



Narodowe Centrum  
Badań i Rozwoju

# | EWIDENCJA | PRAC B+R

| ASPEKTY PRAWNO-RACHUNKOWE

NCBR.gov.pl

Agnieszka Baklarz



# EWIDENCJA PRAC B+R

## I ASPEKTY PRAWNO-RACHUNKOWE

Agnieszka Baklarz

Ekspertyza wykonana na rzecz  
**Narodowego Centrum Badań i Rozwoju**

Raport wykonany przez:  
Biegły rewident Agnieszka Baklarz

Warszawa, wrzesień 2015



**1. Spis treści**

## CZĘŚĆ A

|  |    |
|--|----|
| 1. PODSUMOWANIE PRZEPROWADZONYCH PRAC CZĘŚCI A .....   | 8  |
| 2. SPRAWOZDAWCZOŚĆ DZIAŁALNOŚCI B+R – ZAGADNIENIA PRAWNO-RACHUNKOWE –<br>MOŻLIWE SPOSOBY UJMOWANIA .....   | 10 |
| 2.1. OBOWIĄZEK PRZYSTOSOWANIA SYSTEMU RACHUNKOWOŚCI DO WYMOGÓW RÓŻ-<br>NORODNEJ SPRAWOZDAWCZOŚCI .....   | 12 |
| 2.2. ZAGADNIENIE ISTOTNOŚCI .....  | 14 |
| 2.3. KOLEJNOŚĆ STOSOWANIA PRAWA RACHUNKOWEGO .....   | 15 |
| 2.4. SPOSÓB UJĘCIA PRAC B+R W USTAWIE O RACHUNKOWOŚCI .....  | 16 |
| 2.5. SPOSÓB UJĘCIA PRAC B+R W KRAJOWYCH STANDARDACH RACHUNKOWOŚCI .....  | 18 |
| 2.6. SPOSÓB UJĘCIA W MIĘDZYNARODOWYCH STANDARDACH RACHUNKOWOŚCI. ....  | 19 |
| 2.7. PORÓWNANIE UJĘCIA POSZCZEGÓLNYCH ZAGADNIEŃ DOTYCZĄCYCH PRAC B+R<br>W UOR, KSR I MSR .....   | 21 |
| 2.8. PRZEPISY PODATKOWE .....  | 23 |
| 3. PRAKTYKA UJMOWANIA NAKŁADÓW B+R W SPRAWOZDANIACH FINANSOWYCH PRZED-<br>SIĘBIORSTW – PRÓBA JAKOŚCIOWEGO PODEJŚCIA DO PROBLEMU WYJAŚNIENIA SPOSO-<br>BÓW UJMOWANIA TEJ DZIAŁALNOŚCI ..... | 25 |
| 3.1. WZORCOWE PLANY KONT A SYSTEMATYKA UJMOWANIA KOSZTÓW DZIAŁALNOŚCI<br>B+R .....   | 25 |
| 3.2. RÓŻNE GRUPY INTERESÓW A SPOSÓB UJMOWANIA KOSZTÓW DZIAŁALNOŚCI B+R ....  | 29 |
| 3.3. ZAŁOŻENIA FORMULARZA PNT-01 .....   | 33 |
| 3.4. SŁOWNICTWO UŻYWANE W FORMULARZU PNT-01 (F-02) VERSUS SŁOWNICTWO<br>W USTAWIE O RACHUNKOWOŚCI .....  | 34 |
| 4. WNIOSKI Z PRZEPROWADZONYCH ANALIZ .....   | 36 |

## CZĘŚĆ B

|  |    |
|--|----|
| 2. SPOSÓB DOBORU BADANYCH JEDNOSTEK ORAZ DOKUMENTÓW .....                | 41 |
| 2.1. DOBÓR BADANYCH JEDNOSTEK .....                                      | 41 |
| 2.2. BADANE DOKUMENTY .....  | 43 |
| 2.3. SCHEMAT OPISU .....   | 44 |
| 3. PROBLEMY Z POGRANICZA B+R I POLSKA PRAKTYKA – STUDIA PRZYPADKÓW ..... | 44 |
| 3.1. UCZELNIA WYŻSZA .....   | 44 |
| 3.1.1. UNIWERSYTET WARSZAWSKI .....                                      | 44 |
| 3.1.2. UNIWERSYTET JAGIELLOŃSKI .....                                    | 46 |
| 3.1.3. POLITECHNIKA WARSZAWSKA .....                                     | 48 |
| 3.1.4. AKADEMIA GÓRNICZO-HUTNICZA .....                                  | 50 |
| 3.1.5. PODSUMOWANIE .....  | 51 |
| 3.2. PRZEDSIĘBIORSTWO PRODUKCYJNE .....                                  | 52 |
| 3.2.1. AUTOMATYKA-POMIARY-STEROWANIE SA .....                            | 52 |
| 3.2.2. NANOTEL SA .....  | 53 |
| 3.2.3. TECHMADEX SA .....  | 54 |
| 3.2.4. PODSUMOWANIE .....  | 55 |
| 3.3. BANKI I SPÓŁKI UBEZPIECZENIOWE .....                                | 56 |
| 3.3.1. IDEA BANK SA .....  | 56 |
| 3.3.2. MBANK .....   | 57 |
| 3.3.3. LIBERTY .....   | 58 |
| 3.3.4. LINK4 TOWARZYSTWO UBEZPIECZEŃ SA .....                            | 59 |
| 3.3.5. PODSUMOWANIE .....  | 60 |
| 4. STUDIA PRZYPADKÓW PREZENTACJI DZIAŁALNOŚCI / NAKŁADÓW B+R .....       | 60 |
| 4.1. INSTYTUTY .....   | 60 |
| 4.1.1. INSTYTUT CHEMII FIZYCZNEJ PAN .....                               | 60 |
| 4.1.2. INSTYTUT CHEMII PRZEMYSŁOWEJ .....                                | 61 |
| 4.1.3. PRZEMYSŁOWY INSTYTUT AUTOMATYKI I POMIARÓW .....                  | 62 |
| 4.1.4. PODSUMOWANIE .....  | 63 |

|  |    |
|--|----|
| 4.2. FIRMY Z BRANŻY FARMACEUTYCZNEJ .....                    | 63 |
| 4.2.1. TARCHOMINSKIE ZAKŁADY FARMACEUTYCZNE „POLFA” SA ..... | 63 |
| 4.2.2. POLFA SA .....  | 64 |
| 4.2.3. BIOTON SA .....                                       | 66 |
| 4.2.4. ADAMED SP. Z O.O. ....                                | 67 |
| 4.2.5. PODSUMOWANIE .....                                    | 68 |
| 4.3. FIRMY Z BRANŻY IT .....                                 | 68 |
| 4.3.1. CONNECTMEDICA SP. Z O.O. ....                         | 68 |
| 4.3.2. XPLUS SA .....  | 70 |
| 4.3.3. ASSECO POLAND SA .....                                | 71 |
| 4.3.4. PODSUMOWANIE .....                                    | 72 |
| 4.4. FIRMY Z BRANŻY CHEMICZNEJ .....                         | 72 |
| 4.4.1. CURIOSITY DIAGNOSTICS SP. Z O.O. ....                 | 72 |
| 4.4.2. SCOPE FLUIDICS SP. Z O.O. ....                        | 74 |
| 4.4.3. DRAGON SP. Z O.O. SP. K. ....                         | 75 |
| 4.4.4. PODSUMOWANIE .....                                    | 76 |
| 4.5. FIRMY Z BRANŻY PRODUKCYJNEJ .....                       | 76 |
| 4.5.1. PRZEDSIĘBIORSTWO EKOLOBUD SA .....                    | 76 |
| 4.5.2. AIRCOM AUTOMOTIVE SP. Z O.O. SP. K. ....              | 77 |
| 4.5.3. BALTICWOOD SA .....                                   | 78 |
| 4.5.4. PODSUMOWANIE .....                                    | 79 |
| 5. PODSUMOWANIE WYNIKÓW ANALIZ .....                         | 80 |
| 6. WNIOSKI Z PRZEPROWADZONYCH ANALIZ .....                   | 83 |





# EWIDENCJA PRAC B+R

I ASPEKTY PRAWNO-RACHUNKOWE

CZĘŚĆ A

## 1. Podsumowanie przeprowadzonych prac części A

Na zlecenie Narodowego Centrum Badań i Rozwoju została przeprowadzona pierwsza część badania p.t. „Czy w Polsce mamy do czynienia z niedoszacowaniem statystyk B+R?”.

Przyjęta dla całego badania hipoteza główna jest następująca:

**H0.** W Polsce mamy do czynienia z niedoszacowaniem statystyk B+R.

Zgodnie z przedstawionym przez NCBR zamówieniem, podstawowymi hipotezami poruszonymi w niniejszej ekspertyzie są:

**H1.** Przyczyny niedoszacowania leżą po stronie prawno-rachunkowej.

**H2.** Przyczyny niedoszacowania leżą po stronie kultury prawno-organizacyjnej firm: braku kultury sprawozdawczości, braku świadomości obowiązku sprawozdawczego, braku świadomości prowadzenia działalności B+R, wewnętrznych procedur księgowych itp.

Poniżej zaprezentowana analiza jest pierwszą częścią badania przedstawiającą perspektywę prawno-rachunkową oraz wstępną analizą doświadczeń płynących z praktyki biegłego rewidenta. Druga część analizy przedstawi pogłębione wnioski bazujące na konkretnych przykładach jednostek (podmiotów zobowiązanych do prowadzenia ksiąg rachunkowych zgodnie z art. 2 Ustawy o Rachunkowości), które powinny prowadzić sprawozdawczość prac B+R.

Biorąc pod uwagę główne czynniki, które wpływają na niedoszacowanie publicznych statystyk związanych z wydatkami na prace B+R, możemy podzielić je na różne perspektywy (z punktu widzenia systemów rachunkowości, praktyk jednostek, założeń formularzy GUS) oraz ich pozytywny bądź negatywny wpływ na ten proces:

- Zgodnie z polskim i międzynarodowym prawem, systemy rachunkowości muszą być dostosowane do sporządzenia wszelkich sprawozdań wymaganych od jednostki. W związku z tym, systemy rachunkowe zgodnie z prawem powinny zapewnić możliwość sporządzenia sprawozdań o działalności B+R, o ile zagadnienie jest istotne dla jednostki. Można więc powiedzieć, że uregulowania związane z rachunkowością powinny wpływać pozytywnie na proces sprawozdawczości. Jednakże negatywną rolę na proces sprawozdawczości w zakresie prac B+R odgrywa zastrzeżenie „o ile zagadnienie jest istotne dla jednostki”. Oczywiście jest, że system rachunkowy powinien zbierać sklasyfikowane informacje maksymalnie dokładnie ale tak aby koszt pozyskania informacji nie był wyższy niż wartość dla jednostki samej tej informacji. W związku z tym zagadnienie względnej istotności informacji dla jednostki może istotnie zmniejszyć zakres prezentowania danych o pracach B+R.
- Ustawa o Rachunkowości nie precyzuje co oznacza dla danej jednostki termin „istotność”. Nie podaje ile wynosi (względnie lub bezwzględnie) dokładna wartość istotności dla każdej jednostki. Jednostka samodzielnie powinna podjąć decyzję, jakie stosuje kryteria dla określania na ile dane zjawisko jest istotne w swojej polityce rachunkowości. W związku z tym poziom istotności przyjęty przez jednostkę określa górną granicę niedoszacowania statystyk B+R.

- Inną kwestią wpływającą na prezentowanie danych o pracach B+R jest kolejność stosowania prawa rachunkowego. Należy zwrócić uwagę, że sama Ustawa o Rachunkowości nie definiuje prac badawczo-rozwojowych. Definicja ta jest dopiero umieszczona w MSR (w sposób spójny z Podręcznikiem Frascati 2002). Ustawa o Rachunkowości nie daje również dokładniejszych wytycznych jak można zorganizować wewnętrzny system rachunkowości w celu zbierania danych o działalności B+R. Wskazówki do tego dają Krajowe Standardy Rachunkowości. Księgi rachunkowe w Polsce prowadzone są w dużej mierze wyłącznie w oparciu o Ustawę o Rachunkowości. Podczas badania sprawozdań finansowych spółek jedynie w niewielkim ułamku jednostek zaobserwowano stosowanie KSR oraz MSR. Tak więc brak szczegółowości w głównych dokumentach prawnych jest kolejnym czynnikiem negatywnie wpływającym na doszacowanie statystyk związanych z wydatkami na działalność badawczo-rozwojową.
- Analiza dotycząca wzorców przedstawianych przez praktyków i teoretyków rachunkowości w kontekście ujmowania kosztów działalności badawczo-rozwojowej wykazała, że wśród uznanych wydawnictw brakuje publikacji, które kompleksowo odniosą się do konstrukcji systemu gromadzenia danych na potrzeby działalności B+R. Oznacza to, że obecnie istniejące wzorce planów kont nie odnoszą się w żadnym stopniu do konstrukcji systemu gromadzenia danych na potrzeby oceny działalności B+R (szczególnie dotyczy to prac B+R prowadzonych w poprzek struktury organizacyjnej czyli w sposób projektowy). To znaczny problem dla prawidłowego doszacowania statystyk związanych z kosztami działalności B+R.
- Duży problem stanowi brak zachęt podatkowych, które zwiększyłyby istotność uwypuklania działalności B+R w sprawozdawczości jednostek. Istnieją co prawda swego rodzaju ulgi, nie są one jednak na tyle znaczące w skali funkcjonowania całej jednostki, aby zachęcały do wykazywania kosztów działalności B+R w sprawozdaniach. Nowa inicjatywa ustawodawcza w zakresie prawa podatkowego wprowadza zachęty do prezentacji prac B+R w sprawozdawczości, jednakże skutek tych zmian będzie można obserwować najwcześniej w sprawozdaniach w 2017 czy raczej 2018 roku.
- Kolejnym problemem jest ujmowanie prac badawczo-rozwojowych finansowanych z dotacji. W wielu przypadkach, w momencie, gdy jednostka odnotuje generowanie przez projekt przychodów (czyli pokrycie przychodami luki finansowej), konieczny będzie zwrot dofinansowania. W związku z tym nie jest w interesie organizacji wykazywanie kosztów prac B+R. Efektem tego może być wykazywanie kosztów prac B+R jako koszty swojej regularnej działalności.
- Kolejnym problemem związanym z formularzem PNT-01 jest wykorzystywane słownictwo. Słownictwo formularza PNT-01 nie odpowiada obecnie stosowanej nomenklaturze rachunkowej. Poprzez zastosowanie odmiennego od stosowanego w Ustawie o Rachunkowości słownictwa wypełnienie tego formularza przysparza wielu problemów ze względu na fakt nieprzystosowania informacji do systemów rachunkowych działających w jednostkach.
- W przypadku formularza PNT-01 można ponadto wykazać problem zawężającego założenia badawczego. Założenia te związane są ze sposobem prowadzenia prac B+R. Odpowiadają im jedynie jednostki, które mają sztywne struktury badawcze. Nie są przystosowane do innych niż hierarchiczne organizacji jednostek, jak również do procesów B+R biegnących w poprzek struktury organizacyjnej.

Przedstawione powyżej wnioski wskazują na prawdziwość postawionych na wstępie hipotez:

**H1.** Przyczyny niedoszacowania leżą po stronie prawno-rachunkowej.

**H2.** Przyczyny niedoszacowania leżą po stronie kultury prawno-organizacyjnej firm: braku kultury sprawozdawczości, braku świadomości o obowiązku sprawozdawczym, braku świadomości o prowadzeniu działalności B+R, wewnętrznych procedur księgowych itp.

Jednakże powyższa analiza wskazuje również na dodatkowy wniosek uwidaczniający przyczyny niedoszacowania statystyk działalności B+R: niespójność sprawozdawczości GUS z prawem rachunkowym znacznie utrudnia prawidłowe przygotowanie statystyk prac badawczo-rozwojowych.

Wydaje się, że problem braku wewnętrznych procedur księgowych w pewnej mierze może zostać rozwiązany poprzez przygotowanie odpowiednich wzorców w postaci opracowań wzorcowych rozwiązań prowadzenia ewidencji prac B+R w strukturach organizacyjnych, tak hierarchicznych jak i macierzowych. Implementacja przez księgowych takich wzorców może być w pewnym sensie wymuszona przez nową inicjatywę ustawodawczą w zakresie prawa podatkowego, która stymuluje pośrednio powstawanie nowych ewidencji w tym zakresie. Niezwykle istotne staje się również poddanie istotnym zmianom deklaracji PNT-01 (oraz fragmentów opisu deklaracji F-02) w celu zastosowania jednolitego i zrozumiałego przez respondentów słownictwa.

Prawdopodobnie cenną inicjatywą byłoby wprowadzenie do Ustawy o Rachunkowości definicji prac B+R tak aby była ona dostępna wszystkim księgowym (czyli tym niestosującym Krajowych ani też Międzynarodowych Standardów Rachunkowości).

## **2. Sprawozdawczość działalności B+R – zagadnienia prawno-rachunkowe – możliwe sposoby ujmowania**

Ewidencja działalności gospodarczej prowadzonej przez jednostki jest regulowana przez wewnętrzny system rachunkowości. Głównym celem systemu jest poprawne dostarczenie prawdziwego i rzetelnego obrazu sytuacji majątkowej i finansowej jednostki. Rozwijając to zagadnienie, należy powiedzieć o głównych zadaniach systemu, czyli funkcjach:

- informacyjnej,
- kontrolnej,
- analitycznej.

Funkcja informacyjna systemu rachunkowości polega na dostarczaniu informacji do podejmowania decyzji odbiorcom wewnętrznym oraz zewnętrznym. Informacje powinny być dostosowane pod względem treści i zakresu do potrzeb określonych przez zarząd jednostki. Odbiorcy wewnętrzni i zewnętrzni czerpią informację z przedstawianych sprawozdań finansowych.

Głównym zadaniem funkcji kontrolnej systemu jest ochrona mienia przed przywłaszczeniem czy zniszczeniem oraz stanowienie podstawy racjonalnego wykorzystania zasobów jednostki i zapobieganie realizowaniu błędnych decyzji finansowych.

Funkcję kontrolną przedstawia się w dwóch obszarach:

- biernym, polegającym na ochronie własności,
- aktywnym, który wpływa na przebieg działalności gospodarczej, tak, aby osiągnąć jak najlepsze wyniki finansowe.

Funkcja analityczna systemu ma za zadanie badanie i interpretację przedstawionych informacji w ramach działalności rachunkowej. Dzięki tym informacjom możliwa jest realna ocena sytuacji ekonomicznej, finansowej i majątkowej danej jednostki.

Dodatkowo dane zebrane w sprawozdaniach, przy właściwej interpretacji, pozwalają na analizę efektywności wykorzystania zasobów i wykazanie nieprawidłowości. Z kolei takie informacje stanowią bodziec dla organów zarządczych jednostki na wprowadzanie zmian w poszczególnych obszarach działalności.

Zatem rachunkowość jako system informacyjny ma do spełnienia następujące funkcje:

- Dostarczanie informacji bieżących i okresowych zarządowi jednostki w postaci danych liczbowych oraz raportów analitycznych, które stanowią podstawę podejmowania przemyślnych i świadomych decyzji dotyczących zmian w jednostce.
- Dawanie podstaw do prowadzenia kontroli wewnętrznej i zewnętrznej działalności jednostki oraz jej sytuacji finansowej.
- Dostarczanie danych liczbowych będących podstawą bieżącej i okresowej analizy funkcjonowania jednostki.
- Weryfikację ustalonych planów, działań i wprowadzonych standardów funkcjonowania po upływie określonego czasu (weryfikacja *ex-post*).
- Wykazywanie wszelkiego rodzaju przejawów niegospodarności finansowej mających miejsce w jednostce,
- Zabezpieczanie i przechowywanie informacji rachunkowych zgromadzonych w urządzeniach ewidencyjnych i sprawozdaniach, wraz z pełną i wiarygodną dokumentacją.

Przez jednostkę na rzecz niniejszego opracowania będą rozumiane podmioty określone w art. 2 ust. 1, 2 i 3 Ustawy o Rachunkowości:

- spółki handlowe (osobowe i kapitałowe, w tym również w organizacji) oraz spółki cywilne (z zastrzeżeniem pkt. niżej), a także inne osoby prawne, z wyjątkiem Skarbu Państwa i Narodowego Banku Polskiego;
- osoby fizyczne, spółki cywilne, osoby fizyczne, spółki jawne osób fizycznych oraz spółki partnerskie, jeżeli ich przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy wyniosły co najmniej równowartość w walucie polskiej 1 200 000 euro;
- jednostki organizacyjne działające na podstawie Prawa bankowego, przepisów o obrocie papierami wartościowymi, przepisów o funduszach inwestycyjnych, przepisów o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej, przepisów o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych lub przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych, bez względu na wielkość przychodów.

Podstawy prawne systemu rachunkowości regulowane są przez następujące dokumenty:

1. Ustawa o Rachunkowości (UoR) – Dz.U. 1994 r. nr 121 poz. 591 z późn. zm.

2. Krajowe Standardy Rachunkowości (KSR) – wydawane w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów przez Komitet Standardów Rachunkowości:
  - a. KSR nr 1 Dziennik Urzędowy Ministra Finansów z dnia 2 sierpnia 2011 r. Nr 6, poz. 26,
  - b. KSR nr 2 Dziennik Urzędowy Ministra Finansów z dnia 28 lipca 2010 r. Nr 7 poz. 31,
  - c. KSR nr 3 Dziennik Urzędowy Ministra Finansów z dnia 31 grudnia 2009 r. Nr 16 poz. 88,
  - d. KSR nr 4 Dziennik Urzędowy Ministra Finansów z dnia 23 kwietnia 2012 r. poz. 15,
  - e. KSR nr 5 Dziennik Urzędowy Ministra Finansów z dnia 30 grudnia 2011 r., Nr 9,
  - f. KSR nr 6 Dziennik Urzędowy Ministra Finansów z dnia 7 kwietnia 2014 r. poz. 12,
  - g. KSR nr 7 Dziennik Urzędowy Ministra Finansów z dnia 22 stycznia 2015 r., poz. 6,
  - h. KSR nr 8 Dziennik Urzędowy Ministra Finansów z dnia 20 lutego 2014 r. poz. 5,
  - i. KSR nr 9 Dziennik Urzędowy Ministra Finansów z dnia 15 maja 2014 r. poz. 17.
3. Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR) – Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1126/2008 z późniejszymi zmianami.

Ponadto istnieją inne dokumenty/institucje, które nakładają warunki na system rachunkowości. Zalicza się do nich m.in.:

1. Ustawy podatkowe.
2. Zewnątrz instytucje finansujące działalność na przykład przez granty i dotacje.
3. Ustawy związane z pozostałą sprawozdawczością (w tym GUS).

### 2.1. Obowiązek przystosowania systemu rachunkowości do wymogów różnorodnej sprawozdawczości

Art. 24 ust. 4 pkt 2 oraz ust. 5 pkt 1 Ustawy o Rachunkowości wskazują na konieczność przystosowania systemu rachunkowości jednostek do sporządzenia wszelkich sprawozdań wymaganych od jednostki:

Art. 24 ust. 4 pkt 2

*Zapisy uporządkowane są chronologicznie i systematycznie według kryteriów klasyfikacyjnych umożliwiających sporządzenie obowiązujących jednostkę sprawozdań finansowych i innych, sprawozdań, w tym deklaracji podatkowych oraz dokonanie rozliczeń finansowych.*

Art. 24 ust. 5 pkt 1

*Pochodzące z nich informacje umożliwiają sporządzenie w terminie obowiązujących jednostkę sprawozdań finansowych i innych, sprawozdań, w tym deklaracji podatkowych oraz dokonanie rozliczeń finansowych.*

Na podstawie powyższych przepisów można stwierdzić, iż ustawa wskazuje na wyraźne oblige w zakresie przystosowania prowadzenia ksiąg do przygotowania wszelkich form sprawozdawczości wymaganych przez prawo (choć nie tylko). Dotyczy to również sprawozdań opisujących działalność B+R w zakresie wymaganym przez sprawozdawczość obowiązkową, do której należą również sprawozdania sporządzane na rzecz GUS (F-02 – w zakresie wskazania czy jednostka w ogóle prowadzi prace B+R w roku sprawozdaw-

czym, PNT-01, PNT-01/s, PNT-01/a). Sprawozdawczość GUS jest co roku regulowana rozporządzeniem (badania za rok 2014 są regulowane rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 9 sierpnia 2013 r. Dz.U. poz. 1159). W 2014 roku sprawozdawczością w zakresie sprawozdania:

- a) F-02 objęte były podmioty, w których liczba pracujących wynosi 10 osób i więcej, prowadzące działalność zaklasyfikowaną do sekcji PKD: A dział 01 i 02 (z wyłączeniem osób fizycznych prowadzących indywidualne gospodarstwa rolne), K (z wyłączeniem banków, spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych, instytucji ubezpieczeniowych, biur i domów maklerskich, towarzystw i funduszy inwestycyjnych oraz towarzystw i funduszy emerytalnych) oraz państwowe jednostki organizacyjne z sekcji: A–N, P–S (z wyłączeniem instytucji kultury mających osobowość prawną); za Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe sporządza i przekazuje Dyrekcja Generalna Lasów Państwowych, a Agencja Nieruchomości Rolnych w zakresie objętym przedmiotem jej działania;
- b) PNT-01 objęte były osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, w których:
  - rodzaj działalności jest zaklasyfikowany według klasyfikacji PKD jako działalność w zakresie prowadzenia badań naukowych i prac rozwojowych – dział 72 (metoda pełna),
  - prowadzone są prace badawczo-rozwojowe obok innej przeważającej działalności bez względu na liczbę pracujących (metoda doboru celowego);
- c) PNT-01/s objęte były szkoły wyższe, które prowadzą działalność na podstawie ustawy z dnia 27 lipca 2005 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym;
- d) PNT-01/a objęte były Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, ministerstwa, urzędy marszałkowskie, Wojewódzkie Urzędy Pracy (metoda pełna); urzędy centralne, urzędy miast i gmin, państwowe jednostki organizacyjne (metoda doboru celowego);

Należy również zauważyć, że art. 49 ust. 2 pkt 3 Ustawy o Rachunkowości (w przypadku sporządzania sprawozdania z działalności jednostki) nakłada obowiązek zaprezentowania w sprawozdaniu z działalności ważniejszych osiągnięć w dziedzinie badań i rozwoju. Oznacza to, że tym bardziej należy zaprojektować system rachunkowości jednostki w taki sposób, aby móc sporządzić to obligatoryjne sprawozdanie. Wspomniany artykuł przytoczony został poniżej:

Art. 49 ust. 2 pkt 3

*Sprawozdanie z działalności jednostki powinno obejmować istotne informacje o stanie majątkowym i sytuacji finansowej, w tym ocenę uzyskiwanych efektów oraz wskazanie czynników ryzyka i opis zagrożeń, a w szczególności informacje o:*

(...)

3) ważniejszych osiągnięciach w dziedzinie badań i rozwoju."

### **Wniosek:**

Systemy rachunkowe zgodnie z prawem powinny zapewnić możliwość sporządzenia sprawozdań o działalności B+R, o ile zagadnienie jest istotne dla jednostki.

## 2.2. Zagadnienie istotności

W odniesieniu do powyższych informacji, z zapisów Ustawy o Rachunkowości, jasno wynika, że przystosowanie ksiąg jest niezbędne, pod warunkiem faktycznej **istotności** informacji z punktu widzenia jednostki.

Definicja istotności jest zawarta w art. 8 ust. 1 Ustawy o Rachunkowości:

Określając zasady (politykę) rachunkowości należy zapewnić wyodrębnienie w rachunkowości wszystkich zdarzeń istotnych do oceny sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki, przy zachowaniu zasady ostrożności, o której mowa w art. 7.

Ustawa nie precyzuje dokładnej wartości istotności dla każdej jednostki. Jednostka samodzielnie powinna podjąć decyzję, jakie stosuje kryteria dla określania istotności w swojej polityce rachunkowości. O ile jednak politykę rachunkowości zatwierdza zgodnie z ustawą zawsze kierownik jednostki (czyli najczęściej zarząd), o tyle szczegółowe zapisy polityki proponują pracownicy służb księgowych czy też biura rachunkowe w przypadku powierzenia prowadzenia ksiąg na zewnątrz. Bardzo często służby księgowe w praktyce przygotowywania wewnętrznej polityki rachunkowości sugerują się publikacjami nazywanymi „wzorcowymi planami kont” (nazwa historyczna) – wcześniejsza nazwa polityki rachunkowości brzmiała „zakładowy plan kont”. W sposób naturalny powstawały więc „wzorcowe plany kont”, tak w wersji branżowej jak i ogólnej.

Bardzo często jednostki w politykach rachunkowości stosują następujące wartości uszczegóławiające istotność:

- a) 0,5–1% sumy bilansowej lub
- b) 5–10% wyniku działalności gospodarczej brutto, lub
- c) 1–2% kapitałów własnych, lub
- d) 0,1–1% przychodów ze sprzedaży.

W zależności od przyjętego poziomu istotności jednostka może nie wykazywać informacji, które uznała, że nie są dla niej istotne. W związku z przyjętą istotnością w sprawozdawczości GUS wykazywane są dane przewyższające przyjęte wartości progowe istotności. Niższe wartości nie muszą być przez jednostkę wykazywane ze względu na zbyt wysokie koszty gromadzenia danych w stosunku do niesionych wartości informacyjnych.

Tym niemniej, aby stwierdzić, że dane zjawisko nie jest istotne jednostka powinna przynajmniej oszacować wartość zjawiska w ciągu roku. Może to zrobić na podstawie dodatkowej ewidencji. Jednakże racjonalna wydaje się konieczność przygotowania tego typu szacunków we właściwie zaprojektowanym systemie rachunkowości. Zapobiegnie to niedoszacowaniu oraz dostarczy dodatkowych informacji, które mogą być czynnikiem wpływającym na decyzję organów zarządczych jednostek.

### Wniosek:

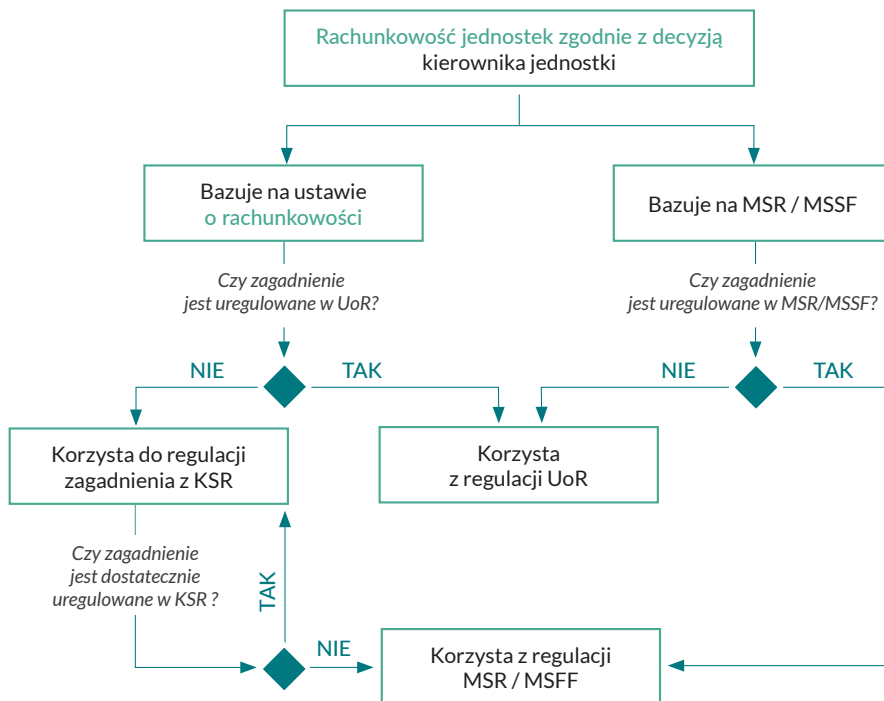
Poziom istotności przyjęty przez jednostkę określa górną granicę niedoszacowania statystyk B+R.



### 2.3. Kolejność stosowania prawa rachunkowego

Zgodnie z art. 10 ust. 3 Ustawy o Rachunkowości, jeżeli w Ustawie o Rachunkowości nie zostały uregulowane poszczególne kwestie, jednostki mogą stosować Krajowe Standardy Rachunkowości. Jeżeli jednak brakuje odpowiednich standardów krajowych, jednostki mogą stosować Międzynarodowe Standardy Rachunkowości. Zastrzeżenie to nie dotyczy jednostek stosujących zgodnie z art. 2 ust. 3 całość sprawozdania finansowego zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości czy też Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej. Jednostki te stosują przepisy Ustawy o Rachunkowości jedynie w zakresie nieuregulowanym przez MSR. W praktyce całość sprawozdania jest sporządzana na podstawie MSR/MSSF wyłącznie przez spółki giełdowe oraz spółki będące częścią korporacji międzynarodowych notowanych na giełdach innych krajów.

Poniżej prezentujemy drzewo decyzyjne w zakresie stosowania prawa rachunkowego.



#### Wniosek:

Jednostki mogą korzystać pomocniczo z definicji i wzorców zawartych tak w Ustawie o Rachunkowości jak i Krajowych czy Międzynarodowych Standardach Rachunkowości. W celu dokładniejszego zobrazowania prac B+R i precyzyjniejszego zrozumienia zagadnienia znacznie łatwiej jest skorzystać z dobrze opisanych wzorców KSR czy MSR niż ogólnych zapisów Ustawy o Rachunkowości.

## 2.4. Sposób ujęcia prac B+R w ustawie o rachunkowości

Ustawa o Rachunkowości odnosi się bezpośrednio do tematu prac B+R w dwóch miejscach:

1. Art. 3 ust. 1 pkt. 14 gdzie określa, że do wartości niematerialnych i prawnych zalicza się koszty zakończonych prac rozwojowych:

*(...) nabyte przez jednostkę, zaliczane do aktywów trwałych, prawa majątkowe nadające się do gospodarczego wykorzystania, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, przeznaczone do używania na potrzeby jednostki, a w szczególności:*

- a) autorskie prawa majątkowe, prawa pokrewne, licencje, koncesje,
- b) prawa do wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów użytkowych oraz zdobniczych,
- c) know-how.

*W przypadku wartości niematerialnych i prawnych oddanych do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub leasingu, wartości niematerialne i prawne zalicza się do aktywów trwałych jednej ze stron umowy, zgodnie z warunkami określonymi w ust. 4. Do wartości niematerialnych i prawnych zalicza się również nabytą wartość firmy oraz koszty zakończonych prac rozwojowych.*

2. Art. 33 ust. 2 gdzie wprowadza warunki zaliczenia prac rozwojowych do wartości niematerialnych i prawnych.

*2. Koszty zakończonych prac rozwojowych prowadzonych przez jednostkę na własne potrzeby, poniesione przed podjęciem produkcji lub zastosowaniem technologii, zalicza się do wartości niematerialnych i prawnych, jeżeli:*

- 1) produkt lub technologia wytwarzania są ściśle ustalone, a dotyczące ich koszty prac rozwojowych wia-rygodnie określone;
- 2) techniczna przydatność produktu lub technologii została stwierdzona i odpowiednio udokumentowana i na tej podstawie jednostka podjęła decyzję o wytwarzaniu tych produktów lub stosowaniu technologii;
- 3) koszty prac rozwojowych zostaną pokryte, według przewidywań, przychodami ze sprzedaży tych produktów lub zastosowania technologii.

*3. Okres dokonywania odpisów kosztów prac rozwojowych nie może przekraczać 5 lat.*

Ustawa precyzuje, więc jedynie sposób ujęcia zakończonych sukcesem prac rozwojowych, których zwrot kosztów jest bardzo prawdopodobny.

Ustawa w art. 3 ust. 1 pkt 32 pośrednio określa, w jaki sposób należy ująć koszty prowadzonych prac rozwojowych, które nie zakończyły się sukcesem lub z innych powodów nie można było ich uznać za wartość niematerialną i prawną. Jako właściwe miejsce wykazania takich prac ustawa wskazuje pozostałe koszty operacyjne: (...) pozostałych kosztach i przychodach operacyjnych – rozumie się przez to koszty i przychody związane pośrednio z działalnością operacyjną jednostki, a w szczególności koszty i przychody związane:

- a) z działalnością socjalną,
- b) z zbyciem środków trwałych, środków trwałych w budowie, wartości niematerialnych i prawnych, a także nieruchomości oraz wartości niematerialnych i prawnych zaliczonych do inwestycji,

- c) z utrzymaniem nieruchomości oraz wartości niematerialnych i prawnych zaliczonych do inwestycji, w tym także z aktualizacją wartości tych inwestycji, jak również z ich przekwalifikowaniem odpowiednio do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, jeżeli do wyceny inwestycji przyjęto cenę rynkową bądź inaczej określoną wartość godziwą,
- d) z odpisaniem należności i zobowiązań przedawnionych, umorzonych, nieściągalnych, z wyjątkiem należności i zobowiązań o charakterze publicznoprawnym nieobciążających kosztów,
- e) z utworzeniem i rozwiązaniem rezerw, z wyjątkiem rezerw związanych z operacjami finansowymi,
- f) z odpisami aktualizującymi wartość aktywów i ich korektami, z wyjątkiem odpisów obciążających koszty finansowe,
- g) z odszkodowaniami i karami,
- h) z przekazaniem lub otrzymaniem nieodpłatnie, w tym w drodze darowizny aktywów, w tym także środków pieniężnych na inne cele niż dopłaty do cen sprzedaży, nabycie lub wytworzenie środków trwałych, środków trwałych w budowie albo wartości niematerialnych i prawnych.

Do momentu podjęcia decyzji o zakończeniu prac rozwojowych, koszty z nimi związane powinny znaleźć swoje odzwierciedlenie w pozycji czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów zgodnie z art. 39 ust. 1 Ustawy o Rachunkowości.

Zgodnie z powyższymi zapisami jednostki powinny, w przypadku prowadzenia prac B+R, odnotować ten fakt w następujących miejscach sprawozdań finansowych:

1. Bilans:
  - a. Wartości niematerialne – koszty zakończonych prac rozwojowych (o ile dotyczy).
  - b. Rozliczenia międzyokresowe (aktywa – w pozycji długoterminowych bądź krótkoterminowych rozliczeń międzyokresowych).
2. Rachunek zysków i strat:
  - a. W pozycjach kosztów operacyjnych (w zależności od układu) – bez wyodrębnienia tych kosztów.
  - b. W pozostałych kosztach operacyjnych – w przypadku zakończenia bez sukcesu prac rozwojowych.
3. Dodatkowe informacje i objaśnienia:
  - a. Wykaz istotnych pozycji czynnych rozliczeń międzyokresowych.
  - b. Informacje o przychodach, kosztach i wynikach działalności zaniechanej w roku obrotowym lub przewidzianej do zaniechania w roku następnym.
4. Sprawozdanie z działalności (o ile dotyczy zgodnie z art. 45 ust. 4, art. 49 ust. 1 oraz art. 55 ust. 2 Ustawy o Rachunkowości):
  - a. Informacje o ważniejszych osiągnięciach w dziedzinie badań i rozwoju.

### **Wniosek pomocniczy:**

Istnieją wyraźne wskazania w Ustawie o Rachunkowości, w jaki sposób zaprezentować prace rozwojowe w sprawozdaniu finansowym. W zależności od przyjętej przez jednostkę istotności, w dodatkowych informacjach i objaśnieniach powinny znaleźć się informacje o toczących się pracach rozwojowych (o ile wartość jest istotna) oraz o kosztach prac badawczych (o ile wartość jest istotna).

## 2.5. Sposób ujęcia prac B+R w Krajowych Standardach Rachunkowości

Duże uszczegółowienie do sposobu ujmowania prac B+R wprowadza Krajowy Standard Rachunkowości nr 3 „Niezakończone usługi budowlane”. Wbrew nazwie, w zakresie tego Standardu zapisane jest, że zaleca się, aby stosowano go przy ustalaniu przychodów i kosztów z długoterminowych umów o usługi naukowo-badawcze (punkt II.2 KSR):

*O ile jednak Ustawa reguluje zasady ustalania przychodów i kosztów z wszelkiego rodzaju niezakończonych umów o usługi, w tym budowlane, to zakres Standardu został ograniczony wyłącznie do umów o usługi budowlane. Jednak zasady ustalania przychodów i kosztów zawarte w Standardzie zaleca się odpowiednio stosować także do innych usług o podobnym charakterze (np. do ustalania przychodów i kosztów z długoterminowych umów o usługi informatyczne (oprogramowanie), projektowe, geologiczne, naukowo-badawcze).*

Należy zauważyć, że (odmiennie niż art. 34a UoR) Standard ten zaleca się stosować do wszystkich umów niezakończonych na dzień bilansowy, mogących mieć znaczący wpływ na sytuację finansową jednostki niezależnie od czasu realizacji projektu. Standard ten zdecydowanie odnosi się do wszelkich umów dotacji, grantów czy też kontraktów na usługi naukowo-badawcze pomiędzy podmiotami. Do zastosowania standardu dochodzi bowiem, jeśli mamy do czynienia z wiarygodnie określonym przychodem z usługi oraz budżetem kosztu usługi.

Standard wyczerpująco opisuje różne warianty prowadzenia ewidencji prac, sposobu ujmowania i rozliczania przychodów oraz kosztów związanych z tego typu projektem. Na podkreślenie zasługuje zapis punktu XI.1 Standardu:

*Ustalenie w jednostce przychodów i kosztów umów budowlanych według zasad określonych w Standardzie wymaga stworzenia przemyślanego i sprawnie działającego systemu rachunkowości zarządczej, obejmującego ewidencję, kontrolę i analizę przychodów i kosztów poszczególnych umów. Powinien on umożliwiać identyfikację kosztów umowy począwszy od fazy przygotowawczo-projektowej (np. koszty związane z projektem technicznym, koszty przygotowania placu budowy, itp.), poprzez fazę realizacji, na kosztach fazy posprzedażnej skończywszy i ich porównanie z odpowiednimi przychodami z umowy oraz z wielkościami przewidzianymi w globalnym budżecie przychodów z umowy i w globalnym budżecie kosztów umowy.*

Jak wyraźnie wskazuje Standard nr 3 ewidencja prac naukowo-badawczych jest możliwa w systemie rachunkowości. Standard określa również niezbędny zakres informacji ujmowanej w takiej ewidencji.

Drugim ważnym Standardem, który odnosi się (choć pobieżnie) do tematyki prezentacji prac B+R jest KSR nr 9 „Sprawozdanie z działalności”.

Punkt 6.18 Standardu stwierdza, że:

*Jeżeli jednostka prowadzi prace badawczo-rozwojowe to przedstawia ważniejsze osiągnięcia i charakteryzuje zakres tych prac, bez względu na to czy prowadzi je we własnym zakresie, czy korzysta z usług badawczo-rozwojowych świadczonych przez strony trzecie. Omówienie tych zagadnień nie zależy od tego czy koszty prac rozwojowych zostały aktywowane.*

Po raz kolejny więc, wskazana jest konieczność dostosowania systemu rachunkowości do możliwości przedstawienia danych niezbędnych do sporządzenia sprawozdania. Na szczególną uwagę zasługuje fakt, że niezależnie od istotności, jednostka prowadząca prace badawczo-rozwojowe powinna scharakteryzować zakres tych prac. Nie zależy to również od sposobu ujęcia tych prac – w kosztach czy w aktywach.

Należy ponadto pamiętać, że jeżeli jednostka jest badana przez biegłego rewidenta, w zakres badania wchodzi również sprawozdanie z działalności, jako część sprawozdania finansowego jednostki. Oznacza to, że gdy w sprawozdaniu z działalności znajdzie się informacja o pracach badawczo-rozwojowych, to zostanie to zweryfikowane. Jeśli natomiast taka informacja nie zostanie umieszczona, a w ramach badania biegły nie stwierdzi przesłanek związanych wystąpieniem takich prac (ze względu na istotność badania), to nie będzie możliwe stwierdzenie czy prace takie są toczony w jednostce poza obrazem ujętym w pozycji bilansu wartości niematerialnych i prawnych (koszty zakończonych prac rozwojowych) czy też opisie w dodatkowych informacjach i objaśnieniach dotyczącym istotnych pozycji czynnych rozliczeń międzyokresowych.

### **Wniosek pomocniczy:**

Krajowe Standardy Rachunkowości, nie zmieniając ustaleń z Ustawy o Rachunkowości, istotnie precyzują interpretację przepisów oraz wskazują praktyczne ścieżki do ich zastosowania. KSR wspomagają więc księgowych w projektowaniu wewnętrznych systemów rachunkowości tak, aby mogły w efekcie sprostać wymaganiom stawianym przez różnego typu interesariuszy – tak wewnętrznych, jak i zewnętrznych.

## **2.6. Sposób ujęcia w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości.**

Temat ujmowania prac B+R został najpełniej uregulowany w Międzynarodowym Standardzie Rachunkowości nr 38 „Wartości niematerialne i prawne”. Zgodnie z punktem 5 Standardu znajduje on zastosowanie działalności badawczej i rozwojowej. Punkt ten również odnosi się do powstałych w wyniku działalności prototypów: *Działalność badawcza i rozwojowa ukierunkowana jest na rozwój wiedzy. W związku z tym, mimo iż działalność ta może prowadzić do powstania aktywów posiadających postać fizyczną (na przykład prototypu), element fizyczny jest drugorzędny w stosunku do komponentu niematerialnego, czyli wiedzy w nim zawartej.*

Analogicznie jak Ustawa o Rachunkowości, Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 38 definiuje warunki ujęcia w aktywach wartości wykonanych projektów (punkt 21 Standardu):

*Składnik wartości niematerialnych ujmuje się wtedy i tylko wtedy, gdy:*

- a) jest prawdopodobne, że jednostka osiągnie przyszłe korzyści ekonomiczne, które można przyporządkować danemu składnikowi aktywów; oraz
- b) można wiarygodnie ustalić cenę nabycia lub koszt wytworzenia danego składnika aktywów.

Punkty 52–67 Standardu dokładnie precyzują rozumienie prac badawczych i rozwojowych tak, aby móc powiedzieć w jakich sytuacjach może mieć zastosowanie możliwość ujęcia w aktywach części poniesionych kosztów.

Poniżej zestawione zostały definicje stosowane w MSR oraz w Podręczniku Frascati 2002.

| Definicja w MSR nr 38  | Definicja w Podręczniku Frascati 2002   |
|--|---|
| <p><b>Prace rozwojowe (pkt 8)</b></p> <p>Prace rozwojowe są praktycznym zastosowaniem odkryć badawczych lub też osiągnięć innej wiedzy w planowaniu lub projektowaniu produkcji nowych lub znacznie udoskonalonych materiałów, urządzeń, produktów, procesów technologicznych, systemów lub usług, które ma miejsce przed rozpoczęciem produkcji seryjnej lub zastosowaniem.</p> | <p><b>Prace rozwojowe (pkt 64)</b></p> <p>Prace rozwojowe (<i>experimental development</i>) to systematyczna praca opierająca się na istniejącej wiedzy uzyskanej w wyniku działalności badawczej oraz/lub doświadczeń praktycznych i mająca na celu wytworzenie nowych materiałów, produktów lub urządzeń, inicjowanie nowych lub znaczące udoskonalenie już istniejących procesów, systemów i usług (powtórzone w pkt 249).</p>   |
| <p><b>Prace badawcze (pkt 8)</b></p> <p>Prace badawcze są nowatorskim i zaplanowanym poszukiwaniem rozwiązań podjętym z zamiarem zdobycia i przyswojenia nowej wiedzy naukowej i technicznej.</p>  | <p><b>Badania podstawowe i badania stosowane (pkt 64)</b></p> <p>Badania podstawowe (<i>basic research</i>) to działalność eksperymentalna lub teoretyczna podejmowana przede wszystkim w celu zdobycia nowej wiedzy na temat podłoża zjawisk i obserwowalnych faktów bez nastawienia na konkretne zastosowanie lub wykorzystanie (powtórzone w pkt. 240).</p> <p>Badania stosowane (<i>applied research</i>) to także oryginalna praca badawcza podejmowana w celu zdobycia nowej wiedzy. Jest ona jednak zorientowana przede wszystkim na konkretny cel praktyczny (powtórzone w pkt. 245).</p> |

Zestawienie definicji prac rozwojowych wskazuje na znaczne podobieństwa w rozumieniu zjawiska, tak dla celów rozpoznawania działalności B+R, jak i dla celów rachunkowości.

Wydaje się więc, że nie ma przeszkód w identycznym rozumieniu zjawisk B+R, tak przez rachunkowość, jak i badania statystyczne.

Punkty 52 oraz 53 Międzynarodowego Standardu Rachunkowości nr 38 wskazują, że w przypadku prac badawczych nakłady ponoszone należy ująć w kosztach w momencie ich poniesienia:

52. Aby ocenić, czy składnik wartości niematerialnych wytworzony przez jednostkę spełnia kryteria dotyczące ujmowania, jednostka dzieli proces powstawania aktywów na:

- a) etap prac badawczych; oraz
- b) etap prac rozwojowych.

Choć terminy „prace badawcze” i „prace rozwojowe” zostały zdefiniowane, terminy „etap prac badawczych” i „etap prac rozwojowych” na potrzeby niniejszego standardu mają szersze znaczenie.

53. *Jednostka, która nie jest w stanie oddzielić etapu prac badawczych od etapu prac rozwojowych przedsięwzięcia prowadzącego do wytworzenia składnika wartości niematerialnych, traktuje nakłady na to przedsięwzięcie, jak gdyby zostały poniesione wyłącznie na etapie prac badawczych.*

Punkt 57 Standardu wskazuje precyzyjne warunki ujęcia pracy rozwojowej jako wartość niematerialną: *Składnik wartości niematerialnych powstały w wyniku prac rozwojowych (lub realizacji etapu prac rozwojowych przedsięwzięcia prowadzonego we własnym zakresie) ujmuje się wtedy i tylko wtedy, gdy jednostka jest w stanie udowodnić:*

- a) *możliwości, z technicznego punktu widzenia, ukończenia składnika wartości niematerialnych tak, aby nadał się do użytkowania lub sprzedaży;*
- b) *zamiaru ukończenia składnika wartości niematerialnych oraz jego użytkowania lub sprzedaży;*
- c) *zdolność do użytkowania lub sprzedaży składnika wartości niematerialnych;*
- d) *sposobu, w jaki składnik wartości niematerialnych będzie wytwarzał prawdopodobne przyszłe korzyści ekonomiczne. Między innymi jednostka może udowodnić istnienie rynku na produkty powstające dzięki składnikowi wartości niematerialnych lub na sam składnik lub – jeśli składnik ma być użytkowany przez jednostkę – użyteczności składnika wartości niematerialnych;*
- e) *dostępności stosownych środków technicznych, finansowych i innych, które mają służyć ukończeniu prac rozwojowych oraz użytkowaniu lub sprzedaży składnika wartości niematerialnych;*
- f) *możliwości wiarygodnego ustalenia nakładów poniesionych w czasie prac rozwojowych, które można przyporządkować temu składnikowi wartości niematerialnych.*

Punkt 62 Standardu zawiera bardzo interesujące stwierdzenie wskazujące na praktyki międzynarodowe w zakresie ujmowania kosztów prac rozwojowych:

*Systemy ewidencji kosztów w jednostce pozwalają częstokroć dokonać wiarygodnego ustalenia kosztu wytworzenia składnika wartości niematerialnych we własnym zakresie na podstawie takich elementów, jak wynagrodzenia i inne nakłady.*

#### **Wniosek:**

1. Definicje prac badawczych i rozwojowych w MSR oraz Podręczniku Frascati 2002 są spójne ze sobą.
2. Międzynarodowe Standardy Rachunkowości precyzują sposoby ujmowania różnego typu kosztów prac B+R.

### **2.7. Porównanie ujęcia poszczególnych zagadnień dotyczących prac B+R w UoR, KSR i MSR**

Poniżej prezentujemy skrótową prezentację porównania sposobu ujęcia poszczególnych zagadnień dotyczących ujęcia prac B+R.

Jak z poniższego porównania wynika, z punktu widzenia osoby tworzącej politykę rachunkowości w danej jednostce, przydatne jest korzystanie z elementów wzorców opisanych we wszystkich tych regulacjach.

| Zagadnienie                                    | Regulacje UoR  | Regulacje KSR   | Regulacje MSR / MSSF  |
|--|--|---|---|
| <b>Definicje prac B+R</b>                      | Dokładna definicja jedynie prac rozwojowych  | Brak odniesienia  | Dokładna definicja prac rozwojowych oraz prac badawczych  |
| <b>Prace rozwojowe zakończone sukcesem</b>     | Określenie warunków sukcesu z punktu widzenia ustawy<br>Wykazanie w aktywach jednostki   | Brak odniesienia  | Określenie warunków sukcesu z punktu widzenia ustawy<br>Wykazanie w aktywach jednostki              |
| <b>Prace rozwojowe nie zakończone sukcesem</b> | Wykazanie w pozostałych kosztach operacyjnych po zakończeniu projektu  | Brak odniesienia  | Brak odniesienia  |
| <b>Prace rozwojowe w trakcie wykonywania</b>   | Wykazanie w czynnych rozliczeniach międzyokresowych  | Wykazanie w czynnych rozliczeniach międzyokresowych   | Brak odniesienia  |
| <b>Prace badawcze</b>                          | Brak odniesienia   | Brak odniesienia  | Konieczność zakwalifikowania w koszty okresu  |
| <b>Konieczność dodatkowego opisu</b>           | Jeżeli prace rozwojowe są istotne to należy wykazać dodatkowych informacji i objaśnieniach<br>Jeżeli były ważniejsze osiągnięcia w dziedzinie badań i rozwoju to w sprawozdaniu z działalności | Wskazanie konieczności raportowania w sprawozdaniu z działalności nie tylko ważniejszych osiągnięć ale również charakterystyki zakresu prac B+R | Konieczność ujawnienia sumy kosztów prac badawczych i rozwojowych ujętych w rachunku zysków i strat |
| <b>Opis sposobu księgowania prac w trakcie</b> | Brak za wyjątkiem ogólnego wskazania (czynne rozliczenia międzyokresowe)   | Kompleksowe przykłady objaśniające przykładowe sposoby ujęcia   | Przykłady objaśniające ogólne   |



## 2.8. Przepisy podatkowe

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2014 poz. 851 z późniejszymi zmianami) w art. 15 ust. 4a wskazuje na warunki uznania za koszty uzyskania przychodów kosztów prac rozwojowych m.in. poprzez rozłożenie w czasie na 12 miesięcy, odpisanie jednorazowo w koszty bądź też poprzez odpisy amortyzacyjne, jeśli koszty te spełnią warunki opisane w art. 16b ust.3. W art. 16b ust. 3 Ustawa wskazuje niemal identyczne z Ustawą o Rachunkowości warunki uznania, że koszty prac rozwojowych mogą być amortyzowane:

- 3) *koszty prac rozwojowych zakończonych wynikiem pozytywnym, który może być wykorzystany na potrzeby działalności gospodarczej podatnika, jeżeli:*
- produkt lub technologia wytwarzania są ściśle ustalone, a dotyczące ich koszty prac rozwojowych wiarygodnie określone, oraz*
  - techniczna przydatność produktu lub technologii została przez podatnika odpowiednio udokumentowana i na tej podstawie podatnik podjął decyzję o wytwarzaniu tych produktów lub stosowaniu technologii, oraz*
  - c) z dokumentacji dotyczącej prac rozwojowych wynika, że koszty prac rozwojowych zostaną pokryte spodziewanymi przychodami ze sprzedaży tych produktów lub zastosowania technologii.*

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych wprowadza swego rodzaju ulgę (ulga technologiczna) na nabycie wiedzy technologicznej (art. 18b) pozwalając na odliczenie 50% wydatków na wartość niematerialną i prawną (lub środek trwały) pod warunkiem, że podmiot uzyska opinię jednostki naukowej (art. 18b ust. 2):

- Od podstawy opodatkowania, ustalonej zgodnie z art. 18, odlicza się wydatki poniesione przez podatnika na nabycie nowych technologii.*
- Za nowe technologie, w rozumieniu ust. 1, uważa się wiedzę technologiczną w postaci wartości niematerialnych i prawnych, w szczególności wyniki badań i prac rozwojowych, która umożliwia wytwarzanie nowych lub udoskonalanie wyrobów lub usług i która nie jest stosowana na świecie przez okres dłuższy niż ostatnich 5 lat, co potwierdza opinia niezależnej od podatnika jednostki naukowej w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki.*

Ulgą ta jednakże jest bardzo wąsko adresowana i w związku z tym może z niej skorzystać mało przedsiębiorstw. Tak więc trudno mówić, że stanowi ona silne narzędzie pobudzające inicjowanie prac B+R oraz ich ujawnianie w sprawozdawczości.

Innego rodzaju ulgą jest ulga dla centrów badawczo-rozwojowych związana z comiesięcznym odpisem na fundusz innowacyjności (art. 12 ust. 1 pkt 5c). Odpis ten może wynosić nie więcej niż 20% uzyskanych w danym miesiącu przychodów. Ponadto centra badawczo-rozwojowe mogą korzystać ze zwolnienia z podatku od nieruchomości oraz podatku rolnego i leśnego w zakresie przedmiotów opodatkowania zajętych na cele prowadzonych przez nich badań i prac rozwojowych do wysokości 200 000 EUR w okresie do 3 lat:

- Przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 14, są w szczególności: (...) 5c) w centrach badawczo-rozwojowych, o których mowa w ustawie z dnia 30 maja 2008 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej (Dz.U. z 2014 r. poz. 226) – środki funduszu innowacyjności, o którym mowa w art. 21 tej ustawy:*

- a) niewykorzystane w roku podatkowym, w którym zostały przekazane do tego funduszu, lub w ciągu roku podatkowego następującego po tym roku,
- b) wykorzystane niezgodnie z przepisami wydanymi na podstawie art. 21 ust. 8 ustawy z dnia 30 maja 2008 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej,
- c) w przypadku utraty przez podatnika statusu centrum badawczo-rozwojowego.

Pewne zmiany w prawie podatkowym niesie prezydencka inicjatywa ustawodawcza, która wpłynęła do Sejmu 16 marca 2015, a która na chwilę obecną jest już po uchwaleniu w Sejmie a przed uchwaleniem w Senacie oraz przed podpisem u Prezydenta.

W ramach inicjatywy wprowadza się możliwość odliczenia od podstawy opodatkowania kosztów związanych z prowadzonymi pracami B+R, a co za tym idzie wprowadza się możliwość zmniejszenia część tych kosztów podatku dochodowego.

Posłużmy się przykładem, aby zobaczyć wpływ na obciążenia podatkiem dochodowym w trzech przypadkach:

1. Kiedy jednostka ukryje fakt prowadzenia prac B+R i całość kosztów ujmie w koszty bieżącego roku.
2. Kiedy zgodnie z obowiązującym prawem podatkowym jednostka ujawni prace B+R i ujmie je w aktywach (czyli nie ujmie w kosztach roku bieżącego).
3. Kiedy zgodnie z nowym prawem podatkowym jednostka ujawni prace B+R, ujawni je w aktywach i skorzysta z odliczenia od podstawy opodatkowania kosztów związanych z prowadzonymi pracami.

Dla uściślenia przyjmijmy, że będziemy mieli do czynienia z przedsiębiorcą z grupy „mikro, mały lub średni”. Założmy, że przedsiębiorca poniesie koszty prowadzenia prac B+R w danym roku na poziomie 10 000 zł. Z tego 2 000 zł będą stanowiły wynagrodzenia (wraz z narzutami na wynagrodzenia), zaś 8 000 zł będą stanowiły pozostałe koszty prac B+R.

| Wariant  | Wartość prac B+R | W tym wynagrodzenia | W tym pozostałe koszty | Zwiększenie podstawy opodatkowania   | Dodatkowy podatek |
|--|------------------|---------------------|------------------------|--|-------------------|
| Ukrycie prowadzenia prac B+R                   | 10 000           | 2 000               | 8 000                  | 0  | 0                 |
| Ujawnienie prac B+R w obecnym stanie prawnym   | 10 000           | 2 000               | 8 000                  | 10 000   | 1 800             |
| Ujawnienie prac B+R w przyszłym stanie prawnym | 10 000           | 2 000               | 8 000                  | 7 800<br>(odliczenie 30% wynagrodzeń i odliczenie 20% pozostałych kosztów) | 1 404             |

Jak widać z powyższego nadal najbardziej optymalne podatkowo będzie nieujawnianie prowadzenia prac B+R. Nowa inicjatywa ustawodawcza daje jednak dodatkowe narzędzie dla urzędów podatkowych do wyłączenia takich kosztów z kosztów bieżących. I to pozwala mieć nadzieję na to, że koszty prac B + R będą w większej mierze ujawniane.

#### **Wniosek:**

Brak jest zachęt podatkowych, które zwiększyłyby istotność uwypuklania działalności B+R w sprawozdawczości jednostek.

### **3. Praktyka ujmowania nakładów B+R w sprawozdaniach finansowych przedsiębiorstw – próba jakościowego podejścia do problemu wyjaśnienia sposobów ujmowania tej działalności**

Praktyka ujmowania kosztów prac B+R determinowana jest przez wiele czynników. Można je podzielić na kilka podstawowych grup:

- a) umiejętność prawidłowego zastosowania przez osoby odpowiedzialne za prowadzenie ksiąg wzorców prezentowanych w publikacjach dotyczących systemów rachunkowości. Osoby odpowiedzialne za prowadzenie ksiąg (zazwyczaj są to księgowi zatrudnieni w jednostkach, a w części również są to biura rachunkowe) konstruując wewnętrzne systemy rachunkowości starają się zazwyczaj oprzeć o istniejące wzorce. Wzorce te są wydawane w publikacjach książkowych opisujących poszczególne zagadnienia gospodarcze oraz przykładowy sposób ich ujęcia (księgowania) w polityce rachunkowości jednostki,
- b) istnienie różnych grup interesów, które determinują sposoby prezentacji (lub braku prezentacji) kosztów prac B+R. Grupy interesów będą związane z różnego typu zagadnieniami takimi jak np. korzyści podatkowe, środki z kredytów lub dotacji czy też istnienie różnych interesariuszy jednostek zainteresowania publicznego. Grupy interesów reprezentowane są przez interesariuszy wewnętrznych starających się pozyskać korzyści dla poszczególnych firm (jednostek),
- c) zrozumienie systemu sprawozdawczości Głównego Urzędu Statystycznego ujmującego nakłady na prace B+R. Jak wykażemy poniżej sama sprawozdawczość GUS (dla przykładu formularz PNT-01) może być źródłem wielu wątpliwości bądź wręcz uniemożliwić ujęcie nakładów na prowadzone prace B+R.

#### **3.1. Wzorcowe plany kont a systematyka ujmowania kosztów działalności B+R**

Zgodnie z art. 10 ust. 1 Ustawy o rachunkowości każda jednostka powinna posiadać opis systemu prowadzenia rachunkowości czyli tzw. politykę rachunkowości. Jednym z elementów wchodzących w skład systemu rachunkowości jest zakładowy plan kont.

Art. 10. 1. Jednostka powinna posiadać dokumentację opisującą w języku polskim przyjęte przez nią zasady (politykę) rachunkowości, a w szczególności dotyczące:

...

3) sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych, w tym co najmniej:

- a) **zakładowego planu kont**, ustalającego wykaz kont księgi głównej, przyjęte zasady klasyfikacji zdarzeń, zasady prowadzenia kont ksiąg pomocniczych oraz ich powiązania z kontami księgi głównej,

Pierwotna wersja ustawy o rachunkowości stosowała nieco odmienną nomenklaturę. Bazowała ona na historycznym nazewnictwie stosowanym w rachunkowości polskiej i zasady rachunkowości ograniczała w zasadzie do „Zakładowy Plan Kont” jako opisu zatwierdzanego przez kierownika jednostki. W sposób naturalny powstawały więc „wzorcowe plany kont” tak w wersji branżowej jak i ogólnej jako podpowiedzi dla księgowych w celu skonstruowania przejrzystych i ogólnie uznawanych za poprawne systemów rachunkowości.

Do tej pory została wydana znaczna liczba publikacji książkowych w omawianej tematyce. Poniżej zaprezentowano przegląd czterech wybranych publikacji wydawanych od 1995 (czyli od momentu wejścia w życie ustawy o rachunkowości). Analizowane publikacje zostały wybrane ze względu na wydanie w najlepszych wydawnictwach przez uznanych w branży autorów (w tym członków Komitetu Standardów Rachunkowości).

Przegląd publikacji zaczynamy od jednej z pierwszych publikacji, które pojawiły się na rynku po wprowadzeniu ustawy o rachunkowości.

### 3.1.1. Tadeusz Płoszajski, Zakładowy Plan Kont, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce Zarząd Główny Centralny Ośrodek Szkolenia Zawodowego, Warszawa 1995 r.

Publikacja była wydana w pierwszym roku obowiązywania Ustawy o Rachunkowości przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce (czyli dobrowolne stowarzyszenie zawodowe księgowych). Książka ma 211 stron, z których jedynie krótki akapit odnosi się do tematyki prac B+R.

Publikacja przedstawia krótko wybrane zagadnienia pokazując, w jaki sposób powinny być wykonane poszczególne **standardowe** księgowania.

Publikacja odnosi się do tematyki prac B+R:

- a) Strona 101 – *Gdyby w grę wchodziły wartości niematerialne i prawne, np. byłyby podjęte prace i ponoszone koszty prac rozwojowych (...) należy je traktować jako odrębny przedmiot kalkulacji.*

Publikacja nie odnosi się do:

- a) sposobu ujęcia trwających nakładów na prace rozwojowe (np. rozliczeń międzyokresowych),
- b) sposobu zatwierdzenia kosztów prac rozwojowych jako wartości niematerialnej i prawnej.

- c) sposobu ujęcia kosztów prac rozwojowych jako działalności zaniechanej w pozostałych kosztach operacyjnych,
- d) sposobu ujmowania i rozliczania kosztów działalności badawczej.

W roku 1995 pojęcia wprowadzane przez Ustawę były zdecydowaną nowością i publikacja w wielu miejscach wskazuje, że księgowi mieli problemy z zastosowaniem i interpretacją podstawowych definicji. Publikacja ta budowała podstawy do kolejnych wydawnictw wskazując podstawowe wzorce konstrukcji planów kont.

### **3.1.2. Prof. dr hab. Alicja Jaruga, Komentarz do ustawy o rachunkowości, Rachunkowość – MSR/MSSF – Podatki; Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr sp. z o.o., Gdańsk 2006 (Wydanie III zmienione)**

Publikacja liczy 887 stron, z których jedynie 1 strona odnosi się do tematyki prac B+R.

Odmienny układ ujęcia związany jest z tytułem wydawnictwa. Książka odnosi się do każdego z punktów zawartych w Ustawie o Rachunkowości, wyjaśniając poszczególne artykuły na przykładach.

Publikacja sięga również do prawa podatkowego i Międzynarodowych Standardów Rachunkowości.

Publikacja odnosi się do tematyki prac B+R:

- a) strony 136–136 – pozostałe koszty operacyjne – jedynie bardzo pośrednio wskazuje sposób ujęcia tematyki,
- b) strony 340–342 – wartości niematerialne i prawne – wskazuje jedynie okresy amortyzacji,
- c) strony 470–472 – rozliczenia międzyokresowe czynne – jedynie jako jeden z tytułów możliwych do rozliczania wskazuje koszty prac badawczych niezaliczonych do wartości niematerialnych i prawnych.

Publikacja nie odnosi się do:

- a) sposobu zatwierdzenia kosztów prac rozwojowych jako wartości niematerialnej i prawnej,
- b) sposobu ujmowania i rozliczania kosztów działalności badawczej.

Należy zauważyć, iż pomimo znacznej objętości publikacji, nie wspomaga ona księgowych w projektowaniu efektywnego narzędzia do gromadzenia informacji o kosztach działalności B+R ze względu na to, że nie obejmuje całości zagadnienia oraz nie wskazuje żadnych przykładowych rozwiązań praktycznych ujęcia tych prac.

### **3.1.3. Prof. dr hab. Gertruda Świdowska, Wzorcowy plan kont z komentarzem do ustawy o rachunkowości i Międzynarodowych Standardów Rachunkowości; Wolters Kluwer Polska sp. z o.o., Warszawa 2012 (Wydanie II rozszerzone)**

Publikacja liczy 574 strony, z których 4 strony odnoszą się do tematyki prac B+R.

Układ publikacji jest zgodny z jej tytułem – opisuje na zwyczajowo przyjętych kontaktach ujęcie poszczególnych tematów niezbędnych do sporządzania sprawozdań przez jednostki.

Publikacja odnosi się do tematyki prac B+R:

- a) strony 95–97 oraz 103 i 105 – wskazanie w jaki sposób mogą być prowadzone księgowania prac rozwojowych w celu przeksięgowania na wartości niematerialne i prawne. Brak jest odniesienia do warunków uznania pracy jako aktywo,
- b) strony 394–396 – rozliczenia międzyokresowe czynne – jedynie jako jeden z tytułów możliwych do rozliczania wskazuje koszty prac badawczych niezaliczonych do wartości niematerialnych i prawnych,
- c) strony 466–468 – pozostałe koszty operacyjne – wskazanie sposobu księgowania dla prac rozwojowych, które nie przyniosły zamierzonego efektu.

Publikacja nie odnosi się do:

- a) sposobu zatwierdzenia kosztów prac rozwojowych jako wartości niematerialnej i prawnej,
- b) sposobu ujmowania i rozliczania kosztów działalności badawczej.

Ponownie można zauważyć, iż publikacja nie wspomaga księgowych w projektowania efektywnego narzędzia do gromadzenia informacji o kosztach działalności B+R ze względu na to, że nie obejmuje całości zagadnienia oraz nie wskazuje żadnych przykładowych rozwiązań praktycznych ujęcia tych prac.

#### **3.1.4. Prof. dr hab. Jerzy Gierusz, Plan kont z komentarzem. Handel. Produkcja. Usługi. Stan prawny na dzień 1 stycznia 2015; ODDK sp. z o.o. Sp.k., Gdańsk 2015 (Wydanie XVIII uaktualnione)**

Publikacja liczy 768 stron, z których około 10 stron odnosi się do tematyki prac B+R.

Układ publikacji jest zgodny z jej tytułem czyli opisuje na zwyczajowo przyjętych kontaktach ujęcie poszczególnych tematów niezbędnych do sporządzania sprawozdań przez jednostki.

Publikacja odnosi się do tematyki prac B+R:

- a) strony 146–161 – wskazanie w jaki sposób mogą być prowadzone księgowania prac rozwojowych w celu przeksięgowania na wartości niematerialne i prawne. Zgodnie z Ustawą o Rachunkowości, prawem podatkowym oraz MSR 38 wskazanie odniesienia do warunków uznania pracy rozwojowej jako aktywo;
- b) strony 553–557 – niewielki zarys, w jaki sposób można ujmować koszty wydziałów „wytwórczych, produkujących prototypy, narzędzia, aparaturę, modele” oraz „biura konstrukcyjno-technologiczne i laboratoria (o ile świadczą usługi na zewnątrz)”, co można traktować jako zręby ujmowania kosztów działalności rozwojowej;
- c) strony 580–586 – rozliczenia międzyokresowe czynne – jako jeden z tytułów możliwych do rozliczania wskazuje koszty prac badawczych niezaliczonych do wartości niematerialnych i prawnych.

Publikacja nie odnosi się do:

- a) pozostałych kosztów operacyjnych jako wskazania sposobu księgowania dla prac rozwojowych, które nie przyniosły zamierzonego efektu,
- b) sposobu ujmowania i rozliczania kosztów działalności badawczej.

Jako pierwsza z przeanalizowanych, publikacja ta w pewnej mierze odnosi się do sposobu zaprojektowania gromadzenia kosztów działalności rozwojowej w rachunku kosztów. Należy jednak zauważyć, że zakłada, iż działalnością rozwojową zajmują się wydzielone w ramach struktury organizacyjnej komórki i nie przewiduje innego sposobu wykonywania takiej działalności. Jest to standardowy sposób działania dla jednostek o bardzo hierarchicznej wydziałowej strukturze organizacyjnej, w której procesy nie przebiegają w poprzek takiej struktury. Struktura wydziałowa jest najprostszą strukturą znaną w większości przedsiębiorstw i do jej potrzeb przystosowany jest nawet jeden z układów rachunku zysków i strat wymieniany w ustawie o rachunkowości (układ kalkulacyjny). W układzie tym wskazywane są oddzielnie koszty wydziałów produkcyjnych (koszt wytworzenia sprzedanych produktów), wydziałów handlowych (koszty sprzedaży) oraz pozostałych wydziałów (koszty ogólnego zarządu). W przypadku prac B+R prowadzonych jako projekty biegnące w poprzek struktury organizacyjnej należałoby więc przewidzieć odrębne systemy do oznaczania takich transakcji czy też do wydzielania poszczególnych czynności temu poświęconych.

Reasumując wykonany przegląd należy zauważyć, że wśród uznanych wydawnictw brakuje publikacji, które kompleksowo odniosą się do konstrukcji systemu gromadzenia danych na potrzeby działalności B+R. Na szczególną uwagę zasługuje brak wzorców prowadzenia ewidencji kosztów badawczych oraz brak wzorców procedur, które uprościłyby ujmowanie kosztów zakończonych prac rozwojowych w aktywach. Należy zauważyć, że działalność komórek księgowych nie polega na kreatywnym podejściu do organizowania działalności przedsiębiorstw, a raczej na bezpiecznym zgodnym z uznanymi wzorcami ujęciu dokumentów księgowych. Jeżeli więc żaden z uznanych wzorców nie odnosi się do sposobu ujmowania prac B+R wykonywanych w ujęciu projektowym to należy wątpić, iż większość księgowych samodzielnie podejmie decyzję o nietypowym kreatywnym podejściu do zaprojektowania systemów rachunkowości w danej jednostce.

### **Wniosek:**

Obecnie istniejące wzorce (wzorcowe plany kont) nie odnoszą się zupełnie do konstrukcji systemu gromadzenia danych na potrzeby oceny działalności B+R.

### **3.2. Różne grupy interesów a sposób ujmowania kosztów działalności B+R**

Jak wyraźnie widać z powyższej analizy, prawo rachunkowe silnie podkreśla konieczność wyodrębnienia zjawisk, które będą podlegały odrębnej sprawozdawczości (choć wzorce nie wspomagają w projektowaniu takiego wyodrębnienia). Tym niemniej powinno być to wykonane w ramach istotnego znaczenia dla całości sprawozdania finansowego.

Należy zauważyć, że o ile samo prawo rachunkowe wskazuje możliwość obrania kilku sposobów ujmowania tych samych zjawisk w ramach istotności, to istnieją inne powody, które mogłyby narzucić sposób ewidencji kosztów działalności B+R (o ile byłoby to korzystne dla interesariuszy).

Rozpatrzmy, więc różne grupy zachowań jednostek takie jak np. spółki, które chciałyby uzyskać korzyści podatkowe czy jednostki, które uzyskały środki z kredytów czy dotacji lub też jednostki zainteresowania publicznego. Rozpatrywany katalog nie jest oczywiście zupełny, tym niemniej wskazuje na problemy, które mogą zaważyć na manipulowaniu sposobem ujmowania kosztów działalności B+R.

### 3.2.1. Jednostki, które chciałyby uzyskać korzyści podatkowe

Korzyści podatkowe mogą być osiągnane na kilka różnych sposobów. Pierwszy i podstawowy sposób to przyspieszenie momentu zaliczenia w koszty uzyskania przychodów wszystkich ponoszonych kosztów. Najwcześniejszym momentem zaliczenia w koszty jest oczywiście sam moment, kiedy koszt został poniesiony (faktura/wynagrodzenie itp. zostały ujęte w księgach rachunkowych). Z tego wynika, iż zjawiskiem niepożądanym jest gromadzenie kosztów do późniejszego aktywowania czy też rozliczenia ich w czasie gdyż zwiększa to pośrednio konieczny do zapłacenia podatek dochodowy. Tak więc samo ujawnianie faktu prowadzenia prac B+R jest z tego punktu widzenia nieprzydatne.

Jeśli jednak jednostka prowadzi widoczne na zewnątrz prace B+R, nie może prosto ukryć tego faktu (czyli wcześniej zaliczyć w koszty prace rozwojowe niż przed momentem podjęcia decyzji o ich zakończeniu) gdyż wiązałoby się to z zaniżeniem podatku dochodowego. W tej sytuacji może wykorzystać istniejące ulgi – czy to w postaci ulgi technologicznej opisanej w punkcie 2.8 powyżej (która wymaga wykazania wydatków w postaci wartości niematerialnej i prawnej bądź też środka trwałego), bądź też odpisania w koszty uzyskania przychodu funduszu innowacyjności w przypadku centrów badawczo-rozwojowych (również opisanej w punkcie 2.8).

Należy jednak zauważyć, że zdecydowana większość przedsiębiorstw będzie się kierowała pierwszym ze wskazanych sposobów ze względu na brak ogólnie dostępnych zachęt podatkowych, które zwiększyłyby istotność uwypuklania działalności B+R w sprawozdawczości jednostek. Jest to spowodowane w głównej mierze koniecznością zapłacenia wyższego podatku w przypadku ujęcia prac rozwojowych jako elementu nie kosztów lecz aktywów.

#### **Wniosek:**

Brak jest obecnie zachęt podatkowych, które zwiększyłyby istotność uwypuklania działalności B+R w sprawozdawczości jednostek. Nowa inicjatywa ustawodawcza w zakresie prawa podatkowego wprowadza zachęty do prezentacji prac B+R w sprawozdawczości, jednakże skutek tych zmian będzie można obserwować najwcześniej w sprawozdaniach w 2017 czy raczej 2018 roku.



### 3.2.2. Jednostki, które uzyskały środki z kredytu czy dotacji na pokrycie inwestycji w innowacje

Kredyty, dotacje i granty stanowią istotne źródło napędzające rozwój działalności badawczo-rozwojowej.

Dotacje te dotyczą zazwyczaj dwóch aspektów:

- zakupu środków trwałych związanych z działalnością badawczo-rozwojową;
- zakupu czy też prowadzenia prac badawczo-rozwojowych.

W przypadku zakupu prac badawczo-rozwojowych wydaje się być naturalne, że powinny być one wykazane jako wartości niematerialne i prawne, a przynajmniej jako rozliczenia międzyokresowe. Pozwala to na proste wyodrębnienie ich w systemie rachunkowości. Często bowiem we wskaźnikach samej dotacji zawarty jest wymóg wykazania takich prac w majątku jednostki.

Odmienne ma się jednak problem ujmowania prac badawczo-rozwojowych finansowanych z dotacji prowadzonych we własnym zakresie. Może ona bowiem dotyczyć trudnej problematyki linii demarkacyjnej pomiędzy poszczególnymi programami operacyjnymi (co obejmuje zakaz finansowania tych samych prac z różnych dotacji), jak również niezwykle trudnej problematyki związanej z pokrywaniem przez dotację tzw. luki finansowej. Jako przykład można podać szkołę wyższą, która zatrudnia pracowników naukowych wykonujących część swoich prac badawczo-rozwojowych na sprzęcie finansowanym z dotacji dotyczącej rozwoju kapitału ludzkiego.

Z punktu widzenia linii demarkacyjnej pomiędzy programami (finansowanie z puli Europejskiego Funduszu Społecznego, a nie Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego) nie jest możliwe wykazanie, że takie prace miały miejsce. Nawet jeśli prace rozwojowe prowadzone są na sprzęcie finansowanym z dotacji dotyczącej rozwoju potencjału badawczego (czyli EFRR), to jeśli praca taka zakończy się sukcesem i będzie można oczekiwać przychodów z tym związanych (czyli zostaną spełnione przesłanki dotyczące aktywowania takich kosztów) napotkana zostanie istotna bariera.

Idąc dalej, oczywistym problemem na jaki natknie się jednostka, będzie konieczność zwrotu dofinansowania ze względu na generowanie przez projekt przychodów (czyli pokrycie przychodami luki finansowej). W takich przypadkach jest wielce prawdopodobnym, że jednostki świadomie wybiorą nieprowadzenie systematycznej ewidencji kosztów prac B+R. Czyli na przykład będą wykazywały koszty prac B+R jako koszty normalnej swojej działalności (np. dydaktycznej, produkcyjnej, handlowej itp.).

#### **Wniosek:**

Istnienie linii demarkacyjnej w programach operacyjnych utrudnia otwarte podejście do ewidencji kosztów działalności B+R. Oznacza to, że jednostki zamykają się na prowadzenie właściwej ewidencji kosztów prac B+R w związku z zagrożeniem konieczności zwrotu dofinansowania ze środków Unii Europejskiej.

### 3.2.3. Jednostki zainteresowania publicznego

Jednostki zainteresowania publicznego to zgodnie z art. 2 pkt. 4 Ustawy o biegłych rewidentach (Dz.U. 2009 nr 77 poz. 649 z późn. zm.):

- emitenci papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym państwa Unii Europejskiej;
- banki krajowe (w tym BGK i banki spółdzielcze);
- spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe;
- zakłady ubezpieczeń; instytucje pieniądza elektronicznego;
- otwarte fundusze emerytalne;
- powszechne towarzystwa emerytalne;
- fundusze inwestycyjne otwarte, specjalistyczne fundusze inwestycyjne otwarte oraz fundusze inwestycyjne zamknięte, których publiczne certyfikaty inwestycyjne nie zostały dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym;
- podmioty prowadzące działalność maklerską z wyłączeniem podmiotów prowadzących działalność wyłącznie w zakresie przyjmowania i przekazywania zleceń nabycia lub zbycia instrumentów finansowych lub w zakresie doradztwa inwestycyjnego.

Jednostki te ze względu na znaczny interes publiczny starają się w jak najlepszym świetle przedstawić działalność prowadzoną przez siebie. Przez „jak najlepsze światło” rozumiane jest wykazywanie jak najlepszych możliwych wyników finansowych, właściwe branżowo proporcje majątku trwałego i obrotowego, właściwe proporcje kosztów.

Naturalnym jest więc, że jednostki takie będą dążyły do ograniczenia wykazywanych kosztów poprzez przekształcanie tych kosztów w majątek trwały (na przykład poprzez ujmowanie wypracowanych wartości niematerialnych i prawnych czy zwiększanie międzyokresowych rozliczeń kosztów). Należy również zauważyć, że praktyce tej sprzyja dodatkowa sprawozdawczość prowadzona przez część spółek giełdowych związana z szeroko rozumianą społeczną odpowiedzialnością biznesu (CSR). Szczególnie mierniki związane z czynnikami dotyczącymi ochrony środowiska wymuszają wręcz ujmowanie części własnej działalności jako aktywów, dzięki którym można pochwalić się wyróżnieniami czy też nagrodami za wykonane usprawnienia. Można więc uogólnić, że jednostki takie są wręcz zachęcane do zmniejszania wykazywania kosztów poprzez ich aktywowanie w bilansie.

Oczywistym jest również, że tak dokładna sprawozdawczość wymusza bardzo dokładne śledzenie kosztów całej działalności B+R. Inną kwestię stanowi to, na ile następuje dobre rozpoznanie czy dana działalność jest działalnością B+R i czy nie następuje nadużycie tej ewidencji do manipulowania wynikiem finansowym.

Dla przykładu weźmy jednostkę notowaną na rynku równoległym. Jednostka taka ma więc duże grono odbiorców jej sprawozdań. Są to bowiem aktualni i potencjalni inwestorzy zainteresowani zyskami z akcji w danym przedsiębiorstwie. Inwestorzy tacy będą chętniej inwestować w spółki, które wykazują wysokie

zyski z prowadzonej działalności oraz takimi, które chcą od tych zysków wypłacić swoim akcjonariuszom odpowiednio wysoką dywidendę. Założmy dalej, że spółka taka prowadzi działalność programistyczną związaną z produkcją oprogramowania. Jednym z projektów prowadzonych ze spółką jest projekt związany z pracami B+R. Spółka aktywuje w związku z nim część kosztów ponoszonych na programistę.

O tą część kosztów, które ujęła w aktywach można powiedzieć, że wynik finansowy jest podwyższony. Jeżeli teraz spółce będzie zależało bardziej na tym, żeby przed kolejną emisją akcji wartość spółki wzrosła na giełdzie, to z pewnością część wynagrodzeń programistów będzie stała się umieścić w aktywowanych pracach B+R, a nie kosztach. Może to na wiele sposobów procentować w stosunku do wizerunku spółki: po pierwsze we wskaźnikach CSR może wykazać, że np. prowadzi prace B+R nad systemami elektronicznej informacji (zmniejszenie zużycia papieru a przez to ochrona środowiska); po drugie wynik (zysk) spółki będzie wyższy o część aktywowanych kosztów; po trzecie w opisie aktywowanych tytułów prac B+R spółka może napisać, że spodziewa się spektakularnego sukcesu w sprzedaży nowatorskiego produktu. Oczywiście jest więc, że akurat w tym przypadku spółka uzyska wiele korzyści nawet z nadmiernego wykazywania prac B+R.

#### **Wniosek:**

Przyjęty przez jednostkę poziom istotności jest powodowany odmiennymi pobudkami postępowania przez poszczególnych interesariuszy.

### **3.3. Założenia formularza PNT-01**

Przegląd objaśnień do formularza PNT-01 za rok 2014 wskazuje, że mamy do czynienia z ukrytym założeniem badawczym, iż w przypadku działalności B+R mamy do czynienia z wyodrębnioną w strukturze organizacyjnej komórką. Dowodem na to choćby Dział 3 formularza, w którym wskazuje się liczbę zatrudnionych w działalności B+R. Należy zauważyć, że w części działalności mamy do czynienia z silną zmiennością w czasie prac wykonywanych przez konkretną osobę. W celu uzyskania więc informacji czy konkretna osoba przekroczyła limit co najmniej 10% czasu poświęcanego na działalność B+R konieczne byłoby prowadzenie przez każdą osobę dokładnego rejestru wykonywanych prac w podziale na tytuły prac (tak jak na przykład jest to robione w działalnościach projektowych czy usługowych).

Dla przykładu, zgodnie z objaśnieniami do formularza, za działalność B+R w działalności ubezpieczeniowej uznawane są prace B+R związane z nowymi lub znacząco udoskonalonymi usługami. Zgodnie z przeprowadzonym wywiadem w jednej z relatywnie niedawno powstałych firm ubezpieczeniowych (nie dłużej niż 3 lata istnienia w Polsce) wynika, iż przeprowadzają oni wiele badań statystycznych, testów oraz badań foku-sowych w celu opracowania nowych produktów.

Prace te są prowadzone przez pracowników różnych komórek (marketing, IT, dział produktu, aktuariusze). Zespoły pracują w różnych składach przy różnych częściach badania (typowy proces biegnący w poprzek organi-

zacji). Czas poświęcany tym działaniom w miesiącu można z pewnością określić na poziom 1–2 etatów (informacje pochodzące z wywiadu). Tym niemniej ze względu na silne rozdrobnienie zespołu oraz jego zmienność w czasie, nie można powiedzieć, że jakkolwiek z tych osób spełnia kryterium ujęcia w Dziale 3 (czy też Dziale 4) formularza PNT-01. Mówi on o tym, że którakolwiek z tych osób powinna przeznaczać na tę działalność co najmniej 10% swojego czasu. W związku z tym przy tak prowadzonych działaniach B+R z pewnością dział ten pozostanie niewypełniony pomimo tego, że nakłady osobowe na działalność B+R są ponoszone.

Na tym przykładzie można również przeanalizować Dział 1 formularza – na przykład pozycje 36–38. W badaniu prowadzonym przez firmę ubezpieczeniową bierze udział normalny sprzęt używany w całej firmie, nie wyodrębniony na rzecz prowadzonych badań. Jedyne specjalne elementy znajdują się w dedykowanej części oprogramowania IT badającego statystycznie wrażliwość na cenę na potencjalnych (lub faktycznych) klientach firmy. Warto jednak zwrócić uwagę, że na podstawie objaśnienia do tego formularza takie oprogramowanie nie może być wykazane w tej pozycji.

#### **Wniosek:**

Założenia odnośnie sposobu prowadzenia prac B+R zawarte w formularzu PNT-01 odpowiadają jedynie jednostkom, które mają sztywne struktury badawcze. Nie są przystosowane do innych niż hierarchiczne organizacji jednostek jak również do procesów B+R biegnących w poprzek struktury organizacyjnej.

### **3.4. Słownictwo używane w formularzu PNT-01 (F-02) versus słownictwo w ustawie o rachunkowości**

Kolejnym problemem na jaki natyka się osoba chcąca wypełnić formularz jest stosowane w nim słownictwo. Zacznijmy analizę od objaśnienia do formularza F-02 – sprawozdania z działalności gospodarczej.

*W części I w punkcie 5 należy zaznaczyć, czy przedsiębiorstwo poniosło nakłady na działalność badawczo-rozwojową, przy czym: nakłady wewnętrzne na działalność B+R, oznaczają nakłady poniesione w roku sprawozdawczym na prace B+R wykonane w jednostce sprawozdawczej, niezależnie od źródła pochodzenia środków. Nakłady wewnętrzne na prace B+R obejmują zarówno nakłady bieżące, jak i nakłady inwestycyjne na środki trwałe związane z działalnością B+R, lecz nie obejmują amortyzacji tych środków. Nakłady te podaje się w ujęciu brutto, nawet jeśli aktualne koszty mogły być niższe z powodu ulg czy rabatów przyznanych po wykonaniu prac B+R.*

Czytając kolejne punkty odnoszące się już do sprawozdania opartego o system rachunkowości czytamy o przychodach, kosztach czy też amortyzacji. W tym kontekście znaczące staje się objaśnienie wskazujące na istnienie „nakładu”. Co bowiem objaśniający mógł mieć na myśli pisząc o „nakładzie w ujęciu brutto” czy też o „nakładzie poniesionym”? Czy chodzi tutaj o wydatek (czyli przepływ pieniężny) czy chodzi o koszt brutto (np. w odniesieniu do wynagrodzeń), czy też koszt powiększony o podatek VAT (choć jednocześnie objaśnienie wspomina o pomniejszeniu o ulgi czy rabaty)? Interpretacja tego objaśnienia jest mocno niejednoznaczna i nie oparta o żadną z definicji Ustawy o Rachunkowości.

Objaśnienia do formularza PNT-01 zostały zaprezentowane w bardziej wyczerpujący sposób, choć w dalszym ciągu mamy tutaj do czynienia ze sformułowaniem „nakłady”.

Dla przykładu objaśnienie do Działu 1 wiersz 01 (nakłady wewnętrzne) mówi:

*Nakłady wewnętrzne podaje się w wysokości faktycznie poniesionych kosztów, nawet jeśli ich aktualna wartość mogłaby być niższa z powodu ulg czy rabatów przyznanych po wykonaniu prac B+R.*

*Nakłady wewnętrzne nie obejmują amortyzacji środków trwałych oraz podatku VAT.*

Z tego zapisu wynika, że odnosimy się do **faktycznie poniesionych** kosztów – trudno jest zinterpretować znaczenie tego zapisu przy zachowaniu stuprocentowej pewności. Czy koszt zgodnie z tym określeniem jest faktycznie poniesiony dopiero w momencie jego zapłaty? Dalej czytamy, że tenże koszt ma nie obejmować podatku VAT. Zapis ten budzi zdziwienie, gdyż zazwyczaj VAT nie jest częścią kosztów a przez to automatycznie budzi wątpliwości czy pytanie nie jest przypadkiem podchwytliwe.

Podobnie przedstawia się analiza objaśnień dla kolejnych wierszy. Popatrzmy dla przykładu na objaśnienia do wiersza 12.

*W wierszu 12 podaje się **wysokość nakładów** poniesionych na oprogramowanie utworzone na własny użytek wykorzystywane w działalności B+R. Do nakładów tych zalicza się wszystkie koszty netto poniesione na etapach: analizy funkcjonalności, analiz szczegółowych, programowania, testów, tworzenia dokumentacji, uwzględniając następujące rodzaje tych kosztów:*

- **wydatki netto** na wykorzystane materiały i usługi;
- **wynagrodzenia brutto** (z punktu widzenia pracodawcy, tzn. zawierające także świadczenia na rzecz pracowników) i inne koszty osobowe związane z zatrudnieniem personelu bezpośrednio zaangażowanego w tworzenie oprogramowania;
- **inne wydatki netto** bezpośrednio związane z wytwarzaniem;
- **koszty ogólne netto**, które mogą być określone i uzasadnione.

Punkt ten budzi wiele wątpliwości, gdyż wydaje się mieszać ujęcie kasowe poprzez użycia słowa „wydatek” (przepływ pieniądza w ujęciu netto na dodatek) oraz memoriałowe poprzez sformułowanie „koszty” czy też „wynagrodzenia brutto”.

Te przykłady nie stanowią wyjątków od reguły – można podawać wiele kolejnych niejasności, które pozostawiają w dużej niepewności interpretacyjnej. Wydaje się, że formularz ten jest pozostałością po badaniach jednostek finansowanych ze środków budżetowych posługujących się głównie właśnie wydatkami i nakładami. Jednak w przypadku przedsiębiorstw, sam formularz nastrocza niezwykle dużo wątpliwości co do jego poprawnego wypełnienia. Wydaje się naturalne, że przedsiębiorstwa stosujące na co dzień zapisy Ustawy o Rachunkowości mogą nie zrozumieć jakie informacje mają być zawarte w poszczególnych pozycjach. Wskazaniem byłoby więc zastosowanie słownictwa i definicji umieszczonych w Ustawie o Rachunkowości takich jak na przykład: przychody i zyski (art. 3 ust. 1 pkt 30), koszty i straty (art. 3 ust. 1 pkt 31), pozostałe koszty i przychody operacyjne (art. 3 ust. 1 pkt 32).

**Wniosek:**

Słownictwo formularza PNT-01 nie odpowiada obecnie stosowanej nomenklaturze rachunkowej. Po- przez fakt zastosowania nietypowego (a przez to nieprecyzyjnego) słownictwa, wypełnienie tego for- mularza przysparza wielu problemów ze względu na fakt nieprzystosowania informacji do systemów rachunkowych działających w jednostkach. Systemy rachunkowe bazujące na Ustawie o rachunkowo- ści wskazują na ujęcie memoriałowe, zaś słownictwo użyte w formularzu niejednokrotnie wskazuje na ujęcie kasowe w wartościach netto na dodatek. Pomimo chęci prawidłowego wypełnienia informacji w formularzu może okazać się, że informacje tam wpisane nie będą odpowiadały na zadane pytania badawcze poprzez niejasne sformułowanie pytania. Należy tutaj pamiętać, że zgodnie z art. 56 ust. 1 Ustawy o statystyce (Dz.U. z 2012 r. poz. 591 z późniejszymi zmianami) podanie danych statystycznych niezgodnie ze stanem faktycznym podlegać może grzywnie, karze ograniczenia wolności albo pozbawie- nia wolności. Co ciekawe fakt nieprzekazania żadnych informacji podlega jedynie karze grzywny (art. 57 Ustawy o statystyce).

**4. Wnioski z przeprowadzonych analiz**

Z przeprowadzonych powyżej analiz wynikają następujące wnioski:

1. Ramy prawne pozwalają (a wręcz wspomagają) przystosowanie wewnętrznych systemów rachunkowo- ści do prowadzenia ewidencji prac B+R.
2. Praktyka zawarta we wzorcowych planach kont (czyli sumie doświadczeń wielu praktyków i teoretyków rachunkowości) wskazuje, że brak jest dobrych wzorców w praktyce gospodarczej do prowadzenia ewi- dencji prac B+R a szczególnie brak jest dobrych wzorców dla prowadzenia takich prac w ujęciu projek- towym biegnącym w poprzek struktury organizacyjnej.
3. Brak jest zachęt podatkowych, które wymuszałyby kreatywne podejście do tematu projektowania no- wych wzorców poprzez korzyści ekonomiczne dla jednostek. Nowa inicjatywa ustawodawcza w zakre- sie prawa podatkowego wprowadza zachęty do prezentacji prac B+R w sprawozdawczości, jednakże skutek tych zmian będzie można obserwować najwcześniej w sprawozdaniach w 2017 czy raczej 2018 roku.
4. Poważną barierą w jednoznacznej prezentacji statystyk B+R jest oparty o przestarzałą nomenklaturę (oraz przestarzałe założenia) formularz PNT-01.
5. Z punktu widzenia prawa mniej obciążone karami jest niezłożenie sprawozdania statystycznego niż jego nieprawidłowe wypełnienie co może również generować chęć pomijania takich statystyk we wła- snych ewidencjach.
6. Granica istotności danego zagadnienia (czyli granica powyżej której wykazywane są zjawiska w syste- mie rachunkowości danej jednostki) może być użyta przez jednostkę, tak w celu zawyżenia statystyk B+R (zazwyczaj przez spółki zainteresowania publicznego), jak i zaniżenia bądź nawet pominięcia staty- styk B+R (zazwyczaj w celu osiągnięcia korzyści podatkowych).

Przedstawione powyżej wnioski wskazują na prawdziwość postawionych na wstępie hipotez:

**H1.** Przyczyny niedoszacowania leżą po stronie prawno-rachunkowej.

**H2.** Przyczyny niedoszacowania leżą po stronie kultury prawno-organizacyjnej firm: braku kultury sprawozdawczości, braku świadomości o obowiązku sprawozdawczym, braku świadomości o prowadzeniu działalności B+R, wewnętrznych procedur księgowych itp.

Z przeprowadzonej analizy wynika również, że:

1. Niezwykle istotne jest ponowne opracowanie formularza badawczego PNT-01 opartego o odmienne założenia badawcze oraz posługującego się słownictwem stosowanym przez Ustawę o Rachunkowości.
2. Istotne jest opracowanie dla księgowych wzorców ewidencji dla celów gromadzenia danych o pracach B+R. Obecnie takowe nie funkcjonują w praktyce.

Dokładniejsza weryfikacja hipotez będzie możliwa na podstawie kolejnego etapu badania, kiedy zostaną zweryfikowane szczegółowe sprawozdania jednostek prowadzących prace B+R.





# EWIDENCJA PRAC B+R

I ASPEKTY PRAWNO-RACHUNKOWE

CZĘŚĆ B

## 1. Podsumowanie przeprowadzonych prac części B

Na zlecenie Narodowego Centrum Badań i Rozwoju została przeprowadzona druga część badania pt. „Czy w Polsce mamy do czynienia z niedoszacowaniem statystyk B+R?”.

Przyjęta dla całego badania hipoteza główna jest następująca:

**H0.** W Polsce mamy do czynienia z niedoszacowaniem statystyk B+R.

Zgodnie z przedstawionym przez NCBR zamówieniem, podstawowymi hipotezami poruszonymi w niniejszej ekspertyzie są:

**H1.** Przyczyny niedoszacowania leżą po stronie prawno-rachunkowej.

**H2.** Przyczyny niedoszacowania leżą po stronie kultury prawno-organizacyjnej firm: braku kultury sprawozdawczości, braku świadomości obowiązku sprawozdawczego, braku świadomości prowadzenia działalności B+R, wewnętrznych procedur księgowych itp.

W pierwszej części analizy potwierdzono prawdziwość postawionych na wstępie hipotez. Analiza wskazała również na dodatkowy wniosek uwidaczniający przyczyny niedoszacowania statystyk działalności B+R: niespójność sprawozdawczości GUS z prawem rachunkowym znacznie utrudnia prawidłowe przygotowanie statystyk prac badawczo-rozwojowych. Jako rozwiązania zaproponowano:

- a) przygotowanie odpowiednich wzorców w postaci opracowań wzorcowych rozwiązań prowadzenia ewidencji prac B+R w strukturach organizacyjnych, tak hierarchicznych jak i macierzowych. Implementacja przez księgowych takich wzorców może być w pewnym sensie wymuszona przez nową inicjatywę ustawodawczą w zakresie prawa podatkowego, która stymuluje pośrednio powstawanie nowych ewidencji w tym zakresie;
- b) zmianę deklaracji PNT-01 (oraz fragmentów opisu deklaracji F-02) w celu zastosowania jednolitego i zrozumiałego przez respondentów słownictwa;
- c) wprowadzenie do Ustawy o Rachunkowości definicji prac B+R, tak aby była ona dostępna wszystkim księgowym (czyli tym niestosującym Krajowych ani też Międzynarodowych Standardów Rachunkowości).

Druga część analizy potwierdza powyższe ustalenia. W przeważającej większości jednostki nie stosują regulacji wewnętrznych, które odzwierciedlałyby prowadzenie (lub nie) działalności B+R. Na 27 przeanalizowanych jednostek jedynie 8 wykazuje prace B+R w sposób prawidłowy. Jednostki w przeważającej większości nie stosują aktywowania zakończonych sukcesem prac rozwojowych pomimo faktu ich wykorzystywania. Jedną z przyczyn takiego stanu może być brak narzędzi wewnętrznych do gromadzenia danych o pracach B+R. Należy przy tym zauważyć, że zazwyczaj poprawnie raportowały jednostki posiadające system rachunkowości oparty o Międzynarodowe Standardy Rachunkowości. Należy jednak zauważyć, że branża farmaceutyczna charakteryzowała się w zasadzie poprawnością raportowania w zakresie działalności B+R (za wyjątkiem spółki, która istniała relatywnie krótko na rynku). Wydaje się więc raczej, że właściwym jest stwierdzenie, że konkretna branża może mieć wypracowane wzorce do gromadzenia danych z zakresu działalności B+R. W tym kontekście warto zwrócić uwagę na fakt, że wzorce branżowe (czyli

wypracowane przez kilkadziesiąt lat w danej branży sposoby na raportowanie istotnych w branży kwestii) są rozprzestrzeniane w sposób nieformalny. Normalnym w każdej branży sposobem rekrutacji do przedsiębiorstwa kadry księgowej jest wprowadzenie wymogu doświadczenia w konkretnej branży – szczególnie ten wymóg dotyczy stanowisk głównego księgowego. W ten sposób wypracowane w dłuższej istniejących przedsiębiorstwach wzorce księgowe są przenoszone do kolejnych firm na zasadzie zastosowania *best practices*.

W przypadku działalności z pogranicza działalności B+R również występują wyraźne problemy:

- a) uczelnie mają system rachunkowości dopasowany do źródeł finansowania, a nie do zakresu prowadzonej działalności;
- b) przedsiębiorstwa nie potrafią dobrze odróżnić czy prowadzą działalność B+R a nawet jeśli odróżniają to i tak nie prowadzą jej ewidencji;
- c) banki i spółki ubezpieczeniowe nie ewidencjonują nakładów wewnętrznych nawet na nagradzane światowo rozwiązania innowacyjne (ewidencjonowane są jedynie zakupy zewnętrzne). Przyczyną tego może być również niewysoka wartość nakładów ponoszonych wewnętrznie. Wartość ta może być poniżej istotności stosowanej przez podmioty a przez to może nie być odrębnie ewidencjonowana.

Sposobem na ułatwienie prawidłowego raportowania nakładów na B+R poprzez właściwą ich ewidencję księgową jest:

- a) przygotowanie odpowiednich wzorców w postaci opracowań wzorcowych rozwiązań prowadzenia ewidencji prac B+R;
- b) wprowadzenie do Ustawy o Rachunkowości definicji prac B+R tak aby była ona dostępna wszystkim księgowym (czyli tym niestosującym Krajowych ani też Międzynarodowych Standardów Rachunkowości).

## 2. Sposób doboru badanych jednostek oraz dokumentów

### 2.1. Dobór badanych jednostek

Zgodnie z zamówieniem analizie miały zostać poddane jednostki w 2 różnych grupach:

- **Grupa 1:** badanie problemów z pogranicza B+R i polskiej praktyki;
- **Grupa 2:** badanie prezentacji działalności / nakładów B+R.

Dla grupy 1 podstawowym problemem badania było na ile jednostki potrafią odróżnić prowadzoną działalność B+R od działalności podstawowej (zgodnie z punktem 2.3 Podręcznika Frascati 2002). Grupa ta została podzielona zgodnie z zapisami Podręcznika Frascati na 3 podgrupy:

- a) uczelnie wyższe. W wybranej próbie uczelni wyższych znalazły się dwa największe polskie uniwersytety oraz dwie największe uczelnie politechniczne. Dobór uczelni był celowy – wszystkie te szkoły wyższe prowadzą aktywne badania B+R, mają znaczące światowe osiągnięcia i wszystkie te uczelnie są uczelniami publicznymi z długim czasem istnienia w Polsce;

- b) przedsiębiorstwa produkcyjne. Dobór przedsiębiorstw był celowy – wszystkie z zaprezentowanych spółek notowane są na NewConnect – wybrane zostały jedynie spółki z tego rynku ze względu na szeroki zakres dostępnych (i wiarygodnych) informacji a jednocześnie brak wymogu stosowania MSR, które narzucają wymóg bardzo szerokiego raportowania wielu aspektów działalności. Wszystkie z przedsiębiorstw prowadzą działalność projektową (projektowanie, wykonawstwo) o charakterze innowacyjnym. Działalność tego typu można wykonywać na bazie bądź własnej działalności B+R bądź poprzez odzwierciedlanie istniejących rozwiązań w nowych układach. Tak więc działalność taka może choć nie musi być działalnością B+R. Wybór spółek polegał na wstępnej analizie opisów spółek produkcyjnych oraz wybraniu takich, których działalność mogła być działalnością B+R;
- c) banki oraz spółki z branży ubezpieczeniowej – W wybranej próbie są dwa banki oraz dwie spółki z branży ubezpieczeniowej. Do zweryfikowania ponoszonych przez banki nakładów na działalność B+R zostały wytypowane banki, które najprawdopodobniej je ponoszą. Według miesięcznika „Forbes”<sup>1</sup>, bankami wprowadzającymi najwięcej innowacji technologicznych są Idea Bank oraz mBank. Ze strony spółek ubezpieczeniowych zostały wytypowane dwie spółki o najkrótszym stażu na rynku polskim (pominięto jednakże najmłodszą – Proama, gdyż sprawozdanie finansowe nie zostało złożone do KRS). Spółki te, aby wejść na bardzo konkurencyjny rynek ubezpieczeniowy, musiały rozwijać innowacyjne produkty ubezpieczeniowe oraz prowadzić dużo badań własnych nad nowymi produktami (co, zgodnie z objaśnieniem do formularza PNT-01, stanowi działalność B+R<sup>2</sup>).

Do analizy w grupie 2 wytypowano jednostki, które prowadzą działalność B+R lub które deklarowały prowadzenie takiej działalności. Ważnym problemem było więc stwierdzenie na ile fakt prowadzenie prac badawczych lub prac rozwojowych odzwierciedlony jest w sprawozdawczości finansowej i czy istnieją czynniki, które zwiększają prawdopodobieństwo poprawnej ewidencji działalności B+R (np. czy takim czynnikiem jest stosowanie Międzynarodowych Standardów Rachunkowości).

Zgodnie z zapytaniem ofertowym analizę taka prowadzono w 5 podgrupach:

- a) instytuty badawcze – do badania wytypowano dwa instytuty zajmujące się chemią (jeden instytut PAN a drugi pod nadzorem Ministerstwa Gospodarki) oraz instytut PIAP. Instytuty te są znane z dobrze udokumentowanej działalności B+R popartej niejednokrotnie patentami i nagrodami. Instytuty mają odmienne organy nadzoru (PAN oraz Ministerstwo Gospodarki);
- b) firmy z branży farmaceutycznej – do badania wytypowano spółki prowadzące działalność B+R tak nie notowane na żadnym rynku jak i notowane na NewConnect i GPW (a więc mające odmienne uregulo-

1 <http://www.forbes.pl/najciekawsze-innowacje-w-polskiej-bankowosci,artykuly,192012,1,1.html>

2 Zgodnie z PNT-01 przykładem działalności badawczej i rozwojowej są m.in.:

- opracowywanie technik badania zachowań konsumenckich w celu tworzenia nowych typów rachunków i usług bankowych,
- badania mierzące do ustalenia nowych rodzajów ryzyka lub nowych cech ryzyka, które należy wziąć pod uwagę przy zawieraniu umów ubezpieczenia,
- badania zjawisk społecznych mających wpływ na nowe typy ubezpieczeń, takich jak np. ochrona ubezpieczeniowa osób niepalących, prace B+R związane z usługami bankowymi i ubezpieczeniowymi świadczonymi drogą elektroniczną, z usługami internetowymi oraz aplikacjami w sferze e-handlu,
- prace B+R związane z nowymi lub znacząco udoskonalonymi usługami finansowymi (nowe koncepcje rachunków, kredytów, ubezpieczeń i instrumentów oszczędnościowych);

- wania obligatoryjne). W ramach badanych spółek ujęto spółkę, dla której biegły znał również uregulowania wewnętrzne spółki (politykę rachunkowości);
- c) firmy z branży IT – do badania wytypowano spółki prowadzące działalność B+R tak nienotowane na żadnym rynku, jak i notowane na NewConnect i GPW (a więc mające odmienne uregulowania obligatoryjne). Jedna ze spółek (nie notowana) została wytypowana przez NCBiR;
  - d) firmy z branży chemicznej – do badania zostały wytypowane dwie spółki nienotowane na GPW, o których wiadomo było, że prowadzą wysoce innowacyjną działalność B+R na podstawie informacji uzyskanych drogą nieformalną. Dodatkowo jedna spółka została wytypowana przez NCBR;
  - e) firm z branży produkcyjnej – do badania zostały wzięte spółki wytypowane przez NCBR.

## 2.2. Badane dokumenty

Celem badania było zweryfikowanie jaka jest praktyka ujmowania nakładów B+R w sprawozdaniach finansowych oraz próba wyciągnięcia na tej podstawie wniosku czy system wewnętrzny rachunkowości jednostek jest przystosowany do poprawnego wykazywania nakładów na działalność B+R.

W związku z tym, badanie polegało na przeglądzie dokumentacji dostępnej tak w internecie, jak i w obligatoryjnych zbiorach sądowych. Na podstawie wskazanych w części A ekspertyzy cech sprawozdania, rozpoznawany był fakt gromadzenia (lub nie) informacji w systemie rachunkowości na temat prowadzenia działalności.

Badana dokumentacja finansowa to:

1. Bilans.
2. Rachunek zysków i strat.
3. Jeśli były dostępne: sprawozdanie Dodatkowe informacje i objaśnienia.
4. W przypadku spółek (jeśli było dostępne): Sprawozdanie Zarządu z działalności.
5. W przypadku uczelni (jeśli było dostępne): Sprawozdanie Rektora.
6. W przypadku instytutów (jeśli było dostępne): sprawozdanie z działalności instytutu (dla instytutów PAN) lub informacja o zarządzaniu majątkiem dla pozostałych instytutów.

Pozostałe analizowane dokumenty:

1. Strony WWW jednostek w celu poszerzenia informacji ogólnych o jednostce.
2. Strony giełdowe (tak NewConnect jak i GPW) – w przypadku spółek notowanych sprawozdania finansowe są tożsame z raportami finansowymi prezentowanymi na stronach giełdowych.
3. Jeżeli były dostępne: polityki rachunkowości.
4. Jeżeli były dostępne: opinie biegłego rewidenta z badania.

### 2.3. Schemat opisu

Dla każdej jednostki przyjęto identyczny schemat opisu:

1. Krótka informacja o jednostce ze wskazaniem jaką działalność prowadzi i czy ma w zakresie działalności wpisaną działalność B+R (narzuca to automatycznie konieczność przygotowywania sprawozdania PNT-01).
2. Wskazanie na podstawie jakiego prawa prowadzona jest rachunkowość jednostki.
3. Jakie dane były analizowane dla każdej jednostki.
4. Uwagi co do prezentacji działalności B+R w analizowanych dokumentach.
5. Wnioski związane ze sposobem prowadzenia ewidencji działalności B+R na podstawie przeanalizowanych danych.

W przypadku uczelni pomijany był szeroki opis ze względu na znaczną rozpoznawalność badanych szkół wyższych.

## 3. Problemy z pogranicza B+R i polska praktyka – studia przypadków

### 3.1. Uczelnia wyższa

Sposób ewidencji kosztów związanych z działalnością publicznych szkół wyższych jest regulowany Rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 18 grudnia 2012 roku w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej uczelni publicznych (Dz.U. 2012 poz. 1533). Rozporządzenie to narzuca tryb rozliczania rocznego ponoszonych kosztów wraz z przypisaniem do źródeł finansowania. Wprowadza to dodatkowe ograniczenia na systemy rachunkowości uczelni gdyż znacznie utrudnia odnotowywanie podziału na fazy badawcze (podziału obligatoryjnego wg PNT-01) oraz wprowadza pewne zamieszanie w ewidencji prac prowadzonych na rzecz podmiotów trzecich (przedsiębiorstw), które nie zawsze są pracami badawczo-rozwojowymi.

#### 3.1.1. Uniwersytet Warszawski

##### 3.1.1.1. Informacja o jednostce

Założony w 1816 roku Uniwersytet Warszawski jest największą uczelnią pod względem liczby studentów (ok. 55 tys. razem z doktorantami) oraz jedną z największych pod względem liczby pracowników (7 tys.) w Polsce. Na UW działa 20 wydziałów, a jego roczny budżet to ok. 1,3 mld zł. Oprócz działalności dydaktycznej uczelnia prowadzi także prace naukowe. Uniwersytet otrzymuje dotacje na prowadzone prace B+R.

Jednostka jest uczelnią wyższą i w związku z tym obowiązują ją:

- a) ustawa o rachunkowości – uczelnia wybrała ustawę jako podstawę do prowadzenia rachunkowości,
- b) sporządzanie sprawozdania rektora z działalności,
- c) uczelnia jest zobowiązana sporządzać sprawozdanie PNT-01/s ze względu na prowadzoną działalność.

### 3.1.1.2. Analiza dostępnych danych

Analizie podlegały:

- a) sprawozdanie finansowe za 2013 rok w wersji opublikowanej na stronie UW (wyłącznie bilans i rachunek zysków i strat) wraz ze sprawozdaniem rektora;
- b) sprawozdanie finansowe za 2014 rok w wersji opublikowanej na stronie UW (wyłącznie bilans i rachunek zysków i strat) wraz ze sprawozdaniem rektora;
- c) polityka rachunkowości opublikowana w Zarządzeniu Rektora nr 32 z dnia 12 września 2011 roku na stronach UW.

W sprawozdaniu finansowym brak jest wyszczególnienia dotacji, brak jest również wskazania wartości uzyskanych dotacji. Rachunek zysków i strat wskazuje, że otrzymane dotacje zostały ujęte jako element „przychodów ze sprzedaży produktów”. W sprawozdaniu rektora z działalności natomiast jest informacja, że w 2014 roku na działalność naukową Uniwersytet otrzymał 413 414 601 zł (strona 40 sprawozdania rektora), co w stosunku do wartości przychodów z 2014 roku (1 181 347 851 zł) stanowi 35% czyli kwotę niezwykle znaczącą.

W sprawozdaniu Rektora UW zaprezentowany jest cały rozdział dotyczący badań naukowych. Badania naukowe rozbite są na źródła finansowania (w tym na finansowanie na podstawie umów innych niż dotacyjne). W sprawozdaniu Rektora znalazło się m.in. stwierdzenie:

*„W 2014 roku Uniwersytet zgłosił 13 wynalazków w Urzędzie Patentowym RP oraz 4 w trybie międzynarodowym. Urząd Patentowy przyznał UW 9 patentów, za granicą uczelnia uzyskała 12 patentów. Obecnie na świecie przywiązuje się dużo większą wagę do patentów uzyskiwanych za granicą.”*

Ponadto w sprawozdaniu Rektora znalazły się zapisy o tworzeniu spółek celowych, które będą komercjalizowały wyniki przeprowadzonych badań (faza wdrożeniowa). Ze sprawozdania wynika również, że zostały przeprowadzone fazy badawcze i rozwojowe niezbędne do utworzenia kolejnych spółek.

Tym niemniej na uwagę zasługuje fakt, że w bilansie nie pojawiły się zupełnie wartości niematerialne i prawne (ani także rozliczenia międzyokresowe długoterminowe), które wskazywałyby na wartość tak wypracowanych praw, które z pewnością zostaną przekazane spółkom celowym. Jest to zgodne z rozporządzeniem Rady Ministrów tym niemniej dość zaskakujące, gdyż wskazuje na nakierowanie systemu rachunkowości na rozliczenie w cyklu dotacyjnym (finansowanie z zamknięciem finansów publicznych na koniec każdego roku) bez możliwości wyodrębnienia tak powstałego majątku. Brakuje w takim podejściu jednakże zwiększania wartości uczelni poprzez wypracowane *know-how* oraz poprzez uzyskiwane przez to przychody z udostępniania patentów innym podmiotom gospodarczym. Wewnętrzne zasady rachunkowości jednostki nakierowane są przede wszystkim na sporządzenie informacji (sprawozdań, raportów) na potrzeby jednostki przyznającej dotacje. Powoduje to, że zaspokajanie potrzeb informacyjnych pozostałych odbiorców jest wtórne w stosunku do podmiotu finansującego.

Powoduje to, że pozostali odbiorcy, m.in. podmioty z otwartego rynku gospodarczego nie mogą w ten sposób zobaczyć jak przekładają się badania naukowe na rzeczywiste efekty, z których korzysta rynek.

Sięgając do polityki rachunkowości publikowanej przez UW można zauważyć, że:

- a) uczelnia do wartości niematerialnych i prawnych zalicza jedynie prawa nabyte (czyli wyklucza się możliwość wytworzenia tych praw) co uniemożliwia też zwiększenie wartości majątku oraz rynkową prezentację przełożenia działalności B+R na efekty gospodarcze;
- b) uczelnia dzieli działalność na dydaktyczną i naukową. Naukowa działalność dzielona jest ze względu jedynie na źródła finansowania bez uwzględnienia podziału na fazy badań (działalność badawcza czy działalność rozwojowa) co jest elementem niezbędnym do prawidłowego sporządzenia sprawozdania PNT-01/s.

### 3.1.1.3. Wnioski

1. Sposób ewidencji działalności B+R dopasowywany jest do źródeł ich finansowania, co wskazuje nakierowanie całego systemu rachunkowości pod kątem odbiorców informacji jakimi są podmioty przekazujące dotacje.
2. W systemie rachunkowości brak jest podziału na fazę badawczą, rozwojową i wdrożeniową.
3. Sprawozdawczość działalności B+R nie musi odzwierciedlać faktycznych nakładów na badania. Zgodnie z polityką rachunkowości w ramach kosztów działalności naukowej ujmowane są dość dowolnie kształtowany narzut kosztów tak wydziałowych, jak i uczelnianych, który bez wątpienia nie jest wydatkiem zgodnym z objaśnieniem w sprawozdaniu PNT-01/s (narzuty nie są zawarte w objaśnieniu do wiersza 02 działu 1).

### 3.1.2. Uniwersytet Jagielloński

#### 3.1.2.1. Informacja o jednostce

Na Uniwersytecie Jagiellońskim w roku akademickim 2014/2015 na 15 wydziałach studiuje ponad 48 tys. osób, co lokowało krakowską uczelnię na drugim miejscu w Polsce. Na UJ zatrudnionych jest 7,3 tys. osób. Uczelnia prowadzi działalność tak dydaktyczną, jak i naukową.

Uczelnia otrzymuje dotacje na prowadzone prace B+R. W sprawozdaniu finansowym brak jest wyszczególnienia dotacji, brak jest również wskazania wartości uzyskanych dotacji. Rachunek zysków i strat wskazuje, że otrzymane dotacje zostały ujęte jako element „przychodów ze sprzedaży produktów”. W sprawozdaniu rektora z działalności znajduje się natomiast informacja, że w 2013 roku na działalność naukową Uniwersytet otrzymał 248 068 210 zł (strony 114–116 sprawozdania rektora), co w stosunku do wartości przychodów z 2013 roku (903 062 288 zł) stanowi 27% czyli kwotę niezwykle znaczącą.

Jednostka jest uczelnią wyższą i związku z tym obowiązują ją:



- a) Ustawa o rachunkowości – uczelnia wybrała ustawę jako podstawę do prowadzenia rachunkowości,
- b) sporządzanie sprawozdania rektora z działalności,
- c) uczelnia jest zobowiązana sporządzać sprawozdanie PNT-01/s ze względu na prowadzoną działalność.

### 3.1.2.2. Analiza dostępnych danych

Analizie podlegały:

- a) sprawozdanie finansowe za 2013 rok w wersji opublikowanej na stronie UJ (bez dodatkowych informacji i objaśnień) wraz ze sprawozdaniem rektora,
- b) sprawozdanie finansowe za 2014 rok w wersji opublikowanej na stronie UJ (bez dodatkowych informacji i objaśnień),
- c) polityka rachunkowości opublikowana w Zarządzeniu Rektora nr 133 z dnia 30 grudnia 2014 roku na stronach UJ (wersja z września 2015 nie została opublikowana – widoczne jest jedynie zarządzenie wprowadzające).

W sprawozdaniu Rektora UJ prezentuje cały rozdział dotyczący badań naukowych. Badania naukowe rozbite są na źródła finansowania (w tym na finansowanie na podstawie umów innych niż dotacyjne w kwocie dość marginalnej). W sprawozdaniu Rektora znalazły się zapisy o działaniu Jagiellońskiego Centrum Rozwoju Leków (JCET), którego zadaniem jest rozwój farmakoterapii doświadczalnej. W opisie działalności JCET znalazło się zdanie:

Pracownicy JCET opublikowali w 2013 roku łącznie 17 oryginalnych publikacji naukowych, które w większości miały charakter interdyscyplinarny. [...] Dodatkowo warto zaznaczyć, że w 2013 roku pracownicy JCET dokonali kolejnych dwóch zgłoszeń patentowych.

Drugą jednostką, która w ramach UJ dokonuje zgłoszeń patentowych jest Centrum Innowacji, Transferu Technologii i Rozwoju Uniwersytetu. W sprawozdaniu Rektora znalazł się zapis:

*W 2013 roku do CITTRU zgłoszone zostało 36 projektów o potencjale wdrożeniowym, z czego dla 32 dokonano zgłoszeń patentowych w UP RP.*

*W 2013 roku CITTRU zapoczątkowało współpracę w zakresie wdrażania własności intelektualnej UJ z 18 przedsiębiorstwami.*

*CITTRU doprowadziło także do podpisania trzech umów określających warunki przekazania firmom i wykorzystania przez nie do celów testowych materiałów wytworzonych na bazie chronionych patentem technologii (umowy typu materiał transfer agreement).*

Ponownie na uwagę zasługuje fakt, że w bilansie nie pojawiły się zupełnie wartości niematerialne i prawne (ani także rozliczenia międzyokresowe długoterminowe), które wskazywałyby na wartość tak wypracowanych praw. Ponownie wskazuje na nakierowanie systemu rachunkowości na rozliczenie w cyklu dotacyjnym (finansowanie z zamknięciem finansów publicznych na koniec każdego roku) bez możliwości wyodrębnienia tak powstałego majątku.

Sięgając do polityki rachunkowości publikowanej przez UJ można zauważyć, że:

- a) uczelnia do wartości niematerialnych i prawnych zalicza jedynie prawa nabyte (czyli wyklucza się możliwość wytworzenia tych praw), co uniemożliwia też zwiększenie wartości majątku oraz rynkową prezentację przełożenia działalności B+R na efekty gospodarcze;
- b) uczelnia dzieli działalność na dydaktyczną i naukową. Naukowa działalność dzielona jest ze względu jedynie na źródła finansowania bez uwzględnienia podziału na fazy badań (działalność badawcza czy działalność rozwojowa), co jest elementem niezbędnym do prawidłowego sporządzenia sprawozdania PNT-01/s.

### **Wnioski:**

Wnioski należy sformułować analogicznie jak dla Uniwersytetu Warszawskiego czyli:

1. Sposób ewidencji działalności B+R dopasowywany jest do źródeł ich finansowania, co wskazuje nakierowanie całego systemu rachunkowości pod kątem odbiorców informacji jakimi są podmioty przekazujące dotacje.
2. W systemie rachunkowości brak jest podziału na fazę badawczą, rozwojową i wdrożeniową.
3. Sprawozdawczość działalności B+R nie musi odzwierciedlać faktycznych nakładów na badania. Zgodnie z polityką rachunkowości w ramach kosztów działalności naukowej ujmowane są dość dowolnie kształtowany narzut kosztów tak wydziałowych jak i uczelnianych, który bez wątpienia nie jest wydatkiem zgodnym z objaśnieniem w sprawozdaniu PNT-01/s (narzuty nie są zawarte w objaśnieniu do wiersza 02 działu 1).

### **3.1.3. Politechnika Warszawska**

#### **3.1.3.1. Informacja o jednostce**

Jest to jedna z największych uczelni technicznych w Polsce, na której studiuje ok. 33 tys. studentów, a zatrudnionych jest ok. 4,7 tys. osób. Uczelnia posiada 18 wydziałów. Podobnie jak Uniwersytet Warszawski czy Uniwersytet Jagielloński oprócz dydaktyki prowadzi badania naukowe.

Uczelnia otrzymuje dotacje na prowadzone prace B+R. W sprawozdaniu rektora z działalności znajduje się informacja, że w 2012 roku kwota projektów badawczych wyniosła 82 367 279 zł (strona 128 sprawozdania rektora), co w stosunku do wartości przychodów z 2013 roku (657 363 492 zł) stanowi 13%, czyli kwotę znaczącą, choć nie tak wysoką jak w przypadku szczególnie Uniwersytetu Warszawskiego.

Jednostka jest uczelnią wyższą i związku z tym obowiązują ją:

- a) Ustawa o rachunkowości – uczelnia wybrała ustawę jako podstawę do prowadzenia rachunkowości,
- b) sporządzanie sprawozdania rektora z działalności,
- c) uczelnia jest zobowiązana sporządzać sprawozdanie PNT-01/s ze względu na prowadzoną działalność.

### 3.1.3.2. Analiza dostępnych danych

Analizie podlegały:

- a) sprawozdanie finansowe za 2013 rok w wersji opublikowanej na stronie PW (bez dodatkowych informacji i objaśnień) wraz ze sprawozdaniem rektora,
- b) sprawozdanie finansowe za 2014 rok w wersji opublikowanej na stronie PW (bez dodatkowych informacji i objaśnień) wraz z pierwszymi 15 stronami sprawozdania rektora,
- c) polityka rachunkowości opublikowana w Zarządzeniu Rektora nr 50 z dnia 5 grudnia 2013 roku na stronach PW. Brak jest w publikacji załącznika z planem kont co mogłoby dostarczyć szerszych wskazówek, w jaki sposób jest kształtowany rozdział pomiędzy prowadzonymi działalnościami.

W sprawozdaniu rektora, PW prezentuje cały rozdział dotyczący badań naukowych. Badania naukowe rozbite są ze względu na źródła finansowania.

W sprawozdaniu rektor wskazuje na prace finansowane ze źródeł zewnętrznych z podaniem ich tytułu. Analiza tych tytułów częściowo wskazuje na wykonywane usługi typu „analiza” lub „audyt”, co pozwala na wskazanie, że nie są to sensu stricto prace rozumiane jako działalność B+R, lecz usługi atestacyjne świadczone na rzecz przedsiębiorstw. Tym niemniej prace te zostały wykazane w części „Działalność naukowo-badawcza”. W sprawozdaniu Rektor pokazuje również liczbę posiadanych patentów oraz nowych zgłoszeń patentowych. Tak jak dla poprzednich uczelni, ponownie na uwagę zasługuje fakt, że w bilansie nie pojawiły się zupełnie wartości niematerialne i prawne (ani także rozliczenia międzyokresowe długoterminowe), które wskazywałyby na wartość tak wypracowanych praw. Ponownie wskazuje na nakierowanie systemu rachunkowości na rozliczenie w cyklu dotacyjnym (finansowanie z zamknięciem finansów publicznych na koniec każdego roku) bez możliwości wyodrębnienia tak powstałego majątku.

Sięgając do polityki rachunkowości publikowanej przez PW można zauważyć, że nie różni się ona znacząco od polityk rachunkowości tak UW jak i UJ czyli ponownie:

- a) uczelnia do wartości niematerialnych i prawnych zalicza jedynie prawa nabyte (czyli wyklucza się możliwość wytworzenia tych praw),
- b) uczelnia dzieli działalność na dydaktyczną i naukową. Naukowa działalność dzielona jest ze względu jedynie na źródła finansowania bez uwzględnienia fazy badań (działalność badawcza czy działalność rozwojowa).

#### Wnioski:

Ponownie wnioski końcowe wskazują, że uczelnia ta nie odbiega od schematu zaprezentowanego przez UW oraz UJ czyli, że:

1. Zgodny z rozporządzeniem sposób ewidencji działalności B+R dopasowywany jest do źródeł jej finansowania.
2. W sprawozdaniu finansowym brak jest podziału na fazę badawczą, rozwojową i wdrożeniową.
3. Sprawozdawczość działalności B+R nie musi odzwierciedlać faktycznych nakładów na badania.

### 3.1.4. Akademia Górniczo-Hutnicza

#### 3.1.4.1. Informacja o jednostce

Akademia Górniczo-Hutnicza w Krakowie jest największą polską uczelnią techniczną pod względem liczby studentów (35 tys.), którzy studiują na 57 kierunkach. Na AGH zatrudnionych jest ponad 4,2 tys. osób. Uczelnia prowadzi działalność tak dydaktyczną jak i naukową oraz wiele prac na rzecz podmiotów gospodarczych. Uczelnia otrzymuje dotacje na prowadzone prace B+R. W sprawozdaniu rektora z działalności nie ma jasnego zapisu jaka jest wartość prowadzonych prac B+R w 2014 roku. Pośrednio można jedynie wywnioskować, że jest to około 66 mln zł (strony 75–80 sprawozdania). Poniżej przedstawione zostało finansowanie Działu Obsługi Badań Naukowych prezentowane w sprawozdaniu rektora.

Procentowy udział źródeł finansowania prac obsługiwanych przez DOBN



Tak oszacowana kwota w stosunku do wartości przychodów z 2014 roku (662 195 084 zł) stanowi 10%, czyli kwotę znaczącą, choć nie tak wysoką jak w przypadku szczególnie Uniwersytetu Warszawskiego. Na podkreślenie zasługuje fakt, że 1/3 wydatków to tzw. „umowy z przemysłem”, które zgodnie ze sprawozdaniem rektora są raczej pracami związanymi z wydawaniem opinii, czyli nie będącymi pracami B+R zgodnie z Podręcznikiem Frascati.

Jednostka jest uczelnią wyższą i w związku z tym obowiązują ją:

- Ustawa o rachunkowości – uczelnia wybrała ustawę jako podstawę do prowadzenia rachunkowości,
- sporządzanie sprawozdania rektora z działalności,
- uczelnia jest zobowiązana sporządzać sprawozdanie PNT-01/s ze względu na prowadzoną działalność.

#### 3.1.4.2. Analiza dostępnych danych

Analizie podlegały:

- sprawozdanie finansowe za 2013 rok w wersji opublikowanej w Monitorze Sądowym i Gospodarczym (bez dodatkowych informacji i objaśnień) wraz ze sprawozdaniem rektora,

- b) sprawozdanie finansowe za 2014 rok w wersji opublikowanej w Monitorze Sądowym i Gospodarczym (bez dodatkowych informacji i objaśnień) wraz ze sprawozdaniem rektora,
- c) polityka rachunkowości opublikowana w Zarządzeniu Rektora nr 10 z dnia 29 maja 2008 roku na stronach AGH. Brak jest publikacji późniejszych zmian do polityki rachunkowości, jakie bez wątpienia musiały mieć miejsce.

W sprawozdaniu Rektora AGH zaprezentowany jest cały rozdział dotyczący badań naukowych. Badania naukowe rozbite są na źródła finansowania. Aż 1/3 prac stanowią prace finansowane z tzw. umów z przeznaczeniem. Zgodnie z opisem w ramach tej działalności znalazły się jednak również prace polegające na: „dokonywaniu ocen, wydawaniu opinii oraz sporządzaniu ekspertyz i prowadzeniu analiz” (strona 81 sprawozdania rektora). Czyli są to prace będące w zasadzie poza działalnością B+R, a będące raczej usługami atestacyjnymi świadczonymi na rzecz przedsiębiorstw. Tym niemniej prace te zostały wykazane w części „Działalność naukowo-badawcza”. W sprawozdaniu Rektor pokazuje również liczbę posiadanych patentów oraz nowych zgłoszeń patentowych.

Tak jak dla poprzednich uczelni ponownie na uwagę zasługuje fakt, że w bilansie nie pojawiły się zupełnie wartości niematerialne i prawne (ani także rozliczenia międzyokresowe długoterminowe), które wskazywałyby na wartość tak wypracowanych praw. Ponownie wskazuje na nakierowanie systemu rachunkowości, na rozliczenie w cyklu dotacyjnym (finansowanie z zamknięciem finansów publicznych na koniec każdego roku) bez możliwości wyodrębnienia tak powstałego majątku.

Sięgając do polityki rachunkowości publikowanej przez AGH można po raz kolejny zauważyć, że zostały wykorzystane te same wzorce co w przypadku pozostałych uczelni. Po raz kolejny do wartości niematerialnych i prawnych zalicza uczelnia jedynie prawa nabyte (czyli wyklucza się możliwość wytworzenia tych praw) oraz że działalność naukowa dzielona jest ze względu jedynie na źródła finansowania, bez uwzględnienia fazy badań (działalność badawcza czy działalność rozwojowa).

#### 3.1.4.3. Wnioski

Ponownie wnioski końcowe wskazują, że polityka rachunkowości uczelni nie odbiega od schematu zaprezentowanego przez UW, UJ czy też PW.

#### 3.1.5. Podsumowanie

Wszystkie z analizowanych uczelni bazują w ramach wewnętrznych regulacji na Rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 18 grudnia 2012 roku w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej uczelni publicznych. Pomimo tego, że wskazuje ono jedynie konieczność przypisania wydatków do źródeł finansowania to wydaje się, że same uczelnie zamykają sobie drogę do wyodrębnienia majątku powstałego w ramach prac B+R. Brakuje w takim podejściu zwiększania wartości uczelni poprzez wypracowane *know-how* oraz

poprzez uzyskiwane przez to przychody z udostępniania patentów innym podmiotom gospodarczym.

Wnioski dla wszystkich analizowanych uczelni są więc identyczne:

1. Sposób ewidencji działalności B+R dopasowywany jest do źródeł ich finansowania, co wskazuje nakierowanie całego systemu rachunkowości pod kątem odbiorców informacji jakimi są podmioty przekazujące dotacje.
2. W systemie rachunkowości brak jest podziału na fazę badawczą, rozwojową i wdrożeniową.
3. Sprawozdawczość działalności B+R nie musi odzwierciedlać faktycznych nakładów na badania. Zgodnie z polityką rachunkowości w ramach kosztów działalności naukowej ujmowane są dość dowolnie kształtowany narzut kosztów, tak wydziałowych jak i uczelnianych, który bez wątpienia nie jest wydatkiem zgodnym z objaśnieniem w sprawozdaniu PNT-01/s (narzuty nie są zawarte w objaśnieniu do wiersza 02 działu 1). Ponadto istnieją uzasadnione wątpliwości czy uczelnie prawidłowo przypisują usługi świadczone dla przedsiębiorstw do działalności B+R, gdyż (jak jest opisane w sprawozdaniach rektorów) są w tych kosztach ujmowane analizy i opinie, które zgodnie z Podręcznikiem Frascati nie są pracami B+R.

## 3.2. Przedsiębiorstwo produkcyjne

### 3.2.1. Automatyka-Pomiary-Sterowanie SA

#### 3.2.1.1. Informacja o jednostce

Automatyka-Pomiary-Sterowanie SA (APS S.A.) jest firma z siedzibą w Białymstoku świadcząca usługi z dziedziny automatyki przemysłowej i elektryki. Spółka przede wszystkim świadczy usługi z zakresu projektowania, programowania, wykonawstwa, remontów, serwisu i eksploatacji układów automatyki, sterowania, pomiarów i zabezpieczeń, urządzeń elektrycznych i procesów technologicznych. Prowadzi także sprzedaż urządzeń automatyki przemysłowej. Spółka działa od 1993 roku. Od 2008 roku spółka jest notowana na Giełdzie Papierów Wartościowych na rynku NewConnect.

We wpisie do KRS określono przeważającą działalność jako 3320Z *instalowanie maszyn przemysłowych, sprzętu i wyposażenia*. W zakresie działalności w KRS jest wpisana działalność B+R (prowadzenie prac badawczo-rozwojowych).

Spółka otrzymuje dotacje na projekty realizowane wewnątrz spółki – nie są to jednak środki na badania B+R. Spółka otrzymała dotację ze środków unijnych na inwestycje (w ramach RPO Województwa Podlaskiego), dotację na uczestnictwo w targach, wdrożenie systemu B2B (w ramach PO Innowacyjna Gospodarka) oraz program szkoleniowo doradczy w ramach PO Kapitał Ludzki.

Jednostka jest spółką prawa handlowego i związku z tym obowiązują ją:

- a) Kodeks prawa handlowego – w szczególności sporządzanie sprawozdania z działalności,
- b) Ustawa o rachunkowości – spółka wybrała ustawę jako podstawę do prowadzenia rachunkowości,
- c) spółka jest zobowiązana sporządzać sprawozdanie PNT-01 ze względu na prowadzoną działalność B+R.

### 3.2.1.2. Analiza dostępnych danych

Analizie podlegały:

- a) sprawozdanie finansowe za 2014 rok wraz ze sprawozdaniem zarządu z działalności.

Spółka nie wskazała we wprowadzeniu do sprawozdania w jaki sposób podchodzi do ewidencji prac rozwojowych. W sprawozdaniu z działalności, zarząd wyraźnie wskazał, że pomimo tego, że świadczy innowacyjne usługi nie prowadzi jednakże działalności badawczo-rozwojowej.

Zgodnie z przedstawionym opisem w sprawozdaniu zarządu należy zauważyć, że jest to działalność z ograniczona działalności B+R. Zgodnie bowiem z zapisami Podręcznika Frascati 2002 inżynierię przemysłową należy częściowo zaliczyć do prac B+R (Uwzględnić prace B+R podejmowane na zasadzie „sprzężenia zwrotnego” oraz wyposażenie zakładu w sprzęt niezbędny do produkcji/inżynierię przemysłową związaną z rozwojem nowych produktów i nowych procesów. Wyłączyć analogiczne czynności wykonywane na potrzeby procesów produkcyjnych).

Tym niemniej, zgodnie ze stanowiskiem spółki, nie zostały wykazane żadne prace B+R, jak również spółka we wprowadzeniu do sprawozdania nie zaprezentowała, że posiada jakiegokolwiek narzędzia systemowe do gromadzenia danych na ten temat.

### 3.2.1.3. Wnioski

1. Spółka nie opisuje sposobu ujmowania prac B+R we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego.
2. Spółka nie wskazuje wydatków na prowadzone działania B+R w sprawozdaniu pomimo tego, że część z jej działalności można by zakwalifikować jako działalność badawczo-rozwojową.

## 3.2.2. Nanotel SA

### 3.2.2.1. Informacja o jednostce

Wrocławska firma NANOTEL S.A. to wyspecjalizowana firma działająca w obszarze budownictwa dla telekomunikacji oraz systemów pomp ciepła. Działalność w sektorze telekomunikacyjnym obejmuje projektowanie sieci teleinformatycznych, projektowanie kanalizacji teletechnicznej, budowę kanalizacji teletechnicznej, sieci miedzianych, sieci optycznych itp. W ramach segmentu pomp ciepła realizuje zaś kompleksowe usługi głównie dla klientów indywidualnych, np. projektowanie i dobór pompy ciepła i dolnego źródła budowa gruntowych kolektorów pionowych, itp.

Spółka działa od 2005 roku, a od 2010 roku jest notowana na rynku NewConnect.

We wpisie do KRS określono przeważającą działalność jako 4221Z roboty związane z budową rurociągów przesyłowych i sieci rozdzielczych. W zakresie działalności w KRS nie ma wpisu o prowadzeniu działalności B+R a co za tym idzie spółka nie ma obowiązku składania sprawozdawczości z tego zakresu. Spółka może zostać wybrana do sporządzenia sprawozdania PNT-01 przez GUS metodą doboru celowego.

Spółka starała się o dotacje na projekty wewnątrz spółki (w sprawozdaniu z działalności nie zostały uszczegółowione informacje o jakie dotacje stała się jednostka) – jednak nie otrzymała dofinansowania.

Jednostka jest spółką prawa handlowego i w związku z tym obowiązują ją:

- a) Kodeks prawa handlowego – w szczególności sporządzanie sprawozdania z działalności,
- b) Ustawa o rachunkowości – spółka wybrała ustawę jako podstawę do prowadzenia rachunkowości,
- c) spółka nie jest zobowiązana sporządzać sprawozdanie PNT-01 ze względu na prowadzoną działalność.

#### 3.2.2.2. Analiza dostępnych danych

Analizie podlegały:

- a) sprawozdanie finansowe za 2014 rok wraz ze sprawozdaniem zarządu z działalności.

Spółka w sprawozdaniu z działalności wskazała, że w latach 2010–2013 przeprowadziła prace B+R zakończone zgłoszeniem patentowym. Natomiast w roku 2014 nie kontynuowała prac „ze względu na brak dostatecznych środków”.

Tym niemniej spółka nie wskazała we wprowadzeniu do sprawozdania w jaki sposób podchodzi do ewidencji prac rozwojowych. W wartościach niematerialnych i prawnych brak jest kwot związanych z zakończonym projektem. Brak jest również takiej informacji w rozliczeniach międzyokresowych.

#### 3.2.2.3. Wnioski

1. Spółka nie opisuje sposobu ujmowania prac B+R we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego pomimo faktu, że takie działania prowadziła.
2. Spółka nie wskazuje wydatków na prowadzone działania B+R w sprawozdaniu pomimo prowadzenia takich prac.

### 3.2.3. Techmadex SA

#### 3.2.3.1. Informacja o jednostce

Techmadex S.A. z siedzibą w Warszawie jest firmą świadczącą usługi z zakresu automatyki przemysłowej (projektowanie, wdrażanie, eksploatacja i serwis systemów sterowania), w szczególności zaś systemami automatyki dla gazownictwa. Prowadzi także sprzedaż transportowych urządzeń magazynowych i kamer termowizyjnych.

Spółka powstała w 1982 roku, od 2012 roku jest notowana na rynku NewConnect.



We wpisie do KRS określono przeważającą działalność jako 3320Z *instalowanie maszyn przemysłowych, sprzętu i wyposażenia*. W zakresie działalności w KRS nie ma wpisu o prowadzeniu działalności B+R, a co za tym idzie spółka nie ma obowiązku składania sprawozdawczości z tego zakresu. Spółka może zostać wybrana do sporządzenia sprawozdania PNT-01 przez GUS metodą doboru celowego.

Jednostka jest spółką prawa handlowego i w związku z tym obowiązują ją:

- a) Kodeks prawa handlowego – w szczególności sporządzanie sprawozdania z działalności,
- b) Ustawa o rachunkowości – spółka wybrała ustawę jako podstawę do prowadzenia rachunkowości,
- c) spółka jest nie zobowiązana sporządzać sprawozdanie PNT-01 ze względu na brak prowadzonej działalności B+R.

### 3.2.3.2. Analiza dostępnych danych

Analizie podlegały:

- a) sprawozdanie finansowe za 2014 rok wraz ze sprawozdaniem zarządu z działalności.

Spółka w sprawozdaniu z działalności wskazała, że nie prowadzi prac B+R. Ponadto analiza tytułów zawartych w 2014 kontraktów wskazuje, że faktycznie nie mamy do czynienia z działalnością nawet na pograniczu działań B+R.

Spółka nie wskazała we wprowadzeniu do sprawozdania, w jaki sposób podchodzi do ewidencji potencjalnych prac rozwojowych. W związku z faktycznym brakiem takich prac, brak jest również odniesienia w sprawozdaniu do nich.

### 3.2.3.3. Wnioski

1. Spółka nie opisuje sposobu ujmowania prac B+R we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego.
2. Spółka nie wskazuje wydatków na prowadzone działania B+R w sprawozdaniu.

### 3.2.4. Podsumowanie

Wszystkie analizowanie spółki za podstawę prowadzenia ksiąg przyjęły Ustawę o rachunkowości.

Na podstawie analizy sprawozdań finansowych powyższych spółek można stwierdzić, że nie prowadzą one ewidencji prac B+R. Nie zostało to odnotowane w analizowanych dokumentach. Dzieje się tak niezależnie od faktu, czy dana spółka zakładała prowadzenie prac B+R w ramach działalności gospodarczej czy nie, ani nawet od deklaratywnego ich wykonywania. Ilustracją tego może być to, że fakt rozpoczęcia postępowania patentowego przez jedną ze spółek nie został odzwierciedlony w danych liczbowych ujawnionych w sprawozdaniu finansowym.

W innym opisywanym przypadku pomimo tego, że część działalności można zakwalifikować jako działalność B+R, to nie znalazło to swego odzwierciedlenia w prezentowanych przez spółkę danych. Jako jedną z przyczyn takiego stanu można wskazać brak odpowiednich narzędzi księgowych do gromadzenia danych dotyczących nakładów na prace B+R.

### 3.3. Banki i spółki ubezpieczeniowe

#### 3.3.1. Idea Bank SA

##### 3.3.1.1. Informacja o jednostce

Idea Bank rozpoczął działalność w 2010 roku. Oferta banku skierowana jest przede wszystkim do przedsiębiorców (ze szczególnym uwzględnieniem małych przedsiębiorstw). Jako podstawową przewagę konkurencyjną bank wymienia nakierowanie na segment rynku niedoceniany przez polskie banki o bardziej ugruntowanej pozycji. Bank podkreśla swoje podejście poprzez konstrukcję produktową oraz elastyczną wielokanałową dystrybucję połączoną z innowacyjnym podejściem do marketingu.

Od 2015 roku bank jest notowany na Giełdzie Papierów Wartościowych.

Jednostka jest spółką prawa handlowego i w związku z tym obowiązują ją:

- a) Kodeks prawa handlowego – w szczególności sporządzanie sprawozdania z działalności,
- b) Międzynarodowe Standardy Rachunkowości – spółka wybrała MSR jako podstawę do prowadzenia rachunkowości,
- c) spółka zobowiązana jest do prowadzenia sprawozdawczości zgodnie z zasadami GPW – sprawozdania są badane przez biegłego rewidenta.

##### 3.3.1.2. Analiza dostępnych danych

Analizie podlegały:

- a) sprawozdanie finansowe za 2014 rok,
- b) prospekt emisyjny – w momencie przygotowywania raportu nie było jeszcze raportów finansowych publikowanych na GPW.

Bank w prospekcie emisyjnym wskazał swój sztandarowy projekt B+R (Idea Cloud), za który otrzymał nagrodę jako projekt, który częściowo jest już użytkowany, a częściowo będzie nadal rozwijany (stworzenie nowoczesnej platformy on-line Idea Cloud [...] udostępnionej w I kwartale 2015 roku, która zostanie w pełni wdrożona w 2016 roku).

Tym niemniej nic w sprawozdaniu finansowym nie wskazuje na wyodrębnienie kosztów wewnętrznych (a przynajmniej nic istotnego co zostałyby wymienione) związanych z prowadzeniem tego projektu.

Na wartość projektu składają się jedynie prace zakupione zewnętrznie uwidocznione w wartościach niematerialnych i prawnych w pozycji „patenty i licencje” (41 729 tys. zł).

Należy zauważyć, że w przypadku projektów o takiej skali złożoności konieczne jest posiadanie w zasobach wewnętrznych zasobów do zarządzania projektem oraz do jego testowania i monitorowania. Zasoby takie powinny być przypisane do wypracowanego produktu końcowego.

Ze względu na niewielką istotność kwot tych zasobów w stosunku do całości projektu mogą być jednak one w końcowym rozrachunku pominięte przez bank w wykazywanych kosztach prowadzenia prac B+R. W prospekcie emisyjnym bank informuje o prowadzonych pracach rozwojowych nie wskazując ich konkretnych wartości.

### 3.3.1.3. Wnioski

1. Bank nie opisuje sposobu ujmowania prac B+R we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego.
2. Bank nie wykazuje kosztów wewnętrznych prowadzenia działalności B+R w sprawozdaniu, co prawdopodobnie spowodowane jest niewielką istotnością nakładów ponoszonych wewnętrznie.

### 3.3.2. mBank

#### 3.3.2.1. Informacja o jednostce

mBank został założony w 1986 roku. Od 2012 bank rozpoczął zmianę strategii związaną z chęcią poprawy obsługi klienta. W tym celu eliminuje w swoich oddziałach tradycyjny podział na placówki detaliczne i korporacyjne. Zamiast tego zainicjował powstawanie centrów doradczych oraz powstawanie w galeriach handlowych niewielkich punktów wyposażonych w nowoczesne rozwiązania technologiczne (interaktywna witryna reagująca na ruch, ekrany dotykowe prezentujące ofertę, aplikacje w strefie dla dzieci).

Od 1992 r. bank jest notowany na Giełdzie Papierów Wartościowych.

Jednostka jest spółką prawa handlowego i związku z tym obowiązują ją:

- a) Kodeks prawa handlowego – w szczególności sporządzanie sprawozdania z działalności,
- b) Międzynarodowe Standardy Rachunkowości – spółka wybrała MSR jako podstawę do prowadzenia rachunkowości,
- c) spółka zobowiązana jest do prowadzenia sprawozdawczości zgodnie z zasadami GPW – sprawozdania są badane przez biegłego rewidenta.

#### 3.3.2.2. Analiza dostępnych danych

Analizie podlegały:

- a) sprawozdanie finansowe za 2014 rok wraz ze sprawozdaniem zarządu z działalności.

W sprawozdaniu finansowym bank wskazuje na miejsca w strukturze organizacyjnej zajmujące się działaniami rozwojowymi (m.in. w ramach Departamentu Zarządzania Projektami i Architekturą Ryzyka).

W sprawozdaniu w wartościach niematerialnych i prawnych zostały wykazane koszty zakończonych prac rozwojowych (wartość nieistotna z punktu widzenia całości obrazu, ponieważ stanowi poniżej 0,1% całej kwoty wartości niematerialnych i prawnych – 382 tys. zł w stosunku 455 345 tys. zł). W rozliczeniach międzyokresowych nie zostały wyodrębnione kwoty związane z prowadzoną działalnością rozwojową.

W sprawozdaniu z działalności bank wykazuje wysokość nakładów (w dużej mierze dotyczy to działań wykonywanych przez podwykonawców, co można odczytać z wzrostu wartości zakupionych licencji) poniesionych na projekty rozwojowe (132 mln zł).

### 3.3.2.3. Wnioski

1. Bank nie opisuje sposobu ujmowania prac B+R we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego.
2. Bank wskazuje koszty wewnętrzne prowadzenia działalności B+R w sprawozdaniu.
3. Należy zauważyć, że wartość wewnętrznych nakładów na całość prac B+R jest niezwykle niska w stosunku do wartości zakupu licencji. W przypadku zastosowania progu istotności do gromadzenia danych o nakładach wewnętrznych prace te mogą być w kolejnych latach pomijane w sprawozdawczości działalności B+R.

### 3.3.3. Liberty

#### 3.3.3.1. Informacja o jednostce

Marka Liberty Ubezpieczenia (dawniej Liberty Direct) została wprowadzona do Polski w 2007 roku, przez hiszpańską spółkę z grupy Liberty Mutual: Liberty Seguros Compania de Seguros y Reaseguros S.A. Spółka należy do międzynarodowej grupy ubezpieczeniowej – Liberty Mutual ([www.libertymutual.com](http://www.libertymutual.com)), która świadczy kompleksowe usługi ubezpieczeniowe w 30 krajach Ameryk, Europy i Azji. Firma działa w Stanach Zjednoczonych od 1912 roku i jest na tamtejszym rynku jedną z największych instytucji ubezpieczeniowych zajmującą 78 miejsce na elitarnym liście Fortune 100.

Jednostka jest podmiotem prawa handlowego i w związku z tym obowiązują ją:

- a) Kodeks prawa handlowego – w szczególności sporządzanie sprawozdania z działalności,
- b) Ustawa o rachunkowości – spółka wybrała ustawę jako podstawę do prowadzenia rachunkowości.

#### 3.3.3.2. Analiza dostępnych danych

Analizie podlegały:

- a) sprawozdanie finansowe za 2014 rok wraz ze sprawozdaniem zarządu z działalności.

We wprowadzeniu do sprawozdania finansowego jednostka w skazuje, że jako wartości niematerialne i prawne będzie przyjmowała jedynie prawa nabyte.

W rozliczeniach międzyokresowych znajdują się nieopisane bliżej kwoty. Ze względu na brak opisów nie można określić czy jakkolwiek z tych kwot może być przypisana do wartości prac B+R.

W sprawozdaniu z działalności Oddziału jest informacja o przyszłym rozwoju związanym z dywersyfikacją produktów (oraz utworzeniem nowych). Nie idą za tym jednakże żadne informacje finansowe wskazujące na wartość nakładów ponoszonych na prace B+R związane z tym rozwojem.

### 3.3.3.3. Wnioski

1. Oddział nie opisuje sposobu ujmowania prac B+R we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego.
2. Oddział nie wykazuje kosztów wewnętrznych prowadzenia działalności B+R w sprawozdaniu.

### 3.3.4. Link4 Towarzystwo Ubezpieczeń SA

#### 3.3.4.1. Informacja o jednostce

Link4 jest spółką ubezpieczeniową istniejącą od 2002 roku. Zgodnie z informacjami przekazywanymi przez spółkę, Link4 jest pierwszą spółką, która wprowadziła sprzedaż ubezpieczeń komunikacyjnych wyłącznie za pośrednictwem telefonu oraz internetu. Model biznesowy spółki zakłada centralizację obliczenia indywidualnej składki ubezpieczeniowej oraz wyłączną dystrybucję przez kanały elektroniczne bez pośrednictwa kanałów klasycznych. Od 2014 roku spółka jest wyłączną własnością PZU SA.

Jednostka jest podmiotem prawa handlowego i związku z tym obowiązują ją:

- a) Kodeks prawa handlowego – w szczególności sporządzanie sprawozdania z działalności,
- b) Ustawa o rachunkowości – spółka wybrała ustawę jako podstawę do prowadzenia rachunkowości.

#### 3.3.4.2. Analiza dostępnych danych

Analizie podlegały:

- a) sprawozdanie finansowe za 2014 rok.

We wprowadzeniu do sprawozdania finansowego jednostka w skazuje, że jako wartości niematerialne i prawne będzie przyjmowała jedynie prawa nabyte.

W rozliczeniach międzyokresowych znajdują się nieopisane bliżej kwoty. Ze względu na brak opisów nie można określić czy jakkolwiek z tych kwot może być przypisana do wartości prac B+R.

W sprawozdaniu zarządu brak jest jakiegokolwiek wzmianki o pracach B+R.

### 3.3.4.3. Wnioski

1. Spółka nie opisuje sposób ujmowania prac B+R we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego.
2. Spółka nie wykazuje wskazuje kosztów prowadzenia działalności B+R w sprawozdaniu.

### 3.3.5. Podsumowanie

Pomimo niewątpliwego prowadzenia prac B+R, tak przez banki jak i przez spółki ubezpieczeniowe, jedynie mBank wykazał wartość prowadzonych prac B+R. Idea Bank (pomimo przyjęcia za podstawę MSR) nie wykazał prac B+R, a jedynie nakłady inwestycyjne na zakup licencji. Prawdopodobną przyczyną zaniechania wykazywania nakładów na działalność B+R była niewielka ich wartość (a przez to możliwość uznania tej działalności za nieistotną i przez to nie wyodrębnianą w sprawozdaniu).

## 4. Studia przypadków prezentacji działalności / nakładów B+R

### 4.1. Instytuty

#### 4.1.1. Instytut Chemii Fizycznej PAN

##### 4.1.1.1. Informacja o jednostce

Instytut prowadzi badania naukowe w dziedzinie chemii fizycznej i nauk pokrewnych. Organem nadzorczym jest Polska Akademia Nauk. Zgodnie z informacją na stronie IChF PAN jednostka posiada szereg patentów i zgłoszeń patentowych.

Instytut otrzymuje dotacje na prowadzone prace B+R z różnych źródeł, co znajduje odzwierciedlenie w sprawozdaniu z działalności instytutu.

Jednostkę obowiązuje:

- a) ustawa o PAN,
- b) ustawa o rachunkowości – jednostka wybrała ustawę jako podstawę do prowadzenia rachunkowości,
- c) jednostka jest zobowiązana sporządzać sprawozdanie PNT-01 ze względu na prowadzoną działalność.

##### 4.1.1.2. Analiza dostępnych danych

Analizie podlegały:

- a) sprawozdanie finansowe za 2013 rok opublikowane w Monitorze Sądowym i Gospodarczym (bez dodatkowych informacji i objaśnień) wraz ze sprawozdaniem z działalności,
- b) strona WWW instytutu.

We wprowadzeniu do sprawozdania instytut wskazał, że za wartości niematerialne i prawne będzie przyjmował jedynie nabyte prawa, a w rozliczeniach międzyokresowych będzie ujmował rozliczane w czasie koszty grantów badawczych lub innych tematów badawczych długoterminowych.

W sprawozdaniu finansowym konsekwentnie nie ujęto żadnych z posiadanych patentów w wartościach niematerialnych i prawnych, pomimo opisu na stronie, iż część patentów jest w fazie badawczej: rozwój. Mogą one natomiast występować w pozycji długoterminowych rozliczeń międzyokresowych (choć trudno jest to z pewnością stwierdzić, gdyż brak jest dostępu do dodatkowych informacji i objaśnień).

Analiza sprawozdania z działalności wskazuje, że liczba zgłoszonych patentów jest naprawdę duża (uzyskanie w 2013 roku 23 patentów i zgłoszenie nowych 36 patentów). Nie można ich jednakże zidentyfikować w sprawozdaniu jednostki.

#### 4.1.1.3. Wnioski

1. Instytut nie opisuje sposobu ujmowania prac B+R we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego.
2. Instytut nie wskazuje jasno wydatków na prowadzone działania B+R w sprawozdaniu.

#### 4.1.2. Instytut Chemii Przemysłowej

##### 4.1.2.1. Informacja o jednostce

Instytut prowadzi badania naukowe w dziedzinie nauk chemicznych i pokrewnych. Organem nadzorczym jest Ministerstwo Gospodarki. Zgodnie z informacją na stronie IChP jednostka posiada szereg patentów i zgłoszeń patentowych. Zgodnie z informacją w sprawozdaniu, jak i widoczną na stronie internetowej IChP, prowadzi również działalność gospodarczą w zakresie analiz laboratoryjnych, produkcji doświadczalnej oraz małotonażowej.

Instytut otrzymuje dotacje na prowadzone prace B+R.

Jednostkę obowiązują:

- a) Ustawa o rachunkowości – jednostka wybrała ustawę jako podstawę do prowadzenia rachunkowości,
- b) jednostka jest zobowiązana sporządzać sprawozdanie PNT-01 ze względu na prowadzoną działalność.

##### 4.1.2.2. Analiza dostępnych danych

Analizie podlegały:

- a) sprawozdanie finansowe za 2014 rok opublikowane w Monitorze Sądowym i Gospodarczym (bez dodatkowych informacji i objaśnień) wraz z informacją o zarządzaniu majątkiem instytutu,
- b) strona WWW instytutu.

We wprowadzeniu do sprawozdania instytut nie odniósł się w ogóle do kwestii podziału prowadzenia systemu rachunkowości na część związaną z pracami B+R oraz działalności produkcyjnej. Tym niemniej w bilansie w wartościach niematerialnych i prawnych została wykazana kwota zakończonych prac rozwojowych (wartość netto 2 888 034 zł w 2014 roku). W informacji o zarządzaniu majątkiem instytutu wskazano co więcej, że w roku 2014 nastąpiło istotne zwiększenie wartości zakończonych prac rozwojowych (o 159 007 zł) – wskazano również tytuły prac rozwojowych.

#### 4.1.2.3. Wnioski

1. Instytut nie opisuje sposobu ujmowania prac B+R we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego.
2. Pomimo tego, że brak jest jasnych opisów co do sposobu ujmowania prac B+R to instytut wskazuje jasno wydatki na prowadzone działania B+R w sprawozdaniu.

#### 4.1.3. Przemysłowy Instytut Automatyki i Pomiarów

##### 4.1.3.1. Informacja o jednostce

Instytut prowadzi badania naukowe i prace rozwojowe w dziedzinie pomiarów, automatyki i robotyki. Organem nadzorczym jest Ministerstwo Gospodarki. Zgodnie z informacją na stronie PIAP, jednostka posiada szereg patentów i zgłoszeń patentowych. Zgodnie z informacją w sprawozdaniu, jak i widoczną na stronie internetowej, PIAP prowadzi również działalność gospodarczą w zakresie szkoleń, projektów, usług i promocji.

Instytut otrzymuje dotacje na prowadzone prace B+R.

Jednostkę obowiązuje:

- a) Ustawa o rachunkowości – jednostka wybrała ustawę jako podstawę do prowadzenia rachunkowości,
- b) jednostka jest zobowiązana sporządzać sprawozdanie PNT-01 ze względu na prowadzoną działalność.

##### 4.1.3.2. Analiza dostępnych danych

Analizie podlegały:

- a) sprawozdanie finansowe za 2014 rok opublikowane na stronie PIAP wraz z informacją o zarządzaniu majątkiem Instytutu,
- b) strona WWW instytutu.

We wprowadzeniu do sprawozdania instytut nie odniósł się w żadnym zapisie do sposobu prowadzenia ewidencji prac B+R. W bilansie brak jest aktywowanych w wartościach niematerialnych i prawnych kosztów zakończonych prac rozwojowych. Z zestawienia pozycji rozliczeń międzyokresowych w informacji o zarządzaniu majątkiem wynika, że również w tej pozycji nie są uwidocznione koszty działalności rozwojowej.



Z zestawienia kosztów pokrytych z dotacji wynika, że PIAP prowadzi ewidencję kosztów w przypisaniu wyłącznie do źródła finansowania bez podziału na fazy badawcze. Z charakteru działania instytutu wynika jednak, że spora część tych kosztów powinna dotyczyć raczej fazy rozwojowej i wdrożeniowej. Nie wynika to jednakże z przedstawionego sprawozdania.

#### 4.1.3.3. Wnioski

1. Instytut nie opisuje sposobu ujmowania prac B+R we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego.
2. Instytut wykazuje wydatki na prowadzone działania B+R w sprawozdaniu bez przypisania faz badania.

#### 4.1.4. Podsumowanie

Każdy z instytutów pomimo przyjęcia za podstawę ustawy o rachunkowości w zupełnie odmienny sposób prezentuje (lub też nie prezentuje) wartość nakładów na prace B+R. Jest to o tyle znamienne, że instytuty z definicji powołane są do prowadzenia prac B+R. Zaskakujące jest więc, że nie wykazują jak taka działalność ma wpływ na wartość rynkową instytutów. Nie przekładają posiadanych patentów na majątek w swoich sprawozdaniach, jak również nie wskazują w sprawozdaniach na co zostały zużyte przyznane dotacje. Wskazuje to na zjawisko analogiczne jak przy uczelniach czyli na fakt, że sposób ewidencji działalności B +R dopasowywany jest do źródeł ich finansowania, co wskazuje nakierowanie całego systemu rachunkowości pod kątem odbiorców informacji jakimi są podmioty przekazujące dotacje.

## 4.2. Firmy z branży farmaceutycznej

### 4.2.1. Tarchominskie Zakłady Farmaceutyczne „Polfa” SA

#### 4.2.1.1. Informacja o jednostce

Spółka powstała w 1994 roku w drodze przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego w spółkę akcyjną ze 100% udziałem Skarbu Państwa. Zgodnie z wpisem do KRS oraz sprawozdaniem zarządu z działalności za 2014 rok spółka nie określiła przeważającej działalności. Jednakże zgodnie z opisowym określeniem w sprawozdaniu zarządu z działalności można stwierdzić, że jest to działalność farmaceutyczna obejmująca również działalność B+R. Na stronie spółki opisany jest Pion Badań i Rozwoju. Akcjonariuszami Spółki są:

- a) Skarb Państwa,
- b) pracownicy.

W zakresie działalności w KRS jest wpisana działalność B+R, co obliguje spółkę do sporządzania sprawozdania PNT-01.

Spółka otrzymuje dotacje na prowadzone prace B+R. Dotacje te nie zostały opisane w sprawozdaniu finansowym spółki.

Jednostka jest spółką prawa handlowego i w związku z tym obowiązują ją:

- a) Kodeks prawa handlowego – w szczególności sporządzanie sprawozdania z działalności,
- b) Ustawa o rachunkowości – spółka wybrała ustawę jako podstawę do prowadzenia rachunkowości,
- c) spółka jest zobowiązana sporządzać sprawozdanie PNT-01 ze względu na prowadzoną działalność.

#### 4.2.1.2. Analiza dostępnych danych

Analizie podlegały:

- a) sprawozdanie finansowe za 2014 rok wraz ze sprawozdaniem zarządu z działalności.

Spółka wskazała we wprowadzeniu do sprawozdania w jaki sposób podchodzi do ewidencji prac rozwojowych (ujęcie w wartościach niematerialnych i prawnych). Spółka wykazała w wartościach niematerialnych i prawnych wartość zakończonych prac rozwojowych – wartość brutto tych prac wyniosła 18 481 097 zł (w roku 2014 nastąpiło zwiększenie wartości o 138 080 zł).

Spółka zaprezentowała toczące się prace rozwojowe w rozliczeniach międzyokresowych. Rozliczenia międzyokresowe dotyczące działalności rozwojowej zostały jasno wypisane w informacji dodatkowej do sprawozdania – określono *explicite* ich wartość na kwotę 3 244 306 zł.

W sprawozdaniu z działalności spółka informuje o prowadzonych pracach rozwojowych i wdrożeniowych (z listy wynika, że nie jest prowadzona działalność badawcza co stoi w sprzeczności z informacjami na stronie internetowej spółki, gdzie spółka informuje o prowadzonej działalności badawczej).

#### 4.2.1.3. Wnioski

1. Spółka opisuje sposób ujmowania prac B+R we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego.
2. Spółka jasno wskazuje wydatki na prowadzone działania B+R w sprawozdaniu co pozwala wnioskować, że wydatki te są prawidłowo prezentowane również w sprawozdawczości GUS.

### 4.2.2. Polfa SA

#### 4.2.2.1. Informacja o jednostce

Polfa SA jest polskim pośrednikiem w handlu zagranicznym produktami leczniczymi, którego tradycje handlowe sięgają roku 1945. Polfa S.A. jest kontynuatorem działalności prowadzonej przez Polfę Sp. z o.o. Spółka działa na rynkach Europy Środkowej i Wschodniej, w tym zwłaszcza w Polsce, Rosji, Czechach, Bułgarii, na Ukrainie, Białorusi oraz Węgrzech, jak również w Azji – Wietnam, Kazachstan.

Zgodnie z wpisem do KRS oraz sprawozdaniem zarządu z działalności za 2014 rok podstawową działalnością spółki jest *4646 Z sprzedaż hurtowa wyrobów farmaceutycznych i medycznych*.

Spółka jest notowana na NewConnect. Akcjonariuszami spółki są:

- a) spółka spoza granic Polski,
- b) spółka polska,
- c) prezes zarządu,
- d) akcjonariusze mniejszościowi.

W zakresie działalności w KRS nie ma wpisanej działalności B+R a co za tym idzie spółka nie ma obowiązku składania sprawozdania PNT-01.

Jednostka jest spółką prawa handlowego i w związku z tym obowiązują ją:

- a) Kodeks prawa handlowego – w szczególności sporządzanie sprawozdania z działalności,
- b) Ustawa o rachunkowości – spółka wybrała ustawę jako podstawę do prowadzenia rachunkowości,
- c) spółka zobowiązana jest do prowadzenie sprawozdawczości zgodnie z zasadami rynku NewConnect.

#### 4.2.2.2. Analiza dostępnych danych

Analizie podlegały:

- a) sprawozdanie finansowe za 2013 rok wraz ze sprawozdaniem zarządu z działalności,
- b) sprawozdanie finansowe za 2014 rok wraz ze sprawozdaniem zarządu z działalności.

Sprawozdanie za rok 2014 sporządzono przy założeniu zagrożenia kontynuacji działalności. Z tego powodu zmienione zostały zasady wyceny poszczególnych pozycji. Spółka nie wskazała we wprowadzeniu do sprawozdania w jaki sposób podchodzi do ewidencji prac rozwojowych, tym niemniej spółka wykazała w początkowej kwocie rozliczeń międzykresowych koszty działu rozwoju, co mogłoby wskazywać na fakt, że działalność takowa była prowadzona jeszcze w 2013 roku. Sprawozdanie sporządzone w roku 2013 wskazuje, w początkowej części opisowej, na istnienie potencjalnych własnych produktów. W kwocie rozliczeń międzykresowych kosztów zaprezentowano koszty funkcjonowania działu rozwoju w kwocie 433 231 zł. Jest to bardzo niska liczba jak na niezwykle kosztochłonne badania farmaceutyczne. Należy więc wnioskować, że działalność B+R była dopiero w fazie rozwoju.

#### 4.2.2.3. Wnioski

1. Spółka nie opisuje sposobu ujmowania prac B+R.
2. Sprawozdanie nie potwierdza czy spółka prowadzi działalność B+R, ani też czy prowadzi jej ewidencję, pomimo istnienia działu rozwoju w strukturach firmy.

### 4.2.3. Bioton SA

#### 4.2.3.1. Informacja o jednostce

Bioton SA zostało założone w 1989 roku. Od początku swojego istnienia spółka zajmuje się biotechnologią, produkuje rekombinowaną insulinę ludzką i jej formy farmaceutyczne oraz antybiotyki. Zgodnie z wpisem do KRS oraz sprawozdaniem zarządu z działalności za 2014 rok spółka określiła swoją działalność jako produkcję leków i wyrobów farmaceutycznych.

Spółka jest notowana na Giełdzie Papierów Wartościowych od 2005 roku. Akcjonariuszami spółki są:

- a) Aviva OFE,
- b) PZU OFE,
- c) prezes zarządu,
- d) akcjonariusze mniejszościowi.

Przeważająca działalność to *2120 Z produkcja leków i wyrobów farmaceutycznych*.

Spółka otrzymywała dotacje na prowadzone prace B+R. W sprawozdaniach nie wskazano jakiego typu dotacje zostały przyznane spółce.

Jednostka jest spółką prawa handlowego i w związku z tym obowiązują ją:

- a) Kodeks prawa handlowego – w szczególności sporządzanie sprawozdania z działalności,
- b) Międzynarodowe Standardy Rachunkowości – spółka wybrała MSR jako podstawę do prowadzenia rachunkowości,
- c) spółka jest zobowiązana sporządzać sprawozdanie PNT-01 ze względu na prowadzoną działalność,
- d) spółka zobowiązana jest do prowadzenia sprawozdawczości zgodnie z zasadami GPW.

#### 4.2.3.2. Analiza dostępnych danych

Analizie podlegały:

- a) sprawozdanie finansowe za 2014 rok wraz ze sprawozdaniem zarządu z działalności.

We wprowadzeniu do sprawozdania finansowego jest dokładny opis w jaki sposób są prezentowane zakończone prace B+R w ramach wartości niematerialnych i prawnych (na kwotę 14 264 tys. zł) oraz jak są prezentowane prace rozwojowe w realizacji (na kwotę 90 788 tys. zł). Ponadto spółka określa w notach uzupełniających wysokość nakładów na prace B+R. W sprawozdaniu z działalności spółka informuje w sposób syntetyczny o ponoszonych nakładach na prace B+R ujętych w rachunku zysków i strat na kwotę 3 248 tys. zł.

#### 4.2.3.3. Wnioski

1. Precyzyjnie opisany sposób ujmowania prac B+R we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego.

2. Wiarygodne informacji o pracach B+R w sprawozdaniu finansowym – nakłady adekwatne do prowadzonej działalności.
3. Poprawnie prowadzona ewidencja wewnętrzna prac.

#### 4.2.4. Adamed sp. z o.o.

##### 4.2.4.1. Informacja o jednostce

Spółka została założona w 1986 roku. W 1991 roku spółka wprowadziła pierwszy autorski lek na rynek.

W 1994 roku został otwarty pierwszy zakład produkcyjny co skutkowało kolejnym własnym lekiem zarejestrowanym w 1998 roku i pozwoliło na utworzenie w 2000 roku działu B+R, który prowadzi własne prace badawczo-rozwojowe nad nowymi lekami. Dział badawczo-rozwojowy przeniósł się w roku 2014 do nowo wybudowanego Centrum badawczo-rozwojowego grupy Adamed, w skład której weszły spółki Zakład Farmaceutyczny Adamed Pharma SA, Pabianickie Zakłady Farmaceutyczne Polfa SA, Adamed Consumer Healthcare SA, Adamed Finance sp. z o.o. oraz Adamed Farmacja sp. z o.o.

Zgodnie z wpisem do KRS oraz sprawozdaniem zarządu z działalności za 2014 rok spółka określiła swoją działalność jako produkcję leków i wyrobów farmaceutycznych.

Przeważająca działalność to *2120 Z produkcja leków i wyrobów farmaceutycznych*.

Spółka otrzymywała dotacje na prowadzone prace B+R. W sprawozdaniach nie wskazano jakiego typu dotacje zostały przyznane spółce.

Jednostka jest spółką prawa handlowego i w związku z tym obowiązują ją:

- a) Kodeks prawa handlowego – w szczególności sporządzanie sprawozdania z działalności,
- b) Ustawa o rachunkowości – spółka wybrała ustawę jako podstawę do prowadzenia rachunkowości,
- c) spółka jest zobowiązana sporządzać sprawozdanie PNT-01 ze względu na prowadzoną działalność.

##### 4.2.4.2. Analiza dostępnych danych

Analizie podlegały:

- a) sprawozdanie finansowe za 2014 rok wraz ze sprawozdaniem zarządu z działalności.

Biegły ponadto miał wcześniejszy dostęp do polityki rachunkowości spółki (choć była ona z pewnością od tego czasu aktualizowana).

We wprowadzeniu do sprawozdania finansowego jest dokładny opis w jaki sposób są prezentowane zakończone prace B+R w ramach wartości niematerialnych i prawnych oraz jak są prezentowane prace

rozwojowe oraz prace badawcze w realizacji. Spółka wskazuje zgodnie z ustawą o rachunkowości (oraz z Krajowymi Standardami Rachunkowości) warunki ujmowania badania jako wartość niematerialną i prawną. Spółka wyraźnie wydziela we wprowadzeniu do sprawozdania fazy badawcze oraz wydziela dla nich odrębne okresy rozliczenia tych faz w czasie lub (w przypadku prac *sensu stricto* badawczych) określa sposób odniesienia bezpośrednio w koszty.

Ponadto spółka określa w notach uzupełniających wysokość nakładów na prace B+R. W sprawozdaniu z działalności spółka informuje w sposób syntetyczny o ponoszonych nakładach na prace B+R. Należy zauważyć, że aktywowana wartość prac rozwojowych w wartości brutto to aż 56 527 019 zł. Bieżące prace B+R ujęte w rozliczeniach międzyokresowych to kwota 41 295 493 zł.

#### 4.2.4.3. Wnioski

1. Precyzyjnie opisany sposób ujmowania prac B+R we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego.
2. Wiarygodne informacji o pracach B+R w sprawozdaniu finansowym – nakłady adekwatne do prowadzonej działalności.
3. Poprawnie prowadzona ewidencja wewnętrzna prac B+R.

#### 4.2.5. Podsumowanie

Tak Bioton jak i Adamed bardzo prawidłowo (wręcz pedantycznie) podeszły do ewidencji kosztów prac B+R. Wynika to w dużej mierze z faktu, iż stanowi to dla obu spółek działalność podstawową dzięki której mogą uzyskać satysfakcjonujące wyniki finansowe. Jak z tego wynika, również niezależnie od przyjętej podstawy (czy jest to ustawa o rachunkowości czy też Międzynarodowe Standardy Rachunkowości), można prawidłowo zaprojektować system gromadzenia danych o nakładach B+R, o ile jest to ważne dla spółki. Polfa Tarchomin również poprawnie (choć nie tak pedantycznie) prezentuje informacje o prowadzonej działalności B+R. Polfa SA jednakże niewiarygodnie prezentuje informacje w tym zakresie. Wzór spółek farmaceutycznych pokazuje, że istnieje tutaj pewien branżowy wzorzec, który spółki wypracowały i starają się go przestrzegać. Wzorzec ten może być przenoszony pomiędzy spółkami drogą nieformalną poprzez wymianę kadry księgowej – rekrutacje szczególnie na stanowiska głównych księgowych jako wymóg stawiają posiadanie doświadczenia w tej branży.

### 4.3. Firmy z branży IT

#### 4.3.1. Connectmedica Sp. z o.o.

##### 4.3.1.1. Informacja o jednostce

Spółka powstała w 2009 roku. Spółka zajmuje się oferowaniem oprogramowania do zintegrowanej komunikacji w sektorze zdrowia i farmacji. Zgodnie z wpisem do KRS oraz sprawozdaniem zarządu

z działalności za 2014 rok spółka nie określiła przeważającej działalności. Jednakże zgodnie z opisowym określeniem w sprawozdaniu zarządu z działalności można stwierdzić, że jest to szeroko pojęta działalność IT.

Udziałowcami spółki są:

- a) spółka spoza granic Polski,
- b) prezes zarządu.

W zakresie działalności w KRS brak jest działalności B+R czyli spółka nie ma obowiązku sporządzania sprawozdania PNT-01 poza przypadkiem kiedy zostanie wylosowana do sporządzenia takiego sprawozdania. Spółka otrzymuje dotacje na prowadzone prace B+R. Zgodnie ze stroną internetową spółka otrzymała dotację w ramach działania 6.1 PO IG oraz RPO WM działanie 2.3.

Jednostka jest spółką prawa handlowego i w związku z tym obowiązują ją:

- a) Kodeks prawa handlowego – w szczególności sporządzanie sprawozdania z działalności,
- b) Ustawa o rachunkowości – spółka wybrała ustawę jako podstawę do prowadzenia rachunkowości,
- c) spółka jest zobowiązana sporządzać sprawozdanie PNT-01 ze względu na prowadzoną działalność na wezwanie GUS (o ile w sprawozdaniu F-01 i F-02 oznaczyła prawidłowo, że prowadzi działalność B+R).

#### 4.3.1.2. Analiza dostępnych danych

Analizie podlegały:

- a) sprawozdanie finansowe za 2014 rok wraz ze sprawozdaniem zarządu z działalności.

We wprowadzeniu do sprawozdania finansowego brak jest jakiegokolwiek słowa na temat sposobu ujęcia działalności B+R. W sprawozdaniu z działalności spółka poinformowała, że od 2013 posiada własny dział R&D, który kontynuował prace w 2014 r. Ponadto zarząd stwierdził, że na projekty rozwojowe przeznaczają 30% swoich zasobów. Tym niemniej w sprawozdaniu finansowym brak jest jasnego zakwalifikowania prac rozwojowych do rozliczeń międzyokresowych (30% zasobów nawet biorąc jedynie wartość wynagrodzeń powinno w skali roku wynieść powyżej 1 mln PLN). Wskazuje to jasno na brak komunikacji pomiędzy zarządem a biurem rachunkowym prowadzącym księgi spółki.

Spółka nie prezentuje w żaden sposób wartości dotyczących działalności B+R – jedyną informacją jest powyższe procentowe odniesienie do przeznaczenia zasobów (bliżej nieokreślonych zasobów).

#### 4.3.1.3. Wnioski

1. Brak opisanego sposobu ujmowania prac B+R we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego.
2. Brak informacji w jaki sposób prowadzona jest ewidencja prac badawczych oraz rozwojowych.
3. Brak wiarygodnych informacji o pracach B+R w sprawozdaniu finansowym.

### 4.3.2. XPLUS SA

#### 4.3.2.1. Informacja o jednostce

Spółka została zawiązana w 2007 roku w drodze przekształcenia z działalności gospodarczej prowadzonej od 2002 roku. Od samego początku istnienia spółka zajmowała się projektami informatycznymi związanymi z systemami klasy ERP (do zarządzania przedsiębiorstwami). Firma jest partnerem Microsoft. Spółka specjalizuje się w obsłudze przedsiębiorstw branży budowlanej.

Zgodnie z wpisem do KRS oraz sprawozdaniem zarządu z działalności za 2014 rok spółka określiła swoją działalność jako działalność związaną z oprogramowaniem. Od 2008 roku spółka jest notowana na rynku NewConnect. Akcjonariuszami spółki są:

- a) spółka spoza granic Polski,
- b) akcjonariusze mniejszościowi.

W zakresie działalności w KRS jest m.in. wpisana działalności B+R. Przeważająca działalność to *6202Z działalność związana z doradztwem w zakresie informatyki*.

Spółka otrzymywała w przeszłości dotacje na prowadzone prace B+R.

Jednostka jest spółką prawa handlowego i w związku z tym obowiązują ją:

- a) Kodeks prawa handlowego – w szczególności sporządzanie sprawozdania z działalności,
- b) Ustawa o rachunkowości – spółka wybrała ustawę jako podstawę do prowadzenia rachunkowości,
- c) spółka jest zobowiązana sporządzać sprawozdanie PNT-01 ze względu na prowadzoną działalność,
- d) spółka zobowiązana jest do prowadzenie sprawozdawczości zgodnie z zasadami rynku NewConnect.

#### 4.3.2.2. Analiza dostępnych danych

Analizie podlegały:

- a) sprawozdanie finansowe za 2014 rok wraz ze sprawozdaniem zarządu z działalności.

We wprowadzeniu do sprawozdania finansowego brak jest jakiegokolwiek słowa na temat sposobu ujęcia działalności B+R. Jest natomiast określenie, że wytwarzane programy komputerowe są ujęte w majątku obrotowym (produkty). W sprawozdaniu z działalności spółka poinformowała, że kontynuowała prace badawczo-rozwojowe ukierunkowane na tworzenie nowych innowacyjnych produktów. Tym niemniej w sprawozdaniu finansowym brak jest jasnego zakwalifikowania prac rozwojowych, tak do produktów (jak spółka sama napisała we wprowadzeniu do sprawozdania), jak i do rozliczeń międzyokresowych.

W rozliczeniach międzyokresowych krótkoterminowych, narasta natomiast kwota „wytworzonego oprogramowania przeznaczonego do sprzedaży” – przyrost o kwotę 2 mln PLN w ciągu roku w stosunku do 12 mln PLN sumy bilansowej. Wskazuje to jasno na brak komunikacji pomiędzy zarządem a biurem



rachunkowym prowadzącym księgi spółki. Wskazuje to również na prawdopodobne manipulowanie sprawozdaniem w zakresie prezentowanego wyniku finansowego (zysk za 2014 r. wyniósł 1 mln PLN, czyli po uwzględnieniu dodatkowych wydatków na wytworzone oprogramowanie przekształciłby się w stratę na poziomie 1 mln PLN).

Spółka nie prezentuje w żaden sposób wartości dotyczących działalności B+R, pomimo deklaracji zarządu, że takie są prowadzone.

#### 4.3.2.3. Wnioski

1. Brak opisanego sposobu ujmowania prac B+R we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego.
2. Brak informacji w jaki sposób prowadzona jest ewidencja prac badawczych oraz rozwojowych.
3. Brak wiarygodnych informacji o pracach B+R w sprawozdaniu finansowym.
4. Prawdopodobne zafałszowanie przez ujęcie w niewłaściwej pozycji strat z działalności.

#### 4.3.3. Asseco Poland SA

##### 4.3.3.1. Informacja o jednostce

Grupa Asseco jest wiodącą polską grupą informatyczną oferującą oprogramowanie i jednocześnie piątym największym producentem oprogramowania w Europie. Do Grupy Asseco należą podmioty bezpośrednio i pośrednio zależne, specjalizujące się w złożonych przedsięwzięciach informatycznych, w tym produkcji oprogramowania oraz projektach integracyjnych. Zgodnie ze strategią Grupy Asseco, planowana jest dalsza ekspansja na rynkach IT. Asseco od 20 lat prowadzi działalność na krajowym rynku informatycznym. Spółka zajmuje się działalnością doradczą w zakresie oprogramowania i sprzętu komputerowego, wytwarzaniem oprogramowania oraz dostarczaniem oprogramowania i sprzętu komputerowego. Spółka została zarejestrowana w styczniu 1989 r. jako spółka z ograniczoną odpowiedzialnością pod firmą „Softbank Sp. z o.o.". W połowie 1993 r. Spółka została przekształcona w spółkę akcyjną.

Zgodnie z wpisem do KRS oraz sprawozdaniem zarządu z działalności za 2014 rok spółka określiła swoją działalność jako działalność związaną z oprogramowaniem. Spółka jest notowana od 1997 roku na Giełdzie Papierów Wartościowych. Akcjonariuszami spółki są:

- a) Aviva OFE,
- b) PZU OFE,
- c) prezes zarządu,
- d) akcjonariusze mniejszościowi.

Przeważająca działalność to *6201Z działalność związana z oprogramowaniem*.

Spółka otrzymywała w przeszłości dotacje na prowadzone prace B+R co odzwierciedlone jest w pozycjach sprawozdania dotyczących dofinansowania wytworzonych wewnętrznie licencji.

Jednostka jest spółką prawa handlowego i w związku z tym obowiązują ją:

- a) Kodeks prawa handlowego – w szczególności sporządzanie sprawozdania z działalności,
- b) Międzynarodowe Standardy Rachunkowości – spółka wybrała MSR jako podstawę do prowadzenia rachunkowości,
- c) spółka jest zobowiązana sporządzać sprawozdanie PNT-01 ze względu na prowadzoną działalność,
- d) spółka zobowiązana jest do prowadzenia sprawozdawczości zgodnie z zasadami GPW.

#### 4.3.3.2. Analiza dostępnych danych

Analizie podlegały:

- a) sprawozdanie finansowe za 2014 rok wraz ze sprawozdaniem zarządu z działalności.

We wprowadzeniu do sprawozdania finansowego jest dokładny opis, w jaki sposób są prezentowane w odrębnych kategoriach produkty końcowe projektów rozwojowych („oprogramowanie wytworzone we własnym zakresie”) oraz produkty, których proces wytwórczy nie został jeszcze ukończony („koszty nieukończonych projektów rozwojowych”) – łączne nakłady to 48 mln zł. Spółka bardzo dokładnie wyszczególnia prowadzone prace B+R wraz z podaniem konkretnych nakładów – nakłady te są wiarygodnie uzasadnione prowadzoną przez spółkę działalnością w konkretnie wymienionych segmentach. W sprawozdaniu z działalności spółka informuje w sposób syntetyczny o ponoszonych nakładach na prace B+R.

#### 4.3.3.3. Wnioski

1. Precyzyjnie opisany sposób ujmowania prac B+R we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego.
2. Wiarygodne informacji o pracach B+R w sprawozdaniu finansowym.
3. Prawdopodobnie poprawnie prowadzona ewidencja wewnętrzna prac.

#### 4.3.4. Podsumowanie

Jedynie jedna spółka bazująca na MSR poprawnie wykazała prowadzoną działalność B+R. W przypadku pozostałych dwóch spółek widoczne było manipulowanie wartością nakładów na działalność B+R bądź też ich kompletne nieujmowanie.

### 4.4. Firmy z branży chemicznej

#### 4.4.1. Curiosity Diagnostics Sp. z o.o.

##### 4.4.1.1. Informacja o jednostce

Spółka powstała w 2012 roku. Zgodnie z wpisem do KRS oraz sprawozdaniem zarządu z działalności za 2013 rok. Spółka jest podmiotem typu „Spin-out” wydzielonym z innej spółki ze względu na prowadzenie

niezależnego procesu biznesowego dotyczącego rozwoju innowacyjnych metod badania. Spółka rozwinęła innowacyjne algorytmy przeprowadzania cyfrowych oznaczeń analitycznych i diagnostycznych. Curiosity Diagnostics rozwinęła również innowacyjne technologie ultra-szybkiej izolacji oraz amplifikacji kwasów nukleinowych. Udziałowcami spółki są:

- a) spółka-matka,
- b) Instytut Chemii Fizycznej PAN,
- c) osoby fizyczne (w tym członkowie zarządu Spółki oraz dyrektor jednego z zakładów IChF PAN). Członkiem zarządu spółki jest profesor IChF PAN.

Przeważającą działalnością spółki zgodnie z KRS jest *7219Z badania naukowe i prace rozwojowe w dziedzinie pozostałych nauk przyrodniczych i technicznych*. W związku z tym, spółka jest zobowiązana sporządzać sprawozdanie PNT-01.

Spółka otrzymuje dotacje na prowadzone prace B+R:

- z NCBR otrzymała dotacje w ramach Inicjatywy Eureka oraz dotację na pilotażowe przedsięwzięcie GoGlobal.pl,
- z PARP otrzymała łącznie 6 dotacji w ramach PO IG z działania 5.4.1 na ochronę własności przemysłowej.

Jednostka jest spółką prawa handlowego prowadzącą działalność B+R i w związku z tym obowiązują ją:

- a) Kodeks prawa handlowego – w szczególności sporządzanie sprawozdania z działalności,
- b) Ustawa o rachunkowości – spółka wybrała ustawę jako podstawę do prowadzenia rachunkowości,
- c) spółka jest zobowiązana sporządzać sprawozdanie PNT-01 ze względu na prowadzoną działalność.

#### 4.4.1.2. Analiza dostępnych danych

Analizie podlegały:

- a) sprawozdanie finansowe za 2013 rok wraz ze sprawozdaniem zarządu z działalności,
- b) sprawozdanie finansowe za 2014 rok.

Zarówno w roku 2013 jak i w 2014 spółka wskazała we wprowadzeniu do sprawozdania w jaki sposób podchodzi do ewidencji prac rozwojowych. W informacji dodatkowej spółka ponadto wskazała, że w drugim roku prowadzenia działalności (2013) błędnie zakwalifikowała prace badawcze (na kwotę 536 788 zł) łącznie z pracami rozwojowymi i w związku z tym w roku 2014 ujęte to koryguje.

Spółka zaprezentowała toczące się prace rozwojowe w długoterminowych rozliczeniach międzyokresowych (kwota 1 753 477 zł). Rozliczenia międzyokresowe dotyczące działalności rozwojowej zostały jasno wypisane w informacji dodatkowej do sprawozdania – określono *explicite* ich wartość. Ze względu na pozyskane finansowanie prac B+R zostało ono również jasno ujęte w sprawozdaniu finansowym.

W sprawozdaniu z działalności za rok 2013 spółka informuje, że rozpoczęła starania o uzyskanie ochrony patentowej dwóch wynalazków. Spółka zakładała, że uzyska takie prawa w 2015 roku.

#### 4.4.1.3. Wnioski

1. Ujęcie trwających prac rozwojowych jako czynne rozliczenia międzyokresowe.
2. W przypadku wystąpienia okoliczności pozwalających ująć prace rozwojowe jako wartość niematerialną i prawną następuje przekwalifikowanie tych nakładów.
3. Spółka prowadzi odrębną ewidencję prac badawczych i wpisuje je od razu w koszty.
4. Należy sądzić, iż od roku 2014 spółka prawidłowo wykazuje działalność B+R.

#### 4.4.2. Scope Fluidics Sp. z o.o.

##### 4.4.2.1. Informacja o jednostce

Spółka powstała w 2010 roku. Zgodnie z wpisem do KRS oraz sprawozdaniem zarządu z działalności za 2014 rok spółka jest podmiotem typu „Spin-off”, której misją jest opracowywanie innowacyjnych technologii na rynek globalny. Spółka stworzyła know-how oraz własność intelektualną w obszarach, które mogą szczególnie skorzystać z fenomenalnej kontroli przepływów oferowanej przez techniki mikroprzepływowe, a zwłaszcza tworzenie aerozoli, formułacja związków aktywnych, uwalnianie substancji czynnych oraz zautomatyzowane techniki prowadzenia reakcji chemicznych. Udziałowcami spółki są:

- a) fundusz inwestycyjny zamknięty,
- b) spółka prawa cypryjskiego,
- c) Instytut Chemii Fizycznej PAN,
- d) osoby fizyczne (w tym członkowie zarządu spółki oraz dyrektor jednego z zakładów IChF PAN).

Prezesem zarządu spółki jest profesor IChF PAN.

Przeważającą działalnością spółki zgodnie z KRS jest 7219Z badania naukowe i prace rozwojowe w dziedzinie pozostałych nauk przyrodniczych i technicznych. W związku z tym spółka ma obowiązek składania sprawozdania PNT-01.

Spółka otrzymuje dotacje na prowadzone prace B+R. Dotacje te nie zostały opisane w sprawozdaniu spółki.

Jednostka jest spółką prawa handlowego prowadzącą działalność B+R i w związku z tym obowiązują ją:

- a) Kodeks prawa handlowego – w szczególności sporządzanie sprawozdania z działalności,
- b) Ustawa o rachunkowości – spółka wybrała ustawę jako podstawę do prowadzenia rachunkowości,
- c) spółka jest zobowiązana sporządzać sprawozdanie PNT-01 ze względu na prowadzoną działalność.

##### 4.4.2.2. Analiza dostępnych danych

Analizie podlegały:

- a) sprawozdanie finansowe za 2014 rok wraz ze sprawozdaniem zarządu z działalności.

We wprowadzeniu do sprawozdania brak jest wskazania w jaki sposób spółka podchodzi do ewidencji prac rozwojowych. W sprawozdaniu z działalności spółka poinformowała, że w 2013 roku zakończyła prace

badawczo-rozwojowe oraz fazę prototypową dla nowego innowacyjnego analizatora krwi. W roku 2014 rozpoczęto fazę konsultacji przy wdrożeniu produktu. Spółka nie poinformowała czy w roku 2014 faza ta została zakończona. Spółka również wskazała drugi toczący się projekt B+R, dla którego w 2014 roku zakończyła prace B+R oraz fazę prototypową. Tym niemniej brak jest w bilansie zakwalifikowania zakończonych prac rozwojowych jako wartości niematerialne i prawne.

Spółka zaprezentowała toczące się prace rozwojowe w krótkoterminowych rozliczeniach międzyokresowych (kwota 1 546 167 zł). Rozliczenia międzyokresowe dotyczące działalności rozwojowej zostały wypisane w informacji dodatkowej do sprawozdania – określono *explicitie* ich wartość.

#### 4.4.2.3. Wnioski

1. Ujęcie trwających prac rozwojowych jako czynne rozliczenia międzyokresowe pomimo zakończenia faz rozwojowych.
2. Brak opisanie sposobu ujmowania tychże prac we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego.
3. Brak informacji, w jaki sposób prowadzona jest ewidencja prac badawczych.
4. Brak wiarygodnych informacji o pracach B+R w sprawozdaniu finansowym.

#### 4.4.3. Dragon Sp. z o.o. Sp. k.

Prekursor firmy powstał w roku 1972 jako firma zajmująca się wytwarzaniem produktów zamszowych. Zgodnie ze sprawozdaniem finansowym za 2014 rok spółka zajmuje się obecnie produkcją farb i lakierów.

Spółka nie wskazała w sprawozdaniu finansowym czy otrzymała dotacje na prace B+R. Strona internetowa spółki poprzez informację o współfinansowaniu wskazuje, że spółka takie dotacje otrzymała tym niemniej brak jest jakichkolwiek informacji szczegółowych. Zakładka PressRoom/Fundusze Europejskie jest pusta i nie można uzyskać na niej żadnych informacji.

Jednostka jest spółką prawa handlowego i w związku z tym obowiązują ją:

- a) Kodeks prawa handlowego – w szczególności sporządzanie sprawozdania z działalności,
- b) Ustawa o rachunkowości – spółka wybrała ustawę jako podstawę do prowadzenia rachunkowości,
- c) spółka jest nie zobowiązana sporządzać sprawozdanie PNT-01 ze względu na prowadzoną działalność.

##### 4.4.3.1. Analiza dostępnych danych

Analizie podlegały:

- a) sprawozdanie finansowe za 2014 rok,
- b) strona WWW firmy.

We wprowadzeniu do sprawozdania brak jest jakiegokolwiek wskazania, w jaki sposób spółka podchodzi do ewidencji prac rozwojowych. Na stronie WWW spółki znajduje się informacja o istnieniu laboratoriów

firmy. Jednakże, zgodnie z informacją na stronie WWW, laboratoria te są wykorzystywane przez technologów do kontroli jakości. Nie wskazuje to więc na prowadzone prace rozwojowe.

W sprawozdaniu finansowym brak jest jakiegokolwiek odzwierciedlenia istnienia działalności B+R. Brak jest informacji o zakończonych pracach rozwojowych aktywowanych w wartościach niematerialnych i prawnych, brak jest informacji o aktywowanych pracach w rozliczeniach międzyokresowych.

Ze sprawozdania przedsiębiorstwa nie wynika czy w ogóle toczyły się jakiegokolwiek prace B+R.

#### 4.4.3.2. Wnioski

1. Brak opisanego sposobu ujmowania prac B+R we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego.
2. Brak informacji w jaki sposób prowadzona jest ewidencja prac badawczych.
3. Brak jakichkolwiek informacji o pracach B+R w sprawozdaniu finansowym.

#### 4.4.4. Podsumowanie

Pomimo tego, że wszystkie trzy spółki zgodnie z informacjami z różnych źródeł prowadzą działalność B+R, jedynie jedna ma w sposób prawidłowy zaprezentowaną działalność B+R.

Dwie spółki nawet mając ten sam zarząd i częściowo udziałowców, inaczej prezentują nakłady na podstawową działalność tych spółek, jaką jest działalność B+R. Istotnym faktem różnicującym te spółki jest inne biuro rachunkowe prowadzące księgi.

Wyraźnie z tego widać, że o ile jedno z biur potrafiło poprawnie prowadzić ewidencję tej działalności, o tyle drugie wyraźnie ma z tym problemy. Trzecia ze spółek (wskazana przez NCBR) w ogóle nie wykazała finansowych aspektów prowadzenia działalności B+R.

### 4.5. Firmy z branży produkcyjnej

#### 4.5.1. Przedsiębiorstwo Ekolobud SA

Od 1992 roku firma Ekolobud S.A. jest przedsiębiorstwem prywatnym, powstałym z przekształcenia się istniejącego od 1983 roku Przedsiębiorstwa Konserwacji Urządzeń Wodnych i Melioracyjnych w Suwałkach. Zgodnie ze sprawozdaniem finansowym za 2014 rok oraz wpisem do KRS spółka zajmuje się produkcją konstrukcji metalowych i ich części. Akcjonariuszami spółki są:

- a) Instal-Rent sp. z o.o.,
- b) fundusze inwestycyjne zamknięte,
- c) osoba fizyczna.

Przeważającą działalnością spółki zgodnie z KRS jest 4291Z *roboty związane z budową obiektów inżynierii wodnej*.

Spółka nie wskazała w sprawozdaniu finansowym czy otrzymała dotacje na prace B+R.

Jednostka jest spółką prawa handlowego i w związku z tym obowiązują ją:

- a) Kodeks prawa handlowego – w szczególności sporządzanie sprawozdania z działalności,
- b) Ustawa o rachunkowości – spółka wybrała ustawę jako podstawę do prowadzenia rachunkowości,
- c) spółka jest niezobowiązana sporządzać sprawozdanie PNT-01 ze względu na prowadzoną działalność.

#### 4.5.1.1. Analiza dostępnych danych

Analizie podlegały:

- a) sprawozdanie finansowe za 2014 rok,
- b) strona WWW firmy.

We wprowadzeniu do sprawozdania brak jest jakiegokolwiek wskazania w jaki sposób spółka podchodzi do ewidencji prac rozwojowych. Na stronie WWW spółki znajduje się informacja o istnieniu własnego działu badawczego. Pośrednio może to wskazywać na prowadzone prace rozwojowe. Tym niemniej w sprawozdaniu finansowym brak jest jakiegokolwiek odzwierciedlenia tego faktu. Brak jest informacji o zakończonych pracach rozwojowych aktywowanych w wartościach niematerialnych i prawnych, brak jest informacji o aktywowanych pracach w rozliczeniach międzykresowych.

Ze sprawozdania przedsiębiorstwa nie wynika czy w ogóle toczyły się jakiegokolwiek prace B+R.

#### 4.5.1.2. Wnioski

1. Brak opisanego sposobu ujmowania prac B+R we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego.
2. Brak informacji w jaki sposób prowadzona jest ewidencja prac badawczych.
3. Brak jakichkolwiek informacji o pracach B+R w sprawozdaniu finansowym.

#### 4.5.2. Aircom Automotive Sp. z o.o. Sp. k.

##### 4.5.2.1. Informacja o jednostce

Spółka powstała w 2013 roku. Strona WWW spółki nie opisuje sposobu powstania oraz organizacji spółki. Zgodnie ze sprawozdaniem finansowym za 2014 rok, spółka zajmuje się produkcją części i akcesoriów do pojazdów silnikowych.

Spółka nie wskazała w sprawozdaniu finansowym czy otrzymała dotacje na prace B+R.

Jednostka jest spółką prawa handlowego i w związku z tym obowiązują ją:

- a) Kodeks prawa handlowego – w szczególności sporządzanie sprawozdania z działalności,
- b) Ustawa o rachunkowości – spółka wybrała ustawę jako podstawę do prowadzenia rachunkowości,
- c) spółka jest niezobowiązana sporządzać sprawozdanie PNT-01 ze względu na prowadzoną działalność.

#### 4.5.2.2. Analiza dostępnych danych

Analizie podlegały:

- a) sprawozdanie finansowe za 2014 rok,
- b) strona WWW.

Sprawozdanie zostało sporządzone niezgodnie z ustawą o rachunkowości. Spółka posiada ujemne kapitały własne oraz katastrofalną płynność. Pomimo tego założyła, że będzie kontynuowała działalność w niezmienionym zakresie. Jest to założenie niesłuszne, gdyż zdecydowanie przy takim sposobie finansowania nie jest możliwe utrzymanie działalności. Konieczne jest przygotowanie kroków naprawczych.

Pomimo tego, że sprawozdanie jest sporządzone nierzetelnie został dokonany jego przegląd.

W sprawozdaniu finansowym brak jest jakichkolwiek informacji, które wskazywałyby na prowadzenie działalności B+R. Główną wartość niematerialną posiadaną przez firmę stanowi wniesiona aportem „wartość firmy”.

Analiza strony internetowej wskazuje jednak, że spółka dysponuje bliżej nieokreślonymi patentami. Strona internetowa firmy zawiera bardzo ogólnikowe stwierdzenia nie pozwalające się odnieść do jakichkolwiek konkretnych.

#### 4.5.2.3. Wnioski

1. Sprawozdanie jest sporządzone nierzetelnie.
2. Nie jest opisany sposób ujmowania prac B+R we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego.
3. Brak informacji w jaki sposób prowadzona jest ewidencja prac badawczych.
4. Brak jakichkolwiek informacji o pracach B+R w sprawozdaniu finansowym.

### 4.5.3. Balticwood SA

#### 4.5.3.1. Informacja o jednostce

Spółka powstała w 1998 roku. Zgodnie ze sprawozdaniem finansowym za 2014 rok, spółka zajmuje się produkcją wyrobów z drewna oraz korka. Akcjonariuszem spółki jest Baltic Wood Venture Found 1 sp. z o.o. Firma należy do grupy kapitałowej Nowy Styl Group, jednego z największych na świecie produ-



centów mebli i krzesel, obecnego poprzez swoją sieć dystrybucji w 60 krajach na 6 kontynentach. Przeważającą działalnością spółki zgodnie z KRS jest 1622Z *produkcja gotowych parkietów podłogowych*. Spółka nie wskazała w sprawozdaniu finansowym czy otrzymała dotacje na prace B+R. Jednostka jest spółką prawa handlowego i w związku z tym obowiązują ją:

- a) Kodeks prawa handlowego – w szczególności sporządzanie sprawozdania z działalności,
- b) Ustawa o rachunkowości – spółka wybrała ustawę jako podstawę do prowadzenia rachunkowości,
- c) spółka jest niezobowiązana sporządzać sprawozdanie PNT-01 ze względu na prowadzoną działalność.

#### 4.5.3.2. Analiza dostępnych danych

Analizie podlegały:

- a) sprawozdanie finansowe za 2013 rok,
- b) strona WWW.

We wprowadzeniu do sprawozdania brak jest jakiegokolwiek wskazania w jaki sposób spółka podchodzi do ewidencji prac rozwojowych. Na stronie WWW spółki znajduje się informacja o licznych nagrodach, tak dla spółki, jak i produkowanych wyrobów oraz informacja o wykorzystaniu najnowszych technologii. Pośrednio może to wskazywać na prowadzone prace rozwojowe (prowadzenie wewnętrzne lub zewnętrzne). Tym niemniej w sprawozdaniu finansowym brak jest jakiegokolwiek odzwierciedlenia tego faktu. Należy zauważyć, że w informacji dodatkowej główna pozycja rozliczeń międzyokresowych kompletnie nie została opisana – pozostał opis „pozostałe”. Ze sprawozdania przedsiębiorstwa nie wynika czy w ogóle toczyły się jakiegokolwiek prace B+R.

#### 4.5.3.3. Wnioski

1. Brak opisanego sposobu ujmowania prac B+R we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego.
2. Brak informacji w jaki sposób prowadzona jest ewidencja prac badawczych.
3. Brak jakichkolwiek informacji o pracach B+R w sprawozdaniu finansowym.

#### 4.5.4. Podsumowanie

Wszystkie wskazane przez NCBR spółki nie wykazały w swojej sprawozdawczości czy prowadzą jakiegokolwiek prace B+R. Nie opisały również jak postąpiłyby z nakładami na takie prace. Jedno ze sprawozdań zostało sporządzone ze wszech miar nierzetelnie.

## 5. Podsumowanie wyników analiz

## PODSUMOWANIE ANALIZ DLA PROBLEMÓW Z POGRANICZA B+R

| TEMAT   | UCZELNIE WYŻSZE  |     |     |     | PRZEDSIĘBIORSTWA PRODUKCYJNE              |             |              |           | BANKI I UBEZPIECZYCIELE        |                 |       |  |                         |  |  |  |
|---|--|-----|-----|-----|---|-------------|--------------|-----------|--------------------------------|-----------------|-------|--|-------------------------|--|--|--|
|   | UW   | UJ  | PW  | AGH | APS SA                                    | Nano-tel SA | Techmadex SA | IDEA BANK | mBank                          | Liberty Seguros | Link4 |  |                         |  |  |  |
| Podstawa prowadzenia ksiąg  | UoR  | UoR | UoR | UoR | UoR                                       | UoR         | UoR          | MSR       | MSR                            | UoR             | UoR   |  |                         |  |  |  |
| Czy wyodrębniono informację o pracach B+R we wprowadzeniu do sprawozdania                   | -  | -   | -   | -   | Nie                                       | Nie         | Nie          | Nie       | Tak                            | Nie             | Nie   |  |                         |  |  |  |
| Czy w bilansie jest działalność B+R   | Nie  | Nie | Nie | Nie | Nie                                       | Nie         | Nie          | Nie       | Tak                            | Nie             | Nie   |  |                         |  |  |  |
| Czy w sprawozdaniu z działalności jest działalność B+R                                      | Tak  | Tak | Tak | Tak | Nie                                       | Tak         | Nie          | Nie       | Tak                            | Nie             | Nie   |  |                         |  |  |  |
| Czy spółka pozyskała dotacje na działalność B+R   | Tak  | Tak | Tak | Tak | Nie                                       | Nie         | Nie          | Nie       | Nie                            | Nie             | Nie   |  |                         |  |  |  |
| Czy przedstawione dane pozwalają wnioskować, że jednostka rzetelnie prowadzi ewidencję prac | B+R  | Nie | Nie | Nie | Nie                                       | Nie         | Nie          | Nie       | Nie                            | Tak             | Nie   |  |                         |  |  |  |
| Inne uwagi  | Ewidencja dopasowana jest do źródeł finansowania. Nie pozwala na rzetelne przypisanie do poszczególnych typów działalności B+R |     |     |     | Brak lub nieprawidłowa ewidencja prac B+R |             |              |           | Spółka nie prowadziła prac B+R |                 |       |  | Brak ewidencji prac B+R |  |  |  |

## PODSUMOWANIE ANALIZ DLA PREZENTACJI DZIAŁALNOŚCI B+R

| TEMAT   | INSTYTUTY  |   |  | BRANŻA FARMACEUTYCZNA  |   |   |                   |
|---|--|---|--|--|---|---|-------------------|
|   | ICHF PAN   | ICHp  | PIAP   | POLFA Tarchomin  | POLFA SA  | BIOTON SA   | ADAMED SP. Z O.O. |
| Podstawa prowadzenia ksiąg  | UoR  | UoR   | UoR  | UoR  | UoR   | MSR   | UoR               |
| Czy wyodrębniono informację o pracach B+R we wprowadzeniu do sprawozdania                       | Nie  | Nie   | Nie  | Tak  | Nie   | Tak   | Tak               |
| Czy w bilansie jest działalność B+R   | Nie  | Tak   | Nie  | Tak  | Trudno powiedzieć   | Tak   | Tak               |
| Czy w sprawozdaniu z działalności jest działalność B+R  | Tak  | Tak   | Tak  | Tak  | Nie   | Tak   | Tak               |
| Czy spółka pozyskała dotacje na działalność B+R   | Tak  | Tak   | Tak  | Nie  | Nie   | Tak   | Nie               |
| Czy przedstawione dane pozwalają wnioskować, że jednostka rzetelnie prowadzi ewidencję prac B+R | Nie  | Tak   | Nie  | Tak  | Nie   | Tak   | Tak               |
| Inne uwagi  | W publikowanych informacjach brakuje dodatkowych informacji – trudno więc wyciągnąć wiążące wnioski o poprawności sprawozdawczości. Tym niemniej jednostka nie aktywuje oprowanowanych patentów w wartościach niematerialnych i prawnych | W publikowanych informacjach brakuje dodatkowych informacji – trudno więc wyciągnąć wiążące wnioski o poprawności sprawozdawczości. Jednakże już z faktu, że jednostka aktywuje prowadzone prace rozwojowe można wywnioskować, że posiada system do gromadzenia i właściwej kwalifikacji takich prac. | Jednostka nie dzielił faz badań na część badawczą i rozwojową. | Sprawozdanie przedstawia nieco inny obraz niż strona WWW podmiotu. Tym niemniej prace B+R są prawidłowo prezentowane | Opisy jakościowe zaprezentowane w raporcie publikowanym na NewConnect nie są spójne ze sobą. Nie wiadomo więc czy spółka rzeczywiście prowadziła działalność B+R. | Bardzo dobra prezentacja danych o pracach B+R sugeruje prowadzenie dokładnej ich ewidencji. |                   |

## PODSUMOWANIE ANALIZ DLA PREZENTACJI DZIAŁALNOŚCI B+R

| TEMAT   | IT  |                         |                         | BRANŻA CHEMICZNA                                       |                |               | PRODUKCJA   |                    |                 |   |  |  |
|---|---|-------------------------|-------------------------|--|----------------|---------------|---|--------------------|-----------------|---|--|--|
|   | Connectmedica sp. z o.o.  | XPLUS SA                | ASSECO Poland SA        | Curiosity Diagnostcs                                   | Scope Fluidics | Dragon Poland | Przedsiębiorstwo EKOLOBUD S.A.  | Aircorn Automotive | Balticwood      |   |  |  |
| Podstawa prowadzenia ksiąg  | UoR   | UoR                     | MSR                     | UoR  | UoR            | UoR           | UoR   | UoR                | UoR             |   |  |  |
| Czy wyodrębniono informację o pracach B+R we wprowadzeniu do sprawozdania                       | Nie   | Nie                     | Tak                     | Tak  | Nie            | Nie           | Nie   | Nie                | Nie             |   |  |  |
| Czy w bilansie jest działalność B+R   | Nie   | Nie do końca            | Tak                     | Tak  | Tak            | Nie           | Nie   | Nie                | Nie             |   |  |  |
| Czy w sprawozdaniu z działalności jest działalność B+R  | Tak   | Tak                     | Tak                     | Tak  | Tak            | Nie           | -   | -                  | -               |   |  |  |
| Czy spółka pozyskała dotacje na działalność B+R   | Tak   | W latach wcześniejszych | W latach wcześniejszych | Tak  | Tak            | Nie           | Brak informacji   | Brak informacji    | Brak informacji |   |  |  |
| Czy przedstawione dane pozwalają wnioskować, że jednostka rzetelnie prowadzi ewidencję prac B+R | Nie   | Nie                     | Tak                     | Tak  | Nie            | Nie           | Nie   | Nie                | Nie             |   |  |  |
| Inne uwagi  | Księgi prowadzone są przez biuro rachunkowe. Liczne nieprawidłowości pozwalają stwierdzić, że mamy do czynienia z brakiem przepływu informacji pomiędzy Zarząd a Zarządem wpływają na niespójność w wykazaniu idzie sprawozdanie w zakresie działalności B+R można uznać za nierzetelne a co więcej można w zasadzie mieć pewność, że nie jest prowadzona sprawozdawczość GUS w tym zakresie. |                         |                         | Bardzo dobrze zaprezentowana działalność w sferze B+R. |                |               | Zarząd Spółki osobowo to te same osoby, które są w spółce Curiosity Diagnostics. Tym niemniej poprzez inną osobę prowadzącą rachunkowe zagadnienia działalności B+R zostały zmarginalizowane w sprawozdaniu pomimo faktu, że jest to podstawowa działalność spółki. |                    |                 | W sprawozdaniu nie ma podstaw żeby stwierdzić czy w ogóle spółka prowadziła jakiegokolwiek prace B+R. |  |  |

## 6. Wnioski z przeprowadzonych analiz

W trakcie prowadzonych prac przeanalizowano łącznie 27 podmiotów. Niestety w większości nie wykazały one znajomości tematyki prowadzenia ewidencji prac B+R. Dokładniejsze podsumowanie przedstawia poniższa tabela.

| Typ jednostki  | Liczebność | Liczba jednostek o wiarygodnej informacji o działalności B+R | Uwagi  |
|--|------------|--|--|
| Uczelnie wyższe  | 4          | 0  | Ewidencja dopasowana jest do źródeł finansowania. Nie pozwala na rzetelne przypisanie do poszczególnych typów działalności B+R.  |
| Przedsiębiorstwa produkcyjne prowadzące działalność z pogranicza B+R | 3          | 1  | Jedna ze spółek pomimo prawdopodobnego prowadzenia prac B+R wyraźnie stwierdziła, że takich prac nie prowadzi. Druga zaś, pomimo prowadzenia prac B+R, nie prowadzi ewidencji kosztów z tym związanych.  |
| Banki i spółki ubezpieczeniowe                                       | 4          | 1  | Jeden z banków prawdopodobnie ze względu na niewielką istotność, zaniechał wyodrębniania kosztów wewnętrznych prowadzenia prac rozwojowych. Obie spółki ubezpieczeniowe, prawdopodobnie ze względu na niewielką istotność, zaniechały wyodrębniania kosztów wewnętrznych prowadzenia prac rozwojowych. |
| Instytuty  | 3          | 1  | W dwóch instytutach odnotowano, że jednostki nie aktywują opracowanych patentów w wartościach niematerialnych i prawnych. W sprawozdaniu jednego z instytutów można zauważyć, iż nie dzieli faz badań na część badawczą i rozwojową.   |
| Firmy z branży farmaceutycznej                                       | 4          | 3  | Spółki (poza jedną) mają zwykle prawidłowo prowadzoną ewidencję prac B+R niezależnie od przyjętej podstawy do prowadzenia ksiąg rachunkowych.  |

| Typ jednostki               | Liczebność | Liczba jednostek o wiarygodnej informacji o działalności B+R | Uwagi  |
|-----------------------------|------------|--|--|
| Firmy z branży IT           | 3          | 1  | Jedynie sprawozdanie spółki prowadzącej księgi na podstawie MSR bardzo dobrze prezentuje prace B+R. Księgi jednej ze spółek wykazują nieprawidłowości, które pozwalają stwierdzić, że mamy do czynienia z brakiem przepływu informacji pomiędzy zarządem a prowadzącymi księgi. Co za tym idzie sprawozdanie w zakresie działalności B+R można uznać za nierzetelne, a co więcej można w zasadzie mieć pewność, że nie jest prowadzona sprawozdawczość GUS w tym zakresie. W drugiej ze spółek również brak komunikacji pomiędzy biurem a zarządem wpływa na niespójność w wykazaniu prac określanych przez zarząd jako B+R. Zachodzi podejrzenie wykazywania nadmiernych wartości w pozycji prac B+R. |
| Firmy z branży chemicznej   | 3          | 1  | Pomimo tego, że zarząd jednej ze spółek osobowo to te same osoby, które są w spółce poprawnie prowadzącej ewidencję prac B+R, to poprzez inną osobę prowadzącą księgi (inne biuro rachunkowe) zagadnienia działalności B+R zostały zmarginalizowane w sprawozdaniu pomimo faktu, że jest to podstawowa działalność spółki. W ostatniej z weryfikowanych spółek nie ma podstaw do stwierdzenia czy w ogóle były prowadzone jakiegokolwiek prace B+R.  |
| Firmy z branży produkcyjnej | 3          | 0  | W sprawozdaniach 3 spółek nie ma podstaw żeby stwierdzić czy w ogóle były prowadzone jakiegokolwiek prace B+R, choć na podstawie stron WWW może zachodzić takie domniemanie.   |
| <b>RAZEM</b>                | <b>27</b>  | <b>8</b>   |  |

Druga część analizy potwierdza brak prawidłowego prowadzenia ewidencji prac B+R, a co za tym idzie prawidłowego ich wykazywania. W przeważającej większości jednostki nie stosują regulacji wewnętrznych, które odzwierciedlałyby prowadzenie (lub nie) działalności B+R. Jednostki w przeważającej większości nie stosują aktywowania zakończonych sukcesem prac rozwojowych, pomimo faktu ich wykorzystywania. Wskazuje to na brak narzędzi wewnętrznych do gromadzenia danych o pracach B+R.

W przypadku pogranicza działalności B+R również występuje wyraźny problem:

- a) uczelnie mają system rachunkowości dopasowany do źródeł finansowania, a nie do zakresu prowadzonej działalności;
- b) przedsiębiorstwa nie potrafią dobrze odróżnić czy prowadzą działalność B+R, a nawet jeśli odróżniają to i tak nie prowadzą jej ewidencji;
- c) banki i spółki ubezpieczeniowe nie ewidencjonują nakładów wewnętrznych, nawet na nagradzane światowo rozwiązania innowacyjne (ewidencjonowane są jedynie zakupy zewnętrzne). Przyczyną tego może być również niewysoka wartość nakładów ponoszonych wewnętrznie. Wartość ta może być poniżej istotności stosowanej przez podmioty, a przez to może nie być odrębnie ewidencjonowana.

Jedyną prawidłowością, jeśli chodzi o poprawne prowadzenie ewidencji prac B+R, jest powiązanie tego z branżą. W branży chemicznej wydaje się, że istnieje wypracowany wzorzec postępowania z tego typu nakładami. Tym bardziej wskazuje to na fakt, że brakuje wewnętrznych procedur księgowych, które pozwoliłyby na właściwą ewidencję takich nakładów, a co za tym idzie właściwą sprawozdawczość.

Przedstawione powyżej wnioski wskazują na prawdziwość postawionych na wstępie hipotez:

**H1.** Przyczyny niedoszacowania leżą po stronie prawno-rachunkowej.

**H2.** Przyczyny niedoszacowania leżą po stronie kultury prawno-organizacyjnej firm: braku kultury sprawozdawczości, braku świadomości o obowiązku sprawozdawczym, braku świadomości o prowadzeniu działalności B+R, wewnętrznych procedur księgowych itp.

