

Wyższa Szkoła Bankowa w Poznaniu
Wydział Finansów i Bankowości

mgr Justyna Polanowska

Polityka rachunkowości
instytutów naukowo-badawczych w Polsce

Rozprawa doktorska

Promotor

prof. dr hab. Wiesława Przybylska-Kapuścińska

Promotor pomocniczy

dr Tomasz Gabrusewicz

Poznań, 22 listopada 2021 r.

Spis treści

Wstęp.....	3
Rozdział 1. Istota polityki rachunkowości jednostki gospodarczej a działalność badawczo-rozwojowa.....	14
1.1. Pojęcie i koncepcje polityki rachunkowości.....	14
1.2. Zakres, kluczowe obszary i cele polityki rachunkowości jednostki gospodarczej.....	33
1.3. Działalność badawczo-rozwojowa a polityka rachunkowości jednostki gospodarczej.....	44
Rozdział 2. Instrumenty polityki rachunkowości w sprawozdaniach finansowych.....	60
2.1. Podział i rodzaje instrumentów polityki rachunkowości.....	60
2.2. Instrumenty czasowe polityki rachunkowości	66
2.3. Instrumenty formalne polityki rachunkowości.....	73
2.4. Instrumenty materialne polityki rachunkowości	80
Rozdział 3. Analiza polityki rachunkowości badanych instytutów naukowo-badawczych.....	97
3.1. Specyfika działalności instytutów naukowo-badawczych a polityka rachunkowości.....	97
3.2. Zakres rozwiązań polityki rachunkowości w instytutach naukowo-badawczych.....	101
3.3. Zapisy polityki rachunkowości w zakresie prowadzonych prac badawczo-rozwojowych	129
3.4. Polityka rachunkowości a wartość instytutu naukowo-badawczego.....	140
Rozdział 4. Model powiązań elementów polityki rachunkowości instytutów naukowo-badawczych ze sprawozdawczością, narzędziami audytu wewnętrznego i rachunkowości zarządczej.....	144
4.1. Analiza powiązań elementów polityki rachunkowości instytutów naukowo-badawczych ze sprawozdawczością, narzędziami audytu wewnętrznego i rachunkowości zarządczej.....	144
4.2. Formułowanie strategii instytutu a powiązania elementów polityki rachunkowości ze sprawozdawczością, narzędziami audytu wewnętrznego i narzędziami rachunkowości zarządczej.....	184
4.3. Wykorzystanie modelu powiązań elementów polityki rachunkowości ze sprawozdawczością, narzędziami audytu wewnętrznego i rachunkowości zarządczej w instytutach naukowo-badawczych.....	193
Zakończenie.....	198
Bibliografia.....	202
Spis tabel	217
Spis wykresów.....	218
Spis schematów.....	219
Załącznik.....	221

Wstęp

Jednostki gospodarcze prowadzące działalność gospodarczą w Polsce są zobowiązane do prowadzenia rachunkowości i stosowania przepisów określonych w ustawie o rachunkowości. Ustawa o rachunkowości zobowiązuje jednostki gospodarcze do sporządzania sprawozdań finansowych. Obecnie do najważniejszych sprawozdań finansowych można zaliczyć wprowadzenie do sprawozdania oraz dodatkowe informacje i objaśnienia¹.

Wprowadzenie do sprawozdania przedstawia najważniejsze elementy polityki rachunkowości, którą przyjęła i stosuje jednostka gospodarcza. Prezentacja polityki rachunkowości jest zatem częścią informacji dodatkowej. Ustawa o rachunkowości definiuje politykę rachunkowości jako *„wybrane i stosowane przez jednostkę rozwiązania dopuszczone ustawą, (...) określone w MSR, zapewniające wymaganą jakość sprawozdań finansowych”*. Jednostki gospodarcze są zobowiązane jasno i rzetelnie ukazywać sytuację finansową, majątkową oraz wynik finansowy. Przyjęta polityka rachunkowości powinna być stosowana w sposób ciągły tak, aby dane w sprawozdaniach finansowych za kolejne lata były porównywalne. Zasady w niej przyjęte mają pozwolić na rzetelne przygotowanie sprawozdań, spełnianie wymogów podatkowych oraz celów zarządczych. Reguły zawarte w tym dokumencie pozwalają na uporządkowanie informacji, a w efekcie na usprawnienie systemu rachunkowości, kontroli i procesu zarządzania jednostką². Przedstawienie polityki rachunkowości podmiotu gospodarczego w pierwszej części informacji dodatkowej ma duże znaczenie dla odbiorców, którzy zostają zapoznani z przyjętymi rozwiązaniami zanim rozpoczną analizę pozostałych sprawozdań finansowych. Pierwszoplanowy cel polityki rachunkowości wiąże się bowiem z osiągnięciem należytej jakości sprawozdań przy zastosowaniu nadrzędnych zasad rachunkowości.

Zasady rachunkowości wymagają dokumentacji określającej reguły wyceny bilansowej, ustalenia wyniku finansowego, jak również obowiązku dostarczania zatwierdzonych pod względem merytorycznym informacji do działu księgowego. Realizacja celu polityki wymaga porozumienia między komórkami zarządczymi,

¹ W dalszej części rozprawy zamiennie używana będzie nazwa praktyczna – informacja dodatkowa, obejmująca zarówno wprowadzenie do sprawozdania, jak i dodatkowe informacje i objaśnienia.

² Por. A. Kamela-Sowińska, *Organizacja rachunkowości*, w: Podstawy rachunkowości w teorii i praktyce, red. A. Kamela-Sowińska, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2015, s. 133-134.

działami przeprowadzającymi audyty, działami finansowymi i działami merytorycznymi. Za politykę odpowiedzialny jest kierownik jednostki. Jego rolą jest kontrola wypełnienia obowiązków wynikających z przepisów, a także sporządzenie dokumentacji zasad rachunkowości na piśmie oraz ich aktualizacja.

Przepisy nie regulują wszystkich obszarów systemu rachunkowości jednostek gospodarczych, z tego względu, iż nie wszystkie rozwiązania przewidziane przez ustawodawcę są idealne dla każdego podmiotu gospodarczego. Ustawa o rachunkowości określa jedynie ogólny kształt rachunkowości dla podmiotów gospodarczych. Z kolei polityka rachunkowości nie prezentuje zasad wynikających wprost z ustawy, a jedynie informacje, w których ustawodawca daje podmiotom gospodarczym prawo wyboru. Część rozwiązań zawartych w ustawie o rachunkowości ma charakter bezwzględnie obowiązujący (obszar jednoznacznych rozwiązań), natomiast niektóre rozwiązania mogą być wybierane indywidualnie przez jednostkę spośród możliwości przewidzianych przez ustawodawcę (prawa wyboru). Prawa wyboru dają przedsiębiorstwu możliwość decydowania o tym, którą opcję rozwiązania problemu z zakresu rachunkowości wybierze, z dostępnych możliwości³. Jednostka w swojej polityce rachunkowości określa tylko prawa wyboru, na które się zdecydowała i które stosuje.

Oprócz obszarów jednoznacznych rozwiązań i praw wyboru, istnieją też pola swobodnego działania⁴ pozwalające na wybór takiego rozwiązania, które nie jest usankcjonowane prawnie, natomiast daje możliwość przedstawienia jak najbardziej wiarygodnej sytuacji finansowej i majątkowej podmiotu gospodarczego.

Istnienie praw wyboru i pól swobodnego działania sprawia, że jednostka posiada instrumenty oddziaływania na zawartość informacyjną przedstawianych sprawozdań finansowych⁵. Obecnie polityka rachunkowości jest jednym z ważniejszych elementów mających wpływ na formułowanie strategii jednostki gospodarczej.

W ramach rozprawy, analizie zostanie poddany sposób prowadzenia rachunkowości w zakresie formułowanej polityki rachunkowości i jej wpływu na jakość

³ Przykładem jest prawo wyboru metody wyceny majątku, prawo wyboru wariantu sporządzanego sprawozdania finansowego, prawo wyboru w zakresie podziału zysku itp.

⁴ Por. B. Gierusz, T. Martyniuk, *Porównywalność informacji sprawozdawczych w świetle założeń koncepcyjnych MSSF*, w: *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 2017, 4 (88), s. 236-237.

⁵ Por. E. Piątek, *Polityka bilansowa grupy kapitałowej*, CeDeWu Sp.z o.o., Warszawa 2007, s. 9-10.

sprawozdania finansowego jednostki prowadzącej działalność badawczo-rozwojową, a dokładniej instytutu naukowo-badawczego.

Działalność badawczo-rozwojowa charakteryzuje się zdobywaniem nowych informacji pozwalających na udoskonalenie istniejących technologii i wyborów, a także wynalezienie nowych⁶. Główny Urząd Statystyczny definiuje działalność B+R jako systematycznie prowadzone prace twórcze, które zostały podjęte w celu zwiększenia zasobów wiedzy, m.in. o człowieku, społeczeństwie i kulturze, jak również w celu odnalezienia nowych rozwiązań zastosowania tej wiedzy⁷. Encyklopedia zarządzania termin „badania i rozwój” definiuje jako dwa powiązane ze sobą procesy, które poprzez zastosowanie innowacji technicznych, powodują powstanie nowych produktów⁸. Wobec tego można stwierdzić, iż działalność B+R jest innowacyjna, twórcza i dochodzeniowa, prowadzona w celu rozszerzenia zasobu wiedzy, który pozwoli na stworzenie całkowicie nowych lub udoskonalonych technologii i produktów.

W Polsce działalnością badawczo-rozwojową zajmują się różne jednostki gospodarcze, w skład których wchodzi⁹:

- placówki naukowe Polskiej Akademii Nauk,
- jednostki badawczo-rozwojowe (JBR), czyli państwowe jednostki wyodrębnione pod względem finansowo-ekonomicznym, organizacyjnym i prawnym,
- jednostki należące do Sieci Badawczej Łukasiewicz,
- publiczne i prywatne szkoły wyższe,
- jednostki obsługujące naukę, czyli fundacje, stowarzyszenia, archiwa i biblioteki naukowe,
- jednostki rozwojowe, głównie przedsiębiorstwa, które obok swojej podstawowej działalności, prowadzą działalność badawczo-rozwojową, np. biura konstrukcyjne, laboratoria,
- pozostałe jednostki, np. szpitale.

⁶ Por. H. Majerczyk, *Kontrola działalności badawczo-rozwojowej*, w: Praktyczne aspekty pomiaru efektywności, red. S. Wrzosek, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu nr 1061, Wrocław 2005, s. 227.

⁷ Por. *Nauka i technika w 2017 r., Science and Technology in Poland in 2007*, Główny Urząd Statystyczny, Warszawa 2009, s. 36.

⁸ Internet: mfiles.pl/pl/index.php/Badania_i_rozwój (dostęp z dnia 02.11.2021 r.).

⁹ Ustawa z dnia 25 lipca 1985 r. o jednostkach badawczo-rozwojowych, t.j. Dz. U. 2009 nr 168 poz.1323.

Polityka rachunkowości instytutów naukowo-badawczych¹⁰, ze względu na innowacyjny charakter prowadzonej, zyskującej na znaczeniu działalności badawczo-rozwojowej, powinna uwzględniać sposób identyfikacji, wyceny i pomiaru wyników prowadzonych prac B+R zgodnie z zasadą wiernego obrazu. Prowadzone prace badawczo-rozwojowe są specyficznymi działaniami, które mogą zostać wykorzystane jako element manipulowania informacjami zawartymi w sprawozdaniu finansowym poprzez kształtowanie wyniku finansowego lub wartości majątku jednostki. W celu uniknięcia zagrożenia fałszowania sprawozdania finansowego, instytut naukowo-badawczy powinien mieć określone procedury w zakresie realizowanych projektów badawczo-rozwojowych, klasyfikacji podejmowanych działań, stosowanej metody i stawki amortyzacyjnej oraz sposobu ustalania odpisu z tytułu utraty wartości. W przypadku jednostek gospodarczych, które prowadzą działalność badawczo-rozwojową, przyjęte zasady polityki rachunkowości powinny być stosowane w sposób konsekwentny przy każdym realizowanym przedsięwzięciu badawczo-rozwojowym, zgodnie z zasadą ciągłości. Dodatkowo istotnym jest, aby przyjęte rozwiązania i stosowane procedury były okresowo weryfikowane i kontrolowane poprzez odpowiednio dobrane narzędzia audytu wewnętrznego, by następnie wyniki przeprowadzonych kontroli mogły zostać ocenione zgodnie z kryteriami przyjętymi w ramach prowadzonej rachunkowości zarządczej.

Coraz większe zainteresowanie działalnością badawczo-rozwojową powoduje konieczność opracowania rozwiązań stosowanych w rachunkowości instytutów naukowo-badawczych w zakresie polityki rachunkowości, które pozwolą na wykorzystanie jej możliwości do kształtowania pozytywnego obrazu sytuacji finansowo-majątkowej. Prowadzone prace B+R generują koszty oddziałujące na wynik finansowy jednostki gospodarczej, co w efekcie wpływa na rentowność prowadzonej działalności w tym zakresie. W zależności od charakteru prowadzonych prac, koszty obciążają wynik finansowy okresu (prace badawcze) lub są aktywowane (prace rozwojowe), a ich wartość obciąża wynik finansowy dopiero w kolejnych okresach sprawozdawczych. Obecnie nie istnieją uniwersalne procedury dotyczące identyfikacji, wyceny i prezentacji prac B+R, a kwalifikacja prac badawczych i prac rozwojowych jest indywidualną kwestią każdej jednostki, wobec tego powinna ona opracować

¹⁰ Por. K. Piotrowska, *Polityka rachunkowości w zakresie prac badawczo-rozwojowych a wynik finansowy*, w: *Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, Katowice 2014, s. 251-252.

indywidualne rozwiązania zaprezentowane w polityce rachunkowości zgodne z zasadą wiernego obrazu.

Obecnie w literaturze przedmiotu istnieje luka w wiedzy dotycząca stosowanej polityki rachunkowości a jej wpływem na jakość sprawozdania finansowego. Brakuje również opracowań przedstawiających model powiązań elementów polityki rachunkowości ze sprawozdawczością finansową, audytem wewnętrznym oraz rachunkowością zarządczą, a także ich oddziaływaniem na strategię jednostki naukowo-badawczej, co skłoniło autorkę do podjęcia badań w tym zakresie.

W rozprawie zostaną przedstawione również aspekty praktyczne, pozwalające na dokonanie wyboru takich elementów polityki rachunkowości, które pozwolą na poprawę jakości sprawozdań finansowych instytutu oraz na zastosowanie konkretnych narzędzi audytu wewnętrznego oraz rachunkowości zarządczej warunkujących osiągnięcie zamierzonych celów zarządczych.

Tematyka i zakres rozprawy pozwolą uzupełnić lukę w literaturze przedmiotu, dzięki opracowaniu modelu powiązań elementów polityki rachunkowości ze sprawozdawczością finansową, narzędziami audytu wewnętrznego oraz narzędziami rachunkowości zarządczej, a także wykorzystaniu jego potencjału do formułowania strategii jednostki naukowo-badawczej. Model będzie możliwy do zaaplikowania w jednostkach zajmujących się działalnością badawczo-rozwojową.

Problemem badawczym rozprawy będą powiązania elementów polityki rachunkowości ze sprawozdawczością finansową, narzędziami audytu wewnętrznego oraz narzędziami rachunkowości zarządczej w instytucie naukowo-badawczym.

Celami niniejszej rozprawy są:

C1: Zbadanie i ocena zawartości informacyjnej polityki rachunkowości wybranych instytutów naukowo-badawczych w Polsce.

C2: Opracowanie modelu powiązań elementów polityki rachunkowości instytutów naukowo-badawczych ze sprawozdawczością finansową, narzędziami audytu wewnętrznego oraz narzędziami rachunkowości zarządczej.

C3: Analiza wpływu powiązań elementów polityki rachunkowości ze sprawozdawczością finansową, narzędziami audytu wewnętrznego i narzędziami rachunkowości zarządczej na formułowanie strategii instytutu naukowo-badawczego.

Realizacji celów rozprawy towarzyszą następujące **pytania badawcze**, odnoszące się do źródeł wtórnych – analizy polityki rachunkowości instytutów naukowo-badawczych:

PB1: Czym jest polityka rachunkowości jednostek gospodarczych?

PB2: Czy polityka rachunkowości badanych instytutów naukowo-badawczych zawiera więcej informacji niż te, których wymagają przepisy ustawowe?

PB3: Czy badane instytuty naukowo-badawcze wykorzystują możliwości polityki rachunkowości do realizacji założonych celów?

PB4: Czy polityka rachunkowości wpływa na realizowaną strategię instytutu naukowo-badawczego w zakresie prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej?

Cele rozprawy zostaną zrealizowane poprzez przeprowadzenie przeglądu literatury i dokonanie oceny polityki rachunkowości wybranych instytutów naukowo-badawczych. Analiza ta pozwoli stwierdzić, jak ważną rolę obecnie pełni polityka rachunkowości oraz co wpływa na jej jakość. Jednocześnie umożliwi ona ocenę powiązań elementów polityki ze sprawozdawczością finansową, audytem wewnętrznym oraz rachunkowością zarządczą, a także ocenę wpływu polityki na strategię realizowaną przez instytuty w zakresie prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej.

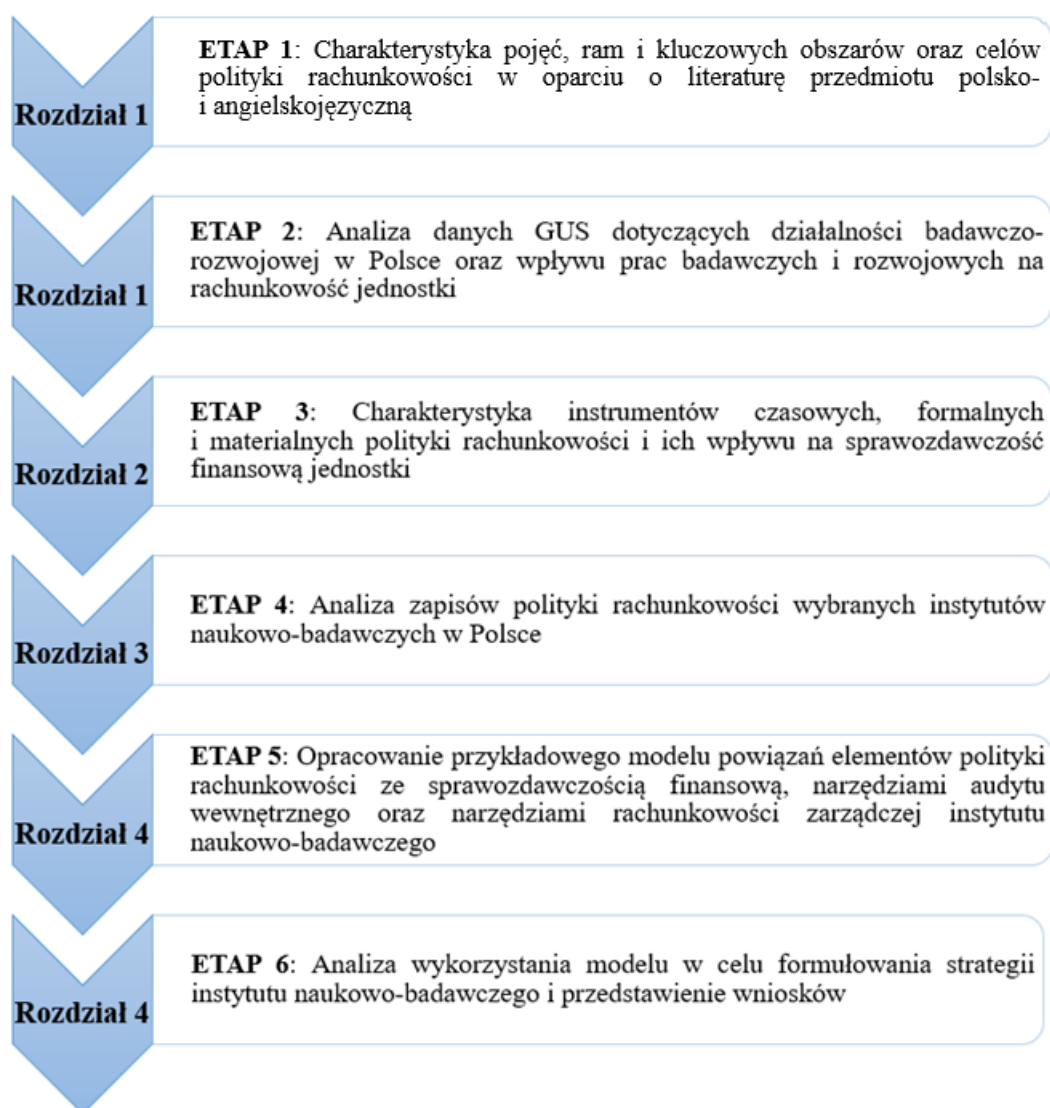
Zakres podmiotowy obejmuje instytuty naukowe Polskiej Akademii Nauk, instytuty badawcze oraz instytuty należące do Sieci Badawczej Łukasiewicz, które prowadzą działalność na terenie Polski. Na potrzeby niniejszej rozprawy powyższe podmioty określane będą w rozprawie jako instytuty naukowo-badawcze.

Zakres przedmiotowy dysertacji koncentruje się na zbadaniu polityk rachunkowości udostępnionych przez instytuty naukowo-badawcze w Polsce, ocenie jakości prezentowanych informacji oraz zakresu wykorzystywania możliwości polityki rachunkowości jako elementu kreowania oczekiwanego obrazu sytuacji finansowej i majątkowej w granicach przepisów ustawowych na określony stan prawny na dzień 31.12.2020 r. Badaniu i ocenie zostaną również poddane powiązania pomiędzy

poszczególnymi elementami polityki rachunkowości, a sprawozdawczością finansową, audytem wewnętrznym oraz rachunkowością zarządczą.

Zakres czasowy rozprawy obejmuje analizę przyjętych rozwiązań w zakresie prowadzonej rachunkowości przedstawionej w polityce rachunkowości instytutów naukowo-badawczych oraz obowiązujących aktów prawnych na dzień 31.12.2020.

Realizacja sformułowanych w pracy celów oraz uzyskanie odpowiedzi na pytania badawcze będzie możliwe dzięki realizacji przedstawionych poniżej etapów **procedury badawczej**.



Schemat 1. Procedura badawcza przyjęta w rozprawie doktorskiej

Źródło: Opracowanie własne.

W pierwszym etapie procedury badawczej zostaną przedstawione **pojęcia z zakresu rachunkowości, a także kluczowe obszary oraz cele polityki rachunkowości** jednostek gospodarczych prowadzących działalność w Polsce. Charakterystyka najważniejszych pojęć zostanie przeprowadzona w oparciu o literaturę polskojęzyczną oraz zagraniczną.

W etapie drugim przeprowadzona zostanie **analiza danych dotyczących działalności badawczo-rozwojowej** udostępnionych przez Główny Urząd Statystyczny w zakresie wysokości przeznaczanych nakładów krajowych brutto na działalność B+R oraz zatrudnienia w jednostkach badawczo-rozwojowych z podziałem na sektory w Polsce w latach 2003-2018. W tym etapie zostaną scharakteryzowane również najważniejsze pojęcia z zakresu prac badawczych i rozwojowych oraz wpływ wyników tych prac na rachunkowość i sprawozdawczość finansową jednostki. Dodatkowo dokonany zostanie przegląd przepisów prawnych obowiązujących od 2016 r., które pozwalają jednostkom gospodarczym na skorzystanie z ulg na działalność badawczo-rozwojową.

Celem etapu trzeciego będzie **scharakteryzowanie poszczególnych instrumentów czasowych, formalnych i materialnych polityki rachunkowości**. Dzięki temu możliwym będzie określenie wpływu ich stosowania na sprawozdawczość finansową jednostki.

Etap czwarty będzie stanowiła **analiza zapisów polityki rachunkowości** wybranych instytutów naukowych, badawczych oraz należących do Sieci Badawczej Łukasiewicz w kontekście oceny jakości tego dokumentu oraz jego wpływu na rachunkowość i sprawozdawczość jednostki. W celu pozyskania polityki rachunkowości instytutów naukowo-badawczych wysłano 169 próśb¹¹ o udostępnienie danych. Otrzymano odpowiedź od 47 jednostek oraz 21 dokumentów polityki rachunkowości, które zostały poddane badaniu.

W dalszej kolejności będzie **opracowanie modelu powiązań elementów polityki rachunkowości ze sprawozdawczością finansową, narzędziami audytu**

¹¹ Zgodnie z rejestrem jednostek badawczych i naukowych bazy POLON, aktualnie w Polsce jest 106 instytutów badawczych (w tym 34 instytuty Sieci Badawczej Łukasiewicz), 61 instytutów naukowych PAN oraz 2 międzynarodowe instytuty naukowe. Dane o aktualnie działających instytutach z bazy POLON zostały zaktualizowane na dzień 18.05.2021 (<https://polon.nauka.gov.pl/opi/aa/rejestry/nauka?execution=e1s1>).

wewnętrznego oraz narzędziami rachunkowości zarządczej instytutu naukowo-badawczego.

Ostatnim, szóstym etapem, będzie analiza możliwości wykorzystania modelu powiązań w celu **sformułowania strategii instytutu naukowo-badawczego** oraz sformułowanie wniosków przedstawiających zalety wdrożenia modelu dla realizacji postawionych celów zarządczych instytutu.

Z uwagi na aktualność podejmowanej tematyki w rozprawie dokonany zostanie przegląd literatury przedmiotu zarówno polskojęzycznej, jak i zagranicznej. Podstawowym źródłem danych dla przeprowadzenia analizy opisowej będą akty prawne w zakresie sporządzania sprawozdań finansowych w badanym okresie. Natomiast **głównym źródłem badawczym** służącym realizacji celów empirycznych rozprawy będą pozyskane polityki rachunkowości od instytutów naukowo-badawczych.

Realizacja przedstawionych celów rozprawy, a także weryfikacja postawionych pytań badawczych będzie opierać się na wykorzystaniu poniższych **metod badawczych**:

1) w części teoretycznej rozprawy

- przegląd literatury dotyczącej teoretycznych podstaw rachunkowości finansowej, sprawozdawczości finansowej oraz zagadnienia polityki rachunkowości,
- analiza aktów prawnych regulujących rachunkowość i sprawozdawczość jednostek gospodarczych prowadzących działalność w Polsce,

2) w części empirycznej rozprawy

- analiza porównawcza zawartości informacyjnej polityki rachunkowości badanych instytutów naukowo-badawczych,
- konstrukcja modelu przedstawiającego powiązania elementów polityki rachunkowości ze sprawozdawczością finansową, narzędziami audytu wewnętrznego oraz narzędziami rachunkowości zarządczej,
- analiza wpływu wybranych elementów polityki rachunkowości, narzędzi audytu wewnętrznego oraz narzędzi rachunkowości zarządczej na strategię instytutu naukowo-badawczego.

Wybrane metody badawcze pozwolą na ocenę wykorzystania możliwości, jakie dają przepisy ustawowe w zakresie kształtowania pozytywnego obrazu sytuacji finansowej i majątkowej jednostki gospodarczej przy wykorzystaniu instrumentów polityki rachunkowości. Jednocześnie pozwolą na ocenę, czy wielkość podmiotu gospodarczego ma wpływ na zakres informacyjny i wykorzystanie polityki rachunkowości w budowaniu pozytywnego obrazu jego sytuacji finansowo-majątkowej. Dodatkowo możliwe będzie dokonanie oceny zależności występujących między elementami polityki rachunkowości a sprawozdaniami finansowymi, narzędziami audytu wewnętrznego i rachunkowości zarządczej.

Rozprawa będzie miała charakter teoretyczno-empiryczny i składać się będzie z czterech rozdziałów.

W rozdziale pierwszym zaprezentowane zostanie pojęcie, zakres, kluczowe obszary i cele polityki rachunkowości w kontekście wykorzystania jej do kształtowania pozytywnego obrazu sytuacji finansowo-majątkowej jednostki gospodarczej. Scharakteryzowana zostanie również działalność badawczo-rozwojowa, której wyniki prac B+R mają wpływ na rachunkowość i sprawozdawczość jednostki.

W rozdziale drugim zostaną opisane i szczegółowo scharakteryzowane instrumenty czasowe, formalne i materialne polityki rachunkowości w zakresie sprawozdania finansowego, a także sposób i stopień ich wykorzystania w praktyce prowadzenia rachunkowości jednostek gospodarczych.

W rozdziale trzecim zostanie przedstawiona analiza porównawcza zawartości informacyjnej polityki rachunkowości badanych instytutów naukowo-badawczych. Opisana zostanie specyfika działalności tych jednostek w odniesieniu do polityki rachunkowości, zakres przewidzianych w niej rozwiązań dotyczących działalności badawczo-rozwojowej oraz wpływu wyników prowadzonych prac B+R na wartość instytutu naukowo-badawczego.

W rozdziale czwartym przedstawiony zostanie autorski model powiązań elementów polityki rachunkowości instytutu naukowo-badawczego ze sprawozdaniami finansowymi, narzędziami audytu wewnętrznego oraz narzędziami rachunkowości zarządczej. Zostanie opisany również wpływ zastosowania poszczególnych elementów modelu na sytuację finansowo-majątkową oraz proces budowania strategii instytutu

naukowo-badawczego. Przedstawione rozwiązania pozwolą na wykorzystanie w większym stopniu możliwości polityki rachunkowości w celu przedstawienia jak najbardziej pozytywnego obrazu sytuacji finansowo-majątkowej instytutów naukowo-badawczych.

Uzyskane w pracy rezultaty pozwolą na określenie, w jakim stopniu badane instytuty naukowo-badawcze korzystają z możliwości, jakie oferuje polityka rachunkowości w zakresie osiąganego wyniku finansowego i przedstawianej sytuacji finansowo-majątkowej oraz regulacji wewnętrznych dotyczących audytu wewnętrznego i rachunkowości zarządczej. Rezultaty pracy będą stanowić podstawę do stworzenia modelu powiązań elementów polityki rachunkowości instytutu naukowo-badawczego ze sprawozdaniami finansowymi, narzędziami audytu wewnętrznego oraz narzędziami rachunkowości zarządczej. Stworzenie takiego rozwiązania będzie miało realny wpływ na prezentowanie pozytywnej sytuacji jednostki gospodarczej i zapewne znajdzie zastosowanie w praktyce prowadzenia rachunkowości instytutów naukowo-badawczych.

Rozdział 1. Istota polityki rachunkowości jednostki gospodarczej a działalność badawczo-rozwojowa

1.1. Pojęcie i koncepcje polityki rachunkowości

Podmioty gospodarcze prowadzące działalność gospodarczą w Polsce są zobowiązane do prowadzenia rachunkowości i stosowania przepisów określonych w Ustawie o rachunkowości, Krajowych Standardach Rachunkowości i Międzynarodowych Standardach Rachunkowości i Sprawozdawczości Finansowej. Ustawa o rachunkowości w Polsce jest podstawową regulacją prawną stanowiącą o zasadach prowadzenia rachunkowości przez jednostki gospodarcze. To ona formułuje zakres przedstawianych informacji w sprawozdaniach finansowych, które pozwalają na zobrazowanie sytuacji finansowo-majątkowej oraz osiągniętym wyniku finansowym jednostki. Dokumenty te sporządzane są w oparciu o rachunkowość prowadzoną w przedsiębiorstwach. Rachunkowość umożliwia kierownictwu dostęp do danych dotyczących posiadanych zasobów, poniesionych kosztów i uzyskanych przychodów. Głównym zadaniem rachunkowości jest przygotowanie i przedstawienie odbiorcom informacji ekonomicznych, które w sposób wiarygodny i rzetelny ukazują sytuację finansową i majątkową przedsiębiorstwa. Rachunkowość jest różnie definiowana, co przedstawia tabela 1.

Tabela 1. Definicje rachunkowości

Autor publikacji	Rok	Definicja rachunkowości wg autora
J. L. Evanstone	1966	„proces identyfikowania, pomiaru, komunikowania informacji ekonomicznych, w celu umożliwienia użytkownikom podejmowania decyzji opartych na rozpoznaniu ryzyka, które się z tym wiąże”
E. Burzym	1980	„uniwersalny, elastyczny, podmiotowy system informacyjno-kontrolny, zdeterminowany metodą bilansową, która jest nierozdzielnie z nim związaną metodą poznawczą, umożliwiającą tworzenie liczbowego obrazu powstawania, podziału i przepływu wartości oraz wynikających stąd rozrachunków między podmiotami gospodarczymi”
W. B. Meigs, R. F. Meigs	1984	„sztuka pomiaru, opisu i interpretowania działalności gospodarczej”

A. Jarugowa	1991	„system informacyjny, służący do podejmowania decyzji gospodarczych, szczególnie finansowych oraz rozliczania kierownictwa z efektywności zarządzania powierzonym majątkiem”
A. Kinserdal	1995	„system pomiaru działalności gospodarczej i komunikowania wyników tego pomiaru użytkownikom”
E. Walińska	1997	„rachunkowość jest sztuką interpretacji, pomiaru i opisu działalności ekonomicznej. Podstawowym jej celem jest dostarczanie informacji finansowych o działalności podmiotu gospodarczego”
C. P. Stickney, R. L. Well	1997	„rachunkowość jest językiem biznesu”
J. Turyna	1997	„system informacyjny, w którym zasadniczą rolę odgrywa informacja ekonomiczna (w szerszym kontekście) lub informacja finansowa (w węższym kontekście) oraz którego podstawowym przeznaczeniem jest zaspokajanie potrzeb użytkowników (zarówno organizacji, jak też wewnątrz niej)”
T. Kiziukiewicz	2002	„system informacji ekonomicznej, którego głównym celem jest tworzenie i przekazywanie użytkownikom (odbiorcom) informacji o stanach i zdarzeniach gospodarczych”
B. Micherda	2005	„uniwersalny i elastyczny system informacyjno-kontrolny odzwierciedlający dokonania i potencjał gospodarczy jednostki”.
Z. Messner	2006	„system informacyjny przedsiębiorstwa, który stanowi skomplikowany układ czynników rzeczowych, finansowych, organizacyjnych i ludzi oraz działa w dynamicznie zmieniającym się otoczeniu”
W. Brzezina	2006	„szczególny system informacyjno-kontrolny, retro- i prospektywny, który posiada monopol na ustalenie wyniku finansowego (zysk lub strata) i kondycji finansowej podmiotu gospodarczego (majątek, kapitały własne i obce)”
K. Sawicki	2009	„całościowy i zwarty system ciągłego oraz systematycznego gromadzenia i przetwarzania danych oraz prezentacji informacji ekonomiczno-finansowych”
M. Dobija	2010	„rachunkowość jako nauka stanowi dyscyplinę ekonomiczną, w której teoretycy zajmują się, przy zastosowaniu zespołu stałych zasad, (...) pomiarem i analizą stanu zmian kapitału i innych wielkości ekonomicznych, charakteryzujących sytuację ekonomiczną i okresowe rezultaty działalności jednostki organizacyjnej”
J. Gad, E. Walińska	2015	„system informacyjny, który „pobiera” dane (w formie dokumentów księgowych) z otoczenia oraz z samego przedsiębiorstwa, następnie przetwarza je i prezentuje w sprawozdaniach finansowych oraz raportach wewnętrznych”

Źródło: Opracowanie na podstawie J. L. Evanstone, *American Accounting Association, A Statement of Basic Accounting Theory*, AAA, 1966, s. 1; E. Burzym, *Rachunkowość przedsiębiorstw i instytucji*, PWE, Warszawa 1980, s. 13; W. B. Meigs, R. F. Meigs, *Financial Accounting*, McGraw-Hill Book Company, New York 1986, s.4; A. Jarugowa, *Niektóre wyznaczniki rozwoju rachunkowości*, w: Współczesne problemy rachunkowości, red. A. Jarugowa, PWE, Warszawa 1991, s. 12-13; A. Kinserdal, *Financial Accounting An International Perspective*, Pitman Publishing, London 1995, s. 1; E. Walińska, *Rachunkowość finansowa w świetle podatku dochodowego*, FRRwP, Warszawa 1997, s. 13; C. P. Stickney, R. L. Well, *Financial Accounting*, The Dryden Press, New York 1997, s. 3; J. Turyna, *System informacyjny rachunkowości w podejmowaniu decyzji zarządczych*, Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 1997, s. 63; T. Kiziukiewicz,

Organizacja rachunkowości w przedsiębiorstwie, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2002, s. 9; B. Micherda, *Podstawy rachunkowości. Aspekty teoretyczne i praktyczne*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2005, s.13; Z. Messner, *Wprowadzenie*, w: *Standardy rachunkowości wobec wyzwań współczesnej gospodarki, koncepcje rachunkowości*, red. Z. Messner, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, t. 1, Katowice 2006, s. 7; W. Brzezina, *Ogólna teoria rachunkowości*, Częstochowskie Wydawnictwo Naukowe, Częstochowa 2006, s. 46; K. Sawicki, *Istota i zasady funkcjonowania rachunkowości*, w: *Podstawy rachunkowości*, red. K. Sawicki, PWE, Warszawa 2009, s. 14; M. Dobija, *Rachunkowość jako dyscyplina naukowa*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, z. 59 (115), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2010, s. 29; J. Gad, E. Walińska, *Podstawy Rachunkowości*, w: *Ekonomia finansowa prawo gospodarcze Podręcznik dla sędziów i prokuratorów*, red. J. Gad, E. Walińska, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2015, s. 45.

Rachunkowość przedstawia informacje, które charakteryzują się rzetelnością i wiarygodnością, o ile są prezentowane w sposób zgodny z przepisami prawnymi¹². Mogą być podstawą do oceny sytuacji finansowo-majątkowej podmiotu gospodarczego i osiągniętego przez niego wyniku finansowego. Rachunkowość jednostki powinna dostarczać informacji o:

- wykonywanej przez nią działalności gospodarczej, a także
- rzetelnym pomiarze wyniku finansowego i wartości posiadanych aktywów i pasywów¹³.

Niewątpliwie są to najważniejsze, nazywane nadrzędnymi, cele rachunkowości, które stanowią o jej istocie. Cele rachunkowości powiązane są z przedmiotem rachunkowości, czyli zdarzeniami i operacjami gospodarczymi, które występują w toku działalności jednostek gospodarczych¹⁴. Za podmiot rachunkowości uważane jest:

- przedsiębiorstwo jako osoba prawna,
- wydzielona część podmiotu gospodarczego lub
- grupa powiązanych ze sobą jednostek (grupa kapitałowa)¹⁵.

¹² Por. B. Sadowska, *Narzędzia rachunkowości finansowej Lasów Państwowych w zakresie zaspokajania potrzeb informacyjnych użytkowników sektora publicznego, prywatnego i pozarządowego w koncepcji zrównoważonego rozwoju gospodarki leśnej*, Acta Scientiarum Polonorum Silvarum Colendarum Ratio et Industria Lignaria nr 14 (2), Uniwersytet Przyrodniczy w Poznaniu, Poznań 2015, s. 137.

¹³ Por. T. Naumiuk, *Dowody księgowe. Obieg i kontrola*, Wydawnictwo Infor, Warszawa 2000, s. 136-137; E. McLaney, P. Atrill, *Accounting. An introduction*, Pearson Education Limited, London 2008, s. 1; M. R. Pardina, R. Schirf Raptu, E. Groom, *Accounting for Infrastructure Regulation, The International Bank for Reconstructuin and Development (The World Bank)*, Washington 2008, s. 5; A. Wayne, *Accounting for non-accountant*, Sourcebook, New York 2006, s. 2-3.

¹⁴ Por. K. Stępień, *Polityka rachunkowości w kreowaniu wartości informacyjnej sprawozdań finansowych*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2019, s. 21; H. Towarnicka, *Strategia inwestycyjna przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław 2000, s. 32-33.

¹⁵ Por. E.S. Hendriksen, M. van Breda, *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002, s. 165; D. Krzywda, *Rachunkowość finansowa*, FRRwP, Warszawa 1999, s.17.

Reasumując, rachunkowość można uznać przede wszystkim za system pomiaru i przedstawiania informacji o działalności podmiotu gospodarczego. Wykorzystywana jest też jako narzędzie pozwalające na podejmowanie najbardziej korzystnych decyzji przez jej użytkowników¹⁶. Rachunkowość tworzy informację finansową, która możliwa jest dzięki realizacji kilku działań poprzez:

- identyfikację zdarzeń i operacji gospodarczych,
- ich dokumentację, ewidencję oraz rozliczenie, a także
- ich analizę i ocenę¹⁷.

Schemat 2. przedstawia rachunkowość, którą można uznać za system informacji finansowej.



Schemat 2. Rachunkowość jako system informacyjny

Źródło: Opracowanie własne na podstawie E. Walińska, *Istota rachunkowości*, w: Meritum rachunkowości, Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa, red. E. Walińska, Wolters Kluwer, Warszawa 2016, s. 23.

¹⁶ Por. E. Walińska, *Istota rachunkowości*, op.cit., s. 23.

¹⁷ Por. B. Micherda, *Model i cykl rachunkowości*, w: Podstawy rachunkowości. Aspekty teoretyczne i praktyczne, red. B. Micherda, PWN, Warszawa 2005, s. 162.

System rachunkowości pozwala na pomiar wielkości ekonomicznych, ale również dostarcza informacji. Bez pomiaru tych wartości, nie byłoby możliwości przedstawiania ich w sprawozdaniach finansowych. Natomiast bez informacji sprawozdawczych, nie można byłoby dokonać pomiaru wyniku finansowego jednostki, a także wycenić posiadanych przez nią aktywów i pasywów¹⁸. Podsumowując, system ten dostarcza informacji finansowych, pozwala na pomiar wartości ekonomicznych, a w efekcie tworzy nowe informacje, które mogą zostać wykorzystane przez użytkowników rachunkowości.

Rachunkowość istotnie oddziałuje na kształtowanie polityki przedsiębiorstwa. Polityka ta określa procesy, działania i rynkowe zachowania jednostki. Kontroluje funkcjonowanie podmiotu, a także wpływa na podejmowanie decyzji oraz osiąganie założonych celów¹⁹. Na politykę przedsiębiorstwa składa się kilka komponentów, co obrazuje schemat 3.



Schemat 3. Komponenty polityki przedsiębiorstwa

Źródło: Opracowanie własne na podstawie A. Karmańska, *Wartość ekonomiczna w systemie informacyjnym rachunkowości finansowej*, Difin Sp. z o.o., Warszawa 2009, s. 37-39.

¹⁸ Por. K. Stępień, *Polityka rachunkowości...*op. cit., s. 32; McGraw, Hill, *Financial Accounting. Information for decisions*, General Mills, Minneapolis 2002, s. 4.

¹⁹ Por. A. Karmańska, *Wartość ekonomiczna w systemie informacyjnym rachunkowości finansowej*, Difin Sp. z o.o., Warszawa 2009, s. 37-39.

Polityka przedsiębiorstwa normuje funkcjonowanie całego podmiotu gospodarczego i planowanie jego działalności, jak również pozwala na osiągnięcie założonych celów i zrealizowanie planów działalności przedsiębiorstwa. Przyjęta polityka przedsiębiorstwa pozwala na wypracowanie kultury organizacyjnej jednostki. Kultura organizacyjna to zbiór norm, które są akceptowane wewnątrz organizacji²⁰. Pozwala ona na działalność jednostki zgodnie z przekonaniami i wartościami istotnymi dla właścicieli i kadry zarządzającej²¹. Kultura organizacyjna wspiera realizację strategii zarządzania przedsiębiorstwem, a także efektywność jego działania w gospodarce²². Dodatkowo ma ona duży wpływ na poczucie jedności i współpracę pracowników danej jednostki gospodarczej, jak również na atmosferę panującą w organizacji²³.

Ważną częścią polityki przedsiębiorstwa jest polityka w zakresie finansów, która jest realizowana poprzez stosowanie polityki rachunkowości.

Pojęcie **polityki rachunkowości** w teorii rachunkowości jest różnie rozumiane, interpretowane i ma wiele znaczeń. Przepisy prawa a teoria rachunkowości inaczej definiują ten termin. Polityka rachunkowości rozpatrywana jest zarówno w sferze makro, jak również mikro. Niekiedy jest utożsamiana z zasadami rachunkowości. Przepisy prawa przedstawiają politykę rachunkowości w szerszym ujęciu, tj. jako politykę tworzoną przez państwo regulującą zasady prowadzenia rachunkowości jednostek gospodarczych. Natomiast teoria rachunkowości definiuje politykę rachunkowości w węższym ujęciu jako zastosowane przez przedsiębiorstwo wybrane zasady rachunkowości, które są zgodne z celami firmy i przedstawiają wiarygodnie informacje sprawozdawcze.

Pojęcie „polityki rachunkowości” do polskiej nauki rachunkowości jako pierwszy wprowadził W. Brzezina w 1966 r., który zapoczątkował także badania nad tym elementem rachunkowości. Politykę rachunkowości zdefiniował jako „sferę normalizacji rachunkowości poprzez różnego rodzaju przepisy prawne, standardy i dyrektywy metodologiczne w celu określenia bardziej ogólnych i szczegółowych zasad

²⁰ Por. J.A.F. Stoner, R.E. Freeman, D.R. Gilbert, *Kierowanie*, PWE, Warszawa 2001, s. 186-194.

²¹ Por. B. Nogalski, *Kultura organizacyjna. Duch organizacji*, Oficyna Wydawnicza Ośrodka Postępu Organizacyjnego, Bydgoszcz 1998, s. 105; C. Sikorski, *Kultura organizacyjna*, C. H. Beck, Warszawa 2012, s. 4.

²² Por. M. Kopczewski, B. Pączek, M. Tobolski, *Istota kultury organizacyjnej w zarządzaniu przedsiębiorstwem produkcyjnym*, http://www.ptzp.org.pl/files/konferencje/kzz/artyk_pdf_2012/p084.pdf, s. 932-933 (dostęp z dn. 15.09.2020).

²³ Por. M. Pawłowski, A. Kułakowska, Z. Piątkowski, *Kultura organizacyjna w organizacji*, Postępy Techniki Przetwórstwa Spożywczego, Wyższa Szkoła Menadżerska, Warszawa 2019, s. 131.

funkcjonowania rachunkowości w danym państwie (wspólnocie państw) w pewnym okresie czasu”²⁴. Zdaniem W. Brzezina porządkowanie zasad i metod rachunkowości przyczynia się do uzyskania jednolitości, a tym samym porównywalności informacji przedstawianych przez rachunkowość²⁵. Należy jednak pamiętać, iż stosowanie standardów rachunkowości wiąże się ze znajomością ogólnych zasad rachunkowości określonych przez naukę w powiązaniu z przepisami, które normują obszary problemowe rachunkowości. Biorąc pod uwagę złożoność tego pojęcia, można uznać, że polityka rachunkowości obejmuje zarówno:

- działalność instytucji państwowych i międzynarodowych w zakresie rachunkowości, które dążą do osiągnięcia stawianych sobie celów, oraz
- zamierzone działania jednostek gospodarczych, które dążą do osiągnięcia wyznaczonych sobie celów poprzez stosowanie określonych reguł, zasad i metod rachunkowości, a następnie prezentują efekty tych działań w sprawozdaniach finansowych obrazujących ich sytuację finansowo-majątkową oraz osiągnięty wynik finansowy.

Definiując w ten sposób pojęcie polityki rachunkowości, można wyodrębnić jej dwa wymiary – makroekonomiczny oraz mikroekonomiczny. Taki podział wskazuje W. Brzezina, który dzieli politykę rachunkowości na makro i mikropolitykę rachunkowości.

Makropolityka rachunkowości obejmuje przepisy prawne, tj. ustawę o rachunkowości oraz krajowe i międzynarodowe standardy rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, które przedstawiają ogólne ramy prowadzenia rachunkowości przedsiębiorstwa. Regulacje prawne narzucają pewien wzorzec, który jednostki gospodarcze powinny naśladować, co skutkuje osiągnięciem harmonizacji systemu rachunkowości²⁶. Inaczej jest to też całościowa działalność wszystkich instytucji państwowych lub państwowych i międzynarodowych w ramach rachunkowości zmierzającej do realizacji postawionych celów i założeń.

²⁴ W. Brzezina, *Mikro- i makropolityka rachunkowości. Normy prawne i zawodowe rachunkowości*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu nr 876, Wrocław 2000, s. 34, 36.

²⁵ Por. W. Brzezina, *Ogólna teoria rachunkowości*, Wyższa Szkoła Handlu i Prawa w Warszawie, Warszawa 1998, s. 23.

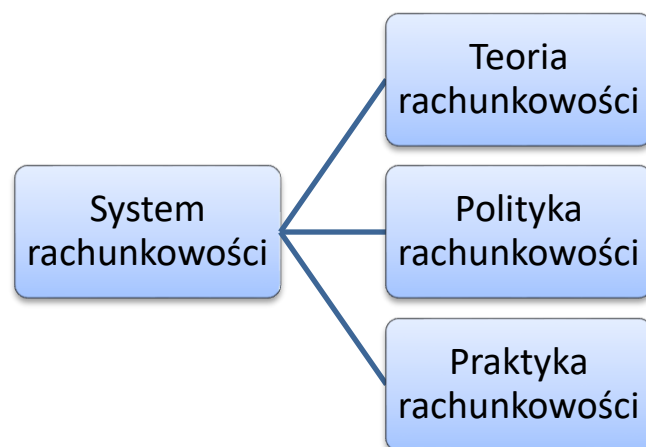
²⁶ Por. P. Kabalski, *Polityka rachunkowości w spółce stosującej MSSF*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2009, s. 11; J. Gierusz, *Dylematy harmonizacji rachunkowości*, w: *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości* t. 82 (138), towarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2015, s. 21.

Natomiast **mikropolityka rachunkowości** pozwala jednostkom gospodarczym, w pewnym, zgodnym z przepisami stopniu, na swobodę kształtowania danych finansowych przedstawianych w sprawozdaniach finansowych oraz osiągania własnych celów czy założeń. Swoboda ta dotyczy m.in. dostosowania zakładowego planu kont do charakteru prowadzonej działalności, wyboru metody ewidencji kosztów, metody amortyzacji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, a także zasad wyceny materiałów. Wszystkie te elementy wyboru muszą być jednak zgodne z przepisami prawnymi. Podsumowując, według W. Brzezina polityka rachunkowości w ujęciu makro oznacza politykę państwa, w tym także politykę krajowych i międzynarodowych instytucji i organizacji zajmujących się rachunkowością, które określają zakres funkcjonowania systemu rachunkowości i sprawozdawczości finansowej jednostek gospodarczych. Natomiast polityka rachunkowości w ujęciu mikro skupia się na indywidualnej polityce prowadzonej przez konkretne przedsiębiorstwo, w zakresie stosowanych zasad rachunkowości.

Elementem wspólnym zarówno dla makro-, jak i mikropolityki jest to, że obie wspierane są wypracowanymi przez teorię rachunkowości zasadami, metodami i wzorcami. Dodatkowo są ze sobą powiązane. Polityka rachunkowości w ujęciu państwowym lub międzynarodowym wyznacza pewne ramy wzorcowego postępowania jednostek gospodarczych w zakresie rachunkowości²⁷. Natomiast polityka rachunkowości w ujęciu mikro pozwala na wypracowanie takich rozwiązań w obszarach rachunkowości, które nie zostały jasno uregulowane poprzez makropolitykę rachunkowości.

Należy zauważyć, że polityka rachunkowości zarówno w ujęciu makro, jak i mikro, jest nieodłącznym elementem unormowanego systemu rachunkowości. Zgodnie ze stanowiskiem przedstawionym przez W. Brzezina na system rachunkowości składają się trzy ważne elementy: teoria rachunkowości, **polityka rachunkowości** oraz praktyka rachunkowości. Wszystkie jego elementy składowe są ze sobą powiązane. Model systemu rachunkowości przedstawia schemat 4.

²⁷ K. Küting, C. P. Weber, *Internationale Bilanzierung. Rechnungslegung in den USA, Japan und Europa*, Unter Mitarbeit von Sven Hayn, Jörg Pfuhl, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, Herne, Berlin 1994, s. 1.



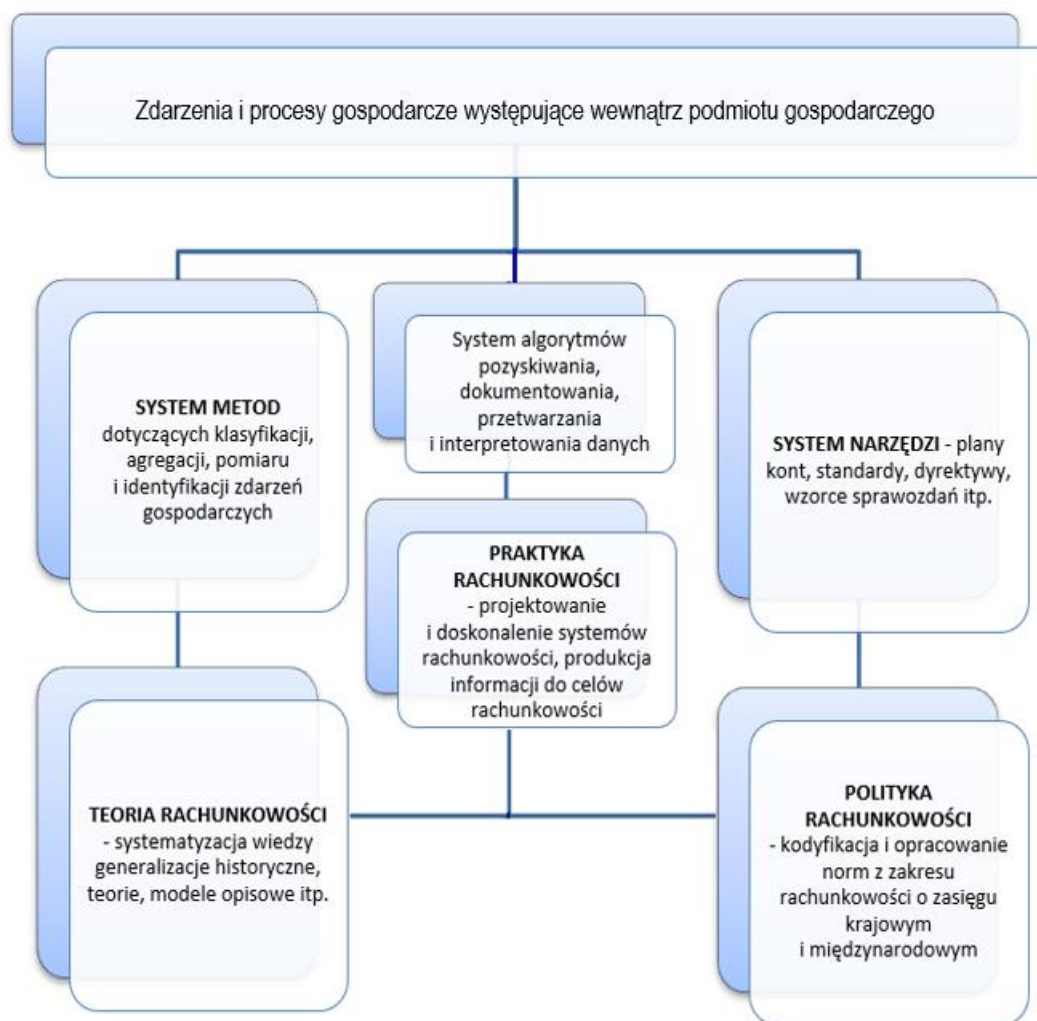
Schemat 4. Model systemu rachunkowości

Źródło: Opracowanie własne na podstawie W. Brzezina, *Mikro- i makropolityka rachunkowości*, „Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu”, nr 876, Wrocław 2000, s. 35-37.

Najbardziej ogólnym pojęciem jest teoria rachunkowości, która stanowi „spójny, konsekwentny i wewnętrznie logiczny zbiór hipotetycznych, koncepcyjnych i pragmatycznych zasad tworzących ogólny układ odniesienia dla badania natury rachunkowości²⁸”. Pozwala ona na tworzenie nowych reguł, metod i wzorców postępowania, w tym przepisów dotyczących rachunkowości, a także objaśnia rozwiązania problemów stosowanych w praktyce. Natomiast polityka rachunkowości umożliwia prowadzenie rachunkowości zgodnie z myślą nauki (teorii) rachunkowości w działaniach praktycznych. Umożliwia wybór metod i zasad stosowanych przez jednostkę gospodarczą w praktyce. Zgodnie z powyższym, można uznać, że teoria przyczynia się do kształtowania praktyki za pośrednictwem polityki rachunkowości²⁹. Poniższy schemat przedstawia zależności, jakie zachodzą między teorią, praktyką i polityką rachunkowości.

²⁸ E.S. Hendriksen, M. van Breda, *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002, s. 43; *Webster's Third New International Dictionary*, G.&C. Merriam, Springfield, Mass., 1961, s. 2371.

²⁹ Por. K. Stępień, *Polityka rachunkowości*...op. cit., s. 49; M. Bąk, *Wybrane problemy rachunkowości – jej status naukowy i obszary badawcze*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, z. 71 (127), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2013, s.43; G. J. Staubus, *The theory deficit in accounting*, w: *General Accounting Theory*, Akademia Ekonomiczna w Krakowie, Kraków 2003, s. 16.



Schemat 5. Zależności między teorią, praktyką i polityką rachunkowości

Źródło: W. Brzezina, *Rachunkowość sensu stricte i sensu largo*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, Warszawa 2000, s.19.

K. Sawicki zajmuje podobne stanowisko względem podziału polityki rachunkowości³⁰, który tak jak W. Brzezina, dzieli politykę rachunkowości na makro i mikro. Według autora makropolityka rachunkowości odnosi się do prowadzonej przez państwo polityki systemu rachunkowości. Natomiast mikropolityka obejmuje politykę rachunkowości konkretnej jednostki gospodarczej.

³⁰ Por. K. Sawicki, *Polityka rachunkowości i polityka bilansowa. Zakres terminologiczny i zastosowanie*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości nr 57, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2000, s. 90.

A. Karmańska, oprócz makro i mikropolityki rachunkowości, wyróżnia także globalną politykę rachunkowości³¹, która reguluje system rachunkowości grupy państw poprzez:

- funkcjonowanie systemu standaryzowanego, w którym występują ujednolicone reguły, metody i zasady określające rachunkowość całej grupy,
- dopuszczenie możliwości występowania równocześnie kilku rozwiązań systemowych, czyli różnych reguł, metod i zasad w każdym kraju,
- zastosowanie kompromisu, który pozwoli na zachowanie obligatoryjnych ram przedstawiania rzeczywistości gospodarczej, przy czym pozostawi swobodny wybór rozwiązań szczegółowych.

Autorka za **makropolitykę rachunkowości** uznaje krajową politykę rachunkowości, która przedstawia pewien zarys obowiązujących przepisów prawnych regulujących tworzenie sprawozdań finansowych w danym państwie. Stworzenie takiego wzorca możliwe jest tylko wtedy, gdy państwo nawiązuje w swojej makropolityce do globalnej koncepcji polityki rachunkowości. Skutkiem tworzenia polityki rachunkowości w wymiarze makroekonomicznym jest wypracowanie tej polityki w wymiarze mikroekonomicznym. Poprzez zachowanie możliwości dokonania wyboru spośród opcji, które daje jednostkom gospodarczym pole swobodnego działania, tworzona jest indywidualna koncepcja rozwiązań stosowanych w rachunkowości danego podmiotu. Należy zauważyć, że autorka (A. Karmańska) definiując pojęcie polityki rachunkowości w każdym z wymiarów utożsamia ją głównie z zasadami, koncepcjami i metodami stosowanymi w rachunkowości.

Należy zwrócić uwagę na zależności zachodzące między makro i mikropolityką rachunkowości, które można określić w następujący sposób³²:

- stopień szczegółowości polityki rachunkowości w wymiarze makroekonomicznym istotnie wpływa na swobodę podmiotu gospodarczego w określaniu własnej polityki rachunkowości,

³¹ Por. A. Karmańska, *Wielowymiarowość polityki rachunkowości i etyki z nią związanej (artykuł dyskusyjny)*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, z. 56 (112), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2010, s. 101-102.

³² Por. D. A. Mikulska, *Polityka rachunkowości jednostki w świetle obowiązujących przepisów prawnych*, w: *Polityka rachunkowości jednostki a jakość sprawozdania finansowego. Wybrane aspekty*, red. D. A. Mikulska, Wydawnictwo KUL, Lublin 2012, s.16.

- duża ogólność regulacji prawnych określających politykę rachunkowości jednostek gospodarczych pozwala na wykorzystywanie instrumentów rachunkowości kreatywnej, w tym na dowolną interpretację przepisów prawnych³³,
- niestabilność polityki rachunkowości w wymiarze makroekonomicznym utrudnia prawidłowe prowadzenie rachunkowości podmiotu gospodarczego.

Zależności te pozwalają na stwierdzenie, iż globalna polityka rachunkowości istotnie wpływa na krajową politykę rachunkowości, by ta w efekcie oddziaływała na indywidualną politykę rachunkowości jednostki gospodarczej.

Niektórzy autorzy, którzy definiują politykę rachunkowości, odnoszą się jedynie do jej mikro ujęcia. Przykładem może być E. Walińska³⁴, która przedstawia politykę rachunkowości jako przyjęte przez zarządzających jednostką – metody, zasady i rozwiązania potrzebne do sporządzenia i zaprezentowania sprawozdania finansowego. Natomiast wybór polityki jest prawem każdego przedsiębiorstwa, zagwarantowanym przepisami z zakresu rachunkowości. Podkreśla również³⁵, iż umożliwienie swobody wyboru określonych rozwiązań przedstawionych w polityce rachunkowości, pozwala na wykorzystanie tego dokumentu do kreowania spodziewanego wizerunku podmiotu gospodarczego na rynku. Jednakże kreowanie obrazu sytuacji majątkowo-finansowej przedsiębiorstwa, zdaniem autorki, nie może naruszać nadrzędnej zasady rachunkowości – *true and fair view*, a ustalona polityka rachunkowości powinna odzwierciedlać wszystkie aspekty prowadzonej działalności gospodarczej, a tym samym być jedną ze składowych dokumentacji systemu rachunkowości podmiotu gospodarczego.

Podobne stanowisko zajmuje A. Jarugowa³⁶, która definiuje politykę rachunkowości jako zastosowane przez przedsiębiorstwo indywidualnie wybrane zasady, reguły, konwencje i praktyki, które pozwalają na odwzorowanie rzeczywistych

³³ Por. K. H. M. Naser, *Creative Financial Accounting: Its Nature and Use*, Prentice Hall, 1993, s. 59.

³⁴ Por. E. Walińska, *Polityka rachunkowości, błędy lat poprzednich i zmiany szacunków*, w: *Rachunkowość finansowa – ujęcie sprawozdawcze i ewidencyjne*, red. E. Walińska, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2010, s. 1-13.

³⁵ Por. E. Walińska, *Teoretyczne i praktyczne aspekty polityki rachunkowości*, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia* nr 2/2016 (80), cz.2, Szczecin 2016, s. 203-204.

³⁶ Por. A. Jarugowa, *Prezentacja sprawozdań finansowych w warunkach zmiany zasad i polityki rachunkowości*, w: *Zasady sporządzania sprawozdania finansowego w świetle ustawy o rachunkowości*, A. Jarugowa, E. Walińska, ODDK Sp. z o.o., Gdańsk 1995, s. 13-14.

jego dokonań, a także pozycji dochodowej i finansowej. Dodatkowo podkreśla³⁷, że zastosowanie wybranych zasad i metod nazywanych polityką rachunkowości, powinno służyć realizacji określonego celu przez sprawozdania finansowe, jakim jest przedstawianie wiarygodnie istotnych informacji finansowych i wyniku osiągniętym przez jednostkę gospodarczą.

Z kolei L. Poniatowska definiuje politykę rachunkowości jako najistotniejszy czynnik, który ma wpływ na ostateczny obraz sprawozdania finansowego, a także na jego jakość³⁸. Jednakże zaznacza, że niezależnie od definicji, polityka rachunkowości pozwala na dokonanie wyboru przez jednostkę gospodarczą określonych, dopuszczonych przez przepisy prawne zasad rachunkowości.

M. Remlein za politykę rachunkowości uważa „*zręczne, konsekwentne dokonywanie pomiaru, opisu i interpretowania działalności gospodarczej, zmierzające do osiągnięcia określonego celu*”³⁹. Definicja ta jest dość ogólna, nie obejmuje zasad rachunkowości, przedstawia bardziej sposób prowadzenia rachunkowości jednostki.

J. Szczotka przedstawia politykę rachunkowości jako wybrane i stosowane przez podmiot gospodarczy rozwiązania, dostosowane do prowadzonej działalności i zgodne z przepisami, gwarantujące odpowiednią jakość sprawozdania finansowego⁴⁰. Przytoczona definicja jest interpretacją pojęcia polityki rachunkowości zawartej w ustawie o rachunkowości.

W literaturze większość autorów definiuje politykę rachunkowości jednostki gospodarczej wiążąc ją z zasadami rachunkowości, a niekiedy stosując te terminy zamiennie. Polski ustawodawca również pojęcie „polityka” zestawia ze słowem „zasady” rachunkowości.

³⁷ Por. E. Walińska, M. Michalak, *Polityka rachunkowości w kontekście poglądów naukowych Profesor Alicji Jarugowej*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, tom. 80 (136), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2014, s. 111-112.

³⁸ Por. L. Poniatowska, *Identyfikacja i klasyfikacja instrumentów polityki rachunkowości*, w: Wykorzystanie instrumentów polityki rachunkowości w wybranych obszarach sprawozdania finansowego, J. Pfaff, L. Poniatowska, M. Rówińska, CeDeWu Sp. z o.o., Warszawa 2018, s. 9.

³⁹ Por. M. Remlein, *W poszukiwaniu ładu terminologicznego. Polityka rachunkowości, polityka bilansowa, zasady rachunkowości*, w: Rachunkowość w teorii i praktyce t.1, Rachunkowość finansowa, red. W. Gabrusewicz, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań 2007.

⁴⁰ Por. J. Szczotka, *Prawidłowe ujęcie i prezentacja zmian zasad (polityki) rachunkowości kluczowym warunkiem zapewnienia wiarygodności sprawozdania finansowego*, Zeszyty Naukowe WSFiP nr 1/2014, Bielsko-Biała 2014, s.11.

Pojęcie „polityki rachunkowości” po raz pierwszy pojawiło się w ustawie o rachunkowości w 2002 roku, w związku z jej nowelizacją. **Ustawa o rachunkowości nie definiuje wprost polityki rachunkowości, utożsamia ją z zasadami rachunkowości.** Zgodnie z ustawą⁴¹ podmiot gospodarczy jest obowiązany do stosowania przyjętych zasad (polityki) rachunkowości i przedstawiania swojej sytuacji finansowej i majątkowej oraz wyniku finansowego w sposób rzetelny i jasny. Przyjętą politykę rachunkowości przedsiębiorstwo powinno stosować w sposób ciągły tak, aby dane za kolejne lata były porównywalne⁴². Stosując politykę rachunkowości, należy założyć, że podmiot będzie kontynuował swoją działalność w przyszłości, w niezmiennym znacznie zakresie, bez postawienia go w stan likwidacji lub upadłości, chyba że będzie to niezgodne ze stanem prawnym lub faktycznym.

Polityka rachunkowości powinna zostać sporządzona w języku polskim, a także w formie pisemnej. Do obowiązkowych elementów polityki rachunkowości, których wymaga ustawa o rachunkowości należy zaliczyć⁴³:

- określenie roku obrotowego oraz okresów sprawozdawczych, które wchodzi w jego skład,
- określenie stosowanych metod wyceny aktywów i pasywów oraz sposobu ustalania wyniku finansowego,
- przedstawienie zakładowego planu kont, który prezentuje wykaz kont księgi głównej, zasady klasyfikacji zdarzeń gospodarczych, a także wykaz kont ksiąg pomocniczych oraz ich powiązania z kontami księgi głównej,
- przedstawienie wykazu ksiąg rachunkowych,
- opis systemu przetwarzania danych, w tym zasad ochrony danych.

Zgodnie z ustawą o rachunkowości, osobą odpowiedzialną za prowadzenie ksiąg rachunkowych, sporządzanie sprawozdań finansowych oraz polityki rachunkowości jest kierownik jednostki. Jednocześnie jest on też osobą sprawującą nadzór rachunkowy nad osobami, którym został powierzony obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych jednostki gospodarczej.

⁴¹ Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. (Dz. U. z 2019 r., poz. 351), art. 4.

⁴² Por. R. K. Kakani, *How to read a balance sheet*, Tata McGraw Hill, New Delhi 2009, s. 15.

⁴³ Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. (Dz. U. z 2019 r., poz. 351), art. 10.

Ustawa o rachunkowości uznaje politykę rachunkowości za istotny element systemu rachunkowości⁴⁴, dlatego definiując ją należy określić wszystkie zdarzenia, które mogą mieć istotny wpływ na ocenę sytuacji finansowo-majątkowej oraz wyniku finansowego, z zachowaniem zasady ostrożności. Zasady rachunkowości przedstawione w polityce rachunkowości powinny być stosowane z roku na rok tak, aby zachowana została możliwość porównywalności danych⁴⁵. Zmiany treści polityki rachunkowości przedsiębiorstwa są możliwe wraz z początkiem nowego roku obrotowego. Ich skutki należy omówić w informacji dodatkowej. Poprzez obowiązek opracowania dokumentu polityki rachunkowości narzucany przez ustawę o rachunkowości, system rachunkowości jednostek gospodarczych jest uporządkowany, a informacje tworzone przez ten system są użyteczne i czytelne dla jego użytkowników.

Rzeczywistość gospodarcza, w której obecnie funkcjonują przedsiębiorstwa, regulacje prawne w zakresie rachunkowości w różnych państwach, odmienne definicje oraz kryteria przedstawiania pozycji w sprawozdaniach finansowych spowodowały powstawanie istotnych różnic pomiędzy raportami finansowymi. Obecnie użytkownicy sprawozdań finansowych oczekują, że przedstawiane dane finansowe w raportach rocznych jednostek gospodarczych na świecie będą porównywalne, przejrzyste oraz zrozumiałe, bez względu na to, w jakim kraju dany podmiot prowadzi swoją działalność⁴⁶.

Potrzeby informacyjne odbiorców danych przedstawianych w sprawozdaniach finansowych doprowadziły do stworzenia uniwersalnych, międzynarodowych zasad rachunkowości stosowanych przez przedsiębiorstwa w różnych krajach, tzw. Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (MSR) oraz Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)⁴⁷. Przepisy międzynarodowe (MSR nr 8) definiują zasady (politykę) rachunkowości jako „konkretne zasady, metody, konwencje, reguły i praktyki przyjęte przez jednostkę przy sporządzaniu i prezentacji sprawozdań finansowych”. MSR 8, podobnie jak polska ustawa o rachunkowości, utożsamia politykę rachunkowości z zasadami rachunkowości. Zgodnie ze standardem, podmiot

⁴⁴ Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. (Dz. U. z 2019 r., poz. 351), art. 4 ust. 3.

⁴⁵ Por. T. Naumiuk, *Dowody księgowe. Obieg i kontrola*, Wydawnictwo Infor, Warszawa 2000, s. 136-137.

⁴⁶ Por. G. W. Świdarska, *Rola rachunkowości finansowej w przygotowaniu sprawozdań finansowych*, w: *Sprawozdanie finansowe bez tajemnic*, red. G. W. Świdarska, W. Więclaw, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2006, s. 1-3.

⁴⁷ *The Conceptual Framework for Financial Reporting*, IFRS Standards, IFRS Foundation, London 2016, s. A19.

gospodarczy wybiera i stosuje zasady polityki rachunkowości konsekwentnie przy takich samych transakcjach, zdarzeniach, czy warunkach, chyba że istniejący standard lub interpretacja wymaga inaczej z uwzględnieniem wytycznych stosowania, które dołączone są do standardu czy interpretacji, wydanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Zmiana stosowanej przez jednostkę polityki rachunkowości jest możliwa wtedy, gdy wymagają tego postanowienia Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF), jak również wtedy, gdy informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym staną się dla ich użytkowników bardziej wiarygodne, przydatne oraz dające możliwość porównania danych finansowych podmiotu na przestrzeni czasu.

Rozwiązania przedstawione w MSSF/MSR stanowią podstawę do sporządzenia polityki rachunkowości przez podmiot gospodarczy. W przypadku nieuregulowania sposobu postępowania w zakresie prezentowania oraz ujmowania skutków zaistnienia określonej operacji gospodarczej⁴⁸, jednostka gospodarcza zobowiązana jest do kierowania się osądem wykorzystując inne rozwiązania, spoza MSSF, zgodnie z hierarchią określoną w MSR nr 8:

1. wymogi zawarte w MSSF określające podobne i powiązane zagadnienia,
2. definicje, kryteria ujmowania i wyceny składników aktywów, zobowiązań, dochodów i kosztów przedstawionych w Założeniach koncepcyjnych,
3. najbardziej aktualne regulacje innych podmiotów formułujących standardy na podstawie podobnych założeń koncepcyjnych,
4. literatura z zakresu rachunkowości,
5. stosowane rozwiązania branżowe w zakresie, w jakim są one zgodne z zasadami prezentowanymi w MSSF oraz w Założeniach koncepcyjnych.

Poprzez ciągle stosowanie ustalonych zasad prowadzenia rachunkowości przez podmiot gospodarczy, możliwe jest prezentowanie przydatnych informacji potrzebnych użytkownikom w czasie podejmowania przez nich decyzji gospodarczych, jak również informacji wiarygodnych, dzięki którym sprawozdania finansowe cechują się:

⁴⁸ Por. A. Kuzior, *Polityka rachunkowości jednostek gospodarczych stosujących MSSF*, w: *Polityka rachunkowości jednostek gospodarczych*, A. Kuzior, L. Poniatowska, A. Wszelaki, CeDeWu Sp. z o.o., Warszawa 2018, s. 132.

- rzetelnie przedstawioną sytuacją finansowo-majątkową oraz wynikiem finansowym danego podmiotu,
- bezstronnością,
- zgodnością z zasadą ostrożnej wyceny,
- kompletnością,
- przedstawieniem ekonomicznej treści zdarzeń gospodarczych.

Jednostki gospodarcze, które stosują zasady zawarte w MSSF, działając w otoczeniu gospodarczo-prawnym danego państwa, są zobowiązane do przestrzegania zasad regulowanych przez krajowe przepisy dotyczące rachunkowości w zakresie rozwiązań nieokreślonych przez MSSF lub MSR⁴⁹. W związku z powyższym, podmioty gospodarcze stosujące MSSF i prowadzące działalność na terytorium Polski, są zobowiązane do ustalenia roku obrotowego, opracowania wykazu ksiąg rachunkowych i zakładowego planu kont oraz sporządzenia opisu systemu przetwarzania danych, czyli stosowania się też do wymogów polskiej ustawy o rachunkowości w zakresie nieuregulowanym w MSR nr 8. Podsumowując, wszystkie jednostki stosujące zasady zawarte w MSSF, muszą odwoływać się do regulacji krajowych w zakresie zasad organizacyjnych.

Stawianie znaku równości między pojęciem zasad rachunkowości a polityką rachunkowości można uznać za błędne. Zgodnie z definicją zawartą w Słowniku języka polskiego PWN, polityka to „*sposób działania osoby lub grupy osób kierujących jakąś instytucją lub organizacją*”, jest to też „*zręczne i układowe działanie w celu osiągnięcia określonych zamierzeń*”. Można stwierdzić, że poprzez politykę rozumie się celowe dążenie do uzyskania zamierzonego wyniku. Z kolei pojęcie „zasada” według Słownika to „*norma postępowania*”, „*ustalony na mocy jakiegoś przepisu lub zwyczaju sposób postępowania w danych okolicznościach*”, jak również „*prawo rządzące jakimiś procesami, zjawiskami*”. Analizując obie definicje, można wnioskować, że polityka jest to zbiór wybranych zasad, które stosowane są w jednostce, w taki sposób, aby jej sytuacja finansowo-majątkowa była prezentowana w sposób rzetelny i wiarygodny. Wobec tego, stosowanie zamiennie pojęć zasady rachunkowości i polityka rachunkowości jest niepoprawne.

⁴⁹ C. Roberts, P. Weetman, P. Gordon, *Financial Reporting. A Comparative Approach*, Pearson Education Limited, Edinburgh 2005, s. 3.

Podmiot gospodarczy ma możliwość dokonania wyboru szczegółowych zasad rachunkowości, konsekwentnie przez niego stosowanych, które pozwolą mu na dostosowanie systemu rachunkowości do jego wielkości lub zakresu działalności. Każda jednostka funkcjonuje w innych warunkach, ma inną specyfikę, a jej działalność ciągle się rozwija. Rozwój ten powoduje wciąż nowe, ciężkie do przewidzenia sytuacje, zdarzenia, wyzwania. Przepisy prawa nie określają wszystkich obszarów rachunkowości, gdyż nie sposób przewidzieć i uregulować takiego ogromu zdarzeń, które mogą wystąpić w cyklu życia przedsiębiorstwa, stąd też istnieją przepisy prawne o charakterze alternatywnym⁵⁰.

Przepisy prawne ustawy o rachunkowości, które określają zasady rachunkowości konkretnego podmiotu gospodarczego można podzielić na:

- bezwzględnie obowiązujące – regulacje, które muszą być przestrzegane bez żadnych wyjątków, co gwarantuje rzetelny obraz sytuacji finansowo-majątkowej jednostki;
- warunkowe – regulacje, które dopuszczają możliwość wyboru określonych rozwiązań w zakresie prowadzonej rachunkowości.

Podmioty gospodarcze mają możliwość podjęcia decyzji odnośnie wyboru w zakresie stosowanych metod ujęcia aktywów i pasywów, metod wyceny aktywów i pasywów, sposobu ustalania wyniku finansowego, czy sposobu podziału wypracowanego zysku czy możliwości pokrycia poniesionej straty.

W kontekście tych rozważań, nie sposób stworzyć uniwersalnego wzorca rachunkowości, który zaspokoi wszystkie potrzeby informacyjne jednostki, dlatego istnieją trzy obszary uregulowań przyjęte w rachunkowości:

- obszar jednoznacznych rozwiązań,
- prawa wyboru,
- pole swobodnego działania.

Rozwiązania przyjęte i stosowane w rachunkowości jednostki definiowane są w polityce rachunkowości.

⁵⁰ Por. E. Piątek, *Polityka bilansowa...*op. cit., s. 9-10.

Obszar jednoznacznych rozwiązań, czyli ogólny zarys rachunkowości dla podmiotu gospodarczego, określa ustawa o rachunkowości i jest to kategoria bezwzględnie obowiązujących regulacji. Z kolei prawa wyboru dają możliwość decydowania przez kierownictwo przedsiębiorstwa, jakie warunki zostaną przyjęte w zakresie przedstawiania sprawozdania finansowego czy wyboru stosowanych zasad, na przykład, wyceny składników aktywów – możliwość wyboru określonej w ustawie zasady wyceny majątku według ceny nabycia lub według kosztu wytworzenia. Prawa wyboru wywierają także wpływ na kształtowanie oczekiwanego obrazu przez przedsiębiorstwo, w tym na sposób postrzegania go przez potencjalnych użytkowników sprawozdania finansowego. Natomiast pole swobodnego działania⁵¹ jest obszarem pozostawionym prowadzącemu rachunkowość, którego granice nie są określone i wynika on z braku możliwości pełnego uregulowania całej sfery rachunkowości. Pole swobodnego działania pozwala przedsiębiorstwom na własną, często subiektywną ocenę danego problemu i zastosowania najlepszego rozwiązania⁵².

Budowanie polityki rachunkowości dostosowanej do konkretnego przedsiębiorstwa jest złożonym procesem. Obejmuje ono nie tylko znajomość przepisów prawnych regulujących rachunkowość, ale również charakteru podmiotu, czyli jego profilu działalności oraz struktury organizacyjnej. Podsumowując, polityka rachunkowości wpływa na ostateczny kształt sprawozdania finansowego, a więc spełnia ogromną rolę w procesie podejmowania racjonalnych decyzji przez zewnętrznych użytkowników.

⁵¹ Por. L. Poniatowska, *Identyfikacja i klasyfikacja...* op. cit., s. 14-15; J. Polanowska, *Znaczenie etyki w rachunkowości dla obrazu sytuacji finansowej przedsiębiorstwa*, w: *Debiuty Naukowe Studentów Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu*, red. P. Dawidziak, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu, Poznań 2018, s. 217-218.

⁵² Por. K. Sawicki, *Polityka bilansowa jako narzędzie zarządzania firmą*, w: *Polityka bilansowa i analiza finansowa. Nowoczesne instrumenty zarządzania firmą*, pod. red. K. Sawicki, Ekspert, Wrocław 2002, s. 41.

1.2. Zakres, kluczowe obszary i cele polityki rachunkowości jednostek gospodarczych

Kształt i zakres informacji prezentowanych w sprawozdaniach finansowych definiuje polityka rachunkowości, która określa potrzeby informacyjne użytkowników sprawozdań, a także przedstawia specyfikę funkcjonowania przedsiębiorstwa⁵³. Zgodnie z obowiązującym prawem w Polsce⁵⁴ w przypadku, gdy pewne kwestie związane z prowadzeniem rachunkowości przez podmioty gospodarcze nie są zawarte w ustawie o rachunkowości, jednostka powinna poszukać rozwiązania w Krajowych Standardach Rachunkowości i zawrzeć je w polityce rachunkowości. Natomiast jeśli Krajowe Standardy Rachunkowości nie pozwolą na uzyskanie satysfakcjonującej odpowiedzi, należy wówczas zastosować Międzynarodowe Standardy Rachunkowości. Ustawa o rachunkowości nie określa Krajowych Standardów Rachunkowości i Międzynarodowych Standardów Rachunkowości jako obligatoryjne akty prawne. Traktuje je jako źródła fakultatywne, pozwalając jednostkom na dokonanie wyboru w zakresie ich stosowania.

Politykę rachunkowości można rozpatrywać w trzech obszarach⁵⁵:

- celu sprawozdawczości finansowej,
- adresata założonego celu sprawozdawczości finansowej,
- sposobu realizacji założonego celu.

Zarówno postawiony cel, jak i odbiorca, na który zorientowany jest cel, definiują sposób prezentacji i pomiaru rezultatów odzwierciedlających sytuację finansowo-majątkową jednostki na koniec okresu sprawozdawczego, a także przepływy pieniężne, rentowność i ryzyko danego okresu. Sposób realizacji założonego celu zależy od doboru rozwiązań spełniających oczekiwania użytkowników sprawozdań lub specyfiki działalności jednostki, przedstawia m.in.:

⁵³ Por. B. Sadowska, *Modelowanie polityki rachunkowości Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe*, w: Dylematy i perspektywy rozwoju finansów i rachunkowości, red. P. Szczypa, A. Zimny, Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa w Koninie, Konin 2017, s. 148.

⁵⁴ Ustawa o rachunkowości w art. 10 ust. 3 określa hierarchię aktów prawnych dotyczących rachunkowości: „W sprawach nieuregulowanych przepisami ustawy, przyjmując zasady (politykę) rachunkowości, jednostki mogą stosować krajowe standardy rachunkowości wydane przez Komitet Standardów Rachunkowości. W przypadku braku odpowiedniego standardu krajowego, jednostki, inne niż wymienione w art. 2 ust. 3, mogą stosować MSR.”.

⁵⁵ Por. E. Walińska, M. Michalak, *Polityka rachunkowości...*, op. cit., s.108, 115-116.

- kluczowe kategorie ekonomiczne – koszty wytworzenia produktu gotowego, koszty zarządu, wynik finansowy osiągnięty przez przedsiębiorstwo,
- sposoby grupowania i klasyfikacji aktywów i pasywów,
- zasady wyceny aktywów i pasywów,
- zasady ustalania wyniku finansowego,
- sposoby prezentowania i ujmowania poszczególnych pozycji sprawozdania finansowego.

Dobór takich rozwiązań przez podmiot gospodarczy, które pozwolą zrealizować obrany cel sprawozdawczości finansowej, a jednocześnie zagwarantują zachowanie jednolitości i porównywalności informacji sprawozdawczych jest uwarunkowany przepisami prawnymi. Przepisy te szczegółowo opisują sposób tworzenia polityki rachunkowości oraz przedstawiają obowiązkowe wzorce sprawozdań finansowych. Jednostki gospodarcze sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z ustawą o rachunkowości, gdy nie znajdą jednoznacznych rozwiązań w ustawie, wówczas mogą skorzystać z przepisów określonych w Krajowych Standardach Rachunkowości. Jeśli rozwiązania przewidziane przez krajowe przepisy dotyczące rachunkowości nie są wystarczające, wówczas jednostki powinny odnieść się do reguł zawartych w Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej. Natomiast w przypadku podmiotów sporządzających sprawozdania według MSSF, powinny one w pierwszej kolejności korzystać z międzynarodowych przepisów zawartych w MSSF, następnie z zapisów krajowej ustawy o rachunkowości, a ostatecznie z Krajowych Standardów Rachunkowości.

Zdefiniowanie polityki rachunkowości zawierającej poszczególne obszary wymaga również uwzględnienia fundamentalnych koncepcji, zasad rachunkowości i cech jakościowych, które przyjmuje się sporządzając i prezentując sprawozdanie finansowe.

Zasady rachunkowości są to podstawowe normy obejmujące koncepcje przedstawiające sposoby i metody rozwiązywania problemów, zgodnie z którymi należy prowadzić rachunkowość jednostki gospodarczej⁵⁶. Określają również sposób sporządzania sprawozdań finansowych tak, aby były one rzetelne, wiarygodne i użyteczne.

⁵⁶ T. Gabrusewicz, *Rachunkowość odpowiedzialności społecznej w kształtowaniu zasad nadzoru korporacyjnego*, C.H. Beck, Warszawa 2010, s. 129-137.

S. Skrzywan⁵⁷ definiował zasady rachunkowości jako ogólnie przyjęte zwyczaje i konwencje, które wynikają z długoletnich doświadczeń prowadzenia działalności gospodarczej.

Z. Messner⁵⁸ zasady rachunkowości przedstawiał jako zbiór norm, reguł i procedur, których należy przestrzegać w praktyce gospodarczej w celu zapewnienia rzetelnych informacji o sytuacji finansowo-majątkowej i osiągniętym wyniku finansowym przez jednostkę gospodarczą.

W. Gabrusewicz i P. Gabrusewicz definiują zasady rachunkowości jako „reguły, konwencje, wytyczne w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych. Mają one charakter uniwersalny, wynikają z teorii i metodologii rachunkowości oraz pożądanych cech jakościowych sprawozdań finansowych”⁵⁹.

Z kolei I. Olchowicz przedstawiła dość ogólną definicję zasad rachunkowości i uważa, że są to „podstawowe normy, wzorce postępowania w rachunkowości”⁶⁰.

Zgodnie z powyższymi definicjami, za zasady rachunkowości należy uznać normy, reguły i zwyczaje wypracowane w praktyce gospodarczej, które stosowane są w rachunkowości. Zasady rachunkowości powinny wskazywać:

- przydatne informacje dla odbiorców sprawozdań finansowych, które pomogą w podejmowaniu decyzji,
- informacje, które są obiektywne, kompletne, zgodne z zasadą ostrożnej wyceny oraz odzwierciedlające rzeczywistą treść ekonomiczną zachodzących zdarzeń i transakcji w jednostce⁶¹.

Zasady rachunkowości dzieli się na trzy grupy – zasady uniwersalne, nadrzędne i szczegółowe, co przedstawia tabela 2.

⁵⁷ Por. S. Skrzywan, *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa 1971, s. 20.

⁵⁸ Por. Z. Messner, *Podstawy rachunkowości*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 1995, s. 129.

⁵⁹ W. Gabrusewicz, P. Gabrusewicz, *Roczne sprawozdanie finansowe przedsiębiorstwa*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne S.A., Warszawa 2015, s. 30.

⁶⁰ I. Olchowicz, *Podstawy rachunkowości*, Difin, Warszawa 2002, s. 25.

⁶¹ Por. G. T. Bailey, K. Wild, *Międzynarodowe standardy rachunkowości w praktyce*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 2009, s. 49.

Tabela 2. Podział zasad rachunkowości

Zasady rachunkowości		
Zasady uniwersalne	Zasady nadrzędne	Zasady podrzędne
Zasada podwójnego zapisu	Zasada prawdziwego i jasnego obrazu	Zasada porównywalności sprawozdań finansowych
	Zasada memoriałowa	
	Zasada kontynuacji działania	Zasada terminowości i aktualności
	Zasada współmierności	
	Zasada ostrożności	Zasada wiarygodności
Zasada periodyzacji	Zasada ciągłości	
	Zasada istotności	Zasada bezstronności
	Zasada przewagi treści nad formą	

Źródło: Opracowanie własne na podstawie I. Olchowicz, A. Tłaczała, *Sprawozdawczość finansowa według krajowych i międzynarodowych standardów*, Difin S.A., Warszawa 2015, s. 38-40; B. Micherda, K. Świetla, *Współczesna rachunkowość. Wybrane problemy metodologiczne*, Difin S.A., Warszawa 2013, s. 29-35. Zwykle w literaturze prezentowany jest podział zasad rachunkowości na zasady uniwersalne oraz nadrzędne, natomiast zasady szczegółowe można znaleźć tylko w niektórych pozycjach. Por. B. Micherda, *Podstawy rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2004, s. 23-25; W. Turowska, A. Węgrzyn, *Rachunkowość*, Wydawnictwo Marina 2009, Wrocław 2009, s. 16.

Do zasad uniwersalnych⁶² można zaliczyć zasady, które stosowane są powszechnie we wszystkich państwach, bez względu na system gospodarczy czy ustrój polityczny. **Zasada podwójnego księgowania**, inaczej nazywana zasadą podwójnego zapisu, wynika z metody bilansowej, jest stosowana bez względu na wybraną technikę księgowania i polega na księgowaniu operacji gospodarczej na minimum dwóch kontach, po przeciwnych stronach, w tej samej kwocie.

Druga zasada uniwersalna to **zasada periodyzacji**, której zadaniem jest podział działalności gospodarczej podmiotu na stałe, powtarzające okresy czasu nazywane okresami sprawozdawczymi, obrachunkowymi lub rozliczeniowymi. Po zakończeniu

⁶² Por. Z. Messner, J. Pfaff, *Rachunkowość finansowa. Część I – Podstawy rachunkowości*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice 2001, s. 21.

każdego okresu sprawozdawczego, zwykle roku obrotowego, następuje podsumowanie i sporządzenie sprawozdania finansowego.

Nadrzędne zasady rachunkowości⁶³ są to decydujące zasady regulujące wycenę pozycji bilansowych, a także pozwalające na ustalenie wyniku finansowego jednostki gospodarczej. Są to sztywne zasady, które kształtują system rachunkowości i nie dają wielu możliwości wyboru. Zasady te definiowane są m.in. w polskiej ustawie o rachunkowości.

Pierwsza i jednocześnie najważniejsza, nazywana fundamentalną, to **zasada prawdziwego i jasnego obrazu** (*true and fair view*), która zobowiązuje jednostkę do stosowania przyjętej polityki rachunkowości, a także przedstawiania w sposób rzetelny i jasny sytuacji majątkowo-finansowej oraz wyniku finansowego podmiotu gospodarczego. Zasada *true and fair view* określa możliwości wyboru rozwiązań stosowanych w rachunkowości, które zawarte są w polityce rachunkowości⁶⁴. Podporządkowanie rachunkowości jednostki do tej zasady ma gwarantować, że przedstawiane informacje finansowo-majątkowe w pełni oddają rzeczywistą sytuację finansowo-majątkową tej jednostki.

Następną, nie mniej ważną zasadą, jest **zasada memorialowa**, na której opiera się rachunkowość wszystkich jednostek. Zasada ta obliuguje podmioty gospodarcze do ujmowania w księgach rachunkowych wszystkich osiągniętych przychodów i związanych z nimi kosztów, które dotyczą danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty. Dzięki temu możliwym jest przedstawienie wszystkich zdarzeń gospodarczych w roku obrotowym, którego dotyczą, a także skutków zawartych transakcji.

Kolejna, **zasada kontynuacji działania** zakłada, że podmiot gospodarczy będzie kontynuował swoją działalność w niezmiennym zakresie, w dającej się przewidzieć przyszłości, bez postawienia w stan upadłości lub likwidacji. Kierownictwo jednostki sporządza sprawozdania finansowe przy zachowaniu tej zasady, jednocześnie

⁶³ Por. D. Alexander, A. Britton, A. Jorissen, *International Financial Reporting and Analysis*, Thomson, London 2005, s. 130-135; R. Lewis, D. Pendill, *Advanced Financial Accounting*, Prentice Hall, Essex 2000, s. 26-27; M. Jones, *Financial Accounting*, John Wiley & Sons Ltd, Chichester 2006, s. 38-41; M. Jones, *Accounting*, John Wiley & Sons Ltd, Chichester 2006, s. 36-39.

⁶⁴ Por. E. Walińska, M. Michalak, *Polityka rachunkowości...* op. cit., s. 117; I. Olchowicz, A. Tłaczała, *Sprawozdawczość finansowa...* op. cit., s. 38-40, B. Micherda, K. Świetła, *Współczesna rachunkowość...* op. cit., s. 29-35.

deklarując, że w najbliższym czasie działalność jednostki nie jest zagrożona. Przestrzeganie tej zasady jest ważne⁶⁵, ze względu na prezentację posiadanego majątku i źródeł jego finansowania w sprawozdaniu finansowym. Jeśli podmiot gospodarczy nie zamierza kontynuować swojej działalności, wówczas wycena bilansowa jest wykonywana w oparciu o inne parametry, co skutkuje zaniżeniem wartości posiadanych aktywów.

Zasada współmierności przychodów i kosztów⁶⁶ jest związana z zasadą memoriału. Dochowanie współmierności obliguje jednostki gospodarcze do zaliczania przychodów i kosztów do danego okresu sprawozdawczego, do kolejnych okresów tych kosztów, które przypadają na dany okres, ale nie zostały jeszcze poniesione, a zostaną poniesione w przyszłości.

Kolejną, istotną zasadą, która pozwala na dokonanie właściwej oceny sytuacji finansowo-majątkowej jednostki gospodarczej, jest **zasada ostrożności**. Polega ona na rozsądnym i obiektywnym uwzględnianiu przy wycenie aktywów i ustalaniu przychodów i kosztów okresu objętego sprawozdaniem finansowym wszelkich znanych jednostce na dzień sporządzania sprawozdania już zaistniałych zdarzeń, które wpływają na wartość jej majątku, wysokość zobowiązań i wynik finansowy. Na wynik nie powinny wpływać niezrealizowane zyski. Ostrożność nie może jednak prowadzić do zaniżania wartości aktywów i przychodów lub zawyżania zobowiązań i kosztów, gdyż podważałoby to wiarygodność sprawozdania.

Do zasad nadrzędnych zalicza się również **zasadę ciągłości i istotności**. Pierwsza z nich, zakłada że jednostka, która przyjęła politykę rachunkowości, będzie ją stosować w sposób ciągły. Natomiast druga, zasada istotności, opiera się na założeniu, że podmiot prowadzący rachunkowość, może stosować uproszczenia, o których informuje w przyjętej polityce rachunkowości.

Ostatnią zasadą nadrzędną jest **zasada przewagi treści nad formą**, która mówi o tym, że jednostka powinna ujmować zdarzenia gospodarcze w swoich księgach rachunkowych i wykazywać w sprawozdaniach finansowych stosowanie do ich treści

⁶⁵ Por. L. Poniatowska, *Istota i znaczenie polityki rachunkowości jednostki gospodarczej*, w: *Polityka rachunkowości jednostek gospodarczych*, A. Kuzior, L. Poniatowska, A. Wszelaki, CeDeWu Sp. z o.o., Warszawa 2018, s. 44.

⁶⁶ Por. W. Gos, *Regulacje prawne i standardy międzynarodowe rachunkowości*, w: *Rachunkowość w biznesie*, red. K. Czubakowska, PWE, Warszawa 2006, s.30.

ekonomicznych, również wtedy, gdy forma ich prezentacji odbiega od stosowanych rozwiązań w rzeczywistości gospodarczej.

Zasady podrzędne, które dopełniają zasady nadrzędne, dopuszczają możliwość wyboru rozwiązań stosowanych w rachunkowości. Rozwiązania te powinny być jednak zgodne z regulacjami narzucanymi przez zasady nadrzędne. Opis tych zasad przedstawiony jest w polityce rachunkowości⁶⁷.

Do zasad podrzędnych zaliczamy m. in. **zasadę porównywalności sprawozdań finansowych**, która jest istotna przy dokonywaniu oceny i klasyfikowaniu podmiotów gospodarczych w kategoriach nawiązania przyszłej współpracy lub inwestowania w jednostkę. **Zasady terminowości i aktualności** mają wpływ na podejmowanie decyzji w oparciu o najnowsze informacje na temat przedsiębiorstwa. **Zasada wiarygodności** odnosi się do obiektywnej oceny i braku uprzedzeń dotyczących jednostki. Natomiast **zasada bezstronności** polega na podawaniu prawdziwych i wiarygodnych informacji bez ich selekcjonowania.

Z kolei Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej wprowadzają **cechy jakościowe sprawozdania finansowego**, które powodują, że informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym są wiarygodne i użyteczne dla jego użytkowników⁶⁸. Założenia koncepcyjne do MSSF dzielą cechy jakościowe na fundamentalne i wzbogacające⁶⁹. **Do cech fundamentalnych** można zaliczyć:

- Przydatność – informacje prezentowane w sprawozdaniu finansowym powinny być przydatne, powinny wpływać na decyzje gospodarcze użytkowników.
- Istotność – informacje są istotne, jeśli ich pominięcie lub zniekształcenie wpływa na decyzje gospodarcze użytkowników, podejmowane w oparciu o sprawozdanie.
- Wierna prezentacja – powinna posiadać trzy cechy: być kompletna, neutralna i niezawierająca błędów.

⁶⁷ Por. D.A. Mikulska, *Polityka rachunkowości...*, op. cit., s. 19-20.

⁶⁸ Por. J. Pfaff, *Badanie sprawozdania finansowego istotną przesłanką w kształtowaniu wiarygodności informacji finansowych*, w: *Sprawozdawczość i rewizja finansowa w kształtowaniu wiarygodności informacji ekonomicznej*, red. B. Micherda, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Kraków 2007, s. 418.

⁶⁹ Por. J. Siewierska, M. Kołosowski, A. Ławniczak, *Sprawozdanie finansowe według MSSF/MSR i ustawy o rachunkowości, wycena – prezentacja – ujawnianie*, ODDK Sp. z o.o. Sp. K., Gdańsk 2016, s. 15-19.

- Kompletna – zawierająca wszystkie informacje tak, aby użytkownik zrozumiał przedstawiane zjawisko.
- Neutralna – przedstawiona w taki sposób, by nie miała cech stronniczości związanej z wyborem i prezentacją informacji finansowych.
- Niezawierająca błędu – nieposiadająca błędów lub pominąć w opisie zjawiska.

Natomiast **do cech uzupełniających** zalicza się:

- Porównywalność – pozwala użytkownikom zidentyfikować i zrozumieć podobieństwa i różnice między pozycjami wykazanymi w sprawozdaniach finansowych.
- Sprawdzalność – pozwala zapewnić użytkowników, że informacja wiernie opisuje zjawisko ekonomiczne, które ma zaprezentować.
- Terminowość – podejmujący decyzję będą mieli na czas dostęp do informacji.
- Zrozumiałość – charakteryzowanie, klasyfikowanie oraz prezentowanie informacji w sposób jasny i zwięzły.

Określenie cech fundamentalnych sprawozdań finansowych pozwala na przedstawienie użytecznych informacji sprawozdawczych, czyli takich które są przydatne, wiernie zaprezentowane i pomocne przy podejmowaniu decyzji przez użytkownika sprawozdania.

Ostateczny kształt stosowanych rozwiązań w rachunkowości jednostki gospodarczej jest uzależniony od postawionych celów, możliwych do zrealizowania, określonych w polityce rachunkowości. Główny cel przedsiębiorstwa może być inny dla jego właścicieli, a inny dla osób nim zarządzających. Przykładem takich celów może być⁷⁰:

- maksymalizacja wartości posiadanego majątku,
- osiągnięcie założonego poziomu zysku netto,
- obniżenie kosztów działalności jednostki gospodarczej,
- oddziaływanie na użytkowników sprawozdań finansowych,
- oddziaływanie na właścicieli jednostki poprzez wstrzymywanie lub dokonywanie wypłat z zysku,

⁷⁰ Por K. Stępień, *Polityka rachunkowości...*op. cit., s. 191-192.

- oddziaływanie na minimalizację podatków,
- ciągły i stabilny rozwój jednostki gospodarczej,
- poprawa płynności finansowej podmiotu,
- przedstawianie rzetelnego obrazu sytuacji finansowo-majątkowej w sprawozdaniu finansowym przedsiębiorstwa,
- jakość sporządzonego sprawozdania finansowego,
- przedstawienie obrazu sytuacji finansowo-majątkowej podmiotu zgodnie z zasadą *true and fair view*.

Poprzez formułowanie celów i określenie celu głównego, formułowana jest strategia jednostki gospodarczej. Strategia przedsiębiorstwa jest realizowana poprzez spełnianie poszczególnych celów pobocznych, które pozwalają na maksymalizację wartości jednostki istotną dla jej zarządzających⁷¹, a także zachowanie kontynuacji działalności oraz zrównoważony rozwój ważny dla podmiotu gospodarczego⁷². Narzędziem, które pozwala na osiągnięcie i realizację założonych celów przedsiębiorstwa, jest polityka rachunkowości.

Realizacja celów strategicznych niekiedy może być ograniczona, a polityka rachunkowości jednostki musi zostać dostosowana, nie tylko do przepisów ustawy o rachunkowości, ale też uregulowań podatkowych (ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawa o podatku od towarów i usług) i szczególnych zasad rachunkowości m. in. dla jednostek samorządu terytorialnego, jednostek i zakładów budżetowych czy państwowych funduszy celowych. Tworząc politykę rachunkowości jednostki gospodarczej należy wziąć pod uwagę jej specyfikę oraz uwzględnić konieczność dostosowania sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych do ustawy o rachunkowości oraz wszelkich ustaw czy rozporządzeń obejmujących dany podmiot gospodarczy.

Prawo regulujące rachunkowość w Polsce znacznie różni się od prawa podatkowego pod względem zadań i funkcji, które pełni oraz celów, którym służy⁷³.

⁷¹ Por. M. Masztalerz, *Performance Reporting in the Financial Statement*, w: Performance Measurement and Management. Concepts and Applications, red. B. Nita, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2010, s. 59.

⁷² Por. L. Poniatowska, *Istota i znaczenie...* op. cit., s. 94.

⁷³ Por. A. Wszelaki, *Postawy prawne tworzenia polityki rachunkowości w Polsce*, w: Polityka rachunkowości jednostek gospodarczych, A. Kuzior, L. Poniatowska, A. Wszelaki, CeDeWu Sp. z o.o., Warszawa 2018, s. 46-47.

Podstawową różnicą jest sposób ustalania wyniku finansowego oraz sposób oddziaływania na rachunkowość⁷⁴:

- prawo regulujące rachunkowość pozwala na przedstawienie prawdziwego obrazu sytuacji finansowo-majątkowej jednostki,
- prawo podatkowe realizuje politykę podatkową stanowioną przez państwo, ingerując w zasady rachunkowości przyjęte przez podmiot gospodarczy.

Prawo regulujące rachunkowość ma za zadanie określić zasady, zgodnie z którymi jednostki gospodarcze sporządzać będą sprawozdania finansowe zapewniające jakość oraz porównywalność przedstawianych w nich danych. Natomiast prawo podatkowe odpowiada za realizację polityki podatkowej państwa, a także gwarantuje ciągłość wpływów z podatków do budżetu.

Rozbieżności zachodzące między prawem regulującym rachunkowość a prawem podatkowym powodują konieczność uwzględnienia ich w zarządzaniu jednostką gospodarczą, w tym także przy tworzeniu polityki rachunkowości. Różnice w przepisach skutkują obowiązkiem przeprowadzania dodatkowych czynności obliczeniowych. W celu uniknięcia prowadzenia oddzielnej księgowości dla celów podatkowych i rachunkowych, jednostki gospodarcze powinny mieć możliwość stosowania pewnych uproszczeń opisanych w polityce rachunkowości. Obecnie często polityka rachunkowości jest podporządkowana przepisom podatkowym, w taki sposób, aby ujednolicić i zmniejszyć czasochłonność prowadzonej rachunkowości jednostki⁷⁵. Skutkuje to tym, że sytuacja finansowo-majątkowa nie zawsze przedstawiana jest zgodnie z rzeczywistością gospodarczą.

Podsumowując, zasady rachunkowości i cechy jakościowe określają ogólne ramy rachunkowości jednostki gospodarczej, które muszą być uwzględnione przy definiowaniu jej polityki i celu strategicznego. Efektem przyjętej strategii podmiotu gospodarczego, realizowanej poprzez właściwy model biznesowy, jest stworzenie takiej polityki rachunkowości, która umożliwi dobór odpowiednich rozwiązań, zgodnych z przepisami prawnymi, a przy tym niezaburzających obrazu sytuacji finansowo-

⁷⁴ Por. E. Walińska, *Rachunkowość finansowa. Podręcznik. Ujęcie sprawozdawcze i ewidencyjne*, Wydawnictwo Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2014, s. 40-50.

⁷⁵ Por. G. Matysek, *Znaczenie i wpływ polityki rachunkowości na rozliczenia z tytułu podatku dochodowego*, w: *Polityka rachunkowości jednostki a jakość sprawozdania finansowego. Wybrane aspekty.*, red. M. Wrona, W. Janik, Wydawnictwo KUL, Lublin 2012, s. 213.

majątkowej podmiotu. Z uwagi na zasadę *true and fair view* należy tak dostosować politykę rachunkowości, aby sprawozdania finansowe były⁷⁶:

- istotne dla potrzeb decyzyjnych odbiorców i przedstawiały rzetelnie pozycję finansową jednostki, osiągnięte przez nią wyniki finansowe oraz rzeczywiste zdarzenia gospodarcze,
- neutralne,
- przygotowane z należytą starannością i z zachowaniem zasady ostrożnej wyceny.

Dostosowywanie polityki rachunkowości do wybranego modelu biznesowego przez podmiot gospodarczy prowadzi do powstania różnic w prezentowaniu tych samych zdarzeń gospodarczych. Istotne jest, aby wybrane i stosowane rozwiązania w rachunkowości były zawarte w treści polityki rachunkowości. Odmienne, przyjęte reguły nie powinny jednak być przeszkodą w porównywalności sprawozdań finansowych, a jedynie sposobem na zaprezentowanie bardziej wiarygodnego obrazu sytuacji finansowo-majątkowej przedsiębiorstwa.

⁷⁶ Por. A. Jarugowa, *Zasady sporządzania sprawozdania finansowego w warunkach przepisów ustawy o rachunkowości i zmian wchodzących w 1996 roku*, w: *Roczne sprawozdania finansowe – ujęcie księgowe a podatkowe*, A. Jarugowa, E. Walińska, ODDK, Gdańsk 1997, s. 23-24.

1.3. Działalność badawczo-rozwojowa a polityka rachunkowości jednostki gospodarczej

Działalność badawczo-rozwojowa (B+R) charakteryzuje się zdobywaniem nowych informacji pozwalających na udoskonalenie istniejących technologii i wyborów, a także wynalezieniem nowych⁷⁷. Główny Urząd Statystyczny, zgodnie ze światowymi instytucjami takimi jak OECD czy UNESCO⁷⁸, definiuje działalność B+R jako systematycznie prowadzone prace twórcze, które zostały podjęte w celu zwiększenia zasobów wiedzy, m.in. o człowieku, społeczeństwie i kulturze, jak również w celu odnalezienia nowych rozwiązań zastosowania tej wiedzy.

Z kolei encyklopedia zarządzania termin „badania i rozwój” definiuje jako dwa powiązane ze sobą procesy, które poprzez zastosowanie innowacji technicznych, powodują powstanie nowych produktów⁷⁹.

W. Biały i P. Hąbek⁸⁰ za badania i rozwój uważają prace naukowo-badawcze oraz techniczne przygotowanie produkcji. Natomiast w szerszym znaczeniu badania i rozwój definiują jako zestaw działań, które zachodzą w każdej dziedzinie działalności jednostki gospodarczej i pozwalają na osiągnięcie zysków i silnej pozycji na rynku.

H. Majerczyk przedstawia „badania i rozwój” jako działalność, która ukierunkowana jest na zdobycie nowych informacji, które umożliwią udoskonalenie wyrobów i technologii już istniejących oraz wynalezienie nowych⁸¹.

Wobec tego można stwierdzić, iż działalność B+R jest innowacyjna, twórcza i dochodzeniowa, prowadzona w celu rozszerzenia zasobu wiedzy, który pozwoli na stworzenie całkowicie nowych lub udoskonalonych technologii i produktów.

Działalność jednostek naukowo-badawczych w Polsce regulowana jest przez dwie ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. – o instytutach badawczych oraz o Polskiej Akademii

⁷⁷ Por. H. Majerczyk, *Kontrola działalności badawczo-rozwojowej*, w: *Praktyczne aspekty pomiaru efektywności*, red. S. Wrzosek, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu nr 1061, Wrocław 2005, s. 227.

⁷⁸ Por. *Nauka i technika w 2007 r.*, *Science and Technology in Poland in 2007*, Główny Urząd Statystyczny, Warszawa 2009, s. 36, *Frascati Manual. Proposed standard practice for surveys on research and experimental Development*, OECD, Paris 2002, s. 30.

⁷⁹ Internet: mfiles.pl/pl/index.php/Badania_i_rozwój, dostęp z dnia 16.07.2020 r.

⁸⁰ Por. W. Biały, P. Hąbek, *Rozwój potencjału B+R przedsiębiorstw z wykorzystaniem środków UE, sposobem na wsparcie inteligentnych specjalizacji*, w: *Systemy Wspomagania w Inżynierii Produkcji*, Zabrze Śląskie 2017, s. 10-11.

⁸¹ Por. H. Majerczyk, *Kontrola ...op. cit.*, s. 227.

Nauk (PAN)⁸². Zgodnie z przepisami instytut badawczy nabywa osobowość prawną w chwili wpisania go do Krajowego Rejestru Sądowego, natomiast instytut naukowy, będący podstawową jednostką naukową PAN, w chwili wpisu do rejestru instytutów PAN. W związku z tym, że instytuty naukowo-badawcze posiadają osobowość prawną, muszą stosować przepisy określone w ustawie o rachunkowości.

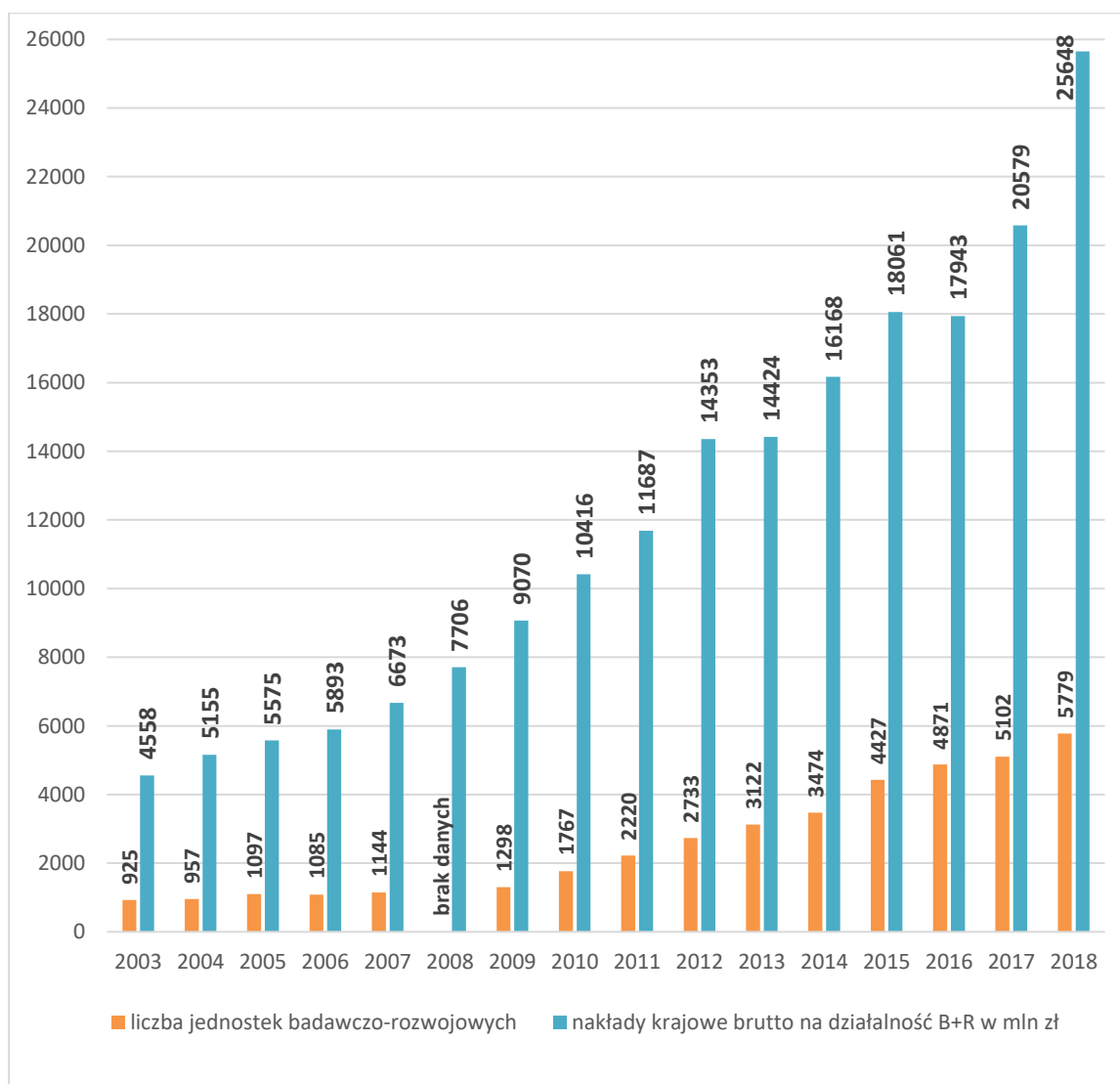
Do jednostek naukowo-badawczych, które zajmują się działalnością badawczo-rozwojową w Polsce, można zaliczyć m.in.⁸³:

- placówki naukowe Polskiej Akademii Nauk,
- jednostki badawczo-rozwojowe (JBR), czyli państwowe jednostki wyodrębnione pod względem finansowo-ekonomicznym, organizacyjnym i prawnym,
- jednostki należące do Sieci Badawczej Łukasiewicz,
- publiczne i prywatne szkoły wyższe,
- jednostki obsługujące naukę, czyli fundacje, stowarzyszenia, archiwa i biblioteki naukowe,
- jednostki rozwojowe, głównie przedsiębiorstwa, które obok swojej podstawowej działalności, prowadzą działalność badawczo-rozwojową, np. biura konstrukcyjne, laboratoria,
- pozostałe jednostki, np. szpitale.

Liczbę jednostek zajmujących się działalnością badawczo-rozwojową w Polsce w latach 2003-2018, finansowaną przez nakłady krajowe brutto, przedstawia wykres 1.

⁸² W niniejszej rozprawie doktorskiej przyjęto określenie „instytuty naukowo-badawcze”, które obejmuje zarówno instytuty badawcze, instytuty naukowe PAN, jak i instytuty Sieci Badawczej Łukasiewicz.

⁸³ Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (Dz.U.2020.0.1383 tj.), Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Polskiej Akademii Nauk Dz.U.2019.0.1183 tj.).

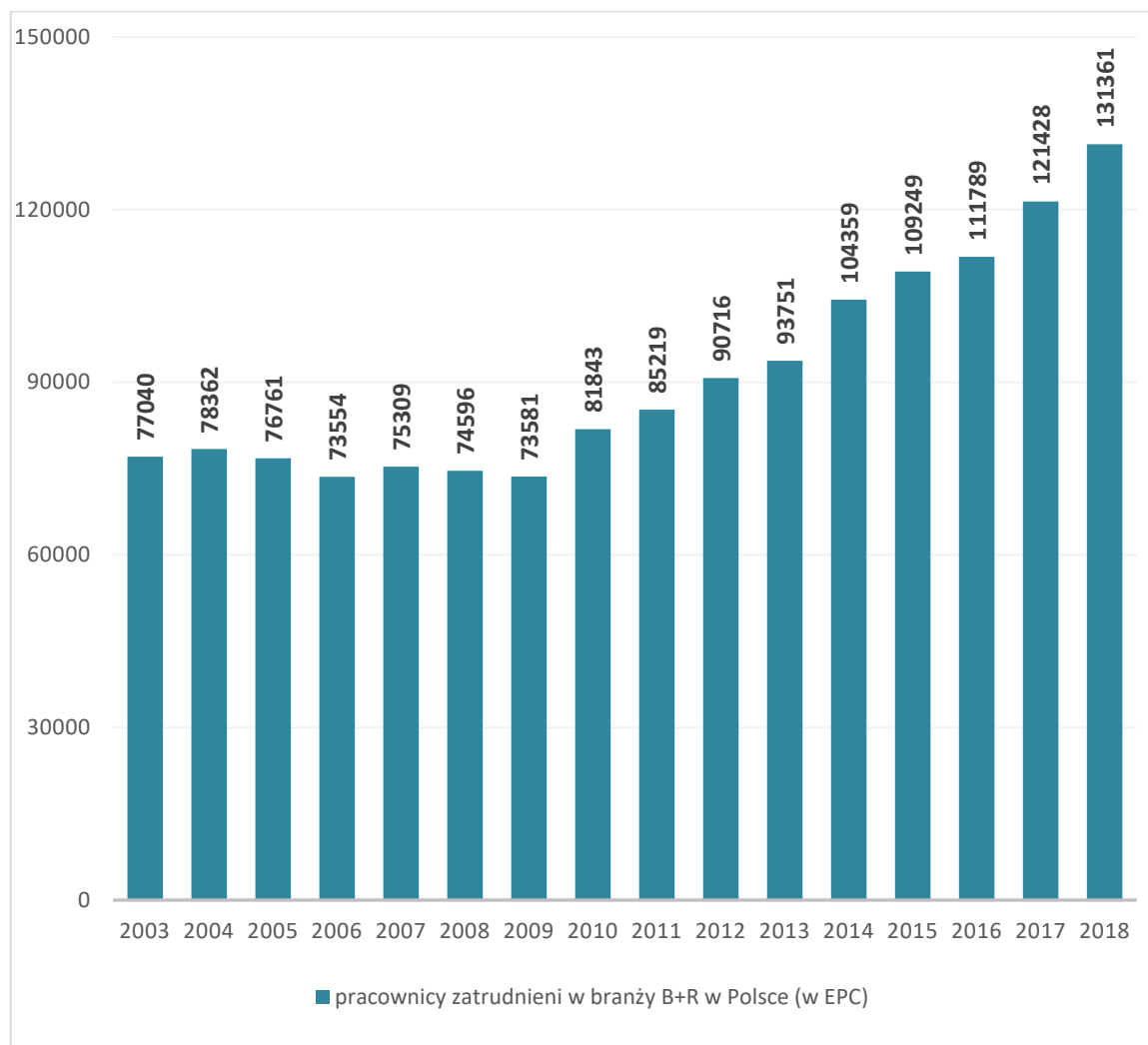


Wykres 1. Działalność jednostek badawczo-rozwojowych i nakłady krajowe brutto na działalność B+R w Polsce w latach 2003-2018

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Głównego Urzędu Statystycznego, <https://bdl.stat.gov.pl/BDL/dane/podgrup/wymiary>, <https://bdl.stat.gov.pl/BDL/dane/podgrup/tablica> (dostęp z dn. 20.08.2020). W danych przedstawianych przez GUS brakuje liczby jednostek, które prowadziły działalność B+R w Polsce w 2008 roku.

Analizując dane zgromadzone przez Główny Urząd Statystyczny za lata 2003-2018, można zauważyć, że liczba jednostek prowadzących działalność badawczo-rozwojową znacząco wzrosła. W 2003 roku jedynie 925 podmiotów działało w branży B+R w Polsce, natomiast w roku 2018 liczba tych jednostek wzrosła do 5 779. Wraz ze wzrostem liczby jednostek badawczo-rozwojowych, wzrosły także nakłady krajowe brutto przeznaczone na działalność B+R z 925 mln złotych w 2003 roku do 25 648 mln złotych w 2018 roku.

Wzrost liczby jednostek prowadzących działalność w branży B+R spowodował przyrost zatrudnienia w tych podmiotach, co przedstawia wykres 2.



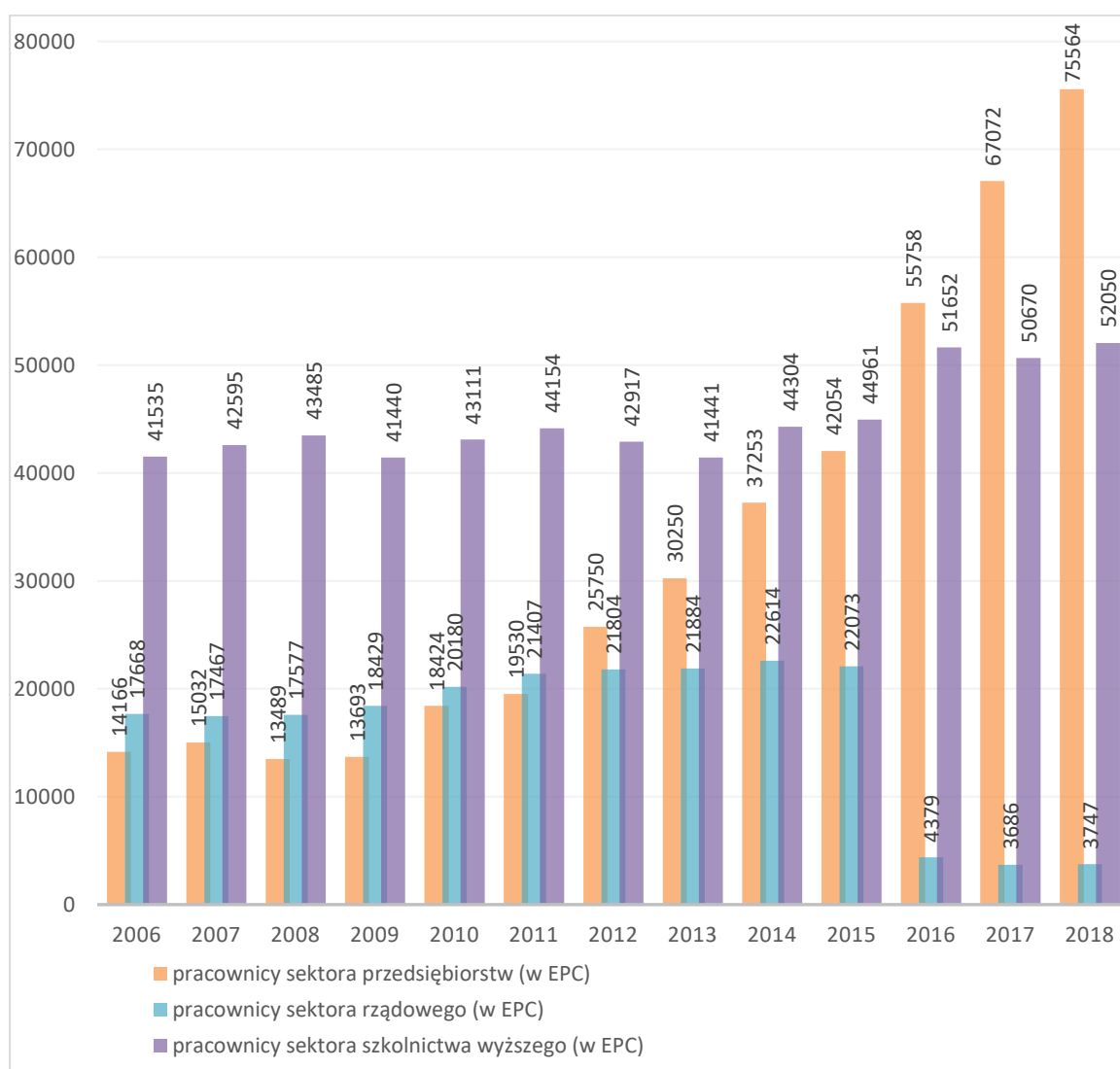
Wykres 2. Zatrudnienie pracowników w jednostkach badawczo-rozwojowych w Polsce w latach 2003-2018

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Głównego Urzędu Statystycznego, <https://bdl.stat.gov.pl/BDL/dane/podgrup/tablica> (dostęp z dn. 20.08.2020).

W latach 2003-2009 w Polsce w branży B+R zatrudnionych było od około 74 do 78 tysięcy pracowników w przeliczeniu na ekwiwalent pełnego czasu pracy (EPC)⁸⁴. W 2010 roku nastąpił wzrost liczby zatrudnionych w jednostkach badawczo-rozwojowych do około 82 tys. EPC. W kolejnych latach liczba osób zatrudnionych w branży B+R rosła. Wzrost zatrudnienia w jednostkach badawczo-rozwojowych był

⁸⁴ Jednostka EPC pozwala ustalić stan zatrudnienia pracowników zatrudnionych na umowę o pracę w przedsiębiorstwie. Jeden EPC to jeden rok pracy pracownika na pełen etat.

tożsamy ze wzrostem nakładów krajowych brutto przeznaczanych na tę branżę. Większość personelu realizującego badania naukowe i prace rozwojowe jest pracownikami wewnętrznymi. Są to wszystkie osoby zatrudnione w jednostkach badawczo-rozwojowych, bez względu czy są w pełni wdrożone w działalność badawczą i rozwojową, czy też pełnią funkcję pracowników administracyjnych. Branżę B+R w Polsce można podzielić m.in. na jednostki, które prowadzą działalność w sektorze przedsiębiorstw, w sektorze rządowym i w sektorze szkolnictwa wyższego. Podział ten został przedstawiony na wykresie 3. Ze względu na brak danych GUS-u za lata 2003-2005, przedstawiony wykres obejmuje tylko lata 2006-2018.



Wykres 3. Zatrudnienie pracowników w branży B+R w Polsce z podziałem na sektory w latach 2006-2018

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Głównego Urzędu Statystycznego, <https://bdl.stat.gov.pl/BDL/dane/podgrup/tablica> (dostęp z dn. 20.08.2020).

Dane przedstawione na wykresie 3. pokazują, że w latach 2006-2015 w Polsce najwięcej pracowników branży B+R było zatrudnionych w sektorze szkolnictwa wyższego. W latach 2006-2011 więcej pracowników zatrudnionych było w sektorze rządowym niż w sektorze przedsiębiorstw. W roku 2012 nastąpił wzrost zatrudnienia pracowników B+R w sektorze przedsiębiorstw. Sektor ten znacząco się rozwinął i zyskał na znaczeniu w odniesieniu do całej branży B+R. Efektem tego było osiągnięcie największej liczby zatrudnionych pracowników w sektorze przedsiębiorstw w latach 2016-2018. Drugim sektorem co do liczby zatrudnionych pracowników w latach 2016-2018 był sektor szkolnictwa wyższego. Liczba zatrudnionych pracowników w sektorze rządowym w latach 2016-2018 stanowiła niewielką część wszystkich zatrudnionych ogółem w branży B+R.

Obecnie zyskująca na znaczeniu działalność badawczo-rozwojowa przyczynia się do zwiększenia zasobów wiedzy i jej zastosowania poprzez pracę twórczą. Działalność B+R wykonywaną przez jednostki gospodarcze można podzielić na badania podstawowe, badania stosowane i prace rozwojowe⁸⁵.

Badania podstawowe opierają się na eksperymentach realizowanych w celu odkrycia nowej wiedzy na temat zjawisk i faktów, wiedzy o podstawach zjawisk i obserwowalnych faktów, bez założenia praktycznego zastosowania.

Badania stosowane, inaczej przemysłowe, prowadzone są w celu zdobycia nowej wiedzy i wykorzystania jej do opracowania nowych produktów czy procesów, a także wprowadzenia ulepszeń do produktów i procesów już istniejących. Rezultatem tych badań są modele produktów i procesów, często utrzymywane w tajemnicy.

Prace rozwojowe są to przede wszystkim prace konstrukcyjne, które wykorzystują odkrytą wiedzę, uzyskaną dzięki pracom badawczym do planowania produkcji, a także tworzenia i projektowania nowych, ulepszonych produktów i usług, w tym tworzenia prototypów⁸⁶.

Podobny podział działalności badawczo-rozwojowej prezentuje K. Szopik⁸⁷, która wyróżnia:

⁸⁵ Taki podział został przedstawiony w opracowaniach GUS-u.

⁸⁶ Por. K. Szatkowski, *Przygotowanie produkcji*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2008, s. 30.

⁸⁷ Por. K. Szopik, *Działalność badawczo-rozwojowa w Polsce*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Ekonomiczne Problemy Usług nr 8, Szczecin 2007, s. 285-287.

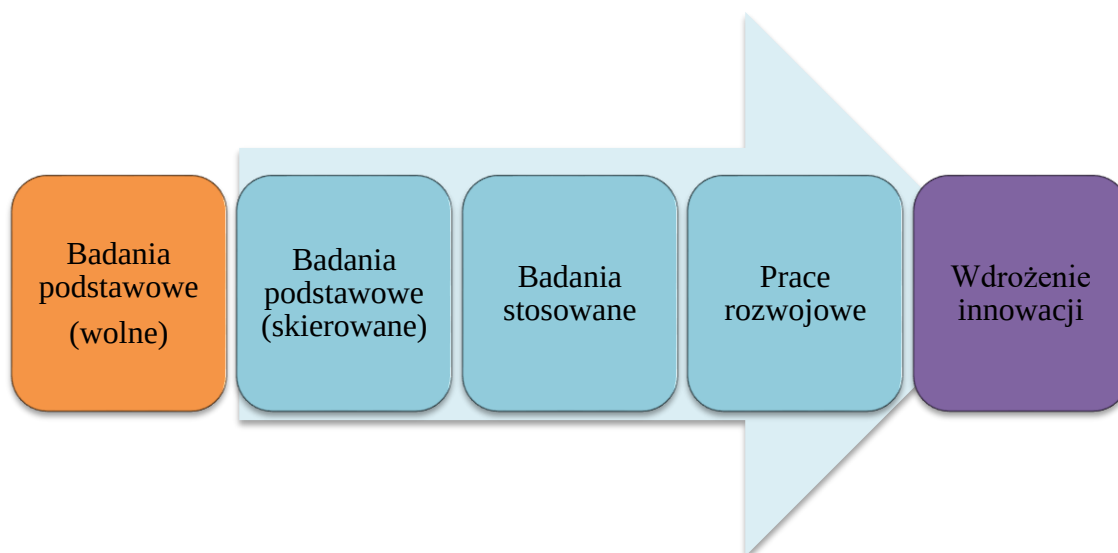
- badania podstawowe:
 - czyste (wolne), które prowadzone są w celu zwiększenia wiedzy, nieukierunkowane praktycznie,
 - ukierunkowane (skierowane), które prowadzone są w celu zwiększenia wiedzy, która pozwoli na rozwiązanie obecnych i przyszłych problemów,
- badania stosowane wykorzystujące uzyskane wyniki badań podstawowych, które pozwalają łatwiejszą realizację zadania w zakresie organizacji, techniki lub technologii,
- prace rozwojowe łączące wyniki prac badawczych z wiedzą techniczną, w celu wprowadzenia do produkcji nowego wyrobu lub technologii.

Polska ustawa o rachunkowości nie definiuje pojęcia zakresu prac badawczych i rozwojowych w jednostkach badawczo-rozwojowych, należy zatem skorzystać z definicji zawartych w przepisach międzynarodowych.

MSR 38 „Wartości niematerialne” prace badawcze określa jako zaplanowane i nowatorskie poszukiwania takich rozwiązań, które pozwolą na zdobycie i zastosowanie nowej wiedzy technologicznej i naukowej. Z kolei prace rozwojowe definiowane są jako praktyczne zastosowanie odkrytej wiedzy w projektowaniu nowych produktów, procesów czy systemów, zanim rozpoczęta zostanie produkcja seryjna⁸⁸.

Schemat 6. obrazuje podział działalności badawczo-rozwojowej, czyli poszczególne etapy procesu innowacji.

⁸⁸ Por. § 8 Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 38 „Wartości niematerialne”.



Schemat 6. Etapy procesu innowacji w jednostce gospodarczej prowadzącej działalność badawczo-rozwojową

Źródło: Opracowanie własne.

Każdy etap prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej generuje koszty, które mogą stanowić ryzyko dla jednostek gospodarczych ze względu na brak pewności powodzenia wdrożenia rezultatów prac rozwojowych⁸⁹. Do kosztów prac badawczych (badania podstawowe i stosowane) można zaliczyć m.in. amortyzację, usługi obce, naprawy, przeprowadzenie ekspertyz, utrzymanie laboratoriów i biur, zużycie narzędzi i materiałów, wynagrodzenia z narzutami, szkolenia kadr, udział w konferencjach, publikacje naukowe, staże naukowe, granty i stypendia. Natomiast do kosztów prac rozwojowych można zaliczyć m.in. amortyzację, ekspertyzy i badania uzupełniające, marketingową analizę rynku, stworzenie prototypu, prace konstrukcyjne i projektowe, ochronę patentową, przeszkolenie pracowników i przygotowanie dokumentacji. Z analizy kosztów można wywnioskować, że koszty prac badawczych skupiają się przede wszystkim na pracy naukowej, natomiast prace rozwojowe na jej wykorzystaniu w praktyce. Część kosztów ponoszona jest zarówno podczas prac badawczych, jak i rozwojowych.

⁸⁹ Por. P. Kozak, *Koszty działalności badawczo-rozwojowej w świetle przepisów ustawy o rachunkowości i międzynarodowego standardu rachunkowości nr 38 wartości niematerialne*, Copernican Journal of Finance & Accounting, Toruń 2012, s. 99-100.

Niekiedy nie jest możliwe jednoznaczne określenie, czy podjęte działania są pracami badawczymi czy rozwojowymi. W takiej sytuacji, MSR 38 nakazuje traktować te nakłady, tak jakby zostały poniesione w trakcie prowadzenia prac badawczych, czyli ujmować je w rachunku zysków i strat okresu, w którym zostały poniesione. Natomiast nakłady na prace rozwojowe mogą być traktowane jako koszty okresu lub aktywowane i przedstawiane jako składnik wartości niematerialnych i prawnych, przy spełnieniu warunków określonych w MSR 38. Ustawa o rachunkowości uzależnia aktywowanie kosztów prac rozwojowych jako wartości niematerialne i prawne od ich zakończenia.

Określenie działań realizowanych w trakcie przeprowadzanych prac badawczo-rozwojowych i uznania ich za koszty prac badawczych lub prac rozwojowych ma istotny wpływ na wynik finansowy jednostek naukowo-badawczych⁹⁰. Jednostki prowadzące prace badawczo-rozwojowe są zobowiązane do przygotowania polityki rachunkowości, w której przedstawiają opis warunków aktywowania prac rozwojowych, specyficznych dla każdej jednostki, a także kryteria pozytywnego zakończenia tych prac.

Polityka rachunkowości jednostek naukowo-badawczych⁹¹ powinna uwzględniać sposób identyfikacji, wyceny i pomiaru, a także prezentować prace badawczo-rozwojowe zgodnie z zasadą wiernego obrazu. Prowadzone prace badawczo-rozwojowe są specyficznymi działaniami, które mogą zostać wykorzystane jako element manipulowania informacjami zawartymi w sprawozdaniu finansowym poprzez kształtowanie wyniku finansowego lub wartości majątku jednostki. W celu uniknięcia zagrożenia zniekształcenia sprawozdania finansowego, jednostka naukowo-badawcza powinna mieć określone procedury w zakresie realizowanych projektów badawczo-rozwojowych, klasyfikacji podejmowanych działań, stosowanej metody i stawki amortyzacyjnej oraz sposobu ustalania odpisu z tytułu utraty wartości. Dodatkowo jednostki gospodarcze, które prowadzą działalność badawczo-rozwojową, przyjęte zasady polityki rachunkowości powinny stosować w sposób konsekwentny przy każdym realizowanym przedsięwzięciu badawczo-rozwojowym, zgodnie z zasadą ciągłości.

⁹⁰ Por. K. Piotrowska, *Polityka rachunkowości...* op. cit., s. 249-250.

⁹¹ Ibidem, s. 251-252.

W 2016 roku w Polsce wprowadzono przepisy pozwalające na skorzystanie z ulgi B+R, a w 2017 r. w życie weszła tzw. mała ustawa o innowacyjności, która pozwalała na odliczenie od podstawy opodatkowania części wydatków na działania badawczo-rozwojowe. Każde przedsiębiorstwo mogło skorzystać z odliczenia 10-30% kosztów kwalifikowanych, które zostały poniesione w związku z prowadzoną działalnością B+R, bez względu na osiągnięte rezultaty. Odliczenia można było dokonać w przypadku, gdy koszty B+R były wyodrębnione w ewidencji rachunkowej. Tabela 3. przedstawia koszty kwalifikowane działalności B+R oraz procentową wartość odliczenia w 2016 i 2017 r.

Tabela 3. Podział kosztów kwalifikowanych oraz procentowa wartość odliczenia kosztów B+R od podstawy opodatkowania w 2016 i 2017 roku

Koszty kwalifikowane	Procentowa wartość odliczenia kosztów B+R od podstawy opodatkowania			
	<i>Małe i średnie przedsiębiorstwa</i>		<i>Duże przedsiębiorstwa</i>	
	2016 r.	2017 r.	2016 r.	2017 r.
Materiały i surowce	20%	50%	10%	30%
Koszty zatrudnienia	30%	50%	30%	50%
Ekspertyzy, opinie, usługi doradcze, badania zakupione od jednostki naukowej	20%	50%	10%	30%
Odpłatne korzystanie z aparatury naukowo-badawczej	20%	50%	10%	30%
Amortyzacja ŚT oraz WNiP	20%	50%	10%	30%
Koszty uzyskania patentu, ochrony wzoru użytkowego i przemysłowego	-	50%	-	-

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Ayming Polska, *Ulga B+R, Wyzwania, szanse, rozwiązania*, Raport 2016, <https://www.ayming.pl/analizy-i-aktualnosci/raporty/raport-2016-ulga-br-wyzwania-szanse-rozwiazania/> (dostęp z dn. 01.08.2020).

Mała ustawa o innowacyjności z 2017 r. znacząco podwyższyła wartość odliczanych kosztów, które zostały poniesione na działalność badawczo-rozwojową, w szczególności w małych i średnich przedsiębiorstwach. Oprócz tego wydłużyła okres odliczenia kosztów z 3 do 6 lat. Badania przeprowadzone w 2016 r. przez firmę Ayming⁹² wśród kierownictwa 150 firm zatrudniających powyżej 50 pracowników wykazały, że jedynie 40% przedsiębiorstw deklarowało powadzenie działalności badawczo-rozwojowej. Co więcej, tylko co piąte przedsiębiorstwo zatrudniało osobę

⁹² Badania zlecone przez firmę Ayming Polska, por. Ayming Polska, *Ulga B+R, Wyzwania, szanse, rozwiązania*, Raport 2016, <https://www.ayming.pl/analizy-i-aktualnosci/raporty/raport-2016-ulga-br-wyzwania-szanse-rozwiazania/> (dostęp z dn. 01.08.2020).

lub zespół odpowiedzialny za działalność B+R. Ponad połowa badanych przyznała, że nie zna lub bardzo słabo zna mechanizm ulgi B+R. Natomiast skorzystanie z ulgi w ciągu 2 kolejnych lat zadeklarowało jedynie 8% badanych. Oznacza to potrzebę edukacji przedsiębiorców w zakresie dostępnych rozwiązań.

Czynnikami stymulującymi wzrost zainteresowania działalnością innowacyjną sektora prywatnego mogłoby być zwiększenie procentowej wartości ulgi B+R, poszerzenie katalogu kwalifikowalności kosztów oraz bezpieczeństwo, że skorzystanie z ulgi jest niezależne od efektów prac badawczych. Pozwoliłoby to na zmniejszenie obciążeń podatkowych firm prowadzących działalność badawczo-rozwojową. Kolejnym motywatorem byłoby wprowadzenie obowiązkowego sprawozdania z działalności badawczo-rozwojowej. Obecnie takie sprawozdanie jest sporządzane dla Głównego Urzędu Statystycznego w sposób deklaracyjny, co uniemożliwia wykonywanie dokładnych pomiarów działalności B+R.

Lata 2016-2017 pokazały jednak, że ulga na działalność badawczo-rozwojową była zbyt niska, a katalog kosztów kwalifikowanych do ulgi zbyt ograniczony, aby skutecznie zachęcać podmioty gospodarcze do podejmowania działań na rzecz rozwoju tej działalności.

W 2018 roku wprowadzono tzw. dużą ustawę o innowacyjności, która zmieniła kształt ulgi na działalność B+R. Odtąd przy rozliczeniu rocznym, wszystkie jednostki gospodarcze prowadzące działalność badawczo-rozwojową, mogą odliczyć 100% kosztów kwalifikowanych, a centra badawczo-rozwojowe nawet 150% kosztów od podstawy opodatkowania. Ulga podatkowa na badania i rozwój polega na:

1. ujęciu kosztów kwalifikowanych w kosztach uzyskania przychodu w 100%,
2. odliczeniu od podstawy opodatkowania kosztów kwalifikowanych w ramach ulgi B+R.

W przypadku osiągnięcia straty przez firmę prowadzącą działalność badawczo-rozwojową lub gdy wartość odliczenia, która przysługuje przedsiębiorstwu jest niższa od wartości ulgi B+R, wówczas jednostka może odliczyć ulgę przez kolejne 6 lat.

Tabela 4. przedstawia koszty kwalifikowane działalności B+R oraz procentową wartość odliczenia w latach 2016 – 2018.

Tabela 4. Podział kosztów kwalifikowanych oraz procentowa wartość odliczenia kosztów B+R od podstawy opodatkowania w latach 2016-2018

Koszty kwalifikowane	Procentowa wartość odliczenia kosztów B+R od podstawy opodatkowania					
	<i>Małe i średnie przedsiębiorstwa</i>		<i>Duże przedsiębiorstwa</i>		<i>Małe, średnie i duże przedsiębiorstwa</i>	<i>Centra B+R</i>
	2016 r.	2017 r.	2016 r.	2017 r.	od 2018 r.	od 2018 r.
Materiały i surowce	20%	50%	10%	30%	100%	150%
Koszty zatrudnienia	30%	50%	30%	50%	100%	150%
Ekspertyzy, opinie, usługi doradcze, badania zakupione od jednostki naukowej	20%	50%	10%	30%	100%	150%
Odpłatne korzystanie z aparatury naukowo-badawczej	20%	50%	10%	30%	100%	150%
Amortyzacja ŚT oraz WNiP	20%	50%	10%	30%	100%	150%
Koszty uzyskania patentu, ochrony wzoru użytkowego i przemysłowego	-	50%	-	-	100%	100%
Sprzęt specjalistyczny w działaniach B+R	-	-	-	-	100%	150%
Nabycie usług wykorzystania aparatury B+R	-	-	-	-	100%	150%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Ayming Polska, *Ulga B+R, Krok milowy w rozwoju innowacyjności przedsiębiorstw*, Raport 2018, https://www.ayming.pl/wp-content/uploads/sites/16/2019/04/Ayming_Raport_2018_Ulga_B_R_Krok_milowy_w_rozwoju_innowacyjnosci_przedsiębiorstw-11.pdf (dostęp z dn. 21.08.2020 r.); Ayming Polska, *Ulga B+R, Małymi krokami do większej innowacyjności*, Raport 2019, <https://www.ayming.pl/wp-content/uploads/sites/16/2019/09/Raport-Ayming-Ulga-BR-2019.pdf> (dostęp z dn. 01.08.2020).

Duża ustawa o innowacyjności wprowadzona w 2018 roku znacząco zwiększyła procentową wartość odliczenia kosztów działalności badawczo-rozwojowej od podstawy opodatkowania i wprowadziła 100% wartość odliczenia tych kosztów bez względu na wielkość przedsiębiorstwa. Dodatkowo rozszerzony został katalog kosztów kwalifikowanych o:

- koszty sprzętu specjalistycznego, który nie jest środkiem trwałym, a jest bezpośrednio wykorzystywany w działalności B+R, np. wyposażenie laboratorium – w przybory laboratoryjne, naczynia, urządzenia pomiarowe,
- koszty patentów oraz innych praw własności intelektualnej,
- koszty nabycia usług wykorzystywania aparatury do analiz zleconych dotyczących prac badawczo-rozwojowych.

W latach 2016-2017 pracodawcy mogli odliczyć tylko koszty zatrudnienia pracowników, którzy zatrudnieni byli na umowę o pracę. Wprowadzenie dużej ustawy o innowacyjności w 2018 roku pozwoliło na odliczenie kosztów współpracy również z osobami realizującymi działania B+R na podstawie umowy o dzieło lub umowy zlecenia.

Badania przeprowadzone w 2018 roku przez firmę Ayming⁹³ wśród kierownictwa 150 firm zatrudniających więcej niż 50 pracowników wykazały, że wciąż wiele przedsiębiorstw, bo aż 35% nie wie, że mogłoby skorzystać z ulgi B+R, a jedynie 9% firm przyznało, że skorzystało z ulgi w 2017 roku. Natomiast 25% przedsiębiorstw zadeklarowało chęć skorzystania z ulgi B+R rozliczając zeznanie podatkowe za rok 2018. Z raportu firmy Ayming wynika również, że w latach 2016 i 2017 zaledwie 40% wszystkich jednostek gospodarczych prowadziło działalność badawczo-rozwojową, natomiast w roku 2018 ma to być już 55% wszystkich jednostek, co świadczy o rosnącym zainteresowaniu prowadzeniem tej działalności.

Najważniejszym czynnikiem stymulującym zwiększenie nakładów na działalność badawczo-rozwojową sektora prywatnego, który wskazały badane przedsiębiorstwa to łatwiejszy dostęp do dotacji na działalność B+R. W 2016 roku były to zwiększenie procentowej wartości ulgi B+R oraz poszerzenie katalogu kosztów kwalifikowanych, co wprowadziła duża ustawa o innowacyjności w 2018 roku. Należy zwrócić uwagę, iż skorzystanie z ulgi B+R, w przeciwieństwie do dotacji, nie wymaga osiągnięcia rezultatów z badań oraz zakładanego poziomu innowacyjności czy zakończenia projektu, co z pewnością jest sporą zachętą dla przedsiębiorców. Jedynym wymogiem stawianym przed firmami jest prowadzenie ewidencji kosztów działalności badawczo-

⁹³ Por. Ayming Polska, *Ulga B+R, Krok milowy w rozwoju innowacyjności przedsiębiorstw*, Raport 2018, https://www.ayming.pl/wp-content/uploads/sites/16/2019/04/Ayming_Raport_2018_Ulga_B_R_Krok_milowy_w_rozwoju_innowacyjnosci_przedsiębiorstw-11.pdf (dostęp z dn. 01.08.2020).

rozwojowej w podziale na rodzaje, wyodrębnionych w katalogu kosztów kwalifikowanych.

Według danych Ministerstwa Finansów⁹⁴ z ulgi B+R w 2016 roku skorzystało jedynie 277 podatników podatku od osób prawnych, w 2017 roku – 597, natomiast w 2018 roku – 951. Do wzrostu zainteresowania ulgą B+R przyczyniła się z pewnością możliwość zastosowania większej wartości odliczenia kosztów kwalifikowanych.

Od 1 stycznia 2019 roku w Polsce zaczęła obowiązywać tzw. ulga *Innovation Box* (IP Box). Ulga ta daje możliwość opodatkowania preferencyjną stawką podatku od osób prawnych lub osób fizycznych – 5%, dochodów uzyskanych z komercjalizacji praw własności intelektualnej. Możliwość skorzystania z ulgi IP Box mają podatnicy, którzy spełnią poniższe warunki⁹⁵:

- prowadzą działalność B+R,
- wyniki działalności badawczo-rozwojowej obejmą ochroną prawną, tj. autorskie prawo do programu komputerowego, patent, wzór użytkowy lub przemysłowy, prawo z rejestracji topografii układu scalonego, dodatkowe prawo ochronne dla patentu na produkt ochrony roślin lub produkt leczniczy,
- prowadzą osobną ewidencję kosztów działalności B+R, dzięki której mogą uzyskać kwalifikowane prawo własności intelektualnej,
- komercjalizują prawa własności intelektualnej poprzez pobieranie opłat licencyjnych lub sprzedaż praw własności intelektualnej,
- złożą wniosek do właściwego organu o objęcie ochroną prawną prowadzonych działań B+R.

Ulgą IP Box pozwala znacząco obniżyć podatek dochodowy do zapłaty do urzędu skarbowego, ma za zadanie wspierać rozwój nowych technologii oraz zwiększenie zatrudnienia w branżach związanych z własnością intelektualną⁹⁶. Ulga ta dla wielu przedsiębiorców może wydawać się atrakcyjna, jednak nowe, często niejednoznaczne

⁹⁴ Internet: <https://www.gov.pl/web/rozwoj/przedsiębiorcy-coraz-chetniej-siegaja-po-ulge-br> (dostęp z dn. 30.08.2020).

⁹⁵ Por. Ayming Polska, *Ulgą B+R, Małymi krokami do większej innowacyjności*, Raport 2019, <https://www.ayming.pl/wp-content/uploads/sites/16/2019/09/Raport-Ayming-Ulga-BR-2019.pdf> (dostęp z dn. 30.08.2020); Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U.2020.0.1426 t.j.) art. 30 ca, Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U.2020.0.1406 t.j.) art. 24d.

⁹⁶ Por. K. Milan, *Działalność innowacyjna – ulga B+R i IP Box*, <https://grantthornton.pl/publikacja/przyszlosc-ulgi-br/> (dostęp z dn. 30.08.2020).

regulacje prawne oraz niejasne interpretacje przepisów publikowane przez organy podatkowe skutecznie zniechęcają do skorzystania z niej. Dodatkowo ustawodawca wyłączył możliwość jednoczesnego korzystania z ulgi B+R oraz ulgi IP Box dla tego samego dochodu⁹⁷. Koszty kwalifikowane w ramach ulgi na działalność innowacyjną nie mogą zostać uwzględnione w obliczeniu podstawy opodatkowania preferencyjną stawką 5% w ramach ulgi IP Box. Przedsiębiorca ma możliwość stosowania dwóch ulg w jednym roku podatkowym naprzemiennie, do różnych osiągniętych dochodów.

Firma Ayming Polska zleciła przeprowadzenie badania dotyczącego znajomości ulgi IP Box wśród przedsiębiorstw korzystających z ulgi na działalność badawczo-rozwojową w latach 2016-2019⁹⁸. Połowa badanych podmiotów gospodarczych nigdy nie słyszała o uldze IP Box, 28% słyszało jedynie o uldze, ale nie zna szczegółów pozwalających na osiągnięcie korzyści podatkowych z jej stosowania, 19% słyszało nazwę i wie, na czym polega ta ulga. Jedynie 3% z badanych podmiotów słyszało o uldze IP Box i planuje w 2019 roku z niej skorzystać. Przeprowadzone badanie pozwala na wyciągnięcie wniosku, że przedsiębiorstwa prowadzące działalność badawczo-rozwojową, obecnie chętniej korzystają z ulgi B+R, niż nowej ulgi IP Box. Należy zwrócić uwagę, że ulga B+R w pierwszych latach od wprowadzenia również nie cieszyła się popularnością. Z roku na rok coraz więcej jednostek gospodarczych podejmuje działania w zakresie B+R i decyduje się na korzystanie z ulg.

Realizacja projektów innowacyjnych przyczynia się do wzrostu wydatków na działalność B+R w firmie, co pozwala na opracowanie nowych, innowacyjnych produktów czy usług. Dodatkowo wzrasta konkurencyjność podmiotu gospodarczego, następuje rozwój działów badawczo-rozwojowych, a także nawiązywana jest współpraca między sektorem prywatnym a jednostkami naukowo-badawczymi. Wprowadzenie ulgi B+R zmusza przedsiębiorstwa do głębszej analizy procesów, usystematyzowania prac, a także ewidencjonowania kosztów B+R. Efektem tych działań jest nie tylko wzrost dojrzałości organizacji, ale także stworzenie podłoża do prowadzenia zaawansowanej działalności innowacyjnej.

⁹⁷ Por. J. Krajnik, *Działalność innowacyjna – ulga B+R i IP Box*, <https://grantthornton.pl/publikacja/ulga-br-i-ulga-ip-box-25-faktow-i-mitow/> (dostęp z dn. 30.08.2020).

⁹⁸ Badanie zostało przeprowadzone techniką CATI przez firmę Kantar na grupie 30 przedsiębiorstw, które rozliczyły ulgę B+R w latach 2016-2019. Badanie realizowane było od 30 kwietnia do 19 czerwca 2019 r. Przedsiębiorstwa biorące udział w badaniu to firmy zatrudniające ponad 50 pracowników.

Coraz większe zainteresowanie działalnością badawczo-rozwojową powoduje konieczność opracowania takiej polityki rachunkowości, która pozwoli na przedstawienie pozytywnego obrazu sytuacji finansowo-majątkowej jednostki naukowo-badawczej. Za pomocą instrumentów czasowych, formalnych i materialnych polityki rachunkowości, jednostka ma możliwość doboru rozwiązań stosowanych w rachunkowości, które pozwolą na realizację określonych celów działalności B+R.

Rozdział 2. Instrumenty polityki rachunkowości w sprawozdaniach finansowych

2.1. Podział i rodzaje instrumentów polityki rachunkowości

Polityka rachunkowości pełni bardzo ważną rolę poprzez oddziaływanie na decyzje osób zarządzających przedsiębiorstwem, które muszą dokonać wyboru stosowanych rozwiązań w rachunkowości jednostki⁹⁹. Polityka rachunkowości wpływa także na ostateczny kształt prezentowanego sprawozdania finansowego podmiotu gospodarczego, w tym na jego jakość.

Instytuty naukowo-badawcze, posiadające osobowość prawną, muszą stosować przepisy ustawy o rachunkowości. Zgodnie z zapisami ustawy, jednostki te zobowiązane są do posiadania w formie pisemnej dokumentacji polityki rachunkowości, która jest zatwierdzona przez kierownika jednostki. Instytutami badawczymi, instytutami naukowymi PAN oraz instytutami Sieci Badawczej Łukasiewicz zarządza dyrektor instytutu, który w myśl ustawy o rachunkowości, odpowiada za prawidłowe prowadzenie ksiąg rachunkowych danej jednostki.

W polityce rachunkowości znaleźć można szereg rozwiązań, które mogą zostać zastosowane w jednostce w zakresie rachunkowości i sprawozdawczości bilansowej. Polityka ta w dużym stopniu umożliwia realizację własnych celów stawianych sobie przez przedsiębiorstwa, jednakże w granicach obowiązujących przepisów prawnych. Do najważniejszych celów, które jednostki naukowo-badawcze powinny realizować, można zaliczyć¹⁰⁰:

- prowadzenie badań naukowych oraz prac rozwojowych,
- wykorzystywanie i wdrażanie uzyskanych wyników badań naukowych i prac rozwojowych w praktyce gospodarczej,
- wspieranie rozwoju młodych naukowców,

⁹⁹ Por. S. M. Bragg, *Accounting policies and procedures manual*, John Wiley & Sons Inc., New Jersey 2007, s. 37; S. A. Finkler, D. M. Ward, *Accounting Fundamentals for health care management*, Jones and Bartlett Publishers, Massachusetts 2006, s. 97.

¹⁰⁰ Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (Dz.U.2020.0.1383 t.j.), art. 2, ust. 1, pkt. 1-3; Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Polskiej Akademii Nauk (Dz.U.2019.0.1183 t.j.), art. 1, ust. 2, pkt. 1-12; Ustawa z dnia 21 lutego 2019 r. o Sieci Badawczej Łukasiewicz (Dz. U. z dn. 2020 r. poz. 2098), art. 3, pkt. 2.

- opiniowanie aktów prawnych dotyczących nauki i jej zastosowania oraz przedstawianie opinii, ekspertyz, prognoz,
- współpraca z innymi jednostkami badawczo-rozwojowymi zarówno krajowymi, jak i międzynarodowymi.

Cele stawiane przed jednostkami naukowo-badawczymi mogą być osiągnięte poprzez stosowanie określonych rozwiązań w zakresie rachunkowości. To właśnie prawo stanowione przez ustawę o rachunkowości umożliwia, poprzez politykę rachunkowości, wybór określonych zasad rachunkowości regulujących:

- sposób sporządzania i przedstawiania danych w sprawozdaniu finansowym, a także
- sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych i ochrony danych w nich zawartych.

Cele polityki rachunkowości, czyli m.in. jak najwierniejsze przedstawienie obrazu finansowo-majątkowego jednostki gospodarczej, mogą zostać zrealizowane, dzięki funkcjonowaniu pewnych instrumentów. Część z nich odbiorca może dostrzec w sprawozdaniu finansowym poprzez jego analizę¹⁰¹. Instrumenty te istnieją dzięki prawom wyboru i obszarom swobodnego działania, które zostały ustanowione przez prawo regulujące rachunkowość. Nie tylko pozwalają one na wybór danego rozwiązania, ale także zobowiązują jednostkę do jego ujawniania w sprawozdaniu finansowym¹⁰², dokładniej w informacji dodatkowej.

Mianem instrumentów polityki rachunkowości można określić wykorzystywanie szczegółowych oraz indywidualnie wybranych zasad rachunkowości w praktyce. Te instrumenty, tworzące zbiór metod i narzędzi, umożliwiają prowadzenie rachunkowości podmiotowi gospodarczemu, a w efekcie wpływają na jego ostateczny obraz finansowo-majątkowy oraz postrzeganie go przez użytkowników sprawozdania finansowego¹⁰³. W literaturze przedmiotu wyróżnia się kilka podziałów instrumentów polityki rachunkowości.

¹⁰¹ Por. T. Cebrowska, *Polityka bilansowa*, w: *Rachunkowość finansowa i podatkowa*, red. T. Cebrowska, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2005, s. 229-230.

¹⁰² Por. H. Ashbaugh, *Non-US Firms Accounting Standards Choices*, *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 20, No. 2, 1993.

¹⁰³ Por. McGraw, Hill, *Financial. Accounting. Information...*op. cit., s. 4.

Pierwszy z nich, najbardziej ogólny, klasyfikuje instrumenty zgodnie z kryterium przedmiotowym i dzieli je na¹⁰⁴:

- instrumenty dotyczące sprawozdania finansowego,
- instrumenty definiujące sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych.

W pierwszej grupie instrumentów polityki rachunkowości występują takie, które bezpośrednio oddziałują na sprawozdanie finansowe, na prezentowane w nim wartości, jak również na jego strukturę i formę¹⁰⁵. Do tych instrumentów można zaliczyć m.in. prawa wyboru odnoszące się do zasad wyceny aktywów i pasywów, ustalania wyniku finansowego, klasyfikowania i grupowania zdarzeń gospodarczych, tworzenia rezerw i odpisów aktualizujących.

Do drugiej grupy instrumentów polityki rachunkowości zaliczyć można takie, które oddziałują na sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych jednostki gospodarczej oraz ich ochronę. Są to m.in. ustalony indywidualnie przez jednostkę: zakładowy plan kont, wybór programu księgowego, terminy przeprowadzenia inwentaryzacji czy sposób ochrony zasobów informatycznych dotyczących rachunkowości tej jednostki. Instrumenty te nie ingerują w dane wykazywane w sprawozdaniach finansowych, ale mają wpływ na jakość tego raportu.

Do najczęściej spotykanego podziału instrumentów polityki rachunkowości w literaturze przedmiotu zalicza się podział ze względu na prawa wyboru¹⁰⁶:

- instrumenty czasowe,
- instrumenty formalne,
- instrumenty materialne.

Do instrumentów czasowych polityki rachunkowości można zaliczyć prawa wyboru, które dotyczą:

- dnia bilansowego, roku obrotowego, a także składających się na niego okresów sprawozdawczych,

¹⁰⁴ Por. L. Poniatowska, *Identyfikacja i klasyfikacja...* op. cit., s. 17.

¹⁰⁵ Ibidem, s. 16-17.

¹⁰⁶ K. Sawicki, *Polityka bilansowa a badanie rocznych sprawozdań finansowych*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej, nr 40, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 1997, s. 177-178; E. Piątek, *Polityka bilansowa...* op. cit., s. 84.

- terminu przedłożenia, zatwierdzenia, badania i opublikowania sprawozdania finansowego.

Do formalnych instrumentów polityki rachunkowości zaliczyć można sposób prezentacji danych liczbowych w sprawozdaniach finansowych, czyli prawo wyboru wariantu rachunku zysków i strat oraz rachunku przepływów pieniężnych, czy stopień szczegółowości przedstawianych informacji w raportach rocznych.

Instrumenty materialne polityki rachunkowości kształtują wielkość aktywów i pasywów, przychodów i kosztów, a także wyniku finansowego. Do tej kategorii można zaliczyć prawa wyboru obejmujące wycenę aktywów i pasywów bilansu według kosztu historycznego lub wartości godziwej¹⁰⁷, a także metod ujmowania składników majątku i źródeł ich finansowania w bilansie.

Wszystkie trzy kategorie instrumentów polityki rachunkowości mają wpływ na przedstawiany obraz sytuacji finansowo-majątkowej jednostki. Należy zwrócić uwagę, że najbardziej istotnymi instrumentami są instrumenty materialne, gdyż to one w sposób bezpośredni wpływają na wysokość prezentowanych aktywów i pasywów oraz wyniku finansowego podmiotu gospodarczego w sprawozdaniu finansowym. W praktyce rachunkowości można zauważyć oddziaływania między formalnymi a materialnymi instrumentami polityki rachunkowości¹⁰⁸. Dokonanie zmian w wycenie składników bilansu istotnie oddziałuje na wynik finansowy jednostki gospodarczej, jednocześnie wpływa na strukturę sprawozdania finansowego, a także na sporządzane sprawozdanie z działalności jednostki w danym roku obrotowym.

W literaturze można znaleźć inne podziały instrumentów polityki rachunkowości. Teresa Cebrowska¹⁰⁹ proponuje podział instrumentów ze względu na czas:

- działania podejmowane przed dniem bilansowym w celu przesunięcia czasowego operacji gospodarczych, np. przesunięcie kosztów, przyspieszenie lub opóźnienie operacji zakupu czy sprzedaży,

¹⁰⁷ Por. E. Babuška, *Pomiar wartości w rachunkowości w aspekcie aktualnych podstaw wyceny i stosowanych kategorii cenowych*, w: Współczesne uwarunkowania kwantyfikacji w rachunkowości, red. B. Micherda, Difin, Warszawa 2013, s. 48-49; T. Sutton, *Corporate Financial Accounting and Reporting*, FT Prentice Hall, London 2004, s. 173.

¹⁰⁸ Por. L. Poniatowska, *Istota i znaczenie...* op. cit., s. 21.

¹⁰⁹ Por. T. Cebrowska, *Polityka bilansowa*, op. cit., s. 326.

- działania podejmowane po dniu bilansowym, które opierają się na prawach wyboru określonych metod ustalania wartości i wyceny, np. poprzez tworzenie odpisów aktualizujących, czy rezerw na przyszłe zobowiązania.

Innym kryterium klasyfikacji instrumentów polityki rachunkowości jest podział zgodnie z charakterem podejmowanych działań¹¹⁰ na:

- instrumenty memoriałowe,
- instrumenty ekonomiczne.

Instrumenty memoriałowe dotyczą zastosowania rachunkowości w jednostce gospodarczej, w tym przede wszystkim wyceny aktywów i pasywów, tworzeniem rezerw na zobowiązania i odpisów aktualizujących oraz rozliczeniami międzyokresowymi kosztów. Wszystkie te elementy wpływają na sprawozdanie finansowe, które sporządzane jest zgodnie z zasadą memoriału¹¹¹.

Z kolei **instrumenty ekonomiczne** przejawiają się podejmowanymi decyzjami dotyczącymi działań w zakresie produkcji i inwestycji, które wpłyną istotnie na sprawozdanie finansowe. Mogą one dotyczyć opóźniania inwestycji, zakupów czy nakładów na prowadzone lub dopiero rozpoczynające się badania¹¹².

W literaturze pojawia się również podział **instrumentów polityki rachunkowości ze względu na okres ich oddziaływania**. Tutaj wyróżnia się:

- instrumenty obejmujące krótki okres – do roku,
- instrumenty obejmujące średni okres – ponad rok do pięciu lat,
- instrumenty obejmujące długi okres – powyżej pięciu lat¹¹³.

Instrumenty, które określają metody wyceny rozchodu zapasów, tworzenia krótkoterminowych rezerw na zobowiązania czy dokonywania odpisów amortyzujących, stosowane są w bieżącym okresie – do roku. Te, które obejmują średni okres, czyli powyżej roku do pięciu lat, dotyczą m.in. ustalania okresu użytkowania środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych w przedsiębiorstwie czy określenia wartości rezerw na naprawy gwarancyjne i innych rezerw

¹¹⁰ L. Poniatowska, *Istota i znaczenie...* op. cit., s. 23.

¹¹¹ Por. P. Wójtowicz, *Wiarygodność sprawozdań finansowych wobec aktywnego kształtowania wyniku finansowego*, Wydawnictwa Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków 2010, s. 101-103.

¹¹² Ibidem, s. 101-103.

¹¹³ K. Stępień, *Polityka rachunkowości...* op. cit., s. 263; K. Sawicki, *Polityka bilansowa...* op. cit., s. 39.

długoterminowych. Z kolei instrumenty obejmujące długi okres czasu są to m. in. tworzenie rezerw długoterminowych na świadczenia emerytalne i nagrody jubileuszowe dla pracowników¹¹⁴.

Podsumowując, jednostki gospodarcze prowadzące pełne księgi rachunkowe i sporządzające sprawozdania finansowe, mają szeroki wybór dostępnych instrumentów polityki rachunkowości, które proponują wiele narzędzi i metod wykorzystywanych przy tworzeniu i prezentowaniu raportów rocznych. **Najważniejszym podziałem instrumentów polityki rachunkowości jest podział na instrumenty czasowe, formalne i materialne.**

Przepisy prawa określające ramy rachunkowości w dużym stopniu wpływają na sposób i stopień wykorzystania możliwości instrumentów polityki rachunkowości. Czynnikiem motywującym do stosowania dostępnych opcji są cele, jakie chce osiągnąć dany podmiot gospodarczy. Budując indywidualną politykę rachunkowości przedsiębiorstwa i decydując się na wybór konkretnych instrumentów, należy przeanalizować i uwzględnić najbardziej korzystne rozwiązania, w tym też możliwe skutki podjętych przedsięwzięć i czas oddziaływania tych narzędzi na poszczególne obszary działalności jednostki. Dodatkowo politykę rachunkowości należy dostosować do obowiązujących obligatoryjnych i nadrzędnych zasad rachunkowości określonych przez przepisy regulujące rachunkowość.

¹¹⁴ Por. M. Foremna-Pilarska, E. Radawiecka, *Rachunkowość na tle rozwiązań międzynarodowych*, Difin, Warszawa 2007, s. 327-328.

2.2. Instrumenty czasowe polityki rachunkowości

Instrumenty czasowe polityki rachunkowości obejmują czasowy funkcjonowania jednostki gospodarczej w rzeczywistości gospodarczej. Pozwalają przede wszystkim na wybór dnia bilansowego, określenie roku obrotowego, a także okresu sprawozdawczego, terminu sporządzenia sprawozdania finansowego, jego zatwierdzenia i opublikowania.

Każdy podmiot gospodarczy rozpoczynający prowadzenie działalności gospodarczej musi **wybrać dzień bilansowy oraz rok obrotowy, które określa w polityce rachunkowości zawartej w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego**. Pojęciem dnia bilansowego określa się dzień, na który każda jednostka prowadząca pełne księgi rachunkowe sporządza sprawozdanie finansowe. Polskie prawo regulujące rachunkowość zobowiązuje jednostki gospodarcze do sporządzania sprawozdań finansowych na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych¹¹⁵, czyli na:

- dzień kończący rok obrotowy,
- dzień, w którym jednostka kończy działalność, w tym także w wyniku sprzedaży, zakończenia postępowania upadłościowego lub likwidacji, o ile nie zostało umorzone,
- dzień poprzedzający zmianę formy prawnej,
- dzień poprzedzający dzień, w którym nastąpi podział lub połączenie jednostek, jeśli w wyniku tych działań powstaje nowa jednostka, to jest to dzień poprzedzający dzień wpisu do rejestru połączeniu lub podziału,
- dzień poprzedzający dzień postawienia jednostki w stan likwidacji lub upadłości,
- każdy inny dzień bilansowy, na który jednostka ma obowiązek takie sprawozdanie sporządzić.

Zamknięcie ksiąg rachunkowych w tych przypadkach nie może nastąpić później niż w ciągu 3 miesięcy od dnia, w którym nastąpiły te zdarzenia. Ustawa o rachunkowości

¹¹⁵ Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. (Dz. U. z 2019 r., poz. 351), art. 12 ust. 2 pkt. 1-7; Por. W. Wyrzykowski, *Czasowe i formalne instrumenty polityki bilansowej i podatkowej*, w: *Rachunkowość w rozliczeniach podatkowych*, pod. red. T. Martyniuk, PWE, Warszawa 2014, s. 39-43.

przewiduje sytuacje, w których pozwala na niezamykanie i nieotwieranie ksiąg rachunkowych¹¹⁶. Może mieć to miejsce jeśli:

- spółka osobowa lub spółka cywilna zostaje przekształcona w inną spółkę osobową, a także gdy spółka kapitałowa zostaje przekształcona w inną spółkę kapitałową,
- połączenie jednostek gospodarczych następuje poprzez zastosowanie metody łączenia udziałów, która nie powoduje powstania nowej jednostki,
- podział podmiotów gospodarczych następuje poprzez wydzielenie,
- działalność jednostki przez cały rok obrotowy była zawieszona i nie występowały żadne zdarzenia o charakterze majątkowym lub finansowym,
- umrze przedsiębiorca, a działalność gospodarcza przez niego prowadzona, będzie kontynuowana przez przedsiębiorstwo w spadku.

Natomiast rok obrotowy zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości to rok kalendarzowy¹¹⁷ lub każdy inny okres, który trwa 12 miesięcy kalendarzowych, stosowany również do celów podatkowych. Każdy rok obrotowy kończy się dniem bilansowym. Większość jednostek prowadzących działalność gospodarczą decyduje się na wybór roku obrotowego tożsamego z rokiem kalendarzowym, a co za tym idzie za dzień bilansowy przyjmuje ostatni dzień roku kalendarzowego – 31 grudnia¹¹⁸.

Podmiot gospodarczy rozpoczynający działalność gospodarczą w pierwszej połowie roku obrotowego za pierwszy rok obrotowy uznaje okres od dnia rozpoczęcia działalności do końca przyjętego roku obrotowego. Oznacza to, że rok ten będzie krótszy niż 12 miesięcy. Jeśli jednostka gospodarcza zdecyduje się na rozpoczęcie prowadzenia działalności w drugiej połowie roku, wówczas ma możliwość podjęcia decyzji o długości roku obrotowego. Może on trwać:

- od dnia rozpoczęcia prowadzenia działalności do końca tego roku obrotowego, wówczas sprawozdanie finansowe za ten rok, będzie obejmowało okres krótszy niż 6 miesięcy, albo

¹¹⁶ Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. (Dz. U. z 2019 r., poz. 351), art. 12 ust. 3 pkt. 1-2, art. 3a, art. 3b.

¹¹⁷ Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. (Dz. U. z 2019 r., poz. 351), art. 3 ust. 9. Wybór roku obrotowego nie jest możliwy dla jednostek gospodarczych, które podlegają ustawie o podatku od osób fizycznych. Rok obrotowy dla tych jednostek jest zawsze tożsamy z rokiem kalendarzowym.

¹¹⁸ Por. S. Koc, *Zasady (polityka) rachunkowości*, „Rachunkowość”, nr 5, 2009, s. 3.

- od dnia rozpoczęcia prowadzenia działalności do końca następnego roku obrotowego, w tym przypadku sprawozdanie finansowe za pierwszy rok obrotowy będzie obejmowało okres dłuższy niż 12 miesięcy, ale nie dłuższy niż 18 miesięcy.

Ustawa o rachunkowości wymaga od podmiotów gospodarczych, aby dane finansowo-majątkowe przedstawiane w rocznych sprawozdaniach finansowych były porównywalne za kolejne okresy sprawozdawcze. W celu zapewnienia porównywalności informacji sprawozdawczej przyjęty na początku działalności rok obrotowy nie powinien ulegać zmianom w latach kolejnych. Prawo regulujące rachunkowość w Polsce dopuszcza jednak możliwość zmiany roku obrotowego na inny. Może to nastąpić z zachowaniem wszelkich konsekwencji. Zmiana roku obrotowego powoduje wydłużenie pierwszego po zmianie roku obrotowego, który może być dłuższy niż 12 miesięcy, ale nie dłuższy niż 23 miesiące.

Możliwość zdecydowania o wyborze roku obrotowego pozwala na odzwierciedlenie rzeczywistych dokonań podmiotu gospodarczego¹¹⁹. Niewątpliwie długość roku obrotowego istotnie wpływa na wysokość wykazywanego wyniku finansowego jednostki gospodarczej, gdyż z każdym kolejnym miesiącem roku obrotowego, wynik finansowy zmienia się narastająco. Przy ustalaniu długości okresu sprawozdawczego, w polityce rachunkowości należy pamiętać o umieszczeniu informacji o częstotliwości i sposobie wyceny aktywów, pasywów, przychodów i kosztów¹²⁰.

W zakresie określania dnia bilansowego oraz roku obrotowego, jednostki naukowo-badawcze stosują przepisy ustawy o rachunkowości dla jednostek gospodarczych. Ustawa nie przewiduje odmiennych zasad dla tego typu podmiotów.

Jednostki gospodarcze, które decydują się na wybór roku obrotowego niepokrywającego się z rokiem kalendarzowym, zwykle zajmują się produkcją sezonową¹²¹. Przykładem takiego przedsiębiorstwa mogą być jednostki zajmujące się produkcją, hodowlą i dostarczaniem produktów roślinnych. Przed rozpoczęciem

¹¹⁹ Por. M. Głębocka, *Wpływ polityki rachunkowości w obszarze aktywów obrotowych na treść informacyjną sprawozdań finansowych – wybrane problemy*, w: *Studia Ekonomiczne/Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach*, nr 201 *Polityka rachunkowości a kształtowanie wyniku finansowego*, Katowice 2014, s.80.

¹²⁰ Por. R. Seredyński, K. Szaruga, *Komentarz do ustawy o rachunkowości*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o.o., Gdańsk 2011, s. 137.

¹²¹ Por. R. Kamiński, *Polityka bilansowa w kształtowaniu wartości księgowej przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Adama Mickiewicza w Poznaniu, Poznań 2001, s. 194.

produkcji sezonowej i na samym jej początku zapasy takiego przedsiębiorstwa wykazywane w bilansie są stosunkowo wysokie, co powoduje obniżenie płynności finansowej. Wraz z upływem czasu wartość zapasów zmniejsza się i następuje wzrost płynności finansowej oraz wartości wyniku finansowego wykazywanego w rachunku zysków i strat. Zasadnym jest ustalenie roku obrotowego od 1 września do 31 sierpnia, gdyż na dzień 31 sierpnia jednostka osiąga relatywnie najwyższy wynik finansowy.

Podobna sytuacja zachodzi w przedsiębiorstwach handlowych, które skupiają się na sprzedaży produktów świątecznych¹²². W tym przypadku podmioty te wykazują najwyższą wartość zapasów pod koniec roku kalendarzowego, przed świętami Bożego Narodzenia. Dla takich jednostek najlepszy jest rok obrotowy zaczynający się od 1 marca lub 1 kwietnia do 28 lutego lub 31 marca. Taki rok obrotowy pozwala na analizę sprzedaży towarów i materiałów po cenach wyjściowych przed świętami, a następnie po cenach obniżonych. Dodatkowo można określić wartość zapasów, które się nie sprzedały i które należałoby objąć odpisem aktualizującym.

Jednostkami gospodarczymi, które chętnie korzystały z możliwości wyboru roku obrotowego, były uczelnie wyższe. Szkoły wyższe ustalały rok obrotowy od 1 października do 31 września, czyli tożsamy z rokiem akademickim. Taki wybór umożliwiał wykonywanie dokładniejszych raportów wewnętrznych w zakresie analizy osiągniętych przychodów i ponoszonych kosztów prowadzenia zajęć dydaktycznych dla studentów oraz wielkości przeprowadzonej rekrutacji w odniesieniu do całego, zamkniętego roku akademickiego. Dla celów zarządczych taki wybór roku obrotowego pozwalał na głębszą analizę zamkniętego okresu rozliczeniowego, jakim jest rok akademicki oraz sporządzania prognoz na lata kolejne.

W 2014 roku ustawodawca ogłosił ustawę o zmianie w ustawie – Prawo o szkolnictwie wyższym, w której znalazł się dodatkowy zapis w art. 100 ust. 2b: „W uczelni rokiem obrotowym jest rok kalendarzowy”. W związku z tym, rok obrotowy dla uczelni wyższych rozpoczynający się 1 października 2015 roku był rokiem przejściowym po zmianie przepisów i trwał 15 miesięcy do 31 grudnia 2016 roku.

Podsumowując, wybór roku obrotowego i dnia bilansowego ma znaczący wpływ na obraz sytuacji finansowo-majątkowej jednostki prezentowanej w sprawozdaniu

¹²² Por. K. Stępień, *Polityka rachunkowości...* op. cit., s. 266.

finansowym. Przedsiębiorstwa zajmujące się produkcją i sprzedażą ściśle związaną z sezonowością produktów oraz popytem na te dobra, przyjmując za dzień bilansowy dzień po skończeniu sezonu wysokiej sprzedaży, mają możliwość wykazania wyższej wartości księgowej przedsiębiorstwa. Gdyby momentem bilansowym był dzień poprzedzający sezon wysokiej sprzedaży wartość księgowa jednostki gospodarczej z pewnością byłaby niższa. Wybór roku obrotowego jest istotnym elementem kreowania wizerunku jednostki gospodarczej oraz ważnym instrumentem czasowym.

Kolejnym, obok roku obrotowego i dnia bilansowego, instrumentem czasowym polityki rachunkowości jest **wybór okresu sprawozdawczego**. Zgodnie z polskim prawem regulującym rachunkowość jednostek gospodarczych¹²³, za okres sprawozdawczy przyjmuje się okres, za który sporządzane jest sprawozdanie finansowe w trybie przewidzianym przez ustawę o rachunkowości, ale również inne sprawozdania sporządzane na podstawie informacji zawartych w księgach rachunkowych.

Najkrótszym okresem sprawozdawczym podmiotów gospodarczych jest miesiąc kalendarzowy. Za każdy miesiąc jednostki gospodarcze sporządzają odpowiednie deklaracje dotyczące wysokości podatku dochodowego czy podatku od towarów i usług do odprowadzenia do urzędu skarbowego.

Rozliczenie podatku VAT niekiedy może być dokonywane co kwartał. Taki przywilej przysługuje małym podatnikom, którym minął okres 12 miesięcy od chwili zarejestrowania swojej działalności dla celów podatku VAT i u których wysokość obrotu w ciągu roku podatkowego nie przekroczyła 1,2 mln euro¹²⁴. Przy rejestracji dla celów podatku od towarów i usług, podatnicy mogą zdecydować się na rozliczenie miesięczne i stosować je przez pierwszy rok. Po tym czasie, jeśli spełniają warunek dotyczący obrotu w ciągu roku podatkowego, mogą zdecydować o zmianie sposobu rozliczania podatku VAT na kwartalny, składając aktualizację formularza VAT-R do urzędu skarbowego. Stosowanie kwartalnego rozliczenia podatku VAT pozwala na rozliczenie faktur kosztowych, od których przysługuje odliczenie podatku VAT, w kwartale, w którym faktura została otrzymana lub w dwóch następnych kwartałach, a także daje więcej czasu na znalezienie ewentualnych błędów w księgowaniach, co skutkuje ograniczeniem składania korekt deklaracji podatku VAT.

¹²³ Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. (Dz. U. z 2019 r., poz. 351), art. 3 ust. 1 pkt. 8.

¹²⁴ Przeliczenie limitu na polski złoty dokonuje się według średniego kursu NBP z pierwszego dnia roboczego października roku poprzedniego, zaokrąglając do 1 tys. złotych. W 2020 r. limit ten wynosi 5 248 000 zł.

Kwartalny okres sprawozdawczy obejmuje również większe jednostki, które co kwartał, sporządzają sprawozdania finansowe oraz inne raporty o swojej sytuacji finansowo-majątkowej. Wymóg sporządzania sprawozdań kwartalnych dotyczy jednostek notowanych na giełdzie papierów wartościowych, jak również narzucany jest przez banki weryfikujące sytuację finansowo-majątkową swoich klientów korporacyjnych.

Do innych instrumentów czasowych polityki rachunkowości zaliczyć można **wybór terminu udostępnienia, zatwierdzenia, a następnie opublikowania sprawozdania finansowego**. Ustawa o rachunkowości wymaga od jednostek gospodarczych, aby sprawozdanie finansowe za dany rok zatwierdzone zostało przez organ zatwierdzający w ciągu sześciu miesięcy od dnia bilansowego. To podmiot gospodarczy podejmuje decyzję, kiedy dokładnie nastąpi zatwierdzenie sprawozdania finansowego. Ma to bezpośredni wpływ na udostępnienie i opublikowanie raportu rocznego. Jeśli dniem bilansowym jest 31 grudnia, wówczas zgodnie z przepisami, sprawozdanie za taki rok obrotowy, musi zostać zatwierdzone do 30 czerwca roku kolejnego. Zarząd przedsiębiorstwa podejmuje decyzję, kiedy zostanie zwołane zgromadzenie właścicieli, na którym nastąpi zatwierdzenie sprawozdania finansowego. Zatwierdzenie raportu rocznego umożliwia podział osiągniętego zysku netto lub pokrycia straty netto roku poprzedniego. Następnie w ciągu 15 dni od zatwierdzenia, takie sprawozdanie jest przedkładane do Krajowego Rejestru Sądowego. Jeśli podmiot gospodarczy podlega rocznemu obowiązkowi badania sprawozdania finansowego przez biegłego rewidenta, w ciągu 15 dni od zatwierdzenia, raport roczny musi zostać ogłoszony w Dzienniku Urzędowym RP.

Sprawozdania finansowe instytutów badawczych oraz instytutów naukowych PAN są podpisywane przez dyrektorów tych podmiotów oraz osoby, którym powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych¹²⁵. Za zatwierdzenie raportu rocznego w instytutach badawczych odpowiada właściwy minister nadzorujący pracę tych jednostek. Natomiast w instytutach naukowych PAN, sprawozdanie finansowe zatwierdza Prezes Polskiej Akademii Nauk. Raporty roczne instytutów naukowo-badawczych, tak jak w przypadku

¹²⁵ E. Sender, *Rachunkowość: instytuty badawcze i naukowe PAN podlegają przepisom bilansowym*, <https://www.rp.pl/Rachunkowosc/303079984-Rachunkowosc-instytuty-badawcze-i-naukowe-PAN-podlegaja-przepisom-bilansowym.html> (dostęp z dn. 16.09.2020).

innych podmiotów gospodarczych, powinny zostać zatwierdzone w ciągu sześciu miesięcy od dnia bilansowego.

W ciągu 15 dni od zatwierdzenia sprawozdania finansowego, dyrektor instytutu badawczego jest zobowiązany do ogłoszenia raportu rocznego poprzez zgłoszenie do Krajowego Rejestru Sądowego. Do KRS muszą zostać złożone – sprawozdanie finansowe za dany rok obrotowy, sprawozdanie z badania przeprowadzonego przez biegłego rewidenta (jeśli sprawozdanie finansowe danego instytutu podlegało badaniu), odpis uchwały lub postanowienia o zatwierdzeniu sprawozdania finansowego wraz z informacją o podziale zysku lub pokryciu straty. Jeśli raport roczny nie został zatwierdzony w ciągu sześciu miesięcy od dnia bilansowego, wówczas dyrektor instytutu składa niezatwierdzone sprawozdanie finansowe we właściwym rejestrze sądowych w ciągu 15 dni po upływie terminu zatwierdzenia. W przypadku instytutów naukowych PAN, dyrektorzy tych jednostek składają sprawozdania finansowe do rejestru instytutów prowadzonego przez Polską Akademię Nauk.

Podjęcie decyzji w sprawie terminu udostępnienia, zatwierdzenia, a następnie opublikowania sprawozdania finansowego ma istotny wpływ na sytuację finansową podmiotu gospodarczego¹²⁶. Poprzez zatwierdzenie raportu rocznego, właściciele jednostki gospodarczej mają możliwość realnego wpływu na decyzję o przeznaczeniu wygenerowanego zysku lub pokrycia straty bilansowej. Zysk netto może zostać przeznaczony do wypłaty w postaci dywidendy dla właścicieli jednostki lub przeznaczony na powiększenie kapitałów przedsiębiorstwa. Decyzja o zatwierdzeniu sprawozdania jest również ważna dla spółek giełdowych, których sprawozdania finansowe są szczegółowo analizowane przez ich użytkowników – właścicieli, banki czy kontrahentów. Dostęp do najnowszych danych przedstawiających obraz sytuacji finansowo-majątkowej jednostki pozwala na podjęcie kluczowych decyzji przez jej odbiorców w zakresie inwestowania, finansowania jej działalności czy podpisywania umów handlowych.

¹²⁶ Por. B. Sawicka, *Polityka rachunkowości w jednostkach prowadzących działalność handlową a jakość śródrocznych sprawozdań finansowych*, w: *Polityka rachunkowości jednostki a jakość sprawozdania finansowego. Wybrane aspekty*, red. D. A. Mikulska, Wydawnictwo KUL, Lublin 2012, s. 107.

2.3. Instrumenty formalne polityki rachunkowości

Formalne instrumenty polityki rachunkowości określają sposoby przedstawiania danych o sytuacji finansowo-majątkowej podmiotu gospodarczego w sprawozdaniach finansowych. Do podstawowych instrumentów formalnych zaliczyć można prawa wyboru w zakresie¹²⁷:

- sposobu przedstawiania danych liczbowych w raportach rocznych,
- wybranego i sporządzanego wariantu rachunku zysków i strat,
- wybranej metody opracowywania rachunku przepływów pieniężnych,
- stopnia szczegółowości przygotowywanej informacji dodatkowej i sprawozdania z działalności jednostki,
- przedstawianych dodatkowych informacji i objaśnień w informacji dodatkowej oraz sprawozdaniu z działalności,
- wyboru formy prawnej podmiotu gospodarczego,
- sposobu podziału wypracowanego zysku lub pokrycia poniesionej straty.

Wszystkie wymienione elementy mają kluczowy wpływ na informacje dostarczane użytkownikom sprawozdań finansowych, gdyż w zależności od wybranej formy przedstawiania danych sprawozdawczych, zależy ostateczny obraz sytuacji finansowo-majątkowej jednostki gospodarczej.

Spośród katalogu praw wyboru, które może zastosować jednostka, do najważniejszych należą niewątpliwie wybór wariantu rachunku zysków i strat oraz metody sporządzania rachunku przepływów pieniężnych.

Rachunek zysków i strat jest, obok bilansu i informacji dodatkowej, obligatoryjnym sprawozdaniem finansowym, który muszą sporządzać wszystkie jednostki prowadzące pełne księgi rachunkowe zgodnie z ustawą o rachunkowości. Prezentuje on sposób obliczania osiągniętego wyniku finansowego na każdym z trzech poziomów prowadzonej działalności:

- podstawowej działalności operacyjnej (wynik ze sprzedaży materiałów, towarów, wyrobów gotowych, usług),

¹²⁷ Por. K. Czubańska, *Formalne i czasowe instrumenty polityki bilansowej w zakresie sprawozdania finansowego*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 542, Finanse, Rynki finansowe, Ubezpieczenia nr 18, Szczecin 2009, s. 80.

- pozostałej działalności operacyjnej (wynik z działalności operacyjnej),
- działalności finansowej (wynik brutto).

Rachunek zysków i strat zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości¹²⁸ może być sporządzany w wariantcie porównawczym lub kalkulacyjnym. Warianty te różnią się sposobem przedstawiania przychodów i kosztów z podstawowej działalności operacyjnej i obliczaniem wyniku ze sprzedaży. Mimo tej różnicy każdy z wariantów prowadzi do ustalenia takiego samego wyniku netto osiągniętego przez przedsiębiorstwo.

Wybór wariantu rachunku zysków i strat jest uzależniony od wyboru sposobu ewidencji kosztów jednostki gospodarczej. Kierownik jednostki podejmuje decyzję w sprawie wyboru sposobu ujmowania kosztów w księgach rachunkowych. Jeżeli zdecyduje o prowadzeniu ewidencji kosztów w układzie rodzajowym, wówczas jednostka ma obowiązek sporządzania rachunku zysków i strat w wariantcie porównawczym. Natomiast jeżeli koszty ujmowane będą na kontach układu funkcjonalno-kalkulacyjnego, jednostka musi sporządzić rachunek wyników w wariantcie kalkulacyjnym. W przypadku prowadzenia pełnej ewidencji kosztów, czyli zarówno w układzie rodzajowym, jak i funkcjonalno-kalkulacyjnym, jednostka ma dowolność w kwestii wyboru wariantu sporządzanego rachunku zysków i strat. Podejmując decyzję w sprawie wyboru wariantu rachunku wyników, kierownik jednostki powinien rozważyć następujące kwestie:

- specyfikę i charakter prowadzonej działalności,
- pracochłonność przy ewidencjonowaniu kosztów oraz przygotowywaniu sprawozdania.

Wariant kalkulacyjny, wymagający większego nakładu pracy, zwykle stosowany jest przez przedsiębiorstwa produkcyjne, o rozbudowanej działalności, które prowadzą ewidencję kosztów w układzie funkcjonalno-kalkulacyjnym. Takie jednostki w informacji dodatkowej muszą dodatkowo zawrzeć informację o wielkości poniesionych kosztów rodzajowych¹²⁹. Natomiast wariant porównawczy jest bardziej

¹²⁸ Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. (Dz. U. z 2019 r., poz. 351), art. 47 ust. 4 pkt. 1.

¹²⁹ Por. K. Stępień, *Sprawozdanie finansowe przedsiębiorstwa i jego przydatność w procesie analitycznym*, w: Integracja sposobu sporządzania, analizy i badania sprawozdania finansowego, red. B. Micherda, K. Stępień, Difin, Warszawa 2016, s. 103.

uniwersalny i stosowany głównie przez mniejsze podmioty gospodarcze oraz jednostki zajmujące się handlem i wykonywaniem usług.

Zgodnie z przepisami regulującymi rachunkowość w Polsce, jednostka gospodarcza powinna stosować wybrany wariant rachunku zysków i strat ciągle, tak aby zapewniona była porównywalność danych finansowych za kolejne lata. Każda jednostka może jednak dokonać zmiany wariantu rachunku zysków i strat. Jeżeli to nastąpi, w informacji dodatkowej, we wprowadzeniu do sprawozdania oraz w dodatkowych informacjach i objaśnieniach, musi zawrzeć informację o wprowadzonych zmianach i powodach takiego rozwiązania. Jednocześnie powinna zaktualizować zapis o stosowanym wariantcie rachunku wyników w polityce o rachunkowości. W sprawozdaniu finansowym sporządzanym po raz pierwszy w nowym wariantcie, powinny zostać zaprezentowane odpowiednie dane porównawcze.

Rachunek przepływów pieniężnych sporządzają jednostki, których sprawozdania finansowe są poddawane obowiązkowemu badaniu przez biegłego rewidenta. Prezentuje on sposób tworzenia wyniku przepływów pieniężnych, które występują zarówno w działalności operacyjnej, jak i inwestycyjnej i finansowej. Rachunek przepływów pieniężnych, obok rachunku zysków i strat umożliwia dokonanie właściwej oceny sytuacji finansowo-majątkowej przedsiębiorstwa.

Ustawa o rachunkowości pozwala jednostkom na dokonanie wyboru metody opracowania rachunku przepływów pieniężnych. Kierownik jednostki podejmuje decyzję, którą metodą jest on przygotowywany – metodą bezpośrednią lub pośrednią. Różnica między metodami sprowadza się do ujmowania wpływów i wydatków działalności operacyjnej zgodnie z innymi zasadami, natomiast przepływy pieniężne z działalności finansowej i inwestycyjnej są przedstawiane zgodnie z metodą bezpośrednią. Zarówno metoda bezpośrednia, jak i metoda pośrednia pozwala na ustalenie takiego samego wyniku z przepływów pieniężnych dotyczącego działalności operacyjnej.

Decyzja kierownika podmiotu gospodarczego w sprawie wyboru metody sporządzania rachunku przepływów pieniężnych powinna opierać się na analizie¹³⁰:

- oczekiwań odbiorców informacji sprawozdawczych oraz zarządu jednostki,

¹³⁰ Por. K. Stępień, *Polityka rachunkowości...*, op. cit., s. 274.

- specyfiki prowadzonej działalności,
- możliwości prowadzenia bardziej rozbudowanej ewidencji księgowej, w której zostaną uwzględnione możliwości programu księgowego wykorzystywanego obecnie w jednostce,
- wymogi przepisów prawnych, poza tymi stawianymi przez ustawę o rachunkowości, w tym również regulacje środowiskowe.

Pomimo decyzji o wyborze metody bezpośredniej sporządzania sprawozdania z przepływów pieniężnych działalności operacyjnej, jednostka zobowiązana jest do umieszczenia danych liczbowych obrazujących uzyskanie tego wyniku metodą pośrednią w informacji dodatkowej. Taki obowiązek powoduje zwiększenie pracy przy sporządzaniu sprawozdania finansowego.

Zgodnie z prawem regulującym rachunkowość w Polsce, każda jednostka powinna sporządzać rachunek przepływów pieniężnych określoną w informacji dodatkowej metodą z roku na rok. Pozwala to na zachowanie zasady porównywalności danych sprawozdawczych. Możliwość zmiany metody sporządzania tego sprawozdania jest przewidziana w ustawie o rachunkowości, ale przy tym muszą być zachowane wszystkie konsekwencje takiej decyzji.

Sprawozdania finansowe dotyczące osiągniętych wyników – finansowego oraz z przepływów pieniężnych, powinny prezentować najbardziej rzetelny obraz sytuacji jednostki. Wybór formy i zakresu przedstawianych informacji powinien być dostosowany do charakteru działalności jednostki, jej rozmiaru oraz oczekiwań użytkowników sprawozdań finansowych.

Wybór wariantu sporządzanego rachunku zysków i strat oraz rachunku przepływów pieniężnych przez jednostki naukowo-badawcze nie jest ściśle określony w przepisach prawnych. Oznacza to, że każdy instytut podejmuje indywidualnie decyzję o korzystniejszym dla niego wariantcie sprawozdania finansowego.

Ustawa o rachunkowości pozwala na stosowanie pewnych uproszczeń dotyczących prezentowania informacji sprawozdawczych. Poprzez uwzględnienie wielkości i specyfiki działalności podmiotów gospodarczych możliwe jest sporządzanie

sprawozdań finansowych w mniej szczegółowej wersji. W załącznikach do ustawy o rachunkowości przedstawione są wzory sprawozdań finansowych¹³¹.

Załącznik numer 1 prezentuje wzory dla jednostek innych niż banki, zakłady ubezpieczeń czy zakłady reasekuracji, o największym stopniu szczegółowości. Załącznik nr 2 przedstawia wzory sprawozdań dla banków, a załącznik nr 3 dla zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji. Kolejne załączniki przedstawiają wzory sprawozdań w wersji uproszczonej – załącznik nr 4 dla jednostek małych, a załącznik nr 5 dla jednostek mikro. Załącznik nr 6 dotyczy jednostek pożytku publicznego i wolontariatu.

Zamieszczenie wzorów sprawozdań finansowych w załącznikach do ustawy o rachunkowości ma na celu określenie minimalnego zakresu informacyjnego, który musi zostać przedstawiony w raportach rocznych określonej jednostki. Ustawa wskazuje podstawowy zakres informacji zawieranych w sprawozdaniach finansowych, jednocześnie pozwalając na wykazywanie pozycji bilansowych w dużo szerszym zakresie. Dodatkowo, jeśli nie zniekształca to obrazu sytuacji finansowo-majątkowej jednostki, pozwala na zaokrąglanie danych liczbowych do tysięcy złotych.

Możliwość stosowania pewnych uproszczeń w zakresie przedstawiania danych w sprawozdaniach finansowych powoduje wyróżnienie pewnych informacji, a także ukrycie innych ze względu na brak obowiązku ich prezentacji. Taka opcja może być zaliczana do instrumentów formalnych polityki rachunkowości.

Zgodnie z ustawą o rachunkowości, można wyróżnić tzw. jednostki małe oraz jednostki mikro. Do jednostek małych zalicza się takie spółki osobowe i kapitałowe, a także inne osoby prawne, osoby fizyczne, spółki cywilne i jawne osób fizycznych oraz spółki partnerskie¹³², które w poprzednim roku obrotowym lub w roku rozpoczęcia działalności nie przekroczyły dwóch z trzech wartości:

- 25 500 000 zł – suma aktywów bilansu na koniec roku obrotowego,
- 51 000 000 zł – suma przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów,
- 50 osób – średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty,

¹³¹ W odróżnieniu od MSSF, które nie określają wzorów sprawozdań finansowych, a jedynie wymagają uwzględnienia konkretnych informacji finansowych w poszczególnych elementach raportów rocznych.

¹³² Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. (Dz. U. z 2019 r., poz. 351), art. 3 ust. 1c.

w stosunku do których organ zatwierdzający zezwolił na sporządzanie sprawozdania finansowego w wersji uproszczonej.

Z kolei jednostki mikro¹³³ są to takie podmioty, które w poprzednim roku obrotowym lub w roku rozpoczęcia działalności nie przekroczyły dwóch z trzech wartości:

- 1 500 000 zł – suma aktywów bilansu na koniec roku obrotowego,
- 3 000 000 zł – suma przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów,
- 10 osób – średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty,

w stosunku do których organ zatwierdzający zezwolił na sporządzanie sprawozdania finansowego z uwzględnieniem znaczących uproszczeń.

Zarówno jednostki małe, jak i jednostki mikro mają obowiązek sporządzania jedynie bilansu, rachunku zysków i strat oraz informacji dodatkowej w okrojonym zakresie. Bilans dla jednostek mikro obejmuje jedynie pozycje oznaczone wielkimi literami, a rachunek zysków i strat sporządzany jest tylko w wariancie porównawczym. Dodatkowo jednostki mikro mogą zrezygnować ze sporządzania sprawozdania z działalności, jeśli w informacji dodatkowej umieszczą informacje uzupełniające do bilansu określone w załączniku nr 4 ustawy o rachunkowości. Nie muszą one również zamieszczać danych dotyczących spraw pracowniczych oraz środowiska naturalnego. Natomiast jednostki małe, w przeciwieństwie do jednostek mikro, mogą wybrać wariant sporządzanego rachunku zysków i strat. Mają jednak możliwość rezygnacji ze sporządzania sprawozdania z działalności, o ile wykażą w informacji dodatkowej dane o nabytych udziałach (akcjach) własnych. Podobnie jak jednostki mikro, nie są one zobowiązane do przedstawiania informacji o sprawach pracowniczych oraz środowisku naturalnym.

O przyjęciu statusu jednostki mikro lub jednostki małej decyduje organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe, a nie kierownik jednostki. Podjęcie takiej decyzji powoduje zmniejszenie nakładu pracy wymaganej przy sporządzaniu sprawozdań finansowych przez osoby za to odpowiedzialne, ale również ograniczenie dostępu do danych pozwalających na obiektywną ocenę sytuacji finansowo-majątkowej podmiotu gospodarczego.

¹³³ Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. (Dz. U. z 2019 r., poz. 351), art. 3 ust. 1a.

Zgodnie z przepisami – instytuty badawcze mają możliwość skorzystania z uproszczeń przewidzianych w ustawie o rachunkowości w zakresie wyboru wzoru sporządzanego sprawozdania finansowego. Instytuty badawcze mogą przygotowywać raport rocznych zgodny z:

- załącznikiem nr 1 (sprawozdanie finansowe dla jednostek innych niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji),
- załącznikiem nr 4 (sprawozdanie finansowe dla jednostek mikro),
- załącznikiem nr 5 (sprawozdanie finansowe dla jednostek małych korzystających z uproszczeń odnoszących się do sprawozdania finansowego).

Instytut badawczy może sporządzać sprawozdanie finansowe zgodne z załącznikiem nr 4 lub 5, tylko jeśli spełnia warunki dotyczące sumy bilansowej, wielkości przychodów oraz limitów zatrudnienia i w rozumieniu ustawy o rachunkowości jest jednostką mikro lub małą. Jednocześnie właściwy minister nadzorujący dany instytut, będący jego organem zatwierdzającym, musi wyrazić zgodę na to, aby instytut ten mógł zostać uznany za jednostkę mikro lub małą.

Natomiast instytuty naukowe PAN, zgodnie z polskimi przepisami regulującymi rachunkowość, mogą przygotowywać sprawozdania finansowe zgodnie z wzorem z załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości. W związku z tym, że są to jednostki sektora finansów publicznych, nie mogą być uznane za jednostki mikro lub małe.

Kolejnym przykładem formalnego instrumentu polityki rachunkowości jest propozycja zarządu co do podziału osiągniętego zysku netto lub pokrycia poniesionej straty netto, którą ostatecznie zatwierdza organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe, będący właścicielem jednostki gospodarczej. Zgodnie z ustawą o rachunkowości propozycje zarządu w tej kwestii muszą zostać ujęte w *Dodatkowych informacjach i objaśnieniach do sprawozdania finansowego za rok obrotowy*. Propozycje zarządu co do przeznaczenia wygospodarowanego zysku netto czy pokrycia poniesionej straty netto mają realny wpływ na sytuację finansowo-majątkową jednostki gospodarczej. W instytutach naukowo-badawczych decyzję o podziale zysku lub pokryciu straty podejmuje organ zatwierdzający, czyli właściwy minister. Dokonuje tego w uchwale lub postanowieniu o zatwierdzeniu sprawozdania finansowego.

Podsumowując, stosowane instrumenty formalne polityki rachunkowości¹³⁴ pozwalają na akcentowanie niektórych zdarzeń, a także unikanie prezentowania pozycji, które wpływają negatywnie na ogólny obraz sytuacji finansowo-majątkowej jednostki gospodarczej.

2.4. Instrumenty materialne polityki rachunkowości

Materialne instrumenty polityki rachunkowości obejmują głównie metody wyceny posiadanych przez przedsiębiorstwo zasobów majątkowych i źródeł ich finansowania. Pozwalają kształtować wartość aktywów i pasywów wykazywanych w bilansie oraz przychodów i kosztów ujmowanych w rachunku zysków i strat¹³⁵. W efekcie mają istotny wpływ na prezentowany wynik finansowy jednostki gospodarczej. Materialne instrumenty polityki rachunkowości umożliwiają podmiotom gospodarczym na wykorzystanie praw wyboru w zakresie:

- metod wyceny aktywów i pasywów bilansu,
- modelu wyceny posiadanych aktywów i pasywów według kosztu historycznego lub wartości godziwej,
- ujmowania pozycji w sprawozdaniu finansowym.

Instrumenty materialnej polityki rachunkowości są niewątpliwie najważniejszą grupą instrumentów, jaką wyróżnia się w literaturze i praktyce gospodarczej. Instrumenty te dają największe możliwości wpływu na ostateczny kształt sprawozdania finansowego.

Za instrumenty materialnej polityki rachunkowości uznaje się prawa wyboru dotyczące nie tylko sposobu bilansowania, ale też wyceny aktywów i pasywów, przede wszystkim¹³⁶:

- środki trwałe oraz środki trwałe w budowie,
- wartości niematerialne i prawne,
- aktywa finansowe,
- zapasy,
- nieruchomości inwestycyjne i inne inwestycje niefinansowe,

¹³⁴ L. Poniatowska, *Identyfikacja...* op. cit., CeDeWu Sp. z o.o., Warszawa 2018, s. 20.

¹³⁵ Por. T. Cebrowska, *Polityka bilansowa*, op. cit., s. 229.

¹³⁶ L. Poniatowska, *Identyfikacja...*, op. cit., s. 26.

- aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego i inne czynne rozliczenia międzyokresowe,
- należności,
- rezerwy na zobowiązania i bierne rozliczenia międzyokresowe,
- zobowiązania,
- rozliczenia międzyokresowe bierne.

Wielość możliwości w zakresie wyboru określonych zasad pozwala na przesuwanie niektórych operacji gospodarczych w czasie, co wpływa na ostateczny obraz finansowo-majątkowy jednostki.

W literaturze występuje pojęcie „przedsięwzięcia kształtującego stan rzeczy”¹³⁷, odnosi się ono do podejmowania określonych decyzji w celu zmiany obrazu sytuacji finansowo-majątkowej jednostki, chwilę przed dniem bilansowym. Takie działania, choć zgodne z prawem regulującym rachunkowość, umożliwiają kreowanie wyniku finansowego osiąganego przez przedsiębiorstwa. Do katalogu najczęstszych działań przed dniem bilansowych można zaliczyć:

- przyspieszenie lub opóźnienie zakupu środków trwałych czy wartości niematerialnych i prawnych,
- opóźnienie zamówień składników majątku obrotowego zaliczanych do zapasów, co w efekcie pozwala na podwyższenie obrazu płynności i wypłacalności na dzień bilansowy,
- przesunięcie kosztów działalności w czasie,
- przyspieszenie lub opóźnienie zapłaty za zamówione materiały, towary, produkty gotowe czy usługi.

W zależności od celów, jakie stawia przed sobą przedsiębiorstwo, dążenia do zamierzonych efektów, wybiera ono odpowiednie instrumenty materialnej polityki rachunkowości. Tworząc politykę rachunkowości, należy przewidzieć, że wybrane instrumenty muszą być stosowane w sposób ciągły, nie ma możliwości ich zmiany w ciągu roku obrotowego, jak również to, że mają one różny okres oddziaływania na sprawozdanie finansowe. Do najważniejszych spośród wszystkich instrumentów materialnej polityki rachunkowości można zaliczyć: amortyzację środków trwałych

¹³⁷ J. Weber, M. Kufel, *Wprowadzenie do rachunkowości spółek. Bilansowanie majątku i kapitałów*, Wydawnictwo Park, Bielsko-Biała 1993, s. 190.

i wartości niematerialnych i prawnych, metody wyceny przychodu i rozchodu obrotowych składników majątku jednostki, tworzenie rezerw na zobowiązania i stosowanie biernych rozliczeń międzyokresowych oraz odpisy aktualizujące wartość aktywów. Wybór określonych instrumentów powinien pozwalać na jak najbardziej wiarygodne przedstawienie stanu faktycznego sytuacji gospodarczej jednostki¹³⁸.

Zgodnie z ustawą o rachunkowości, środki trwałe¹³⁹ są to rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki. Do środków trwałych zaliczane są:

- grunty, w tym prawo użytkowania wieczystego gruntu,
- budowle i budynki, w tym będące odrębną własnością lokale, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego,
- maszyny, urządzenia, środki transportu,
- ulepszenia w obcych środkach trwałych,
- inwentarz żywy.

Każdy środek trwały, który wprowadzany jest do ewidencji księgowej, w toku działalności gospodarczej zużywa się wraz z upływem czasu i jego używania. Zużycie środka trwałego skutkuje obniżeniem jego wartości początkowej, jednocześnie zwiększając koszty proste generowane przez podmiot gospodarczy. Zużycie środka trwałego w księgach rachunkowych ujmuje się za pomocą odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych.

Amortyzacja jest to planowe odpisywanie w koszty działalności ustalonej wartości zużycia składników rzeczowych aktywów trwałych. Natomiast umorzenie oznacza równowartość zużycia środków trwałych, które pozwala na dokonanie korekty ich wartości początkowej do wartości netto.

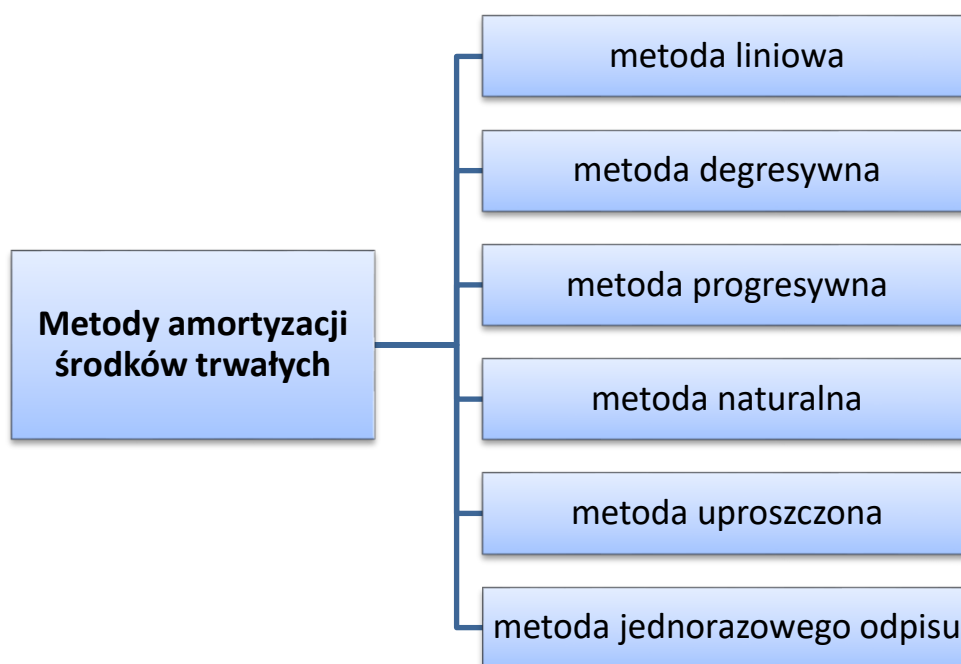
Odpisów amortyzacyjnych dokonuje się regularnie, zgodnie z planem amortyzacji przyjętym w jednostce. Na dzień przyjęcia do użytkowania danego środka trwałego należy wyznaczyć okres lub stawkę, a także metodę jego amortyzacji. W momencie

¹³⁸ Por. B. Elliot, J. Elliott, *Financial Accounting and Reporting*, Prentice Hall, London 2011, s. 202.

¹³⁹ Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. (Dz. U. z 2019 r., poz. 351), art. 3, ust. 1, par. 15.

zrównania się wartości początkowej środka trwałego z wartością umorzenia lub jego likwidacją czy sprzedażą, następuje zakończenie pomiaru jego zużycia.

Ustawa o rachunkowości pozwala na rozpoczęcie naliczania odpisów amortyzacyjnych począwszy od miesiąca, w którym przyjęto środek trwały do użytkowania, natomiast przepisy prawa podatkowego pozwalają na dokonywanie tych odpisów począwszy od miesiąca, który następuje po miesiącu, w którym dany środek trwały został wprowadzony do ewidencji księgowej. W związku z dużą pracochłonnością i większym prawdopodobieństwem popełnienia błędu, w praktyce gospodarczej jednostki przyjmują zasady prawa podatkowego dotyczące naliczania odpisów amortyzacyjnych. Środki trwałe¹⁴⁰ mogą być amortyzowane zgodnie z kilkoma metodami przedstawionymi na schemacie 7.



Schemat 7. Metody amortyzacji środków trwałych

Źródło: Opracowanie własne na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z dnia 15 lutego 1991 r. art. 16h ust.1, I. Olchowicz, *Rachunkowość podatkowa*, Difin, Warszawa 2009, s. 364.

¹⁴⁰ Grunty oraz dzieła sztuki i eksponaty muzealne, zaliczane do środków trwałych, zgodnie z przepisami nie podlegają amortyzacji.

Metoda liniowa¹⁴¹, najczęściej stosowana w praktyce gospodarczej, polega na równomiernym rozłożeniu stopnia zużycia środków trwałych przez cały okres amortyzacji. Wysokość odpisów amortyzacyjnych jest taka sama przez cały okres użytkowania środka trwałego. Łatwość wyliczania odpisów amortyzacyjnych powoduje popularność tej metody wśród podmiotów gospodarczych.

Metoda degresywna¹⁴² przyjmuje, że wraz z upływem czasu wydajność składników rzeczowych aktywów trwałych maleje, a także wymagają one częstszych napraw. Oznacza to, że odpisy amortyzacyjne w początkowych okresach używania środków trwałych są najwyższe, wyższe od odpisów ustalanych metodą liniową, a następnie stopniowo maleją. Taki sposób rozliczania zużycia środków trwałych zwykle stosuje się w odniesieniu do urządzeń, maszyn, czy środków transportu. Powoduje on zwiększenie kosztów działalności jednostki w początkowym okresie użytkowania danych składników rzeczowych aktywów trwałych, co skutkuje zmniejszeniem zysków podmiotu.

Z kolei **metoda progresywna**¹⁴³, odwrotnie do metody degresywnej, przyjmuje, że w początkowym okresie użytkowania środków trwałych, ich zużycie jest niższe, a wraz z upływem czasu koszty ich eksploatacji wzrastają. Taki sposób rozliczania amortyzacji w jednostkach gospodarczych występuje bardzo rzadko, ma zastosowanie w podmiotach, które na początku swojej działalności generują niskie przychody. Takie jednostki zakładają, że zwiększenie kosztów będzie opłacalne dopiero w momencie, gdy jednostka rozwinie się i będzie osiągała wysokie przychody, co przyczyni się do obniżenia wartości podatku dochodowego koniecznego do odprowadzenia do urzędu skarbowego.

Metoda naturalna¹⁴⁴ polega na obliczaniu zużycia środka trwałego zależnego od rzeczywistej wielkości wykonanej pracy. Miarą pracy określa się liczbę

¹⁴¹ Por. W. Majkowski, P. Szywacz, *Metody amortyzacji środków trwałych*, <https://docplayer.pl/21824998-Wojciech-majkowski-przemyslaw-szywacz-metody-amortyzacji-srodkow-trwalych.html> (dostęp z dn. 10.10.2020)

¹⁴² Por. R. Józwicki, *Zarządzanie aktywami trwałymi przedsiębiorstwa w kontekście różnic naliczania amortyzacji według prawa bilansowego i podatkowego*, Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H, Oeconomia. Vol. 44, Lublin 2010, 2, s. 878.

¹⁴³ Por. E. Nowak, *Rachunek kosztów w przedsiębiorstwie*, Ekspert Wydawnictwo i Doradztwo, Wrocław 2005, s. 47-48

¹⁴⁴ Por. G. Michalczyk, E. Orechwa-Maliszewska, *Prawo bilansowe i podatkowe, a kształtowanie się nadwyżki finansowej przedsiębiorstwa*, w: *Instrumenty finansowe w pobudzaniu aktywności gospodarczej Polski*, red. J. Ostaszewski, Instytut Wiedzy, Materiały z konferencji naukowej Katedry Finansów SGH, Mikołajki 2002 r., s.223.

wyprodukowanych wyrobów gotowych przez maszynę produkcyjną, czy liczbę przejechanych kilometrów przez środek transportu. Wielkości te stanowią podstawę do wyliczenia wysokości odpisu amortyzacyjnego za dany okres, który warunkuje wysokość kosztów działalności jednostki i stanowi o osiągniętym zysku lub poniesionej stracie. Metoda ta posiada dużą wadę, jaką jest brak uwzględnienia zużycia środka trwałego wraz z upływem czasu. W związku z tym stosowana jest jedynie dla składników majątku trwałego, które podlegają wolnemu starzeniu się.

Uproszczona metoda amortyzacji¹⁴⁵ może być stosowana dla środków trwałych o niskiej jednostkowej wartości początkowej. Podmioty korzystające z tej metody dokonują zbiorczych odpisów amortyzacyjnych dla podobnych pod względem rodzaju i przeznaczenia środków trwałych. Obliczanie amortyzacji w tym przypadku obliguje jednostkę do ustalenia minimalnej jednostkowej wartości składnika majątku trwałego, od której będzie on amortyzowany w sposób tradycyjny. W ustawie o rachunkowości nie ma zapisu warunkującego minimalną kwotę środka trwałego, każda jednostka decyduje o tym indywidualnie i umieszcza taką informację w swojej polityce rachunkowości. Jeśli podmiot gospodarczy kieruje się zapisami ustawy podatkowej to określa minimalną kwotę wyższą od 10 tysięcy złotych.

Metodą jednorazowego odpisu¹⁴⁶ objęte są wszystkie środki trwałe o niskiej jednostkowej wartości początkowej, która ustalana jest odrębnie przez każdą jednostkę. Środki trwałe, spełniające warunek dotyczący niskiej wartości początkowej, w miesiącu przyjęcia ich do użytkowania są odpisywane jednorazowo w ciężar kosztów za pomocą jednorazowego odpisu amortyzacyjnego.

Wybór metody amortyzacji środków trwałych powinien móc jak najlepiej przedstawiać korzyści ekonomiczne płynące z tych aktywów trwałych. W praktyce wiele jednostek przyjmuje zasady amortyzacji dla środków trwałych określonych w przepisach prawa podatkowego. Ujednolicenie zasad amortyzacji bilansowej i podatkowej pozwala na zmniejszenie pracochłonności przy dokonywaniu odpisów oraz braku konieczności prowadzenia dwóch osobnych ewidencji zgodnej z ustawą

¹⁴⁵ Por. I. Olchowicz, *Rachunkowość podatkowa*, op. cit., s. 360-361; Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych z dnia 15 lutego 1992 r. o (Dz.U.2020.0.1406), art. 16f, ust. 3.

¹⁴⁶ Por. J. Iwin-Garzyńska, *Amortyzacja podatkowa jako instrument wspierania inwestycji małych przedsiębiorstw w Polsce*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 848, Ekonomiczne Problemy Usług Nr 116, Szczecin 2015, s. 626-627.

o rachunkowości oraz ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych. Stosowane uproszczenie w zakresie amortyzacji środków trwałych niestety powoduje zniekształcenie rzeczywistego obrazu sytuacji finansowo-majątkowej jednostki.

Amortyzacja wartości niematerialnych i prawnych odbywa się na tych samych zasadach, co amortyzacja środków trwałych, z pewnymi ograniczeniami. Stosowanie określonej metody amortyzacji dla nabytych praw własności jest uzależnione od czasu obowiązywania umów między jednostką a podmiotem dostarczającym daną licencję. W przypadku kosztów zakończonych prac rozwojowych stosuje się amortyzację wybraną metodą przez okres, w którym będą wykorzystywane efekty prac rozwojowych. Jeśli nie można oszacować takiego okresu, wówczas okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych to maksymalnie 5 lat. Podobnie wartość firmy amortyzowana jest przez okres jej ekonomicznej użyteczności, a w przypadku braku możliwości oszacowania tego okresu jest to maksymalnie 5 lat. Wartość firmy może być amortyzowana jedynie metodą liniową, a odpisy amortyzacyjne stanowią pozostałe koszty operacyjne. Większość podmiotów gospodarczych decyduje się na amortyzowanie wartości niematerialnych i prawnych metodą liniową.

Decyzja, którą musi podjąć każda jednostka, dotycząca wyboru metody i stawki amortyzacyjnej, ma zasadniczy wpływ na wielkość dokonywanych przez nią odpisów amortyzacyjnych, które obciążają koszty jej działalności. Możliwość wyboru metody oraz stawki amortyzacyjnej jest ważnym instrumentem polityki rachunkowości warunkującym ostateczny obraz jednostki prezentowany w sprawozdaniach finansowych.

Stosowanie amortyzacji podatkowej zgodnej z ustawami o podatku dochodowym wiąże się z ustalaniem wysokości odpisów w oparciu o ustalone z góry stawki amortyzacyjne. Natomiast ustalanie wysokości odpisów amortyzacyjnych zgodnych z zasadami amortyzacji bilansowej uzależnione jest od metody amortyzacji, ale również od planowanego okresu ekonomicznej użyteczności danego środka trwałego¹⁴⁷. Wybraną metodę amortyzowania danego środka trwałego należy stosować w sposób ciągły przez cały okres jego używania w przedsiębiorstwie.

¹⁴⁷ Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. (Dz. U. z 2019 r., poz. 351), art. 32, ust. 2.

Zgodnie z prawem podatkowym¹⁴⁸ jednostki gospodarcze muszą amortyzować własne lub współwłasne składniki majątku, które są wytworzone we własnym zakresie, nabyte, kompletne i zdane do użytku, o przewidywanym okresie użytkowania dłuższym niż rok, wykorzystywane w toku działalności:

- budynki, budowle, lokale będące osobną własnością,
- urządzenia, maszyny i środki transportu,
- inne składniki majątku.

Dodatkowo podmioty gospodarcze powinny amortyzować inwestycje w obcych środkach trwałych, budynki lub budowle, które zostały wybudowane na gruncie nienależącym do jednostki oraz wszelkie składniki majątku użytkowane na podstawie umów leasingowych.

Przepisy podatkowe umożliwiają również dokonywanie odpisów amortyzacyjnych od składników aktywów bilansu, których wartość początkowa przekracza 10 tysięcy złotych. Wartość wszystkich innych składników majątku, o niższej wartości, może stanowić koszty uzyskania przychodów i być ujmowana w miesiącu oddania tych środków trwałych do używania.

Stawki amortyzacyjne dla danych środków trwałych są podane w wykazie stawek amortyzacyjnych, który jest załącznikiem do ustawy o podatku dochodowym. Jeśli pojawią się warunki argumentujące zmianę stosowanych stawek przez podmiot gospodarczy, mogą one zostać obniżone lub podwyższone od miesiąca następującego po miesiącu ujawnienia nowych okoliczności. Obniżanie stawek amortyzacyjnych jest dopuszczone przez ustawodawcę, który dokonuje takiej zmiany wraz z wprowadzeniem danego składnika do ewidencji lub od pierwszego miesiąca każdego następnego roku podatkowego. Ustalanie wysokości stawek amortyzacyjnych oraz możliwość ich podwyższenia czy obniżenia jest ważnym instrumentem polityki rachunkowości, który kształtuje wysokość kosztów uzyskania przychodów jednostki.

Różnice w ustalaniu wysokości wartości odpisów amortyzacyjnych, jakie występują w prawie regulującym rachunkowość, a prawie podatkowym, niewątpliwie mają odniesienie w przedstawianej w sprawozdaniu wysokości kosztów uzyskania

¹⁴⁸ Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych z dnia 15 lutego 1992 r. (Dz.U.2020.0.1406), art. 16a.

przychodów, podatku dochodowego oraz wyniku finansowego. Dokonywanie odpisów amortyzacyjnych zgodnych z ustawą o rachunkowości i ustawą o podatku dochodowym, powoduje konieczność prowadzenia osobnych ewidencji środków trwałych i ich amortyzacji oraz ustalania i przedstawiania odroczonego podatku dochodowego. Można zauważyć, że decyzja o wyborze amortyzacji bilansowej lub podatkowej jest istotnym instrumentem polityki rachunkowości.

Instytuty naukowo-badawcze, w zakresie gospodarowania środkami trwałymi oraz wartościami niematerialnymi i prawnymi, stosują zasady przewidziane w ustawie o rachunkowości i ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych. Stosowane metody amortyzacji aktywów trwałych muszą zostać opisane w polityce rachunkowości instytutu. Najczęściej stosowaną metodą amortyzacji jest metoda liniowa, ale niekiedy stosowane są też metody amortyzacji wykorzystujące stawki obniżone lub podwyższone. Zasady stosowania stawek obniżonych lub podwyższonych dla środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, muszą być określone w polityce rachunkowości danego instytutu lub wprowadzone na podstawie odrębnych decyzji dyrektora instytutu. Zastosowanie stawki amortyzacyjnej podwyższonej powoduje zwiększenie kosztów danego roku obrotowego, w efekcie wpływa na zmniejszenie osiąganego wyniku finansowego, a także na zmniejszenie wartości aktywów. Natomiast zastosowanie obniżonej stawki amortyzacyjnej zmniejsza koszty danego roku, co pozwala na wypracowanie wyższego zysku lub osiągnięcie mniejszej straty, a także na wykazywanie wyższej wartości aktywów w bilansie.

Kolejnym instrumentem materialnej polityki rachunkowości są **metody wyceny oraz rozchodu rzeczowych aktywów obrotowych**. Metody te obejmują głównie zapasy, aktywa finansowe, a także środki pieniężne gromadzone na rachunkach dewizowych. Informacja o zastosowanej metodzie w danym przedsiębiorstwie powinna być ujęta w polityce rachunkowości podmiotu.

Metoda rozchodu składników majątku obrotowego jednostki powinna być stosowana w sposób ciągły z okresu na okres, nie może być zmieniana w trakcie roku obrotowego. Zmiany metody można dokonać jedynie na początku nowego roku obrotowego, jeżeli jest konieczna i nie powoduje zniekształcenia wyniku netto osiąganego przez przedsiębiorstwo. Wybór innej metody powoduje istotne zmiany w zakresie wykazywanej wartości składników majątku oraz wyniku finansowym.

Ustawa o rachunkowości proponuje kilka metod wyceny rozchodu zapasów. Pierwszą z nich jest **metoda FIFO**¹⁴⁹ – „pierwsze weszło, pierwsze wyszło”, która jest najczęściej wybieraną metodą. Składniki majątku są wydawane z magazynu zgodnie z kolejnością ich wcześniejszego przyjęcia. Na początku wydaje się składniki, które zostały najwcześniej nabyte czy wytworzone. Następnie wydawane są zapasy, które były przyjęte na magazyn później.

Metoda LIFO¹⁵⁰, czyli „ostatnie przyszło, pierwsze wyszło”, działa odwrotnie do metody FIFO. Rozchód składników majątku obrotowego jest wyceniany według cen zakupu lub kosztu wytworzenia ostatniej dostawy, natomiast wartość zapasów w bilansie to zapasy zakupione lub wytworzone przez jednostkę najwcześniej. Ta metoda niesie za sobą ryzyko prezentowania w bilansie innej wartości zapasów niż ich rzeczywista wartość rynkowa. Metody LIFO nie mogą stosować jednostki, których sprawozdania są sporządzane zgodnie z międzynarodowymi regulacjami rachunkowości.

Natomiast **metoda cen przeciętnych**¹⁵¹ powoduje obowiązek każdorazowej wyceny rozchodu, gdy taki nastąpi, wartość ustala się zgodnie ze średnią ważoną ceną zakupu lub kosztem wytworzenia danych składników aktywów obrotowych.

Ostatnia, możliwa do wybrania, **metoda szczegółowej identyfikacji**¹⁵² jest najbardziej precyzyjna, a jednocześnie niepowodująca konieczności przyjmowania założeń co do kolejności rozchodu składników majątku obrotowego. W tej metodzie rozchód zapasów wyceniany jest po takiej cenie zakupu czy koszcie wytworzenia, z jakim został przyjęty do magazynu. Każdy przychód i rozchód składnika zapasów jest wyceniany indywidualnie, co wymusza wprowadzenie odpowiedniej ewidencji magazynowej, która jest pracochłonna. Może być stosowana, gdy wykorzystywana jest do wyceny zapasów gromadzonych, a następnie wydawanych w niewielkich ilościach.

¹⁴⁹ Por. E. Zarzycka, K. M. Klimczak, *Metody wyceny rozchodu zapasów z perspektywy normatywnej i pozytywnej teorii rachunkowości – przypadek PKN Orlen*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, tom 64 (120), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2011, s. 164-165.

¹⁵⁰ Por. M. Kamieniecka, M. Tarnowska, *Wpływ polityki rachunkowości w zakresie obrotu materiałowego na sytuację majątkowo-finansową przedsiębiorstwa*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego Nr 625, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia Nr 32, Szczecin 2011, s. 494-496.

¹⁵¹ Por. M. Jurczyga, *Polityka rachunkowości w zakresie ewidencji oraz wyceny zapasów i jej skutki podatkowe*, http://jurczyga.com/attachments/article/8/ewidencja_zapasow.pdf (dostęp z dn. 12.10.2020).

¹⁵² Por. K. Czubakowska, *Wybór metod wyceny zapasów w polityce bilansowej*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, tom 49 (105), Warszawa 2009, s. 34.

Wybór metody wyceny rozchodu zapasów istotnie warunkuje osiąganą wielkość wyniku finansowego oraz wartości zapasów wykazywanych w bilansie. Każda metoda wskazuje inną wartość rozchodu, dlatego tak istotne jest, aby raz wybrana metoda była stosowana w sposób ciągły.

Do wyceny środków pieniężnych, które gromadzone są na rachunkach dewizowych jednostki, stosować można trzy metody: FIFO, LIFO oraz metodę kursu przeciętnego. Wpłata i wypłata środków z rachunków dewizowych powoduje konieczność przeliczenia waluty obcej na polski złoty po odpowiednim kursie. Ustawa o rachunkowości w art. 30, ust. 2 określa zasady przeliczania walut obcych:

- wzrost posiadanych środków pieniężnych na rachunku dewizowym jednostki, w wyniku zapłaty za sprzedane materiały, towary, wyroby gotowe czy usługi przez odbiorcę powoduje, że takie operacje gospodarcze przelicza się zgodnie ze średnim kursem NBP ogłoszonym dzień przed dokonaniem tej transakcji,
- wzrost posiadanych środków pieniężnych na rachunku dewizowym jednostki, w wyniku zakupu danej waluty w banku powoduje, że do przeliczenia stosuje się kurs sprzedaży ogłoszony na dzień zakupu tej waluty przez bank, w którym jednostka posiada rachunek¹⁵³.

Przyjmowanie waluty obcej na rachunek dewizowy jednostki w różnych momentach, powoduje konieczność zastosowania odpowiedniego kursu, który jest różny.

Natomiast wypłata środków pieniężnych z rachunku dewizowego wymaga podjęcia decyzji co do stosowanej metody FIFO, LIFO lub metody kursu przeciętnego. Zdecydowanie się na którąś z możliwości powoduje zmianę wartości środków pieniężnych wykazywanych w bilansie oraz zmianę wyniku finansowego, na który wpływają powstałe różnice kursowe.

W momencie spłaty zobowiązania wobec dostawcy wyrażonych w walucie obcej, rozchód środków pieniężnych z rachunku dewizowego obliguje jednostkę do przyjęcia kursu, który wynika z wybranej metody wyceny rozchodu środków. Spłata zobowiązań

¹⁵³ Por. M. Rówińska, *Wycena rozchodu składników majątku*, w: Wykorzystanie instrumentów polityki rachunkowości w wybranych obszarach sprawozdania finansowego, J. Pfaff, L. Poniatowska, M. Rówińska, CeDeWu Sp. z o.o., Warszawa 2018, s. 56.

warunkuje przyjęcie kursu sprzedaży danej waluty przez bank, w którym realizowana jest płatność.

Jeśli rozchód środków pieniężnych w walucie obcej spowodowany jest sprzedażą tej waluty i zasilenia rachunku bankowego prowadzonego w polskich złotych, wówczas do przeliczenia stosuje się kurs kupna banku. Sprzedaż waluty obcej przeliczana jest według kursu, który jest zgodny z wybraną metodą wyceny takiego rozchodu.

Wybór metody wyceny rozchodu środków pieniężnych w walucie obcej ma wpływ na wysokość równowartości w polskich złotych, a to z kolei warunkuje wartość powstałych różnic kursowych i osiągniętego wyniku finansowego.

Każda jednostka, która stoi przed wyborem odpowiedniej dla niej metody wyceny rozchodu składników majątku obrotowego, musi przeanalizować skutki swojej decyzji mającej odniesienie w prezentowanym wyniku finansowym oraz wartości zapasów czy inwestycji krótkoterminowych przedstawianych w bilansie.

Instytuty naukowo-badawcze mogą stosować wszystkie metody rozchodu składników majątku obrotowego przewidziane w ustawie o rachunkowości. Wybór metody rozchodu danego składnika aktywów powinien zostać określony w polityce rachunkowości instytutu.

Innym instrumentem materialnej polityki rachunkowości jest **sposób dokonywania odpisów aktualizujących wartość należności**. Ustawa o rachunkowości wymaga, aby na dzień bilansowy wszystkie jednostki wyceniły należności w kwocie wymagalnej zapłaty z zachowaniem zasady ostrożności. Za kwotę wymagalnej zapłaty uznaje się wartość nominalną należności wraz z odsetkami za zwłokę w zapłacie oraz wszystkie naliczone kary umowne czy zasądzone koszty postępowania sądowego. Wyceniając należności na dzień bilansowy należy dokonać oceny prawdopodobieństwa ich nieściągalności i dokonać odpisu aktualizującego należności, co do których jednostka może spodziewać się, że nie zostaną spłacone. W bilansie wykazywana jest wartość należności pomniejszona o wszystkie odpisy aktualizujące¹⁵⁴.

¹⁵⁴ Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. (Dz. U. z 2019 r., poz. 351), art. 28, ust. 7; Por. L. Poniatowska, *Rozrachunki wynikające z działalności operacyjnej*, w: *Rachunkowość finansowa z uwzględnieniem MSSF*, red. J. Pfaff, Z. Messer, PWN, Warszawa 2012, s. 216.

Odpisy aktualizujące wartość należności dokonywane są przede wszystkim od¹⁵⁵:

- należności od dłużników postawionych w stan likwidacji lub w stan upadłości oraz w stosunku do których zostało otwarte postępowanie restrukturyzacyjne lub został złożony wniosek o zatwierdzenie układu w postępowaniu o zatwierdzenie układu – do wysokości należności nieobjętej gwarancją lub innym zabezpieczeniem należności, zgłoszonej likwidatorowi lub sędziemu komisarzowi w postępowaniu upadłościowym lub umieszczonej w spisie wierzytelności w postępowaniu restrukturyzacyjnym;
- należności od dłużników w przypadku oddalenia wniosku o ogłoszenie upadłości, jeżeli majątek dłużnika nie wystarcza lub jedynie wystarcza na zaspokojenie kosztów postępowania upadłościowego – w pełnej wysokości należności;
- należności kwestionowanych przez dłużników oraz z których zapłatą dłużnik zalega, a według oceny sytuacji majątkowej i finansowej dłużnika spłata należności w umownej kwocie nie jest prawdopodobna – do wysokości niepokrytej gwarancją lub innym zabezpieczeniem należności;
- należności stanowiących równowartość kwot podwyższających należności, w stosunku do których uprzednio dokonano odpisu aktualizującego – w wysokości tych kwot, do czasu ich otrzymania lub odpisania;
- należności przeterminowanych lub nieprzeterminowanych o znacznym stopniu prawdopodobieństwa nieściągalności, w przypadkach uzasadnionych rodzajem prowadzonej działalności lub strukturą odbiorców – w wysokości wiarygodnie oszacowanej kwoty odpisu, w tym także ogólnego, na nieściągalne należności.

Dokonanie odpisu aktualizującego należności ma wpływ na wynik finansowy jednostki, gdyż odpis należności głównej odnosi się w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych, natomiast odpis odsetek od tych należności w ciężar kosztów finansowych. W momencie podjęcia decyzji o odwróceniu odpisu aktualizującego, gdy ustaną przyczyny jego powstania, całość lub część wcześniej dokonanego odpisu ujmuje się na kontach dotyczących należności w celu zwiększenia ich wartości, a także zalicza się do pozostałych przychodów operacyjnych lub finansowych, w zależności czego dany odpis dotyczył.

¹⁵⁵ Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. (Dz. U. z 2019 r., poz. 351), art. 35b, ust. 1.

Odpis aktualizujący wartość należności powinien być sporządzony w oparciu o jedną z dwóch metod szacunku należności wątpliwych – metodę procentu od należności lub metodę procentu od sprzedaży¹⁵⁶.

Metoda procentu od należności grupuje należności przeterminowane zgodnie z czasem przeterminowania, przypisując każdej z grup ustalony procent nieściągalności, tzn. procent ten jest wyższy, jeśli okres zalegania w spłacie jest wyższy. Następnie wykonywane jest mnożenie ogólnej wartości należności każdego z przedziałów czasowych przez obliczony procent nieściągalności.

Natomiast metoda procentu od sprzedaży określa należności powodujące wątpliwości co do ich spłaty, czyli odpis aktualizujący wartość należności, na podstawie osiągniętych przychodów ze sprzedaży pochodzących z kredytu kupieckiego. Ustalony zostaje procentowy udział należności, co do których są wątpliwości co do spłaty, który obejmuje sprzedaż finansowaną kredytem. Następnie wykonywane jest mnożenie tego udziału przez wartość sprzedaży kredytowej w ostatnim okresie.

Jak już wspomniano wcześniej (s. 91) – instytuty naukowo-badawcze w polityce rachunkowości powinny zawrzeć opis metody dokonywania odpisów aktualizujących wartość należności. Wybór stosowanej metody w zakresie szacowania odpisów aktualizujących wartość należności jest istotnym instrumentem materialnej polityki rachunkowości. Wpływa nie tylko na wartość aktywów poprzez pomniejszenie wartości należności w bilansie, ale również na zwiększenie kosztów, które przyczyniają się do zmniejszenia wyniku finansowego osiąganego przez jednostkę. Raz wybraną metodę dotyczącą wyliczania odpisu aktualizującego należności należy stosować z okresu na okres, w celu zachowania porównywalności danych finansowych.

Kolejnym instrumentem materialnej polityki rachunkowości jest **tworzenie rezerw oraz biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów**. Zgodnie z ustawą o rachunkowości¹⁵⁷ tworzenie rezerw jest uwarunkowane wystąpieniem pewnych lub o dużym stopniu prawdopodobieństwa przyszłych zobowiązań, których kwotę można oszacować w sposób wiarygodny. Do często spotykanych rezerw zalicza się udzielone gwarancje, operacje kredytowe, poręczenia, postępowania sądowe, restrukturyzacje, jak

¹⁵⁶ Por. L. Poniatowska, *Rozrachunki...* op. cit., s. 217-218.

¹⁵⁷ Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. (Dz. U. z 2019 r., poz. 351), art. 35d, 37.

również rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego oraz rezerwy na odpisy emerytalne i jubileuszowe.

Natomiast mianem biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów określa się prawdopodobne zobowiązania, które przypadają na bieżący okres sprawozdawczy. Za bierne rozliczenie międzyokresowe kosztów można uznać¹⁵⁸:

- świadczenia wykonane na rzecz jednostki przez kontrahentów jednostki, a kwotę zobowiązania można oszacować w sposób wiarygodny,
- obowiązek wykonania, związanych z bieżącą działalnością, przyszłych świadczeń na rzecz pracowników, w tym świadczeń emerytalnych, a także przyszłych świadczeń wobec nieznanych osób, których kwotę można oszacować w sposób wiarygodny, mimo że data powstania zobowiązania nie jest jeszcze znana, w tym z tytułu napraw gwarancyjnych i rękojmi za sprzedane produkty długotrwałego użytku.

Rezerwy na zobowiązania tworzone są w celu zminimalizowania niepewności i ryzyka gospodarczego, które wiąże się z możliwością likwidacji, upadłości czy zaprzestania prowadzenia działalności przez jednostkę¹⁵⁹. Zabezpieczenie podmiotu przed ryzykiem działalności jest możliwe dzięki odpowiedniej wielkości utworzonych rezerw.

Rezerwy są ważnym instrumentem polityki rachunkowości, który niekiedy nadużywany, skutkuje kreowaniem obrazu sytuacji finansowo-majątkowej niezgodnym z rzeczywistym stanem. Takie praktyki gospodarcze spowodowały, że obecnie tworzenie rezerw i ujmowanie ich w księgach rachunkowych podmiotu jest uwarunkowane od¹⁶⁰:

- wystąpienia zdarzenia obligującego podmiot do wykonania w przyszłości określonych świadczeń, przy czym
- muszą zostać wiarygodnie oszacowane koszty, których poniesienie jest niezbędne do wywiązania się ze swoich obowiązków.

¹⁵⁸ Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. (Dz. U. z 2019 r., poz. 351), art. 39 ust. 2.

¹⁵⁹ Por. L. Poniatowska, *Rezerwy na zobowiązania i bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów*, w: Wykorzystanie instrumentów polityki rachunkowości w wybranych obszarach sprawozdania finansowego, J. Pfaff, L. Poniatowska, M. Rówińska, CeDeWu Sp. z o.o., Warszawa 2018, s. 143.

¹⁶⁰ Krajowy Standard Rachunkowości nr 6 "Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe". Załącznik do uchwały Nr 3/2014 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 07.04.2014 r., pkt. 3.1.

Rezerwa tworzona jest tylko w przypadku, gdy¹⁶¹:

- na jednostce ciąży obecny obowiązek świadczenia (prawny lub zwyczajowy) wynikający ze zdarzeń przeszłych,
- jest prawdopodobne, że wypełnienie obowiązku spowoduje wykorzystanie już posiadanych lub przyszłych aktywów jednostki,
- możliwe jest wiarygodne oszacowanie kwoty wykonania obowiązku.

Przedstawione warunki muszą być też spełnione przy tworzeniu i ujmowaniu w księgach rachunkowych biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów. Zarówno tworzenie rezerw, jak i biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów wynika ze zdarzeń przeszłych, niezwiązanych z działaniami podjętymi w przyszłości.

Możliwości, jakie daje stosowanie rezerw, w tym biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów, w celu osiągnięcia założonych przez jednostkę celów są bardzo duże. Mogą przyczynić się do kreowania wyniku finansowego, gdyż ujmowanie ich w księgach rachunkowych powoduje¹⁶²:

- zwiększenie kosztów działalności podstawowej i biernych rozliczeń międzyokresowych,
- zwiększenie pozostałych kosztów operacyjnych i rezerw,
- zwiększenie kosztów finansowych i rezerw.

Ten instrument polityki rachunkowości może oddziaływać na wynik finansowy obliczany na wszystkich poziomach prowadzonej działalności – podstawowej działalności operacyjnej, pozostałej działalności operacyjnej oraz działalności finansowej.

Ograniczeniem co do wykorzystania rezerw czy biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów jest obowiązek wykorzystania ich zgodnie z zamierzeniem, na jaki były utworzone. W momencie otrzymania dokumentu potwierdzającego powstanie zobowiązania, rezerwy i rozliczenia zostają pomniejszone, a zobowiązania

¹⁶¹ Krajowy Standard Rachunkowości nr 6 "Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe". Załącznik do uchwały Nr 3/2014 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 07.04.2014 r., pkt. 3.2.

¹⁶² Krajowy Standard Rachunkowości nr 6 "Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe". Załącznik do uchwały Nr 3/2014 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 07.04.2014 r., pkt. 3.4-3.8.

zwiększone. W momencie niewykorzystania części lub całości rezerwy należy ją rozwiązać, co powoduje zmniejszenie stanu rezerw oraz zwiększenie:

- pozostałych przychodów operacyjnych (w przypadku gdy rezerwa dotyczyła pozostałej działalności operacyjnej),
- przychodów finansowych (w przypadku gdy rezerwa dotyczyła działalności finansowej).

Natomiast w przypadku niewykorzystania biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów następuje zmniejszenie tych rozliczeń oraz zmniejszenie kosztów działalności podstawowej, które zostały poniesione w okresie sprawozdawczym, w którym stwierdzono o ich niewykorzystaniu.

Zasady tworzenia, ujmowania i wyceny rezerw mają istotny wpływ na ostateczną sytuację instytutu naukowo-badawczego prezentowaną w sprawozdaniach finansowych. Tworzenie rezerw lub zaniechanie ich tworzenia powoduje zmiany w przedstawianym obrazie sytuacji finansowo-majątkowej jednostki naukowo-badawczej. Istotny jest również sposób wyceny tych składników, który przysparza wielu problemów ze względu na duże zróżnicowanie rezerw. Do ich wyceny stosuje się skomplikowane metody aktuarialne. Wycena może wpłynąć na ostateczny kształt osiąganego przez jednostkę wyniku finansowego, dlatego ważne jest, aby przyjąć określoną politykę rachunkowości warunkującą tworzenie i wycenę tych składników.

Szczegółowy opis przyjętych przez jednostkę zasad rachunkowości, który określa główne założenia w zakresie stosowanych instrumentów, warunkuje informacje wykazywane w sprawozdaniach finansowych, z których korzystają osoby zarządzające, jak i inni użytkownicy, w tym potencjalni inwestorzy.

Każda jednostka, która prowadzi rachunkowość zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości, jest zobowiązana do sporządzenia polityki rachunkowości prezentującej wybrane rozwiązania w zakresie praw wyboru i pól swobodnego działania. Stworzenie polityki rachunkowości, która oprócz przedstawienia ogólnego zarysu prowadzonej rachunkowości, wykorzysta potencjał instrumentów czasowych, formalnych i materialnych w odniesieniu do prowadzonych działań B+R, powinno być głównym celem każdej jednostki badawczo-rozwojowej.

Rozdział 3. Analiza polityki rachunkowości badanych instytutów naukowo-badawczych

3.1. Specyfika działalności instytutów naukowo-badawczych a polityka rachunkowości

Działalność instytutów badawczych, naukowych oraz działających w ramach Sieci Badawczej Łukasiewicz jest określona przepisami prawa – ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1383), ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Polskiej Akademii Nauk (Dz. U. z 2020 r. poz. 1796), ustawa z dnia 21 lutego 2019 r. o Sieci Badawczej Łukasiewicz (Dz. U. z dn. 2020 r. poz. 2098) oraz ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz. U. z dn. 2021 r. poz. 478, 619).

Zgodnie z przepisami za instytut badawczy można uznać *„państwową jednostkę organizacyjną, wyodrębnioną pod względem prawnym, organizacyjnym i ekonomiczno-finansowym, która prowadzi badania naukowe i prace rozwojowe ukierunkowane na ich wdrożenie i zastosowanie w praktyce”*¹⁶³. Działalność instytutu badawczego opiera się na prowadzeniu badań naukowych oraz prac rozwojowych. Przeprowadzenie badań i prac umożliwia wykorzystanie ich efektów i rezultatów w praktyce gospodarczej.

Rola instytutów badawczych nie ogranicza się jedynie do prowadzenia badań i prac rozwojowych oraz udostępniania wyników swojej pracy. Jednostki te wykonują również analizy, sporządzają opinie i ekspertyzy, a także umożliwiają certyfikację działalności dla konkretnych sektorów gospodarki. Wyniki prowadzonej działalności umożliwiają instytutom wytwarzanie specjalistycznych urządzeń, aparatury czy materiałów, które mogą być sprzedawane przedsiębiorstwom i innym jednostkom gospodarczym. Poza powyższą działalnością, instytuty badawcze zajmują się kształceniem przyszłych naukowców w szkołach doktorskich oraz na studiach podyplomowych.

Działalność instytutu badawczego¹⁶⁴ jest nadzorowana przez właściwego ministra wskazanego w rozporządzeniu Rady Ministrów oraz uregulowana w statucie, który

¹⁶³ Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1383), art. 1, ust. 1.

¹⁶⁴ Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1383), art. 4.

zawiera szczegółowy opis przedmiotu i zakresu działalności jednostki. Minister, który nadzoruje jednostkę sprawdza¹⁶⁵:

- zgodność jej działań z przepisami prawa i statutem,
- realizację podstawowych działań oraz
- prawidłowość wydatkowania środków publicznych.

Instytut badawczy może zostać przekształcony w instytut naukowy PAN lub instytut działający w ramach Sieci Badawczej Łukasiewicz, a także włączony do instytutu naukowego PAN. Instytut badawczy może być również włączony do uczelni publicznej¹⁶⁶ lub zostać skomercjalizowany i działać jako spółka prawa handlowego¹⁶⁷.

Instytuty badawcze gospodarują mieniem z zachowaniem zasad legalności, rzetelności, celowości, gospodarności i oszczędności¹⁶⁸. Jeżeli jednostka badawcza uzyska status państwowego instytutu badawczego, wówczas źródłem jego finansowania są środki budżetowe. Taki instytut otrzymuje dotację celową na finansowanie zleconych prac ważnych dla realizacji prowadzonej polityki państwa.

Zgodnie z przepisami instytut naukowy Państwowej Akademii Nauk (PAN) jest podstawową jednostką naukową PAN. Instytut naukowy PAN¹⁶⁹ tworzony jest w przypadku zaistnienia konieczności prowadzenia działalności wymagającej koncentracji pracowników naukowych oraz aparatury badawczej. Utworzenie instytutu możliwe jest za zgodą ministra do spraw szkolnictwa wyższego i nauki, o którą wnioskuje Prezes PAN. Możliwość utworzenia instytutu naukowego PAN skutkuje wyposażeniem go w niezbędne nieruchomości i wyposażenie przez Akademię. Polska Akademia Nauk wraz z tworzonymi przez nią jednostkami organizacyjnymi wchodzi w skład jednostek sektora finansów publicznych¹⁷⁰. Instytut naukowy PAN działa na własny rachunek i we własnym imieniu.

Aktywność instytutów naukowych PAN koncentruje się na prowadzeniu działalności naukowej¹⁷¹ przez pracowników uczelni i innych osób związanych z nauką. Jednostki naukowe prowadzą szkoły doktorskie oraz studia podyplomowe, a także inne

¹⁶⁵ Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1383), art. 35.

¹⁶⁶ Ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz. U. z dn. 2021 r. poz. 478, 619), art. 35.

¹⁶⁷ Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1383), art. 12.

¹⁶⁸ Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1383), art. 16.

¹⁶⁹ Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Polskiej Akademii Nauk (Dz. U. z 2020 r. poz. 1796), art. 42-43.

¹⁷⁰ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 305), art. 8-9.

¹⁷¹ Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Polskiej Akademii Nauk (Dz. U. z 2020 r. poz. 1796), art. 50.

formy kształcenia związane bezpośrednio z obszarem swojej działalności. Bieżącą działalnością instytutu kieruje dyrektor, który odpowiada za wynik finansowy oraz składniki aktywów trwałych instytutu. Nad bieżącą działalnością instytutu nadzór sprawuje rada naukowa.

Instytut naukowy PAN może zostać włączony do uczelni publicznej, instytutu badawczego lub zostać przekształcony w instytut badawczy.

Instytuty naukowe PAN gospodarują mieniem z zachowaniem zasad legalności, rzetelności, celowości, gospodarności i oszczędności. Ich działalność finansowana jest ze środków budżetu państwa, głównie z dotacji podmiotowych i celowych¹⁷². Gospodarka finansowa instytutów naukowych PAN prowadzona jest w oparciu o roczny plan finansowy, obejmujący m.in. przychody z realizowanej działalności, przyznane dotacje oraz koszty działalności. Koszty prowadzonej działalności instytutów są pokrywane z przyznanych im środków publicznych. W przypadku finansowania jednostki przez państwo możliwości samo decydowania o kierunku rozwoju instytutu są w pewnym stopniu ograniczone. W zakresie finansów oraz rachunkowości – jednostka nie tylko stosuje się do przepisów ustawy o rachunkowości, ale również ustawy o finansach publicznych.

Instytut Sieci Badawczej Łukasiewicz „*jest państwową osobą prawną powołaną do prowadzenia badań naukowych i prac rozwojowych*”¹⁷³. Do głównych zadań stawianych przed instytutami Sieci można zaliczyć realizowanie projektów badawczych, komercjalizację wyników badań naukowych, a także współpraca międzynarodowa w zakresie prowadzonych badań naukowych i prac rozwojowych oraz komercjalizacji. Poza podstawowymi zadaniami stawianymi przed instytutami Sieci, jednostki prowadzą działalność w zakresie produkcji i sprzedaży aparatury badawczej oraz materiałów, popularyzują zdobytą wiedzę o nowych, innowacyjnych rozwiązaniach i technologiach, dokonują oceny zgodności, a także prowadzą szkolenia i kursy dla danych sektorów gospodarki.

Działalność instytutów Sieci jest prowadzona zgodnie z rocznymi planami działalności, a także z 4-letnimi i 10-letnimi strategiami działalności. Podlega kontroli zewnętrznej w zakresie realizacji podstawowych zadań, wykonania planu finansowego

¹⁷² Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Polskiej Akademii Nauk (Dz. U. z 2020 r. poz. 1796), art. 79.

¹⁷³ Ustawa z dnia 21 lutego 2019 r. o Sieci Badawczej Łukasiewicz (Dz. U. z dn. 2020 r. poz. 2098), art. 2-4.

i sprawozdawczości oraz prowadzenia kontroli wewnętrznej. W instytutach Sieci nadzór nad ich działalnością pełni minister do spraw szkolnictwa wyższego i nauki.

Instytuty Sieci Badawczej Łukasiewicz są częścią Centrum Łukasiewicz, które planuje i koordynuje wszelkie prace naukowe oraz rozwojowe prowadzone tych jednostkach. Centrum zapewnia instytutom środki finansowe na realizację podstawowej działalności. Instytut Sieci¹⁷⁴ może zostać połączony z innym instytutem Sieci, podzielony lub zlikwidowany.

Instytuty Sieci Badawczej Łukasiewicz swoją działalność finansową opierają na rocznym planie finansowym, który obejmuje rok kalendarzowy. W planie wyszczególnione są przychody osiągane z prowadzonej działalności, przyznane subwencje na realizację zadań związanych z badaniami naukowymi i pracami rozwojowymi oraz na pokrycie kosztów działalności, a także dotacje celowe i podmiotowe. Od 2021 roku we wszystkich instytutach Sieci Badawczej Łukasiewicz została wprowadzona jednolita polityka rachunkowości, pozwalająca na większą kontrolę i porównywalność danych sprawozdawczych wszystkich jednostek podlegających Centrum Łukasiewicz.

Zakres wykonywanej działalności przez instytuty badawcze, naukowe oraz należące do Sieci Badawczej Łukasiewicz¹⁷⁵ jest podobny, skupiający się na prowadzeniu badań naukowych oraz prac rozwojowych i wdrożeniowych. Prowadzenie rachunkowości w tych jednostkach jest uregulowane przez przepisy ustawy o rachunkowości, które nie wyodrębniają tych jednostek jako szczególne, tak jak banków czy zakładów ubezpieczeń. Zakres stosowanych rozwiązań względem instytutów jest taki sam jak dla spółek prawa handlowego, zgodny z załącznikiem nr 1 do ustawy o rachunkowości. Sprawozdania finansowe instytutów naukowo-badawczych podlegające badaniu przez biegłego rewidenta składają się z informacji dodatkowej, bilansu, rachunku zysków i strat, rachunku przepływów pieniężnych oraz zmian w kapitale własnym.

Zważywszy na szczególnie zakres działalności oraz istotne rezultaty realizowanych badań dla jednostek sektorów gospodarki, przyjęte zasady polityki rachunkowości powinny uwzględniać specyfikę działalności instytutów naukowo-badawczych.

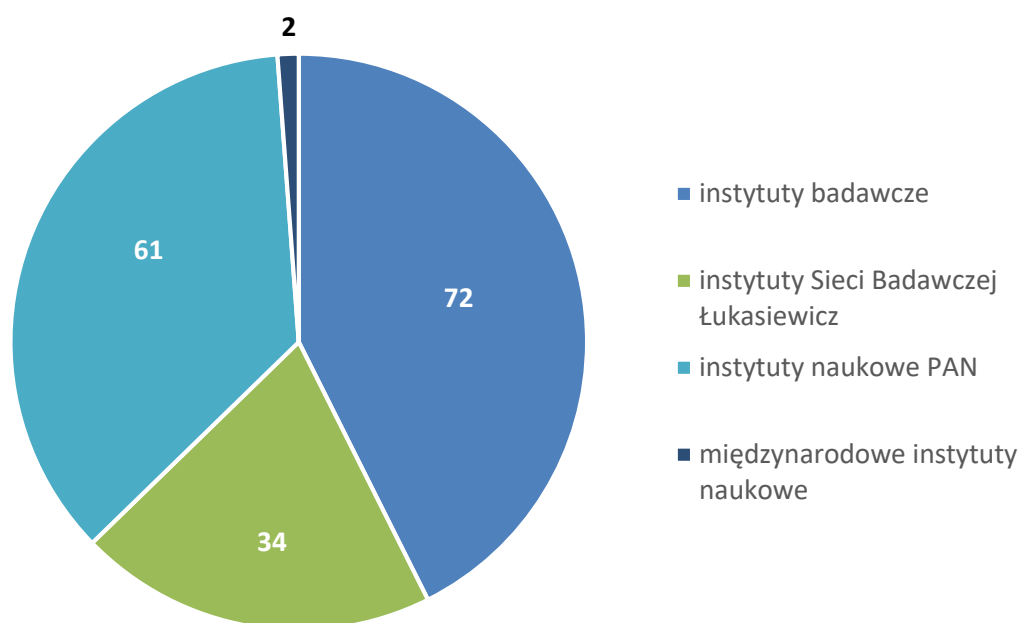
¹⁷⁴ Ustawa z dnia 21 lutego 2019 r. o Sieci Badawczej Łukasiewicz (Dz. U. z dn. 2020 r. poz. 2098), art. 40.

¹⁷⁵ Na potrzeby niniejszej rozprawy określane jako instytuty naukowo-badawcze.

3.2. Zakres rozwiązań polityki rachunkowości w instytutach naukowo-badawczych

Badanie rozwiązań zastosowanych w politykach rachunkowości zostało przeprowadzone wśród instytutów naukowo-badawczych prowadzących działalność badawczo-rozwojową i stosujących zasady rachunkowości zgodne z ustawą o rachunkowości. Źródłem pozyskania danych badawczych, niezbędnych do analizy i wyciągnięcia wniosków było zwrócenie się z prośbą o udostępnienie potrzebnych informacji (polityki rachunkowości) do każdego instytutu badawczego, naukowego lub należącego do Sieci Badawczej Łukasiewicz.

Zgodnie z rejestrem jednostek badawczych i naukowych bazy POLON, aktualnie w Polsce¹⁷⁶ jest 106 instytutów badawczych (w tym 34 instytuty Sieci Badawczej Łukasiewicz), 61 instytutów naukowych PAN oraz 2 międzynarodowe instytuty naukowe.

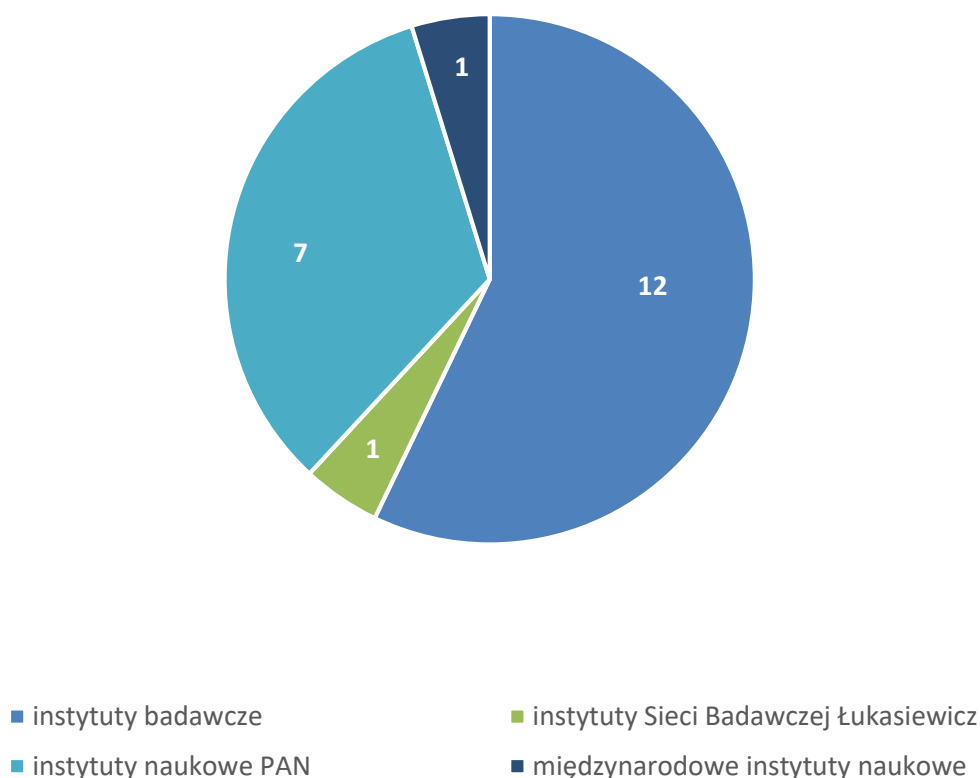


Wykres 4. Liczba aktualnie działających instytutów naukowo-badawczych w Polsce

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych z bazy POLON
<https://polon.nauka.gov.pl/opi/aa/rejestry/nauka?execution=e1s1> (dostęp z dn. 18.05.2021).

¹⁷⁶ Dane o aktualnie działających instytutach z bazy POLON zostały zaktualizowane na dzień 18.05.2021 (<https://polon.nauka.gov.pl/opi/aa/rejestry/nauka?execution=e1s1>).

W celu pozyskania danych o zasadach rachunkowości stosowanych w instytutach naukowo-badawczych wysłano **169 próśb o udostępnienie danych**. Po upływie dwóch miesięcy **otrzymano odpowiedzi od 47 jednostek oraz 21 polityki rachunkowości**, które zostały poddane badaniu. Analiza zapisów dokumentacji stosowanych zasad rachunkowości została przeprowadzona w oparciu o 12 dokumentów polityki rachunkowości instytutów badawczych, 7 dokumentów polityki rachunkowości instytutów naukowych PAN, 1 dokument polityki rachunkowości instytutu Sieci Badawczej Łukasiewicz oraz 1 dokument polityki rachunkowości międzynarodowego instytutu naukowego. Zgodnie z informacją od dyrektora finansowego instytutu Sieci Badawczej Łukasiewicz, udostępniona polityka rachunkowości jest jednolita i stosowana przez wszystkie instytuty Sieci od 2021 roku.



Wykres 5. Liczba udostępnionych dokumentów polityki rachunkowości instytutów naukowo-badawczych w Polsce

Źródło: Opracowanie własne.

Pozyskane polityki rachunkowości pozwoliły na przeprowadzenie dalszej części badania, którego celem była ocena jakości zapisów dokumentacji zasad rachunkowości instytutów naukowo-badawczych. Dokonanie oceny zawartości informacyjnej polityki rachunkowości badanych jednostek oraz wyciągnięcie wniosków, możliwe było dzięki specjalnie przygotowanemu kwestionariuszowi ankietowemu¹⁷⁷, który zawierał 27 pytań oraz możliwe odpowiedzi. Pytania zostały tak skonstruowane, aby można było zbadać szczegółowość zawartości informacyjnej polityki rachunkowości:

- informacje ogólne dotyczące prowadzonej rachunkowości przez jednostkę,
- stosowane metody wyceny aktywów i pasywów,
- sposoby amortyzacji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych,
- odpisy aktualizujące rozrachunki,
- rozliczenia międzyokresowe kosztów,
- sposoby ustalania wyniku finansowego, stosowane ewidencje kosztów, rachunek zysków i strat,
- realizację projektów badawczo-rozwojowych,
- plan kont jednostki,
- inwentaryzację majątku jednostki,
- inne, dodatkowe informacje zawarte w polityce rachunkowości.

Dzięki posiadanym danym źródłowym oraz zastosowaniu kwestionariusza, przeprowadzone badanie pozwoliło na uzyskanie wiarygodnych i odpowiednio pogrupowanych informacji. Udzielenie odpowiedzi na poszczególne pytania umożliwiło realizację głównego celu badawczego rozprawy doktorskiej, czyli ocenę zawartości informacyjnej polityki rachunkowości wybranych instytutów naukowo-badawczych w Polsce.

Udzielenie odpowiedzi na stawiane pytania badawcze możliwe będzie po przeprowadzeniu analizy informacji zawartych w politykach rachunkowości instytutów naukowo-badawczych. Pierwsze dwa pytania z kwestionariusza dotyczyły konieczności przeprowadzania badania sprawozdania finansowego przez biegłego rewidenta oraz określenia roku obrotowego.

¹⁷⁷ Kwestionariusz został zaprezentowany jako załącznik 1 do niniejszej rozprawy.

I. Konieczność przeprowadzania badania sprawozdania przez biegłego rewidenta (pyt.1.)

Tabela 5. Liczba instytutów naukowo-badawczych, których sprawozdanie finansowe podlega badaniu przez biegłego rewidenta

Obligatoryjność badania sprawozdania finansowego	Liczba instytutów naukowo-badawczych	Odsetek instytutów naukowo-badawczych
Badania obligatoryjne	19	90,48%
Badanie mogło zostać przeprowadzone, ale jednostka go nie przeprowadziła	1	4,76%
Badanie nieobligatoryjne	1	4,76%
Razem	21	100%

Źródło: Opracowanie własne.

Zdecydowana większość badanych instytutów naukowo-badawczych jest zobowiązana do przeprowadzenia corocznego badania sprawozdania finansowego przez biegłego rewidenta. Spośród 21 jednostek, sprawozdanie finansowe 19 instytutów podlegało obligatoryjnemu badaniu przez biegłego rewidenta, co daje 90,48% wszystkich instytutów. Jedna jednostka (4,76% wszystkich) zdecydowała się na przeprowadzenie badania raportu, chociaż nie była do tego zobowiązana ustawowo. Jeden instytut nie zdecydował się dobrowolnie na przeprowadzenie badania sprawozdania rocznego przez biegłego rewidenta i nie był do tego zobowiązany (4,76% wszystkich).

Zgodnie z art. 64, ust. 1, pkt. 4 ustawy o rachunkowości, sprawozdanie finansowe jednostki podlega badaniu przez biegłego rewidenta, jeżeli zostaną przekroczone dwa z trzech warunków:

- średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty wyniosło co najmniej 50 osób,
- suma aktywów bilansu na koniec roku obrotowego stanowiła równowartość w walucie polskiej co najmniej 2 500 000 euro,
- przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów oraz operacji finansowych za rok obrotowy stanowiły równowartość w walucie polskiej co najmniej 5 000 000 euro.

Zgodnie z powyższym, można wnioskować, że 19 z 21 badanych instytutów przekracza dwa z trzech powyższych warunków i jest zobowiązane do obligatoryjnego sporządzania bilansu, rachunku zysków i strat, rachunku przepływów pieniężnych, zestawienia zmian w kapitale własnym oraz informacji dodatkowej.

II. Określenie roku obrotowego (pyt.2.)

Tabela 6. Rok obrotowy w instytutach naukowo-badawczych

Określenie roku obrotowego w polityce rachunkowości	Liczba instytutów naukowo-badawczych	Odsetek instytutów naukowo-badawczych
Tak, pokrywa się z rokiem kalendarzowym	21	100%
Nie, nie pokrywa się z rokiem kalendarzowym	0	0%
Razem	21	100%

Źródło: Opracowanie własne.

Wszystkie badane instytuty naukowo-badawcze w Polsce określiły rok obrotowy w polityce rachunkowości. W każdej badanej jednostce rok obrotowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym.

III. Określenie metody wyceny aktywów i pasywów (pyt.3.)

Kolejny badany zakres informacyjny polityki rachunkowości instytutów obejmował metody wyceny aktywów i pasywów.

Tabela 7. Stosowane metody wyceny aktywów i pasywów w polityce rachunkowości instytutów naukowo-badawczych

Przedstawienie stosowanych metod wyceny aktywów i pasywów w polityce rachunkowości	Liczba instytutów naukowo-badawczych	Odsetek instytutów naukowo-badawczych
Przedstawiła (składnik majątku – metoda wyceny)	14	66,67%
Przedstawiła bardziej szczegółowo	7	33,33%
Razem	21	100%

Źródło: Opracowanie własne.

Wszystkie instytuty zamieściły informacje o stosowanych metodach wyceny aktywów i pasywów. Czternaście jednostek, stanowiących 66,67%, ograniczyło opis stosowanych metod wyceny do krótkiej informacji składnik majątku – wybrana metoda jego wyceny. Siedem instytutów (33,33%) w swojej polityce rachunkowości umieściło szczegółowy opis stosowanych metod wyceny posiadanego majątku. Bardziej szczegółowy opis wybranych metod wyceny aktywów i pasywów pozwala na wykorzystanie w większym stopniu obowiązujących przepisów prawnych w tym zakresie.

IV. Ocena zgodności stosowanych metod wyceny aktywów i pasywów w polityce rachunkowości z zapisami ustawy (pyt.4.)

Tabela 8. Zgodność stosowanych metod wyceny aktywów i pasywów w polityce rachunkowości instytutów naukowo-badawczych z przepisami ustawy o rachunkowości

Zgodność stosowanych metod wyceny aktywów i pasywów z przepisami ustawy o rachunkowości	Liczba instytutów naukowo-badawczych	Odsetek instytutów naukowo-badawczych
Tak	21	100%
Nie	0	0%
Razem	21	100%

Źródło: Opracowanie własne.

Polityka rachunkowości każdego badanego instytutu naukowo-badawczego zawierała opis stosowanych metod wyceny majątku zgodny z obowiązującymi przepisami regulującymi rachunkowość tych jednostek.

V. Zastosowane sposoby amortyzacji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych (pyt.5.)

Tabela 9. Stosowane metody amortyzacji aktywów w polityce rachunkowości instytutów naukowo-badawczych

Stosowane metody amortyzacji aktywów	Liczba instytutów naukowo-badawczych	Odsetek instytutów naukowo-badawczych
Metoda liniowa	21	100%
Metoda degresywna	0	0%
Inna	0	0%
Razem	21	100%

Źródło: Opracowanie własne.

We wszystkich politykach rachunkowości badanych instytutów naukowo-badawczych w Polsce znalazła się informacja o wyborze metody liniowej amortyzacji aktywów. Żadna jednostka nie zdecydowała się na metodę degresywną lub inną, np. naturalną. Zgodnie z ustawą o rachunkowości jednostki mogą zdecydować się na metodę degresywną. W przypadku przepisów podatkowych, metoda degresywna jest możliwa jedynie w określonych przypadkach¹⁷⁸. Stosowanie metody liniowej jest zdecydowanie najprostszą i najmniej wymagającą metodą amortyzacji, w której każdy środek trwały jest amortyzowany poprzez comiesięczne odpisywanie równych części jego wartości w koszty. Rezygnacja z metody degresywnej pozwala uniknąć dodatkowego kontrolowania wysokości odpisów amortyzacyjnych, które zgodnie z tą metodą są podwyższane przy zastosowaniu odpowiedniego współczynnika oraz uzasadniania, dlaczego dany środek trwały jest amortyzowany w krótszym okresie.

VI. Wybór sposobu amortyzacji aktywów trwałych (pyt.6.)

Większość instytutów naukowo-badawczych (76,19%) stosuje zasady amortyzacji majątku zgodne z rozwiązaniami podatkowymi. Stosowanie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w zakresie amortyzacji aktywów trwałych jest rozwiązaniem wygodniejszym przy obliczaniu stawki amortyzacyjnej, gdyż niezależnie od okresu ekonomicznej użyteczności danego środka trwałego, roczna stawka zużycia środka trwałego określona jest w Klasyfikacji Środków Trwałych.

¹⁷⁸ Zgodnie z art. 16k ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, metoda degresywna amortyzacji majątku jest dopuszczalna jedynie dla grup 3-6 i 8 zgodnych z Klasyfikacją środków trwałych oraz środków transportu poza samochodami osobowymi.

Tabela 10. Amortyzacja aktywów trwałych w polityce rachunkowości instytutów naukowo-badawczych

Amortyzacja aktywów trwałych w polityce rachunkowości instytutów	Liczba instytutów naukowo-badawczych	Odsetek instytutów naukowo-badawczych
Zgodnie z ustawą o rachunkowości	0	0%
Zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych	16	76,19%
Zgodnie z ustawą o rachunkowości i ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych	5	23,81%
Razem	21	100%

Źródło: Opracowanie własne.

Pięć badanych jednostek (23,81%) zdecydowało się na stosowanie zarówno rozwiązań bilansowych, jak i podatkowych w zakresie amortyzacji swojego majątku. W tym przypadku instytuty często określały, które środki trwałe i wartości niematerialne i prawne są amortyzowane zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości, a które zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. W swoich politykach rachunkowości przedstawiały dokładny wykaz składników majątku wraz z ich okresem ekonomicznej użyteczności, a także dołączały zapis, iż do pozostałych, niewymienionych środków trwałych stosowane są stawki wykazane w Klasyfikacji Środków Trwałych.

Żadna z badanych jednostek nie zdecydowała się na ograniczenie metody amortyzacji majątku jedynie do rozwiązań bilansowych. Wybór tej metody, ze względu na konieczność okresowej weryfikacji poprawności zastosowanych stawek i okresów amortyzacyjnych, jest mniej atrakcyjny. Konieczność weryfikacji może spowodować, że w kolejnych latach obrotowych obligatoryjnym będzie dokonanie korekt. Stosowanie tej metody niesie za sobą ryzyko, że majątek jednostki będzie wciąż wykorzystywany, chociaż w księgach rachunkowych ma wartość zerową. Dodatkowo okres amortyzacji zgodny z prawem bilansowym może być dłuższy niż przy zastosowaniu rozwiązań podatkowych.

W przypadku, gdy jednostka chciałaby przyspieszyć amortyzację danego składnika aktywów trwałych, to wówczas powinna zdecydować się na amortyzację zgodną z ustawą o rachunkowości, która pozwala na taką praktykę. Prawo podatkowe dopuszcza jedynie obniżenie stawek amortyzacyjnych.

VII. Przyjęta wartość początkowa środków trwałych w polityce rachunkowości (pyt.7.)

Wartość początkowa środków trwałych, od której należy wprowadzić dany składnik do ewidencji i dokonywać odpisów amortyzacyjnych w czasie, nie jest określona w ustawie o rachunkowości, natomiast przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych za wartość początkową uznają składniki aktywów trwałych o wartości przekraczającej próg 10 tysięcy złotych¹⁷⁹.

Tabela 11. Wartość początkowa środków trwałych określona w polityce rachunkowości instytutów naukowo-badawczych

Wartość początkowa środków trwałych określona w polityce rachunkowości instytutów	Liczba instytutów naukowo-badawczych	Odsetek instytutów naukowo-badawczych
3,5 tys. zł	6	28,58%
10 tys. zł	13	61,90%
Inna	1	4,76%
Brak informacji	1	4,76%
Razem	21	100%

Źródło: Opracowanie własne.

Wartość początkową 10 tysięcy złotych dla środków trwałych przyjęło 13 jednostek (61,90%). Decyzja o wyborze tego progu przy ustalaniu wartości początkowej z pewnością jest wypadkową stosowania przepisów podatkowych dla celów amortyzacji majątku.

¹⁷⁹ Dla środków trwałych przyjętych do użytkowania po 31.12.2017 roku. Przed 31.12.2017 próg ten wynosił 3 500 zł.

Wartość początkową 3,5 tysiąca złotych dla aktywów trwałych przyjęło 6 badanych instytutów (28,58%). Kwota ta nie jest przypadkowa, gdyż do dnia 31.12.2017 przepisy podatkowe zawierały zapis, że za środek trwały lub wartość niematerialną i prawną uznaje się taki składnik majątku, którego wartość przekracza 3,5 tysiąca złotych. Badane instytuty prawdopodobnie nie zaktualizowały swojej polityki rachunkowości po wejściu nowelizacji przepisów. Jednocześnie należy podkreślić, że stosowanie progu 3,5 tys. zł jest zgodne z przepisami i może być stosowane po 31.12.2017.

Jedna z badanych jednostek (4,76%) przyjęła inną, niższą wartość początkową dla aktywów trwałych. Jeden instytut (4,76%) w swojej polityce rachunkowości nie zawarł informacji o wartości początkowej dla składników majątku.

Określenie wartości początkowej dla środków trwałych jest istotne, gdyż znacznie wpływa na wartości wykazywane w bilansie i rachunku zysków i strat. W przypadku ustalenia wyższej wartości początkowej dla aktywów trwałych jako próg, od którego dokonywane są odpisy amortyzacyjne, rosną koszty działalności operacyjnej, a jednocześnie zmniejsza się wynik finansowy i prezentowana suma bilansowa. Natomiast w przypadku niższej wartości początkowej dla tych składników, koszty działalności operacyjnej są niższe, co skutkuje wyższym wynikiem finansowym oraz wyższą sumą bilansową, które wykazywane są na koniec okresu.

VIII. Przyjęta wartość początkowa wartości niematerialnych i prawnych w polityce rachunkowości (pyt.8.)

Instytuty naukowo-badawcze w swoich politykach rachunkowości zawarły bardzo podobne zapisy dotyczące ustalenia wartości początkowej dla środków trwałych, jak i wartości niematerialnych i prawnych.

Tabela 12. Wartość początkowa wartości niematerialnych i prawnych przyjęta w polityce rachunkowości instytutów naukowo-badawczych

Wartość początkowa wartości niematerialnych i prawnych przyjęta w polityce rachunkowości instytutów	Liczba instytutów naukowo-badawczych	Odsetek instytutów naukowo-badawczych
3,5 tys. zł	5	23,81%
10 tys. zł	13	61,91%
Inna	2	9,52%
Brak informacji	1	4,76%
Razem	21	100%

Źródło: Opracowanie własne.

Z wszystkich jednostek – 13 instytutów (61,91%) za próg dla wartości początkowej wartości niematerialnej i prawnej uznaje 10 tys. zł, 5 instytutów (23,81%) – 3,5 tys. zł, 2 instytuty (9,52%) – inną, niższą wartość, a 1 instytut (4,76%) nie wskazał tej wartości w polityce rachunkowości.

IX. Decyzja o wyborze stawki amortyzacyjnej wg prawa bilansowego lub podatkowego (pyt.9.)

Większość instytutów naukowo-badawczych (71,43%) stosuje stawki amortyzacyjne zgodne z Klasyfikacją Środków Trwałych (KŚT) z 2016 roku. 23,81% jednostek wykorzystuje zarówno stawki zgodne z prawem bilansowym, jak i podatkowym. Jeden instytut w swojej polityce rachunkowości nie umieścił informacji o stosowanych stawkach amortyzacyjnych. Stosowanie stawek amortyzacyjnych zgodnych z KŚT z 2016 roku jest wygodnym rozwiązaniem dla jednostki, gdyż nie jest ona zobowiązana do prowadzenia osobnej ewidencji kosztów amortyzacji bilansowej oraz podatkowej i rozliczania odroczonego podatku dochodowego.

Tabela 13. Stawki amortyzacyjne dla aktywów trwałych w polityce rachunkowości instytutów naukowo-badawczych

Zgodność stawek amortyzacyjnych z prawem bilansowym lub prawem podatkowym	Liczba instytutów naukowo-badawczych	Odsetek instytutów naukowo-badawczych
Stawki amortyzacyjne zgodne z okresem ekonomicznego użytkowania składnika majątku	1	4,76%
Stawki amortyzacyjne zgodne z KŚT 2016	15	71,43%
Stosowanie stawek zarówno zgodnych z prawem bilansowym i podatkowym	5	23,81%
Brak informacji	0	0%
Razem	21	100%

Źródło: Opracowanie własne.

Wybór i stosowanie rozwiązań podatkowych w zakresie amortyzacji majątku pozwala na uproszczenie prowadzonych ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, a w efekcie uproszczenia pracy księgowym. Minusem zastosowania stawek amortyzacyjnych zgodnych z KŚT jest amortyzowanie majątku niekoniecznie uwzględniając rzeczywiste zużycie tych składników aktywów trwałych.

X. Wybór okresu dokonania pierwszego odpisu amortyzacyjnego (pyt.10.)

Zważywszy na fakt, że instytuty naukowo-badawcze chętniej korzystają z rozwiązań podatkowych w zakresie ewidencji zużycia składników majątku trwałego, stosują również te same zasady przy dokonywaniu pierwszego odpisu amortyzacyjnego. Większość jednostek (90,48%) dokonuje pierwszego odpisu w miesiącu kolejnym po miesiącu, w którym dany składnik majątku został przyjęty do użytkowania. Dwa instytuty (9,52%) w swoich politykach rachunkowości nie zawarły informacji odnośnie terminu dokonywania pierwszego odpisu amortyzacyjnego.

Tabela 14. Pierwszy odpis amortyzacyjny w polityce rachunkowości instytutów naukowo-badawczych

Pierwszy odpis amortyzacyjny określony w polityce rachunkowości	Liczba instytutów naukowo-badawczych	Odsetek instytutów naukowo-badawczych
Od miesiąca, w którym dany składnik majątku został przyjęty do używania	0	0%
Od miesiąca po miesiącu, w którym dany składnik majątku został przyjęty do używania	19	90,48%
Brak informacji	2	9,52%
Razem	21	100%

Źródło: Opracowanie własne.

Następnym badanym zagadnieniem było dokonywanie odpisów aktualizujących należności.

XI. Częstotliwość i zasady dokonywania odpisów aktualizujących należności (pyt.11.)

Większość badanych instytutów naukowo-badawczych (85,71%) określiła w swojej polityce rachunkowości częstotliwość oraz zasady dokonywania odpisów aktualizujących należności. Jedynie 6 jednostek (28,57%) szczegółowo opisało stosowane rozwiązania w zakresie kwalifikowania należności do odpisu aktualizującego, natomiast 12 instytutów (57,14%) wskazało częstotliwość i krótko określiło należności przeterminowane. Trzy jednostki nie zamieściły żadnej informacji o dokonywaniu odpisów aktualizujących należności. Ustawa o rachunkowości nakłada na jednostki gospodarcze obowiązek dokonywania okresowo odpisów aktualizujących należności. Polityka rachunkowości każdego podmiotu gospodarczego powinna zawierać zapis, w jaki sposób i w jakiej wysokości tworzone są odpisy. Okresowe dokonywanie odpisów aktualizujących należności ma wpływ na wykazywaną w bilansie wartość należności – skutkuje to zmniejszeniem sumy bilansowej oraz zwiększeniem kosztów, co wpływa na zmniejszenie wyniku finansowego.

Tabela 15. Częstotliwość oraz zasady dokonywania odpisów aktualizujących należności w polityce rachunkowości instytutów naukowo-badawczych

Określenie częstotliwości oraz zasad dokonywania odpisów aktualizujących należności w polityce rachunkowości	Liczba instytutów naukowo-badawczych	Odsetek instytutów naukowo-badawczych
Tak, szczegółowy opis stosowanych rozwiązań	6	28,57%
Tak, brak szczegółowego opisu stosowanych Rozwiązań	12	57,14%
Nie	3	14,29%
Razem	21	100%

Źródło: Opracowanie własne.

XII. Określenie zasad tworzenia rezerw na przyszłe zobowiązania (pyt.12.)

Osiemnaście instytutów naukowo-badawczych (85,71%) określiło zasady tworzenia rezerw na przyszłe zobowiązania w swojej polityce rachunkowości. Dziewięć z nich (42,86%) szczegółowo opisało stosowane rozwiązania w zakresie tworzenia rezerw.

Tabela 16. Tworzenie rezerw na przyszłe zobowiązania w polityce rachunkowości instytutów naukowo-badawczych

Określenie zasad tworzenia rezerw na przyszłe zobowiązania w polityce rachunkowości	Liczba instytutów naukowo-badawczych	Odsetek instytutów naukowo-badawczych
Tak, szczegółowy opis stosowanych rozwiązań	9	42,86%
Tak, brak szczegółowego opisu stosowanych Rozwiązań	9	42,86%
Nie	3	14,28%
Razem	21	100%

Źródło: Opracowanie własne.

Dziewięć instytutów (42,86%) zaznaczyło jedynie, że tworzy rezerwy, bez opisanie sposobu ustalania ich wysokości oraz informacji, w jaki sposób podejmuje decyzje

o konieczności ujęcia przyszłych zobowiązań w księgach rachunkowych. Ustawa o rachunkowości nakłada na jednostki obowiązek tworzenia rezerw na przyszłe, prawdopodobne zobowiązania celem urealnienia wartości zobowiązań wykazywanych w bilansie oraz zachowaniu współmierności przychodów i kosztów. Poprzez tworzenie rezerw, jednostki wpływają na sumę bilansową i wynik finansowy.

XIII. Określenie zasad ujmowania kosztów jako rozliczenia międzyokresowe czynne i bierne (pyt.13.)

Większość instytutów naukowo-badawczych (85,71%) w swojej polityce rachunkowości określiła zasady ujmowania kosztów jako rozliczenia międzyokresowe czynne lub bierne.

Tabela 17. Zasady ujmowania kosztów jako rozliczenia międzyokresowe czynne i bierne w polityce rachunkowości instytutów naukowo-badawczych

Określenie zasad ujmowania kosztów jako rozliczenia międzyokresowe czynne i bierne w polityce rachunkowości	Liczba instytutów naukowo-badawczych	Odsetek instytutów naukowo-badawczych
Tak, szczegółowy opis stosowanych rozwiązań	12	57,14%
Tak, brak szczegółowego opisu stosowanych rozwiązań	5	23,81%
Nie	4	19,05%
Razem	21	100%

Źródło: Opracowanie własne.

Pięć z nich (23,81%) umieściła jedynie informację w polityce o tym, jak ujmuje takie rozliczenia, natomiast dwanaście instytutów (57,14%) uwzględniło szczegółowy opis rozwiązań w zakresie rozliczeń międzyokresowych. Rozliczenia międzyokresowe czynne ujmowane są w bilansie po stronie aktywów, natomiast rozliczenia międzyokresowe bierne po stronie pasywów. Zarówno jedno, jak i drugie oddziałują na sumę bilansową. Jednocześnie rozłożenie kosztów w czasie ma odniesienie również w rachunku zysków i strat.

XIV. Ustalenie w polityce rachunkowości sposobu ustalania wyniku finansowego (pyt.14.)

Jedenaście polityk rachunkowości badanych instytutów naukowo-badawczych (52,38%) zawierało opis sposobu ustalania wyniku finansowego. Opis ten zawierał wyszczególnienie kosztów i przychodów, które ponosi jednostka i zalicza do kosztów i przychodów podstawowej działalności operacyjnej, kosztów i przychodów pozostałej działalności operacyjnej oraz kosztów i przychodów finansowych.

Tabela 18. Sposób ustalania wyniku finansowego w polityce rachunkowości instytutów naukowo-badawczych

Określenie sposobu ustalania wyniku finansowego w polityce rachunkowości	Liczba instytutów naukowo-badawczych	Odsetek instytutów naukowo-badawczych
Tak	11	52,38%
Nie	10	47,62%
Razem	21	100%

Źródło: Opracowanie własne.

Dziesięć polityk rachunkowości badanych jednostek (47,62%) nie zawierało opisu sposobu ustalania wyniku finansowego.

XV. Rodzaj stosowanej ewidencji kosztów stosowanych przez jednostkę (pyt.15.)

Ewidencja kosztów tylko w układzie rodzajowym (na kontach zespołu 4), tylko w układzie kalkulacyjnym (na kontach zespołu 5) lub w układzie rodzajowo-funkcyjnym (na kontach zespołu 4 i 5) warunkuje sposób ustalania wyniku finansowego oraz wybór sporządzanego rachunku zysków i strat. Większość instytutów naukowo-badawczych (85,71%) ewidencjonuje koszty w układzie rodzajowo-funkcyjnym i sporządza rachunek wyników w wersji porównawczej.

Tabela 19. Ewidencje kosztów stosowane przez instytuty naukowo-badawcze

Ewidencje kosztów stosowane przez instytuty	Liczba instytutów naukowo-badawczych	Odsetek instytutów naukowo-badawczych
Ewidencja kosztów na kontach zespołu 4	0	0%
Ewidencja kosztów na kontach zespołu 5	3	14,29%
Ewidencja kosztów na kontach zespołu 4 i 5	18	85,71%
Razem	21	100%

Źródło: Opracowanie własne.

XVI. Stosowany wariant rachunku zysków i strat stosowany przez jednostkę (pyt.16.)

Jedynie trzy instytuty (14,29%), które zdecydowały się na ewidencjonowanie kosztów tylko na kontach zespołu 5, sporządzają rachunek zysków i strat w wariantcie kalkulacyjnym. Wybór ewidencji kosztów zarówno na kontach zespołu 4, jak i na kontach zespołu 5 prezentuje pełną informację o ponoszonych kosztach, co pozwala na ich szerszą analizę w celach zarządczych. Taka ewidencja przedstawia informacje o rodzaju kosztów, które wygenerowała jednostka, a także miejscu, gdzie one powstały. W instytutach naukowo-badawczych na kontach zespołu 5 często przedstawiane są koszty danego przedsięwzięcia lub projektu badawczo-rozwojowego.

Tabela 20. Wariant rachunku zysków i strat sporządzany przez instytuty naukowo-badawcze

Wariant rachunku zysków i strat sporządzany przez instytut	Liczba instytutów naukowo-badawczych	Odsetek instytutów naukowo-badawczych
Wariant porównawczy	18	85,71%
Wariant kalkulacyjny	3	14,29%
Razem	21	100%

Źródło: Opracowanie własne.

XVII. Przedstawienie sposobu podziału wypracowanego zysku lub pokrycia poniesionej straty w polityce rachunkowości (pyt.17.)

Dwanaście instytutów naukowo-badawczych (57,14%) w swojej polityce rachunkowości odniosło się do wypracowanego zysku lub poniesionej straty w roku obrotowym.

Tabela 21. Sposób podziału wypracowanego zysku lub pokrycia poniesionej straty w polityce rachunkowości instytutów naukowo-badawczych

Określenie sposobu podziału wypracowanego zysku lub pokrycia poniesionej straty przez jednostkę w polityce rachunkowości	Liczba instytutów naukowo-badawczych	Odsetek instytutów naukowo-badawczych
Tak, przedstawiła sposób podziału zysku lub pokrycia straty oraz termin, w którym musi zostać podjęta decyzja w tej sprawie	8	38,10%
Nie, określiła tylko termin, w którym musi zostać podjęta decyzja w tej sprawie	4	19,05%
Nie	9	42,85%
Razem	21	100%

Źródło: Opracowanie własne.

Osiem jednostek (38,10%) przedstawiło dokładny sposób podziału wypracowanego zysku lub pokrycia poniesionej straty. Natomiast cztery instytuty (19,05%) określiły

jedynie termin, w którym musi zostać podjęta decyzja o podziale zysku lub pokryciu straty. Dziewięć badanych jednostek (42,85%) nie uwzględniło takich informacji w swojej polityce rachunkowości.

Brak odniesienia do sposobu podziału zysku lub pokrycia straty w polityce rachunkowości może wynikać z faktu, że w ustawie o instytutach badawczych, ustawie o Polskiej Akademii Nauk oraz ustawie o Sieci Badawczej Łukasiewicz zostały przedstawione zasady zgodnie, z którymi zysk lub strata są rozdysponowywane.

Instytuty badawcze mogą tworzyć fundusze z zysku netto za poprzedni rok obrotowy¹⁸⁰:

- rezerwowy (z nie mniej niż 8% zysku netto za poprzedni rok obrotowy),
- badań własnych,
- stypendialny,
- nagród,
- zakładowy fundusz świadczeń socjalnych.

Fundusze mogą być zwiększane lub zmniejszane przy zachowaniu poniższych zasad:

- fundusz rezerwowy służy na pokrycie strat instytutu (jeżeli strata jest wyższa niż środki funduszu rezerwowego, wówczas pozostała część straty pokrywana jest z funduszu statutowego),
- jeżeli fundusz rezerwowy osiągnie wartość 1/5 funduszu statutowego, instytut nie musi dokonywać odpisu z zysku.

Instytuty naukowe PAN, podobnie jak instytuty badawcze, wypracowany zysk netto mogą przeznaczyć na tworzenie lub zwiększenie funduszy¹⁸¹:

- rezerwowego (z nie mniej niż 8% zysku netto za poprzedni rok obrotowy),
- badań własnych,
- statutowego,
- stypendialnego,
- nagród,
- zakładowego funduszu świadczeń socjalnych.

Fundusze te mogą być zwiększane lub zmniejszane na następujących zasadach:

- fundusz statutowy zwiększany jest o odpis z zysku netto lub darowizny,

¹⁸⁰ Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1383), art. 19.

¹⁸¹ Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Polskiej Akademii Nauk (Dz. U. z 2020 r. poz. 1796), art. 85.

- fundusz rezerwowy służy na pokrycie strat instytutu (jeżeli strata jest wyższa niż środki funduszu rezerwowego, wówczas pozostała część straty pokrywana jest z funduszu statutowego),
- jeżeli fundusz rezerwowy osiągnie wartość 1/5 funduszu statutowego, instytut nie musi dokonywać odpisu z zysku.

Z kolei instytuty należące do Sieci Badawczej Łukasiewicz z zatwierdzonego zysku netto za poprzedni rok obrotowy mogą¹⁸²:

- pokryć stratę netto instytutu z lat poprzednich,
- przeznaczyć minimum 8% tego zysku na fundusz rezerwowy,
- przeznaczyć nie więcej niż 92% tego zysku na fundusze rozwoju, nagród, ZFŚS.

W przypadku, gdy fundusze rezerwowy będzie stanowił 20% funduszu statutowego, instytut może nie dokonywać odpisu z zysku na fundusz rezerwowy.

Zapisy dotyczące podziału zysku mogą być przedstawione w polityce rachunkowości jednostki, jednak często są przedstawione w osobnej uchwale organu zarządzającego. W polityce rachunkowości wskazywany jest najczęściej jedynie termin, w którym ma zostać podjęta decyzja o podziale zysku.

XVIII. Określenie w polityce rachunkowości procedur dotyczących szczegółów projektów B+R (pyt.18.)

Tabela 22. Procedury w zakresie realizowanych projektów badawczo rozwojowych w polityce rachunkowości instytutów naukowo-badawczych

Określenie procedur w zakresie realizowanych projektów B+R w polityce rachunkowości	Liczba instytutów naukowo-badawczych	Odsetek instytutów naukowo-badawczych
Tak	15	71,43%
Nie, wyjątki są przedstawione w polityce rachunkowości	1	4,76%
Brak informacji	5	23,81%
Razem	21	100%

Źródło: Opracowanie własne.

¹⁸² Ustawa z dnia 21 lutego 2019 r. o Sieci Badawczej Łukasiewicz (Dz. U. z 2020 r. poz. 2098), art. 67.

XIX. Konsekwentne stosowanie procedur w realizacji projektów B+R (pyt.19.)

Tabela 23. Stosowane procedury do każdego realizowanego przedsięwzięcia badawczo-rozwojowego w polityce rachunkowości instytutów naukowo-badawczych

Określenie zasad stosowanych do każdego realizowanego przedsięwzięcia B+R w polityce rachunkowości	Liczba instytutów naukowo-badawczych	Odsetek instytutów naukowo-badawczych
Tak	15	71,43%
Nie, wyjątki są przedstawione w polityce rachunkowości	1	4,76%
Brak informacji	5	23,81%
Razem	21	100%

Źródło: Opracowanie własne.

Wśród badanych instytutów naukowo-badawczych, 16 z nich (76,19%) uwzględniło w polityce rachunkowości procedury rozliczania przedsięwzięć badawczo-rozwojowych. Tylko w jednym instytucie stosowane są inne procedury realizowania przedsięwzięcia badawczo-rozwojowego w zakresie ujmowania tych działań w księgach rachunkowych i sprawozdaniach finansowych.

Jeżeli realizowane projekty badawczo-rozwojowe są finansowane ze środków publicznych, środków Unii Europejskiej, w polityce rachunkowości powinien być określony sposób ich rozliczania pod względem zgodności z umową o dofinansowanie, przepisami ustawy o rachunkowości i przepisami podatkowymi. Dodatkowo powinien być opisany sposób ewidencji projektów w księgach rachunkowych. Dla projektów badawczo-rozwojowych można określić w polityce rachunkowości odrębne zasady wyceny aktywów i pasywów czy naliczania amortyzacji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych.

XX. Występowanie zakładowego planu kont w polityce rachunkowości instytutów naukowo-badawczych (pyt.20.)

Spośród badanych instytutów naukowo-badawczych, 19 z nich (90,48%) do polityki rachunkowości dołączyło zakładowy plan kont.

Tabela 24. Zakładowy plan kont w polityce rachunkowości instytutów naukowo-badawczych

Uwzględnienie zakładowego planu kont w polityce rachunkowości	Liczba instytutów naukowo-badawczych	Odsetek instytutów naukowo-badawczych
Tak	19	90,48%
Nie	2	9,52%
Razem	21	100%

Źródło: Opracowanie własne.

XXI. Występowanie szczegółowego opisu klasyfikacji zdarzeń gospodarczych (podziału kosztów i przychodów) (pyt.21.)

Tabela 25. Szczegółowy opis klasyfikacji zdarzeń gospodarczych w polityce rachunkowości instytutów naukowo-badawczych

Dołączenie szczegółowego opisu klasyfikacji zdarzeń gospodarczych do polityki rachunkowości	Liczba instytutów naukowo-badawczych	Odsetek instytutów naukowo-badawczych
Tak	12	57,14%
Nie	9	42,86%
Razem	21	100%

Źródło: Opracowanie własne.

Wśród ankietowanych 12 jednostek (57,14%) opisało szczegółowy opis klasyfikacji zdarzeń gospodarczych, a w szczególności kosztów i przychodów. Dzięki takiemu opisowi kont księgowych jednostki mogą uniknąć pomyłek przy księgowaniu poszczególnych operacji gospodarczych, co wpływa na prawidłowość przedstawianych danych w sprawozdaniach finansowych.

XXII. Występowanie zasady inwentaryzacji posiadanego majątku w polityce rachunkowości (pyt.22.)

Większość badanych jednostek (85,71%) przedstawiło w swojej polityce rachunkowości zasady i terminy przeprowadzania inwentaryzacji posiadanego majątku. Trzy instytuty (14,29%) nie uwzględniły zasad inwentaryzacji w polityce rachunkowości.

Tabela 26. Zasady inwentaryzacji posiadanego majątku w polityce rachunkowości instytutów naukowo-badawczych

Przedstawienie zasad inwentaryzacji posiadanego majątku w polityce rachunkowości	Liczba instytutów naukowo-badawczych	Odsetek instytutów naukowo-badawczych
Tak	18	85,71%
Nie	3	14,29%
Razem	21	100%

Źródło: Opracowanie własne.

XXIII. Częstotliwość realizacji inwentaryzacji, zgodnie z wymogami ustawy o rachunkowości, czy częściej (pyt.23.)

Ustawa o rachunkowości nakłada na jednostki przeprowadzanie okresowej inwentaryzacji posiadanego majątku. Zgodnie z przepisami¹⁸³ należy przeprowadzać inwentaryzację dla:

- zapasów materiałów, towarów, produktów gotowych i półproduktów znajdujących się w strzeżonych składowiskach i objętych ewidencją ilościowo-wartościową – raz w ciągu 2 lat,
- nieruchomości zaliczonych do środków trwałych oraz inwestycji, jak też znajdujących się na terenie strzeżonym innych środków trwałych oraz maszyn i urządzeń wchodzących w skład środków trwałych w budowie – raz w ciągu 4 lat,
- zapasów towarów i materiałów (opakowań) objętych ewidencją wartościową w punktach obrotu detalicznego jednostki – raz w roku.

¹⁸³ Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. (Dz. U. z 2021 r. poz. 217), art. 26, ust. 3.

Tabela 27. Częstotliwość przeprowadzania inwentaryzacji w polityce rachunkowości instytutów naukowo-badawczych

Określenie częstotliwości przeprowadzania inwentaryzacji w polityce rachunkowości	Liczba instytutów naukowo-badawczych	Odsetek instytutów naukowo-badawczych
Zgodnie z ustawą o rachunkowości	17	80,95%
Częściej, zgodnie z wypracowanymi wewnętrznymi procedurami	1	4,76%
Brak informacji	3	14,29%
Razem	21	100%

Źródło: Opracowanie własne.

Wśród 18 instytutów, które uwzględniły zapisy o inwentaryzacji w swojej polityce rachunkowości, tylko jedna jednostka przeprowadza spis majątku częściej niż wymaga tego ustawa o rachunkowości. Chcąc mieć większą kontrolę nad posiadanym majątkiem, a także bardziej wiarygodne przedstawienie posiadanych aktywów i pasywów w sprawozdaniach finansowych jednostki, wskazane byłoby częstsze przeprowadzanie inwentaryzacji niż wymagają tego przepisy ustawowe.

XXIV. Zawarcie w polityce rachunkowości informacji o wykorzystywanym programie księgowo-finansowym do prowadzenia ksiąg rachunkowych (pyt.24.)

Wszystkie badane instytuty naukowo-badawcze w swojej polityce rachunkowości umieściły informację o wykorzystywanym programie finansowo-księgowym do prowadzenia ksiąg rachunkowych.

Odpowiednio dobrany program finansowo-księgowy pozwala na ewidencję kosztów i przychodów, która dostosowana jest do potrzeb informacyjnych i zarządczych danej jednostki.

Tabela 28. Informacja o programie finansowo-księgowym do prowadzenia ksiąg rachunkowych instytutów naukowo-badawczych

Informacja o wykorzystywanym programie finansowo-księgowym do prowadzenia ksiąg rachunkowych w polityce rachunkowości	Liczba instytutów naukowo-badawczych	Odsetek instytutów naukowo-badawczych
Tak	21	100%
Nie	0	0%
Razem	21	100%

Źródło: Opracowanie własne.

XXV. Zamieszczenie w polityce rachunkowości opisu systemu przetwarzania danych i zabezpieczania dokumentów (pyt.25.)

Wszystkie instytuty zawarły w swojej polityce rachunkowości zapisy dotyczące systemu przetwarzania danych oraz zabezpieczenia dokumentów wraz z wskazanymi pracownikami, którzy są odpowiedzialni za zabezpieczenie informacji finansowych jednostki. Stosowanie takich rozwiązań pozwala uniknąć sytuacji narażenia jednostki na utratę istotnych danych.

Tabela 29. Opis systemu przetwarzania danych oraz zabezpieczenia dokumentów w instytutach naukowo-badawczych

Opis systemu przetwarzania danych oraz zabezpieczenia dokumentów zawarty w polityce rachunkowości	Liczba instytutów naukowo-badawczych	Odsetek instytutów naukowo-badawczych
Tak	21	100%
Nie	0	0%
Razem	21	100%

Źródło: Opracowanie własne.

XXVI. Realizacja okresowej aktualizacji polityki rachunkowości (pyt.26.)

Siedemnaście badanych instytutów naukowo-badawczych (80,95%) aktualizowało swoje polityki rachunkowości w ciągu ostatnich 3 lat, z czego jedenaście w ciągu 2 ostatnich lat (52,38%).

Tabela 30. Okresowa aktualizacja polityki rachunkowości w instytutach naukowo-badawczych

Okresowa aktualizacja polityki rachunkowości	Liczba instytutów naukowo-badawczych	Odsetek instytutów naukowo-badawczych
Tak, w ciągu ostatnich 2 lat	11	52,38%
Tak, w ciągu ostatnich 3 lat	6	28,57%
Nie, polityka rachunkowości nie była aktualizowana od ponad 3 lat	4	19,05%
Razem	21	100%

Źródło: Opracowanie własne.

Jedynie cztery badane jednostki (19,05%) nie posiadały zaktualizowanej polityki rachunkowości od ponad 3 lat. Aktualizowanie polityki rachunkowości powinno być dokonywane regularnie ze względu na częste zmiany w przepisach podatkowych i bilansowych. Aktualna polityka rachunkowości zwykle świadczy o efektywnym wykorzystaniu jej zapisów dla prowadzonej rachunkowości.

Nieaktualna polityka rachunkowości nie uwzględnia nowych problemów i wyzwań stawianych przed księgowymi, ale również przed jednostką. Z pierwszego pytania w kwestionariuszu wynikało, że sprawozdania finansowe 19 jednostek podlegały obowiązkowemu badaniu przez biegłego rewidenta, natomiast aktualną politykę rachunkowości miało 17 z nich. Obowiązek badania sprawozdania finansowego przez biegłego rewidenta nie warunkuje aktualności zapisów dokumentacji polityki rachunkowości. Brak aktualnej polityki rachunkowości jest też naruszeniem przepisów ustawy o rachunkowości.

XXVII. Zamieszczanie dodatkowych informacji w polityce rachunkowości niewymaganych przez ustawę o rachunkowości (pyt.27.)

Spośród badanych instytutów naukowo-badawczych, ponad połowa z nich zawierała w polityce rachunkowości dodatkowe informacje, niewymagane przez ustawę o rachunkowości.

Tabela 31. Dodatkowe informacje w polityce rachunkowości instytutów naukowo-badawczych

Dodatkowe informacje w polityce rachunkowości	Liczba instytutów naukowo-badawczych	Odsetek instytutów naukowo-badawczych
Tak	11	52,38%
Nie	10	47,62%
Razem	21	100%

Źródło: Opracowanie własne.

Najczęstsze przedstawiane dodatkowe informacje dotyczyły:

- obiegu dokumentów finansowo-księgowych w jednostce,
- kontroli dokumentów pod względem merytorycznym, formalnym, rachunkowym, projektowym,
- schematów rozliczania kosztów,
- szczegółowego opisu wykorzystywanego systemu finansowo-księgowego,
- okresu przechowywania dokumentów,
- archiwizacji dokumentów,
- wzorów sporządzanych sprawozdań finansowych.

Wszystkie dodatkowe informacje przedstawiane w polityce rachunkowości instytutów naukowo-badawczych stanowią wartość dodaną takiego dokumentu.

3.3. Zapisy polityki rachunkowości w zakresie prowadzonych prac badawczo-rozwojowych

Do podstawowej działalności instytutów naukowo-badawczych można zaliczyć prowadzenie badań naukowych, prac badawczych i rozwojowych oraz wdrażanie innowacji w obszarach zainteresowań danej jednostki. Stopień innowacyjności, jaki prezentuje dany instytut, zależy przede wszystkim od dostępności urządzeń, zasobów ludzkich, konkurencji oraz polityki publicznej¹⁸⁴. Na wzrost innowacyjności z pewnością oddziałuje wysoki stopień skuteczności prowadzonych działań oraz dynamika prowadzonych badań¹⁸⁵. Należy zwrócić uwagę, że najistotniejszym warunkiem rozwoju innowacyjności jest otoczenie wewnętrzne instytutu, czyli kultura organizacji, pracownicy i osoby zarządzające¹⁸⁶. Dobrze prowadzone działania pozwalają na wdrożenie rozwiązań do praktyki gospodarczej. Poprzez pracę naukowo-badawczą oraz świadczenie usług badawczych i analiz, instytuty istotnie wpływają na rozwój innowacyjności przedsiębiorstw. Mogą to osiągnąć dzięki efektywnemu zarządzaniu posiadanymi zasobami materialnymi¹⁸⁷, w czym pomaga rachunkowość poprzez odpowiednio dobrane elementy polityki rachunkowości do potrzeb zarządczych instytutu.

Przeprowadzone badanie wśród instytutów naukowo-badawczych wykazało, że nie wszystkie jednostki mają określone zasady i procedury rozliczania projektów innowacyjnych w obszarze działań badawczo-rozwojowych. Co więcej większość dokumentów polityki rachunkowości tych jednostek nie definiowało podstawowych pojęć głównej działalności instytutów, czyli prac badawczych i rozwojowych, a także sposobu ich identyfikacji.

Instytuty naukowo-badawcze w swojej polityce rachunkowości rzadko odnosiły się do sposobów ewidencjonowania przychodów i kosztów działalności badawczo-rozwojowej. Jeżeli pojawiały się zapisy dotyczące prac badawczych lub rozwojowych to ograniczały się one jedynie do krótkich, ogólnych ustaleń.

¹⁸⁴ Por. J. Bogdanienko, *Nowe trendy w innowacjach*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Ekonomiczne Problemy Usług nr 93, 11-41 Szczecin 2012, s. 24.

¹⁸⁵ Por. P. F. Drucker, *Innowacje i przedsiębiorczość. Praktyka i zasady*, 1992, s. 173-174.

¹⁸⁶ Por. R. W. Griffin, *Podstawy zarządzania organizacjami*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2017, s. 97-99.

¹⁸⁷ Por. S. Tkaczyk, B. Kuźdowicz, M. Wierzbička, *Czynniki kształtujące innowacyjność instytutów badawczych*, s. 467, http://jmf.wzr.pl/pim/2012_3_1_34.pdf (dostęp z dn. 29.05.2021).

Do pojęć, które powinny zostać wyszczególnione w polityce rachunkowości instytutów naukowo-badawczych można zaliczyć:

- prace badawcze (badania naukowe),
- prace rozwojowe,
- kapitalizację prac rozwojowych.

Ustawa o rachunkowości oraz Krajowe Standardy Rachunkowości nie definiują pojęć prac badawczych i prac rozwojowych. W ustawie o rachunkowości określone jest jedynie pojęcie „koszty zakończonych prac rozwojowych”, które mogą być zaliczane do wartości niematerialnych i prawnych. Ujmowanie kosztów prac badawczych oraz rozwojowych w księgach rachunkowych może być wykonane w oparciu o Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR nr 38 „Wartości niematerialne”). Zgodnie z MSR poniesione nakłady na przeprowadzone prace badawcze ujmuje się w kosztach w momencie, kiedy zostały poniesione. Natomiast prace rozwojowe ujmowane są w księgach jako wartości niematerialne i prawne, jeżeli spełnią określone warunki.

Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 38 zwraca uwagę na brak możliwości aktywowania kosztów prac badawczo-rozwojowych odpisanych w ciężar rachunku zysków i strat we wcześniejszych okresach. Księgowanie kosztów w ciężar rachunku wyników jest uzasadnione tym, że na danym etapie prowadzonego projektu, nakłady generowane przez dane przedsięwzięcie nie spełniały warunków zaliczenia ich do wartości początkowej wartości niematerialnej.

Przepisy ustawy o rachunkowości stanowią, iż koszty niezakończonych prac rozwojowych powinny być ewidencjonowane na koncie „Rozliczenie międzyokresowe czynne” do czasu ich zakończenia, aktywowania i ujęcia na koncie „Wartości niematerialne i prawne”.

Pojęcia prac badawczych oraz prac rozwojowych definiowane są też w innych ustawach – ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych¹⁸⁸, ustawie o podatku

¹⁸⁸ Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych z dnia z dnia 26 lipca 1991 r. (Dz.U.2021.0.1119 t. j.), art. 5a, ust. 39-40.

dochodowym od osób prawnych¹⁸⁹ oraz ustawie Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce¹⁹⁰. Zgodnie z powyższymi przepisami:

- **prace naukowe (badawcze)** obejmują:
 - badania podstawowe – prace ukierunkowane na zdobycie nowej wiedzy na temat obserwacji i faktów, ich celem nie jest wypracowanie zamierzonego efektu w postaci innowacji wprowadzanych do praktyki gospodarczej,
 - badania aplikacyjne – prace zorientowane na zdobycie wiedzy i umiejętności, które pozwolą na stworzenie nowych produktów, technologii, usług lub ich ulepszeń.
- **prace rozwojowe** – nabywanie, kształtowanie, wykorzystywanie wiedzy i umiejętności do projektowania i tworzenia rozwiązań innowacyjnych w zakresie produktów, procesów, usług.

Zasadniczą różnicą pomiędzy pracami badawczymi a rozwojowymi jest to, iż prace badawcze opierają się na stworzeniu oryginalnego pomysłu, dzięki któremu możliwe będzie przyswojenie nowej wiedzy naukowo-technicznej. Natomiast prace rozwojowe stanowią praktyczne zastosowanie osiągniętych wyników na etapie prac badawczych¹⁹¹.

Różnice ujmowania prac badawczo-rozwojowych w księgach rachunkowych zgodnie z przepisami krajowymi i międzynarodowymi przedstawione zostały w tabeli 32.

¹⁸⁹ Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych z dnia 15 lutego 1992 r. (Dz.U.2020.0.1406), art. 4a ust. 27-28.

¹⁹⁰ Ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz. U. z dn. 2021 r. poz. 478, 619), art. 4 ust. 1.

¹⁹¹ Por. E. Radawiecka, *Koszty prac badawczych i rozwojowych w prawie bilansowym oraz międzynarodowych standardach rachunkowości*, w: Zeszyty Naukowe nr 2 (2008/12) Instytutu Ekonomii i Zarządzania Politechniki Koszalińskiej, Koszalin 2008.

Tabela 32. Porównanie wymogów ujmowania prac badawczo-rozwojowych zgodnie z przepisami Ustawy o rachunkowości, Krajowych Standardów Rachunkowości oraz Międzynarodowych Standardów Rachunkowości i Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej

Wymogi	Ustawa o rachunkowości	Krajowe Standardy Rachunkowości	Międzynarodowe Standardy Rachunkowości / Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej
definicja prac badawczych	brak	brak	dokładna definicja
definicja prac rozwojowych	brak	brak	dokładna definicja
sposób przedstawiania prac rozwojowych zakończonych powodzeniem	w aktywach jednostki (wartości niematerialne i prawne)	brak	w aktywach jednostki (wartości niematerialne)
wykazanie kosztów prac rozwojowych niezakończonych	rozliczenia międzyokresowe czynne	rozliczenia międzyokresowe czynne	brak
wykazanie kosztów prac badawczych	brak	brak	w kosztach okresu
dodatkowe obowiązki związane z prowadzonymi pracami B+R	opisanie istotnych prac B+R w dodatkowych informacjach i objaśnieniach	charakterystyka prowadzonych prac badawczo-rozwojowych w sprawozdaniu z działalności	wykazanie kosztów prac B+R w rachunku zysków i strat

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Ustawy o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r.; Krajowego Standardu Rachunkowości nr 4 „Utrata wartości aktywów”; Krajowego Standardu Rachunkowości nr 9 „Sprawozdanie z działalności”; Międzynarodowego Standardu Rachunkowości nr 38 „Wartości niematerialne”.

Porównanie wymogów stawianych przez przepisy krajowe, jak i międzynarodowe, pozwala na stwierdzenie, że tworząc politykę rachunkowości jednostki badawczo-rozwojowej (instytutu naukowo-badawczego) należy korzystać ze wszystkich dostępnych uregulowań, które wspomagają rzetelne prezentowanie wyników prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej.

Kolejnym pojęciem, które powinno być wyjaśnione w polityce rachunkowości jest **kapitalizacja prac rozwojowych**. Koszty zakończonych prac rozwojowych mogą podlegać kapitalizacji, ale tylko w przypadku, gdy spełniają jej kryteria. Należy podkreślić, że kapitalizacja kosztów danego przedsięwzięcia jest uwarunkowana decyzją instytutu, który ustala czy wyniki prowadzonych działań są wystarczające, aby zakończyć prowadzone prace i je skomercjalizować. Kapitalizacja prac rozwojowych to inaczej moment, w którym jednostka uważa je za zakończone, a wyniki tych działań chce uznać za wartość niematerialną. Aby dokonać kapitalizacji prac rozwojowych należy spełnić określone warunki zgodne z definicją aktywów¹⁹²:

- instytut ma kontrolę nad wytworzonym składnikiem aktywów,
- wynik prac rozwojowych ma wiarygodnie określoną wartość i powstał w wyniku przeszłych zdarzeń,
- w przyszłości wygeneruje korzyści ekonomiczne dla instytutu.

Poza powyższymi warunkami, instytut powinien sprawować pełną kontrolę nad wypracowanymi efektami prac rozwojowych, w tym ograniczyć dostęp do wyników. Sprawowanie kontroli oznacza, że instytut ma możliwość czerpania korzyści ekonomicznych z wytworzonej wartości niematerialnej poprzez jej użytkowanie, ograniczenie innym jednostkom prawa do jej wykorzystywania oraz ponoszenia ewentualnego ryzyka, które wynika z posiadania prawa do wytworzonego składnika¹⁹³.

Kapitalizacja prac rozwojowych wiąże się z oceną wiarygodnej wartości poniesionych nakładów. Przez wiarygodną wartość należy rozumieć obiektywną, mierzalną, wynikającą z ewidencji księgowej.

Korzyści ekonomiczne zakończonego przedsięwzięcia są to przede wszystkim przychody ze sprzedaży wyników prac rozwojowych, przychodów z licencji, czy

¹⁹² § 13-14 Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 38 „Wartości niematerialne”.

¹⁹³ Por. E. Walińska, *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*, LEX, Warszawa 2009.

przychody z dywidendy od jednostki, do której przeniesiono wynik zakończonych działań w postaci aportu. Do korzyści ekonomicznych zalicza się również wykorzystanie wyników prac na własne potrzeby oraz ograniczenie kosztów produkcji wyrobu, procesu, usługi itd.

W celu dokonania kapitalizacji nakładów prac rozwojowych, instytut powinien spełnić jeszcze dodatkowe warunki¹⁹⁴:

- wytwarzany produkt lub opracowywana technologia są ściśle określone (w tym stopień zaawansowania prac, koszty prowadzonych prac),
- przydatność wytwarzanego produktu lub opracowywanej technologii została określona,
- przychody ze sprzedaży produktów, technologii pokryją koszty prac rozwojowych.

W polityce rachunkowości instytutu powinien pojawić się szczegółowy opis warunków, które pozwalają na aktywowanie prac rozwojowych w zależności od specyfiki jednostki, a także kryteria określające pozytywne zakończenie tych działań opracowane przez dział badawczy zajmujący się danym projektem. Instytut powinien jasno opisać w polityce rachunkowości warunki, zgodnie z którymi można kapitalizować koszty przedsięwzięcia. Kategorie kosztów, które mogą być kapitalizowane przedstawia schemat 8.

¹⁹⁴ Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. (Dz. U. z 2021 r. poz. 217), art. 33 ust. 2.



Schemat 8. Koszt wytworzenia zakończonych prac rozwojowych

Źródło: Opracowanie własne.

Koszt wytworzenia zakończonych prac rozwojowych nie powinien obejmować¹⁹⁵:

- nakładów ujętych w kosztach we wcześniejszych okresach (koszty prac badawczych),
- kosztów reklamy, promocji, sprzedaży,
- kosztów ogólnozakładowych, administracji,
- strat produkcyjnych,
- kosztów szkoleń pracowników.

Koszty te bezpośrednio nie przyczyniają się do opracowania wyniku działań badawczo-rozwojowych, stąd nie wchodzi w skład kosztu wytworzenia wartości niematerialnej.

Identyfikacja i klasyfikacja ponoszonych nakładów na realizację prowadzonych prac pozwala na określenie w jakim momencie znajduje się dany projekt B+R oraz czy

¹⁹⁵ § 65, 67a Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 38 „Wartości niematerialne”.

istnieje możliwość aktywowania prac rozwojowych instytutu naukowo-badawczego. Poszczególne etapy prowadzonego projektu badawczo-rozwojowego przedstawia schemat 9.



Schemat 9. Etapy prowadzonego projektu badawczo-rozwojowego

Źródło: Opracowanie własne.

Poszczególne etapy generują nakłady na realizację prac badawczo-rozwojowych. Nakłady te mogą zostać klasyfikowane i przypisane do konkretnego etapu prowadzonego projektu badawczo-rozwojowego¹⁹⁶.

Etap pierwszy obejmuje prowadzenie prac badawczych w celu:

- zdobycia nowej wiedzy,
- identyfikacji sposobów wykorzystania wyników prac w praktyce gospodarczej,
- stworzenia nowych, innowacyjnych materiałów, urządzeń, systemów, produktów, procesów,
- identyfikacji materiałów, urządzeń systemów, produktów, procesów będących zamiennikami tych już istniejących.

Nakłady finansowe poniesione w tym etapie ujmowane są jako koszty okresu, w którym rzeczywiście zostały poniesione. Zarówno ustawa o rachunkowości, jak i MSR/MSSF, nie zezwalają na identyfikowanie wyników prac tego etapu jako wartość

¹⁹⁶ Por. § 56-57 Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 38 „Wartości niematerialne”.

niematerialna. Uzasadnieniem takiego rozwiązania jest fakt, że jednostka nie jest w stanie udowodnić, że efekt (element) prac badawczych będzie w przyszłości przynosił korzyści ekonomiczne, co warunkuje uznanie takiego składnika za wartość niematerialną.

Etap drugi dotyczy prowadzenia prac rozwojowych w celu:

- opracowania prototypu, modelu doświadczalnego,
- stworzenia narzędzi, przyrządów wykorzystujących innowacyjne technologie,
- wykonania linii pilotażowej (nieukierunkowanej na sprzedaż),
- wykonania i weryfikacji opracowanych rozwiązań związanych z innowacyjnymi lub udoskonalonymi materiałami, urządzeniami, systemami, produktami, procesami.

Nakłady finansowe poniesione w tym etapie powinny zostać poddane ocenie, czy mogą być skapitalizowane ze względu na obiecujący wynik. Jeżeli jest pewność, że prowadzone prace osiągną wymierny efekt, to możliwe jest zakończenie prac rozwojowych i kwalifikacja ich wyniku jako wartość niematerialna. W celu oceny zakończonych działań B+R należy:

- określić czy dany składnik rzeczywiście powstał, w jakim momencie oraz czy przyniesie korzyści ekonomiczne w przyszłości,
- ustalić wiarygodny koszt wytworzenia składnika,
- ustalić wysokość i okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych.

W przypadku pozytywnej oceny, wszystkie koszty dotychczas ujmowane na koncie „Rozliczenie międzyokresowe czynne” zostają aktywowane i przeksięgowywane na konto „Wartości niematerialne i prawne”. Od tego momentu efekt prac rozwojowych jest składnikiem majątku jednostki i wykazywany jest w bilansie w aktywach trwałych.

Etap trzeci stanowi „użytkowanie” zakończonych prac rozwojowych, czyli wykorzystywanie ich wyników w praktyce gospodarczej. Jeżeli jednostka zdecyduje się na rozszerzenie czy ulepszenie wytworzonego materiału, urządzenia, systemu, produktu, procesu, wówczas ponoszone nakłady finansowe są odnoszone wprost na wynik finansowy i ujmowane jako koszt okresu, w którym wystąpiły. Przepisy regulujące rachunkowość nie pozwalają na dokonanie ulepszenia wartości

niematerialnej, która została przyjęta do użytkowania, jest wyceniona i amortyzowana. Jeżeli efekt prowadzonych dalszych prac badawczo-rozwojowych pozwoli na osiągnięcie istotnych wyników, poniesione nakłady finansowe mogą zostać skapitalizowane i w efekcie aktywowane, jako odrębna wartość niematerialna.

Z przeprowadzonych badań wynika, że najczęściej pojawiającym się zapisem polityki rachunkowości instytutów odnoszących się do działalności B+R jest ujmowanie w księgach rachunkowych aparatury naukowo-badawczej¹⁹⁷. Zgodnie z przepisami zakupiona lub wytworzona aparatura naukowo-badawcza do prowadzenia badań naukowych lub prac rozwojowych, niestanowiąca dużej infrastruktury badawczej (do 500 tys. zł), może być zaliczona jednorazowo w koszty oraz wprowadzona do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych jako całkowicie umorzona. Aparatura stanowiąca dużą infrastrukturę badawczą, o wartości wyższej niż 500 tys. zł, jest ujmowana w ewidencji środków trwałych i amortyzowana liniowo zgodnie z wprowadzonymi zasadami amortyzacji majątku wprowadzonymi w danej jednostce.

W niektórych instytutach wszystkie środki trwałe kupowane w ramach prowadzonego projektu badawczo-rozwojowego są amortyzowane jednorazowo i księgowane w koszty badań naukowych lub prac rozwojowych. Majątek ten nie jest ujmowany w ewidencji środków trwałych instytutu do czasu, gdy dane badania naukowe lub prace rozwojowe zostaną zakończone. Do tego momentu te środki trwałe są ewidencjonowane pozabilansowo. W przypadku, gdy aparatura wykorzystywana w ramach prowadzonych działań badawczo-rozwojowych, po zakończonych pracach nadaje się do dalszego wykorzystania, wówczas przyjmuje się je do ewidencji środków trwałych instytutu jako całkowicie umorzone.

W badanych politykach rachunkowości pojawiają się też informacje dotyczące wyceny otrzymanej lub wytworzonej aparatury naukowo-badawczej. W przypadku, gdy instytut otrzyma aparaturę naukowo-badawczą lub inne składniki majątkowe w drodze darowizny lub nieodpłatnego otrzymania, wyceny dokonuje się według wartości rynkowej z dnia nabycia lub jeżeli nie jest możliwe ustalenie ceny nabycia, wówczas dokonuje się wyceny według ceny sprzedaży takiego samego lub podobnego składnika

¹⁹⁷ Zgodnie z definicją Głównego Urzędu Statystycznego są to zestawy urządzeń badawczych, pomiarowych lub laboratoryjnych o małym stopniu uniwersalności i wysokich parametrach technicznych (zazwyczaj wyższych o kilka rzędów dokładności pomiaru w stosunku do typowej aparatury stosowanej dla celów produkcyjnych lub eksploatacyjnych).

majątku. W przypadku wytworzenia aparatury naukowo-badawczej we własnym zakresie za wartość tego składnika majątku uznaje się koszt wytworzenia.

Kolejnym często pojawiającym się zapisem w polityce rachunkowości instytutu jest informacja o prowadzonej odrębnej ewidencji kosztów i przychodów danego projektu badawczo-rozwojowego.

Ponoszone koszty w ciągu roku obrotowego są księgowane na wyodrębnionym kontach zespołów 4, 5, 6 i 7. Koszty dotyczące projektów B+R w ciągu roku ewidencjonowane są na kontach zespołu 5, na koniec roku obrotowego przenoszone są na konta zespołu 7 (w przypadku, gdy projekt został już zakończony) lub na konta zespołu 6 (w przypadku projektów niezakończonych, które zostaną rozliczone w kolejnych okresach). Z kolei poniesione koszty pośrednie przenoszone są na konkretne projekty B+R na koniec roku obrotowego z jednoczesnym zmniejszeniem kosztów pośrednich ogółem.

Otrzymane dotacje i subwencje na badania naukowe i prace rozwojowe są ewidencjonowane na koncie zespołu 8 „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”. Równoległe do ponoszonych kosztów prac badawczych lub prac rozwojowych zwiększają się przychody operacyjne konkretnego projektu.

Ewidencja projektów badawczo-rozwojowych powinna być prowadzona syntetycznie dla wszystkich projektów, a także analitycznie z podziałem na poszczególne projekty. Prowadzenie zapisów analitycznych daje możliwość kontroli wszystkich kosztów i przychodów dotyczących danego przedsięwzięcia badawczo-rozwojowego.

Oprócz osobnej ewidencji kosztów i przychodów projektowych, w wielu projektach, które są dofinansowane ze środków publicznych (dotacji celowych, subwencji) – m.in. z Ministerstwa Edukacji i Nauki, Narodowego Centrum Nauki, Narodowego Centrum Badań i Rozwoju lub ze środków zagranicznych pochodzących z Unii Europejskiej wymagane jest, aby prowadzić osobny rachunek bankowy dedykowany do rozliczeń wydatków i wpływów danego projektu naukowego lub innowacyjnego.

Przeprowadzone badanie polityki rachunkowości instytutów naukowo-badawczych wykazało, że mimo tego, że dla instytutów naukowo-badawczych podstawową

działalnością jest działalność B+R to opis stosowanych rozwiązań w zakresie realizacji projektów badawczo-rozwojowych jest bardzo ograniczony. Stosowanie takich samych rozwiązań dla wszystkich procesów, z którymi mierzą się instytuty, bez wyodrębniania szczegółowych procedur ewidencjonowania i rozliczania przedsięwzięć naukowo-badawczych, nie wyczerpuje możliwości, które w tym zakresie umożliwiają przepisy ustawowe.

Korzystanie z dodatkowych rozwiązań przy rozliczaniu prac badawczych i rozwojowych może znacząco wpłynąć na dane wykazywane w sprawozdaniach finansowych, w szczególności w bilansie i rachunku zysków i strat. W zależności, jaki jest główny cel jednostki, może ona skorzystać z takich rozwiązań, które pozwolą jej go osiągnąć. Realizacja założeń instytutu, co do przedstawianej sytuacji finansowo-majątkowej, może być spełniona poprzez odpowiedni dobór możliwych praw wyboru i pól swobodnego działania w ramach obowiązujących przepisów prawnych.

3.4. Polityka rachunkowości a wartość instytutu naukowo-badawczego

Polityka rachunkowości każdej jednostki gospodarczej powinna być zgodna z przepisami ustawy o rachunkowości, a jednocześnie spójna i kompletna¹⁹⁸. Dobrze przygotowana polityka rachunkowości reguluje wszystkie zagadnienia rachunkowości, które są istotne dla podmiotu gospodarczego i w których, zgodnie z przepisami, można stosować różne rozwiązania, przy jednoczesnym stosowaniu takich samych zasad rachunkowości w odniesieniu do tych samych zdarzeń i transakcji.

Za wartość jednostki pod względem majątkowym można uznać wartość aktywów netto, czyli wszystkie aktywa pomniejszone o wszystkie zobowiązania. Wartość jednostki może być też ustalona poprzez określenie przyszłych korzyści ekonomicznych, czy też poprzez relację cen i zysku¹⁹⁹.

Polityka rachunkowości pozwala na zwiększenie lub zmniejszenie przedstawianej wartości jednostki. Wynik finansowy wykazywany w sprawozdaniach finansowych przedstawia efekty działalności jednostki w konkretnym okresie. Na wynik finansowy

¹⁹⁸ D. A. Mikulska, *Polityka rachunkowości...* op. cit., s. 21.

¹⁹⁹ J. Gadańska, *Polityka rachunkowości a wartości przedsiębiorstwa*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 636, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 36, Szczecin 2010, 283-284.

wpływają koszty i przychody podstawowej działalności operacyjnej, pozostałej działalności operacyjnej oraz działalności finansowej, które ujmowane są w rachunku zysków i strat. Poprzez informacje, które są zawarte w rachunku wyników, można ocenić, w jakim stopniu podstawowa działalność operacyjna wpływa na wynik finansowy, a jak oddziałują na niego pozostałe koszty i przychody operacyjne oraz koszty i przychody finansowe.

Niektóre zdarzenia gospodarcze, które mają bezpośredni wpływ na wartość jednostki nie wynikają bezpośrednio z rachunku zysków i strat, natomiast można je odnaleźć w bilansie. Do takich zdarzeń gospodarczych można zaliczyć m.in.²⁰⁰:

- wycenę udziałów posiadanych w innych jednostkach oraz inwestycji w środki trwałe, które są przeszacowane do wartości godziwej,
- tworzenie rezerw na przyszłe, prawdopodobne zobowiązania,
- skutki zdarzeń generujących koszty lub przynoszących przychody odnoszone na kapitał własny jednostki.

Polityka rachunkowości instytutów naukowo-badawczych powinna być skonstruowana w taki sposób, aby przedstawiana wartość instytutu w sprawozdaniach finansowych odzwierciedlała zamierzenia osób zarządzających jednostką. Kształtowanie wyniku finansowego oraz pozycji bilansowych możliwe jest poprzez stosowanie odpowiednio dobranych instrumentów czasowych, formalnych i materialnych polityki rachunkowości instytutu. Dodatkowo uzyskanie pożądanego wyniku finansowego instytutu może zostać osiągnięte poprzez wprowadzenie szczegółowych procedur rozliczania kosztów prac badawczych i rozwojowych, które należą do głównych celów działalności instytutów.

Prowadzone prace w zakresie działalności badawczo-rozwojowej mogą przynosić różne efekty. Część prowadzonych badań, które z początku dobrze prosperują, w rezultacie nie przynoszą oczekiwanych wyników i nie pozwalają na opracowanie rozwiązań wykorzystywanych w praktyce gospodarczej. Natomiast inne prowadzone działania kończą się pozytywnym efektem i satysfakcjonującymi rezultatami.

²⁰⁰ Por. J. Chluska, *Rachunek kosztów jako element polityki rachunkowości jednostek gospodarczych*, „Monitor Rachunkowości i Finansów”, nr 11, Warszawa 2002, s. 29–32.

Wyniki prac badawczo-rozwojowych nie tylko wzbogacają naukę oraz praktykę gospodarczą, powinny też odpowiednio odzwierciedlać wartość dodaną jednostki, która prezentowana jest w sprawozdaniu finansowym. Sposób przedstawiania rezultatów może różnić się pomiędzy jednostkami, co pozwala wysunąć przekonanie o konieczności ich uregulowania w przepisach wewnętrznych. Narzędziem, które pozwala na uzyskanie oczekiwanego obrazu sytuacji finansowo-majątkowej jednostki, jest niewątpliwie polityka rachunkowości. Dokument ten nie tylko określa zakres formalny funkcjonowania przedsiębiorstwa w sferze finansów i rachunkowości, powinien również umożliwiać odpowiednie prezentowanie specyficznych rozwiązań (zdarzeń gospodarczych) występujących w podmiotach prowadzących działalność B+R.

Szczegółowy opis sposobów identyfikacji zakończonych prac badawczych, rozliczania prowadzonych prac rozwojowych i prac wdrożeniowych osiągniętych rezultatów ma istotny wpływ na przedstawiane koszty w rachunku zysków i strat, a więc na ostateczny wynik finansowy oraz na prezentowany majątek trwały (wartości niematerialne i prawne), czyli na wartość sumy bilansowej.

Instytuty naukowo-badawcze mają możliwość kształtowania wyniku finansowego poprzez:

- zasady klasyfikacji kosztów do działalności podstawowej i pozostałej działalności operacyjnej,
- zasady rozliczania kosztów działalności operacyjnej, w tym z określeniem, które koszty można zaliczyć do kosztu wytworzenia,
- zasady ujmowania kosztów i przychodów z działalności finansowej,
- zasady ujmowania podatku dochodowego (instytuty są zwolnione z naliczania i odprowadzania podatku dochodowego od dochodów, których celem jest działalność naukowa, naukowo-techniczna, oświatowa).

Warunkiem skorzystania z powyższych instrumentów jest ich ujęcie w polityce rachunkowości jednostki.

Polityka rachunkowości, która przedstawia zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych instytutów, jest również indywidualną instrukcją, która ułatwia i umożliwia właściwą interpretację danych przedstawionych w konkretnych pozycjach sprawozdania finansowego.

Stosowanie ogólnie przyjętych zasad rachunkowości dla wszystkich jednostek gospodarczych nie pozwala na pełne wykorzystanie szczegółowych rozwiązań w zakresie praw wyboru czy pól swobodnego działania w przypadku instytutów naukowo-badawczych. Z przeprowadzonej analizy zapisów dokumentacji zasad rachunkowości badanych instytutów wynika, że większość z nich nie wykorzystuje możliwych rozwiązań w rachunkowości, szczególnie w zakresie podstawowej działalności. Poszczególne elementy polityki rachunkowości są ściśle powiązane nie tylko z prowadzoną rachunkowością, ale również ze sprawozdawczością finansową, narzędziami audytu wewnętrznego oraz rachunkowości zarządczej. Powiązania i oddziaływania pomiędzy powyższymi elementami wpływają również na realizowaną strategię instytutu w zakresie działalności badawczo-rozwojowej. Na podstawie przeprowadzonych badań, można stwierdzić, że rola polityki rachunkowości instytutów naukowo-badawczych jest przez nie niedoceniana.

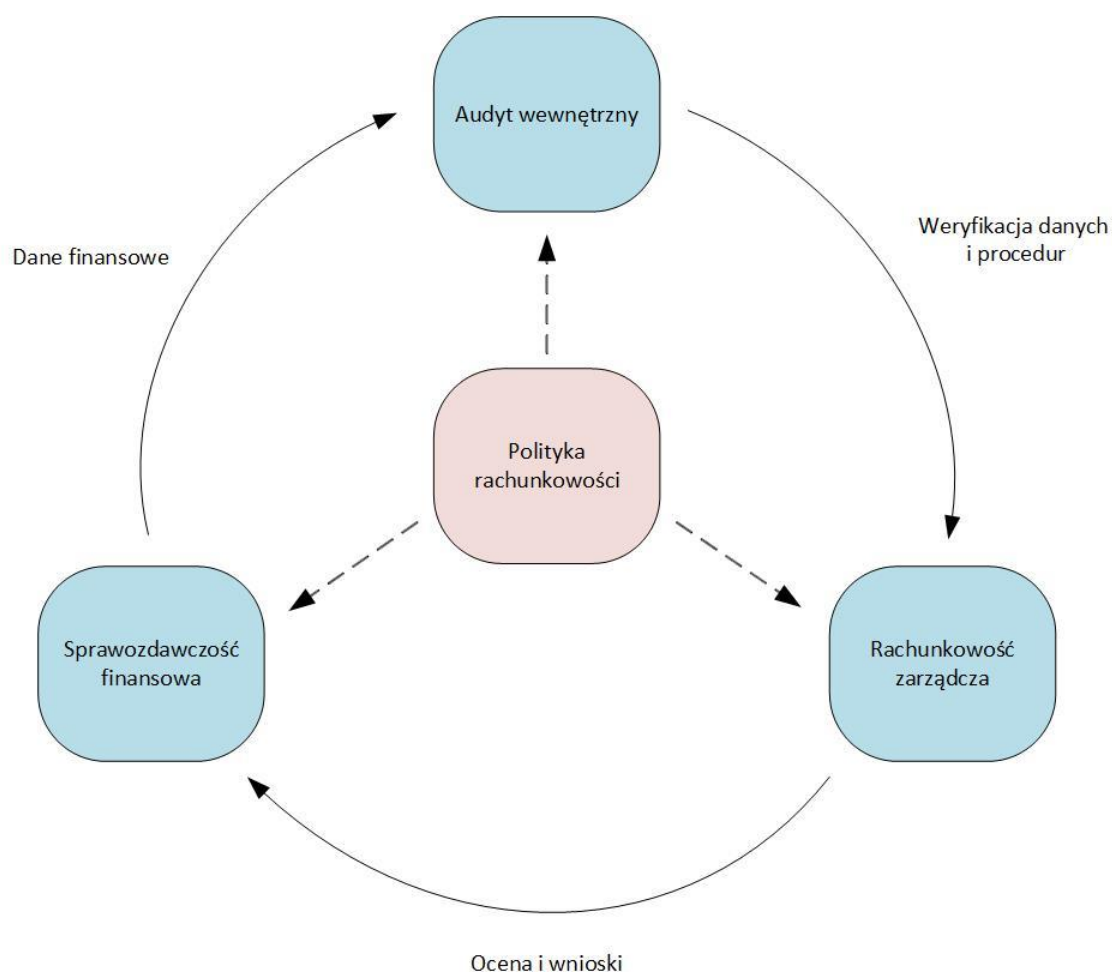
Rozdział 4. Model powiązań elementów polityki rachunkowości instytutów naukowo-badawczych ze sprawozdawczością, narzędziami audytu wewnętrznego i rachunkowości zarządczej

4.1. Analiza powiązań elementów polityki rachunkowości instytutów naukowo-badawczych ze sprawozdawczością, narzędziami audytu wewnętrznego i rachunkowości zarządczej

Zaprezentowany w czwartym rozdziale model powiązań elementów polityki rachunkowości instytutów naukowo-badawczych z narzędziami audytu wewnętrznego oraz narzędziami rachunkowości zarządczej pozwala na wykorzystanie możliwości, jakie daje polityka rachunkowości w zakresie prowadzonej rachunkowości i sprawozdawczości, jak również wpływa na zarządzanie obszarem finansów oraz planowanie strategii działalności instytutów naukowo-badawczych.

Punktem wyjścia modelu są powiązania i oddziaływanie elementów polityki rachunkowości na:

- sprawozdawczość jednostki, która dostarcza dane finansowe potrzebne do analizy,
- audyt wewnętrzny, którego narzędzia pozwalają na weryfikację dostarczonych danych finansowych oraz ich zgodności z przyjętymi procedurami,
- rachunkowość zarządczą, której narzędzia pozwalają na dokonanie oceny działalności finansowej jednostki i wyciągnięcie wniosków, co do podejmowanych działań w zakresie rachunkowości i sprawozdawczości instytutu.



Schemat 10. Powiązanie polityki rachunkowości ze sprawozdawczością finansową, audytem wewnętrznym i rachunkowością zarządczą

Źródło: Opracowanie własne.

Polityka rachunkowości powinna stanowić zbiór stosowanych przez jednostkę zasad rachunkowości, a także odpowiednio dobranych narzędzi audytu wewnętrznego i rachunkowości zarządczej. Model przedstawia istotność doboru elementów polityki rachunkowości, które wpływają i wspomagają realizację celów sprawozdawczych zgodnych z ogólną strategią jednostki. Działania w zakresie rachunkowości, które warunkuje dobór elementów polityki rachunkowości powinny być na bieżąco poddawane audytom wewnętrznym. Dobranie właściwych narzędzi audytu wewnętrznego pozwala na skuteczność działań w sferze finansów jednostki, a także na poprawę osiąganych wyników. Z kolei zweryfikowane dane finansowe są podstawą do oceny działalności jednostki i dążenia do realizacji celów w przyszłości. Zastosowanie

narzędzi rachunkowości zarządczej, które są powiązane z elementami polityki rachunkowości, pozwala na kompleksową analizę w tym zakresie oraz przyczynia się do zmiany osiąganych wyników przez jednostkę.

Sprawozdawczość finansowa, regulowana przepisami prawa, dostarcza ogólnych informacji o sytuacji finansowo-majątkowej jednostki. Jest to efekt ograniczenia formy prezentowania tych danych poprzez wymogi ustawodawcy, określające zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniach w załącznikach do ustawy o rachunkowości. **W stosunku do jednostek prowadzących działalność badawczo-rozwojową i naukową, polski ustawodawca nie określił szczególnych wymogów, co do prezentowanych danych sprawozdawczych**, tak jak to zrobił w stosunku do:

- banków, prowadzących działalność w zakresie świadczenia usług bankowych (załącznik nr 2 do ustawy o rachunkowości),
- zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji, prowadzących działalność w zakresie świadczenia usług ubezpieczeniowo-reasekuracyjnych (załącznik nr 3 do ustawy o rachunkowości),
- jednostek prowadzących działalność pożytku publicznego oraz wolontariatów (załącznik nr 6 do ustawy o rachunkowości).

Instytuty zajmujące się działalnością naukowo-badawczą są zobowiązane do przedstawiania informacji finansowych zgodnie z załącznikiem nr 1 do ustawy o rachunkowości²⁰¹, czyli tak jak wszystkie jednostki niebędące bankami, czy zakładami ubezpieczeń i reasekuracji oraz nie prowadzące działalności pożytku publicznego. Brak wymogów stawianych przez ustawodawcę, dotyczących wyróżnienia w sprawozdaniach finansowych efektów prac badawczo-rozwojowych, będących jednym z najważniejszych elementów decydujących o wartości instytutu, skutkuje dużym uogólnieniem prezentowanych informacji.

²⁰¹ W przypadku instytutów badawczych dopuszcza się możliwość sporządzania sprawozdań finansowych zgodnych z załącznikiem nr 4 (dla jednostek mikro) oraz z załącznikiem 5 (dla jednostek małych), ale tylko jeśli dany instytut spełnia warunki dotyczące sumy bilansowej, wielkości przychodów oraz limitów zatrudnienia i w rozumieniu ustawy o rachunkowości jest jednostką mikro lub małą. Jednocześnie właściwy minister nadzorujący dany instytut musi wyrazić zgodę na to, aby instytut ten mógł zostać uznany za jednostkę mikro lub małą. Natomiast instytuty naukowe PAN, zgodnie z polskimi przepisami regulującymi rachunkowość, mogą przygotowywać sprawozdania finansowe zgodnie z wzorem z załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości. W związku z tym, że są to jednostki sektora finansów publicznych, nie mogą być uznane za jednostki mikro lub małe.

Rozwój gospodarczy oraz wzrost zainteresowania działalnością badawczo-rozwojową sprawia, że użytkownicy sprawozdań finansowych instytucji oczekują szerszych informacji dotyczących prowadzonych działań w tym zakresie²⁰². Odbiorcy zainteresowani są nie tylko danymi dotyczącymi sytuacji finansowo-majątkowej jednostki naukowo-badawczej, ale również informacjami o jej niefinansowych aktywach²⁰³. Wartość instytucji rośnie wraz z osiąganymi wynikami prowadzonych badań naukowo-badawczych, co niekoniecznie przedkłada się na wzrost wartości rynkowej jednostki. Informacje o posiadanych niefinansowych zasobach, które są wartością dodaną każdego instytucji, mogłyby stanowić istotną część sporządzanych sprawozdań. Jednocześnie brak uregulowań prawnych w tym zakresie powoduje dużą swobodę prezentowania tego typu danych. Jeżeli instytucja decyduje się na upublicznienie informacji w zakresie osiąganych wyników prowadzonej działalności naukowo-badawczej, zwykle są one nieuporządkowane i przedstawione w sposób nieodpowiadający oczekiwaniom odbiorców.

Audyt wewnętrzny²⁰⁴ monitoruje podjęte działania oraz ogólne funkcjonowanie jednostki zarówno pod kątem szukania błędów, odstępstw od przyjętych procedur, jak również pozwala na znalezienie sposobów usprawnienia działalności jednostki. Audyt wewnętrzny²⁰⁵ wykonywany jest przez osobę zatrudnioną w danej jednostce, która realizuje zadania powierzone jej przez zarządzających. Działania audytu są wykonywane w sposób ciągły, przez cały rok, co pozwala na wyciąganie wniosków i propozycje dalszego postępowania.

Do głównych zadań audytu wewnętrznego należy²⁰⁶ badanie najważniejszych obszarów, pod kątem skuteczności, wydajności i gospodarności podejmowanych działań, mających istotne znaczenie dla jednostki. W przypadku instytucji naukowo-badawczych audytom wewnętrznym powinny poddawane być działania o charakterze

²⁰² Por. A. Kamela-Sowińska, *Rachunkowość na zakręcie*, w: *Rachunkowość wczoraj, dziś, jutro*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2007, s. 135.

²⁰³ Por. K. Kobiela-Pionnier, *Sprawozdawczość zintegrowana: koncepcja raportowania osiągnięć przedsiębiorstwa na miarę XXI wieku*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, z. 66 (122), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2012, s. 75.

²⁰⁴ Por. A. Skoczylas, *Audyt wewnętrzny jako integralny element właściwego funkcjonowania publicznej wewnętrznej kontroli finansowej*, w: *Controlling i audyt w usprawnianiu zarządzania*, red. K. Winiarska, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2005, s. 243.

²⁰⁵ Por. A. Piaszczyk, *Audyt wewnętrzny w jednostkach gospodarczych*, w: *Status zawodu księgowego po akcesji Polski do Unii Europejskiej*, red. B. Micherda, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Kraków 2004 s. 97, K. Winiarska, *Audyt wewnętrzny w 2007 roku. Standardy międzynarodowe – Regulacje krajowe*, Diffin, Warszawa 2007, s. 81.

²⁰⁶ Por. M. Urbańska, *Kontrola wewnętrzna w banku komercyjnym*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu nr 927, Wrocław 2003.

badawczo-rozwojowych, a także efekty tych prac. Audyt wewnętrzny weryfikuje finansowe i niefinansowe obszary działalności jednostki w oparciu o narzędzia, którymi dysponuje. Zweryfikowane dane są podstawą do oceny bieżącej działalności instytutu.

Audyt wewnętrzny jednostki niebędącej instytucją sektora publicznego jest oparty głównie na przyjętych uregulowaniach wewnętrznych. Wobec tego standardy przeprowadzanych audytów określa jednostka we własnym zakresie. W przypadku instytutów, które są instytutami państwowymi (m. in. instytuty naukowe PAN), standardy przeprowadzanego audytu wewnętrznego są określone w Ustawie o finansach publicznych oraz przepisach wykonawczych. Przeprowadzanie audytów wewnętrznych w tych jednostkach musi spełniać określone warunki.

Rachunkowość zarządcza jest wykorzystywana przede wszystkim do celów wewnętrznych jednostki²⁰⁷, gdyż dostarcza niezbędnych danych dotyczących różnych aspektów działalności jednostki. Zweryfikowane przez audyt wewnętrzny informacje, ułatwiają podejmowanie decyzji operacyjnych, strategicznych, a także wspomagają planowanie i kontrolę posiadanych zasobów²⁰⁸. Metody i techniki rachunkowości zarządczej są dobierane przez jednostkę indywidualnie tak, aby spełniały jej potrzeby, nie muszą spełniać żadnych wymogów prawnych.

Głównymi zadaniami rachunkowości zarządczej są²⁰⁹:

- dostarczanie, analizowanie i interpretowanie informacji dla zarządzających w celu formułowania strategii, planowania, podejmowania decyzji i kontroli,
- pomiar dokonań i rejestracja transakcji finansowych oraz komunikowanie wyników organowi zarządzającemu i interesariuszom,
- zarządzanie ryzykiem, realizacja kontroli wewnętrznej i zabezpieczenie działalności,
- generowanie i tworzenie wartości przy efektywnym zużyciu zasobów poprzez rozpoznawanie czynników wartości dla właścicieli oraz innowacje organizacyjne.

Informacje otrzymane dzięki wykorzystywaniu rachunkowości zarządczej pozwalają podjąć decyzję o wyborze najistotniejszych działań, wyeliminować wątpliwości, rozwiązać problemy, kontrolować zachodzące procesy oraz realizację

²⁰⁷ Por. Collier P.M., *Accounting for Managers: Interpreting Accounting Information for Decision-making*, John Wiley and Sons Ltd, West Sussex 2003, s. 7, 18.

²⁰⁸ Por. M. Dobija, *Zarys rachunkowości zarządczej*, Akademia Ekonomiczna w Krakowie, Kraków 1996, s.9.

²⁰⁹ International Good Practice Guidance, *Evaluating and Improving Governance in Organizations*, IFAC, New York 2009.

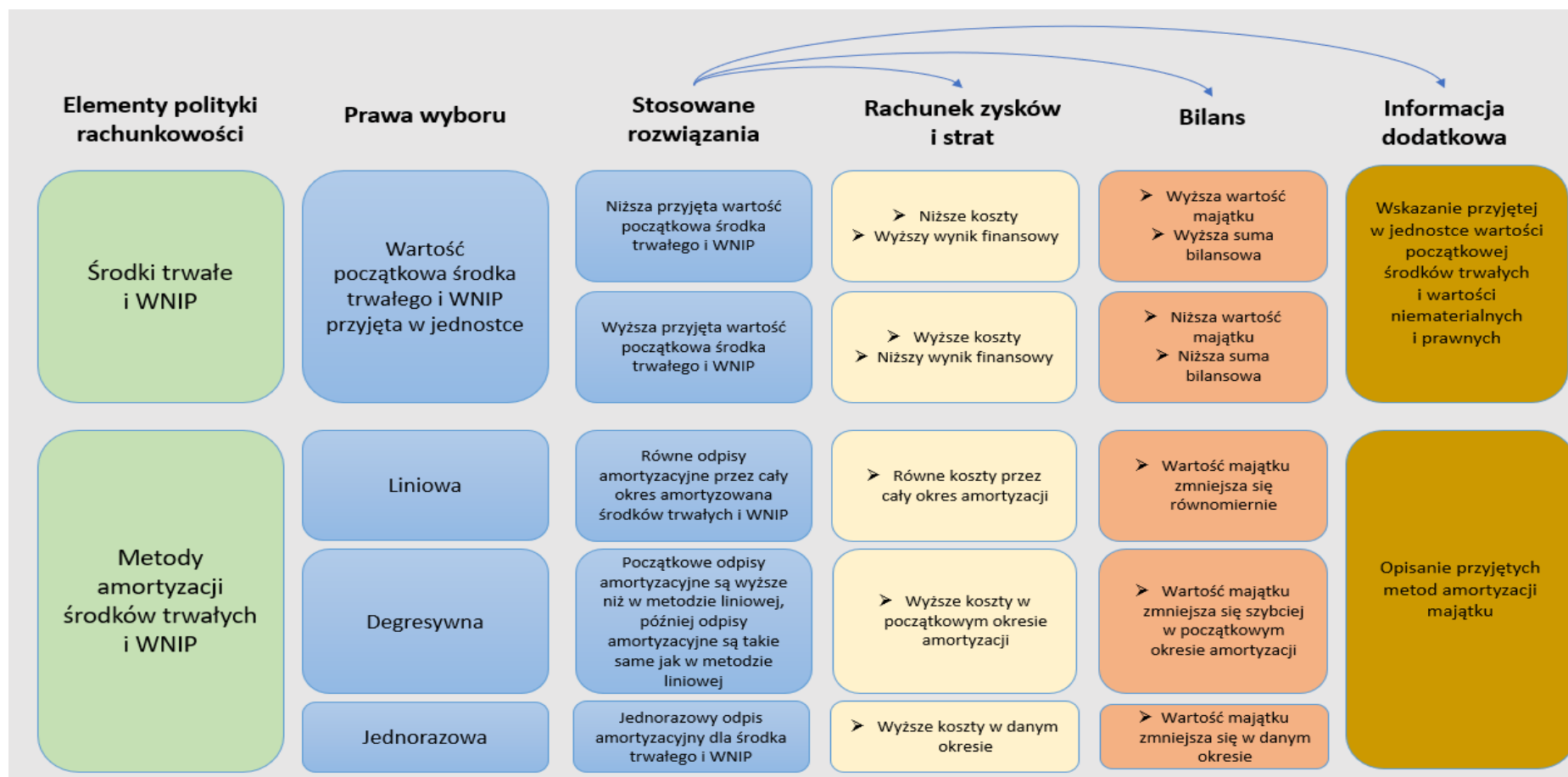
założonych planów i budżetów, również w ramach prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej.

Polityka rachunkowości, sprawozdawczość finansowa, audyt wewnętrzny i rachunkowość zarządcza są ze sobą powiązane i oddziałują na siebie. W celu realizacji wszystkich zadań stawianych przed jednostką, zasadnym byłoby dołączenie do dokumentu polityki rachunkowości załączników zatwierdzonych przez zarządzających. Polityka rachunkowości powinna zawierać rozwiązania w zakresie prowadzonej rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, natomiast załączniki odnosiłyby się do stosowanych narzędzi audytu wewnętrznego i rachunkowości zarządczej, które obejmowałyby:

- przyjęte procedury,
- zakres prowadzonych działań weryfikacyjnych,
- sposoby weryfikacji stosowanych procedur,
- okres, w którym dokonywana jest weryfikacja danych.

Na podstawie zgromadzonych i zweryfikowanych informacji finansowych możliwe byłoby sporządzanie oceny efektywności, opłacalności i gospodarności jednostki, która wspomagałaby podejmowanie kluczowych decyzji strategicznych przez zarządzających.

W zależności od tego, jakie cele wyznaczą zarządzający, istotnym jest, aby elementy polityki rachunkowości zostały umiejętnie dobrane, tak aby umożliwiły uzyskanie najbardziej pożądanego rozwiązania w zakresie przedstawianego obrazu sytuacji finansowo-majątkowej instytutu oraz prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej. Poniżej przedstawiony został model powiązań elementów polityki rachunkowości jednostki ze sprawozdawczością finansową, narzędziami audytu wewnętrznego oraz narzędziami rachunkowości zarządczej, który pokazuje rezultaty zastosowanego rozwiązania.



Schemat 11. Model powiązań elementów polityki rachunkowości ze sprawozdawczością jednostki naukowo-badawczej – środki trwałe i wartości niematerialne i prawne oraz metody amortyzacji aktywów trwałych

Źródło: Opracowanie własne.

Na sprawozdawczość finansową instytutu naukowo-badawczego oddziałują poszczególne elementy polityki rachunkowości. Pierwszym z nich są prawa wyboru w zakresie przyjętej wartości początkowej środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych. Ustalenie niższej wartości początkowej dla tych składników aktywów powoduje niższe poniesione koszty amortyzacji w ciągu roku oraz wyższy wynik finansowy. Jednocześnie w bilansie wykazywana jest wyższa wartość posiadanego majątku, czyli w efekcie wyższa suma bilansowa. Z kolei ustalenie wyższej wartości początkowej dla aktywów trwałych skutkuje wyższymi ponoszonymi kosztami zużycia tych składników, a także niższym wynikiem finansowym. W bilansie wykazywana jest niższa wartość posiadanych aktywów, co skutkuje niższą sumą bilansową. Przyjęta wartość początkowa środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych powinna być wskazana w informacji dodatkowej. Decyzja instytutu w zakresie ustalenia wartości początkowej aktywów trwałych wpływa na politykę amortyzacyjną.

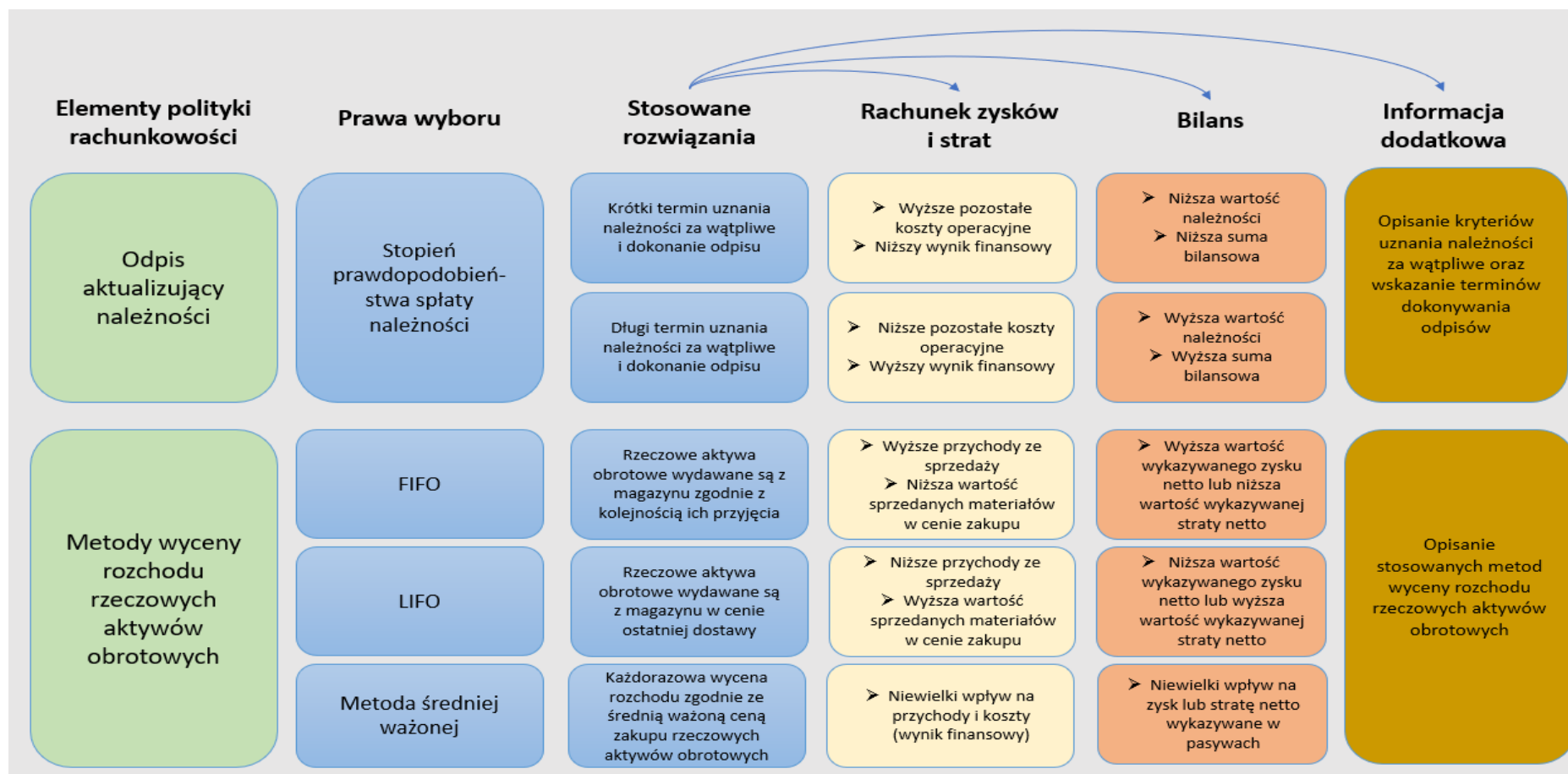
Kolejnym elementem polityki rachunkowości są metody amortyzacji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych. Jednostka naukowo-badawcza może wybrać stosowane rozwiązane do wszystkich środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych lub ustalić grupy składników²¹⁰, co do których stosuje odmienne zasady, zgodne z przepisami ustawowymi. Najczęściej stosowanymi metodami amortyzacji majątku są:

- metoda linowa – równe odpisy amortyzacyjne przez cały okres amortyzacji,
- metoda degresywna – początkowe odpisy amortyzacyjne są wyższe niż w metodzie liniowej, później są takie same jak w metodzie liniowej,
- metoda jednorazowa – jednorazowy odpis amortyzacyjny.

Każda z wybranych metod inaczej oddziałuje na poszczególne sprawozdania finansowe. Metoda liniowa powoduje równe koszty przez cały okres amortyzacji, jednocześnie wartość majątku wykazywana w bilansie zmniejsza się równomiernie. Metoda degresywna pozwala na odliczenie od osiągniętego przychodu wyższych kosztów w początkowym okresie amortyzacji, równocześnie wartość majątku zmniejsza

²¹⁰ Jednostka może w swojej polityce rachunkowości uwzględnić zapis, co do stosowanych odmiennych metod amortyzacji w stosunku do poszczególnych grup aktywów trwałych. Grupy te mogą być ustalone w oparciu o wartość początkową środka trwałego lub WNIP (np. wszystkie składniki o wartości początkowej do 1500zł są amortyzowane jednorazowo) lub w o oparciu o własny podział, związany z ekonomiczną użytecznością danych składników majątku (np. środki trwałe stanowiące wyposażenie laboratorium bez względu na wartość początkową, są amortyzowane w czasie, ale nie dłużej niż przez okres 5 lat – wówczas stawka amortyzacyjna wynosi 20%).

się szybciej. Metoda jednorazowa skutkuje wyższymi kosztami i zmniejszeniem wartości majątku w danym okresie. W informacji dodatkowej powinny być opisane metody amortyzacji majątku jednostki.



Schemat 12. Model powiązań elementów polityki rachunkowości ze sprawozdawczością jednostki naukowo-badawczej – odpis aktualizujący należności oraz metody wyceny rozchodu rzeczowych aktywów obrotowych

Źródło: Opracowanie własne.

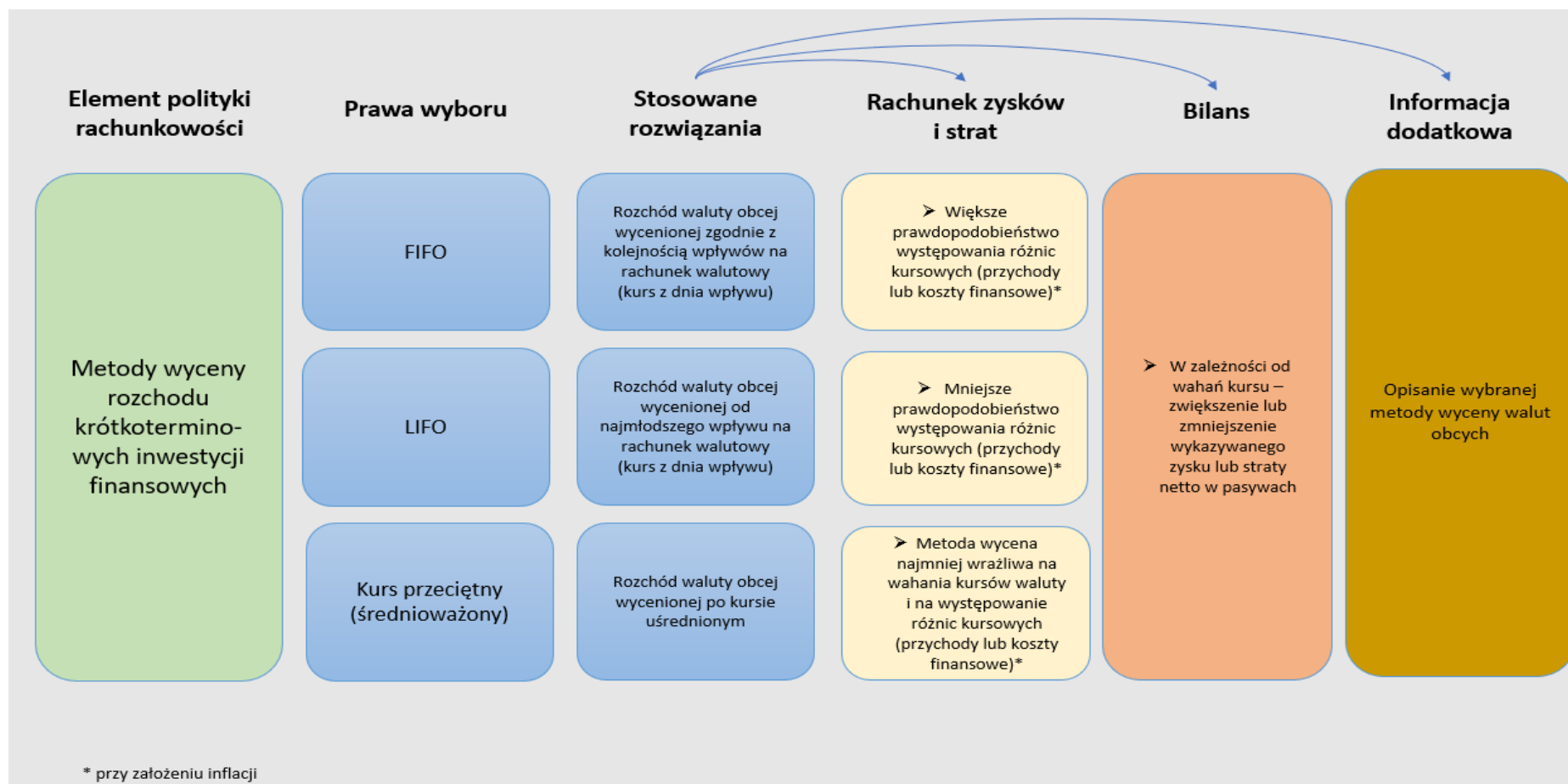
Trzecim elementem polityki rachunkowości, o którym decyduje jednostka, mającym wpływ na sprawozdania finansowe, jest dokonywanie odpisu aktualizującego należności. Zgodnie z ustawą o rachunkowości instytut powinien dokonywać okresowej oceny należności w celu uznania ich za wątpliwe. W polityce rachunkowości jednostka powinna określić kryteria uznawania należności za nieściągalne i wątpliwe oraz terminy dokonywania odpisów aktualizujących. Częstsza ocena i częstsze dokonywanie odpisów aktualizujących należności skutkuje podwyższeniem pozostałych kosztów operacyjnych, czyli w efekcie zmniejszeniem wyniku finansowego. Dodatkowo wpływa na zmniejszenie wartości należności wykazywanych w bilansie i zmniejszenie sumy bilansowej. Rzadsze dokonywanie odpisów aktualizujących należności wpływa na zmniejszenie pozostałych kosztów operacyjnych, co skutkuje osiągnięciem wyższego wyniku finansowego. Jednocześnie wartość należności wykazywana w bilansie jest wyższa, tak jak suma bilansowa. Kryteria uznania należności za wątpliwe oraz termin dokonywania odpisów aktualizujących powinny być opisane w informacji dodatkowej.

Kolejny elementem polityki rachunkowości mającym wpływ na sprawozdawczość instytutów naukowo-badawczych są metody wyceny rozchodu rzeczowych aktywów obrotowych. Jednostka ma możliwość wyboru metody wyceny:

- FIFO – rzeczowe aktywa obrotowe wydawane są z magazynu zgodnie z kolejnością ich przyjęcia,
- LIFO – rzeczowe aktywa obrotowe wydawane są z magazynu w cenie ostatniej dostawy,
- średniej ważonej – stosowanie rozchodu aktywów obrotowych wycenionej zgodnie ze średnioważoną ceną zakupu.

Każda z przyjętych metod wpływa w odmienny sposób na poszczególne sprawozdania finansowe. Wybór metody FIFO zwiększa przychody ze sprzedaży przy niższej wartości sprzedanych materiałów w cenie zakupu. Skutkuje to wyższą wartością wykazywanego zysku netto lub niższą wartością wykazywanej straty netto. Wybór metody LIFO zmniejsza przychody ze sprzedaży przy wyższej wartości sprzedanych materiałów w cenie zakupu. Skutkuje to niższą wartością wykazywanego zysku netto lub wyższą wartością wykazywanej straty netto. Stosowanie metody średniej ważonej ma niewielki wpływ na przychody i koszty, a tym samym w najmniejszym stopniu

wpływa na wynik finansowy. Przyjęta metoda wyceny rozchodu rzeczowych aktywów obrotowych powinna być wskazana w informacji dodatkowej.



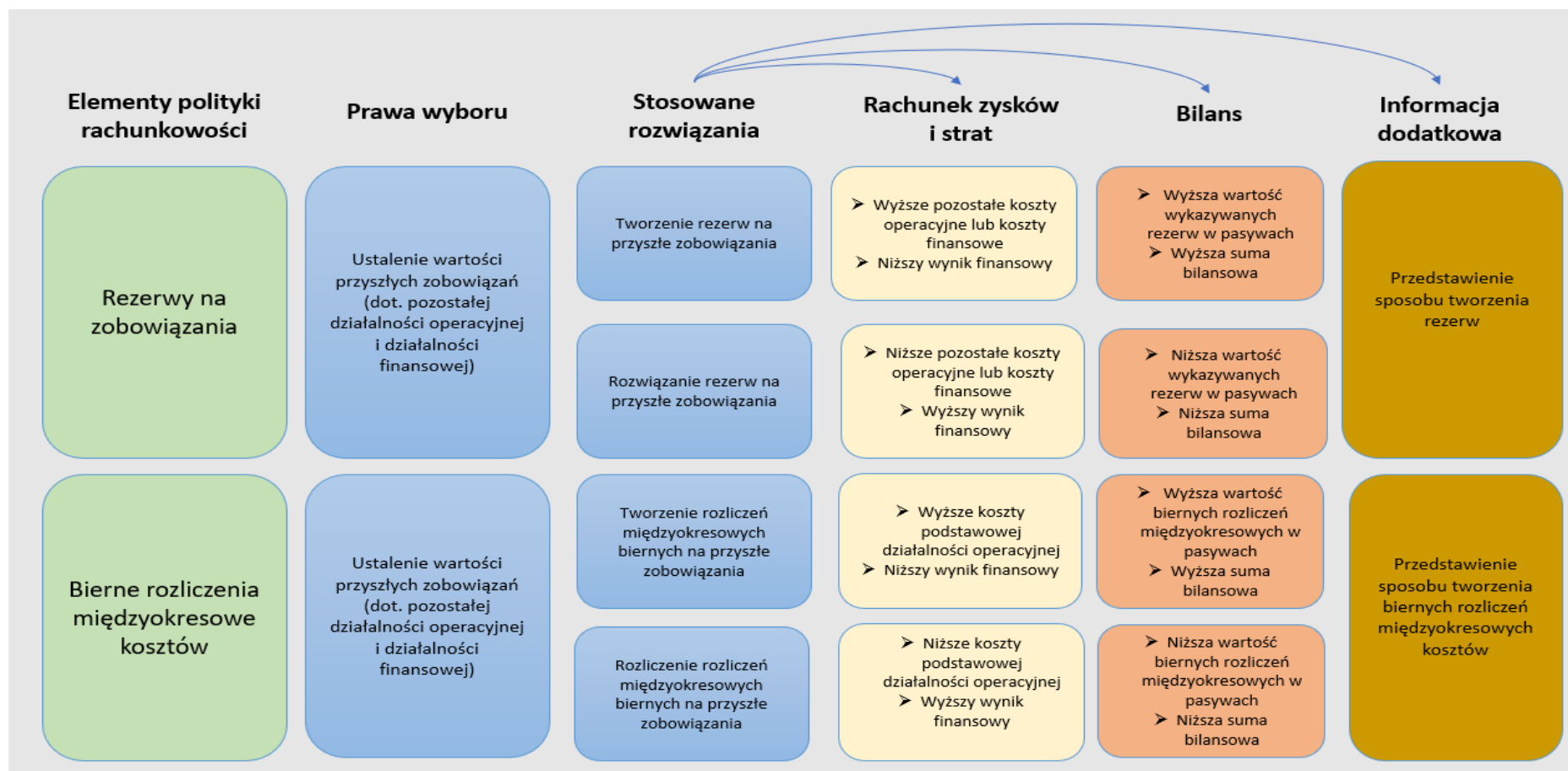
Schemat 13. Model powiązań elementów polityki rachunkowości ze sprawozdawczością jednostki naukowo-badawczej – metody wyceny rozchodu krótkoterminowych inwestycji finansowych

Źródło: Opracowanie własne.

Następnym elementem polityki rachunkowości, który wpływa na poszczególne sprawozdania finansowe instytutu, jest możliwość wyboru metody wyceny rozchodu krótkoterminowych inwestycji finansowych. Można wyróżnić trzy metody wyceny:

- FIFO – rozchód waluty obcej wyceniany jest zgodnie z kolejnością wpływów na rachunek walutowy (kurs z dnia wpływu),
- LIFO – rozchód waluty obcej wyceniany jest od najmłodszego wpływu na rachunek walutowy (kurs z dnia wpływu),
- kurs przeciętny (średnioważony) – rozchód waluty obcej wyceniany jest po kursie uśrednionym.

Każda z przyjętych metod inaczej wpływa na poszczególne sprawozdania finansowe. Wybór metody FIFO zwiększa prawdopodobieństwo występowania różnic kursowych odnoszonych w przychody lub koszty finansowe. W zależności od rodzaju różnicy kursowej zależnej od wahań kursu występuje zwiększenie lub zmniejszenie zysku lub straty netto w pasywach bilansu. Wybór metody LIFO zmniejsza prawdopodobieństwo występowania różnic kursowych odnoszonych w przychody lub koszty finansowe. Metoda kursu przeciętnego (średnioważonego) jest metodą najmniej wrażliwą na wahania różnic kursowych, co skutkuje mniejszym prawdopodobieństwem występowania różnic kursowych odnoszonych w przychody lub koszty finansowe. Przyjęta metoda wyceny rozchodu krótkoterminowych inwestycji finansowych powinna być opisana w informacji dodatkowej.



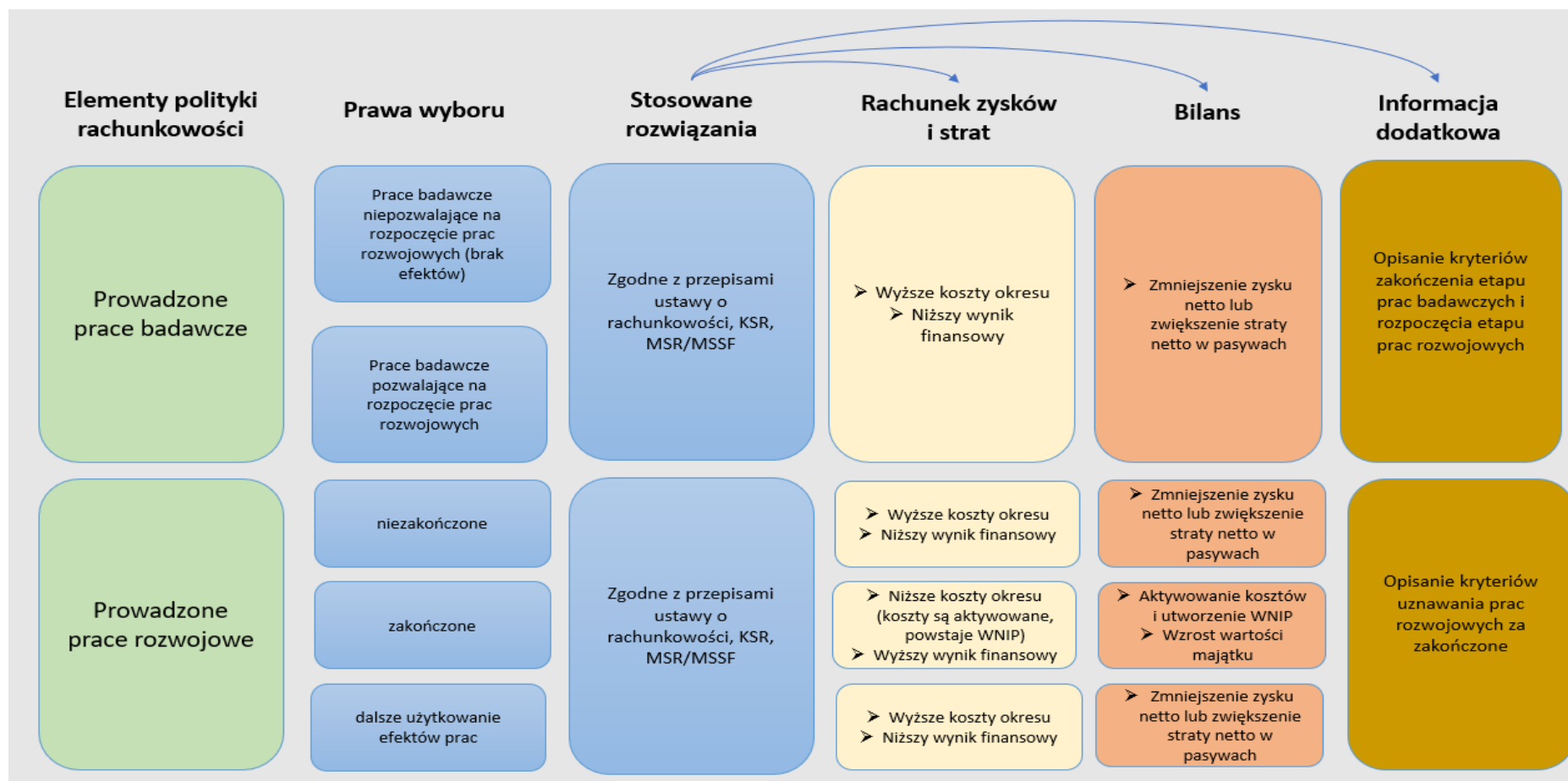
Schemat 14. Model powiązań elementów polityki rachunkowości ze sprawozdawczością jednostki naukowo-badawczej – rezerwy na zobowiązania i bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów

Źródło: Opracowanie własne.

Kolejnym elementem polityki rachunkowości mającym wpływ na sprawozdawczość instytutów naukowo-badawczych jest tworzenie rezerw na zobowiązania oraz biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów. Zgodnie z ustawą o rachunkowości²¹¹ - instytut powinien tworzyć rezerwy na zobowiązania pewne lub o dużym stopniu prawdopodobieństwa, których kwotę można w sposób wiarygodny oszacować. Rezerwy należy zaliczyć odpowiednio do pozostałych kosztów operacyjnych lub kosztów finansowych w zależności od zdarzeń, do których przyszłe zobowiązania się odnoszą. Założenie rezerw zmniejsza wynik finansowy. Z kolei w bilansie wykazywana jest wyższa wartość rezerw po stronie pasywów, czyli w efekcie wyższa suma bilansowa. Rozwiązanie rezerwy, w związku ze zmniejszeniem lub ustaniem ryzyka uzasadniającego ich utworzenie, zwiększa odpowiednio pozostałe przychody operacyjne lub przychody finansowe na dzień, na który okazały się zbędne. Tym samym rozwiązanie rezerwy skutkuje zwiększeniem wyniku finansowego oraz wykazaniem niższej wartości rezerw w bilansie po stronie pasywów, czyli w efekcie niższej sumy bilansowej.

W przypadku biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów jednostki dokonują rozliczeń w wysokości prawdopodobnych zobowiązań przypadających na bieżący okres sprawozdawczy. Tworzenie biernych rozliczeń międzyokresowych związane jest z podstawową działalnością operacyjną instytutu. Ich utworzenie powoduje powstanie wyższych kosztów podstawowej działalności operacyjnej, czyli w efekcie zmniejszenie wyniku finansowego. W bilansie wykazywana jest wyższa wartość biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów po stronie pasywów oraz wyższa suma bilansowa. Rozliczenie biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów na przyszłe zobowiązania zmniejsza koszty operacyjne działalności podstawowej, a tym samym zwiększa wynik finansowy. W bilansie wykazywana jest niższa wartość biernych rozliczeń międzyokresowych po stronie pasywów oraz niższa suma bilansowa. W informacji dodatkowej powinien zostać opisany sposób tworzenia i rozwiązywania rezerw oraz biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów.

²¹¹ Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. (Dz. U. z 2021 r. poz. 217), art. 35d.



Schemat 15. Model powiązań elementów polityki rachunkowości ze sprawozdawczością jednostki naukowo-badawczej – prowadzone prace badawcze i prace rozwojowe

Źródło: Opracowanie własne.

Ostatnim elementem polityki rachunkowości, który ma wpływ na sprawozdania finansowe instytutów naukowo-badawczych, są prowadzone prace badawcze i prace rozwojowe.

Prowadzone prace badawcze można podzielić na te, które nie pozwalają na rozpoczęcie prac rozwojowych, czyli takie, które nie przynoszą obiecujących wyników oraz takie, które pozwalają na rozpoczęcie etapu prac rozwojowych. Koszty etapu prac badawczych zwiększają koszty okresu, jednocześnie zmniejszając wynik finansowy. Prowadzone prace badawcze zmniejszają zysk netto lub zwiększają stratę netto wykazywaną w pasywach, czyli pomniejszają sumę bilansową.

Z kolei etap prac rozwojowych dzieli się na:

- prace niezakończone,
- prace zakończone,
- dalsze wykorzystywanie efektów prac.

Prace niezakończone wpływają znacząco na koszty okresu, które zwiększają, jednocześnie zmniejszając wynik finansowy. Suma bilansowa również maleje poprzez zmniejszenie zysku netto lub zwiększenie straty netto w pasywach. Prace zakończone powodują zmniejszenie kosztów, które zostają aktywowane, by w efekcie powstała wartość niematerialna i prawna. Aktywowanie kosztów i utworzenie wartości niematerialnej powodują zwiększenie wartości majątku (sumy bilansowej). Z kolei etap wykorzystywania efektów prac wpływa na zwiększenie kosztów okresu i zmniejszenie wyniku finansowego. Jednocześnie następuje zmniejszenie wartości majątku poprzez zmniejszenie wykazywanego w pasywach zysku netto lub zwiększenie straty netto.

W informacji dodatkowej powinien znaleźć się dokładny opis kryteriów:

- zakończenia etapu prac badawczych i rozpoczęcia etapu prac rozwojowych,
- uznawania prac rozwojowych za zakończone.

Celem przedstawienia wpływu kosztów etapu prac badawczych oraz etapu prac rozwojowych na wynik finansowy oraz wartość majątku instytutu naukowo-badawczego, poniżej przedstawiono kilka możliwości podziału kosztów między dwa etapy realizowanych przedsięwzięć.

Tabela 33. Wpływ kosztów etapu prac badawczych oraz etapu prac rozwojowych na wynik finansowy oraz wartość majątku prezentowane w sprawozdaniu finansowym instytutu naukowo-badawczego

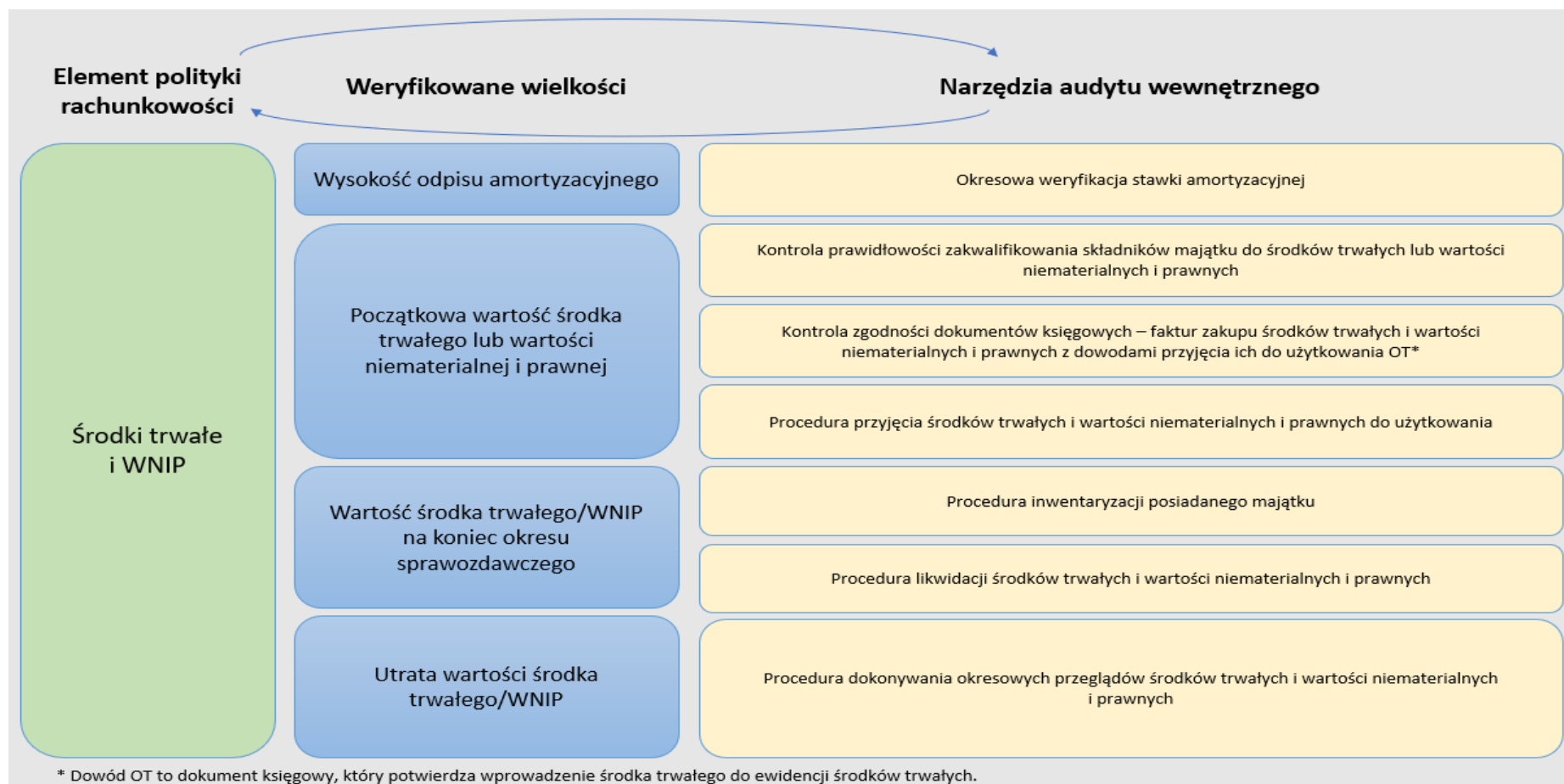
Rodzaj prowadzonych prac B+R	Przychody instytutu ogółem	Koszty instytutu (wyluczając koszty prac B+R)	Koszty prac B+R	Wynik finansowy z uwzględnieniem prac B+R	Wartość aktywów trwałych
100% prace badawcze	350 000	280 000	100 000	- 30 000	brak wpływu
80% prace badawcze 20% prace rozwojowe	350 000	280 000	80 000 20 000	- 10 000	wzrost wartości o 20 000
50% prace badawcze 50% prace rozwojowe	350 000	280 000	50 000 50 000	+ 20 000	wzrost wartości o 50 000
20% prace badawcze 80% prace rozwojowe	350 000	280 000	20 000 80 000	+ 50 000	wzrost wartości o 80 000
100% prace rozwojowe	350 000	280 000	100 000	+ 70 000	wzrost wartości o 100 000

Źródło: Opracowanie własne.

Realizacja przedsięwzięć badawczo-rozwojowych wiąże się z ponoszeniem kosztów w tym zakresie przez instytuty naukowo-badawcze, a więc ze zmianą wyniku finansowego. W rozważanym przypadku przewaga prowadzonych prac badawczych (100% wykonywanych prac lub 80% wykonywanych prac) nad prowadzonymi pracami rozwojowymi skutkuje wyższymi kosztami, a w efekcie stratą. Im niższy jest wynik finansowy, tym mniejsze będą możliwości dalszego rozwoju, gdyż wpływa on na ocenę rentowności prowadzonej działalności. Z kolei przewaga prowadzonych prac rozwojowych nad prowadzonymi pracami badawczymi (100% wykonywanych prac lub 80% wykonywanych prac), powoduje zwiększenie wartości aktywów trwałych w bilansie, zmniejszenie kosztów, a w efekcie zwiększenie wyniku finansowego.

W przypadku prowadzenia prac badawczych i rozwojowych na tym samym poziomie, w analizowanym przypadku powoduje wzrost wyniku finansowego i zwiększenie wartości posiadanego majątku.

Informacje sprawozdawcze powinny być okresowo weryfikowane poprzez przeprowadzanie audytów wewnętrznych. Kontrola nad poszczególnymi obszarami działalności instytutu naukowo-badawczego pozwala na poprawienie efektywności realizowanych przedsięwzięć. Poniżej zostały przedstawione powiązania zachodzące między elementami polityki rachunkowości a narzędziami audytu wewnętrznego.



Schemat 16. Model powiązań elementów polityki rachunkowości z narzędziami audytu wewnętrznego stosowanymi przez jednostkę naukowo-badawczą – środki trwałe i wartości niematerialne i prawne

Źródło: Opracowanie własne.

Dobór elementów polityki rachunkowości ma wpływ na dane finansowe ewidencjonowane w księgach rachunkowych oraz dane sprawozdawcze wykazywane w sprawozdaniach finansowych. Poprawność tych informacji powinna być okresowo weryfikowana i kontrolowana poprzez odpowiednie narzędzia audytu wewnętrznego.

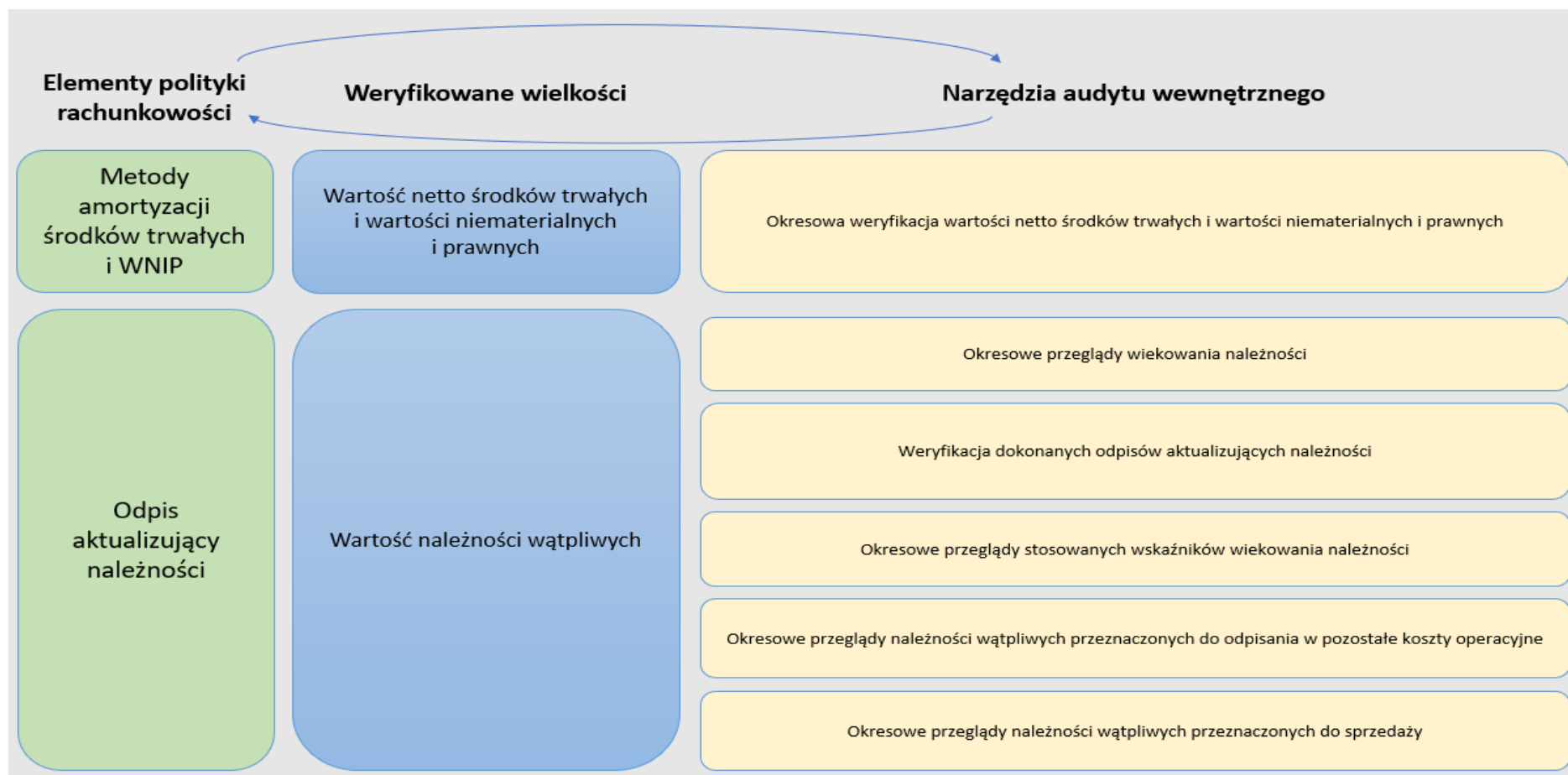
W zakresie środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych weryfikowana jest wysokość odpisu amortyzacyjnego za pomocą okresowych przeglądów stawek amortyzacyjnych przypisanych do poszczególnych składników aktywów trwałych.

Drugi element, który okresowo podlega weryfikacji, to początkowa wartość środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej, poprzez sprawdzenie prawidłowości zakwalifikowania składników majątku do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, sprawdzenie zgodności dokumentów zakupu z dowodami przyjęcia do użytkowania OT oraz weryfikacji zgodności przyjęcia składników majątku do użytkowania z obowiązującą procedurą przyjęcia.

Kolejnym elementem poddawany weryfikacji jest wartość środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych na koniec okresu sprawozdawczego. Jednostka naukowo-badawcza może zweryfikować stan posiadanego majątku stosując procedurę inwentaryzacyjną oraz procedurę likwidacji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych.

Następnym elementem podlegającym weryfikacji jest utrata wartości środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych. Poprawność dokonania odpisu trwałej utraty wartości powinna być zweryfikowana pod względem zgodności z przyjętą procedurą poprzez okresowy przegląd środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych.

Bieżąca kontrola przyjmowanych i likwidowanych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a także weryfikacja ich wartości w księgach rachunkowych pozwala na wykazywanie wiarygodnej wartości posiadanego majątku w sprawozdaniach finansowych, zgodnej z ich rzeczywistą wartością.



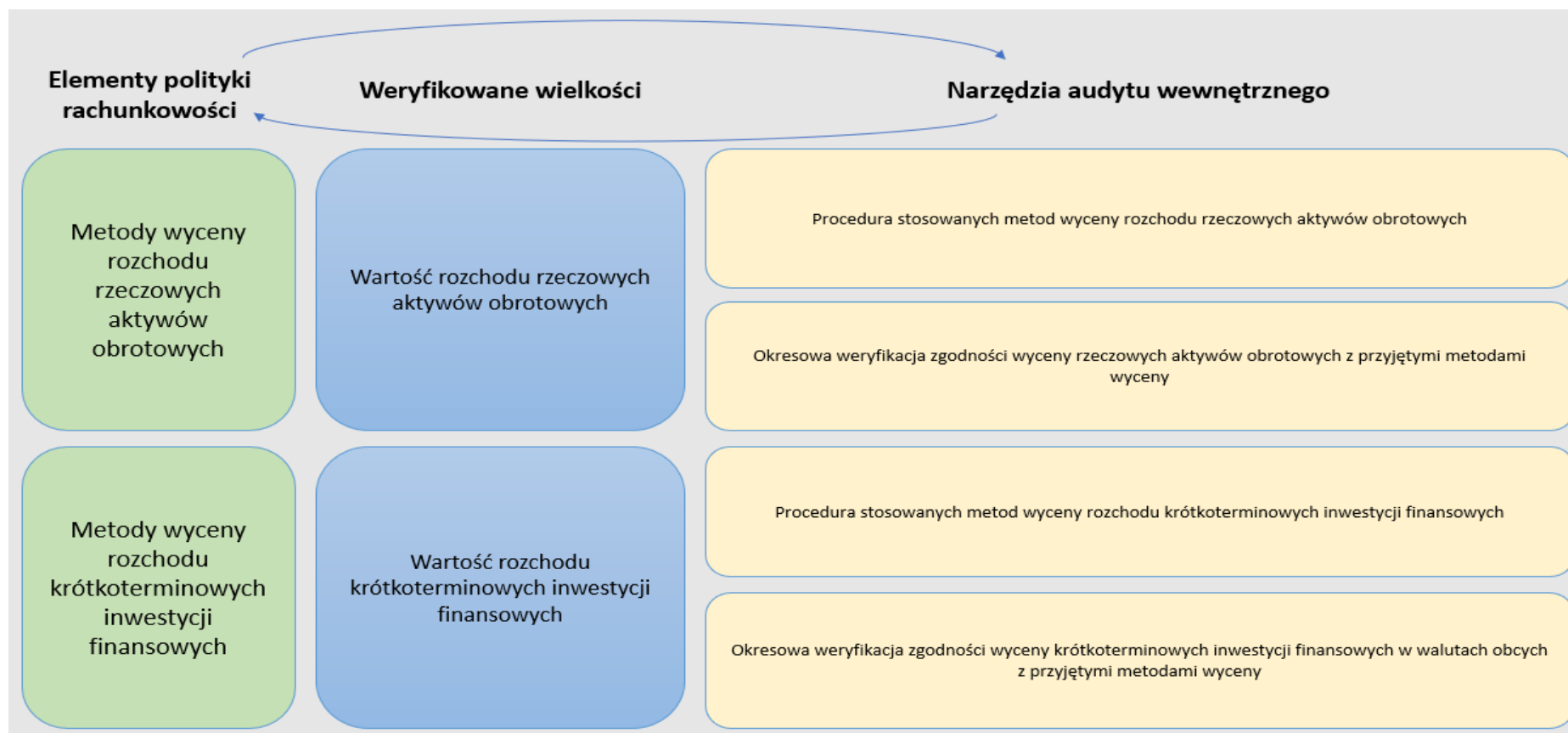
Schemat 17. Model powiązań elementów polityki rachunkowości z narzędziami audytu wewnętrznego stosowanymi przez jednostkę naukowo-badawczą – metody amortyzacji środków trwałych i WNIP oraz odpis aktualizujący należności

Źródło: Opracowanie własne.

Kolejny element, który powinien być weryfikowany to przyjęta metoda amortyzacji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych mająca wpływ na wykazywaną wartość netto majątku w bilansie. Można tego dokonać poprzez okresową weryfikację wartości netto środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych.

Bieżąca kontrola przyjmowanych i likwidowanych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, weryfikacja nadanej im wartości w księgach rachunkowych oraz stosowanych metod amortyzacji pozwala na wykazywanie wiarygodnej wartości posiadanego majątku w sprawozdaniach finansowych, zgodnej z ich rzeczywistą wartością.

Następnym elementem, który powinien być weryfikowany podczas audytów wewnętrznych, jest wartość należności wykazywana w bilansie. Można tego dokonać poprzez okresowe przeglądy wiekowania należności, okresowe przeglądy stosowanych wskaźników wiekowania należności oraz okresowe przeglądy należności wątpliwych przeznaczonych do odpisania w pozostałe koszty operacyjne oraz przeznaczonych do sprzedaży. Po dokonaniu weryfikacji i uznania niektórych należności za wątpliwe, należy dokonać odpisu aktualizującego, dzięki któremu wartość należności w bilansie ma wiarygodną wartość, zgodną z rzeczywistą możliwością spłaty należności przez kontrahentów. Dodatkowo odpisy aktualizujące należności powinny być weryfikowane pod względem poprawności ich wykonania.

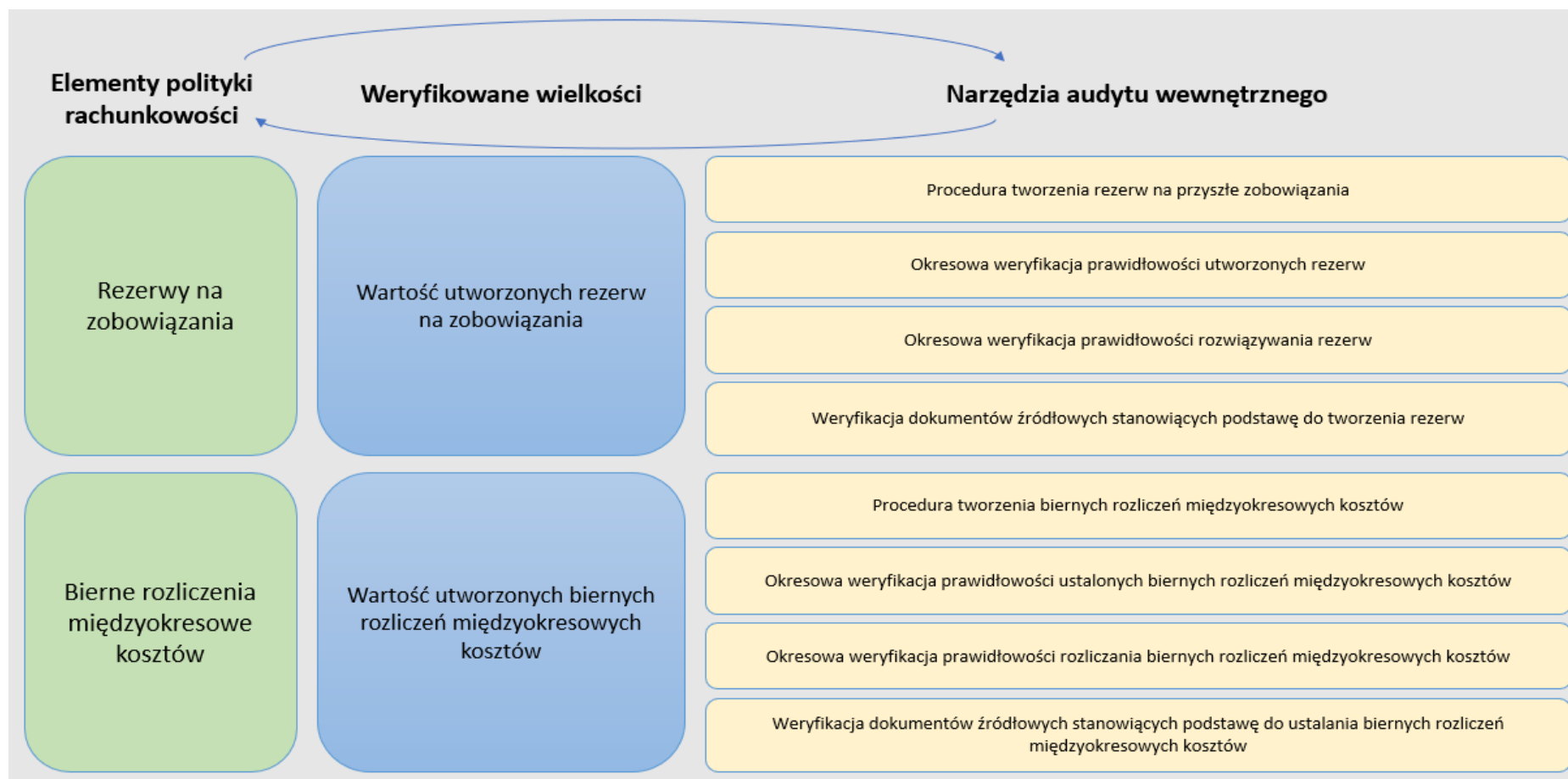


Schemat 18. Model powiązań elementów polityki rachunkowości z narzędziami audytu wewnętrznego stosowanymi przez jednostkę naukowo-badawczą – metody wyceny rozchodu rzeczowych aktywów obrotowych oraz krótkoterminowych inwestycji finansowych

Źródło: Opracowanie własne.

Kolejny element podlegający weryfikacji to metody wyceny rozchodu rzeczowych aktywów obrotowych oraz krótkoterminowych inwestycji finansowych. Pierwszym narzędziem wykorzystywanym do kontroli jest sprawdzenie poprawności stosowanych metod wyceny rzeczowych aktywów obrotowych oraz krótkoterminowych inwestycji finansowych z przyjętą procedurą. Drugim narzędziem jest okresowa weryfikacja zgodności wyceny rzeczowych aktywów obrotowych z przyjętymi metodami wyceny oraz zgodności wyceny krótkoterminowych inwestycji finansowych w walutach obcych z przyjętymi metodami wyceny.

Okresowa weryfikacja poprawności przyjętych i stosowanych metod wyceny wartości rzeczowych aktywów obrotowych oraz krótkoterminowych inwestycji finansowych pozwala na wykazywanie rzeczywistej wartości rozchodu rzeczowych aktywów obrotowych oraz krótkoterminowych inwestycji finansowych w sprawozdaniu finansowym.

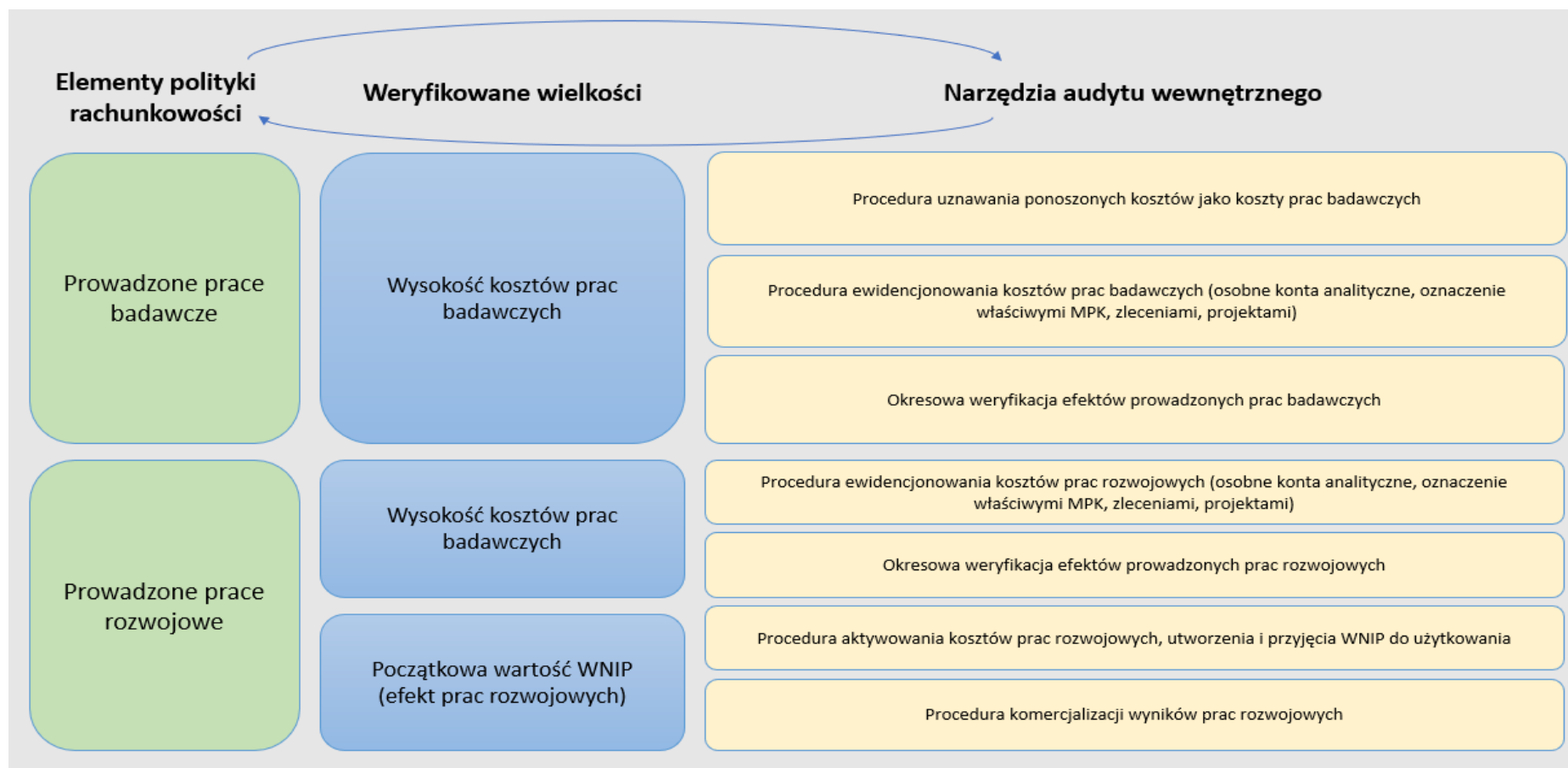


Schemat 19. Model powiązań elementów polityki rachunkowości z narzędziami audytu wewnętrznego stosowanymi przez jednostkę naukowo-badawczą – rezerwy na zobowiązania i bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów

Źródło: Opracowanie własne.

Następny element, który podlega okresowej kontroli, to wartość rezerw na zobowiązania oraz biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów wykazywana w sprawozdaniach finansowych. Wielkości te są sprawdzane poprzez weryfikację zgodności ich wyliczenia z przyjętą procedurą oraz dokumentów źródłowych stanowiących podstawę do tworzenia rezerw i rozliczeń międzyokresowych. Dodatkowo powinna być dokonywana okresowa kontrola utworzonych oraz rozwiązywanych rezerw i weryfikacja prawidłowości ustalonych oraz rozliczonych biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów.

Zarówno rezerwy na zobowiązania, jak i bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów znacząco wpływają na wartości wykazywane w sprawozdaniach finansowych, wobec tego poprawność ich tworzenia i rozwiązywania jest istotna dla przedstawianego obrazu sytuacji finansowo-majątkowej instytutu naukowo-badawczego.



Schemat 20. Model powiązań elementów polityki rachunkowości z narzędziami audytu wewnętrznego stosowanymi przez jednostkę naukowo-badawczą – prowadzone prace badawcze i rozwojowe

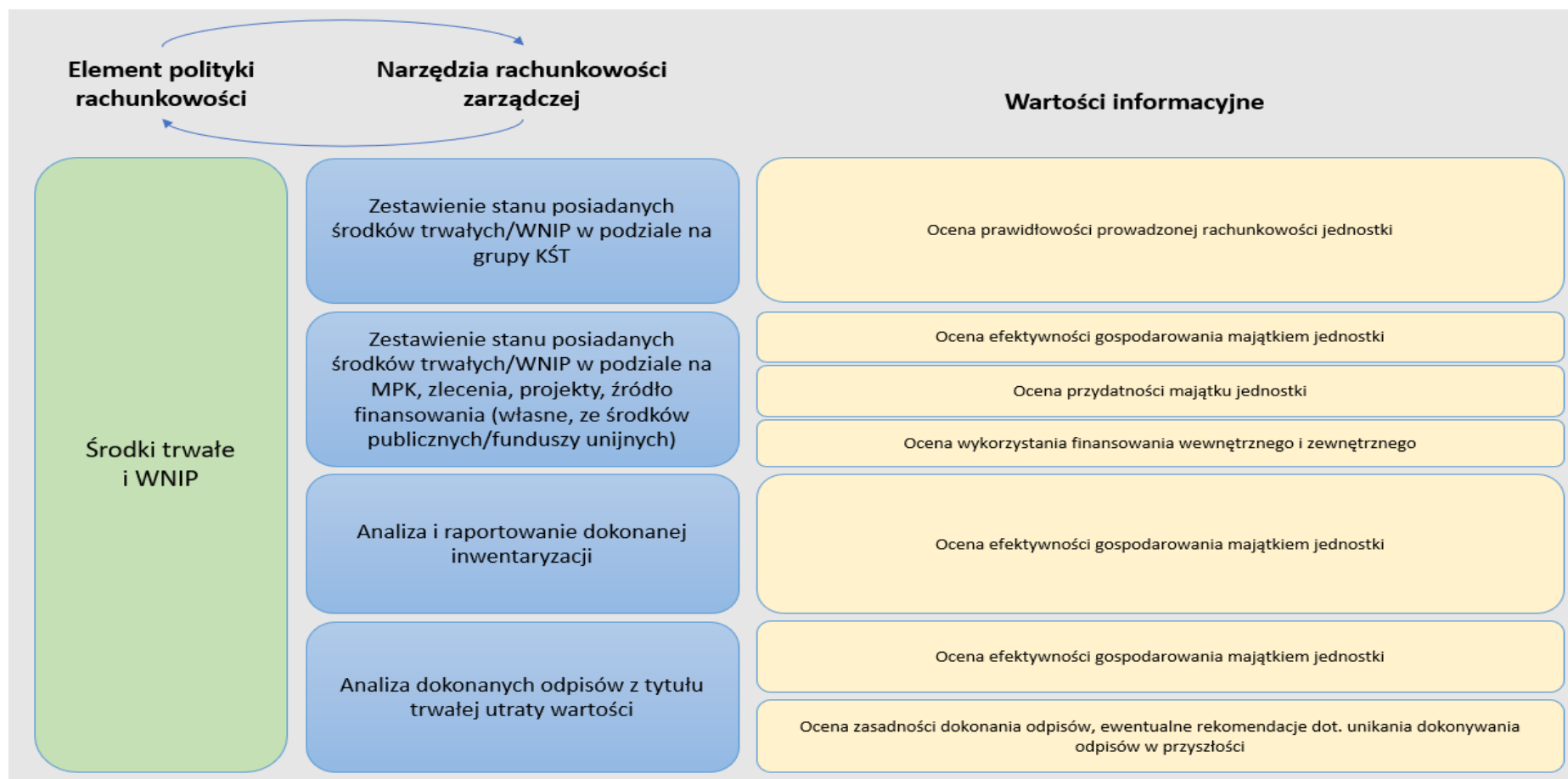
Źródło: Opracowanie własne.

W zakresie prowadzonych prac badawczych weryfikacji podlega wysokość kosztów tych prac. W tym celu przeprowadzana jest kontrola zgodności uznania poniesionych kosztów za koszty prac badawczych z przyjętą procedurą oraz kontrola ewidencjonowania prac badawczych na właściwych kontach analitycznych oraz prawidłowości przypisania numerów MPK, zleceń, projektów²¹² zgodnych z przyjętymi zasadami. Dodatkowo okresowo weryfikowane są efekty prowadzonych prac badawczych.

W zakresie prowadzonych prac rozwojowych weryfikowana jest wysokość kosztów prac badawczych poprzez kontrolę ewidencjonowania tych prac na właściwych kontach analitycznych oraz prawidłowości przypisania numerów MPK, zleceń, projektów zgodnych z przyjętymi procedurami. Okresowo sprawdzane są też wyniki prowadzonych prac rozwojowych.

Drugim weryfikowanym elementem w zakresie prac rozwojowych jest ujęta w księgach rachunkowych wartość początkowa wartości niematerialnej (efekt prowadzonych prac rozwojowych). W tym celu dokonywane jest sprawdzenie czy aktywowane koszty prac rozwojowych, które spowodowały utworzenie i przyjęcie WNIP do użytkowania jest zgodne z przyjętą zasadą w instytucie naukowo-badawczym. Zgodność postępowania z procedurami jest sprawdzana również przy komercjalizacji wyników prac rozwojowych.

²¹² Por. A. Chojnacka-Komorowska, *Tworzenie systemu controllingu finansowego w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2017, s. 104.



Schemat 21. Model powiązań elementów polityki rachunkowości z narzędziami rachunkowości zarządczej stosowanymi przez jednostkę naukowo-badawczą – środki trwałe i wartości niematerialne i prawne

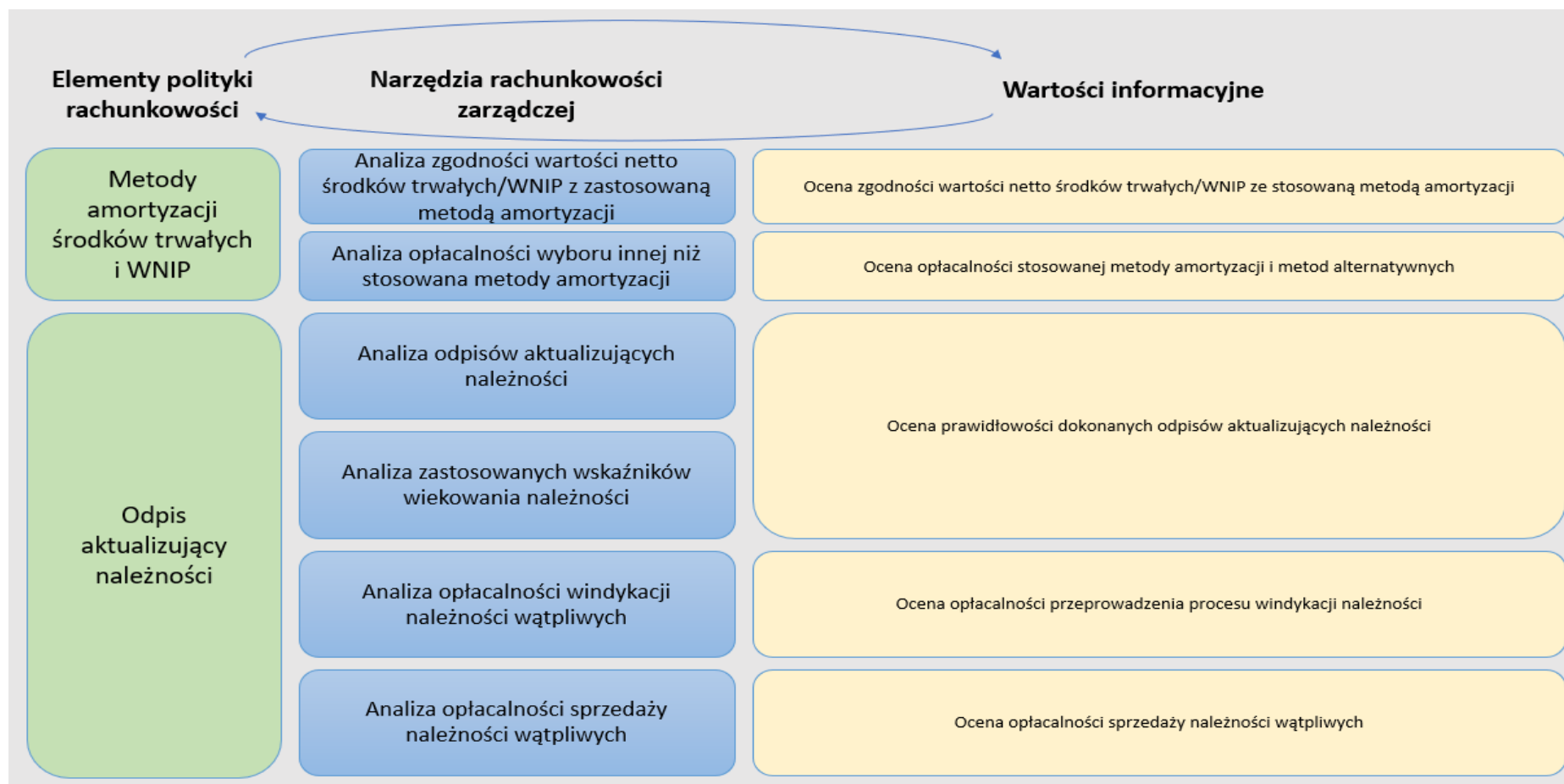
Źródło: Opracowanie własne.

Zastosowanie narzędzi rachunkowości zarządczej w instytutach naukowo-badawczych pozwala dokonać oceny wybranych elementów rachunkowości i ich wpływu na sprawozdania finansowe przedstawiające sytuację finansowo-majątkową jednostki. W zakresie środków trwałych weryfikacji podlega stan posiadanych środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, które przyporządkowane zostały do właściwych grup Klasyfikacji środków trwałych²¹³. Poprzez przygotowane zestawienie stanu posiadanego majątku w podziale na grupy KŚT można dokonać oceny prawidłowości prowadzonej rachunkowości jednostki w zakresie posiadanego majątku.

Poprzez zestawienie stanu posiadanych środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych w podziale na MPK, zlecenia, projekty, źródło finansowania (własne, ze środków publicznych, funduszy unijnych) można dokonać oceny efektywności gospodarowania majątkiem instytutu oraz wykorzystania finansowania wewnętrznego i zewnętrznego.

Następnym narzędziem rachunkowości zarządczej jest analiza i raportowanie dokonanej inwentaryzacji, która przedstawia ocenę efektywności gospodarowania majątkiem jednostki, z kolei analiza dokonanych odpisów z tytułu trwałej utraty wartości pozwala dodatkowo na ocenę zasadności dokonania odpisów oraz na przygotowanie rekomendacji dotyczących unikania odpisów w przyszłości.

²¹³ Klasyfikacja Środków Trwałych zawiera przypisane do odpowiedniego środka trwałego stawki amortyzacyjne. Klasyfikacja Środków Trwałych (KŚT) została opublikowana w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 03.10.2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) (Dz. U. poz. 1864).



Schemat 22. Model powiązań elementów polityki rachunkowości z narzędziami rachunkowości zarządczej stosowanymi przez jednostkę naukowo-badawczą – metody amortyzacji środków trwałych i WNIP oraz odpis aktualizujący należności

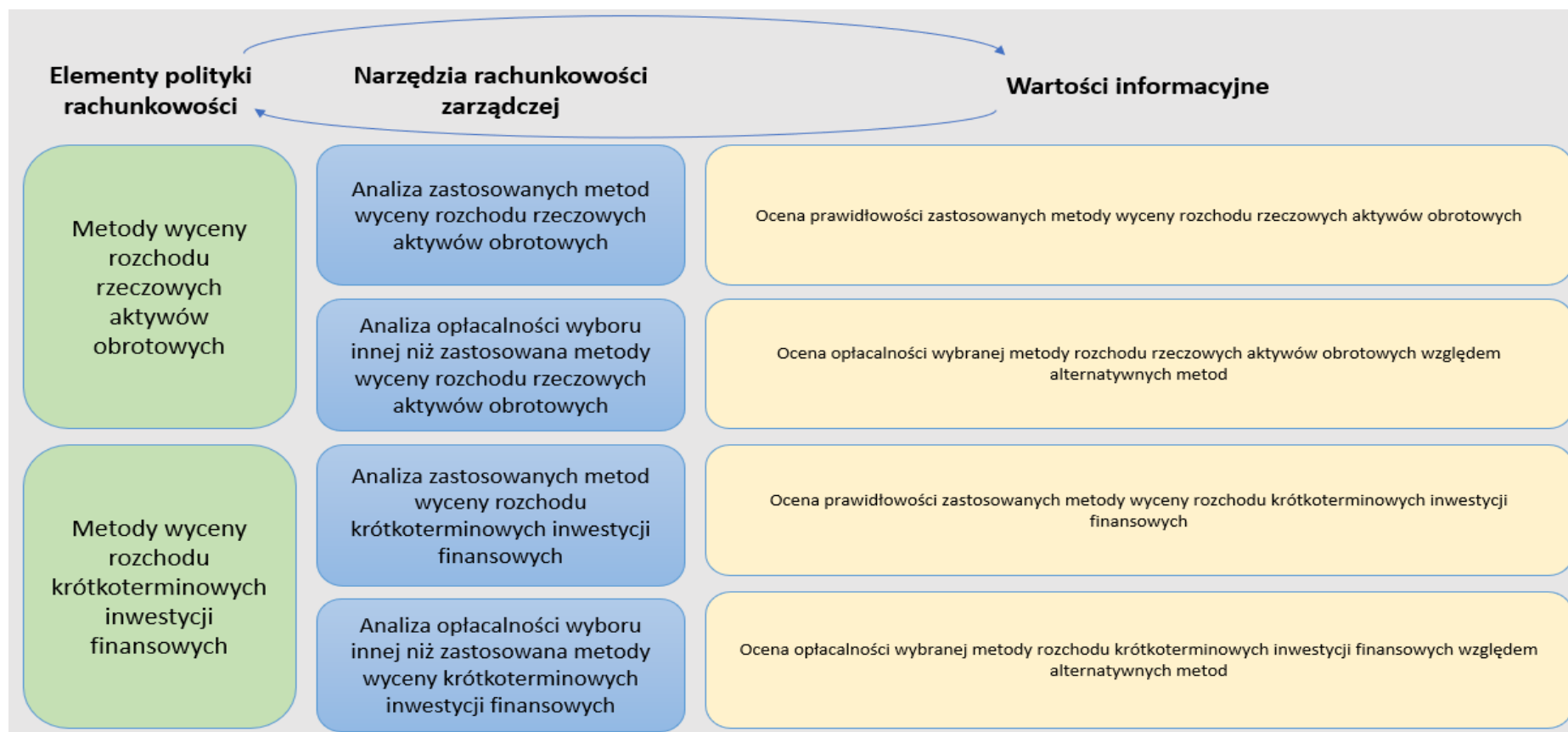
Źródło: Opracowanie własne.

Metody amortyzacji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych podlegają ocenie zgodności ich wartości netto z zastosowaną metodą amortyzacji oraz opłacalności stosowanej metody i metod alternatywnych. Możliwe jest to dzięki narzędziom rachunkowości zarządczej, takich jak analiza zgodności wartości netto z zastosowaną metodą amortyzacji oraz analiza opłacalności wyboru innej niż stosowana metoda amortyzacji.

Z kolei odpis aktualizujący należności podlega ocenie pod kątem:

- prawidłowości ich dokonania oraz zastosowanych wskaźników wiekowania należności,
- opłacalności windykacji należności wątpliwych poprzez przeprowadzenie analizy kosztów, czasochłonności i odnoszonych efektów prowadzonej windykacji,
- opłacalności sprzedaży należności wątpliwych poprzez przeprowadzenie analizy przychodów z ich sprzedaży.

Przeprowadzanie analiz w zakresie aktywów trwałych oraz należności istotnie wpływa na wielkości wykazywane w sprawozdaniach finansowych, dlatego ważne jest, aby poddawać zebrane dane finansowe okresowej ocenie pozwalającej na podejmowanie trafnych decyzji przez zarządzających.

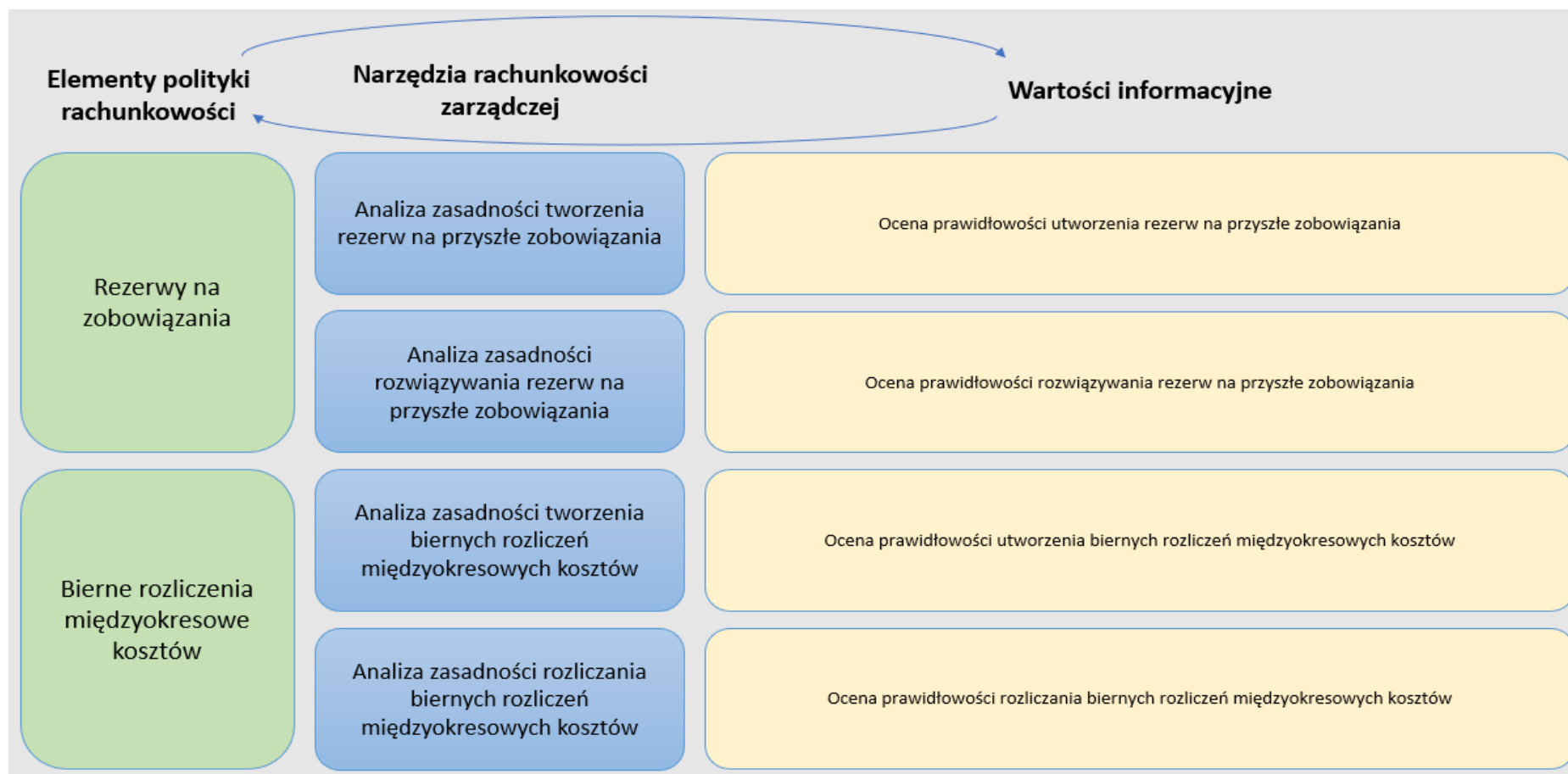


Schemat 23. Model powiązań elementów polityki rachunkowości z narzędziami rachunkowości zarządczej stosowanymi przez jednostkę naukowo-badawczą – metody wyceny rozchodu rzeczowych aktywów obrotowych oraz krótkoterminowych inwestycji finansowych

Źródło: Opracowanie własne.

Metody wyceny rozchodu rzeczowych aktywów obrotowych oraz krótkoterminowych inwestycji finansowych są poddawane ocenie prawidłowości zastosowanych metod, a także opłacalności wybranej metody względem metod alternatywnych. Dokonanie oceny możliwe jest dzięki analizie w zakresie aktywów obrotowych.

Dokonywanie wyceny rozchodu składników aktywów obrotowych w sposób prawidłowy umożliwia prezentowanie wiarygodnych danych w sprawozdaniach finansowych. Natomiast ocena prawidłowości wykonania wyceny niewątpliwie wspomaga zarządzanie instytutem oraz podejmowanie decyzji w zakresie wykorzystania posiadanych zasobów zgodnie z wyznaczonymi celami.



Schemat 24. Model powiązań elementów polityki rachunkowości z narzędziami rachunkowości zarządczej stosowanymi przez jednostkę naukowo-badawczą – rezerwy na zobowiązania i bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów

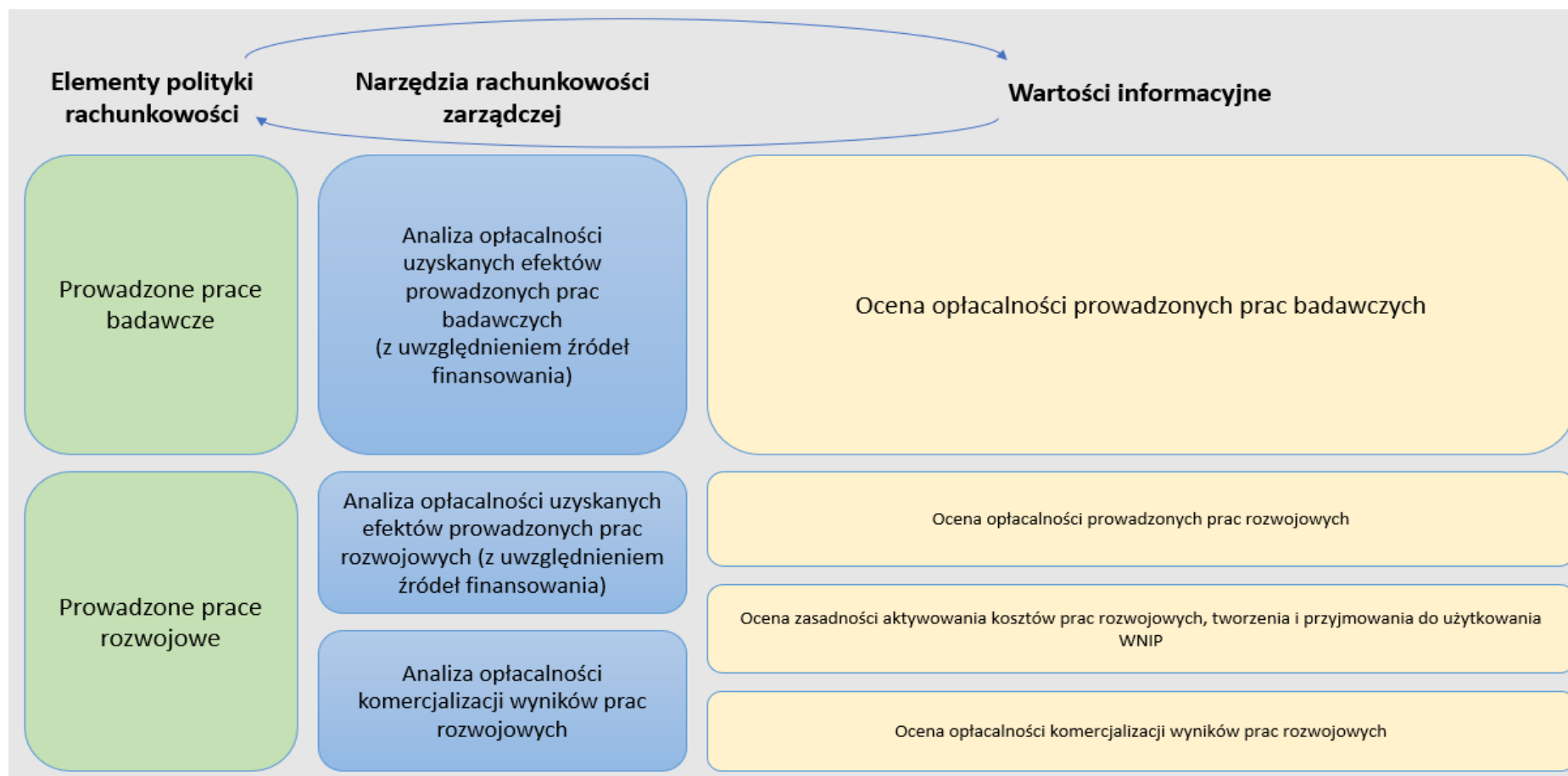
Źródło: Opracowanie własne.

Rezerwy na przyszłe zobowiązania oraz bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów są istotnym elementem polityki rachunkowości, który pozwala wpływać na kształt prezentowanej sytuacji finansowo-majątkowej instytutu naukowo-badawczego. Rezerwy tworzone są na przyszłe zobowiązania o dużym stopniu prawdopodobieństwa wystąpienia, których wartość można wiarygodnie oszacować.

Tworzone oraz rozwiązywane rezerwy są poddawane okresowej analizie zasadności ich utworzenia lub rozwiązania, co pozwala na ocenę prawidłowości wykonania tego zadania. Możliwość tworzenia oraz rozwiązywania rezerw niekiedy jest nadużywana, gdyż pomaga w kreowaniu pożądanego obrazu sytuacji finansowo-majątkowej jednostki, niekoniecznie zgodnego z rzeczywistym stanem.

Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów również poddawane są analizie zasadności ich tworzenia oraz rozliczania, co umożliwia dokonanie oceny prawidłowości wykonania tego zadania.

Jednostka naukowo-badawcza ma duże możliwości w zakresie kreowania wyniku finansowego za pomocą ujmowania w księgach rachunkowych rezerw i biernych rozliczeń międzyokresowych. Ujmowanie ich w księgach rachunkowych pozwala na zwiększenie kosztów podstawowej działalności instytutu oraz wartości rozliczeń międzyokresowych wykazywanych w bilansie, zwiększenia pozostałych kosztów operacyjnych lub kosztów finansowych oraz wartości rezerw w bilansie.



Schemat 25. Model powiązań elementów polityki rachunkowości z narzędziami rachunkowości zarządczej stosowanymi przez jednostkę naukowo-badawczą – prowadzone prace badawcze i rozwojowe

Źródło: Opracowanie własne.

Prace badawcze prowadzone przez instytut naukowo-badawczy poddawane są analizie opłacalności ich prowadzenia, a także ocenie uzyskiwanych wyników. Proces identyfikacji prac badawczych niewątpliwie wpływa na ostateczny obraz sytuacji finansowo-majątkowej instytutu naukowo-badawczego. Koszty prac badawczych obciążają wynik finansowy okresu, w którym zostały poniesione.

Prace rozwojowe prowadzone przez instytut naukowo-badawczy również poddawane są analizie opłacalności ich prowadzenia oraz ocenie uzyskanych efektów. Dodatkowo dokonywana jest analiza opłacalności komercjalizacji wyników tych prac, co skutkuje oceną zasadności aktywowania kosztów prac rozwojowych, tworzenia i przyjmowania do użytkowania utworzonej wartości niematerialnej, a także oceną opłacalności dokonanej komercjalizacji. Koszty prac rozwojowych stanowią wartość początkową składnika majątku, dlatego muszą spełniać warunki wskazane w definicji aktywów trwałych. Uznanie kosztów prac rozwojowych za wartość niematerialną i prawną skutkuje tym, że wynik finansowy obciążany jest kosztami przez dłuższy okres.

Z kolei w przypadku realizacji przedsięwzięcia B+R i braku możliwości zaklasyfikowania kosztów do prac badawczych lub rozwojowych, rozlicza się je tak jak prace badawcze, czyli jako koszty okresu, w którym wystąpiły.

Sposoby identyfikacji prac B+R mogą stanowić subiektywną ocenę dokonywaną przez instytut naukowo-badawczy, dlatego w ramach przyjętej polityki rachunkowości powinny być jasno określone następujące procedury dotyczące:

- kryteriów identyfikacji prac jako badawcze lub rozwojowe,
- ustalania metody i stawki amortyzacyjnej uwzględniającej przewidywany okres użytkowania efektów prac rozwojowych w oparciu o opinię specjalistów danej dziedziny,
- wyceny i prezentacji osiągniętych wyników w sprawozdaniu finansowym,
- sposobu i częstotliwości dokonywania odpisu z tytułu trwałej utraty wartości popartej opinią specjalistów.

Przyjęte procedury powinny być stosowane w sposób ciągły oraz konsekwentny w odniesieniu do każdego prowadzonego przedsięwzięcia badawczo-rozwojowego.

4.2. Formułowanie strategii instytutu a powiązania elementów polityki rachunkowości ze sprawozdawczością, narzędziami audytu wewnętrznego i narzędziami rachunkowości zarządczej

Formułowanie strategii jednostki naukowo-badawczej powinno opierać się na określeniu misji, wizji oraz celów strategicznych. Zdefiniowanie poszczególnych elementów strategii jest etapem koniecznym, dzięki któremu możliwe jest efektywne wykorzystanie posiadanych zasobów materialnych i niematerialnych wykazywanych m.in. w sprawozdaniach finansowych.

Określenie misji i wizji strategicznej pozwala na wyobrażenie przyszłości, w której jednostka wykorzystuje swoje możliwości, pomysły i idee, w celu osiągnięcia jak najlepszych wyników. Misja instytutu naukowo-badawczego składa się z trzech elementów:

- efektywnego działania,
- odpowiadania na potrzeby środowiska gospodarczego,
- kreowania rozwoju.

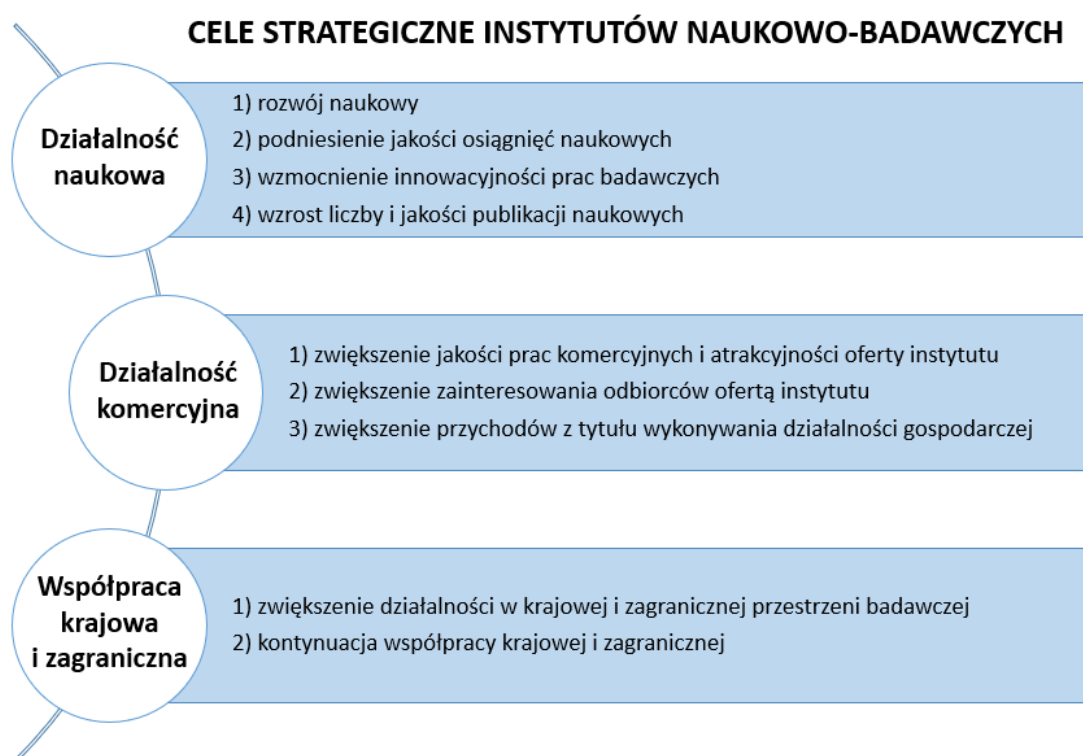
Połączenie tych elementów pozwala na realizację przedsięwzięć w zakresie działalności badawczo-rozwojowej, które wzbogacają praktykę gospodarczą oraz pełnią ważną rolę edukacyjną.

Wizją instytutu naukowo-badawczego może być aktywna współpraca z otoczeniem gospodarczym, a także uczestniczenie w dialogu prowadzonym przez międzynarodową społeczność naukową. Dążenie do spełnienia wizji²¹⁴ możliwe jest poprzez rozwój oraz wzrost znaczenia instytutu na arenie krajowej oraz międzynarodowej w zakresie prowadzonych badań. Wzmocnienie swojej pozycji zależne jest również od potencjału ludzkiego i poziomu wiedzy zatrudnionych naukowców i ekspertów. Dzięki podejmowaniu przez instytut nowych wyzwań w zakresie działalności B+R możliwe jest tworzenie nowych, atrakcyjnych miejsc pracy dla obecnych i przyszłych pracowników. Ciągły rozwój kompetencji kadry pracowniczej umożliwia poszerzenie zakresu prowadzonych badań oraz prac

²¹⁴ T. Donaldson, P. Werhane, *Ethical issues in business. A philosophical approach*, Pearson Prentice Hall, 2008.

rozwojowych, co czyni instytut bardziej konkurencyjnym na rynku oraz jest jego celem głównym.

Kolejnym etapem jest określenie celów strategicznych. W przypadku instytutów cele strategiczne będą odnosiły się do najważniejszych obszarów, czyli działalności naukowej, działalności komercyjnej oraz współpracy krajowej i zagranicznej. Schemat 26 przedstawia cele strategiczne wraz z przypisanymi działaniami pozwalającymi na ich realizację.



Schemat 26. Cele strategiczne w zakresie najważniejszych obszarów działalności instytutów naukowo-badawczych

Źródło: Opracowanie własne.

Wyznaczone cele strategiczne w zakresie prowadzonej działalności naukowej zostaną osiągnięte, jeżeli instytut naukowo-badawczy ukierunkuje swoje działania na:

- poprawę prezentacji i merytoryczności wyników prac,
- stawianie celów do realizacji pracownikom oraz okresowe rozliczanie ich wykonania,

- skuteczniejsze pozyskiwanie grantów badawczych finansowanych ze środków publicznych,
- umożliwienie pracownikom realizacji atrakcyjnych projektów i pomysłów poprzez ich dofinansowanie,
- pozyskiwanie nowej kadry naukowej,
- komercjalizację wyników badań naukowych,
- zwiększenie promocji pracowników, którzy znacząco przyczynili się do rozwoju nauki (wypracowanie systemu premii i nagród),
- zwiększenie promocji wyników działalności naukowej (publikacje naukowe),
- popularyzację wyników badań, które mają istotny wpływ na rozwój gospodarczy.

Cele strategiczne w zakresie prowadzonej działalności komercyjnej są możliwe do zrealizowania, jeśli instytut naukowo-badawczy:

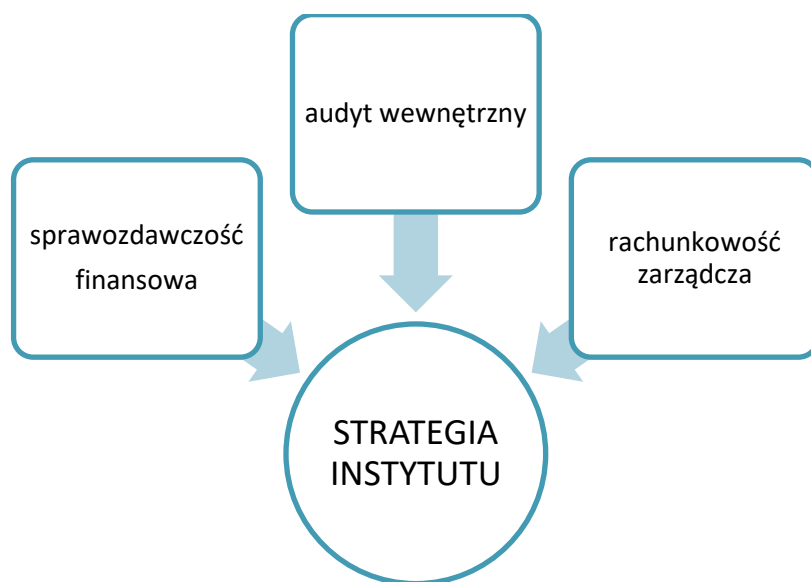
- dokona aktualizacji oferty świadczonych usług kierowanej do potencjalnych odbiorców,
- dotrze do nowych, potencjalnych klientów poprzez rozpoznanie ich potrzeb w zakresie świadczonych usług,
- będzie uczestniczył w targach oraz przetargach dotyczących prowadzonej działalności B+R,
- określi zasady współpracy ze środowiskiem gospodarczym.

Z kolei cele strategiczne dotyczące współpracy krajowej i zagranicznej mogą zostać zrealizowane poprzez:

- udział w konsultacjach społecznych projektów aktów prawnych,
- dostarczanie wiedzy z zakresu prac B+R adekwatnej do potrzeb organów państwowych,
- współpracę z ośrodkami zagranicznymi przy realizacji projektów B+R,
- nawiązywanie nowej współpracy z ośrodkami krajowymi i zagranicznymi w zakresie wymiany doświadczeń,
- wsparcie merytoryczne jednostek gospodarczych w kraju i za granicą.

Na tworzenie misji i wizji strategicznej, zgodnie z którymi instytut może realizować zamierzone cele, również te związane z działalnością badawczo-rozwojową, wpływają trzy obszary działalności jednostki – sprawozdawczość finansowa, audyt wewnętrzny oraz rachunkowość zarządcza.

Tworzenie polityki rachunkowości odpowiadającej potrzebom zarządczym wiąże się z uwzględnieniem w jej zapisach zasad rachunkowości, przepisów dotyczących sprawozdawczości finansowej, procedur pozwalających na efektywną kontrolę procesów zachodzących w jednostce, co w efekcie pozwala na dokonanie oceny działalności. Wszystkie te elementy wpływają na tworzenie strategii jednostki²¹⁵, co przedstawia schemat 27.



Schemat 27. Wpływ sprawozdawczości finansowej, audytu wewnętrznego i rachunkowości zarządczej na budowanie strategii instytutu

Źródło: Opracowanie własne.

Formułowanie misji i wizji strategicznej każdej jednostki powinno wykorzystywać informacje dotyczące posiadanych zasobów. Sprawozdawczość finansowa, a właściwie sprawozdania finansowe są nośnikami informacji finansowych,

²¹⁵ Por. J.K. Shank, V. Govindarajan, *Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage*, Free Press 1993, s. 6-8.

które pozwalają na identyfikację sytuacji, w jakiej znajduje się jednostka oraz ocenę możliwych do realizacji celów strategicznych. Prezentacja danych w sprawozdaniach finansowych jest uwarunkowana stosowanymi regułami rachunkowości w rachunkowości jednostki, które określone są w polityce rachunkowości. Przyjęte rozwiązania²¹⁶ odgrywają znaczącą rolę przy prezentowaniu danych sprawozdawczych.

Kolejnym elementem warunkującym podjęcie decyzji o realizacji obranej strategii jest audyt wewnętrzny. Audyt pozwala na weryfikację danych finansowych wygenerowanych przez jednostkę, a także kontrolę prawidłowości zastosowanych procedur odnoszących się do procesów gospodarczych. Efektywne kontrole wewnętrzne pozwalają na przeciwdziałanie powstawania nieprawidłowości, ograniczenie marnotrawstwa i niegospodarności. Audyt wewnętrzny przyczynia się do zmniejszenia kosztów i ochrony majątku jednostki, co pozwala na realizację zamierzonych celów strategicznych oraz osiągnięcie lepszych wyników finansowych.

Gospodarka finansowa instytutów naukowo-badawczych powinna opierać się na założeniu maksymalizacji przychodów przy jednoczesnej optymalizacji oraz racjonalizacji kosztów prowadzonej działalności. Poprzez maksymalizację przychodów z podstawowej działalności operacyjnej, jaką są badania i rozwój, instytut ma możliwość wygenerowania wyższego zysku oraz przeznaczenia tej nadwyżki na realizację projektów B+R w kolejnych okresach.

Maksymalizacja przychodów przy jednoczesnej optymalizacji kosztów możliwa jest dzięki planowaniu budżetów na kolejny okres sprawozdawczy, a także dzięki bieżącej kontroli wszelkich odchyłeń od założeń budżetowych. Jeżeli dodatkowo system planowania budżetowego oraz realizowania założonego budżetu będzie powiązany z systemem premiowym pracowników poszczególnych działów instytutu, założenie maksymalizacji przychodów i optymalizacji kosztów jest możliwe do zrealizowania. Kontrolę nad wykonaniem budżetu w jednostce sprawuje dział audytu wewnętrznego.

Trzeci element wpływający na kształt strategii jednostki to rachunkowość zarządcza, która pozwala na ocenę zweryfikowanych danych przez audyt wewnętrzny. Rachunkowość zarządcza wspiera cały proces zarządzania jednostką, gdyż dokonuje

²¹⁶ R. G. May and G. L. Sundem, *Research for Accounting Policy: An Overview*, The Accounting Review, vol. LI, No. 4, October 1976, s. 747.

analiz opłacalności podejmowanych przedsięwzięć strategicznych, a także wykonania założonych budżetów. Dzięki zastosowaniu narzędzi rachunkowości zarządczej możliwe jest przeprowadzenie analizy skutków wdrożenia strategii, a także podejmowania decyzji zarządczych przynoszących efekty w długim okresie.

Proces planowania, wdrażania, a następnie kontroli przyjętej strategii składa się z trzech głównych etapów²¹⁷, które zostały przedstawione na schemacie 28.

²¹⁷ Por. M. Masztalerz, *Miejsce i rola rachunkowości w zarządzaniu strategicznym*, Zeszyty Naukowe nr 83, Akademia Ekonomiczna w Poznaniu, Poznań 2007, s. 2-4; Por. D. Rutowicz, *Krytyczna ocena podejścia do narzędzi rachunkowości zarządczej jako niezależnych od strategii i modelu biznesowego*, Prace naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 514, Wrocław 2018, s. 382; Por. P. Banaszyk, E. Urbanowska-Sojkin, H. Witczak, *Zarządzanie strategiczne przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004, s. 84-90.



Schemat 28. Etapy planowania, wdrażania i kontroli przyjętej strategii działalności instytutu naukowo-badawczego

Źródło: Opracowanie własne.

Etap I, czyli przeprowadzenie analizy i planowanie strategii działalności instytutu naukowo-badawczego, polega na:

- sformułowaniu misji i wizji rozwoju działalności B+R,
- opisanu celów strategicznych wraz ze sposobami ich mierzenia oraz wartościami oczekiwanymi w kolejnych okresach realizacji strategii,
- opracowaniu prognozy ponoszonych kosztów i osiągniętych przychodów (budżetów) w związku z podjęciem realizacji przedsięwzięć B+R.

Wraz z wyodrębnieniem głównych elementów składających się na etap I, jednostka powinna dokonać analizy zapisów polityki rachunkowości pozwalających identyfikować prace badawczo-rozwojowe oraz przeanalizować wpływ stosowanych rozwiązań w rachunkowości na sposób przedstawiania rezultatów prowadzonych działań B+R w sprawozdaniu finansowym. Ostatnim zadaniem, które powinno zostać zrealizowane na tym etapie jest zidentyfikowanie posiadanych zasobów i możliwość ich wykorzystania przy prowadzonych pracach badawczo-rozwojowych. Dzięki analizie danych finansowych z przeszłości, gdy realizowane były podobne przedsięwzięcia, a także analizie obecnej sytuacji gospodarczej, w której funkcjonuje jednostka, możliwym jest opracowanie budżetów na kolejne okresy sprawozdawcze.

Etap I jest momentem, który rozpoczyna proces komunikacji przyjętej strategii w jednostce. Na ostateczny kształt przyjętego rozwiązania powinny mieć wpływ zapisy polityki rachunkowości, narzędzia audytu wewnętrznego oraz rachunkowości zarządczej. Wykorzystanie wszystkich elementów pozwoli na podjęcie właściwej decyzji dotyczącej sposobu realizacji strategii, czyli modelu biznesowego.

Etap II polega na wdrożeniu przyjętej strategii działalności instytutu naukowo-badawczego poprzez:

- opracowanie mierników, wskaźników, procedur pozwalających na ocenę realizacji projektów B+R oraz sposób prezentowania wyników w sprawozdaniach finansowych,
- przedstawienie strategii, celów i procedur pracownikom.

Stworzenie procedur jest potrzebne, aby w momencie dokonywania kontroli wykonania celów strategicznych (etap III), osoby zarządzające miały możliwość weryfikacji ich stosowania. Opracowanie mierników, wskaźników i procedur w zakresie finansowym

realizowanej strategii oraz weryfikacja podjętych działań jednostki jest zadaniem audytu wewnętrznego. Zebrane dane są następnie poddawane ocenie, którą umożliwia rachunkowość zarządcza.

Kolejnym krokiem tego etapu jest przedstawienie pracownikom jednostki przyjętej strategii, jej celów i planowanych działań. Pracownicy powinni zostać poinformowani o nowych procedurach wymaganych przy realizacji przedsięwzięcia, aby doprowadzić do osiągnięcia zamierzonych celów.

Etap III, czyli kontrola wykonania strategii działalności instytutu naukowo-badawczego, składa się z trzech elementów:

- bieżącego monitorowania ponoszonych kosztów realizacji strategii i prac B+R,
- bieżącego monitorowania osiąganych przychodów w wyniku realizacji strategii i sprzedaży wyników prac B+R,
- okresowej oceny wykonania strategii i osiąganych wyników prac B+R.

Bieżące weryfikacje postępów realizacji strategii opierają się na sprawdzaniu zgodności danych finansowych generowanych przez sprawozdawczość z obowiązującymi procedurami, co weryfikowane jest podczas przeprowadzanych audytów wewnętrznych za pomocą odpowiednio dobranych narzędzi. Z kolei dokonywanie oceny wyników jest realizowane poprzez odpowiednio dobrane narzędzia rachunkowości zarządczej, dzięki którym jednostka może wyciągnąć wnioski i stworzyć rekomendacje, które powinny zostać wdrożone w przyszłości.

Angażowanie posiadanych zasobów oraz występowanie procesów w jednostce powoduje wyodrębnienie dwóch głównych elementów – strategii i sposobu jej realizacji. Obie składowe wymagają dopasowania i wpływają na wszystkie obszary prowadzonej działalności. Strategia pokazuje kierunek, w którym jednostka powinna zmierzać w długookresowej perspektywie, natomiast podejmowanie działań operacyjnych (w krótkookresowej perspektywie), zmierzających do realizacji celów strategicznych, powinno to umożliwiać. Dopasowanie tych dwóch elementów jest możliwe dzięki ocenie za pomocą wskaźników i mierników, którymi posługuje się rachunkowość zarządcza. Pozwala to na zwiększenie potencjału oraz konkurencyjności instytutu naukowo-badawczego w zakresie prowadzonych działań badawczo-rozwojowych.

4.3. Wykorzystanie modelu powiązań elementów polityki rachunkowości ze sprawozdawczością, narzędziami audytu wewnętrznego i rachunkowości zarządczej w instytutach naukowo-badawczych

Przedstawiony model powiązań elementów polityki rachunkowości ze sprawozdawczością finansową, narzędziami audytu wewnętrznego i rachunkowości zarządczej w niniejszym rozdziale rozprawy może zostać wdrożony w instytutach badawczych, naukowych i należących do Sieci Badawczej Łukasiewicz. Zaproponowany model może być również wykorzystany w innych jednostkach, które prowadzą działalność badawczo-rozwojową, co świadczy o jego innowacyjności. Opisany model powiązań elementów polityki rachunkowości ze sprawozdawczością finansową, narzędziami audytu wewnętrznego i rachunkowości zarządczej pozwala na stwierdzenie, że wdrożenie go będzie użyteczne dla praktyki gospodarczej, gdyż zawarte w nim elementy mają istotny wpływ na budowanie strategii jednostki.

Celem niniejszej rozprawy było zbadanie i ocena zawartości informacyjnej polityki rachunkowości wybranych instytutów naukowo-badawczych w Polsce, a także opracowanie modelu powiązań poszczególnych elementów polityki rachunkowości instytutów naukowo-badawczych ze sprawozdawczością finansową, narzędziami audytu wewnętrznego oraz narzędziami rachunkowości zarządczej, który pozwoli na wykorzystanie w większym stopniu możliwości przewidzianych w ustawie o rachunkowości w odniesieniu do prowadzonej rachunkowości, a także w procesie budowania strategii.

Cel rozprawy został zrealizowany poprzez przeprowadzenie badań polityki rachunkowości wybranych instytutów naukowo-badawczych, które pozwoliły stwierdzić, iż wspomniany dokument pełni ważną rolę, jednakże instytuty naukowo-badawcze nie wykorzystują jego potencjału.

Opracowanie i wdrożenie zaprezentowanego modelu powiązań elementów polityki rachunkowości ze sprawozdawczością, narzędziami audytu wewnętrznego oraz narzędziami rachunkowości zarządczej ma trzy główne zalety.

Po pierwsze, model powiązań daje możliwość indywidualnego doboru elementów polityki rachunkowości w taki sposób, aby w zależności od indywidualnych potrzeb jednostki, oddziaływały one na dane prezentowane w sprawozdaniach finansowych.

Następnie tak uzyskane informacje finansowe, poprzez odpowiednio dobrane narzędzia audytu wewnętrznego, mogą zostać zweryfikowane, co umożliwia dalszą ocenę efektów kontroli poprzez wybrane narzędzia rachunkowości zarządczej. Ocena uzyskanych, zweryfikowanych informacji finansowych wspomaga podejmowanie decyzji przez zarządzających.

Po drugie, model powiązań wpływa na tworzenie strategii jednostki naukowo-badawczej, która pozwala na realizację założonych celów, a także wspomaga rozwój działalności oraz innowacyjności jednostki.

Po trzecie, model powiązań jest uniwersalny i może być wykorzystywany w jednostkach, które prowadzą działalność badawczo-rozwojową, bez względu na ich wielkość, zasięg działania, rodzaj prowadzonych badań.

Realizacji celu głównego towarzyszyły następujące pytania badawcze, odnoszące się do źródeł wtórnych – analizy polityk rachunkowości instytutów naukowo-badawczych, na które można udzielić następujących odpowiedzi:

PB1: Czym jest polityka rachunkowości jednostek gospodarczych?

Polityka rachunkowości jest to zbiór zasad rachunkowości, zgodnie z którymi jednostka prowadzi księgi rachunkowe. Dokument ten przedstawia rozwiązania problemów obszaru finansowego, które mogą zostać zastosowane w praktyce gospodarczej. Budowanie polityki rachunkowości, która w pełni sprostą wymaganiom konkretnej jednostki, jest niemożliwe, gdyż jej ramy regulują przepisy ustawowe.

Polityka rachunkowości pełni rolę indywidualnej instrukcji, która umożliwia właściwą interpretację danych zawartych w księgach rachunkowych, a w efekcie w konkretnych pozycjach sprawozdania finansowego. Złożoność tego dokumentu polega na stosowaniu odmiennych rozwiązań, przy jednoczesnym stosowaniu tych samych zasad rachunkowości w odniesieniu do takich samych zdarzeń i transakcji.

Formalnie polityka rachunkowości jest dokumentem zatwierdzonym przez kierownika jednostki, który powinien posiadać wszystkie elementy wymagane przez ustawę o rachunkowości. Dokument ten może zawierać także dodatkowe, nieobligatoryjne informacje, na przykład opis stosowanych zasad kontroli poprawności danych finansowych generowanych przez dział księgowy, opis sposobu weryfikacji

danych finansowych przez dział audytu wewnętrznego, czy sposób dokonywania oceny zweryfikowanej informacji sprawozdawczej przez dział odpowiedzialny za rachunkowość zarządczą.

PB2: Czy polityka rachunkowości badanych instytutów naukowo-badawczych zawiera więcej informacji niż te, których wymagają przepisy ustawowe?

Ponad połowa badanych instytutów naukowo-badawczych w swojej polityce rachunkowości zawarła dodatkowe informacje, których nie wymagają przepisy ustawy o rachunkowości. Jednakże udostępniane dodatkowe informacje dotyczyły obszarów nieistotnych dla oceny sytuacji finansowo-majątkowej jednostki. Najczęściej uwzględnianymi w polityce rachunkowości informacjami był:

- szczegółowy opis obiegu dokumentów finansowo-księgowych w jednostce,
- szczegółowy opis wykorzystywanego systemu finansowo-księgowego,
- okres przechowywania dokumentów finansowo-księgowych,
- sposób archiwizacji dokumentów finansowo-księgowych.

Przeprowadzone badanie wśród instytutów naukowo-badawczych wykazało, że choć podstawową działalnością tych jednostek jest prowadzenie badań naukowych i prac rozwojowych, duża część z nich nie określiła w polityce rachunkowości zasad i procedur rozliczania kosztów i przychodów projektów innowacyjnych, nie zdefiniowała podstawowych pojęć z zakresu działalności B+R, a także nie umieściła zapisu o konsekwentnym stosowaniu takich samych zasad w stosunku do każdego podejmowanego przedsięwzięcia badawczo-rozwojowego.

Brak wyróżnienia opisu stosowanych rozwiązań w zakresie realizowanych przedsięwzięć badawczo-rozwojowych oraz prowadzenia osobnej ewidencji dla podejmowanych innowacyjnych działań, może skutkować brakiem możliwości skorzystania z ulg na działalność B+R. Jednocześnie brak określenia warunków aktywowania prac rozwojowych zależnych od pozytywnego zakończenia tych działań niesie za sobą zagrożenie zniekształcenia sprawozdania finansowego. Prowadzenie prac badawczo-rozwojowych przez instytuty naukowo-badawcze wiąże się z możliwością manipulowania informacjami sprawozdawczymi, gdyż kryteria zaliczania efektów prac w ciężar kosztów lub ich aktywowania zależne są od wewnętrznych ustaleń jednostki, a to pozwala na kształtowanie wyniku finansowego lub wartości posiadanego majątku.

PB3: Czy badane instytuty naukowo-badawcze wykorzystują możliwości polityki rachunkowości do realizacji założonych celów?

Na podstawie przeprowadzonych badań udowodniono, że obecnie instytuty naukowo-badawcze tworzą politykę rachunkowości w oparciu jedynie o przepisy ustawy o rachunkowości. Jednostki te ograniczają zapisy polityki rachunkowości tylko do niezbędnego minimum wymaganego przez przepisy prawne. Pozwala to na stwierdzenie, iż tworzenie polityki rachunkowości jest jedynie obowiązkiem nakładanym na jednostki przez ustawodawcę. **Możliwości polityki rachunkowości są przez zarządzających marginalizowane, niedoceniane, a w efekcie niewykorzystywane** przy realizacji celów stawianych przed jednostkami.

Proces tworzenia polityki rachunkowości często w całości zlecany jest głównym księgowym, którzy nie uczestniczą bezpośrednio w ustalaniu celów strategicznych jednostki, na których zależy zarządzającym. Stworzenie polityki rachunkowości odpowiadającej potrzebom jednostki to nie jest tylko opis stosowanych rozwiązań w zakresie prowadzonej rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, ale również opis stosowanych procedur oraz zakres, sposoby i termin przeprowadzania weryfikacji danych finansowych i procedur. Przeprowadzona analiza wykazuje, że **polityka rachunkowości powinna być przygotowana przez głównego księgowego we współpracy z działem audytu wewnętrznego oraz działem odpowiadającym za realizację założeń rachunkowości zarządczej.**

Stworzenie polityki rachunkowości, która zawierałaby opis nie tylko stosowanych rozwiązań w zakresie prowadzonej rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, ale także wykorzystywanych narzędzi audytu wewnętrznego i narzędzi rachunkowości zarządczej, pozwoliłoby na wykorzystanie w pełni jej możliwości, co można byłoby określić jako „dostosowanie do własnych potrzeb jednostki”. Wykorzystywanie tak zbudowanego dokumentu z pewnością pozwoliłoby na gromadzenie bardziej wiarygodnych, zweryfikowanych danych finansowych, które byłyby podstawą do sporządzenia oceny efektywności, opłacalności i gospodarności instytutu naukowo-badawczego, a w efekcie wpływałoby na podejmowanie kluczowych decyzji strategicznych przez zarządzających.

PB4: Czy polityka rachunkowości wpływa na realizowaną strategię instytutu naukowo-badawczego w zakresie prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej?

W wyniku przeprowadzonej analizy można zauważyć, że decyzja instytutu w zakresie stosowanych rozwiązań i doboru odpowiednich elementów polityki rachunkowości wpływa na sprawozdania finansowe, wyniki przeprowadzanych audytów wewnętrznych, a także ocenę informacji finansowych dokonywanych za pomocą rachunkowości zarządczej.

Polityka rachunkowości powinna zostać stworzona w oparciu o przepisy ustawy o rachunkowości regulujące zasady rachunkowości oraz sprawozdawczość finansową jednostki. Powinna również zawierać procedury wewnętrzne związane z kontrolą procesów zachodzących w instytucie, za pomocą których możliwa byłaby poprawa efektywności działań jednostki. Z kolei wyniki kontroli wykonalności procesów zgodnie z procedurami pozwalałyby na dokonanie oceny działalności instytutu. W niniejszej rozprawie przedstawione zostały zależności oraz efekt wzajemnego oddziaływania elementów polityki rachunkowości na sprawozdania finansowe, narzędzia audytu wewnętrznego oraz narzędzia rachunkowości zarządczej. Jednocześnie te trzy obszary oddziałują na budowanie strategii instytutu naukowo-badawczego poprzez:

- dostarczanie informacji finansowych przez sprawozdawczość finansową,
- kontrolowanie prawidłowości danych finansowych oraz stosowanych procedur dotyczących procesów gospodarczych przez audyt wewnętrzny,
- dokonywanie oceny zweryfikowanych danych finansowych przez rachunkowość zarządczą.

W kontekście zarządzania jednostką, najistotniejszym obszarem dla zarządzających jest rachunkowość zarządcza, pozwalająca na analizę i ocenę wyników wdrożenia strategii, która znacząco wpływa na dokonywanie decyzji długookresowych.

Zakończenie

Działalność badawczo-rozwojowa, w odpowiedzi na potrzeby uczestników rzeczywistości gospodarczej, obecnie zyskuje na znaczeniu. Prowadzone prace badawcze oraz rozwojowe wspierają doskonalenie istniejących technologii i produktów, a także wynalezienie nowych. Działalność B+R prowadzona jest w celu poszerzenia zasobu posiadanej wiedzy. Zwiększone zainteresowanie tą działalnością powoduje konieczność wypracowania rozwiązań stosowanych w rachunkowości jednostek naukowo-badawczych, które umożliwią wykorzystanie możliwości polityki rachunkowości do kształtowania pozytywnego obrazu sytuacji finansowo-majątkowej.

Przeprowadzona procedura badawcza w ramach niniejszej rozprawy pozwoliła na osiągnięcie założonych celów oraz uzyskanie odpowiedzi na postawione pytania badawcze. Rezultatem postępowania badawczego są wnioski zarówno o charakterze teoretycznym, jak i aplikacyjnym.

Problemem badawczym rozprawy doktorskiej było opracowanie modelu powiązań elementów polityki rachunkowości ze sprawozdawczością finansową, narzędziami audytu wewnętrznego oraz narzędziami rachunkowości zarządczej instytutu naukowo-badawczego. Na podstawie rezultatów przeprowadzonego badania empirycznego, a także wyników przeprowadzonych badań literaturowych, możliwym było opracowanie modelu powiązań wyżej wymienionych elementów. Powiązania i oddziaływania między polityką rachunkowości, a sprawozdawczością finansową, audytem wewnętrznym oraz rachunkowością zarządczą zostały szczegółowo omówione wraz z przedstawieniem możliwych do wyboru rozwiązań w tym zakresie. W rozprawie przedstawiono i zbadano również wpływ powiązań elementów polityki rachunkowości ze sprawozdawczością finansową, narzędziami audytu wewnętrznego i rachunkowości zarządczej na formułowanie i wdrażanie strategii jednostki.

Biorąc pod uwagę przegląd literaturowy dokonany w rozprawie, a także wyniki przeprowadzonych badań, można wysunąć jednoznaczne stwierdzenie, że **podjęty temat ma bardzo duże znaczenie z punktu widzenia istotności polityki rachunkowości oddziałującej na procesy zachodzące w sferze finansowo-zarządczej przyczyniając się do realizacji założonych celów strategicznych.**

Przeprowadzona analiza zapisów polityki rachunkowości wybranych instytutów naukowo-badawczych pozwoliła na określenie, w jakim stopniu badane jednostki korzystają z możliwości oferowanych im przez politykę rachunkowości w zakresie przedstawiania wyniku finansowego i sytuacji majątkowej oraz regulacji wewnętrznych dotyczących audytu wewnętrznego i rachunkowości zarządczej.

Wyniki przeprowadzonej analizy w rozdziale trzecim rozprawy pokazały, że zdecydowana **większość badanych jednostek traktuje tworzenie dokumentu polityki rachunkowości jedynie jako obowiązek narzucany przez ustawodawcę i nie dostrzega, że elementy polityki w dużym stopniu oddziałują na poszczególne aspekty prowadzonej działalności.** Dokument polityki rachunkowości jest obecny w rachunkowości instytutu, ale nie zawiera opisu dodatkowych procedur i stosowanych rozwiązań poza tymi dotyczącymi stricte rachunkowości i sprawozdawczości. Przedstawienie modelu powiązań miało na celu pokazać, że w polityce rachunkowości jednostki powinny znaleźć się procedury przeprowadzania cyklicznych kontroli i weryfikacji danych finansowych, na podstawie których możliwa jest ocena osiąganych wyników. Polityka rachunkowości jednostek naukowo-badawczych powinna zawierać opis stosowanych rozwiązań w zakresie podstawowej działalności jaką są prowadzone prace badawcze i rozwojowe, mające istotny wpływ na wynik finansowy oraz prezentowaną wartość aktywów i pasywów bilansu. Przeprowadzona procedura badawcza pozwoliła na stwierdzenie, że zaprezentowany model powiązań może być aplikowany w jednostkach prowadzących działalność badawczo-rozwojową.

Pierwszym celem rozprawy było zbadanie i dokonanie oceny zawartości informacyjnej polityki rachunkowości badanych instytutów naukowo-badawczych w Polsce, a także wskazanie znaczenia dokumentu polityki rachunkowości w kontekście budowania pozytywnego obrazu sytuacji finansowo-majątkowej. Przeprowadzenie procesu badawczego w tym zakresie możliwe było dzięki dokonaniu przeglądu definicji rachunkowości, określeniu jej funkcji oraz istotności dostarczonych informacji o wykonywanej działalności, a także rzetelnym pomiarze wyniku finansowego i wartości posiadanego majątku. Dla realizacji tych zadań udowodniono, że potrzebne jest stworzenie polityki rachunkowości, która zaspokoi w dużym stopniu potrzeby informacyjne użytkowników wewnętrznych i zewnętrznych sprawozdań finansowych jednostki. Przeprowadzone badania pokazały, że **nie sposób stworzyć uniwersalnego wzorca rachunkowości, który zaspokoi wszystkie potrzeby informacyjne**

odbiorców. Jednakże każda jednostka ma możliwość ingerencji w zakres przekazywanych danych poprzez odpowiednio dobrane instrumenty polityki rachunkowości wspomagające realizację określonych celów jednostki.

Drugim celem rozprawy było **opracowanie modelu powiązań elementów polityki rachunkowości instytutów naukowo-badawczych ze sprawozdawczością finansową, narzędziami audytu wewnętrznego oraz narzędziami rachunkowości zarządczej.** W modelu zostały zaprezentowane zależności zachodzące pomiędzy powyższymi elementami. Wykazano również, że **wykorzystanie zaprezentowanych w modelu powiązań przyczynia się do efektywnej realizacji zamierzeń jednostki.**

Ostatnim, trzecim celem rozprawy była analiza wpływu powiązań elementów polityki rachunkowości ze sprawozdawczością finansową, narzędziami audytu wewnętrznego i narzędziami rachunkowości zarządczej na formułowanie strategii instytutu naukowo-badawczego. Zaprezentowano oddziaływanie poszczególnych elementów modelu na planowanie, wdrożenie oraz kontrolę wykonania przyjętej strategii. Wykazano, że dla zarządzających najistotniejszym obszarem jest analiza i ocena wyników przyjętej strategii możliwa dzięki zastosowaniu narzędzi rachunkowości zarządczej.

Zakres niniejszej rozprawy i przeprowadzonych badań obejmował analizę polityki rachunkowości instytutów naukowo-badawczych prowadzących działalność badawczo-rozwojową w Polsce, stosujących przepisy polskiej ustawy o rachunkowości w odniesieniu do prowadzonej rachunkowości oraz sporządzanych sprawozdań finansowych, gdyż zwrócono się z prośbą o udostępnienie polityki rachunkowości tylko do jednostek działających w Polsce. Faktem jest, że skonstruowany model powiązań polityki rachunkowości ze sprawozdaniami finansowymi, narzędziami audytu wewnętrznego i narzędziami rachunkowości zarządczej opiera się na zasadach i regułach stanowionych przez polskiego ustawodawcę określonych w ustawie o rachunkowości i Krajowych Standardach Rachunkowości. Zaproponowane rozwiązania w modelu mogą być zastosowane w jednostkach naukowo-badawczych, gdyż pozwalają na przedstawienie oczekiwanego obrazu sytuacji finansowo-majątkowej instytutu oraz wpływają na realizację celów zarządczych.

Rozważając możliwości rozszerzenia zakresu rozprawy, **zaproponowany model można zmodyfikować w zakresie założeń dotyczących działalności badawczo-**

rozwojowej i przygotować oraz zaaplikować przedstawione rozwiązania w jednostkach o innym rodzaju podstawowej działalności.

Inną możliwością może być rozszerzenie założeń modelu powiązań elementów polityki rachunkowości ze sprawozdawczością finansową, narzędziami audytu wewnętrznego i rachunkowości zarządczej o zasady, reguły i możliwości jakie dają przepisy międzynarodowe – Międzynarodowe Standardy Rachunkowości oraz Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej.

Kolejnym kierunkiem dla poszerzenia rozważań wynikających z niniejszej rozprawy może być przeprowadzenie badań polityki rachunkowości jednostek badawczo-rozwojowych prowadzących działalność poza Polską i porównanie jakości zawartości informacyjnej dokumentów polityki rachunkowości jednostek zagranicznych do polityki rachunkowości jednostek krajowych.

Autorka wyraża przekonanie, że niniejsza rozprawa doktorska ma swój wkład w rozwój dziedziny rachunkowości i przyczyni się do docenienia roli, jaką pełni polityka rachunkowości w obszarze finansowo-zarządczym prowadzonej działalności. Przeprowadzenie badań i sformułowanie wniosków jest próbą udzielenia odpowiedzi na aktualnie pojawiające się problemy i dylematy dotyczące rachunkowości jednostek. Zdaniem autorki, zaprezentowany model powiązań może stanowić:

- asumpt do prowadzenia dalszych badań w tym zakresie,
- argument do wdrożenia zaprezentowanych rozwiązań pozwalający na udoskonalenie dotychczas wykorzystywanych dokumentów polityki rachunkowości instytutów naukowo-badawczych.

Reasumując, osiągnięte rezultaty rozprawy przyczyniają się do poszerzenia wiedzy w zakresie możliwości wykorzystania polityki rachunkowości w instytutach naukowo-badawczych. Jednocześnie wskazują na praktyczne zastosowanie opisywanych w rozprawie rozwiązań.

Bibliografia

Pozycje zwarte

1. Alexander D., Britton A., Jorissen A., *International Financial Reporting and Analysis*, Thomson, London 2005.
2. Bailey G. T., Wild K., *Międzynarodowe standardy rachunkowości w praktyce*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 2009.
3. Banaszyk P., Urbanowska-Sojkin E., Witczak H., *Zarządzanie strategiczne przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004.
4. Bragg S. M., *Accounting policies and procedures manual*, John Wiley & Sons Inc., New Jersey 2007.
5. Brzezina W., *Ogólna teoria rachunkowości*, Wyższa Szkoła Handlu i Prawa w Warszawie, Warszawa 1998.
6. Brzezina W., *Ogólna teoria rachunkowości*, Częstochowskie Wydawnictwo Naukowe, Częstochowa 2006.
7. Burzym E., *Rachunkowość przedsiębiorstw i instytucji*, PWE, Warszawa 1980.
8. Cebrowska T., *Rachunkowość finansowa i podatkowa*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2005.
9. Cieślak M., *Podejście etyczne w rachunkowości a jakość sprawozdań finansowych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2011.
10. Chojnacka-Komorowska A., *Tworzenie systemu controllingu finansowego w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2017.
11. Collier P.M., *Accounting for Managers: Interpreting Accounting Information for Decision-making*, John Wiley and Sons Ltd, West Sussex 2003.
12. Crosson S. V., Needles B. E., *Managerial Accounting 8th Edition*, Houghton Mifflin Company, Boston, New York 2008.
13. Czubakowska K., *Rachunkowość w biznesie*, PWE, Warszawa 2006.
14. Dobija M., *Zarys rachunkowości zarządczej*, Akademia Ekonomiczna w Krakowie, Kraków 1996.
15. Donaldson T., Werhane P., *Ethical issues in business. A philosophical approach*, Pearson Prentice Hall, 2008.
16. Drucker P. F., *Innowacje i przedsiębiorczość. Praktyka i zasady*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1992.
17. Drury C., *Management Accounting for Business*, Thomson, London 2005.
18. Elliot B., Elliott J., *Financial Accounting and Reporting*, Prentice Hall, London 2011.

19. Evanstone J. L., *American Accounting Association, A Statement of Basic Accounting Theory*, AAA, 1966.
20. Finkler S. A., Ward D. M., *Accounting Fundamentals for health care management*, Jones and Bartlett Publishers, Massachusetts 2006.
21. Foremna-Pilarska M., Radawiecka E., *Rachunkowość na tle rozwiązań międzynarodowych*, Difin, Warszawa 2007.
22. *Frascati Manual. Proposed standard practice for surveys on research and experimental Development*, OECD, Paris 2002.
23. Gabrusewicz T., *Rachunkowość odpowiedzialności społecznej w kształtowaniu zasad nadzoru korporacyjnego*, C.H. Beck, Warszawa 2010.
24. Gabrusewicz W., *Rachunkowość w teorii i praktyce t.1, Rachunkowość finansowa*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań 2007.
25. Gabrusewicz W., Kamela-Sowińska A., Poetschke H., *Rachunkowość zarządcza*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2002.
26. Gabrusewicz W., Gabrusewicz P., *Roczne sprawozdanie finansowe przedsiębiorstwa*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne S.A., Warszawa 2015.
27. Gregoriour G. N., Gaber M., *International Accounting Standards, Regulations, and Financial Reporting*, Elsevier, Burlington 2006.
28. Gad J., Walińska E., *Ekonomia finanse prawo gospodarcze Podręcznik dla sędziów i prokuratorów*, Łódź 2015.
29. Gierusz B., *Podręcznik samodzielnej nauki księgowania*, ODDK, Gdańsk 2021.
30. Gos W., *Vademecum głównego księgowego*, Polska Akademia Rachunkowości, Łódź 2007.
31. Griffin R. W., *Podstawy zarządzania organizacjami*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2017.
32. Hendriksen E. S., van Breda M., *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002.
33. International Good Practice Guidance, *Evaluating and Improving Governance in Organizations*, IFAC, New York 2009.
34. Jameson M., *A Practical to Creative Accounting*, Kogan Page, London 1988.
35. Jarugowa A., *Współczesne problemy rachunkowości*, PWE, Warszawa 1991.
36. Jones M., *Financial Accounting*, John Wiley & Sons Ltd, Chichester 2006.
37. Jones M., *Accounting*, John Wiley & Sons Ltd, Chichester 2006.
38. Kabalski P., *Polityka rachunkowości w spółce stosującej MSSF*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2009.
39. Kakani R. K., *How to read a balance sheet*, Tata McGraw Hill, New Delhi 2009.

40. Kałużny S., *Kontrola wewnętrzna. Teoria i praktyka*, PWE, Warszawa 2008.
41. Kamiński R., *Polityka bilansowa w kształtowaniu wartości księgowej przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Adama Mickiewicza w Poznaniu, Poznań 2001.
42. Kamiński R., *Sprawozdawczość finansowa przedsiębiorstwa w regulacjach polskich i międzynarodowych*, Wydawnictwo Naukowe UAM, Poznań 2015.
43. Karmańska A., *Wartość ekonomiczna w systemie informacyjnym rachunkowości finansowej*, Difin Sp. z o.o., Warszawa 2009.
44. Kinserdal A., *Financial Accounting An International Perspective*, Pitman Publishing, London 1995.
45. Kiziukiewicz T., *Organizacja rachunkowości w przedsiębiorstwie*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2002.
46. Krzywda D., *Rachunkowość finansowa*, FRRwP, Warszawa 1999.
47. Kuzior A., Poniatowska L., Wszelaki A., *Polityka rachunkowości jednostek gospodarczych*, CeDeWu Sp. z o.o., Warszawa 2018.
48. Leitch M., *Intelligent Internal Control and Risk Management*, Routledge, New York, 2016.
49. Lewis R., Pendrill D., *Advanced Financial Accounting*, Prentice Hall, Essex 2000.
50. Martyniuk T., *Rachunkowość w rozliczeniach podatkowych*, PWE, Warszawa 2014.
51. McGraw, Hill, *Financial. Accounting. Information for decisions*, General Mills, Minneapolis 2002.
52. McLaney E., Atrill P., *Accounting. An introduction*, Pearson Education Limited, London 2008.
53. Meigs W. B., Meigs R.F., *Financial Accounting*, McGraw-Hill Book Company, New York 1986.
54. Messner Z., *Podstawy rachunkowości*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 1995.
55. Messner Z., Pfaff J., *Rachunkowość finansowa. Część I – Podstawy rachunkowości*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice 2001.
56. Messner Z., *Standardy rachunkowości wobec wyzwań współczesnej gospodarki, koncepcje rachunkowości*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, t. 1, Katowice 2006.
57. Micherda B., *Podstawy rachunkowości. Aspekty teoretyczne i praktyczne*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2005.
58. Micherda B., *Sprawozdawczość i rewizja finansowa w kształtowaniu wiarygodności informacji ekonomicznej*, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Kraków 2007.

59. Micherda B., *Współczesne uwarunkowania kwantyfikacji w rachunkowości*, Difin S.A., Warszawa 2013.
60. Micherda B., Stępień K., *Integracja sposobu sporządzania, analizy i badania sprawozdania finansowego*, Difin, Warszawa 2016.
61. Micherda B., K. Świetla K., *Współczesna rachunkowość. Wybrane problemy metodologiczne*, Difin S.A., Warszawa 2013.
62. Mikulska D. A., *Polityka rachunkowości jednostki a jakość sprawozdania finansowego. Wybrane aspekty*, Wydawnictwo KUL, Lublin 2012.
63. Naser K. H. M., *Creative Financial Accounting: Its Nature and Use*, Prentice Hall, 1993.
64. *Nauka i technika w 2007 r., Science and Technology in Poland in 2007*, Główny Urząd Statystyczny, Warszawa 2009.
65. Naumiuk T., *Dowody księgowe. Obieg i kontrola*, Wydawnictwo Infor, Warszawa 2000.
66. Nogalski B., *Kultura organizacyjna. Duch organizacji*, Oficyna Wydawnicza Ośrodka Postępu Organizacyjnego, Bydgoszcz 1998.
67. Norton C. L., Porter G. A., *Introduction to using financial accounting information*, South-Western Cengage Learning, International Edition 2013.
68. Nowak E., *Rachunek kosztów w przedsiębiorstwie*, Ekspert Wydawnictwo i Doradztwo, Wrocław 2005.
69. Olchowicz I., *Podstawy rachunkowości*, Difin, Warszawa 2002.
70. Olchowicz I., *Rachunkowość podatkowa*, Difin, Warszawa 2009.
71. Olchowicz I., Tłaczała A., *Sprawozdawczość finansowa według krajowych i międzynarodowych standardów*, Difin S.A., Warszawa 2015.
72. Pardina M. R., Schlirf Raptu R., Groom E., *Accounting for Infrastructure Regulation, The International Bank for Reconstructuin and Development (The World Bank)*, Washington 2008.
73. Pfaff J., Poniatowska L., Rówińska M. *Wykorzystanie instrumentów polityki rachunkowości w wybranych obszarach sprawozdania finansowego*, CeDeWu Sp. z o.o., Warszawa 2018.
74. Piątek E., *Polityka bilansowa grupy kapitałowej*, CeDeWu, Warszawa 2007.
75. Pitcher G.S., *Management Accounting in Support of the Strategic Management Process*, CIMA Nottingham Trent University 2015.
76. Roberts C., Weetman P., Gordon P., *Financial Reporting. A Comparative Approach*, Pearson Education Limited, Edinburgh 2005.

77. Saudagaran S. M., *International Accounting: A User Perspective*, CCH Wolters Kluwer, Chicago 2009.
78. Sawicki K., *Polityka bilansowa i analiza finansowa. Nowoczesne instrumenty zarządzania firmą*, Ekspert, Wrocław 2002.
79. Sawicki K., *Podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa 2009.
80. Sereżyński R., Szaruga K., *Komentarz do ustawy o rachunkowości*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o.o., Gdańsk 2011.
81. Shank J. K., Govindarajan V., *Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage*, Free Press 1993.
82. Siewierska J., Kołosowski M., Ławniczak A., *Sprawozdanie finansowe według MSSF/MSR i ustawy o rachunkowości, wycena – prezentacja – ujawnianie*, ODDK Sp. z o.o. Sp. K., Gdańsk 2016.
83. Sikorski C., *Kultura organizacyjna*, C. H. Beck, Warszawa 2012.
84. Skrzywan S., *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa 1971.
85. Stępień K., *Polityka rachunkowości w kreowaniu wartości informacyjnej sprawozdań finansowych*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2019.
86. Stickney C. P., Well R. L., *Financial Accounting*, The Dryden Press, New York 1997.
87. Stoner J.A.F., Freeman R.E., Gilbert D.R., *Kierowanie*, PWE, Warszawa 2001.
88. Sutton T., *Corporate Financial Accounting and Reporting*, FT Prentice Hall, London 2004.
89. Szatkowski K., *Przygotowanie produkcji*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2008.
90. Szczypa P., Zimny A., *Dylematy i perspektywy rozwoju finansów i rachunkowości*, Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa w Koninie, Konin 2017.
91. Świdarska G. K., Więclawa W., *Sprawozdanie finansowe bez tajemnic*, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2006.
92. Towarnicka H., *Strategia inwestycyjna przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław 2000.
93. Turowska W., Węgrzym A., *Rachunkowość*, Wydawnictwo Marina 2009, Wrocław 2009.
94. Turyna J., *System informacyjny rachunkowości w podejmowaniu decyzji zarządczych*, Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 1997.
95. Walczak M., *Analiza finansowa w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Difin, Warszawa 2003.

96. Walińska E., *Meritum rachunkowości, Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa*, Wolters Kluwer, Warszawa 2016.
97. Walińska E., *Rachunkowość finansowa – ujęcie sprawozdawcze i ewidencyjne*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2010.
98. Walińska E., *Rachunkowość finansowa w świetle podatku dochodowego*, FRRwP, Warszawa 1997.
99. Walińska E., *Rachunkowość finansowa. Podręcznik. Ujęcie sprawozdawcze i ewidencyjne*, Wydawnictwo Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2014.
100. Walińska E., *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*, LEX, Warszawa 2009.
101. Wayne A., *Accounting for non-accountant*, Sourcebook, New York 2006.
102. Weber J., Kufel M., *Wprowadzenie do rachunkowości spółek. Bilansowanie majątku i kapitałów*, Wydawnictwo Park, Bielsko-Biała 1993.
103. *Webster's Third New International Dictionary*, G.&C. Merriam, Springfield, Mass., 1961.
104. Weetman P., *Financial Accounting. An Introduction*, Pearson Education Limited, Edinburgh 2011.
105. Weetman P., *Financial accounting: an introduction*, Prentice Hall, Edinburgh 2006.
106. Winiarska K., *Audyt wewnętrzny w 2007 roku. Standardy międzynarodowe – Regulacje krajowe*, Diffin, Warszawa 2007.
107. Wójtowicz P., *Teoria rachunkowości w zarysie*, red. M. Dobija, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków 2005.
108. Wójtowicz P., *Wiarygodność sprawozdań finansowych wobec aktywnego kształtowania wyniku finansowego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków 2010.
109. Wrona M., Janik W., *Polityka rachunkowości jednostki a jakość sprawozdania finansowego. Wybrane aspekty.*, Wydawnictwo KUL, Lublin 2012.

Artykuły

110. Ashbaugh H., *Non-US Firms Accounting Standards Choices*, Journal of Accounting and Public Policy, Vol. 20, No. 2, 1993.
111. Babuńska E., *Pomiar wartości w rachunkowości w aspekcie aktualnych podstaw wyceny i stosowanych kategorii cenowych*, w: Współczesne uwarunkowania kwantyfikacji w rachunkowości, red. B. Micherda, Difin, Warszawa 2013.
112. Bąk M., *Wybrane problemy rachunkowości – jej status naukowy i obszary badawcze*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, z. 71 (127), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2013.
113. Biały W., Hąbek P., *Rozwój potencjału B+R przedsiębiorstw z wykorzystaniem środków UE, sposobem na wsparcie inteligentnych specjalizacji*, w: Systemy Wspomagania w Inżynierii Produkcji, Zabrze Śląskie 2017.
114. Bogdanienko J., *Nowe trendy w innowacjach*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Ekonomiczne Problemy Usług nr 93, 11-41 Szczecin 2012.
115. Brzezina W., *Mikro- i makropolityka rachunkowości. Normy prawne i zawodowe rachunkowości*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu nr 876, Wrocław 2000.
116. Cebrowska T., *Polityka bilansowa*, w: Rachunkowość finansowa i podatkowa, red. T. Cebrowska, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2005.
117. Chluska J., *Rachunek kosztów jako element polityki rachunkowości jednostek gospodarczych*, „Monitor Rachunkowości i Finansów”, nr 11, Warszawa 2002.
118. Czubakowska K., *Formalne i czasowe instrumenty polityki bilansowej w zakresie sprawozdania finansowego*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 542, Finanse, Rynki finansowe, Ubezpieczenia nr 18, Szczecin 2009.
119. Czubakowska K., *Wybór metod wyceny zapasów w polityce bilansowej*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, tom 49 (105), Warszawa 2009.
120. Dobija M., *Rachunkowość jako dyscyplina naukowa*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, z. 59 (115), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2010.
121. Gabrusewicz T., *Zdolność systemu rachunkowości w zakresie zaspokojenia potrzeb informacyjnych w koncepcji zrównoważonego rozwoju*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 329, Wrocław 2014.
122. Gad J., Walińska E., *Podstawy Rachunkowości*, w: Ekonomia finanse prawo gospodarcze Podręcznik dla sędziów i prokuratorów, red. J. Gad, E. Walińska, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2015.

123. Gadawska J., *Polityka rachunkowości a wartości przedsiębiorstwa*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 636, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 36, Szczecin 2010.
124. Gierusz B., Martyniuk T., *Porównywalność informacji sprawozdawczych w świetle założeń koncepcyjnych MSSF*, w: Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, 2017, 4 (88).
125. Gierusz J., *Dylematy harmonizacji rachunkowości*, w: Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości t. 82 (138), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2015.
126. Głębocka M., *Polityka bilansowa a możliwości kształtowania wysokości i struktury wyniku finansowego*, Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu t. 55 nr 4, Poznań 2014.
127. Głębocka M., *Wpływ polityki rachunkowości w obszarze aktywów obrotowych na treść informacyjną sprawozdań finansowych – wybrane problemy*, w: Studia Ekonomiczne/Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, nr 201 Polityka rachunkowości a kształtowanie wyniku finansowego, Katowice 2014.
128. Gos W., *Regulacje prawne i standardy międzynarodowe rachunkowości*, w: Rachunkowość w biznesie, red. K. Czubakowska, PWE, Warszawa 2006.
129. Iwin-Garzyńska J., *Amortyzacja podatkowa jako instrument wspierania inwestycji małych przedsiębiorstw w Polsce*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 848, Ekonomiczne Problemy Usług Nr 116, Szczecin 2015.
130. Jarugowa A., *Niektóre wyznaczniki rozwoju rachunkowości*, w: Współczesne problemy rachunkowości, red. A. Jarugowa, PWE, Warszawa 1991.
131. Jarugowa A., *Prezentacja sprawozdań finansowych w warunkach zmiany zasad i polityki rachunkowości*, w: Zasady sporządzania sprawozdania finansowego w świetle ustawy o rachunkowości, A. Jarugowa, E. Walińska, ODDK Sp. z o.o., Gdańsk 1995.
132. Jarugowa A., *Zasady sporządzania sprawozdania finansowego w warunkach przepisów ustawy o rachunkowości i zmian wchodzących w 1996 roku*, w: Roczne sprawozdania finansowe – ujęcie księgowe a podatkowe, A. Jarugowa, E. Walińska, ODDK, Gdańsk 1997.
133. Jaworski J., Woźny J., *Ramy koncepcyjne zastosowania strategicznej karty wyników w zarządzaniu jednostką podstawową uczelni publicznej*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu Nr 398, Wrocław 2015.
134. Jóźwicki R., *Zarządzanie aktywami trwałymi przedsiębiorstwa w kontekście różnic naliczania amortyzacji według prawa bilansowego i podatkowego*, Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H, Oeconomia. Vol. 44, Lublin 2010.

135. Kamela-Sowińska A., *Od rachunkowości do opisu gospodarczego*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości t. 77, nr 133, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2014.
136. Kamela-Sowińska A., *Organizacja rachunkowości*, w: Podstawy rachunkowości w teorii i praktyce, red. A. Kamela-Sowińska, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2015.
137. Kamela-Sowińska A., *Rachunkowość na zakręcie*, w: Rachunkowość wczoraj, dziś, jutro, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2007.
138. Kamieniecka M., Tarnowska M., *Wpływ polityki rachunkowości w zakresie obrotu materialowego na sytuację majątkowo-finansową przedsiębiorstwa*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego Nr 625, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia Nr 32, Szczecin 2011.
139. Karmańska A., *Wielowymiarowość polityki rachunkowości i etyki z nią związanej (artykuł dyskusyjny)*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, z. 56 (112), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2010.
140. Kędzierska-Bujak I., Jaworski J., *Koncepcja wykorzystania strategicznej karty wyników w kontroli zarządczej uczelni publicznej*, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 2/2016 (80), cz.2, Szczecin 2016.
141. Kobiela-Pionnier K., *Sprawozdawczość zintegrowana: koncepcja raportowania osiągnięć przedsiębiorstwa na miarę XXI wieku*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, z. 66 (122), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2012.
142. Koc S., *Zasady (polityka) rachunkowości*, „Rachunkowość”, nr 5, 2009.
143. Kozak P., *Koszty działalności badawczo-rozwojowej w świetle przepisów ustawy o rachunkowości i międzynarodowego standardu rachunkowości nr 38 wartości niematerialne*, Copernican Journal of Finance & Accounting, Toruń 2012, s. 99-100.
144. Küting K., Weber C. P., *Internationale Bilanzierung. Rechnungslegung in den USA, Japan und Europa, Unter Mitarbeit von Sven Hayn, Jörg Pfuhl*, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, Herne, Berlin 1994.
145. Kuzior A., *Polityka rachunkowości jednostek gospodarczych stosujących MSSF*, w: Polityka rachunkowości jednostek gospodarczych, A. Kuzior, L. Poniatowska, A. Wszelaki, CeDeWu Sp. z o.o., Warszawa 2018.
146. Majerczyk H., *Kontrola działalności badawczo-rozwojowej*, w: Praktyczne aspekty pomiaru efektywności, red. S. Wrzosek, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu nr 1061, Wrocław 2005.
147. Matysek G., *Znaczenie i wpływ polityki rachunkowości na rozliczenia z tytułu podatku dochodowego*, w: Polityka rachunkowości jednostki a jakość sprawozdania

- finansowego. Wybrane aspekty., red. M. Wrona, W. Janik, Wydawnictwo KUL, Lublin 2012.
148. Masztalerz M., *Miejsce i rola rachunkowości w zarządzaniu strategicznym*, Zeszyty Naukowe nr 83, Akademia Ekonomiczna w Poznaniu, Poznań 2007.
149. Masztalerz M., *O standardach rachunkowości: zasady czy reguły?*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 66 (122), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2012.
150. Masztalerz M., *Performance Reporting in the Financial Statement*, w: Performance Measurement and Management. Concepts and Applications, red. B. Nita, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2010.
151. May R. G. and G. L. Sundem, *Research for Accounting Policy: An Overview*, The Accounting Review, vol. LI, No. 4, October 1976.
152. Messner Z., *Wprowadzenie*, w: Standardy rachunkowości wobec wyzwań współczesnej gospodarki, koncepcje rachunkowości, red. Z. Messner, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, t. 1, Katowice 2006.
153. Michalczuk G., Orechwa-Maliszewska E., *Prawo bilansowe i podatkowe, a kształtowanie się nadwyżki finansowej przedsiębiorstwa*, w: Instrumenty finansowe w pobudzaniu aktywności gospodarczej Polski, red. J. Ostaszewski, Instytut Wiedzy, Materiały z konferencji naukowej Katedry Finansów SGH, Mikołajki 2002.
154. Micherda B., *Model i cykl rachunkowości*, w: Podstawy rachunkowości. Aspekty teoretyczne i praktyczne, red. B. Micherda, PWN, Warszawa 2005.
155. Mikulska D. A., *Polityka rachunkowości jednostki w świetle obowiązujących przepisów prawnych*, w: Polityka rachunkowości jednostki a jakość sprawozdania finansowego. Wybrane aspekty, red. D. A. Mikulska, Wydawnictwo KUL, Lublin 2012.
156. Nowak E., *Cost Control and its Role in Controlling Company Operation*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 441, Wrocław 2016.
157. Pawłowski M., Kułakowska A., Piątkowski Z., *Kultura organizacyjna w organizacji*, Postępy Techniki Przetwórstwa Spożywczego, Wyższa Szkoła Menadżerska, Warszawa 2019.
158. Pfaff J., *Badanie sprawozdania finansowego istotną przesłanką w kształtowaniu wiarygodności informacji finansowych*, w: Sprawozdawczość i rewizja finansowa w kształtowaniu wiarygodności informacji ekonomicznej, red. B. Micherda, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Kraków 2007.

159. Piaszczyk A., *Audyt wewnętrzny w jednostkach gospodarczych*, w: Status zawodu księgowego po akcesji Polski do Unii Europejskiej, red. B. Micherda, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Kraków 2004.
160. Piotrowska K., *Polityka rachunkowości w zakresie prac badawczo-rozwojowych a wynik finansowy*, w: Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice 2014.
161. Polanowska J., *Znaczenie etyki w rachunkowości dla obrazu sytuacji finansowej przedsiębiorstwa*, w: Debiuty Naukowe Studentów Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu, red. P. Dawidziak, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu, Poznań 2018.
162. Poniatowska L., *Identyfikacja i klasyfikacja instrumentów polityki rachunkowości*, w: Wykorzystanie instrumentów polityki rachunkowości w wybranych obszarach sprawozdania finansowego, J. Pfaff, L. Poniatowska, M. Rówińska, CeDeWu Sp. z o.o., Warszawa 2018.
163. Poniatowska L., *Istota i znaczenie polityki rachunkowości jednostki gospodarczej*, w: Polityka rachunkowości jednostek gospodarczych, A. Kuzior, L. Poniatowska, A. Wszelaki, CeDeWu Sp. z o.o., Warszawa 2018.
164. Poniatowska L., *Rezerwy na zobowiązania i bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów*, w: Wykorzystanie instrumentów polityki rachunkowości w wybranych obszarach sprawozdania finansowego, J. Pfaff, L. Poniatowska, M. Rówińska, CeDeWu Sp. z o.o., Warszawa 2018.
165. Poniatowska L., *Rozrachunki wynikające z działalności operacyjnej*, w: Rachunkowość finansowa z uwzględnieniem MSSF, red. J. Pfaff, Z. Messer, PWN, Warszawa 2012.
166. Radawiecka E., *Koszty prac badawczych i rozwojowych w prawie bilansowym oraz międzynarodowych standardach rachunkowości*, w: Zeszyty Naukowe nr 2 (2008/12) Instytutu Ekonomii i Zarządzania Politechniki Koszalińskiej, Koszalin 2008.
167. Remlein M., *W poszukiwaniu ładu terminologicznego. Polityka rachunkowości, polityka bilansowa, zasady rachunkowości*, w: Rachunkowość w teorii i praktyce t.1, Rachunkowość finansowa, red. W. Gabrusewicz, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań 2007.
168. Rutowicz D., *Krytyczna ocena podejścia do narzędzi rachunkowości zarządczej jako niezależnych od strategii i modelu biznesowego*, Prace naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 514, Wrocław 2018.
169. Sadowska B., *Modelowanie polityki rachunkowości Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe*, w: Dylematy i perspektywy rozwoju finansów

- i rachunkowości, red. P. Szczypa, A. Zimny, Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa w Koninie, Konin 2017.
170. Sadowska B., *Narzędzia rachunkowości finansowej Lasów Państwowych w zakresie zaspokajania potrzeb informacyjnych użytkowników sektora publicznego, prywatnego i pozarządowego w koncepcji zrównoważonego rozwoju gospodarki leśnej*, Acta Scientiarum Polonorum Silvarum Colendarum Ratio et Industria Lignaria nr 14 (2), Uniwersytet Przyrodniczy w Poznaniu, Poznań 2015.
171. Sawicka B., *Polityka rachunkowości w jednostkach prowadzących działalność handlową a jakość śródrocznych sprawozdań finansowych*, w: *Polityka rachunkowości jednostki a jakość sprawozdania finansowego. Wybrane aspekty*, red. D. A. Mikulska, Wydawnictwo KUL, Lublin 2012.
172. Sawicki K., *Istota i zasady funkcjonowania rachunkowości*, w: *Podstawy rachunkowości*, red. K. Sawicki, PWE, Warszawa 2009.
173. Sawicki K., *Polityka bilansowa a badanie rocznych sprawozdań finansowych*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej, nr 40, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 1997.
174. Sawicki K., *Polityka bilansowa jako narzędzie zarządzania firmą*, w: *Polityka bilansowa i analiza finansowa. Nowoczesne instrumenty zarządzania firmą*, red. K. Sawicki, Ekspert, Wrocław 2002.
175. Sawicki K., *Polityka rachunkowości i polityka bilansowa. Zakres terminologiczny i zastosowanie*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości nr 57, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2000.
176. Skoczylas A., *Audyt wewnętrzny jako integralny element właściwego funkcjonowania publicznej wewnętrznej kontroli finansowej*, w: *Controlling i audyt w usprawnianiu zarządzania*, red. K. Winiarska, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2005.
177. Staubus G. J., *The theory deficit in accounting*, w: *General Accounting Theory*, Akademia Ekonomiczna w Krakowie, Kraków 2003.
178. Stępień K., *Sprawozdanie finansowe przedsiębiorstwa i jego przydatność w procesie analitycznym*, w: *Integracja sposobu sporządzania, analizy i badania sprawozdania finansowego*, red. B. Micherda, K. Stępień, Difin, Warszawa 2016.
179. Szczotka J., *Prawidłowe ujęcie i prezentacja zmian zasad (polityki) rachunkowości kluczym warunkiem zapewnienia wiarygodności sprawozdania finansowego*, Zeszyty Naukowe WSiFiP nr 1/2014, Bielsko-Biała 2014.
180. Szopik K., *Działalność badawczo-rozwojowa w Polsce*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Ekonomiczne Problemy Usług nr 8, Szczecin 2007.

181. Trocka M., *Ewidencja, rozliczanie i kalkulacja kosztów*, w: *Rachunkowość w biznesie*, red. K. Czubakowska, PWE, Warszawa 2006.
182. Świdarska G. K., *Rola rachunkowości finansowej w przygotowaniu sprawozdań finansowych*, w: *Sprawozdanie finansowe bez tajemnic*, red. G. W. Świdarska, W. Więclaw, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2006.
183. Urbańska M., *Kontrola wewnętrzna w banku komercyjnym*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu nr 927, Wrocław 2003.
184. Walińska E., *Istota rachunkowości*, w: *Meritum rachunkowości, Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa*, red. E. Walińska, Wolters Kluwer, Warszawa 2016.
185. Walińska E., *Polityka rachunkowości, błędy lat poprzednich i zmiany szacunków*, w: *Rachunkowość finansowa – ujęcie sprawozdawcze i ewidencyjne*, red. E. Walińska, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2010.
186. Walińska E., Michalak M., *Polityka rachunkowości w kontekście poglądów naukowych Profesor Alicji Jarugowej*, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, tom. 80 (136), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2014.
187. Walińska E., *Teoretyczne i praktyczne aspekty polityki rachunkowości*, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia* nr 2/2016 (80), cz.2, Szczecin 2016.
188. Wszelaki A., *Postawy prawne tworzenia polityki rachunkowości w Polsce*, w: *Polityka rachunkowości jednostek gospodarczych*, A. Kuzior, L. Poniatowska, A. Wszelaki, CeDeWu Sp. z o.o., Warszawa 2018.
189. Wyrzykowski W., *Czasowe i formalne instrumenty polityki bilansowej i podatkowej*, w: *Rachunkowość w rozliczeniach podatkowych*, red. T. Martyniuk, PWE, Warszawa 2014.
190. Zarzycka E., Klimczak K. M., *Metody wyceny rozchodu zapasów z perspektywy normatywnej i pozytywnej teorii rachunkowości – przypadek PKN Orlen*, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, tom 64 (120), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2011.

Akty prawne i inne regulacje

1. Krajowe Standardy Rachunkowości (KSR).
2. Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR).
3. Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF).
4. *The Conceptual Framework for Financial Reporting*, IFRS Standards.
5. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych z dnia 26 lipca 1991 r. (Dz.U.2021.0.1119 t.j.).
6. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych z dnia 15 lutego 1992 r. (Dz.U.2020.0.1406).
7. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2019 r., poz. 351).
8. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 305).
9. Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (Dz.U.2020.0.1383 t.j.).
10. Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Polskiej Akademii Nauk (Dz.U.2019.0.1183 t.j.).
11. Ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz. U. z 2021 r. poz. 478, 619).
12. Ustawa z dnia 21 lutego 2019 r. o Sieci Badawczej Łukasiewicz (Dz. U. z 2020 r. poz. 2098).

Netografia

1. Ayming Polska, *Ulga B+R, Krok milowy w rozwoju innowacyjności przedsiębiorstw*, Raport 2018, https://www.ayming.pl/wp-content/uploads/sites/16/2019/04/Ayming_Raport_2018_Ulga_B_R_Krok_milowy_w_rozwoju_innowacyjnosci_przedsiębiorstw-11.pdf (dostęp z dn. 01.08.2020).
2. Ayming Polska, *Ulga B+R, Małymi krokami do większej innowacyjności*, Raport 2019, <https://www.ayming.pl/wp-content/uploads/sites/16/2019/09/Raport-Ayming-Ulga-BR-2019.pdf> (dostęp z dn. 01.08.2020).
3. Ayming Polska, *Ulga B+R, Wyzwania, szanse, rozwiązania*, Raport 2016, <https://www.ayming.pl/analizy-i-aktualnosci/raporty/raport-2016-ulga-br-wyzwania-szanse-rozwiazania/> (dostęp z dn. 01.08.2020).
4. Baza POLON dostępna na stronie: <https://polon.nauka.gov.pl/opi/aa/rejestry/nauka?execution=e1s1> (dostęp z dn. 18.05.2021).
5. <https://www.gov.pl/web/rozwoj/przedsiębiorcy-coraz-chetniej-siegaja-po-ulge-br>
6. https://mfiles.pl/pl/index.php/Badania_i_rozwoj (dostęp z dnia 02.11.2021).
7. Jurczyga M., *Polityka rachunkowości w zakresie ewidencji oraz wyceny zapasów i jej skutki podatkowe*,

- http://jurczyga.com/attachments/article/8/ewidencja_zapasow.pdf (dostęp z dn. 12.10.2020)
8. Kopczewski M., Pączek Tobolski M., *Istota kultury organizacyjnej w zarządzaniu przedsiębiorstwem produkcyjnym*,
http://www.ptzp.org.pl/files/konferencje/kzz/artyk_pdf_2012/p084.pdf. (dostęp z dn. 15.09.2020).
 9. Krajnik J., *Działalność innowacyjna – ulga B+R i IP Box*,
<https://grantthornton.pl/publikacja/ulga-br-i-ulga-ip-box-25-faktow-i-mitow> (dostęp z dn. 30.08.2020).
 10. Majkowski W., Szywacz P., *Metody amortyzacji środków trwałych*,
<https://docplayer.pl/21824998-Wojciech-majkowski-przemyslaw-szywacz-metody-amortyzacji-srodkow-trwalych.html> (dostęp z dn. 10.10.2020).
 11. Milan K., *Działalność innowacyjna – ulga B+R i IP Box*,
<https://grantthornton.pl/publikacja/przyszlosc-ulgi-br/> (dostęp z dn. 30.08.2020)
 12. Sender E., *Rachunkowość: instytuty badawcze i naukowe PAN podlegają przepisom bilansowym*,
<https://www.rp.pl/Rachunkowosc/303079984-Rachunkowosc-instytuty-badawcze-i-naukowe-PAN-podlegaja-przepisom-bilansowym.html> (dostęp z dn. 16.09.2020).
 13. Tkaczyk S., Kuźdowicz B., Wierzbicka M., *Czynniki kształtujące innowacyjność instytutów badawczych*,
http://jmf.wzr.pl/pim/2012_3_1_34.pdf (dostęp z dn. 29.05.2021).

Spis tabel

Tabela 1. Definicje rachunkowości.....	14
Tabela 2. Podział zasad rachunkowości.....	36
Tabela 3. Podział kosztów kwalifikowanych oraz procentowa wartość odliczenia kosztów B+R od podstawy opodatkowania w 2016 i 2017 roku.....	53
Tabela 4. Podział kosztów kwalifikowanych oraz procentowa wartość odliczenia kosztów B+R od podstawy opodatkowania w latach 2016-2018.....	55
Tabela 5. Liczba instytutów naukowo-badawczych, których sprawozdanie finansowe podlega badaniu przez biegłego rewidenta.....	104
Tabela 6. Rok obrotowy w instytutach naukowo-badawczych.....	105
Tabela 7. Stosowane metody wyceny aktywów i pasywów w polityce rachunkowości instytutów naukowo-badawczych.....	106
Tabela 8. Zgodność stosowanych metod wyceny aktywów i pasywów w polityce rachunkowości instytutów naukowo-badawczych z przepisami ustawy o rachunkowości.....	107
Tabela 9. Stosowane metody amortyzacji aktywów w polityce rachunkowości instytutów naukowo-badawczych.....	108
Tabela 10. Amortyzacja aktywów trwałych w polityce rachunkowości instytutów naukowo-badawczych.....	109
Tabela 11. Wartość początkowa środków trwałych określona w polityce rachunkowości instytutów naukowo-badawczych.....	110
Tabela 12. Wartość początkowa wartości niematerialnych i prawnych przyjęta w polityce rachunkowości instytutów naukowo-badawczych.....	112
Tabela 13. Stawki amortyzacyjne dla aktywów trwałych w polityce rachunkowości instytutów naukowo-badawczych.....	113
Tabela 14. Pierwszy odpis amortyzacyjny w polityce rachunkowości instytutów naukowo-badawczych.....	114
Tabela 15. Częstotliwość oraz zasady dokonywania odpisów aktualizujących należności w polityce rachunkowości instytutów naukowo-badawczych.....	115
Tabela 16. Tworzenie rezerw na przyszłe zobowiązania w polityce rachunkowości instytutów naukowo-badawczych.....	115
Tabela 17. Zasady ujmowania kosztów jako rozliczenia międzyokresowe czynne i bierne w polityce rachunkowości instytutów naukowo-badawczych.....	116
Tabela 18. Sposób ustalania wyniku finansowego w polityce rachunkowości instytutów naukowo-badawczych.....	117
Tabela 19. Ewidencje kosztów stosowane przez instytuty naukowo-badawcze.....	118
Tabela 20. Wariant rachunku zysków i strat sporządzany przez instytuty naukowo-badawcze.....	119

Tabela 21. Sposób podziału wypracowanego zysku lub pokrycia poniesionej straty w polityce rachunkowości instytutów naukowo-badawczych.....	119
Tabela 22. Procedury w zakresie realizowanych projektów badawczo-rozwojowych w polityce rachunkowości instytutów naukowo-badawczych.....	121
Tabela 23. Stosowane procedur do każdego realizowanego przedsięwzięcia badawczo-rozwojowego w polityce rachunkowości instytutów naukowo-badawczych.....	122
Tabela 24. Zakładowy plan kont w polityce rachunkowości instytutów naukowo-badawczych.....	123
Tabela 25. Szczegółowy opis klasyfikacji zdarzeń gospodarczych w polityce rachunkowości instytutów naukowo-badawczych.....	123
Tabela 26. Zasady inwentaryzacji posiadanego majątku w polityce rachunkowości instytutów naukowo-badawczych.....	124
Tabela 27. Częstotliwość przeprowadzania inwentaryzacji w polityce rachunkowości instytutów naukowo-badawczych.....	125
Tabela 28. Informacja o programie finansowo-księgowym do prowadzenia ksiąg rachunkowych instytutów naukowo-badawczych.....	126
Tabela 29. Opis systemu przetwarzania danych oraz zabezpieczenia dokumentów w instytutach naukowo-badawczych.....	126
Tabela 30. Okresowa aktualizacja polityki rachunkowości w instytutach naukowo-badawczych.....	127
Tabela 31. Dodatkowe informacje w polityce rachunkowości instytutów naukowo-badawczych.....	128
Tabela 32. Porównanie wymogów ujmowania prac badawczo-rozwojowych zgodnie z przepisami Ustawy o rachunkowości, Krajowych Standardów Rachunkowości oraz Międzynarodowych Standardów Rachunkowości i Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej.....	133
Tabela 33. Wpływ kosztów etapu prac badawczych oraz etapu prac rozwojowych na wynik finansowy oraz wartość majątku prezentowane w sprawozdaniu finansowym instytutu naukowo-badawczego.....	162

Spis wykresów

Wykres 1. Działalność jednostek badawczo-rozwojowych i nakłady krajowe brutto na działalność B+R w Polsce w latach 2003-2018.....	46
Wykres 2. Zatrudnienie pracowników w jednostkach badawczo-rozwojowych w Polsce w latach 2003-2018.....	47
Wykres 3. Zatrudnienie pracowników w branży B+R w Polsce z podziałem na sektory w latach 2006-2018.....	48
Wykres 4. Liczba aktualnie działających instytutów naukowo-badawczych w Polsce.....	101
Wykres 5. Liczba udostępnionych dokumentów polityki rachunkowości instytutów naukowo-badawczych w Polsce.....	102

Spis schematów

Schemat 1. Procedura badawcza przyjęta w rozprawie doktorskiej.....	9
Schemat 2. Rachunkowość jako system informacyjny.....	17
Schemat 3. Komponenty polityki przedsiębiorstwa.....	18
Schemat 4. Model systemu rachunkowości.....	22
Schemat 5. Zależności między teorią, praktyką i polityką rachunkowości.....	23
Schemat 6. Etapy procesu innowacji w jednostce gospodarczej prowadzącej działalność badawczo-rozwojową.....	51
Schemat 7. Metody amortyzacji środków trwałych.....	83
Schemat 8. Koszt wytworzenia zakończonych prac rozwojowych.....	135
Schemat 9. Etapy prowadzonego projektu badawczo-rozwojowego.....	136
Schemat 10. Powiązanie polityki rachunkowości ze sprawozdawczością finansową, audytem wewnętrznym i rachunkowością zarządczą.....	145
Schemat 11. Model powiązań elementów polityki rachunkowości ze sprawozdawczością jednostki naukowo-badawczej – środki trwałe i wartości niematerialne i prawne oraz metody amortyzacji aktywów trwałych.....	150
Schemat 12. Model powiązań elementów polityki rachunkowości ze sprawozdawczością jednostki naukowo-badawczej – odpis aktualizujący należności oraz metody wyceny rozchodu rzeczowych aktywów obrotowych.....	153
Schemat 13. Model powiązań elementów polityki rachunkowości ze sprawozdawczością jednostki naukowo-badawczej – metody wyceny rozchodu krótkoterminowych inwestycji finansowych.....	156
Schemat 14. Model powiązań elementów polityki rachunkowości ze sprawozdawczością jednostki naukowo-badawczej – rezerwy na zobowiązania i bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów.....	158
Schemat 15. Model powiązań elementów polityki rachunkowości ze sprawozdawczością jednostki naukowo-badawczej – prowadzone prace badawcze i prace rozwojowe.....	160
Schemat 16. Model powiązań elementów polityki rachunkowości z narzędziami audytu wewnętrznego stosowanymi przez jednostkę naukowo-badawczą – środki trwałe i wartości niematerialne i prawne.....	164
Schemat 17. Model powiązań elementów polityki rachunkowości z narzędziami audytu wewnętrznego stosowanymi przez jednostkę naukowo-badawczą – metody amortyzacji środków trwałych i WNIP oraz odpis aktualizujący należności.....	166
Schemat 18. Model powiązań elementów polityki rachunkowości z narzędziami audytu wewnętrznego stosowanymi przez jednostkę naukowo-badawczą – metody wyceny rozchodu rzeczowych aktywów obrotowych oraz krótkoterminowych inwestycji finansowych.....	168
Schemat 19. Model powiązań elementów polityki rachunkowości z narzędziami audytu wewnętrznego stosowanymi przez jednostkę naukowo-badawczą – rezerwy na zobowiązania i bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów.....	170

Schemat 20. Model powiązań elementów polityki rachunkowości z narzędziami audytu wewnętrznego stosowanymi przez jednostkę naukowo-badawczą – prowadzone prace badawcze i rozwojowe.....	172
Schemat 21. Model powiązań elementów polityki rachunkowości z narzędziami rachunkowości zarządczej stosowanymi przez jednostkę naukowo-badawczą – środki trwałe i wartości niematerialne i prawne.....	174
Schemat 22. Model powiązań elementów polityki rachunkowości z narzędziami rachunkowości zarządczej stosowanymi przez jednostkę naukowo-badawczą – metody amortyzacji środków trwałych i WNIP oraz odpis aktualizujący należności.....	176
Schemat 23. Model powiązań elementów polityki rachunkowości z narzędziami rachunkowości zarządczej stosowanymi przez jednostkę naukowo-badawczą – metody wyceny rozchodu rzeczowych aktywów obrotowych oraz krótkoterminowych inwestycji finansowych.....	178
Schemat 24. Model powiązań elementów polityki rachunkowości z narzędziami rachunkowości zarządczej stosowanymi przez jednostkę naukowo-badawczą – rezerwy na zobowiązania i bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów.....	180
Schemat 25. Model powiązań elementów polityki rachunkowości z narzędziami rachunkowości zarządczej stosowanymi przez jednostkę naukowo-badawczą – prowadzone prace badawcze i rozwojowe.....	182
Schemat 26. Cele strategiczne w zakresie najważniejszych obszarów działalności instytutów naukowo-badawczych.....	185
Schemat 27. Wpływ sprawozdawczości finansowej, audytu wewnętrznego i rachunkowości zarządczej na budowanie strategii instytutu.....	187
Schemat 28. Etapy planowania, wdrażania i kontroli przyjętej strategii działalności instytutu naukowo-badawczego.....	190

Załącznik 1. Kwestionariusz wykorzystywany do badania polityki rachunkowości instytutów

INFORMACJE OGÓLNE		Możliwe odpowiedzi		
1	Czy sprawozdanie finansowe jednostki podlega badaniu przez biegłego rewidenta?	badanie obligatoryjne	badanie nieobligatoryjne	badanie mogło zostać przeprowadzone, ale jednostka się na nie nie zdecydowała
2	Czy w polityce rachunkowości jednostki został określony rok obrotowy?	tak, pokrywa się z rokiem kalendarzowym	nie, nie pokrywa się z rokiem kalendarzowym	
METODY WYCENY AKTYWÓW I PASYWÓW				
3	Czy jednostka w polityce rachunkowości dokładnie przedstawiła stosowane metody wyceny aktywów i pasywów?	przedstawiła (składnik majątku - metoda wyceny)	przedstawiła bardziej szczegółowo	
4	Czy przedstawione metody wyceny aktywów i pasywów są zgodne z przepisami ustawy o rachunkowości?	tak	nie	
SPOSÓBY AMORTYZACJI ŚRODKÓW TRWAŁYCH I WNIP				
5	Jaką metodę amortyzacji posiadanych aktywów wybrała jednostka w swojej polityce rachunkowości?	metoda liniowa	metoda degresywna	inna
6	Czy jednostka amortyzuje aktywa trwałe zgodnie z rozwiązaniami bilansowymi czy podatkowymi?	zgodnie z UoR	zgodnie z updop	zgodnie z UoR i updop
7	Jaką wartość początkową dla środków trwałych przyjęła jednostka?	3,5 tys. zł	10 tys. zł	inna
8	Jaką wartość początkową dla WNIP przyjęła jednostka?	3,5 tys. zł	10 tys. zł	inna
9	Czy stawki amortyzacyjne ustalane są zgodnie z prawem bilansowym czy podatkowym?	stawki amortyzacyjne zgodne z okresem ekonomicznego użytkowania składnika majątku	stawki amortyzacyjne zgodne z KŚT 2016	stosowanie stawek zarówno zgodnych z prawem bilansowym i podatkowym
10	Kiedy jednostka dokonuje pierwszego odpisu amortyzacyjnego?	od miesiąca, w którym dany składnik majątku został przyjęty do używania	od miesiąca po miesiącu, w którym dany składnik majątku został przyjęty do używania	brak informacji
ODPISY AKTUALIZUJĄCE ROZRACHUNKI				
11	Czy jednostka w swojej polityce rachunkowości określiła częstotliwość oraz zasady dokonywania odpisów aktualizujących należności?	tak, szczegółowy opis stosowanych rozwiązań	tak, brak szczegółowego opisu stosowanych rozwiązań	nie
12	Czy jednostka w swojej polityce rachunkowości określiła zasady tworzenia rezerw na przyszłe zobowiązania?	tak, szczegółowy opis stosowanych rozwiązań	tak, brak szczegółowego opisu stosowanych rozwiązań	nie
ROZLICZENIA MIĘDZYOKRESOWE KOSZTÓW				
13	Czy jednostka w swojej polityce rachunkowości określiła zasady ujmowania kosztów jako rozliczenia międzyokresowe czynne i bierne?	tak, szczegółowy opis stosowanych rozwiązań	tak, brak szczegółowego opisu stosowanych rozwiązań	nie

SPOSÓB USTALANIA WYNIKU FINANSOWEGO, EWIDENCJA KOSZTÓW, RZIS

14	Czy jednostka w swojej polityce rachunkowości przedstawiła sposób ustalania wyniku finansowego?	tak	nie	
15	Jakie ewidencje kosztów stosuje jednostka?	ewidencja kosztów na kontach zespołu 4	ewidencja kosztów na kontach zespołu 5	ewidencja kosztów na kontach zespołu 4 i 5
16	Który wariant rachunku zysków i strat przyjęła jednostka?	wariant porównawczy	wariant kalkulacyjny	
17	Czy jednostka w swojej polityce rachunkowości przedstawiła sposób podziału wypracowanego zysku lub pokrycia poniesionej straty?	tak, przedstawiła sposób podziału zysku lub pokrycia straty oraz termin, w którym musi zostać podjęta decyzja w tej sprawie	nie, określiła tylko termin, w którym musi zostać podjęta decyzja w tej sprawie	nie

REALIZACJA PROJEKTÓW BADAWCZO-ROZWOJOWYCH

18	Czy jednostka w swojej polityce rachunkowości przedstawiła określone procedury w zakresie realizowanych projektów badawczo-rozwojowych dotyczące klasyfikacji kosztów, stosowanej metody i stawki amortyzacyjnej oraz sposobu ustalania odpisu z tytułu utraty wartości?	tak, szczegółowy opis stosowanych rozwiązań	tak, brak szczegółowego opisu stosowanych rozwiązań	nie	
19	Czy te zasady stosowane są konsekwentnie do każdego realizowanego przedsięwzięcia badawczo-rozwojowego?	tak	nie, wyjątki są przedstawione w PR	nie	brak informacji

PLAN KONT JEDNOSTKI

20	Czy jednostka w swojej polityce rachunkowości uwzględniła zakładowy plan kont?	tak	nie	
21	Czy dołączony plan kont zawiera szczegółowy opis klasyfikacji zdarzeń gospodarczych (w szczególności podział kosztów i przychodów)?	tak	nie	

INWENTARYZACJA MAJĄTKU JEDNOSTKI

22	Czy jednostka w swojej polityce rachunkowości przedstawiła zasady inwentaryzacji posiadanego majątku?	tak	nie	
23	Czy inwentaryzacja przeprowadzana jest zgodnie z wymogami UoR, czy częściej?	zgodnie z UoR	częściej, zgodnie z wypracowanymi wewnętrznymi procedurami	brak informacji

INFORMACJE DODATKOWE

24	Czy jednostka w swojej polityce rachunkowości zawarła informację o wykorzystywanym programie finansowo-księgowym do prowadzenia ksiąg rachunkowych?	tak	nie	
25	Czy jednostka w swojej polityce rachunkowości zamieściła opis systemu przetwarzania danych oraz zabezpieczenia dokumentów?	tak	nie	
26	Czy badane jednostki dokonały okresowej aktualizacji polityki rachunkowości?	tak, w ciągu ostatnich 2 lat	tak, w ciągu ostatnich 3 lat	nie, PR nie jest aktualizowana od ponad 3 lat
27	Czy jednostka w swojej polityce rachunkowości przedstawiła dodatkowe informacje, które nie są wymagane przez ustawę o rachunkowości? Jeśli tak, to jakie?	tak	nie	

Źródło: Opracowanie własne na potrzeby przeprowadzonych badań.