

Anna Dyhdalewicz

Politechnika Białostocka
e-mail: a.dyhdalewicz@pb.edu.pl

Renata Gmińska

Wyższa Szkoła Bankowa w Gdańsku
e-mail: gminscy@poczta.onet.pl

RACHUNKOWOŚĆ JAKO ŹRÓDŁO INFORMACJI O INNOWACJACH

ACCOUNTING AS A SOURCE OF INNOVATION INFORMATION

DOI: 10.15611/pn.2018.503.11

JEL Classification: M41

Streszczenie: We współczesnych warunkach globalizacji do wiodących czynników determinujących wzrost gospodarczy i społeczny należą wiedza i szeroko pojęte innowacje. Artykuł jest głosem w dyskusji na temat tego, czy rachunkowość jako system informacyjny dostarcza przydatnych informacji o realizowanych procesach innowacyjnych i ich efektach. Przedstawiono pojęcie innowacji i ich klasyfikację, problemy generowania informacji o innowacjach w sprawozdawczości finansowej, a także wskazano metody rachunkowości zarządczej zorientowane na zarządzanie innowacjami. Postawiona w artykule teza oraz zaprezentowane wnioski są oparte głównie na krytycznej analizie literatury przedmiotu z zakresu rachunkowości.

Słowa kluczowe: innowacje, sprawozdanie finansowe, wartości niematerialne i prawne, rachunkowość zarządcza.

Summary: In modern conditions of globalization, knowledge and innovation are the leading determinants of economic and social growth. The article is a voice of discussion as to whether accounting as an information system provides useful information about innovative processes and their effects. The concept of innovation and its classification, problems of generating innovation information in financial statements, and management innovation oriented accounting methods have been described. The thesis and the conclusions presented are based especially on a critical analysis of the literature on accounting.

Keywords: innovation, financial statement, intangible assets, management accounting.

1. Wstęp

We współczesnych warunkach globalizacji do wiodących czynników determinujących wzrost gospodarczy i społeczny należą wiedza i szeroko pojęte innowacje. Proces innowacji jest długotrwały, wymaga ponoszenia zróżnicowanych nakładów w związku z ich implementacją w przedsiębiorstwie. Jednocześnie wiąże się z ogromną niepewnością co do jego rzeczywistych wyników, stwarzającą konieczność jego odnawiania.

Mając na uwadze znaczenie innowacji dla przedsiębiorstwa, autorki za cel artykułu przyjęły próbę odpowiedzi na pytanie, czy rachunkowość jako system informacyjny dostarcza przydatnych informacji finansowych o realizowanych procesach innowacyjnych i ich efektach. Ten złożony problem został ograniczony do odpowiedzi na zasadnicze pytania: Czy możliwa jest ocena innowacyjności przedsiębiorstwa przez użytkowników informacji na podstawie sprawozdania finansowego? Jakie instrumenty rachunkowości zarządczej mogą wspierać proces zarządzania innowacjami?

Teza artykułu zawiera się w stwierdzeniu, że interesariusze zewnętrzni oczekują informacji o dokonaniach przedsiębiorstwa w obszarze innowacji, a interesariusze wewnętrzni – informacji wspomagających ich decyzje i zarządzanie innowacjami oraz osiąganie celów przedsiębiorstwa w tym zakresie. Sprawozdawczość finansowa jako źródło rzetelnej i wiarygodnej prezentacji informacji o działalności jednostki nie odpowiada wszystkim potrzebom jej użytkowników w tej dziedzinie. Podstawową rolę w procesach innowacyjnych odgrywa wewnętrzna działalność B+R i związane z nią koszty zakończonych prac rozwojowych, a także pozostałe ujawniane aktywa niematerialne i prawne reprezentujące nabytą wiedzę zewnętrzną. Rachunkowość zarządcza oferuje metody, które umożliwiają tworzenie raportów wewnętrznych uwzględniających zarządzanie innowacjami. Kluczową kwestią jest zarządzanie kosztami innowacji.

Przeprowadzone studia literaturowe ukazały wieloznaczność podejść do rozumienia pojęcia innowacji i ich klasyfikacji oraz definiowania innowacyjności przedsiębiorstw. Postawiona w artykule teza oraz zaprezentowane wnioski są oparte na krytycznej analizie literatury przedmiotu z zakresu rachunkowości oraz wybranych regulacji prawa bilansowego.

2. Pojęcie innowacji i ich klasyfikacja

Nie ulega wątpliwości, że innowacje są zjawiskiem złożonym i wieloaspektowym. Pojęcie innowacji może być różnie interpretowane, w zależności od przyjętego opcjonalnie: szerokiego lub wąskiego rozumienia samego terminu oraz ujęcia rzeczowego lub czynnościowego innowacji¹. Zdaniem B. Mazurek [2013] problemy z

¹ Szerokie rozumienie oznacza zmiany w technice, w strukturze gospodarczej, w systemie społecznym, a nawet w przyrodzie. Wąskie postrzeganie innowacji ogranicza się do zmian w metodach wytwarzania i produktach, bazujących na nowej lub dotychczas niewykorzystanej wiedzy. Ujęcie rze-

definiowaniem innowacji są wynikiem kontrowersji związanych z odpowiedzią na trzy pytania porządkujące sposób interpretacji tego pojęcia:

1. Jak nowy, w porównaniu do istniejących rozwiązań, ma być rezultat działania?
2. Jaka jest skala oddziaływania zmian będących rezultatem innowacji (w skali całej ludzkości, lokalnej czy jedynie określonego przedsiębiorstwa)?
3. Jakich dziedzin aktywności przedsiębiorstwa dotyczy?

Pierwszy raz pojęcie innowacji do nauk ekonomicznych wprowadził w 1912 r. historyk ekonomii J.A. Schumpeter, autor teorii wzrostu gospodarczego i cyklu koniunkturalnego indukowanego przez przełomowe innowacje. Według niego innowacją było wyłącznie pierwsze zastosowanie danego rozwiązania w praktyce gospodarczej. Kolejnych wdrożeń nie utożsamiał już z innowacjami, a jedynie z imitacjami. Triadę Schumpetera tworzyły: wynalazek, innowacja i imitacja.

Od tego czasu powstało wiele definicji. W szerokim ujęciu innowacja została zdefiniowana w Podręczniku Oslo. Definicja opracowana wspólnie przez OECD i Eurostat, wykorzystywana w międzynarodowych badaniach statystycznych, stosowana także przez GUS, określa innowacje jako „wdrożenie nowego lub znacząco udoskonalonego produktu (wyrobu lub usługi) lub procesu, nowej metody marketingowej lub nowej metody organizacyjnej w praktyce gospodarczej, organizacji miejsca pracy lub stosunkach z otoczeniem” [Podręcznik Oslo 2006, s. 48]. Należy zaznaczyć, że termin „innowacja” odnosi się do zakończonej sukcesem zmiany o szerokim zasięgu, w każdej dziedzinie funkcjonowania określonego przedsiębiorstwa.

W literaturze przedmiotu innowacje są różnie klasyfikowane. Podstawowe kryterium wyodrębnienia innowacji to obszar dokonywanych zmian. Na jego podstawie wyróżnia się innowacje [Dosi 1982, s. 147-162; Podręcznik Oslo 2006, s. 49-53; Dolińska 2010, s. 19; Pacholski i in. 2011, s. 8]:

- produktowe, rozumiane jako wprowadzenie nowych lub znacząco udoskonalonych wyrobów lub usług w zakresie swoich cech lub zastosowań,
- procesowe, które oznaczają wdrożenie nowej lub znacząco udoskonalonej metody produkcji lub dostawy,
- marketingowe, polegające na wdrożeniu nowej metody marketingowej w obrębie projektu/konstrukcji produktu lub w opakowaniu, dystrybucji, promocji lub strategii cenowej,
- organizacyjne, polegające na wdrożeniu nowej metody organizacyjnej, w organizacji miejsca pracy lub w stosunkach z otoczeniem.

Innowacyjność jest terminem pochodnym od pojęcia „innowacja”. Definiowana jest jako zdolność do generowania i implementacji innowacji. Według J. Duraja i M. Papiernik-Wojdery [2010, s. 121] „Cechą innowacyjności jest tworzenie i prze-

czowe innowacji odnosi się do efektów, wyników realizacji procesu innowacji (np. produkty, usługi, organizacja procesu produkcji). Natomiast ujęcie czynnościowe obejmuje przebieg procesu tworzenia innowacji [Mansfield 1968, s. 1; Freeman 1994, s. 463; Pomykański 2001, s. 10-15; Rogers 2003, s. 12; Sopińska, Mierzejewska 2017, s. 11-16].

kształcanie pomysłu w konkretny wyrób lub usługę zaspokajającą określone potrzeby, przy równoczesnym generowaniu zysku, pomnażaniu wartości zainwestowanego kapitału, kreowaniu pozycji konkurencyjnej, tworzeniu potencjału rozwojowego przedsiębiorstwa i regionu”. Inni autorzy z kolei uważają za firmę innowacyjną inteligentną organizację, permanentnie generującą i realizującą innowacje, znajdującą uznanie u odbiorców ze względu na wysoki poziom nowoczesności i konkurencyjności, której sposób i struktura zarządzania są dostosowane do podstawowego zadania jednostki [Sosnowska, Łobejko, Kłopotek 2000, s. 13].

Podsumowując powyższe rozważania, autorki przyjęły następującą definicję innowacji: nowe rozwiązanie z zakresu produktu, procesu, organizacji lub marketingu nadające się do gospodarczego wykorzystania i stanowiące *novum* z perspektywy wprowadzającego podmiotu – przedsiębiorstwa. Ujęcie to jest bardzo szerokie, wyczerpujące i odzwierciedla ich współczesną klasyfikację. Zapewnia uwzględnienie rozwiązań zarówno oryginalnych, jak i stanowiących efekt procesu imitacji. Innowacyjność przedsiębiorstwa określa jego zdolność do stałego poszukiwania, wdrażania i upowszechniania innowacji. Innowacje mogą być wynikiem własnej działalności badawczo-rozwojowej, współpracy z innymi podmiotami lub wynikiem zakupu wiedzy w postaci niematerialnej lub materialnej.

3. Problemy generowania informacji o innowacjach w sprawozdawczości finansowej

Rachunkowość finansowa służy dostarczeniu informacji podmiotom zewnętrznym, ma obligatoryjny charakter i ściśle określone zasady pomiaru ekonomicznego. Przełożenie procesu wprowadzania innowacyjnych rozwiązań w różnych obszarach działalności przedsiębiorstwa na ujęcie w rachunkowości sprowadza się do ich identyfikacji, dokonania wiarygodnej wyceny i przyporządkowania do odpowiedniej pozycji w sprawozdaniu finansowym [Turek 2013, s. 229]. Odnośnie do terminu „innowacje” w literaturze z zakresu rachunkowości podkreśla się, że rachunkowość nie zdefiniowała pojęcia „innowacje”; także dla celów sprawozdawczości finansowej nie traktuje się ich jako składnika aktywów [Turyńska, Rak 2006, s. 232; Boniecki, Grabowski 2007; s. 134; Widelska, Dyhdalewicz 2016, s. 378]. Wynika to z trudności definicyjnych tej kategorii oraz z problemu pomiaru i wyceny polegającej na przypisywaniu wielkości wyrażonych w mierniku pieniężnym obiektom lub procesom kwalifikowanym do kategorii innowacji. Innowacje utożsamiane są z nakładami na wartości niematerialne i prawne oraz rzeczowe aktywa trwałe.

W tabeli 1 przedstawiono wartości niematerialne i prawne o proinnowacyjnym charakterze, które według krajowego prawa bilansowego są prezentowane w aktywach bilansu jednostki. W ujęciu rachunkowym ujawnia się głównie aktywa pozyskane w drodze nabycia, przeznaczone do używania na potrzeby jednostki. Zasoby te określa się mianem potencjału konkurencyjności. Przyczyniają się one do kreowania instrumentów konkurencyjności i uzyskiwania przewag konkurencyjnych [Studol-

ska 2006, s. 65, 69]. MSR 38 „Wartości niematerialne” definiuje składnik aktywów niematerialnych jako „możliwy do zidentyfikowania niepieniężny składnik aktywów, niemający postaci fizycznej” [MSSF 2011, s. 1024]. Definicja ta jest bardziej ogólna, nie stawia warunku nabycia ani przeznaczenia składnika aktywów niematerialnych na własne potrzeby. Warunkiem koniecznym do ujęcia jest identyfikowalność, kontrola, istnienie prawdopodobieństwa osiągnięcia przyszłych korzyści ekonomicznych, które można przyporządkować danemu składnikowi aktywów, oraz możliwość wiarygodnej wyceny. Znaczną część nakładów poniesionych na innowacyjne zasoby niematerialne odnosi się bezpośrednio w koszty bieżącej działalności. W praktyce utrudnia to ocenę innowacyjności na podstawie informacji finansowych prezentowanych w bilansie.

Tabela 1. Przykłady innowacyjnych zasobów majątkowych w wartościach niematerialnych i prawnych ujmowanych w bilansie jednostki według krajowego prawa bilansowego

Wyszczególnienie składników	Charakterystyka
1. Wartości prawne, w szczególności:	Prawa majątkowe pozyskane drogą nabycia. Brak możliwości ujęcia składników wytworzonych we własnym zakresie.
• know-how	Nieopatentowane, nieujawnione do wiadomości publicznej istotne informacje techniczne lub technologiczne bądź zasady organizacji i zarządzania.
• prawa do: wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów użytkowych oraz zdobniczych, licencje	Uzyskanie odpowiednich uprawnień do korzystania z dóbr o charakterze niematerialnym (licencji), uzyskanie prawa do nowych i użytecznych rozwiązań o charakterze technicznym (wzorów użytkowych, znaków towarowych, wzorów przemysłowych). Nabycie prawa do biznesowego wykorzystania wynalazku, technologii lub utworu.
2. Wartości niematerialne:	Nie można ujmować nakładów na składniki niematerialne wytworzone we własnym zakresie. Wyjątek od reguły stanowią koszty zakończonych prac rozwojowych prowadzonych przez jednostkę na własne potrzeby, poniesione przed podjęciem produkcji lub zastosowaniem nowej technologii.
• koszty zakończonych prac rozwojowych	Koszty podlegają aktywowaniu w bilansie jako składnik wartości niematerialnych i prawnych, jeżeli zostały spełnione określone warunki.
• nakłady na prace rozwojowe w trakcie realizacji	Ujmowane do momentu przeklasyfikowania ich jako inne czynne rozliczenia międzyokresowe.

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości].

Zarówno krajowe prawo bilansowe, jak i wytyczne zawarte w MSR 38 wprowadzają zakaz ujmowania jako aktywów składników wytworzonych we własnym zakresie z wyjątkiem kosztów prac rozwojowych. W praktyce jednostki, stosując się do przepisów prawa bilansowego, nie wykazują w bilansie zasobów o charakterze niematerialnym wytworzonych we własnym zakresie (określane także jako „ukry-

te”, „niemierzalne”, „niewidzialne aktywa”) [Szczepankiewicz 2012, s. 47], stanowiących zarazem źródło innowacji procesowych, organizacyjnych, marketingowych. W szczególności dotyczy to takich zasobów niematerialnych jak: wiedza o rynku lub techniczna, bazy danych o klientach, programy komputerowe, wyjątkowe kompetencje i umiejętności pracowników, strategia jednostki, jakość struktury organizacyjnej, *know-how*. W przypadku takich składników problemem jest udowodnienie, że spełniają one kryteria zawarte w definicji składnika wartości niematerialnych (i prawnych), jak i kryteria dotyczące ujęcia w sprawozdaniu finansowym. Zwykle nie mogą być pojedynczo zidentyfikowane (wyodrębnione, sprzedane samodzielnie). Jednostka nie ma możliwości udowodnienia wyłączności ich wykorzystania oraz określenia i kontrolowania przyszłych korzyści ekonomicznych przez nie generowanych. Nie można także wiarygodnie i obiektywnie ustalić poniesionych na ich wytworzenie kosztów, oddzielić od kosztów bieżącej działalności jednostki, a to wyklucza ich ujęcie w bilansie.

Działalność innowacyjna wymaga ponoszenia nakładów ukierunkowanych na rozwój wiedzy. Sposób prezentacji nakładów na działalność B+R dla celów sprawozdawczych nie ułatwia pozyskiwania użytecznych informacji o prowadzonej działalności innowacyjnej. Obydwa systemy rachunkowości przewidują, że w bilansie do wartości niematerialnych (i prawnych) zalicza się jedynie koszty prac rozwojowych, natomiast nakłady na prace badawcze powinny zostać ujęte bezpośrednio w koszty w momencie ich poniesienia. Według ustawy o rachunkowości jedynie koszty zakończonych sukcesem prac rozwojowych stanowią element wartości niematerialnych i prawnych. Jeżeli stwierdzono, że prace rozwojowe nie przyniosły zamierzonego efektu, nakłady z nimi związane ujmuje się w kosztach bieżącego okresu. Może to powodować konieczność jednorazowego odpisania w koszty znacznych kwot wydatkowanych przez wiele lat na działalność rozwojową przedsiębiorstwa. Jednocześnie jest to informacja o działalności innowacyjnej, która nie przyniosła sukcesu komercyjnego, zakończyła się niepowodzeniem. Problemem jest też kwalifikacja kosztów do prac badawczych i rozwojowych z uwagi na wzajemne przenikanie tych prac. Jednostka gospodarcza, która nie jest w stanie oddzielić etapu prac badawczych od etapu prac rozwojowych, traktuje wszystkie ponoszone nakłady jako prace badawcze. Podobny argument przytacza Z. Janas, właściciel Grupy Kapitałowej Multico, który twierdzi, że w polskich firmach ocenę innowacyjności utrudnia fakt, że większość z nich wlicza nakłady na badania i rozwój w bieżące koszty funkcjonowania, również koszty z tytułu zatrudnionych inżynierów [*Polska już jest innowacyjna* 2017].

Koszty prac rozwojowych w trakcie realizacji, do momentu ich przeklasyfikowania, są prezentowane jako czynne inne rozliczenia międzyokresowe kosztów, co utrudnia ich identyfikację i powiązanie z działalnością innowacyjną przedsiębiorstwa na podstawie bilansu. Informacja o pracach badawczo-rozwojowych nie będzie pełna, jeśli nie będzie uzupełniona w informacji dodatkowej, a także informacją w sprawozdaniu zarządu z działalności [Piotrowska 2008].

W literaturze podawane są też krytyczne uwagi do bezpośredniego odnoszenia w koszty nakładów ponoszonych na prace badawcze bez względu na ich efekt, a które bezsprzecznie przyczyniają się do tworzenia wiedzy i osiągnięcia w przyszłości korzyści ekonomicznych. M. Carlsson-Wall i K. Kraus [2015] podkreślają, że praktyki rachunkowości koncentrują się głównie na późniejszych fazach procesów innowacji produktowych (pracach rozwojowych). Równocześnie podejście rachunkowości do wcześniejszych faz realizacji procesu innowacyjnego, które są decydujące i rozstrzygające dla sukcesu innowacji produktowych, stanowi wręcz przeszkodę i oznacza niezdolność do wspierania innowacji produktowych. Według Cañibano, Ayuso, Sánchez [2000] nakłady na prace badawczo-rozwojowe powinny być w całości kapitalizowane i amortyzowane, podobnie jak rzeczowe aktywa, tak długo, dopóki prawdopodobne jest osiągnięcie przyszłych przychodów. Podkreślają oni także, że ważną część nakładów w zasoby niematerialne nie jest wykazywana w sprawozdawczości finansowej z uwagi na krótkie terminy amortyzacji.

Podsumowując, można stwierdzić, że prezentacja w bilansie nabytych innowacyjnych składników majątkowych w wyniku zakupu wiedzy ze źródeł zewnętrznych może oznaczać status przedsiębiorcy naśladowcy, a działalność innowacyjna ma przede wszystkim charakter imitacyjny. Aktywność badawczo-rozwojowa to jeden z potencjalnych czynników warunkujących innowacyjność. Ujęcie kosztów zakończonych prac rozwojowych w aktywach odnosi się w zasadzie do przedsiębiorstw produkcyjnych, w których dominują nakłady na innowacje produktowe i procesowe. Nie zawsze można ocenić innowacyjność innych rodzajów działalności niż działalność produkcyjna. Dotyczy to na przykład przedsiębiorstw handlowych, w których nie prowadzi się prac badawczo-rozwojowych, a w których kluczową rolę odgrywiają innowacje marketingowe i organizacyjne prowadzone we własnym zakresie. Trudniej jest uzyskać informacje na temat tego rodzaju innowacji, które są zazwyczaj efektem uwarunkowań wewnętrznych, kreatywności pracowników, potrzeb klientów i monitorowania zachowań konkurencji. Należy to uznać za barierę w ocenie potencjału innowacyjnego przedsiębiorstwa na podstawie informacji finansowych.

4. Innowacje a rachunkowość zarządcza

Powstanie innowacji należy rozpatrywać nie jako jednorazowe działanie, lecz jako ciągły proces obejmujący szereg działań, począwszy od powstania pomysłu, do momentu wdrożenia go i funkcjonowania na rynku. Tworzenie oraz wprowadzanie innowacji na rynek jest przedsięwzięciem trudnym i skomplikowanym, szczególnie gdy przedsiębiorstwa działają w zmieniającym się i niestabilnym otoczeniu. Utrzymanie przewagi konkurencyjnej wymaga od nich projektowania i wprowadzania na rynek nowych produktów, usług i procesów. Skracanie cyklu życia produktu i technologii powoduje przyspieszanie realizacji przedsięwzięć innowacyjnych, które często są coraz bardziej złożone. Czynniki te powodują, iż proces innowacji powinien

być właściwie zarządzany. Rodzi się zatem zapotrzebowanie na odpowiednie informacje oraz instrumenty, które mogłyby wspierać decyzje osób zarządzających innowacjami. Jednym z podstawowych źródeł informacji zarządczych jest system rachunkowości zarządczej. Pojawia się zatem pytanie, czy rachunkowość zarządcza generuje informacje mogące sprostać wymaganiom stawianym przez zarządzanie innowacjami?

Wykorzystanie instrumentów rachunkowości zarządczej zorientowanych na zarządzanie innowacjami przedstawia tabela 2.

Tabela 2. Wykorzystanie instrumentów rachunkowości zarządczej zorientowanych na zarządzanie innowacjami

Instrumenty rachunkowości zarządczej	Wykorzystanie
Systematyczny rachunek kosztów	Pomiar kosztów innowacji w przekrojach rodzajowym, podmiotowym i przedmiotowym
Problemowe rachunki kosztów	Predykcja i badanie kosztów. Klasyfikacja kosztów innowacji wg stopnia zmian będących efektem działalności innowacyjnej, przedmiotu działań innowacyjnych, fazy procesu innowacyjnego
Budżetowanie	Sporządzanie budżetów działalności B+R, projektów innowacyjnych, a następnie kontrola ich realizacji
Rachunek kosztów działań	Kalkulacja kosztów projektu innowacyjnego w ujęciu działaniowym, konstrukcja budżetów kosztów według działań
Rachunek kosztów cyklu życia produktu (projektu) wraz z rachunkiem kosztów docelowych	Kalkulacja kosztów w długim okresie, wspomaganie obszaru budżetowania kapitałowego, ocena efektywności przedsięwzięcia innowacyjnego (w fazach od pomysłu do wycofania produktu z rynku)
<i>Lean management</i>	Zastosowanie takich narzędzi jak kaizen, 5S, kanban w celu usprawnienia zarządzania innowacjami
<i>BSC</i>	Wyznaczenie celów i mierników procesów innowacyjnych, podstawa oceny poszczególnych projektów innowacyjnych. Połączenie zarządzania innowacjami z zarządzaniem strategią jednostki

Źródło: opracowanie własne.

Bazą rachunkowości zarządczej jest rachunek kosztów. Również w przypadku zarządzania innowacjami należy wykorzystać informacje z rachunku kosztów, zarówno systematycznego, jak i problemowych rachunków kosztów. Jednak systematyczny rachunek kosztów ma pewne ograniczenia w przypadku dostarczania informacji na potrzeby zarządzania innowacjami. Jest to przede wszystkim nastawienie na sferę produkcji, a co za tym idzie, niewłaściwe rozliczanie kosztów projektów innowacyjnych (głównie kosztów pośrednich przy zastosowaniu kluczy rozliczeniowych), a także zbyt duża agregacja kosztów rodzajowych. Odpowiedzią na te mankamenty są problemowe rachunki kosztów. Boniecki i Grabowski [2007] proponują wykorzystanie na potrzeby zarządzania innowacjami następujących klasyfikacji kosztów:

1. Według stopnia zmian będących efektem działalności innowacyjnej:
 - koszty zmian ilościowych,
 - koszty zmian organizacyjnych,
 - koszty zmian jakościowych.
2. Według poziomu (przedmiotu) działań innowacyjnych:
 - koszty innowacji produktowych,
 - koszty innowacji procesowych,
 - koszty innowacji organizacyjnych.
3. Według faz projektu innowacyjnego:
 - koszty badań podstawowych,
 - koszty badań stosowanych,
 - koszty prac rozwojowych,
 - koszty prac wdrożeniowych,
 - koszty innowacji.

Przedstawiona klasyfikacja kosztów jest według autorów pomocna w podejmowaniu decyzji w zakresie oceny i wyboru projektów innowacyjnych.

W celu zniwelowania ograniczeń systematycznego rachunku kosztów można również zastosować na potrzeby zarządzania innowacjami nowoczesne odmiany rachunku kosztów, jak rachunek kosztów działań czy rachunek kosztów cyklu życia produktu (projektu) wraz z rachunkiem kosztów docelowych. Rachunek kosztów działań rozwiązuje przede wszystkim problem rozliczania kosztów pośrednich. Umożliwia on skalkulowanie kosztów projektu innowacyjnego jako sumy kosztów zasobów potrzebnych do wykonania działań w ramach projektu innowacyjnego. Poza tym pozwala na zastosowanie nowoczesnych metod budżetowania, które wspomagają planowanie, ułatwiają kontrolę realizacji planów i stwarzają podstawę do oceny kadry zarządzającej. Rachunek kosztów cyklu życia produktu (projektu) wraz z rachunkiem kosztów docelowych wspomaga budżetowanie kapitałowe. Kompleksowe ujęcie wszelkich kosztów związanych z projektem i produktem projektu ułatwia ocenę efektywności przedsięwzięcia innowacyjnego.

Jak twierdzą Janiszewski i Siemieniuk [2012, s. 62], usprawnienie procesu zarządzania innowacjami zapewnia również *lean management* poprzez:

- wykorzystywanie kwalifikacji pracowników i zespołów zadaniowych, dostosowywanie się do potrzeb klienta przy opracowywaniu innowacji,
- płaską strukturę organizacyjną, która ułatwia i usprawnia przepływ informacji zwrotnej,
- produkcję potokową i system ssący, które pozwalają na szybką reakcję w fazie wzrostu innowacji,
- wykorzystanie kombinacji powyższych czynników w fazie dojrzałości i schyłku.

Kolejnym instrumentem rachunkowości zarządczej wykorzystywanym w zarządzaniu innowacjami jest zbilansowana karta wyników (BSC). Procesy innowacyjne są kluczowym podprocesem wewnętrznym przedsiębiorstwa. Przez przypisanie

celów i zastosowanie mierników finansowych i niefinansowych ich realizacji, dotyczących przeszłości i przyszłości, możliwa jest ocena strategii w zakresie innowacji.

Przeprowadzona analiza pozwala stwierdzić, że rachunkowość zarządcza dysponuje większym zestawem metod, które w szerszym zakresie potrafią sprostać wymaganiom informacyjnym zarządzania innowacjami.

5. Zakończenie

W artykule podjęto próbę diagnozy wybranych aspektów stanu raportowania informacji finansowych w obszarze innowacji. Brak skutecznej komunikacji i nieumiejętność spełnienia oczekiwań informacyjnych stron zainteresowanych działalnością organizacji uznawane są za barierę ograniczającą dostęp do kapitału. W tym aspekcie istotnego znaczenia nabiera kwestia zapewnienia użytecznej informacji na temat innowacji. Nie ulega wątpliwości, że innowacje są niezwykle wartościowe dla majątku przedsiębiorstwa. Pozostaje otwarte pytanie, czy w przyszłości kategoria ta zostanie zdefiniowana dla celów sprawozdawczości finansowej i otrzyma miejsce wśród innych aktywów w bilansie przedsiębiorstwa? Jak na razie przepisy prawa bilansowego wyznaczają zakres prezentowanych informacji, a odbiorca informacji, chcąc ocenić innowacyjność przedsiębiorstwa, ma do dyspozycji aktywowane zasoby niematerialne, rzeczowe aktywa trwałe oraz dobrowolne informacje o nich, szerzej udostępnione w elementach opisowych raportów biznesowych. Zagadnienie innowacji jest jednym z bardziej kontrowersyjnych z uwagi na ograniczenie ujęcia w sprawozdaniu finansowym istotnej części zasobów niematerialnych wytworzonych wewnątrz organizacji. Podstawowe znaczenie w rachunkowości przypisuje się innowacjom produktowym i technologicznym oraz ujęciu nakładów na działalność rozwojową.

Wymaganiom informacyjnym użytkowników wewnętrznych w zakresie zarządzania innowacjami mogą sprostać wybrane metody rachunkowości zarządczej, szczególnie umiejętnie wykorzystanie różnych metod rachunku kosztów.

Literatura

- Boniecki M., Grabowski R., 2007, *Rachunek kosztów innowacji*, [w:] Karmańska A. (red.), *Zarządzanie kosztami jakości, logistyki, innowacji, ochrony środowiska a rachunkowość finansowa*, Difin, Warszawa, s. 120-156.
- Cañibano L., Ayuso M.G., Sánchez M.P., 2000, *Shortcomings in the measurement of innovation: implication for accounting standards setting*, *Journal of Management and Governance*, vol. 4, no 4(200), s. 1-24.
- Carlsson-Wall M., Kraus K., 2015, *Opening the box of the role of accounting practices in fuzzi front-end of product innovation*, *Industrial Marketing Management*, vol. 45, s. 184-194.
- Dolińska M., 2010, *Innowacje w gospodarce opartej na wiedzy*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.

- Dosi G., 1982, *Technological Paradigms and Technological Trajectories*, Research Policy, vol. 11, no. 3.
- Duraj J., Papiernik-Wojdera M., 2010, *Przedsiębiorczość i innowacyjność*, Difin, Warszawa.
- Freeman Ch., 1994, *The economics of technical change*, Cambridge Journal of Economic, vol. 18, no. 5.
- Janiszewski J.M., Siemieniuk K., 2012, *Lean Management jako koncepcja wspomagająca zarządzanie innowacjami w przedsiębiorstwie*, Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania Uniwersytetu Szczecińskiego, nr 30, s. 49-64.
- Mansfield E., 1968, *Industrial Research and Technology Innovation*, Norton W.W. and Co., New York.
- Mazurek B., 2013, *Regionalne modele komercjalizacji technologii i rozwoju produktu na poziomie organizacji gospodarczych*, Wydawnictwo Politechniki Łódzkiej, Łódź.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, 2011, część A: Założenia koncepcyjne i wymogi, IFRS, SKwP, Londyn.
- Pacholski L., Malinowski B., Niedźwiedz S., 2011, *Procesowe, strukturalne i kooperacyjne aspekty innowacyjności organizacyjnej przedsiębiorstw*, Wydawnictwo Politechniki Poznańskiej, Poznań.
- Piotrowska K., 2008, *Prace badawczo-rozwojowe a sprawozdanie zarządu z działalności*, Zeszyty Naukowe, nr 493, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, 9, s. 351-360.
- Podręcznik Oslo. Zasady gromadzenia i interpretacji danych dotyczących innowacji, 2006, MNiSW, Warszawa.
- Polska już jest innowacyjna*, Rzeczpospolita 2017, 49(10687), s. B12.
- Pomykalski A., 2001, *Zarządzanie innowacjami*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa-Łódź.
- Rogers E.M., 2003, *Diffusion of innovations*, Free Press, New York.
- Sopińska A., Mierzejewska W., 2017, *Otwarte innowacje produktowe realizowane przez przedsiębiorstwa działające w Polsce. Podejście zasobowe*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- Sosnowska A., Łobejko S., Kłopotek A., 2000, *Zarządzanie firmą innowacyjną*, Difin, Warszawa.
- Szczepankiewicz E.I., 2012, *Wartości niematerialne i prawne wytworzone we własnym zakresie*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, 69(125), SKwP, Warszawa, s. 47-60.
- Studolska A., 2006, *Zasoby wiedzy jako strategiczny czynnik międzynarodowej konkurencyjności przedsiębiorstwa*, [w:] M.J. Stankiewicz (red.), *Zarządzanie wiedzą jako kluczowy czynnik międzynarodowej konkurencyjności przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Dom Organizatora, Toruń, s. 63-114.
- Turek I., 2013, *Znaczenie i wycena wartości niematerialnych i prawnych w działalności innowacyjnej przedsiębiorstwa*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, nr 765, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, 61, s. 229-238.
- Turyńska J., Rak J., 2006, *Innowacje a międzynarodowe i amerykańskie standardy rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, 32(88), SKwP, Warszawa, s. 232-255.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2013 r. poz. 330 z późn. zm.
- Widelska U., Dyhdalewicz A., 2016, *Bariery integracji marketingowej rachunkowej funkcji w przedsiębiorstwach w obszarze innowacji*, Handel Wewnętrzny, 3(362), s. 374-387.