

**Katarzyna Piotrowska**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

# **POLITYKA RACHUNKOWOŚCI W ZAKRESIE PRAC BADAWCZO-ROZWOJOWYCH A WYNIK FINANSOWY**

## **Wprowadzenie**

Prace badawczo-rozwojowe są determinantą innowacyjności pojedynczych jednostek, regionów oraz całych gospodarek. Przyjmują formę jednorazowego przedsięwzięcia lub rutynowych działań, stając się częścią działalności gospodarczej. Identyfikacja, wycena i prezentacja prac badawczo-rozwojowych ma charakter subiektywny, co oznacza, że ich ocena jest również subiektywna. Jest to rezultat indywidualnego podejścia do określenia rodzaju podejmowanych czynności w ramach realizowanych działań i przyporządkowywania do jednego z etapów prowadzonych prac: badawczego lub rozwojowego. Prace badawczo-rozwojowe wymagają ponoszenia kosztów, które mają realny wpływ na poziom wyniku finansowego jednostki, czyli ocenę rentowności prowadzonej działalności gospodarczej. Koszty ponoszone na etapie prac badawczych obciążają wynik finansowy okresu, w którym zostały poniesione, z kolei koszty przypisane do etapu rozwojowego są aktywowane jako zasób majątkowy, a ich wartość obciąża wynik finansowy na przestrzeni kolejnych okresów sprawozdawczych.

W praktyce gospodarczej pojawiają się następujące pytania: Co determinuje sposób kwalifikowania ponoszonych kosztów prac badawczo-rozwojowych? Czy jednostka gospodarcza faktycznie może wpływać na poziom wyniku finansowego poprzez identyfikację, wycenę i prezentację prac badawczo-rozwojowych? Czy sposób identyfikacji, wyceny i prezentacji prac badawczo-rozwojowych faktycznie jest subiektywny i czy ten subiektywizm nie podważa zasady wiernego odzwierciedlenia obrazu? Jaką rolę powinna odgrywać polityka rachunkowości

jednostki gospodarczej w procesie sporządzania użytecznej informacji sprawozdawczej dotyczącej prac badawczo-rozwojowych? W celu zweryfikowania pojawiających się wątpliwości należało przeprowadzić badania w aspekcie wpływu działalności badawczo-rozwojowej na wynik finansowy jednostki oraz sposobu formułowania polityki rachunkowości w zakresie prac badawczo-rozwojowych. Dlatego też celem artykułu jest próba udzielenia odpowiedzi na pytanie, jaką rolę odgrywa polityka rachunkowości w zakresie prac badawczo-rozwojowych w kształtowaniu wyniku finansowego jednostki gospodarczej? W artykule wykorzystano analizę literatury przedmiotu, regulacji prawnych, obserwację praktyki gospodarczej oraz wnioski wynikające z prowadzonych badań w zakresie zasad formułowania polityki rachunkowości prac badawczo-rozwojowych.

## 1. Identyfikacja, wycena i prezentacja prac badawczo-rozwojowych w prawie bilansowym

Samo pojęcie innowacji nie jest definiowane w prawie bilansowym, jedynie sposób identyfikacji, wyceny i prezentacji prac badawczo-rozwojowych został uregulowany prawnie. Regulacje międzynarodowe (MSR/MSSF) określają prace badawcze jako nowatorskie i zaplanowane poszukiwanie rozwiązań podjętych z zamiarem zdobycia i przyswojenia nowej wiedzy naukowej i technicznej, a prace rozwojowe jako praktyczne zastosowanie odkryć badawczych lub też osiągnięć innej wiedzy w planowaniu lub projektowaniu produkcji nowych lub znacznie udoskonalonych materiałów, urządzeń, produktów, procesów technologicznych, systemów lub usług, które ma miejsce przed rozpoczęciem produkcji seryjnej lub zastosowaniem<sup>1</sup>. Przykłady działań prac badawczych i rozwojowych zostały przedstawione w standardach międzynarodowych w celu identyfikacji podejmowanych czynności w procesie kwalifikacji ponoszonych kosztów, co nie zawsze jest jednoznaczne do określenia w praktyce gospodarczej.

Z kolei krajowe regulacje prawa bilansowego, odnosząc się do rezultatów prac rozwojowych, identyfikują je jako koszty prac rozwojowych prowadzonych przez jednostkę na własne potrzeby, poniesione przed podjęciem produkcji, które są zaliczone do wartości niematerialnych i prawnych, pod warunkiem że: 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 pod-

<sup>1</sup> Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 2011, International Accounting Standards Committee, London 2011, przetłumaczone i wydane przez SkwP, Warszawa, art. 8.

stawie jednostka podjęła decyzję o wytworzeniu tych produktów lub stosowaniu technologii, koszty prac rozwojowych zostaną pokryte – według przewidywań – przychodami ze sprzedaży tych produktów lub zastosowania technologii<sup>2</sup>. W pozostałych przypadkach, kiedy brak jest możliwości zaliczenia ponoszonych kosztów do zakończonych prac rozwojowych, należy domniemywać, że stanowią koszty prac badawczych i tak jak prace badawcze są klasyfikowane.

Identyfikacja prowadzonych prac badawczo-rozwojowych determinuje sposób pomiaru i wyceny ich rezultatów, przy zastosowaniu odpowiednich mierników pieniężnych w odniesieniu do majątku, kapitałów, przychodów, kosztów i wyników, w postaci ceny nabycia albo kosztu wytworzenia, albo wartości godziwej, którą można wiarygodnie ustalić zgodnie z teorią i praktyką rachunkowości.

Tak więc wycena rezultatów podejmowanych działań sprowadza się do ustalenia kosztów (jako wartości) związanych z prowadzeniem prac badawczo-rozwojowych, niezależnie od tego, czy są one aktywowane, czy też nie. Pomiar kosztów zakończonych prac rozwojowych jest zgodny z zasadą kosztu historycznego, co oznacza, że wartość zakończonych prac rozwojowych ustala się na dzień przyjęcia na stan majątku, na poziomie kosztu ich wytworzenia, jako sumę nakładów poniesionych od dnia, w którym składnik po raz pierwszy spełnił kryteria ujmowania go w aktywach. Zgodnie z ogólnie przyjętą w rachunkowości zasadą ostrożności koszty zakończonych prac rozwojowych wycenia się na dzień bilansowy według kosztu wytworzenia pomniejszonego o umorzenie i łączną kwotę odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości<sup>3</sup>. Implikuje to konieczność oszacowania okresu użytkowania zidentyfikowanych rezultatów prac rozwojowych. Część zakończonych prac rozwojowych (patenty, prawa autorskie) charakteryzuje się tym, że mają określony maksymalny okres prawnego użytkowania, który zwykle przyjmuje się jako okres użyteczności ekonomicznej. Z kolei inne koszty zakończonych prac rozwojowych charakteryzują się nieograniczonym okresem istnienia – teoretycznie i nieokreślonym – w sposób naturalny – czasem użytkowania (wytworzone technologie). Stąd też ostateczne ustalenie odpowiedniego okresu użytkowania, czyli optymalnego co do zasady wiernego odzwierciedlenia obrazu, należy do kierownika jednostki.

Zgodnie z przepisami prawa bilansowego składnik aktywów wykazany jest w wartości przekraczającej jego wartość odzyskiwalną, jeśli jego wartość bilansowa jest wyższa od wartości, jaką można uzyskać na drodze jego użytkowania lub sprzedaży. Jeśli taka sytuacja wystąpi, uznaje się, że dany składnik aktywów

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2009 r., nr 152, poz. 1223 z późn. zm., art. 33, ust. 2.

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, op. cit., art. 28, ust. 1.

utracił część wartości i na mocy niniejszego przepisu jednostka gospodarcza powinna ostatecznie oszacować wartość odpisu aktualizującego z tytułu tej utraty na podstawie przeprowadzonego testu, co może być trudne w odniesieniu do wartości niematerialnych i prawnych, jednakże konieczne – stwarza to możliwość dość subiektywnego osądu.

Ostateczny sposób ujęcia w sprawozdawczości finansowej efektów realizowanych prac badawczo-rozwojowych zdeterminowany jest ich identyfikacją i wyceną. Koszty prac badawczych obciążają wynik finansowy okresu, w którym zostały poniesione i prezentowane są w rachunku zysków i strat jako koszty działalności operacyjnej na poziomie ustalonej wielkości. Z kolei koszty zakończonych prac rozwojowych są aktywowane w zasób majątkowy i prezentowane w bilansie w pozycji wartości niematerialne i prawne, według kosztu ich wytworzenia, następnie pomniejszane o odpisy umorzeniowe obciążające koszty okresu sprawozdawczego, za który zasób jest amortyzowany, jak również o odpisy z tytułu utraty wartości obciążające pozostałe koszty operacyjne.

Dodatkowo jednostki gospodarcze, w których działalność badawczo-rozwojowa jest prowadzona na większą skalę, powinny przedstawić w sprawozdaniu z działalności istotne informacje o pracach badawczo-rozwojowych (np. patenty, nowe lub zmodernizowane produkty, nowe technologie), określając ich cel, przebieg, zagrożenia, termin, rezultaty, koszty, sposób realizacji i źródło finansowania (np. otrzymane dotacje, wspólne przedsięwzięcia, sprzedaż licencji)<sup>4</sup>.

Podsumowując należy podkreślić, że proces identyfikacji podejmowanych działań ma szczególne znaczenie przy wycenie i prezentacji efektów prac badawczo-rozwojowych. Wpływa to na obraz jednostki i rezultat jej działalności gospodarczej prezentowany w sprawozdaniu finansowym. Podstawowym miernikiem efektywności gospodarczej jest nadal wynik finansowy, a więc wpływ sposobu identyfikacji i wyceny prac badawczo-rozwojowych na poziom wyniku finansowego ma szczególne znaczenie w procesie oceny działalności, zatem:

- koszty poniesione na etapie badawczym obciążają wynik finansowy okresu, w którym zostały poniesione,
- koszty prac rozwojowych ujmuje się jako zasób majątkowy, warunkując konieczność udowodnienia, że spełniają definicję aktywów, wówczas ich wartość obciąża wynik finansowy w dłuższym okresie,
- koszty poniesione podczas realizacji działań, które trudno jest jednoznacznie przypisać do jednego z rodzajów prac, nazywa się pracami badawczo-rozwojowymi i rozlicza tak jak prace badawcze, zgodnie z zasadą ostrożności.

<sup>4</sup> Z. Fedak, *Sprawozdanie z działalności. Zamknięcie roku 2011*, „Rachunkowość” 2011, s. 280.

## 2. Identyfikacja, wycena i prezentacja prac badawczo-rozwojowych a wynik finansowy jednostki gospodarczej

Poszczególne składniki sprawozdania finansowego ujmowane są w bilansie i rachunku zysków i strat, jeżeli spełniają kryteria wynikające z regulacji prawnych. Otóż w szczególności – koszty ujmuje się w rachunku zysków i strat, jeżeli nastąpiło zmniejszenie przyszłych korzyści ekonomicznych związane ze zmniejszeniem stanu aktywów lub zwiększeniem stanu zobowiązań, których wielkość można wiarygodnie ustalić. Koszty odnosi się na wynik finansowy na podstawie bezpośredniego związku pomiędzy poniesionymi kosztami a osiągnięciem konkretnych przychodów – zgodnie z zasadą współmierności przychodów i kosztów. W razie, gdy przewiduje się osiąganie korzyści ekonomicznych przez kilka okresów sprawozdawczych, zaś ich związek z przychodami może być określony tylko ogólnie i pośrednio, koszty ujmuje się w rachunku zysków i strat drogą systematycznego i racjonalnego rozłożenia w czasie – co ma na celu ujmowanie kosztów w tych okresach obrotowych, w których konsumuje się korzyści ekonomiczne związane z tymi pozycjami lub w których korzyści te wygasają. Koszt ujmuje się niezwłocznie w rachunku zysków i strat, jeżeli poniesione wydatki nie przynoszą żadnych przyszłych korzyści ekonomicznych albo wówczas, gdy przyszłe korzyści ekonomiczne lub ich część nie kwalifikują się lub przestały się kwalifikować do ujęcia w bilansie jako składnik aktywów<sup>5</sup>. Tak więc koszty ponoszone na realizację prac badawczo-rozwojowych zawsze będą obciążały wynik finansowy jednostki, tylko może odbywać się to w różnym czasie, co jest uzależnione od tego, czy dany koszt jest poniesiony na etapie prac badawczych, czy też rozwojowych.

Wynik finansowy jako podstawowy miernik działalności gospodarczej stanowi podstawę oceny efektywności tej działalności oraz źródło tworzenia funduszy rozwojowych. Wynik finansowy może być zyskiem (nadwyżka przychodów nad kosztami) oznaczającym skalę przyrostu wartości kapitałów, wypłatę dywidendy, albo stratą (nadwyżka kosztów nad przychodami) interpretowaną jako skala utraty wartości kapitałów. Rachunek zysków i strat stanowi źródło informacji o osiągniętych wynikach finansowych jednostki, dlatego też koszty prac badawczo-rozwojowych stanowią istotną pozycję tego sprawozdania. Koszty ponoszone w trakcie realizacji prac badawczo-rozwojowych mogą być aktywowane w czasie lub wpływać bezpośrednio na wynik finansowy. W każdym przypadku (kiedy jednostka gospodarcza prowadzi je na dużą skalę) kształtują wynik finansowy w krótkim lub dłuższym okresie na poziomie rozliczanych kosztów.

<sup>5</sup> K. Piotrowska, *Koszty prac badawczo-rozwojowych a wynik finansowy*, w: *Rachunkowość a controlling*, red. E. Nowak, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 56, Wrocław 2009, s. 364-365.

W celu zobrazowania wpływu ponoszonych kosztów prac badawczo-rozwojowych na wynik finansowy jednostki gospodarczej zaprezentowano przykład liczbowy w podziale na kilka wariantów realizowanych prac. Dla przejrzystego przedstawienia rezultatów prowadzonych badań wyniki umieszczone w tabeli 1 zostały zaniżone i uproszczone, przyjęto, że jednostka ponosi koszty działalności gospodarczej w wysokości 1200,- osiąga przychody 1600,- koszty prac badawczo-rozwojowych realizowanego projektu w danym okresie sprawozdawczym wynoszą 600,- (działalność rutynowa, ciągła). Zaproponowano kilka wariantów podziału realizowanych prac badawczo-rozwojowych i ich wpływu na wynik finansowy jednostki.

Tabela 1

Wpływ kosztów prac badawczo-rozwojowych na wynik finansowy (20XX rok)

Warianty projektów badawczo-rozwojowych	I projekt badawczy	II projekt rozwojowy	III projekt badawczo (50%)-rozwjowy (50%)	IV projekt badawczo (25%)-rozwjowy (75%)	V projekt badawczo (75%)-rozwjowy (25%)
Koszty projektu (wielkość)	Prace badawcze 600,-	Prace rozwojowe 600,-	Prace badawcze 300,- Prace rozwojowe 300,-	Prace badawcze 150,- Prace rozwojowe 450,-	Prace badawcze 450,- Prace rozwojowe 150,-
Przychody jednostki	1600,-	1600,-	1600,-	1600,-	1600,-
Koszty jednostki	1200,-	1200,-	1200,-	1200,-	1200,-
Wynik finansowy jednostki	+400,-	+400,-	+400,-	+400,-	+400,-
Wynik finansowy z kosztami projektu	<b>-200,-</b>	+400,-	+100,-	+250,-	<b>-50,-</b>
Zmiana w wartości aktywów jednostki	Bez zmian	↑ 600,-	↑ 300,-	↑ 450,-	↑ 150,-

Źródło: Na podstawie prowadzonych badań.

Identyfikacja czynności realizowanych w ramach prac badawczo-rozwojowych i przypisania ponoszonych kosztów do odpowiedniego rodzaju prac ma bezpośrednie przełożenie na wynik finansowy jednostki. W dwóch wariantach (projekt badawczy i projekt, w którym etap badawczy stanowi 75%) wynik finansowy jednostki po uwzględnieniu kosztów projektu oznaczał stratę. Wpływa to na ocenę rentowności działalności gospodarczej, wypłatę dywidend, wartość akcji dla właścicieli itp. Fakt, że pewne działania można aktywować jako zasób majątkowy (po spełnieniu kryteriów uznania ich za aktywa) wydaje się oczywisty,

jednakże trudno w sposób niezależny określić procedurę postępowania w tym zakresie ze względu na subiektywność oceny realizowanych działań (nowatorskie rozwiązania, indywidualny charakter prac itp.).

W odniesieniu do kosztów zakończonych prac rozwojowych, aktywowanych jako zasób majątkowy istotny w procesie kształtowania wyniku finansowego w długim czasie, powinien być przyjęty okres amortyzacji (rozpisania kosztów prac w czasie) oraz sposób przeprowadzenia testu na utratę wartości. Okazuje się, że w tym aspekcie również można wpływać na poziom kosztów obciążających wynik finansowy jednostki gospodarczej w poszczególnych latach, jak również w poszczególnych segmentach działalności (segment operacyjny – amortyzacja, pozostała działalność operacyjna – utrata wartości), co przedstawiają tabele 2 i 3.

Tabela 2

Wpływ amortyzacji zakończonych prac rozwojowych  
(wartość projektu 600,-) na wynik finansowy

Okres amortyzacji	10 lat	5 lat	2 lata	1 rok
Wielkość odpisu rocznego – koszty operacyjne	60,-	120,-	300,-	600,-
Wpływ na wynik finansowy okresu bieżącego (wynik ze sprzedaży)	↓ 60,-	↓ 120,-	↓ 300,-	↓ 600,-

Źródło: Ibid.

Tabela 3

Wpływ utraty wartości zakończonych prac rozwojowych  
(wartość projektu 600,-) na wynik finansowy

Roczna utrata wartości (% – według przeprowadzonego testu)	100%	50%	30%	10%
Wielkość odpisu rocznego – pozostałe koszty operacyjne	600,-	300,-	180,-	60,-
Wpływ na wynik finansowy okresu bieżącego (wynik z działalności operacyjnej)	↓ 600,-	↓ 300,-	↓ 180,-	↓ 60,-

Źródło: Ibid.

Jak już podkreślono, nie jest ryzykowne stwierdzenie, że w długim okresie całość kosztów prac badawczo-rozwojowych będzie odniesiona na wynik finansowy, jednakże to, w jakim to zrobimy czasie, w jakich proporcjach, będzie mia-

ło znaczenie dla bieżącej oceny efektywności gospodarczej – ustalania wyniku finansowego netto, polityki podziału zysku, wpływu na wartość jednostki dla właścicieli. Dlatego też, dla zapewnienia obiektywnego sposobu postępowania, należy precyzyjnie sformułować politykę rachunkowości w zakresie prac badawczo-rozwojowych oraz w sposób przejrzysty ujawniać jej treść użytkownikom sprawozdania finansowego.

### 3. Zasady formułowania polityki rachunkowości w zakresie prac badawczo-rozwojowych

Polityka rachunkowości jest zbiorem standardów rachunkowości, opinii, interpretacji oraz przepisów wykorzystywanych przez jednostki gospodarcze w ich sprawozdawczości finansowej. Polityka konkretnej jednostki obejmuje sposoby stosowania tych spośród zasad, które w ocenie kierownictwa jednostki są najbardziej odpowiednie w danych okolicznościach do przedstawienia rzetelnego obrazu pozycji finansowej, zmian pozycji finansowej oraz rezultatów operacji w zgodzie z ogólnie akceptowanymi zasadami rachunkowości, które wobec tego zostały przyjęte do celów przygotowania sprawozdań finansowych<sup>6</sup>. Celem przyjętej polityki rachunkowości w zakresie sposobu opisywania efektów działalności badawczo-rozwojowej jest określenie sposobu identyfikacji, pomiaru i wyceny oraz prezentacji prac badawczo-rozwojowych według zasady wiernego odzwierciedlenia obrazu. Zgodnie z regulacjami prawa bilansowego zastosowane przez jednostkę gospodarczą zasady i metody wyceny oraz sposób ustalania wyniku finansowego powinny być sprecyzowane w dokumentacji zasad (polityki) rachunkowości i opisane we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego, przez co informacje o przyjętych regułach wyceny nabierają charakteru jawnego<sup>7</sup>.

Prace badawczo-rozwojowe są działaniami specyficznymi, indywidualnymi w swoim charakterze i niestety mogą być wykorzystane do manipulowania lub fałszowania informacji sprawozdawczej polegającej na:

- kształtowaniu wyniku finansowego na różnych jego poziomach, poprzez ustalanie wielkości kosztów w poszczególnych okresach sprawozdawczych i poszczególnych segmentach działalności,
- kształtowaniu wartości majątku (wycena zakończonych prac rozwojowych – okres amortyzacji, sposób przeprowadzenia testu na utratę wartości),

<sup>6</sup> E.A. Hendriksen, M.F. Breda, *Teoria rachunkowości*, WN PWN, Warszawa 2002, s. 250.

<sup>7</sup> T. Cebrowska, *Zmiana zasad wyceny a błąd podstawowy*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu nr 911, Wrocław 2001, s. 24.



- kształtowaniu struktury majątku poprzez prezentowanie w innych pozycjach bilansowych jego składników (wartości niematerialne i prawne lub inwestycje w wartości niematerialne i prawne),
- kształtowaniu rachunku z przepływów pieniężnych w odniesieniu do segmentacji działalności (wykazywanie wydatków w segmencie operacyjnym zamiast w segmencie inwestycyjnym lub odwrotnie),
- braku ujawnienia objaśnień w informacji dodatkowej, braku ujawnień pełnej polityki rachunkowości we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego, jak również fałszowaniu sprawozdania z działalności zarządu<sup>8</sup>.

Subiektywny<sup>9</sup> sposób identyfikacji prac badawczo-rozwojowych nie powinien oznaczać fałszowania informacji sprawozdawczej, a tym samym wyniku finansowego, dlatego też kierownik jednostki gospodarczej powinien określić w ramach przyjętej polityki rachunkowości:

- procedury w zakresie identyfikacji realizowanych projektów o charakterze badawczo-rozwojowym, taki sam sposób postępowania w kolejnych okresach sprawozdawczych,
- procedury postępowania odnośnie do klasyfikacji podejmowanych działań, zapewnić jednoznaczną ich identyfikację, tym samym wycenę i prezentację w sprawozdaniu finansowym,
- procedury wskazujące na sposób określenia metody i stawki amortyzacyjnej, przy czym podstawą powinna być opinia specjalistów co do przewidywanego okresu użytkowania,
- procedury co do sposobu ustalania wartości odpisu z tytułu utraty wartości – sposób i częstotliwość wykonywania testu na utratę wartości oraz wyznaczenie specjalistów do jego przeprowadzania.

Działania badawczo-rozwojowe są zwykle realizowane w odniesieniu do rodzaju prowadzonej działalności gospodarczej, branży i potrzeby jednostki. Dlatego też powinny być identyfikowane przez specjalistów z właściwej dziedziny wiedzy, co powinno być uwiarygodnione i udokumentowane, np. w formie opracowanej karty projektu zawierającej dokładny jego opis z kosztorysem lub też sposobem pomiaru prac (sposób amortyzacji, procedury przeprowadzania testu na utratę wartości), stanowiąc podstawę wyceny przeprowadzonej z kolei

---

<sup>8</sup> K. Piotrowska, *Prace badawczo-rozwojowe a polityka rachunkowości*, w: *Zawartość informacyjna polityki rachunkowości*, red. H. Żukowska, B. Sawicka, Wydawnictwo KUL, Lublin 2012, s. 337-348.

<sup>9</sup> Zabarwiony indywidualnymi zapatrywaniem, stronniczy, kierowanie się osobistymi względami, wszelkie poznanie zależne od indywidualnych właściwości danego umysłu (*Mały słownik języka polskiego*).

przez specjalistów z dziedziny rachunkowości<sup>10</sup>. Sposób postępowania przez jednostkę gospodarczą w odniesieniu do działalności badawczo-rozwojowej powinien być konsekwentny, ustalone przez nią zasady postępowania przy identyfikacji, wycenie i prezentacji prac badawczo-rozwojowych powinny być przestrzegane przy każdym realizowanym tego typu projekcie zgodnie z zasadą ciągłości (dla zapewnienia wiernego odzwierciedlenia obrazu jednostki przy kształtowaniu wyniku finansowego).

## Podsumowanie

Wiedza, doświadczenie, działania badawczo-rozwojowe stanowią bardzo ważny czynnik wpływający na funkcjonowanie jednostki gospodarczej, jednakże trudny do zidentyfikowania przez system rachunkowości, a więc trudny do wycenienia i właściwego zaprezentowania w sprawozdaniu finansowym. Są to czynniki o indywidualnym charakterze, zazwyczaj subiektywnej ocenie co do ich przydatności, subiektywnej ocenie co do przyszłych korzyści finansowych uzyskiwanych z tychże zasobów, a więc mogą stać się narzędziem manipulacji w kreowaniu obrazu jednostki gospodarczej.

Oznacza to konieczność stworzenia procedur określających sposób oceny podejmowanych czynności, sposób ich dokumentowania i jednoznacznego przypisywania do odpowiedniej fazy procesu innowacyjnego. To z kolei determinuje wielkość kosztów, które bądź obniżą wynik finansowy okresu, w którym zostały poniesione (jako prace badawcze), bądź też wpłyną na wycenę zasobów niematerialnych (jako prace rozwojowe). Nieprawidłowości przy podziale kosztów w wielu przypadkach – gdy nakłady ponoszone na działania badawczo-rozwojowe są bardzo duże, a oczekiwane korzyści niepewne (co do rodzaju, czasu, miejsca) – mogą zniekształcać informację o wyniku finansowym jednostki, co może mieć wpływ na decyzje podejmowane w jej otoczeniu. Świadomość możliwości fałszowania informacji sprawozdawczej pod pozorem przyjęcia innych metod wyceny, innej klasyfikacji kosztów, rodzi niebezpieczeństwo wykonywania polityki rachunkowości do kształtowania wyniku finansowego zgodnego z oczekiwaniami, a niezgodnego z rzeczywistym obrazem prowadzonej działalności gospodarczej.

Mając świadomość, że uniwersalne procedury w aspekcie identyfikacji, wyceny i prezentacji prac badawczo-rozwojowych nie istnieją, należy na poziomie jednostki gospodarczej przyjąć indywidualną politykę rachunkowości w tym

---

<sup>10</sup> K. Piotrowska, *Prace badawczo-rozwojowe...*, op. cit., s. 337-348.

zakresie. Jej formułowanie musi być zgodne z zasadą wiernego odzwierciedlenia obrazu. Subiektywizm przy identyfikacji powinien wynikać tylko i wyłącznie z profesjonalizmu ekspertów z danej dziedziny nauki, identyfikujących podejmowane czynności. Wycena i sposób prezentacji powinny być już tylko konsekwencją tych decyzji. Określony punkt widzenia musi być tak samo niezależny od czasu, w jakim realizuje się prace badawczo-rozwojowe, kondycji jednostki, sytuacji na rynku itp. Dlatego też zasady co do sposobu formułowania polityki rachunkowości prac badawczo-rozwojowych muszą być ustalane raz dla całego okresu funkcjonowania jednostki i ewentualnie zmieniane w wyniku potrzeby podyktowanej zmianami otoczenia gospodarczego dla zapewnienia wiernego obrazu majątku jednostki i efektów prowadzonej działalności.

## Literatura

- Cebrowska T., *Zmiana zasad wyceny a błąd podstawowy*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu nr 911, Wrocław 2001.
- Fedak Z., *Sprawozdanie z działalności. Zamknięcie roku 2011*, „Rachunkowość” 2011.
- Hendriksen E.A., Breda M.F., *Teoria rachunkowości*, WN PWN, Warszawa 2002.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 2011, International Accounting Standards Committee, London 2011, przetłumaczone i wydane przez SKwP, Warszawa.
- Piotrowska K., *Prace badawczo-rozwojowe a polityka rachunkowości*, w: *Zawartość informacyjna polityki rachunkowości*, red. H. Żukowska, B. Sawicka, Wydawnictwo KUL, Lublin 2012.
- Piotrowska K., *Koszty prac badawczo-rozwojowych a wynik finansowy*, w: *Rachunkowość a controlling*, red. E. Nowak, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 56, Wrocław 2009.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2009 r., nr 152, poz. 1223 z późn. zm.

## THE ACCOUNTING POLICIES OF THE WORKS OF RESEARCH AND DEVELOPMENT AND FINANCIAL RESULTS

### Summary

Works of research and development requires incurring costs, that affect the level of financial results in the longer or shorter period of time. The purpose of this article is therefore an attempt to answer the question, what is the role of the accounting policy of works of research and development in the formation of the financial results of the business entity? The article uses an analysis of the literature, regulation of law, economic practice observation and conclusions of the resulting from research in the formulation of principles of accounting policy of works of research and development.