

Prace badawczo-rozwojowe w aspekcie organizacji rachunkowości

Katarzyna Piotrowska*

Streszczenie: *Cel* – celem artykułu jest próba udzielenia odpowiedzi na pytanie, jak zorganizować rachunkowość w zakresie prac badawczo-rozwojowych na potrzeby ich identyfikacji, wyceny i prezentacji w sprawozdaniu finansowym? *Metodologia badania* – w artykule wykorzystano analizę literatury przedmiotu, regulacji prawa bilansowego, obserwacje praktyki gospodarczej oraz wnioski wynikające z prowadzonych badań w zakresie identyfikacji, wyceny i prezentacji prac badawczo-rozwojowych w sprawozdaniu finansowym, ze szczególnym uwzględnieniem polityki rachunkowości. *Wynik* – efektem prowadzonych badań jest określenie rodzaju czynności (procedur działania) podejmowanych w ramach organizacji rachunkowości przez podmioty gospodarcze realizujące prace badawczo-rozwojowe w aspekcie przyjętych zasad (polityki) rachunkowości. *Oryginalność/Wartość* – brak kompleksowego opracowania dotyczącego organizacji rachunkowości w podmiotach gospodarczych realizujących prace badawczo-rozwojowe. Indywidualny charakter prac badawczo-rozwojowych wymaga przyjęcia indywidualnej polityki rachunkowości zapewniającej prawidłową identyfikację, wycenę i prezentację rezultatów prac badawczo-rozwojowych w sprawozdaniu finansowym, co z kolei determinuje konieczność określenia procedur działania w ramach organizacji rachunkowości uwzględniających specyfikę tych prac.

Słowa kluczowe: prace badawczo-rozwojowe, organizacja rachunkowości, polityka rachunkowości

Wprowadzenie

W gospodarce opartej na wiedzy podmioty organizacyjne powinny wspierać swoją działalność operacyjną działalnością innowacyjną, która polega na jednorazowym lub cyklicznym przeprowadzaniu procesów innowacyjnych, których głównym etapem są prace badawczo-rozwojowe. Ich monitorowanie to ciągła ocena podejmowanych czynności w aspekcie efektywności ich rezultatów. Jest to możliwe dzięki analizie informacji, których głównym źródłem jest rachunkowość. Rachunkowość jako system ewidencyjno-informacyjny odnosi się do podmiotu i przedmiotu. Innowacyjne podmioty gospodarcze są podmiotem rachunkowości, a realizowane w nich procesy badawczo-rozwojowe jej przedmiotem.

W związku z tym prace badawczo-rozwojowe, jako przedmiot rachunkowości, muszą być poddane identyfikacji, wycenie i prezentacji w sprawozdaniu finansowym. Jakość i zakres informacji sprawozdawczych są regulowane przepisami prawa bilansowego. Indywidualny charakter prac badawczo-rozwojowych, subiektywizm w ustalaniu procedur co do sposobu ich identyfikacji, wyceny i prezentacji oznacza konieczność stosownych ustaleń w dokumentacji zasad (polityki) rachunkowości. Realizacja przyjętych przez jednostkę

* dr Katarzyna Piotrowska, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Katedra Teorii Rachunkowości i Analizy Finansowej, e-mail: katarzyna.piotrowska@ue.wroc.pl.

zasad rachunkowości determinuje potrzebę odpowiedniego jej zorganizowania. W odniesieniu do prac badawczo-rozwojowych oznacza to uwzględnienie ich specyfiki przy opracowaniu zakładowego planu kont, instrukcji obiegu i opisu dokumentów, organizacji inwentaryzacji, systemu kontroli wewnętrznej oraz czynności sprawozdawczych.

Celem artykułu jest próba udzielenia odpowiedzi na pytanie, jak zorganizować rachunkowość w zakresie prac badawczo-rozwojowych na potrzeby ich identyfikacji, wyceny i prezentacji w sprawozdaniu finansowym? W artykule wykorzystano analizę literatury przedmiotu, regulacji prawa bilansowego, obserwacje praktyki gospodarczej oraz wnioski wynikające z prowadzonych badań w zakresie identyfikacji prac badawczo-rozwojowych w sprawozdaniu finansowym. Efektem prowadzonych badań będzie określenie rodzaju czynności (procedur działania) podejmowanych w ramach organizacji rachunkowości przez podmioty gospodarcze realizujące prace badawczo-rozwojowe w aspekcie przyjętej przez nie dokumentacji zasad (polityki) rachunkowości.

1. Prace badawczo-rozwojowe jako przedmiot rachunkowości

W Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej/Międzynarodowych Standardach Rachunkowości – MSSF/MSR prace badawczo są zdefiniowane jako nowatorskie i zaplanowane poszukiwanie rozwiązań z zamiarem zdobycia i przyswojenia nowej wiedzy naukowej i technicznej, natomiast prace rozwojowe są praktycznym zastosowaniem wyników badań lub osiągnięć innej wiedzy w projektowaniu lub planowaniu produkcji nowych bądź znacznie udoskonalonych materiałów, urządzeń, produktów, procesów technologicznych, systemów lub usług, co ma miejsce przed rozpoczęciem seryjnej produkcji lub ich zastosowaniem (MSR/MSSF 2011). W celu precyzyjnego określenia rodzaju podejmowanych czynności i zakwalifikowania ich do odpowiedniej grupy prac, w standardach międzynarodowych, podano przykłady działań uznawanych za prace badawcze oraz przykłady działań identyfikowanych jako prace rozwojowe. Należy jednak podkreślić, że w praktyce gospodarczej nie zawsze możliwe jest jednoznaczne zidentyfikowanie podejmowanych działań i przypisanie ich do odpowiedniego etapu, co determinuje problem prawidłowego grupowania i rozliczania kosztów ponoszonych na ich realizację. Nakłady na prace badawcze ujmują się w ciężar kosztów w momencie ich poniesienia, co obniża wynik finansowy okresu, w którym się pojawiły. Takie rozwiązanie uzasadnione jest tym, że podmiot gospodarczy nie jest w stanie udowodnić istnienia zasobu majątkowego, który prawdopodobnie będzie przysparzać przyszłych korzyści ekonomicznych. Oznacza to, że wysoka niepewność co do rezultatów ponoszonych kosztów nie pozwala na zweryfikowanie pomiaru ewentualnego zasobu majątkowego, a tym samym na jego wycenę (Dobija 2003: 98).

Inaczej jest w przypadku prac rozwojowych, z istoty których wynika, że podmiot gospodarczy może w pewnych sytuacjach określić prawdopodobieństwo uzyskania z ich tytułu przyszłych korzyści ekonomicznych, ponieważ prace rozwojowe są bardziej zaawansowane niż działania na etapie badawczym. Z tego powodu koszty prac rozwojowych ujmują się jako składnik aktywów, udowadniając że spełniają kryteria przyjęte w definicji aktywów i prac rozwojowych (MSR/MSSF 2009). To implikuje konieczność określenia czasu, w którym będzie amortyzowany powstały zasób, oraz sposobu ustalania utraty jego wartości. Aktywowane koszty również będą obciążać wynik finansowy podmiotu, ale poprzez

rozłożenie ich wartości w czasie (zwykle proporcjonalnie) na kilka okresów sprawozdawczych.

Podział działań na prace badawcze i rozwojowe nie wystarcza do prawidłowej identyfikacji rezultatów tych prac, a tym samym ich wyceny i prezentacji w sprawozdaniu finansowym. Istotne jest również ustalenie, czy realizowane działania badawczo-rozwojowe stanowią statutowe działania podmiotu, wynikające z jego specyfiki, branży i rodzaju działalności, czy też są jednorazowym projektem. W procesie wyceny należałoby również określić źródło finansowania kosztów (środki własne, kredyty, dofinansowanie w ramach np. dotacji), jak też czas realizacji poszczególnych etapów i całego przedsięwzięcia (proces krótkoterminowy lub długoterminowy), czy też sposób jego realizacji, np. wspólne przedsięwzięcia. Wymienione czynniki muszą być uwzględnione przy określeniu procedur postępowania w zakresie identyfikacji, wyceny i prezentacji prac badawczo-rozwojowych oraz ich ujawniania w przyjętej przez podmiot gospodarczy dokumentacji zasad (polityki) rachunkowości.

2. Dokumentacja zasad (polityki) rachunkowości prac badawczo-rozwojowych

Indywidualne zasady (polityki) rachunkowości w zakresie prac badawczo-rozwojowych powinny być określone przez kierownika podmiotu gospodarczego zgodnie z zasadami rachunkowości i prawem bilansowym. W zakresie realizacji określonych działań o charakterze badawczo-rozwojowym zarządzający musi brać pod uwagę wiele czynników, które determinują, ostatecznie, sposób prezentowania efektów tych działań w sprawozdaniu finansowym. Prace badawczo-rozwojowe są działaniami specyficznymi, indywidualnymi w swoim charakterze i istnieje ryzyko ich wykorzystania do fałszowania i manipulowania informacjami sprawozdawczymi. Z tego względu przyjęta dokumentacja zasad (polityki) rachunkowości powinna jednoznacznie określać sposób postępowania, klasyfikacji, pomiaru, ewidencji, ujawniania i prezentacji w odniesieniu do każdego realizowanego procesu badawczo-rozwojowego. Konsekwentne postępowanie przy każdym realizowanym projekcie badawczo-rozwojowym jest gwarancją rzetelności takiego postępowania i niekwestionowania jakości informacji przez audytorów.

Rola jaką odgrywa kierownik podmiotu gospodarczego przy opracowaniu dokumentacji zasad (polityki) rachunkowości sprowadza się do określenia procedur w zakresie identyfikacji realizowanych działań o charakterze badawczo-rozwojowym. Identyfikacji procesu zgodnie z zasadą ciągłości, wyższości treści nad formą i wiernego odzwierciedlenia obrazu. Jednoznacznie określone przez kierownika podmiotu gospodarczego procedury postępowania odnośnie do klasyfikacji podejmowanych działań, zapewnią jednoznaczność ich identyfikację. Etap identyfikacji i ewidencji ponoszonych kosztów jest najważniejszy, gdyż determinuje wycenę i sposób prezentacji prac badawczo-rozwojowych w sprawozdaniu finansowym.

Działania badawczo-rozwojowe są zwykle realizowane, jako działania stałe lub jednorazowe projekty podejmowane ze względu na rodzaj działalności, branżę i potrzeby podmiotu. Powinny więc być identyfikowane przez specjalistów z właściwej dziedziny gospodarki, co powinno być uwiarygodnione i udokumentowane np. w formie opracowanej karty projektu zawierającej dokładny jego opis merytoryczny, kosztorys lub też procedurę pomiaru, stanowiącego podstawę wyceny przeprowadzanej przez specjalistów z rachunkowości

(Piotrowska 2012). Zarządzający powinien też określić źródło finansowania projektu, w celu prawidłowej wyceny, jak również sposób wykorzystywania jego rezultatów (zasoby wykorzystywane w działalności operacyjnej lub inwestycyjnej), co będzie miało bezpośredni wpływ na wybór metody wyceny bilansowej i sposób prezentacji.

Etap wyceny jest poprzedzony pomiarem wartości zasobu przez kierownika podmiotu gospodarczego. Kierownik organizacji powinien określić procedury wskazujące na sposób doboru metody i stawki amortyzacyjnej, przy czym podstawą powinna być również opinia specjalistów co do przewidywanego okresu użytkowania powstających zasobów, wydawana dla każdego realizowanego projektu, którego efektem będzie zasób niematerialny. Specyfika realizowanych prac badawczo-rozwojowych (branża wysokich technologii, farmacja, motoryzacja, inne dziedziny postępu technologicznego) wskazuje, że zasoby te mogą również tracić swoją wartość, co należy odzwierciedlić w jego wycenie. Kierownik podmiotu powinien w tym zakresie określić procedury ustalania wartości takiego odpisu, w tym sposób i częstotliwość wykonywania testu na utratę wartości, oraz wyznaczenie specjalistów do jego przeprowadzenia (Piotrowska 2012). Zapisy zawarte w dokumentacji zasad (polityki) rachunkowości polegające na precyzyjnym określeniu procedur postępowania w zakresie identyfikacji, wyceny i prezentacji prac badawczo-rozwojowych wymagają specjalnego przygotowania oraz odpowiedniej organizacji rachunkowości, jako zbioru zaplanowanych niezbędnych czynności podejmowanych przez odpowiednie komórki organizacyjne.

3. Organizacja rachunkowości w zakresie prac badawczo-rozwojowych

Zapewnienie prawidłowej realizacji zasad (polityki) rachunkowości prac badawczo-rozwojowych wymaga odpowiedniej organizacji rachunkowości w zakresie identyfikacji, wyceny i prezentacji efektów tych prac. Zgodnie z przepisami prawa bilansowego określając indywidualną dokumentację zasad (polityki) rachunkowości, w każdym podmiocie gospodarczym, należy zapewnić wyodrębnienie wszystkich zdarzeń istotnych do oceny sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego podmiotu gospodarczego (Ustawa z dnia 29 września 1994...: art. 10). Oznacza to odpowiednie zaplanowanie czynności w ramach podejmowanych działań przez służby finansowo-księgowe. Organizacja rachunkowości jest definiowana jako zespół sposobów umożliwiających uporządkowane powiązanie różnych czynności i urządzeń niezbędnych do realizacji procesu informacyjnego, w celu zapewnienia prawidłowego funkcjonowania rachunkowości w podmiocie gospodarczym z uwzględnieniem jej specyficznych cech, możliwości technicznych i kadrowych oraz przy racjonalnym zaangażowaniu środków i nakładów pracy (Kiziukiewicz 2002: 10), przy czym organizacja definiowana jest jako logiczne grupowanie działań i zasobów, porządkowanie i przydzielanie pracy, uprawnień decyzyjnych i zasobów poszczególnym członkom podmiotu gospodarczego w taki sposób, aby możliwe było zrealizowanie określonych celów w ramach rachunkowości (za Winiarska 2011: 11).

Projekt badawczo-rozwojowy, niezależnie od tego czy jest procesem ciągłym, czy też realizowanym jednorazowo, wymaga odpowiedniego zaplanowania, sprecyzowania wszystkich atrybutów projektu w celu jego niezakłóconej realizacji (Trocki i in. 2003: 17). Kierownik podmiotu może zaplanować, co powinno być ujęte w dokumentacji zasad (polityki) rachunkowości, wszystkie etapy procesu badawczo-rozwojowego uwzględniające

takie aspekty, jak: czas, sposób, koszty, źródło finansowania, co może przyjąć formę tzw. karty projektu, której wzór przedstawiono w tabeli 1.

Tabela 1

Propozycja wzoru karty projektu badawczo-rozwojowego

Kategoria	Opis	Odpowiedzialność
Nazwa projektu	Przypisanie nazwy szybko i łatwo identyfikującej realizowany proces	Odpowiedzialność za opis poszczególnych kategorii powinna być przypisana do specjalisty, eksperta z danej dziedziny, osoby decyzyjnej w danym zakresie,
Opis merytoryczny	Dokładny opis merytoryczny: co jest realizowane, w jaki sposób, na czy to polega, co będzie rezultatem	ewentualnie do stanowiska pracy, komórki organizacyjnej zajmującej się daną problematyką.
Etap/Całość	Czy jest to jeden z etapów większego przedsięwzięcia, czy całe przedsięwzięcie	Za opis każdego poziomu może być odpowiedzialna inna komórka organizacyjna lub inna osoba.
Kosztorys/budżet	Planowane koszty etapu lub całego procesu	Można również odpowiedzialnością opisu całego procesu obciążyć jedną komórkę lub jednego pracownika
Kalkulacja kosztów bilansowych	Sposób kalkulowania kosztów: koszty w układzie rodzajowym lub według miejsc powstawania, sposób kalkulacji kosztów pośrednich	
Kalkulacja kosztów podatkowych	Określenie sposobu grupowania lub rozliczania kosztów dla celów podatkowych	
Charakter prac	Identyfikacja działań jako prace badawcze, rozwojowe lub badawczo-rozwojowe	
Czas realizacji	Projekt krótkoterminowy lub długoterminowy w odniesieniu do dnia bilansowego	
Źródło finansowania	Projekt finansowany ze środków własnych, z kredytu lub pożyczki, w ramach dofinansowania, np. ze środków unijnych	
Sposób realizacji	Projekt realizowany samodzielnie, lub wspólnie z innymi podmiotami, np. w ramach tzw. wspólnych przedsięwzięć	

Źródło: opracowanie własne na podstawie obserwacji praktyki gospodarczej.

Identyfikacja realizowanego procesu w odniesieniu do szczegółowego opisu projektu (karta projektu) ułatwi opracowanie planu kont, uwzględniającego prawidłową ewidencję zdarzeń, przypisanie ich do odpowiedniego etapu procesu, dzięki wyodrębnionej w tym celu ewidencji (wydzielone konta księgowe do rejestracji zdarzeń procesu badawczo-rozwojowego). Konta księgowe powinny uwzględniać informacje z karty projektu i temu powinna być podporządkowana szczegółowa analityka. Zapewni to prawidłowe grupowanie kosztów oraz odpowiednią ich kalkulację zgodnie z przyjętymi zasadami i metodami pomiaru i wyceny procesu badawczo-rozwojowego, co też może być zweryfikowane z przyjętym w karcie projektu budżetem.

Podstawą zapisu księgowego są dowody księgowe. Dla zapewnienia prawidłowej ewidencji zdarzeń, w ramach realizowanych prac badawczo-rozwojowych, kierownik podmiotu gospodarczego powinien zapewnić właściwą kontrolę merytoryczną, rachunkową i formalną przyjętej dokumentacji. Opracowanie instrukcji obiegu i opisu dowodów księgowych zdeterminuje prawidłową wycenę i prezentację w sprawozdaniu finansowym. Opis merytoryczny dowodów księgowych powinien być zgodny z zakresem informacji przyjętym w karcie projektu (identyfikacja procesu, rodzaj kosztu, klasyfikacja podatkowa, charakter prac, czas realizacji, źródło finansowania i sposób realizacji), i analityką na kontach księgowych. Realizacja projektów badawczo-rozwojowych w ramach programów unijnych może implikować dodatkowe wytyczne co do sposobu opisu dokumentacji księgowej, które należy uwzględnić przy opisie merytorycznym. Kontrola merytoryczna musi być przepro-

wadzona przez konkretnego pracownika (ekspert, księgowy, zarządzający). Osoby przyjmujące odpowiedzialność za ustalenia w tzw. karcie projektu mogłyby dokonywać stosownych opisów na dowodach, jednocześnie dokonując odpowiedniej identyfikacji zdarzeń (dekretacja), determinującej prawidłową wycenę i ich prezentację. Kontrola formalno-rachunkowa powinny przebiegać według tych samych zasad co pozostała dokumentacja w podmiocie.

Kierownik podmiotu realizującego prace badawczo-rozwojowe powinien ten fakt uwzględnić przy formułowaniu procedur postępowania w ramach czynności inwentaryzacyjnych, kontrolnych i sprawozdawczych, co również powinno być uwzględnione w formie stosownych zapisów w instrukcjach i zarządzeniach. Uwzględnianie specyfiki wykorzystywanego programu finansowo-księgowego, oraz zintegrowanych z nim innych modułów, również stanowi czynność w ramach organizacji rachunkowości. Sprawny system organizacji rachunkowości wymaga ciągłego monitorowania i dostosowywania do potrzeb podmiotu gospodarczego. Specyfika prac badawczo-rozwojowych, brak pewności co do ich rezultatów, brak jednoznacznych procedur postępowania wymusza na podmiocie opracowanie procedur postępowania w zakresie ich identyfikacji, wyceny i prezentacji w sprawozdaniu finansowym i przyjęcia ich w polityce rachunkowości, czemu należy podporządkować organizację rachunkowości, aby zapewnić sprawną i prawidłową ewidencję zdarzeń gospodarczych zachodzących w ramach procesów badawczo-rozwojowych.

Uwagi końcowe

Rachunkowość, jako system ewidencyjno-informacyjny polega na rejestrowaniu zdarzeń gospodarczych w księgach rachunkowych, na których podstawie jest sporządzane sprawozdanie finansowe. Sprawozdanie finansowe stanowi główne źródło użytecznej informacji o sytuacji majątkowo-finansowej podmiotu gospodarczego i efektach prowadzonej przez niego działalności. Zapewnienie odpowiedniej jakości informacji sprawozdawczej o realizowanych pracach badawczo-rozwojowych wymaga przestrzegania zasad rachunkowości, przepisów prawa bilansowego i odpowiedniego opracowania dokumentacji zasad (polityki) rachunkowości określającej sposób identyfikacji, wyceny i prezentacji rezultatów prac. Determinuje to konieczność ustalenia procedur działania w ramach organizacji rachunkowości zapewniających stosowanie przyjętej polityki rachunkowości w aspekcie prac badawczo-rozwojowych. Oznacza to przygotowanie wytycznych i wskazówek w formie instrukcji, zarządzeń, regulaminów i kontrolowanie stosowania się do ich zapisów.

Podsumowując należy jeszcze raz podkreślić, że organizacja rachunkowości, jako zespół uporządkowanych czynności i urządzeń niezbędnych do realizacji procesu informacyjnego, ma usprawniać działanie podmiotu gospodarczego w zakresie przygotowywania informacji sprawozdawczych. Badania w zakresie określenia sposobu postępowania odnośnie identyfikacji, wyceny i prezentacji zdarzeń gospodarczych, w tym prac badawczo-rozwojowych, opis procedur działania wymagają kontynuacji. Próba kompleksowego przedstawienia zakresu czynności w ramach organizacji rachunkowości prac badawczo-rozwojowych i ich precyzyjny opis w dokumentacji podmiotu będzie stanowiła przedmiot dalszych prac, których wyniki zostaną przedstawione w kolejnych artykułach.

Literatura

- Dobija D. (2003), *Pomiar i sprawozdawczość kapitału intelektualnego przedsiębiorstwa*, Wyd. WSzPiZ im. L. Koźmińskiego, Warszawa.
- Kiziukiewicz T. (2002), *Organizacja rachunkowości w przedsiębiorstwie*, PWE, Warszawa.
- Piotrowska K. (2012), *Prace badawczo-rozwojowe a polityka rachunkowości*, w: *Zawartość informacyjna polityki rachunkowości*, red. H. Żukowska, B. Sawicka, Wyd. KUL, Lublina.
- Trocki M., Grucza B., Ogonek K. (2003), *Zarządzanie projektami*, PWE, Warszawa.
- Winiarska K. (2011), *Organizacja rachunkowości*, PWE, Warszawa.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej* (2011), IFRS Foundation, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 o rachunkowości, t.j. DzU 2013, poz. 330, z późn. zm.

WORKS OF RESEARCH AND DEVELOPMENT IN THE ASPECT OF ORGANIZATION OF ACCOUNTING

Abstract: *Purpose* – aim of this article is an attempt to answer the question of how to organize the accounting for work of research and development for the purpose of their identification, measurement and presentation?

Design/Methodology/Approach – in the article uses the literature analysis, accounting laws observations of business practice, and conclusions from the research on the identification, measurement and presentation works of research and development in the financial statements, with particular emphasis on accounting policy.

Findings – the result of the study is to determine the type of activities (procedures) undertaken in the aspect of accounting for business organizations carrying out works of research and development in terms adopted the accounting policy (identification, measurement and presentation of financial statements). *Originality/Value* – lack of a comprehensive elaboration on the organization of accounting in business entities carrying out works of research and development. Individual character of the works of research and development requires the adoption of individual accounting policy, which in turn determines the need to define procedures in the framework of the accounting organization specific to these works.

Keywords: works of research and development, organization of accounting, accounting policy

Cytowanie

- Piotrowska K. (2015), *Prace badawczo-rozwojowe w aspekcie organizacji rachunkowości*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 873, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 77, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 151–157; www.wneiz.pl/frfu.

