

*Katarzyna Piotrowska*

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

# **Innowacja jako przedmiot rachunkowości. Identyfikacja procesu innowacyjnego**

## **1. Wprowadzenie**

W ostatnich latach za kluczowy czynnik konkurencyjności podmiotów gospodarczych uznano innowacje. Niezależnie od tego, czy w rzeczywisty i znaczący sposób wpływają one na wzrost wartości podmiotu, czy tylko stanowią jeden z czynników jego rozwoju, podlegają identyfikacji. Określenie tego, czym są innowacje, jakie koszty generuje ich wprowadzenie i jakie korzyści powinny determinować w przyszłości, staje się niezbędne w ocenie uzyskiwanych, w efekcie ich wdrożenia, rezultatów. Ocena przydatności innowacji wykorzystywana w procesie zarządczym jest możliwa dzięki właściwej identyfikacji, wycenie i prezentacji całego procesu. Zastosowanie rachunkowości do tego celu wydaje się niezbędne. Wynika to z faktu, że system rachunkowości uznany za zbiór czynności polegających na identyfikacji, wycenie i prezentacji zdarzeń gospodarczych zgodnie z zasadą wiernego odzwierciedlenia obrazu, staje się wiarygodnym źródłem informacji o procesie innowacyjnym. Należy zatem uznać, że proces innowacyjny jest przedmiotem rachunkowości i jako przedmiot rachunkowości musi być zidentyfikowany dla potrzeb jego pomiaru i wyceny oraz prezentacji w raportach finansowych. Stąd istnieje konieczność określenia sposobu tej identyfikacji, czyli opisanie metody, jako wypracowanego i świadomie przyjętego sposobu postępowania, nadającego się do stosowania w podobnych przypadkach. Nie jest to proste, gdyż proces innowacyjny w każdym podmiocie gospodarczym jest inny, w inny sposób przebiega i inne efekty generuje. Determinuje to konieczność

stworzenia elastycznego modelu jako układu założeń przyjmowanych w praktyce gospodarczej, w celu ułatwienia identyfikacji procesu innowacyjnego, który mógłby być zastosowany w każdym przypadku, z uwzględnieniem jednak indywidualności procesu. Celem artykułu jest przedstawienie sposobu identyfikacji przedmiotu rachunkowości, jakim jest proces innowacyjny, czyli próba stworzenia modelu postępowania w tym zakresie. W artykule wykorzystano analizę literatury przedmiotu, obserwacje praktyki gospodarczej oraz wnioski wynikające z prowadzonych badań prezentowane we wcześniejszych publikacjach autorki<sup>1</sup>.

## 2. Innowacje jako proces gospodarczy – innowacyjne modele działalności podmiotu

Uznając J.A. Schumpetera za prekursora teorii innowacji, należy stwierdzić, że „innowacja to wprowadzenie nowego lub modyfikacja dotychczasowego produktu, wprowadzanie nowej metody produkcji, uzyskanie nowych źródeł i możliwości, wykorzystanie nietkniętych do tej pory obszarów i rynków, czy też nowe sposoby organizacji biznesu”<sup>2</sup>. Tak rozumiana innowacja może przybrać formę projektu, wynalazku, usługi, procesu, systemu, struktury organizacyjnej lub modelu biznesu. Proces innowacji oznacza natomiast „zmiany celowo wprowadzone przez człowieka (...), które polegają na zastępowaniu dotychczasowych stanów rzeczy innymi, ocenianymi dodatnio w świetle określonych kryteriów, składających się w sumie na postęp”<sup>3</sup>. Innowacja występuje więc wtedy, gdy „nowy lub ulepszony produkt zostaje wprowadzony na rynek, nowy lub ulepszony proces jest zastosowany w produkcji, przy czym ten produkt i proces posiadają cechy nowości z punktu widzenia wdrażającego go podmiotu. Innowacja oznacza zatem obiektywne udoskonalenie właściwości produktu i procesu, lub systemu w sto-

---

<sup>1</sup> *Innowacje a rachunkowość [w:] Rola podmiotów sektora publicznego, gospodarstw domowych i przedsiębiorstw w kreowaniu i wspieraniu zrównoważonego rozwoju*, red. J. Adamek, T. Orzeszko, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 297, Wrocław 2013; *Rola rachunkowości w kwantyfikacji wartości procesów innowacyjnych realizowanych w podmiotach gospodarczych [w:] Sprawozdawczość i rewizja finansowa. Problemy kwantyfikacji wartości*, red. B. Micherda, M. Andrzejewski, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków 2013; *Rola rachunkowości w dostarczaniu informacji o procesach innowacyjnych zarządzającemu [w:] Rachunkowość a controlling*, red. E. Nowak, M. Nieplowicz, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 291, Wrocław 2013.

<sup>2</sup> J. Prystrom, *Innowacje w procesie rozwoju gospodarczego*, Difin, Warszawa 2012, s. 10.

<sup>3</sup> Z. Pietrasiński, *Innowacje [w:] Encyklopedia biznesu*, red. W. Pomykała, Fundacja Innowacji, Warszawa 1995, s. 354.

sunku do istniejących na już rynku”<sup>4</sup>. Tak więc innowacja to sekwencyjny zbiór działań składający się z twórczego przygotowania i ukształtowania pierwowzoru nowego stanu rzeczy, zaspokajającego określoną potrzebę ludzi, a następnie urzeczywistnienia go w pewnym fragmencie jednego z elementów „systemu globalnego”<sup>5</sup>.

Uwzględniając powyższe, należy stwierdzić, że istnieje wiele rodzajów innowacji, które zgodnie zarówno z literaturą przedmiotu, jak i praktyką gospodarczą można sklasyfikować według różnych kryteriów: przedmiotu, zakresu oddziaływania, celu wdrożenia, oryginalności, skali zmian, rynku, czy też cyklu innowacji. Przykładowo, według kryterium przedmiotu czy zakresu oddziaływania wyróżniamy innowację produktu (dotyczącą zmiany produktów lub usług oferowanych przez organizację), innowację procesu (czyli zmianę sposobu wytwarzania produktów lub usług), innowację pozycji (polegającą na zmianie okoliczności, w jakich wprowadza się produkty lub usługi) oraz innowację paradygmatu (czyli zmian zasadniczych modeli mentalnych, które kształtują działanie firmy)<sup>6</sup>. Na potrzeby prowadzonych badań, w celu scharakteryzowania procesu, przyjęto powszechnie stosowany podział innowacji na<sup>7</sup>:

- innowacje produktowe, polegające na udoskonaleniu wyrobu, lub rozszerzeniu asortymentu o nowy produkt,
- innowacje procesowe, stanowiące niejako tło dla innowacji produktowych, polegające na zmianie w stosowanych dotąd metodach wytwarzania, dokonywaniu zmian w urządzeniach lub w organizacji produkcji, połączeniu tych dwóch rodzajów zmian lub stanowiące wynik wykorzystywanej nowej wiedzy,
- innowacje organizacyjne, polegające na wdrożeniu nowych lub udoskonalonych sposobów organizowania oraz zarządzania podmiotem gospodarczym.

Należy przy tym podkreślić, że działalność innowacyjna, jako proces złożony, jest sekwencją różnych czynności, które można podzielić z kolei na etapy, wyróżniając np.<sup>8</sup>:

---

<sup>4</sup> J. Skonieczny, J. Składzie, P. Hałub, *Zjawisko powstania innowacji – metody oceny* [w:] *Kształtowanie zachowań innowacyjnych, przedsiębiorczych i twórczych w edukacji inżyniera*, red. J. Skonieczny, Indygo Zahir Media, Wrocław 2011, s. 2.

<sup>5</sup> T. Bał-Woźniak, *Innowacyjność w ujęciu podmiotowym. Uwarunkowania instytucjonalne*, PWE, Warszawa 2012, s. 20.

<sup>6</sup> J. Tidd, J. Bessant, *Zarządzanie innowacjami*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2011, s. 48.

<sup>7</sup> R. Repetowski, *Rola innowacji w funkcjonowaniu przedsiębiorstw przemysłowych*, Prace Komisji Geografii Przemysłu, nr 10, Warszawa–Kraków 2008, s. 173–175.

<sup>8</sup> J. Włodarczyk, *Działalność innowacyjna i jej ograniczenia w polskiej gospodarce* [w:] *Innowacje w rozwoju gospodarki i przedsiębiorstw. Siły motoryczne i bariery*, red. E. Okoń-Horodyńska, A. Zacharowska-Mazurkiewicz, Instytut Wiedzy i Innowacji, Warszawa 2007, s. 103.

- fazę koncepcji (kreatywności wynikającej z potrzeby zmiany, przymusu lub przypadku),
- fazę badań (wstępnej selekcji – ukierunkowania i konkretyzacji pomysłu),
- fazę rozwoju (doskonalenia – dopracowania szczegółów technicznych, finansowych, organizacyjnych, prawnych),
- fazę wdrożeń (implementacji – praktycznego zastosowania efektów badań i rozwoju),
- fazę ekonomiczną (ewentualnej społecznej czy ekologicznej oceny efektów),
- fazę naśladownictwa (rozpowszechniania – dyfuzji innowacji), często pomijaną w procesie innowacji.

Można również przyjąć inną koncepcję wyodrębnienia etapów, odwołując się do propozycji R.L. Dafta, według którego w procesie innowacji wydzielamy: etap potrzeb (oznaczający brak satysfakcji z aktualnego stanu), etap pomysłu (który będzie rozwiązywał problem i zaspokajał potrzeby), etap projektu (proces twórczy), etap decyzji o zastosowaniu (tylko w sytuacji pojawienia się różnych projektów innowacji) oraz etap wdrożenia (wprowadzania rozwiązań na rynek)<sup>9</sup>. W innym przypadku, procesy innowacyjne realizowane są w zorganizowanych działach, którym przypisuje się wykonanie określonych zadań: dział badawczo-rozwojowy – dostarczający pomysły techniczne, dział techniczny – rozwijający możliwe prototypy, dział produkcji – badający możliwe sposoby produkcji na skalę masową, czy też dział marketingu – planujący i wprowadzający nowy produkt na rynek<sup>10</sup>, co potwierdza T. Bal-Woźniak, powołując się na model S.J. Klina i N. Rosenberga, lub też R. Rothwella, zakładający wzajemne, równoległe oddziaływanie wszystkich uczestników etapu badań, etapu prac rozwojowych, etapu prac wdrożeniowych i rynkowych. Na tej podstawie można przyjąć, że „innowacyjność to zdolność do poszukiwania czy kreowania nowych rozwiązań, zastosowania ich do konkretnych warunków, wdrożenia w praktyce, a następnie upowszechniania”<sup>11</sup>.

Pamiętając, że np. pomysł i projekt innowacyjny mogą stanowić integralne i następujące po sobie etapy tego samego procesu, które można przedstawić za pomocą tzw. tuby rozwojowej innowacji, począwszy od generowania dużej liczby pomysłów, które poddane etapowej selekcji przy uwzględnieniu czynników zewnętrznych (rynek) i wewnętrznych (jakość) są przetwarzane w pomysł

<sup>9</sup> *Zarządzanie innowacjami. Wybrane problemy*, red. J. Bogdanienko, SGH, Warszawa 1998, s. 11.

<sup>10</sup> A. Strychalska-Radzewicz, *Organizacyjne uwarunkowania innowacji w przedsiębiorstwie* [w:] *Innowacje w rozwijaniu konkurencyjności firm. Znaczenie, wsparcie, przykłady zastosowań*, red. J. Perenc, J. Hołub-Iwan, C.H. Beck, Warszawa 2011, s. 236.

<sup>11</sup> T. Bal-Woźniak, *op. cit.*, s. 21.

innowacyjny, który następnie może być wdrożony<sup>12</sup>. Konfrontacja tych dwóch czynników jest istotna w procesie oceny innowacji, gdyż stanowi o jej końcowej wartości. Działania podjęte w ramach realizowanego procesu mogą więc dotyczyć<sup>13</sup>:

- analizy rynku, na którą składa się ocena zarówno bieżących, jak i przyszłych potrzeb odbiorcy, oraz analizy konkurencji istniejącej i potencjalnej,
- oceny stanu wiedzy technicznej i organizacyjnej w dziedzinie, w której podmiot działa,
- ustalenia potencjalnych źródeł innowacji,
- zdefiniowania przedmiotu działań,
- stworzenia zespołu realizującego zadania projektowe,
- opracowania wstępnej koncepcji realizacji projektu opartej na analizach rynkowych,
- decyzji o podjęciu wdrożenia projektu,
- opracowania projektu technicznego,
- oceny technicznej i ekonomicznej projektu,
- oceny wyników wdrożenia projektu itp.

Teoria i praktyka zarządzania wypracowała wiele modeli działalności organizacji, które odniesione do procesu innowacyjnego stają się modelami działalności innowacyjnej. Przez lata były poddane ewolucji, od prostego modelu liniowego, poprzez model dotyczący interakcji różnych elementów oraz sprzężeń zwrotnych informacji, czy też model równoległy, polegający na integracji wewnątrz podmiotu, oraz współpracy z dostawcami i odbiorcami, po system zintegrowany, oparty na sieciowych powiązaniach<sup>14</sup>. Użycie innowacyjnych modeli działalności podmiotu wydaje się konieczne do określenia rodzaju czy faz procesu innowacyjnego. Dodatkowo należy podkreślić, że metody oceny przedsięwzięć mogą być zastosowane do oceny procesu innowacyjnego, uwzględniającego koszty realizacji projektu, korzyści wynikające z jego realizacji bądź ryzyko uzyskania oczekiwanych rezultatów. Z kolei zarządzający procesem innowacyjnym powinien wyznaczyć zakres akceptowanych pomysłów, wybrać uczestników procesu, przypisując ich do poszczególnych etapów, nadać kierunek lub kierunki realizacji działań, odpowiednio motywując wszystkich jego wykonawców. Na każdym etapie powinien on dokonywać oceny uzyskiwanych rezultatów, wykorzystując jeden z opracowanych już (lub tworzonych własnych) modeli oceny procesu, do których należą<sup>15</sup>:

---

<sup>12</sup> J. Skonieczny, J. Składzie, P. Hałub, *op. cit.*, s. 6.

<sup>13</sup> *Ibidem*, s. 7.

<sup>14</sup> *Ibidem*.

<sup>15</sup> *Ibidem*, s. 10–21.

- komercyjny proces oceny możliwości projektów – wykorzystujący dziesięciowymiarową skalę ocen do porównywania przedsięwzięć,
- metoda oceny i typowania zamierzeń badawczo-rozwojowych – polegająca na estymacji spodziewanych efektów podjęcia określonych działań,
- mapa oceny pomysłu innowacyjnego – obejmująca ocenę użyteczności pomysłu,
- mapa potencjalnych innowacji – polegająca na podziale cząstkowego zadania na cząstkowe czynności,
- wielowymiarowy model ADL oceny projektów innowacyjnych – którego celem jest powiązanie ryzyka i atrakcyjności projektu ze stabilnością podmiotu i tempem jego rozwoju,
- metoda oceny innowacji FORTH – koncentrująca się na zorganizowanym sposobie identyfikacji innowacji, skierowana do osób odpowiedzialnych za tworzenie innowacyjnych produktów, jak też do kadry zarządzającej, która uczestniczy w procesach identyfikowania, kreowania i wdrażania innowacji,
- *value based management* – wykorzystujący system narzędzi i instrumentów umożliwiających ocenę innowacji, a także optymalizację ryzyka związanego z wdrożeniem projektów innowacyjnych.

Konkludując, należy podkreślić, że metody oceny projektów innowacyjnych stanowią narzędzie pomocne przy określaniu wartości innowacji, jej funkcji i modelu wdrażania. Umożliwiają prognozowanie rozwoju innowacji, nakładów na jej realizację, czy też czasu i zaangażowania zasobów wspierających jej proces. W praktyce często okazuje się, że mimo „skrupulatnej” wyceny końcowa wartość innowacji może okazać się niższa od oczekiwanej, stąd też konieczność monitorowania działań na każdym etapie realizacji procesu innowacyjnego, umożliwiająca elastyczną i szybką reakcję w celu dostosowania działań do potrzeb podmiotu i jego otoczenia. Można zaryzykować stwierdzenie, że ekonomiczna wycena wartości procesu innowacyjnego wynika z precyzyjnego pomiaru każdego jego etapu, poprzedzonego jego prawidłową identyfikacją. Jest to możliwe w efekcie zintegrowania działań różnego rodzaju specjalistów (technologów, techników, eksperci od marketingu itp.), zarządzających podejmujących decyzje, kontrolujących ich efekt oraz oceniających ostateczny rezultat i specjalistów z zakresu rachunkowości, którzy przygotowują informację o efektach podejmowanych działań innowacyjnych, której jakość zależy od prawidłowo przeprowadzonego etapu identyfikacji, wyceny i sposobu prezentacji. Wiedza dotycząca rodzaju innowacji, plan jej wdrażania, oczekiwany rezultat i jego wykorzystanie jest niezbędne do budowania modelu identyfikacji procesu innowacyjnego, pomocnego przy sporządzaniu informacji sprawozdawczej.

Podsumowując, należy podkreślić, że powiązanie modelu identyfikacji procesu z metodami oceny działalności innowacyjnej pozwala na sporządzanie

wysokiej jakości informacji, na którą zapotrzebowanie zgłasza zarządzający. Wynika to z faktu, że innowacje są efektem realizacji procesu gospodarczego, który powinien być poddany kontroli. Ostateczna ocena efektów, jakie wnoszą innowacje do działalności gospodarczej, wymaga precyzyjnego określenia, na czym polega proces innowacyjny (określenie rodzaju innowacji), jakie korzyści przyniesie (w jakim czasie, obszarze, w jakiej wielkości) i jak będzie realizowany (jakie etapy działania wyróżnimy), czyli przyjęcia określonej strategii innowacyjnej uwzględniającej potrzeby konkretnego podmiotu gospodarczego oraz jego możliwości zasobowe i organizacyjne. Ocena przebiegu i efektów tego procesu jest możliwa jedynie przy użyciu odpowiednich źródeł informacji, do których zalicza się rachunkowość. Dzięki temu zarządzający jest zdolny do kontrolowania, monitorowania czy też kierowania całym procesem innowacyjnym, opartym na działaniach odzwierciedlających interakcyjne sprzężenie nie tylko nauki, techniki, produkcji i rynku, ale również zarządzania, opartego na procesie decyzyjnym wykorzystującym system informacyjny. Wynika to z faktu, że sprawne (bez zakłóceń) prowadzenie działań na poszczególnych etapach wymaga odpowiedniego przepływu informacji. Sposób realizacji kolejnego etapu implikowany jest efektem końcowym poprzedniego. Wpływa to na konieczność wykształcenia systemu komunikacyjnego, który zapewni przepływ informacji pomiędzy uczestnikami poszczególnych etapów, przyczyniając się do realizowania procesu innowacyjnego, stanowiącego jednocześnie narzędzie pomiaru efektywności wykorzystania potencjału podmiotu w działalności innowacyjnej.

### 3. Rachunkowość jako system informacyjny i jego przedmiot

Rachunkowość oparta na teorii pomiaru ekonomicznego stanowi „podstawowy system informacyjny w podmiocie gospodarczym, na którego stan i rozwój wywiera wpływ otoczenie społeczno-ekonomiczne. Informacje tworzone w rachunkowości powinny służyć, przede wszystkim, podejmowaniu racjonalnych decyzji gospodarczych, dotyczących alokacji zasobów (kierunków inwestowania), oraz efektywnej ich eksploatacji”<sup>16</sup>, celem realizowania określonej strategii podmiotu gospodarczego. Za główne zadania rachunkowości należy zatem uznać<sup>17</sup>:

<sup>16</sup> E. Burzym, *Przesłanki i perspektywy standaryzacji i międzynarodowej harmonizacji rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP” 1993, nr 23, s. 7–9.

<sup>17</sup> S. Skrzywan, *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa 1971, s. 24–25.

- dostarczanie różnym szczeblom kierownictwa podmiotu gospodarczego bieżących i okresowych informacji liczbowych, zarówno syntetycznych, jak i analitycznych, niezbędnych do podejmowania świadomych decyzji,
- umożliwienie wykonania funkcji kontroli wewnętrznej i zewnętrznej działalności gospodarczej podmiotu i jego sytuacji majątkowej,
- tworzenie podstaw liczbowych dla bieżącej i okresowej analizy działalności podmiotu gospodarczego oraz dla wycinkowych i całościowych obrazów gospodarki narodowej.

Nie jest więc ryzykowne stwierdzenie, że informacja stanowi kapitał zarządzającego na równi z innymi zasobami procesu wytwórczego. Oznacza to, że informacja jest zasobem, którego posiadanie zmniejsza niepewność wyboru (działania lub oceny) w stosunku do pewnego procesu lub obiektu gospodarczego, pozostającego w związku z podmiotem, przy czym chodzi o takie informacje, którym przypisuje się następujące cechy<sup>18</sup>:

- informacja gospodarcza jest określona w danym systemie ekonomicznym, co zakłada, że system ten odwzorowuje pewien fragment rzeczywistości gospodarczej, na który składają się obiekty, procesy materialne i ich wzajemne relacje,
- informacja gospodarcza ma charakter artykularny, tzn. przejawia się w postaci wiadomości wyrażanych w określonych językach – systemach znakowych,
- strumienie i zasoby danych gospodarczych mogą być badane empirycznie,
- informacje gospodarcze mogą być odwzorowaniem zdarzeń i zjawisk już zaistniałych lub takich, które zaistnieją w przyszłości.

Uwzględniając powyższe, należy podkreślić, że zarówno informacje retrospektywne (odwzorowanie pewnego stanu lub zmiany stanów), jak i prospektywne (planowanie, przewidywanie zdarzeń w przyszłości), między którymi występują ścisłe zależności i powiązania, wykorzystywane są w procesie zarządzającym. Rola systemu rachunkowości jako źródła informacji i komunikacji pomiędzy uczestnikami procesu gospodarczego jest niepodważalna. Wynika to z faktu, że rachunkowość to proces identyfikacji, pomiaru i komunikacji informacji ekonomicznych umożliwiający użytkownikom tych informacji dokonywanie świadomych ocen i podejmowanie świadomych decyzji<sup>19</sup>. Tylko informacje dostosowane pod względem treści, czasu i stopnia szczegółowości do potrzeb zarządzania podmiotem gospodarczym wspomagają użytkowników wewnętrznych w podejmowaniu

---

<sup>18</sup> J. Kisielnicki, *Informacja gospodarcza* [w:] *Encyklopedia biznesu*, red. W. Pomykało, Fundacja Innowacji, Warszawa 1995, s. 335.

<sup>19</sup> K. Piotrowska, B. Iwasieczko, *Informacyjna funkcja rachunkowości a ład korporacyjny* [w:] *Informacyjna funkcja rachunkowości w gospodarce współczesnej*, Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok 2008, s. 68–69.



tych decyzji, które umożliwiają osiągnięcie pozytywnych wyników rzeczowych i finansowych oraz najbardziej efektywne wykorzystanie zasobów podmiotu.

Jedną z głównych cech rachunkowości we współczesnym świecie jest elastyczność, przejawiająca się w wyborze takich informacji, które rzeczywiście przedstawiają przebieg działalności gospodarczej i jej rezultaty, z uwzględnieniem racjonalności wykorzystania zasobów. Jednocześnie należy podkreślić stymulacyjną rolę rachunkowości, czyli jej oddziaływanie w kierunku pobudzania podmiotów gospodarczych do aktywnego działania. Tym samym oznacza to aktywny udział rachunkowości w racjonalizacji gospodarowania tych podmiotów, które wykorzystują rachunek ekonomiczny. Taki stosunek rachunkowości wobec rzeczywistości gospodarczej można osiągnąć poprzez takie modelowanie systemu, aby uzyskać rozwiązania kompleksowe o motywacyjnym działaniu<sup>20</sup>.

Jak już podkreślono, funkcjonalna struktura rachunkowości łączy w sobie zarówno retrospektywne (czyli jest źródłem informacji umożliwiających rozliczenie i ocenę każdego podmiotu gospodarczego oraz zabezpieczenie potrzeb informacyjnych otoczenia), jak i prospektywne (czyli jest źródłem informacji pozwalających na racjonalne kształtowanie zachowań menedżerskich zapewniających powodzenie na rynku i pomnożenie kapitału) aspekty współczesnej rachunkowości. „Jest to zrozumiałe, gdy weźmie się pod uwagę fakt, że właściwe podejście do zarządzania, leżące u podstaw racjonalnego gospodarowania, uwzględniać musi nie tylko planowanie działania, lecz również jego kontrolę i ocenę, a rachunkowość aktywnie uczestniczy w tym procesie”<sup>21</sup>.

Istotą rachunkowości musi być zatem identyfikacja, pomiar pieniężny i prezentacja złożonej rzeczywistości gospodarczej, a jej przedmiotem – zdarzenia gospodarcze, czyli procesy mające miejsce w podmiotach gospodarczych oraz posiadane przez nie zasoby biorące udział w tych procesach. Rachunkowość musi wywierać tym samym wpływ na majątek podmiotu, źródła jego finansowania oraz wyniki działalności (dokonania), które są wyrażone wartościowo (wycenione) i udokumentowane dowodami księgowymi. Innowacja jako proces gospodarczy stanowiący efekt podejmowanych decyzji przez zarządzającego, podlegający jego kontroli i ocenie, również stanowi przedmiot rachunkowości. Tak więc proces innowacyjny jako przedmiot rachunkowości będzie podlegał identyfikacji, determinującej jego wycenę i prezentację w sprawozdawczości finansowej, odpowiadając tym samym na potrzeby działania systemu informacyjnego, którego jest przedmiotem.

---

<sup>20</sup> *Współczesne aspekty realizacji kontrolnej funkcji rachunkowości*, red. B. Micherda, Difin, Warszawa 2011, s. 23–35.

<sup>21</sup> *Ibidem*, s. 28.

Prowadzenie działalności jest procesem bardzo złożonym, wymagającym przyjęcia przez zarządzającego określonej strategii działania, zarówno na poziomie operacyjnym, jak i strategicznym. Zarządzający, podejmując decyzje zgodnie z przyjętą strategią, wpływa na powstawanie określonych zdarzeń gospodarczych, czyli zjawisk i procesów wywołujących zmiany w podmiocie gospodarczym. Zarządzający musi mieć możliwość oceny tych zmian, poprzez wykorzystywanie odpowiednich źródeł, które dostarczą wiarygodnych informacji o sytuacji majątkowej i finansowej podmiotu i efektywności podejmowanych działań w poszczególnych obszarach jego działalności. Z kolei poddane odpowiedniej analizie, umożliwią ocenę realizowanych działań oraz ocenę trafności podejmowanych decyzji, przy czym wydaje się, że działalność innowacyjna wymaga szczególnego kontrolowania każdego jej etapu. Jest to możliwe dzięki identyfikacji zdarzeń gospodarczych, która następuje podczas kontroli merytorycznej dokumentacji księgowej, potwierdzającej zajście zdarzenia gospodarczego w ramach zachodzącego procesu innowacyjnego. Szeroko rozumiana dokumentacja stanowi podstawę prowadzonej ewidencji w systemie rachunkowości. Oznacza to, że wszystkie zmiany majątku determinowane przeprowadzonym procesem innowacyjnym są zapisywane w systemie rachunkowości, który działając zgodnie z określonymi zasadami, regulacjami prawa bilansowego, dostarcza informacji użytecznej, czyli najbardziej przydatnej w procesie zarządczym, umożliwiając tym samym ocenę efektywności procesu innowacyjnego.

Konkludując, należy jeszcze raz podkreślić, że za przedmiot tak rozumianej rachunkowości należy przyjąć innowacje jako proces gospodarczy. Proces innowacji wymaga identyfikacji, która w tym przypadku nie jest prosta. Złożoność, wielowymiarowość, subiektywizm utrudniają definiowanie działań tego procesu, co stwarza problemy z jego identyfikacją. Rodzi to konieczność określenia sposobu identyfikacji działań wraz z przyporządkowaniem ich do kolejnych faz realizacji procesu. Pomocne w tym względzie będzie opracowanie metody postępowania stosowanej do identyfikacji przedmiotu rachunkowości, jakim jest proces innowacyjny. Stąd też wynika zasadność prowadzenia badań w tym zakresie, których efektem jest próba stworzenia modelu identyfikacji procesu innowacyjnego przedstawiona w kolejnym punkcie.

#### **4. Model identyfikacji procesu innowacyjnego jako przedmiotu rachunkowości**

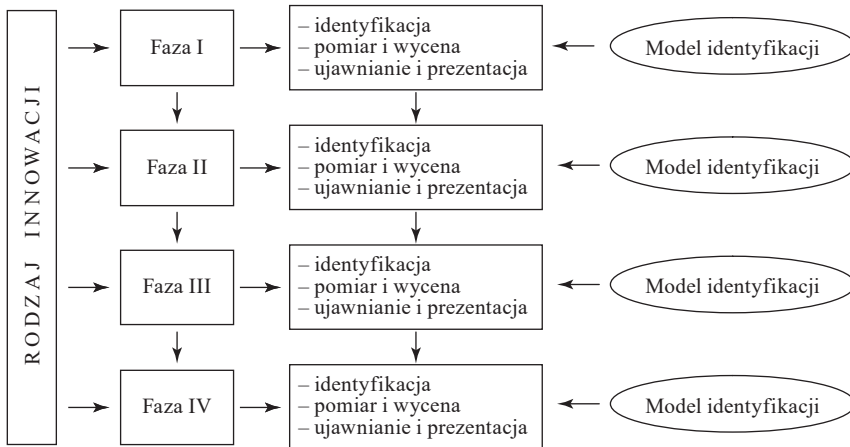
Zarządzający, chcąc zapewnić prawidłową i kompleksową realizację działalności innowacyjnej, zmuszony jest do jednoznacznego określenia procedur postę-

powania w zakresie identyfikacji zdarzeń gospodarczych zachodzących w ramach procesu innowacyjnego, co determinuje metody wyceny oraz sposób prezentacji informacji umożliwiających jego ocenę. Proces innowacyjny to działanie stałe lub projekt jednorazowy, podejmowany z uwzględnieniem rodzaju działalności, branży i potrzeb podmiotu, źródeł finansowania działań oraz sposobu wykorzystywania oczekiwanych rezultatów. Dlatego też powinien być identyfikowany przez specjalistów z właściwej dziedziny wiedzy, uwiarygodniony pomiarem, a następnie udokumentowany, stanowiąc podstawę identyfikacji dla potrzeb wyceny przeprowadzonej z kolei przez specjalistów z dziedziny rachunkowości, pod nadzorem i kontrolą zarządzającego odpowiedzialnego za ostateczny rezultat. Ocena procesu innowacyjnego jest możliwa jedynie w sytuacji kompleksowego jego poznania, od strony technicznej, formalnej, zarządczej i ewidencyjnej. Oznacza to konieczność zapoznania się z problematyką dotyczącą procesu innowacyjnego, w każdym jego aspekcie. Zarządzający musi posiadać wiedzę merytoryczną o realizowanym procesie, jak również wiedzę z zakresu rachunkowości zarządczej i sprawozdawczości finansowej w celu korzystania z informacji generowanych przez system rachunkowości. Specjalista procesu innowacyjnego powinien poznać istotę zarządzania, w celu raportowania postępów podejmowanych prac zarządzającemu, jak również podstawy rachunkowości, przydatne do opisu merytorycznego dokumentów potwierdzających realizację procesu. Z kolei ekspert z zakresu rachunkowości musi poznać zarówno specyfikę realizowanego procesu innowacyjnego, w celu właściwej interpretacji opisów merytorycznych, jak i potrzeby zarządcze, w celu przygotowania informacji wykorzystywanej w procesie decyzyjnym. Oznacza to, że żadna ze stron samodzielnie nie jest w stanie zidentyfikować procesu innowacyjnego na potrzeby sporządzenia informacji stanowiących podstawę jego oceny (istnieje obawa, że nie zrobi tego prawidłowo, z uwagi na brak wiedzy i doświadczenie w innych dziedzinach). Pomocne w tym może być opracowanie procedur odnośnie do sposobu tej identyfikacji, stanowiących gwarancję konsekwentnego postępowania podmiotu w wypadku każdego realizowanego podobnego procesu.

Schemat postępowania dotyczy identyfikacji procesu innowacyjnego wykorzystanego w systemie rachunkowości można podzielić na kilka etapów (rys. 1):

- krok 1 – określenie rodzaju innowacji, czyli zidentyfikowanie rezultatów wdrażanego procesu (wybranie kryteriów pomagających w określaniu oczekiwanych efektów),
- krok 2 – wyznaczenie etapów realizacji procesu, czyli podział procesu innowacyjnego na fazy, w których zostanie ustalony zakres podejmowanych działań,
- krok 3 – przypisanie poszczególnych czynności z zakresu rachunkowości (identyfikacja, wycena, prezentacja) do każdej z faz procesu,

– krok 4 – wybór kryteriów uwzględnionych przy identyfikacji zdarzeń gospodarczych pojawiających się w efekcie podejmowanych działań w procesie innowacyjnym, w ramach każdego z etapów procesu, uwzględniających regulacje prawa bilansowego, zasady postępowania w tym zakresie oraz indywidualnie przyjętą politykę rachunkowości w odniesieniu do realizowanych procesów innowacyjnych – wykorzystanie modelu identyfikacji procesu innowacyjnego.



Rys. 1. Etapy identyfikacji procesu innowacyjnego z wykorzystaniem modelu identyfikacji

Źródło: opracowanie własne.

„Model to układ założeń przyjmowanych w danej nauce w celu ułatwienia rozwiązania danego problemu badawczego. Jest to hipotetyczna konstrukcja myślowa, będąca uproszczonym obrazem badanego fragmentu rzeczywistości, w którym pomija się elementy nieistotne dla danego celu, zmniejszając złożoność rozpatrywanych zjawisk w stopniu umożliwiającym ich poznanie, jak również wykorzystanie w praktyce gospodarczej, gdyż ułatwiają zrozumienie zjawisk, porządkują i systematyzują sposób myślenia o jakimś problemie”<sup>22</sup>. Opracowanie modelu identyfikacji procesu innowacyjnego wymaga uwzględnienia jego złożoności – wynikającej ze sposobu jego realizacji, rodzaju, czasu, miejsca, specyfiki, etapów – przy opracowaniu procedur, jako zbioru czynności tworzących ten model, który staje się niezbędny do identyfikacji procesu innowacyjnego.

Oznacza to, że budowa modelu procesu innowacyjnego wymaga określenia wielu założeń niezbędnych do ustalenia sposobu postępowania w tym zakresie, rozumianego jako zespół czynności umożliwiający zidentyfikowanie procesu

<sup>22</sup> *Encyklopedia zarządzania*, <http://mfiles.pl/pl/index.php/Model> (data dostępu: 17.03.2013).

innowacyjnego o określonym charakterze i z wyodrębnionymi etapami działania. Na tak rozumiany model identyfikacji procesu innowacyjnego składają się następujące czynności polegające na:

- doborze odpowiednich kryteriów klasyfikujących proces innowacyjny: ze względu na oczekiwane rezultaty poszczególnych etapów, jak i całego procesu (zasób niematerialny lub rzeczowy, zasób lub proces o trwałym lub nietrwałym charakterze, zasób do wykorzystania jednorazowego lub wielokrotnego itp.), ze względu na źródło finansowania (finansowanie ze środków własnych, środków obcych zwrotnych lub bezzwrotnych, finansowanie procesu w całości lub tylko w części), ze względu na liczbę uczestników procesu (realizowanie zadań wraz z partnerem, w ramach konsorcjum lub samodzielnie), ze względu na czas realizacji całego procesu, jak też jego etapów (cały proces lub jeden z etapów realizowany w długim lub krótkim czasie);

- wyznaczenie osób odpowiedzialnych za realizację całego procesu lub też poszczególnych jego etapów, przypisanie im odpowiedzialności za podejmowane działania, wyznaczenie zadań do realizacji, określenie zakresu prac w ramach całego procesu i poszczególnych jego faz na poziomie operacyjnym (realizacja procesu) i strategicznym (raportowanie, analiza, ocena);

- określenie sposobu dokumentowania poszczególnych działań (określenie rodzaju dowodów księgowych w ramach dokumentacji operacyjnej, określenie zakresu informacji ujawnianych w raportach i sposób ich prezentacji, określenie innej niezbędnej dokumentacji);

- przyjęcie sposobu identyfikowania poszczególnych działań, uwzględniających wyodrębnione etapy, rodzaj innowacji, jej rezultaty itp. w celu właściwego opisu merytorycznego, sklasyfikowanie tych czynności i przypisanie odpowiednich kodów upraszczających procedury opisu dokumentacji potwierdzającej realizację procesu innowacyjnego;

- określenie zależności pomiędzy poszczególnymi etapami, sprzężenia zwrotne w zakresie przepływu: informacji, dokumentacji, danych, raportów, zadań, wyników prac itp.;

- wyznaczenie czasu i miejsca realizacji poszczególnych etapów, jak też całego procesu, w celu płynnej jego realizacji;

- opracowanie alternatywnych scenariuszy w sytuacji przerwania ciągłości i płynności realizacji zarówno poszczególnych etapów, jak i całego procesu (konieczność oszacowania ryzyka wystąpienia czynników wewnętrznych i zewnętrznych – brak zasobów ludzkich, brak zasobów rzeczowych, brak zasobów niematerialnych, ograniczenie źródeł finansowania, zerwanie umów z partnerami itp.).

Umiejętność jednoznacznego udzielenia odpowiedzi na wyżej formułowane pytania (wątpliwości) przygotowuje podmiot gospodarczy na różne scenariusze.

Implikuje to odpowiedni podział obowiązków, zapewnia prawidłową identyfikację, co w kontekście dalszych czynności zapewni prawidłowość jego wyceny i prezentacji oraz umożliwi ocenę zasadności realizacji procesu innowacyjnego. O sukcesie (jakość, szybkość, łatwość wykorzystania) indywidualnego modelu identyfikacji (przystosowanego do konkretnego podmiotu gospodarczego) decyduje przygotowanie wcześniejszych etapów. Dokładne i precyzyjne opisanie rodzaju innowacji – na czym ona polega, czym się charakteryzuje, jakie efekty generuje – przez specjalistów z danej dziedziny wiedzy, przedstawienie ich zarówno zarządzającemu, jak i specjaliście z zakresu rachunkowości stanowi krok 1. Szczegółowe zaplanowanie etapów realizacji procesu innowacyjnego, wraz z precyzyjnym określeniem rodzaju podejmowanych działań, umiejscowienie etapów w czasie, miejscu, przypisanie osób odpowiedzialnych, zarówno na poziomie operacyjnym, jak i strategicznym, do poszczególnych etapów, ale też działań wpływa na jakość tworzonego modelu – co stanowi krok 2. Zapoznanie z aspektem merytorycznym zarządzającego, który ostatecznie tym procesem będzie kierował, poprzez jego kontrolę, umożliwi mu właściwy dobór metody oceny działalności innowacyjnej, z kolei wiedza specjalistów z zakresu rachunkowości umożliwi trafne użycie kategorii ekonomicznych, w celu rzetelnego (wierne odzwierciedlenie obrazu) odwzorowania procesu innowacyjnego w systemie rachunkowości – dokonuje się w kroku 3. Zintegrowanie wiedzy, doświadczenia, spostrzeżeń trzech stron staje się niezbędne do zbudowania indywidualnego modelu identyfikacji konkretnego procesu innowacyjnego – w kroku 4., a wykorzystanie do tego stworzonego modelu identyfikacji jest warunkiem koniecznym, zapewniającym odpowiednią jakość informacji o działalności innowacyjnej.

## 5. Zakończenie

Wnioski wynikające z przeprowadzonych badań w zakresie identyfikacji procesu innowacyjnego jako przedmiotu rachunkowości (analiza literatury przedmiotu, regulacje prawa bilansowego, obserwacja praktyki gospodarczej), przedstawione częściowo we wcześniejszych publikacjach, zostały uzupełnione, a tym samym wzbogacone, o następujące konkluzje:

- innowacja jest procesem, którym należy kierować poprzez jego kontrolę, oraz oceniać efektywność jego rezultatów, zarówno na poziomie strategicznym, jak i operacyjnym, wykorzystując w tym celu rachunkowość (rachunkowość zarządcza, analiza finansowa);
- innowacje jako proces gospodarczy, a tym samym zdarzenia gospodarcze składające się na ten proces, stanowią przedmiot rachunkowości i podlegają tym samym zasadom, regułom i metodom w zakresie ewidencji i sprawozdawczości;

- rodzaje innowacji (kryteria ich podziału) oraz wydzielenie poszczególnych etapów ich realizacji determinuje sposób identyfikacji procesu innowacyjnego na potrzeby rachunkowości;
- przyjęcie odpowiedniego sposobu postępowania w zakresie identyfikacji procesu innowacyjnego jest niezbędne do jego prawidłowej wyceny i prezentacji w raportach finansowych, tym samym może mieć wpływ na trafność jego oceny;
- tworząc model identyfikacji procesu innowacyjnego, należy uwzględnić rodzaj innowacji, etapy jej realizacji, sposób jej prowadzenia, celem odpowiedniego użycia kategorii ekonomicznych stosowanych do opisu tego procesu w rachunkowości;
- do identyfikacji procesu innowacyjnego przydatne będzie wykorzystanie modelu identyfikacji, uwzględniającego wszystkie konieczne aspekty, których pominięcie mogłoby zniekształcać jego pomiar i wycenę oraz prezentację, a tym samym przyczynić się do niewłaściwej oceny ostatecznych rezultatów każdego etapu, jak też efektu całego procesu.

Artykuł jest podsumowaniem dotychczas prowadzonych badań dotyczących identyfikacji procesu innowacyjnego jako przedmiotu rachunkowości. Ich celem była próba stworzenia modelu identyfikacji procesu, który określałby sposób postępowania w tym zakresie. Zarządzający, wykorzystując założenia tego modelu, przy współpracy ze specjalistami zaangażowanymi w realizację procesu innowacyjnego oraz ekspertami z dziedziny rachunkowości, może budować własne, indywidualne modele dostosowane do specyfiki działalności gospodarczej. W celu stworzenia indywidualnego modelu niezbędne będzie jednak wykorzystanie modelu identyfikacji procesu innowacyjnego z jego wszystkimi założeniami, co zabezpieczy podmiot gospodarczy przed pominięciem istotnych aspektów, których nieuwzględnienie może zakłócić prawidłowość realizacji procesu innowacyjnego oraz zniekształcić informację o nim.

## Literatura

- Bał-Woźniak T., *Innowacyjność w ujęciu podmiotowym. Uwarunkowania instytucjonalne*, PWE, Warszawa 2012.
- Burzym E., *Przesłanki i perspektywy standaryzacji i międzynarodowej harmonizacji rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP” 1993, nr 23.
- Encyklopedia zarządzania*, <http://mfiles.pl/pl/index.php/Model> (data dostępu: 17.03.2013).
- Kisielnicki J., *Informacja gospodarcza* [w:] *Encyklopedia biznesu*, red. W. Pomykało, Fundacja Innowacji, Warszawa 1995.
- Pietrusiński Z., *Innowacje* [w:] *Encyklopedia biznesu*, red. W. Pomykało, Fundacja Innowacji, Warszawa 1995.

- Piotrowska K., Iwasieczko B., *Informacyjna funkcja rachunkowości a ład korporacyjny* [w:] *Informacyjna funkcja rachunkowości w gospodarce współczesnej*, Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok 2008.
- Prystrom J., *Innowacje w procesie rozwoju gospodarczego*, Difin, Warszawa 2012.
- Repetowski R., *Rola innowacji w funkcjonowaniu przedsiębiorstw przemysłowych*, Prace Komisji Geografii Przemysłu, nr 10, Warszawa–Kraków 2008.
- Skonieczny J., Składzie J., Hałub P., *Zjawisko powstania innowacji – metody oceny* [w:] *Kształtowanie zachowań innowacyjnych, przedsiębiorczych i twórczych w edukacji inżyniera*, red. J. Skonieczny, Indygo Zahir Media, Wrocław 2011.
- Skrzywan S., *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa 1971.
- Strychalska-Radzewicz A., *Organizacyjne uwarunkowania innowacji w przedsiębiorstwie* [w:] *Innowacje w rozwijaniu konkurencyjności firm. Znaczenie, wsparcie, przykłady zastosowań*, red. J. Perenc, J. Hołub-Iwan, C.H.Beck, Warszawa 2011.
- Tidd J., Bessant J., *Zarządzanie innowacjami*, Oficyna a Wolters Kluwer Business, Warszawa 2011.
- Włodarczyk J., *Działalność innowacyjna i jej ograniczenia w polskiej gospodarce* [w:] *Innowacje w rozwoju gospodarki i przedsiębiorstw, siły motoryczne i bariery*, red. E. Okoń-Horodyńska, A. Zacharowska-Mazurkiewicz, Instytut Wiedzy i Innowacji, Warszawa 2007.
- Współczesne aspekty realizacji kontrolnej funkcji rachunkowości*, red. B. Micherda, Difin, Warszawa 2011.
- Zarządzanie innowacjami. Wybrane problemy*, red. J. Bogdanienko, SGH, Warszawa 1998.

## **Innovation as a Subject Matter of Accountancy: Identification of the Innovative Process**

Being an element of company competitiveness, innovativeness may be analyzed from the vantage point of theory (as a subject matter of research), practice (innovation management), and policy (legal regulation), as it has been shown in a considerable body of studies. The inability to conclusively define innovation within a given enterprise is attributable to the diversity of sectors, the characteristics of a given business, the type of innovation, and the manner of its implementation. Thus, it is necessary to develop a method for identifying innovation as a consciously adopted modus operandi that can be applied in all instances of performing a given practical task. This is of great relevance for accounting, whose information and control functions require that economic events (innovations) should be defined for the purposes of quantification, valuation, and financial reporting. This paper is concerned with the identification of the innovation process in light of the above considerations.

**Katarzyna Piotrowska** – doktor, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Wydział Zarządzania, Informatyki i Finansów, Katedra Teorii Rachunkowości i Analizy Finansowej.

*Zainteresowania naukowo-badawcze:* identyfikacja, wycena i prezentacja prac badawczo-rozwojowych, działalność innowacyjna, standardy sprawozdawczości finansowej, sprawozdawczość skonsolidowana, raportowanie zintegrowane, kontrola i audyt wewnętrzny.

*E-mail:* katarzyna.piotrowska@ue.wroclaw.pl