenerują w przyszłości korzyści ekonomiczne i zwrot kosztów jest wysoce prawdopodobny. Zatem koszty mogą być aktywowane zarówno w czasie realizacji prac rozwojowych, jak i po ich zakończeniu.

Obecnie rachunkowość jest postrzegana jako źródło informacji o ekonomicznej przyszłości jednostki. Zauważa się, zwłaszcza w ostatnim dziesięcioleciu, rozszerzający się zakres przenikania prospektywnych informacji generowanych za pomocą narzędzi rachunkowości zarządczej do produktu finalnego rachunkowości finansowej, którym jest sprawozdanie finansowe (Samelak, 2013). Przedstawione w artykule przedsiębiorstwo wykorzystuje budżet kosztów realizowanego projektu innowacyjnego do oddzielenia kosztów prac badawczych od prac rozwojowych. Dodatkowo do oceny, czy nakłady na prace rozwojowe mogą być aktywowane, przedsiębiorstwo wykorzystuje informacje pochodzące z dziedziny marketingu.

Uwagi końcowe

Prace badawcze nie gwarantują osiągnięcia pozytywnych wyników, nie można też jednoznacznie stwierdzić, że ich ostateczny rezultat będzie nadawał się do gospodarczego wykorzystania. Wynika z tego konieczność zaliczania nakładów na prace badawcze w ciężar kosztów okresu, w którym zostały one poniesione. Warunkiem zaliczenia nakładów na prace rozwojowe do wartości niematerialnych i prawnych, ponoszonych przed rozpoczęciem produkcji na skalę przemysłową, jest ich zakończenie oraz łączne spełnienie wymogów wymienionych w prawie bilansowym. Jeżeli prowadzone prace rozwojowe nie spełniają w całości lub w części kryteriów ich aktywowania, nakłady w całości kwalifikuje się do kosztów w momencie rezygnacji z ich wdrożenia. Jeżeli prowadzone prace rozwojowe nie znajdują akceptacji na rynku, to nie zostaje spełnione jedno z kryteriów zaliczania do aktywów niematerialnych, aby ich koszty można było kapitalizować. Analiza rynku pozwala na przejście z fazy badawczej do fazy rozwojowej i ujmowanie kosztów realizowanych prac rozwojowych w sprawozdaniu finansowym w odpowiedniej grupie aktywów, a nie ich zaliczanie do bieżących kosztów jednostki. Prace badawczo-rozwojowe stanowią przykład bezpośredniej integracji wiedzy z dziedziny marketingu z rachunkowością i wiedzą techniczno-technologiczną.

Artykuł jest ilustracją problemu połączenia informacji z rachunkowości z informacjami z zakresu marketingu. Innowacje produktowe powstają najczęściej pod wpływem zapotrzebowania ze strony rynku i są wrażliwe na czynniki rynkowe. Według M. Bonieckiego i R. Grabowskiego (2007, s. 143) „Nowe wyroby mogą zawieść oczekiwania ze względu na brak popytu lub zbyt mały popyt”. Należy zatem przyjąć, że marketing prezentuje informacje, które muszą być brane pod uwagę w systemie informacyjnym rachunkowości. Rachunkowość zyskuje dzięki temu głębsze rozumienie natury aktywów, które opisuje oraz bogat-

szą wiedzę jak raportowane wyniki są sprzężone z informacjami z innych dziedzin, w tym przypadku z dziedziny marketingu. Takie podejście w praktyce gospodarczej pozwala na właściwe przedstawienie informacji finansowych prezentowanych w sprawozdaniu finansowym.

Literatura

- Boniecki, M., Grabowski, R. (2007). Rachunek kosztów innowacji. W: A. Karmańska (red.), *Zarządzanie kosztami jakości, logistyki, innowacji, ochrony środowiska a rachunkowość zarządcza* (s. 120–156). Warszawa: Difin.
- Comporek, M. (2014). Inwestycje w wartości niematerialne i prawne a poziom innowacyjności technologicznej przemysłowych spółek giełdowych. *Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Tarnowie*, 24/1, 59–69.
- Duraj, J., Papiernik-Wojdera, M. (2010). *Przedsiębiorczość i innowacyjność*. Warszawa: Difin.
- Kabalski, P. (2014). MSSF a ustawa o rachunkowości (6) Aktywa niematerialne. *Rachunkowość*, 7, 16–25.
- Łobjeiko, S. (2004). *Systemy informacyjne w zarządzaniu wiedzą i innowacją w przedsiębiorstwie*. Warszawa: Szkoła Główna Handlowa. Oficyna Wydawnicza.
- 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.
- Piotrowska, K. (2015). Innowacje jako przedmiot rachunkowości – ewolucja terminologiczna. W: A. Kamela-Sowińska (red.), *Rachunkowość warta Poznania. Teoria i historia rachunkowości* (s. 155–163). Poznań: Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu Katedra Rachunkowości.
- Rokita, S. (2014). Możliwość wykorzystania klasyfikacji działalności badawczo-rozwojowej w zarządzaniu przedsiębiorstwem. *Modern Management Review*, XIX, 21/4, 201–210.
- Samelak, J. (2013). *Zintegrowane sprawozdanie finansowe przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego*. Poznań: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu.
- Szczepankiewicz, E.I. (2012). Wartości niematerialne i prawne wytworzone we własnym zakresie – czy i jak raportować informacje o nich interesariuszom. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 69 (125), 47–60. Warszawa: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce.
- Turyňa, J., Rak, J. (2006). Innowacje a międzynarodowe i amerykańskie standardy rachunkowości. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 32 (88), 232–255. Warszawa: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce.
- Ustawa z 29 września 1994 o rachunkowości. Dz.U. 2013, poz. 330, z późn. zm.
- Ustawa z 30 kwietnia 2010 roku o zasadach finansowania nauki. Dz.U. 2010, nr 96, poz. 615.

THE VALIDITY OF THE MARKET ANALYSIS AND TRENDS OF ITS DEVELOPMENT IN R & D FROM AN ACCOUNTING PERSPECTIVE

Abstract: *Purpose* – the aims of article are to present the costs of research and development activities on the example of the enterprise located in the north-eastern Poland and to discuss research and development activities as one of the areas of integration of the information coming from the accounting system and marketing. *Design/Methodology/Approach* – in the paper, the following methods are used: the case study method, the analysis of subject literature as well as the analysis of selected regulations of balance sheet law. *Findings* – while making decisions regarding the research and development activities, the researched enterprise took into consideration the possibility of using their results in practice and the possibility of separating the costs of research activities from the costs of development activities for the aims of managing an innovative project, their inclusion in the account books and financial reporting as well as for the needs of preparing the documentation necessary for gaining external sources of financing. The analyzed company justified moving from the research stage to that of development with the results of the conducted market analysis and the prospects of the market development in terms of the demand for a new product as well as estimating on this basis the future revenues of sale, expenditures on marketing activities, determining the relation between the level of expenditures and planned revenues, and profits. The conducted market analysis shows that in the future, development activities will generate economic benefits. It also indicates that there is a possibility of activating the costs of development works in the balance sheet both in the course of their realization and after finishing them. *Originality/Value* – the paper sheds light on the problem of the integration of the knowledge on accountancy with the knowledge on marketing in the area of research and development activities. The relations are important both

from the point of view of theory and the point of view of economic practice. Product innovations tend to be created due to the market demand and they are sensitive to market factors. Marketing shows information, which has to be taken into consideration in the accountancy information system. Thus, accountancy offers and insight into the nature of assets, which it describes, and more comprehensive knowledge on how the reported results is conjugated to the marketing information. In the economic practice, this method allows for an adequate presentation of financial information included in the financial report.

Keywords: costs of research and development activities, product innovation, intangible assets, market analysis

Cytowanie

Dydalewicz, A. (2016). Zasadność analizy rynku i kierunków jego rozwoju w działalności badawczo-rozwojowej z perspektywy rachunkowości. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 2/2 (80), 65–73. DOI: 10.18276/frfu.2016.2.80/2-07; www.wneiz.pl/frfu.

