

Katarzyna Trzpióła
Wydział Zarządzania
Uniwersytet Warszawski

Czy podatki zmuszają księgowych do manipulacji? – wybrane aspekty dotyczące prac badawczo rozwojowych

Streszczenie

Nieprawidłowości w sprawozdaniach finansowych mogą być efektem celowych manipulacji, ale także zastosowania nadmiernych uproszczeń. Niektóre z nich wynikać mogą ze spojrzenia wyłącznie przez pryzmat optymalizacji podatkowej. Artykuł ma na celu przeanalizowanie regulacji prawnych w zakresie prac badawczo-rozwojowych i pokazanie, w jaki sposób zagadnienie to może być wykorzystane do zniekształcenia obrazu jednostki. Szczególny nacisk został położony na implikacje wynikające z regulacji podatku dochodowego jako potencjalnego źródła nadmiernych uproszczeń. W opracowaniu wykorzystano liczne interpretacje prawa podatkowego i wykazano, iż w związku z różnymi możliwościami rozliczania prac rozwojowo-badawczych w podatku dochodowym rośnie ryzyko nieujawniania nakładów na wartości niematerialne i prawne w rachunkowości.

Słowa kluczowe: prace rozwojowe, prace badawcze, uproszczenia, CIT, amortyzacja, wartości niematerialne i prawne

1. Wprowadzenie

Księgi rachunkowe są źródłem danych nie tylko dla rzetelnej i wiernie odzwierciedlającej sytuację finansową i majątkową oraz wynik finansowy sprawozdawczości jednostki, lecz także służą do ustalenia podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym. Niestety, jak pokazuje praktyka, często ta funkcja podatkowa zaczyna być traktowana jako nadrzędna w stosunku do podstawowej funkcji ksiąg i w rezultacie uproszczenia wprowadzane w ramach ewidencjonowania zdarzeń mogą prowadzić do zniekształcenia obrazu jednostki. Opracowanie ma na celu omówienie możliwości manipulacji, nadużyć, ale także zwykłych błędów w obszarze prac rozwojowo-badawczych. Są one szczególnie kategorią wartości niematerialnych, przy czym tylko ten drugi człon (prace rozwojowe) może stać się wartością niematerialną w świetle prawa bilansowego – polskiego i międzynarodowego – a także podatkowego. Jest to szczególny rodzaj wartości wytworzonych we własnym zakresie. Autorka stawia tezę, iż narzędzia optymalizacji podatkowej w zakresie nakładów na prace badawczo-rozwojowe mogą prowadzić do nieujawniania wartości niematerialnych w sprawozdaniach finansowych.

Podstawową metodą badawczą będzie analiza, której przedmiotem będą regulacje prawne¹ oraz interpretacje prawa podatkowego z punktu widzenia zbieżności (lub rozbieżności) traktowania tych nakładów w prawie bilansowym i podatkowym oraz konsekwencji dla sprawozdań finansowych. Przedmiot badań został wybrany ze względu na fakt, iż, jak wskazuje wiele badań, jednym z obszarów oszustw czy stosowania agresywnej rachunkowości jest aktywowanie kosztów prac badawczych lub odnoszenie w koszty okresu nakładów na prace rozwojowe².

¹ Autorka ograniczy się do przytaczania regulacji ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. 2014 poz. 851 ze zm.), ale unormowania wynikające z ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. 2012 poz. 361 ze zm.) dla podatników prowadzących księgi rachunkowe są tożsame.

² R. Burchart, H. Lelusz, *Problemy w identyfikowaniu rachunkowości kreatywnej i rachunkowości agresywnej w teorii i praktyce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 77(133), SKwP, Warszawa 2014, s. 58–59; K. Sawicki, *Kontrola jakości auditingu a rachunkowość kreatywna, oszustwa i błędy*, materiały pokonferencyjne *Rewizja finansowa a zmiany w prawie gospodarczym*, III Doroczna Konferencja Auditingu Krajowej Izby Biegłych Rewidentów, 27–29 listopada, Warszawa 2002, s. 106; M. Kutera, A. Hołda, S.T. Surdykowska, *Oszustwa księgowe. Teoria i praktyka*, Difin, Warszawa 2006, s. 57.

2. Księgi rachunkowe a podatki

Prawo bilansowe i podatkowe funkcjonują jak odrębne regulacje i są zbieżne tylko w niektórych obszarach³. Generalnie zasady ustanowione przez prawo bilansowe są honorowane przez prawo podatkowe, jednak ich zastosowanie ma inny charakter. Co więcej, przepisy podatkowe podlegają częstym zmianom i są zależne od aktualnej polityki podatkowej państwa, stąd reguły stosowane przez prawo podatkowe muszą być bardziej elastyczne. Natomiast zasady rachunkowości wynikają z ustawy i są często określane mianem nadrzędnych.

Nadrzędną koncepcją rachunkowości w świetle prawa bilansowego jest zasada *true and fair view*, czyli zasada prawdziwego i rzetelnego obrazu. Ma to zapewnić realizację podstawowego celu stawianego ewidencji zdarzeń gospodarczych zgodnie z prawem bilansowym, a konkretnie – stworzyć użyteczną informację ekonomiczną o sytuacji jednostki gospodarczej przede wszystkim dla odbiorców zewnętrznych⁴.

Koncepcja prawdziwego i rzetelnego obrazu wynika z ustawy o rachunkowości⁵ i stanowi podstawę dla pozostałych zasad stosowanych przez prawo bilansowe. Zgodnie z jej ideą jednostka musi stosować przyjętą politykę rachunkowości w sposób jasny i prawdziwy⁶. Zasada wymaga więc spełnienia norm jakościowych, a mianowicie: wiernego odzwierciedlenia transakcji, neutralności i kompletności informacji oraz ostrożności, co wiąże się z ujęciem w sprawozdaniu finansowym wszystkich zdarzeń gospodarczych istotnych dla danej jednostki⁷. Prawo podatkowe posiada odmienne spojrzenie na rzetelność obrazu⁸. Rzetelność ta dotyczy własnego standardu przedstawiania sprawozdań finansowych poprzez zaliczanie do przychodów i kosztów pozycji ustalonych zgodnie z przepisami prawa podatkowego. Stąd treść i znaczenie zdarzeń ekonomicznych mają podrzędne znaczenie w stosunku do zasad fiskalnych. A to oznacza, że podstawa ustalenia zobowiązania podatkowego

³ I. Olchowicz, *Vademecum rachunkowości. Rachunkowość podatkowa*, Difin, Warszawa 2011, s. 40–41; *Rachunkowość w rozliczeniach podatkowych*, red. T. Martyniuk, PWE, Warszawa 2014, s. 11; *Prawo bilansowe a prawo podatkowe*, red. B. Micherda, Difin, Warszawa 2011, s. 13.

⁴ *Prawo bilansowe a prawo podatkowe*, op.cit., s. 13.

⁵ Art. 4 ust. 1 Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. 2016 poz. 1047 ze zm.

⁶ Art. 4 ust. 1 Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. 2014 poz. 1100 ze zm.

⁷ G. Michalczyk, T. Mikulska, G. Klamecka-Roszkowska, K. Jamróz, *Podstawy rachunkowości finansowej*, Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok 2012, s. 18.

⁸ K. Trzpięła, *Wykorzystanie danych systemu rachunkowości dla celów ustalenia podatku dochodowego – analiza interpretacji prawa podatkowego*, w: *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2013, s. 713–720.

nie oddaje rzetelnego obrazu wyniku finansowego⁹. Zatem można wskazać, iż głównym zadaniem ustaw o podatku dochodowym jest umożliwienie podatnikom ustalenia podstawy opodatkowania, która – w związku z różnicami pomiędzy prawem bilansowym i podatkowym – zazwyczaj różni się od wyniku finansowego brutto ukazanego w księgach rachunkowych¹⁰. Przepisy prawa podatkowego¹¹ wyraźnie wskazują, że podatnicy są zobowiązani do prowadzenia ewidencji rachunkowej, zgodnie z odrębnymi przepisami, w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy, a także do uwzględnienia w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacji niezbędnych do obliczenia wysokości odpisów amortyzacyjnych. Nie powoduje to jednak uznania informacji przygotowanych zgodnie z tymi regulacjami za wystarczające do ustalenia danych do opodatkowania. Księgi rachunkowe mają być źródłem informacji dla ustalenia m.in. podstawy opodatkowania, natomiast informacje z nich wynikające muszą być zgodne z przepisami prawa podatkowego. Oznacza to w praktyce, że podatnicy muszą na potrzeby rozliczeń z tytułu podatku dochodowego prowadzić księgi rachunkowe w sposób określony w art. 25 ustawy o rachunkowości, ale sama wysokość kosztów, podobnie jak moment ich rozpoznania czy inne niezbędne dla ustalenia dochodu/straty dane, muszą być rozpoznane zgodnie z regulacjami podatkowymi. Zresztą wielokrotnie w orzecznictwie sądowym, choćby związanym z interpretowaniem zapisów art. 15 ust. 4e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, podkreślany jest brak podatkotwórczego charakteru prawa bilansowego¹².

⁹ *Rachunkowość w rozliczeniach podatkowych*, op.cit., s. 44.

¹⁰ E. Walińska, *Podatek dochodowy w systemie rachunkowości – zasady ustalania i rewizji*, SKWP, Warszawa 2014, s. 13.

¹¹ Art. 9 ust. 1 Ustawy z dnia 15 lutego 1992r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. 2014 poz. 851 ze zm.

¹² Na przykład w wyroku z 15 grudnia 2010r. (sygn. akt II FSK 1294/09) Naczelny Sąd Administracyjny decydując o dacie (momencie) rozliczenia opłat inicjalnych w umowach leasingu jako kosztu podatkowego wskazał, że „treść art. 15 ust. 4e updop nie jest argumentem przesądzającym o konieczności proporcjonalnego rozliczenia opłaty inicjalnej w czasie trwania umowy leasingu (...) nawiązanie w tej regulacji do zasad rachunkowości nie uzasadnia ujmowania w księgach rachunkowych kosztów raty inicjalnej jako czynnych rozliczeń międzyokresowych. O rozliczeniu danego kosztu podatkowego w czasie decyduje bowiem w tym przypadku regulacja z art. 15 ust. 4d updop, a nie zasady rachunkowości”. Pogląd taki wyraził też Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 23 marca 2010r. sygn. akt II FSK 1733/08 czy Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z 21 kwietnia 2015r. sygn. akt II FSK 427/13.

3. Prace rozwojowe a prace badawcze

W pierwszej kolejności zaznaczyć należy, że ustawy podatkowe¹³ podobnie jak ustawa o rachunkowości nie definiują pojęcia prac rozwojowych. Odnosząc się do jego znaczenia funkcjonującego w języku powszechnym, należy jednak wskazać, że prace te to ogół czynności wykonywanych przez grupę ludzi realizujących jakieś zadanie, celowa działalność człowieka zmierzająca do wytworzenia określonych dóbr, a rozwojowe to związane z rozwojem, planowaniem rozwoju, „rozwój” natomiast oznacza proces zmian, przechodzenia do form bądź stanów bardziej złożonych lub pod pewnymi względami doskonalszych¹⁴.

Zgodnie z definicją stosowaną dla celów statystyki publicznej prace rozwojowe to prace konstrukcyjne, technologiczno-projektowe i doświadczalne, polegające na zastosowaniu istniejącej już wiedzy, uzyskanej dzięki pracom badawczym lub jako wynik doświadczenia praktycznego, do opracowania nowych lub istotnego ulepszenia istniejących materiałów, urządzeń, wyrobów, procesów, systemów czy usług, łącznie z przygotowaniem prototypów doświadczalnych i instalacji pilotowych. Prac tych nie należy mylić z pracami wdrożeniowymi, wykraczającymi poza zakres działalności badawczo-rozwojowej, związanymi w szczególności z wykonaniem dokumentacji technicznej, oprzyrządowania, próbnych instalacji, próbnej serii nowego wyrobu, przeprowadzeniem poprawek po próbach itp.¹⁵.

Pojęcie prac rozwojowych pojawia się ponadto na gruncie ustawy o zasadach finansowania nauki¹⁶. Zgodnie z tą ustawą działalność badawczo-rozwojowa to działalność twórcza obejmująca badania naukowe lub prace rozwojowe, podejmowana w sposób systematyczny w celu zwiększenia zasobów wiedzy i wykorzystania zasobów wiedzy do tworzenia nowych zastosowań. Art. 2 pkt 4 tej ustawy definiuje „prace rozwojowe” dla potrzeb regulacji dotyczących zasad finansowania nauki ze środków finansowych ustalanych na ten cel w budżecie państwa, którymi dysponuje minister właściwy do spraw nauki. Zgodnie z tą definicją prace rozwojowe to nabywanie, łączenie, kształtowanie i wykorzystywanie dostępnej aktualnie wiedzy i umiejętności z dziedziny nauki, technologii i działalności gospodarczej oraz innej wiedzy i umiejętności do planowania produkcji oraz tworzenia i projektowania nowych, zmienionych lub ulepszonych produktów, procesów i usług. Jest to w szczególności:

¹³ Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, op.cit.

¹⁴ *Słownik języka polskiego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, <http://sjp.pwn.pl>.

¹⁵ <http://www.stat.gov.pl>.

¹⁶ Art. 2 Ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki, Dz.U. 2014 poz. 1620 ze zm.

- a) tworzenie projektów, rysunków, planów oraz innej dokumentacji do tworzenia nowych produktów, procesów i usług, pod warunkiem, że nie są one przeznaczone do celów komercyjnych,
- b) opracowywanie prototypów o potencjalnym wykorzystaniu komercyjnym oraz projektów pilotażowych, w przypadkach gdy prototyp stanowi końcowy produkt komercyjny, a jego produkcja wyłącznie do celów demonstracyjnych i walidacyjnych jest zbyt kosztowna; w przypadku gdy projekty pilotażowe lub demonstracyjne mają być następnie wykorzystywane do celów komercyjnych, wszelkie przychody uzyskane z tego tytułu należy odjąć od kwoty kosztów kwalifikowanych pomocy publicznej,
- c) działalność związana z produkcją eksperymentalną oraz testowaniem produktów, procesów i usług, pod warunkiem że nie są one wykorzystywane komercyjnie, prace rozwojowe nie obejmują rutynowych i okresowych zmian wprowadzanych do produktów, linii produkcyjnych, procesów wytwórczych, istniejących usług oraz innych operacji w toku, nawet, jeżeli takie zmiany mają charakter ulepszeń. Warto dodać również, że zgodnie z art. 2 pkt 3 ww. ustawy badania naukowe to:
 - badania podstawowe – oryginalne prace badawcze, eksperymentalne lub teoretyczne, podejmowane przede wszystkim w celu zdobywania nowej wiedzy o podstawach zjawisk i obserwowalnych faktów bez nastawienia na bezpośrednie praktyczne zastosowanie lub użytkowanie,
 - badania stosowane – prace badawcze podejmowane w celu zdobycia nowej wiedzy, zorientowane przede wszystkim na zastosowanie w praktyce,
 - badania przemysłowe – badania mające na celu zdobycie nowej wiedzy i nowych umiejętności w celu opracowywania nowych produktów, procesów i usług lub wprowadzania znaczących ulepszeń do istniejących produktów, procesów i usług; badania te obejmują tworzenie elementów składowych systemów złożonych, szczególnie do oceny przydatności technologii rodzajowych, z wyjątkiem prototypów objętych zakresem prac rozwojowych.

Należy także zauważyć, iż w wyniku prowadzonych prac rozwojowych może (jako ich następstwo) powstać prawo autorskie – odrębna wartość niematerialna. Prawa autorskie występują w znaczeniu przedmiotowym i podmiotowym. W pierwszym znaczeniu prawa autorskie chronią utwory (dzieła) będące dobrem niematerialnym. Natomiast w znaczeniu podmiotowym prawo autorskie oznacza ogół uprawnień twórcy do stworzonego utworu (dzieła). W tym ostatnim znaczeniu prawa autorskie można podzielić na osobiste i majątkowe. Autorskie prawa osobiste, niezbywalne i niewygasające, wyrażają się w niczym nieograniczonym prawie do: autorstwa utworu (dzieła), oznaczenia ich swoim nazwiskiem lub pseudonimem albo do udostępniania go anonimowo, nienaruszalności formy i treści utworu (dzieła) oraz

jego rzetelnego wykorzystania, decydowaniu o pierwszym udostępnieniu utworu (dzieła) i nadzoru na sposobem korzystania. Majątkowe prawa autorskie natomiast wyrażają się w wyłącznym prawie do korzystania z utworu (dzieła) i rozporządzenia nim na wszystkich polach eksploatacji oraz do wynagrodzenia za korzystanie z utworu (dzieła). Przy czym przedmiotem zainteresowania dla celów podatkowych są wyłącznie prawa autorskie w ujęciu majątkowym.

4. Prace rozwojowe a prace badawcze w ujęciu prawa bilansowego

Należy zwrócić uwagę, iż często określenia: prace badawcze i prace rozwojowe są traktowane jako synonimy i używane zamiennie. W świetle regulacji prawa bilansowego nie jest to poprawne podejście, gdyż szczególnie MSR 38 zawiera oprócz definicji wyraźne rozróżnienie między tymi kategoriami

Ustawa o rachunkowości nie definiuje ani prac badawczych, ani prac rozwojowych, zatem na potrzeby praktyki wskazane jest skorzystanie z definicji podanych w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości.

MSR 38 „Wartości niematerialne” określa prace badawcze jako nowatorskie i zaplanowane poszukiwanie rozwiązań, podjęte z zamiarem zdobycia i przyswojenia nowej wiedzy naukowej i technicznej.

MSR 38 dodatkowo uzupełnia podaną definicję poprzez podanie przykładów prac badawczych, zaliczając do nich:

- działania zmierzające do zdobycia nowej wiedzy,
- poszukiwanie, ocenę i końcową selekcję sposobu wykorzystania rezultatów prac badawczych lub wiedzy innego rodzaju,
- poszukiwanie alternatywnych materiałów, urządzeń, produktów, procesów, systemów lub usług,
- formułowanie, projektowanie, ocenę i końcową selekcję nowych lub udoskonalonych materiałów, urządzeń, produktów, procesów, systemów lub usług.

Natomiast prace rozwojowe określane są przez wspomniany standard (MSR 38 pkt 59) jako praktyczne zastosowanie odkryć badawczych lub też osiągnięć innej wiedzy w planowaniu lub projektowaniu produkcji nowych lub znacznie udoskonalonych materiałów, urządzeń, produktów, procesów technologicznych, systemów lub usług, które ma miejsce przed rozpoczęciem produkcji seryjnej lub zastosowaniem. Powstają w wyniku zastosowania prac badawczych. Można ujmować nakłady i traktować je jako prace o charakterze rozwojowym tylko wtedy, gdy jednostka jest w stanie udowodnić:

- techniczną możliwość ukończenia i zamiar ukończenia składnika aktywów, tak aby można było go przeznaczyć do sprzedaży,
- zdolność do użytkowania lub sprzedaży składnika wartości niematerialnych i prawnych,
- dostępność środków niezbędnych do ukończenia i możliwość wiarygodnego określenia nakładów,
- sposób wdrożenia i możliwości zastosowania z uwzględnieniem istnienia rynku na dany produkt.

W świetle powyższego do prac rozwojowych zalicza się:

- projektowanie, wykonanie i testowanie prototypów i modeli doświadczalnych (przed ich wdrożeniem do produkcji seryjnej lub użytkowania), a także wybranych rozwiązań w zakresie nowych lub udoskonalonych materiałów, urządzeń, produktów, procesów, systemów lub usług,
- projektowanie narzędzi, przyrządów do obróbki, form i matryc z wykorzystaniem nowej technologii,
- projektowanie, wykonanie i funkcjonowanie linii próbnej, której wielkość nie umożliwia prowadzenia ekonomicznie uzasadnionej produkcji przeznaczonej na sprzedaż.

Dobrymi przykładami prac o charakterze wyłącznie rozwojowym są: działania zmierzające do pozyskania nowej wiedzy czy poszukiwanie alternatywnych materiałów, usług lub produktów.

Zatem podstawowa różnica między pracą badawczą a pracą rozwojową polega na tym, iż kluczowym celem realizacji pracy badawczej jest przede wszystkim odkrycie czegoś nowego, podczas gdy dla pracy rozwojowej nacisk jest położony na zastosowanie wyników prac badawczych w działalności gospodarczej, czyli na wdrożenie efektów tych prac. W związku z zachowaniem zasady współmierności przychodu i kosztu nakłady dotyczące prac rozwojowych dotyczą długich okresów czasu i należy je rozliczać przez kilka lat, a koszty prac badawczych powinny być od razu ujmowane w rachunku zysków i strat.

Zgodnie z przepisami art. 3 ust. 1 pkt 14 ustawy o rachunkowości¹⁷ koszty zakończonych prac rozwojowych stanowią składnik wartości niematerialnych i prawnych. Warunki uznania prac rozwojowych za aktywa zostały z kolei określone w art. 33 ust. 2 tej ustawy, który wskazuje, że 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:

¹⁷ Art. 3 ust. 1 pkt 14 Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. 2016 poz. 1047.

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

Koszty zakończonych prac rozwojowych wycenia się biorąc pod uwagę rzeczywiste, poniesione koszty związane z konstrukcją nowych albo ulepszonych produktów lub technologii wytwarzania¹⁸. Obejmują one zwykle:

- wynagrodzenia pracowników zaangażowanych w prace rozwojowe,
- koszty materiałów i usług wykorzystanych w toku prac rozwojowych,
- amortyzację rzeczowego majątku trwałego w części, w jakiej został wykorzystany dla potrzeb prac rozwojowych,

Nie zalicza się do kosztów zakończonych prac rozwojowych kosztów sprzedaży. Wyceniając koszty zakończonych prac rozwojowych, trzeba je wykazać w wartości skorygowanej o odpisy amortyzacyjne i odpisy z tytułu trwałej utraty wartości.

Według „starego” (tj. do 31 grudnia 2015 r.) brzmienia ustawy nie można amortyzować tego składnika aktywów dłużej niż 5 lat¹⁹. Natomiast nowelizacja ustawy o rachunkowości²⁰ przewiduje, iż koszty zakończonych prac rozwojowych amortyzowane powinny być przez przewidywany okres przynoszenia przez nie korzyści ekonomicznych, nawet jeśli będzie on dłuższy niż 5 lat. Jedynie w sytuacji, gdy tego okresu nie będzie można w sposób wiarygodny oszacować, amortyzowane będą przez okres nie dłuższy niż 5 lat.

Warto też zaznaczyć, iż zmiana w ustawie o rachunkowości wpłynęła na zmianę w przepisach Ustawy z dnia 15 września 2000 roku – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. 2013 poz. 1030 ze zm.). W przypadku spółek kapitałowych w art. 191 i w art. 347 dodaje się § 4 o następującej treści: „W przypadku, gdy koszty prac rozwojowych zakwalifikowanych jako aktywa spółki nie zostały całkowicie odpisane, nie można dokonać podziału zysku odpowiadającego równowartości kwoty nieodpisanych kosztów prac rozwojowych, chyba że kwota kapitałów rezerwowych i zapasowych dostępnych do podziału i zysków z lat ubiegłych jest co najmniej równa kwocie

¹⁸ K. Trzpiola, *Wartości niematerialne i prawne o nieokreślonym okresie użytkowania – nowa kategoria prawa bilansowego?*, „Studia i Materiały” 2006, nr 2, s. 78–79.

¹⁹ Art. 33 ust. 3 Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. 2016 poz. 1047.

²⁰ Ustawa z dnia 23 lipca 2015 r. o zmianie ustawy o rachunkowości i innych ustaw, Dz.U. 2015 poz. 1333.

kosztów nieodpisanych”. Oznacza to zwiększenie wartości kapitałów własnych w jednostkach, które prowadzą prace rozwojowe. Nie będą mogły one rozdystrybuować części wypracowanego zysku, jeśli nie zakończyły jeszcze amortyzowania prac rozwojowych, a wartość dotychczasowa kapitałów o charakterze rezerwowym (zapasowych i rezerwowych) jest niższa niż wartość tych niezamortyzowanych prac.

5. Prace rozwojowe i badawcze w prawie podatkowym

Kwalifikacja podatkowa wydatków poniesionych z tytułu prac rozwojowych wymaga każdorazowej oceny, czy prace rozwojowe nie stanowią wartości niematerialnych i prawnych.

W świetle prawa podatkowego mamy również wprowadzone pojęcie zakończonych prac rozwojowych. Jest ono jednak ujęte poprzez pryzmat amortyzacji. Są to prace rozwojowe, które spełniają określone kryteria, w wyniku których powstaje wartość niematerialna²¹. A są nimi:

- 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
- z dokumentacji dotyczącej prac rozwojowych wynika, że koszty prac rozwojowych zostaną pokryte spodziewanymi przychodami ze sprzedaży tych produktów lub zastosowania technologii.

Przy czym, jak podkreślone zostało w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 10 marca 2015 r. nr IPPB5/4510-3/15-2/AM, „odróżnienie badań naukowych od prac rozwojowych w ustawie o zasadach finansowania nauki czy w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości (w szczególności Międzynarodowy Standard Rachunkowości MSR 38 i jego paragraf 8 Definicje) nie ma odzwierciedlenia w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych. Nie istnieją także racjonalne przesłanki wynikające z przepisów tej ustawy, że na cele updog²² należy stosować rozróżnienie dotyczące wskazanych pojęć wynikające z Międzynarodowych Standardów Rachunkowości”.

²¹ Art. 16b ust. 2 pkt 3 Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. 2014 poz. 851 ze zm.; R. Kubacki, *Koszty uzyskania przychodów w podatkach dochodowych*, Unimex, Wrocław 2014, s. 306.

²² Art. 16b Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. 2014 poz. 851 ze zm.

Za koszt wytworzenia²³ uważa się wartość, w cenie nabycia, zużytych do wytworzenia:

- rzeczowych składników majątku,
- wykorzystanych usług obcych,
- kosztów wynagrodzeń za prace wraz z pochodnymi,
- inne koszty dające się zaliczyć do wartości wytworzonych niematerialnych składników majątku trwałego,
- odsetki i prowizje naliczone do dnia przekazania kosztów zakończonych prac rozwojowych do używania.

Koszt wytworzenia koryguje się o różnice kursowe, naliczone do dnia przekazania do używania wartości niematerialnej i prawnej.

Podobnie jak w przepisach prawa bilansowego do kosztu wytworzenia nie zalicza się: kosztów ogólnych zarządu, kosztów sprzedaży oraz pozostałych kosztów operacyjnych i kosztów operacji finansowych, w szczególności odsetek od pożyczek (kredytów) i prowizji za wyjątkiem ww. wymienionych.

Przepisy prawa podatkowego dają obecnie kilka możliwości rozliczenia powyższych nakładów na prace rozwojowe. Koszty prac rozwojowych mogą być zaliczane do kosztów uzyskania przychodów²⁴:

- 1) w miesiącu, w którym zostały poniesione, albo począwszy od tego miesiąca w równych częściach w okresie nie dłuższym niż 12 miesięcy, albo
- 2) jednorazowo w roku podatkowym, w którym zostały zakończone, albo
- 3) poprzez odpisy amortyzacyjne dokonywane zgodnie z art. 16 m ust. 1 pkt 3 updog od wartości niematerialnych i prawnych.

Potwierdzeniem tego jest wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 września 2014 r. o sygn. akt II FSK 2070/12, w którym Sąd uznał, że „podatnik, który ponosi wydatki na prace rozwojowe ma kilka możliwości rozliczenia poniesionych wydatków w czasie. Koszty prac rozwojowych może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów w miesiącu, w którym zostały poniesione albo począwszy od tego miesiąca w równych częściach w okresie nie dłuższym niż 12 miesięcy”.

Podobnie uznał Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy w wyroku z dnia 18 grudnia 2012 r. o sygn. akt I SA/Bd 933/12, wskazując, że „zapis art. 15 ust. 4a PDOPrU, w jego literalnym brzmieniu, nie stoi na przeszkodzie interpretacji, jakiej dokonała skarżąca, tj., że ma ona prawo wyboru któregośkolwiek z trzech sposobów zaliczania kosztów prac rozwojowych do kosztów uzyskania przychodów, o jakich mowa w tym przepisie”.

²³ Ibidem, art. 16 g ust 4.

²⁴ Ibidem, art. 15 ust. 4a.

Abstrahując od powyższych rozważań, w teorii bilansowe ujęcie kosztów prac rozwojowych nie powinno mieć wpływu na sposób ich podatkowego rozliczenia. W konsekwencji dokonanie bilansowej amortyzacji od wartości niematerialnych i prawnych nie koliduje z podatkowym rozliczeniem kosztu prac rozwojowych na podstawie którejkolwiek z metod opisanych w art. 15 ust. 4a updop. Prezentowane stanowisko znajduje potwierdzenie w licznych interpretacjach indywidualnych, m.in. w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 20 lutego 2015 r. o znaku IBPBI/2/423-1410/14/MS, w której organ potwierdził stanowisko podatnika, zgodnie z którym „jeśli dla celów bilansowych koszty prac aplikacyjno-inżynierskich ujęte zostaną w wartości początkowej WNiP, to nie wyklucza to możliwości, że na podstawie przepisu art. 15 ust. 4a ustawy o CIT dla celów podatkowych koszty te zostaną przykładowo ujęte w miesiącu, w którym zostały poniesione, lub jednorazowo w roku podatkowym, w którym zostały zakończone”.

Pogląd ten został podzielony również w:

- interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 5 stycznia 2016 r. nr IBPB-1-2/4510-716/15/AK,
- interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 11 grudnia 2015 r. nr ILPB4/4510-1-515/15-2/MC,
- interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej z 24 lipca 2015 r. nr IBPB-1-2/4510-82/15/MM,
- interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 20 lutego 2015 r. nr IBPBI/2/423-1409/14/MS,
- interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 23 grudnia 2014 r. nr IBPBII2/423-1195/14/AK,
- interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 23 grudnia 2014 r. nr IBPBI/2/423-1194/14/AK,
- interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 25 czerwca 2013 r. nr IPPB5/423-223/13-2/IŚ.

Jeśli jednostka podjęła decyzję o rozliczeniu nakładów na prace rozwojowe to od poniesionych kosztów zakończonych prac rozwojowych okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych nie może być krótszy niż 12 miesięcy²⁵. Zauważyć należy, iż dokonując odpisów amortyzacyjnych od kosztów zakończonych prac rozwojowych, bilansowo wyznaczając metodę i czas amortyzacji, kierujemy się przewidywanym czasem czerpania korzyści ekonomicznych z tych prac. Natomiast przepisy prawa podatkowego nie są tak liberalne: narzucają jako jedyną metodę liniową dokonywania odpisów amortyzacyjnych. Można tylko wydłużyć czas dokonywania odpisów.

²⁵ Ibidem, art. 16m ust. 1 pkt 3.

Analizując aspekty podatkowe związane z pracami rozwojowymi, należy zauważyć także przepisy dotyczące:

- możliwości wyboru między zaliczeniem w koszty a uznaniem za wartość niematerialną i prawną w sytuacji, gdy nakłady nie przekraczają kwoty 3500 zł²⁶,
- możliwości dokonywania jednorazowych odpisów amortyzacyjnych od kosztów zakończonych prac rozwojowych, jeśli nakłady na te prace nie przekroczyły 3500 zł²⁷,
- obowiązków wynikających z ujawnienia wartości niematerialnej²⁸.

Ustawy podatkowe nie odnoszą się wprost do nakładów na prace badawcze. Oznacza to, iż należy zastosować tu ogólne reguły²⁹. Czyli, aby móc zakwalifikować nakład na prace badawcze będący kosztem pośrednio związanym z zabezpieczeniem źródła przychodów, należy przeanalizować, czy zostały spełnione następujące warunki:

- koszt został poniesiony przez podatnika, tj. w ostatecznym rozrachunku musi on zostać pokryty z zasobów majątkowych podatnika (nie stanowią kosztu uzyskania przychodu podatnika wydatki, które zostały poniesione na działalność podatnika przez osoby inne niż podatnik),
- koszt jest definitywny (rzeczywisty), tj. wartość poniesionego wydatku nie została podatnikowi w jakikolwiek sposób zwrócona,
- koszt pozostaje w związku z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą,
- koszt poniesiony został w celu uzyskania, zachowania lub zabezpieczenia przychodów lub może mieć wpływ na wielkość osiągniętych przychodów,
- koszt został właściwie udokumentowany,
- koszt nie może znajdować się w grupie wydatków, których zgodnie z art. 16 ust. 1 ww. ustawy nie uważa się za koszty uzyskania przychodów.

Warto w tym miejscu wspomnieć o jeszcze jednym ważnym aspekcie podatkowym. Przepis³⁰ zakazuje zaliczać do kosztów podatkowych odpisów z tytułu zużycia wartości niematerialnych i prawnych dokonywanych od tej części ich wartości, która odpowiada poniesionym wydatkom na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie tych wartości niematerialnych i prawnych, odliczonym od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym albo zwróconym podatnikowi w jakiegokolwiek formie. Podobnie nie można zaliczać do kosztów podatkowych kosztów

²⁶ Ibidem, art. 16f ust. 3.

²⁷ Ibidem, art. 16d.

²⁸ Ibidem, art. 16e.

²⁹ Ibidem, art. 15 ust. 1 i art. 15 ust 4d.

³⁰ Ibidem, art. 16 ust. 1 pkt 48.

sfinansowanych ze źródeł, z których przychody podlegają zwolnieniu z podatku dochodowego, np. środków unijnych³¹.

W latach 2006–2015 istniała możliwość korzystania z tzw. ulgi podatkowej na nowe technologie. Ówczesne regulacje³² pozwalały na odliczenie 50% wydatków na nowe technologie. Uważano za nie wiedzę technologiczną w postaci wartości niematerialnych i prawnych, w szczególności wyniki badań i prac rozwojowych, która umożliwia wytwarzanie nowych lub udoskonalonych 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. Podstawą ustalenia wielkości odliczenia jest kwota wydatków poniesionych przez jednostkę na nabycie nowej technologii, uwzględnionych w wartości początkowej, w części, w jakiej została zapłacona podmiotowi sprzedającemu tę technologię w roku podatkowym. Chodzi tu o rok podatkowy, w którym nową technologię wprowadzono do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Z odliczenia można było także korzystać w roku następującym po tym roku. Ulga była możliwa do wykorzystania, jeśli wartość nakładów na nową technologię nie została zwrócona spółce w jakiegokolwiek formie.

Z tej nowej technologii można było skorzystać dwukrotnie. Zgodnie bowiem z art. 18b ust. 11 nie było zakazu wynikającego ze wspomnianego wyżej art. 16 ust. 1 pkt 48 updop, czyli można było taki element kosztów zakończonych prac rozwojowych i odliczyć od dochodu, i potem amortyzować podatkowo jako koszt uzyskania przychodu.

6. Uproszczenia podatkowe a rachunkowość

Dotychczasowe rozwiązania wskazujące na możliwość zupełnie innego traktowania nakładów na prace rozwojowe i badawcze powodowały, iż możliwe były następujące scenariusze:

- 1) Jednostka ujmowała prace rozwojowe jako wartości niematerialne i prawne zarówno na potrzeby rachunkowości, jak i podatkowe, przy czym okres ich amortyzowania mógł być inny – jest to rozwiązanie idealne, ponieważ w sprawozdaniu finansowym te aktywa były ujawniane, wskazywane były zasady ich wyceny, w tym koszty amortyzacji, często też (jednostki poddające sprawozdanie badaniu przez biegłego rewidenta) ujawniany odroczony podatek dochodowy

³¹ Ibidem, art. 16 ust. 1 pkt 58.

³² Ibidem, art. 18b.

będący efektem rozbieżności w amortyzacji tych prac (różna wartość księgowa i podatkowa tych WNIP).

- 2) Jednostka ujmowała w rachunkowości prace rozwojowe i amortyzowała je, z kolei na potrzeby podatków w sposób uproszczony rozliczała bezpośrednio w koszty. W przypadku jednostek badanych przez biegłego tu następowało także ustalenie i ujawnienie informacji o odroczonym podatku dochodowym.
- 3) Jednostka ujmowała prace badawcze kosztowo zarówno w rachunkowości, jak i podatkach.
- 4) Jednostka ujmowała prace rozwojowe w sposób uproszczony w podatkach i to uproszczenie przenosiła na grunt rachunkowości, odnosząc w koszty okresu nakłady na rozwój (nie badania) w dacie ich ponoszenia. Rozwiązanie to nieprawidłowe z punktu widzenia zasady wiernego i rzetelnego obrazu.

Wskazane wyżej nieprawidłowości mogą wynikać z:

- traktowania tych nakładów jako nieistotne dla obrazu jednostki – takie postępowanie należy wskazać jako błędne, prawo bilansowe bowiem nie przewiduje uproszczeń w powyższym zakresie;
- chęci ograniczenia nakładów na prowadzenie rachunkowości i zrównania jej z potrzebami podatkowymi, co jest niedopuszczalne, ponieważ, jak zostało wskazane na wstępie, inne są cele i założenia prawa bilansowego i podatkowego;
- świadomego manipulowania danymi w celu osiągnięcia zamierzonego poziomu wyniku finansowego czy innych parametrów służących ocenie działalności jednostki. Tu mamy do czynienia z oszustwem, czyli łamaniem prawa w sposób bezpośredni lub pośredni przez praktyki wykorzystujące luki prawne dotyczące języka rachunkowości. Celem tych praktyk jest wprowadzenie w błąd odbiorców informacji w postaci sprawozdań finansowych.

Jednocześnie należy podkreślić, iż na podstawie analizy stanów faktycznych zaprezentowanych w interpretacjach indywidualnych często nasuwa się wniosek, iż opisywane prace są z punktu widzenia rachunkowości pracami badawczymi, natomiast podatkowo organ wskazywał je jako prace rozwojowe, a więc te, które podatkowo mogą być wartościami niematerialnymi i prawnymi. Tu też zatem pojawia się ryzyko związane z nadmiernym uproszczeniami przy kwalifikowaniu ponoszonych nakładów – odpowiedź na pytanie, czy konkretne nakłady są pracami badawczymi czy rozwojowymi, jest sama w sobie skomplikowana, a dodatkowo dualizm w traktowaniu tych nakładów z dwóch punktów widzenia w jednych księgach rachunkowych potęguje ten problem.

7. Nowa ulga na nowe technologie a ewidencja rachunkowa

Ustawa o zmianie niektórych ustaw w związku ze wspieraniem innowacyjności³³, wprowadziła nowelizację regulacji zawartych w różnych aktach prawnych. Zmiany nastąpiły m.in. w ustawach o PIT i CIT. Przede wszystkim dodano przepisy, które wyraźnie stwierdzają, że koszty działalności badawczo-rozwojowej (działalność B+R) będą mogły być odliczone od podstawy obliczenia podatku. Zgodnie z nowo dodanym art. 18e upodop podatnik uzyskujący przychody ze źródła, jakim jest działalność gospodarcza, odlicza od podstawy obliczenia podatku koszty uzyskania przychodów poniesione na działalność badawczo-rozwojową, zwane dalej kosztami kwalifikowanymi. Kwota odliczenia nie może w roku podatkowym przekroczyć kwoty dochodu uzyskanego przez podatnika z działalności gospodarczej. Tak sformułowany sposób rozliczenia tej ulgi oznacza, że wcześniej poniesiony wydatek jest zaliczany w pełnej wysokości do kosztów podatkowych. Ulga innowacyjna natomiast podlega odliczeniu w wysokości 30%, 20% lub 10% kosztów uzyskania przychodów. W przypadku podatników CIT podstawę opodatkowania stanowi dochód po odliczeniu:

- 1) darowizn przekazanych organizacjom na cele określone w art. 4 Ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie,
- 2) w bankach – 20% kwoty kredytów (pożyczek) umorzonych w związku z realizacją programu restrukturyzacji, zakwalifikowanych do straconych kredytów (pożyczek) i zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów,
- 3) darowizn na cele kultu religijnego – łącznie do wysokości nieprzekraczającej 10% dochodu.

Koszty kwalifikowane ponoszone w ramach badań podstawowych są odliczane wyłącznie pod warunkiem, że badania te są prowadzone na podstawie umowy lub porozumienia z jednostką naukową w rozumieniu Ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki.

Podatnicy prowadzący działalność badawczo-rozwojową, którzy zamierzają skorzystać z odliczenia na innowacje, są obowiązani w ewidencji rachunkowej wyodrębnić koszty działalności badawczo-rozwojowej. Oznacza to, iż w systemie rachunkowości podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych wprowadzić powinni rozwiązania księgowe pozwalające jednoznacznie zidentyfikować poniesione nakłady. W praktyce przez te podmioty, które identyfikują księgowo prace rozwojowe jako

³³ Art. 1 i 2 Ustawy z dnia 25 września 2015 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze wspieraniem innowacyjności, Dz.U. 2015 poz. 1767.

wartości niematerialne, jest to już dziś realizowane. Nakłady na prace rozwojowe ujmuje się na odrębnych kontach, tak aby w przyszłości ustalić wartość zakończonych prac rozwojowych. Podobnie w przypadku nakładów na prace badawcze z racji ich kontroli merytorycznej i podatkowej są one wyodrębniane na odrębnych kontach w ramach pozostałych kosztów rodzajowych.

Natomiast te jednostki, które stosowały nadmierne uproszczenia podatkowe, będą musiały rozbudować systemy informacyjne rachunkowości, aby móc jednoznacznie zidentyfikować ponoszone nakłady. Przyjęte rozwiązania muszą zostać opisane w dokumentacji polityki rachunkowości³⁴.

8. Podsumowanie

Na podstawie analizy regulacji prawnych: prawa bilansowego, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i ustawy o zasadach finansowania nauki oraz orzecznictwa sądowego i interpretacji indywidualnych ministra finansów można wskazać, iż zasady ujmowania nakładów na prace rozwojowe i prace badawcze nie są spójne. Regulacje prawne muszą być w znacznym stopniu uogólnione, tak aby umożliwić ujęcie różnych, nowych sytuacji, ale w tym wypadku rozbieżności podatkowo-bilansowe sprzyjać mogą nieprawidłowościom w sprawozdawczości finansowej. Nastawienie wielu jednostek (szczególnie niepoddających sprawozdań finansowych badaniu) na optymalizację podatkową poprzez obniżanie wyniku finansowego i narzędziowe (podatkowe) traktowanie rachunkowości powoduje, iż rośnie ryzyko nieprawidłowego ujawniania wartości nakładów na prace rozwojowe lub wręcz ich nie ujawniania. Oszustwa i manipulacje w tym zakresie mają szansę być wykryte tylko tam, gdzie sprawozdanie finansowe będzie poddane badaniu przez biegłego rewidenta³⁵ i jednocześnie audytor będzie posiadał duże doświadczenie w identyfikowaniu nakładów o charakterze badawczym. W tych jednostkach, gdzie księgi rachunkowe (niestety) są prowadzone przede wszystkim dlatego, że pełnią rolę ksiąg podatkowych, prawdopodobieństwo zidentyfikowania takich nieprawidłowości jest bardzo niskie.

Jak zauważono, szansą na częstsze ujawnianie księgowe nakładów na prace rozwojowe, są wprowadzone od 2016 r. rozwiązania w zakresie odliczania nakładów

³⁴ Art. 10 ust. 1 Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U 2013 poz. 330 ze zm.

³⁵ Ryzyko i koszty badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego w świetle zmian ustawy o rachunkowości w: *Standaryzacja usług biegłego rewidenta*, Krajowa Izba Biegłych Rewidentów, 2009, s. 201–211.

na te prace od podstawy opodatkowania. Ale jak będzie to w praktyce wyglądało, czy podatnicy uznają tę „ulgę” za efektywne narzędzie optymalizacji podatkowej i czy przełoży się to na częstsze ujawnianie prac rozwojowych w sprawozdaniach finansowych jako wartości niematerialnych i prawnych, to pokaże dopiero czas.

Bibliografia

1. Burchart R., Lelusz H., *Problemy w identyfikowaniu rachunkowości kreatywnej i rachunkowości agresywnej w teorii i praktyce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 77(133), SKWP, Warszawa 2014.
2. Kubacki R., *Koszty uzyskania przychodów w podatkach dochodowych*, Unimex, Wrocław 2014.
3. Kutera M., Hołda A., Surdykowska T., *Oszustwa księgowe. Teoria i praktyka*, Difin, Warszawa 2006.
4. Michalczyk G., Mikulska T., Klamecka-Roszkowska G., Jamróż K., *Podstawy rachunkowości finansowej*, Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok 2012.
5. Olchowicz I., *Vademecum rachunkowości. Rachunkowość podatkowa*, Difin, Warszawa 2011.
6. *Prawo bilansowe a prawo podatkowe*, red. B. Micherda, Difin, Warszawa 2011. *Rachunkowość w rozliczeniach podatkowych*, red. T. Martyniuk, PWE, Warszawa 2014.
7. Sawicki K., *Kontrola jakości auditingu a rachunkowość kreatywna, oszustwa i błędy*, materiały pokonferencyjne „Rewizja finansowa a zmiany w prawie gospodarczym”, III Doroczna Konferencja Auditingu Krajowej Izby Biegłych Rewidentów, 27–29 listopada, Warszawa 2002.
8. Trzpiola K., *Środki trwałe i wartości niematerialne i prawne MSSF?MSR – zasady ujmowania, wyceny i prezentacji, porównanie do ustawy o rachunkowości*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości, 2007
9. Trzpiola K., *Wartości niematerialne i prawne o nieokreślonym okresie użytkowania – nowa kategoria prawa bilansowego?*, „Studia i Materiały” 2006, nr 2.
10. Trzpiola K., *Wybrane operacje gospodarcze – ujęcie w księgach rachunkowych zgodnie z UoR, MSR i MSSF*, „Wiedza i Praktyka” 2011.
11. Trzpiola K., *Wykorzystanie danych systemu rachunkowości dla celów ustalenia podatku dochodowego – analiza interpretacji prawa podatkowego*, w: *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2013.

12. Walińska E., *Podatek dochodowy w systemie rachunkowości – zasady ustalania i rewizji*, SKWP, Warszawa 2014.
13. Winter M., *Ryzyko i koszty badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego w świetle zmian ustawy o rachunkowości*, w: *Standaryzacja usług biegłego rewidenta*, Krajowa Izba Biegłych Rewidentów, 2009.

Akty prawne

1. Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 38 „Wartości niematerialne”.
2. Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. 2012 poz. 361 ze zm.
3. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. 2014 poz. 851 ze zm.
4. Ustawa z dnia 29 września 1994 r o rachunkowości, Dz.U 2016 poz. 1047.
5. Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki, Dz.U. 2014 poz. 1620 ze zm.
6. Ustawa z dnia 23 lipca 2015 r. o zmianie ustawy o rachunkowości i innych ustaw, Dz.U. 2015 poz. 1333.
7. Ustawa z dnia 25 września 2015 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze wspieraniem innowacyjności, Dz.U. 2015 poz. 1767.

Do Taxes Force Accountants to Manipulate? Selected Aspects Concerning Research and Development

Summary

Irregularities in financial reports may result from deliberate manipulations, but also from the application of excessive simplifications. Some of them may result from looking exclusively from the perspective of tax optimisation. The study is aimed at the analysis of legal regulations on research and development work and indicating in which way this issue may be used to deform the entity image. A special emphasis is put on the implications resulting from the income tax regulations as a potential source of excessive simplifications. The study also uses numerous interpretations of tax law and indicates that in connection with different possibilities of research and

development works settlement in income tax, there is a growing risk of non-disclosure of outlays on intangible assets.

Keywords: development work, research work, simplifications, CIT, amortisation, intangible assets
