

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 329

Rachunkowość na rzecz zrównoważonego rozwoju Gospodarka – etyka – środowisko

Redaktorzy naukowci
Danuta Dziawgo, Grażyna Borys



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2014

Redaktor Wydawnictwa: Dorota Pitulec
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz
Korektor: Barbara Cibis
Łamanie: Małgorzata Czupryńska
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej www.dbc.wroc.pl,
The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się
na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2014

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-448-6

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Joanna Antczak: Informacje o środowisku w systemie rachunkowości	11
Anna Balicka: Sprawozdawczość środowiskowa w branży motoryzacyjnej..	19
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska: Koncepcja społecznej odpowiedzialności biznesu w procesie zarządzania wartością firmy	28
Melania Bąk: Odpowiedzialność społeczna jako determinanta tworzenia zasobów niematerialnych przedsiębiorstwa	36
Ewa Chojnacka: Raportowanie danych w obszarach środowiskowym i społecznym w publicznych spółkach sektora energetycznego.....	45
Ewa Chojnacka: Sprawozdanie z działalności jako dokument służący raportowaniu danych ESG	54
Anna Doś, Joanna Błach: Rola przedsiębiorstwa w makrosystemie społeczeństwo – gospodarka – środowisko w świetle analizy raportów rocznych na przykładzie wybranych spółek sektora paliwowego.....	62
Justyna Dyduch: Analiza kosztów transakcyjnych instrumentów ochrony środowiska w wybranym przedsiębiorstwie.....	73
Renata Dyląg, Ewelina Puchalska: Wytyczne GRI w praktyce raportowania społecznego w Polsce	82
Paweł Dziekański: Koncepcja wskaźnika syntetycznego dla oceny sytuacji finansowej powiatów	98
Tomasz Gabrusewicz: Zdolność systemu rachunkowości w zakresie zaspokojenia potrzeb informacyjnych w realizacji koncepcji zrównoważonego rozwoju	109
Beata Gostomczyk: Ewidencja kosztów ekologicznych w układzie rodzajowym i funkcjonalnym.....	118
Piotr Gut: Solidarna odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe w podatku VAT w warunkach polskich na tle rozwiązań europejskich.....	127
Ewa Hellich: Etyczny wymiar rachunkowości.....	136
Aldona Kamela-Sowińska: Finansyzacja gospodarki wyzwaniem dla rachunkowości	145
Elżbieta Klamut: Koszty ochrony środowiska a gospodarstwa rolne	152
Joanna Kogut: Etyka w rachunkowości a jakość sprawozdań finansowych ..	161
Tomasz Kondraszuk: Cel i zadania rachunkowości rolniczej w procesie zrównoważonego rozwoju gospodarstw wiejskich	172
Robert Kowalak: Kluczowe mierniki dokonań w zakładach gospodarowania odpadami.....	180

Joanna Krasodomska: Rachunkowość społeczna – perspektywa światowa i krajowa	191
Karolina Kwocińska: Relacje inwestorskie i raportowanie kapitału intelektualnego.....	198
Magdalena Ligus: Zrównoważony rozwój systemu elektroenergetycznego Polski – analiza opłacalności i możliwości rozwoju energetyki odnawialnej	206
Adam Lulek: Znaczenie informacji środowiskowych pochodzących ze sprawozdawczości spółek paliwowych dla inwestorów giełdowych.....	215
Marta Mazurowska: Rachunkowość na rzecz zrównoważonego rozwoju	225
Anna Nowak: Problemy pomiaru społecznej odpowiedzialności biznesu	232
Edward Nowak: Zakres ujawnień informacji w sprawozdaniu z działalności	241
Ewa Spigarska: Różnorodność metod ustalania opłaty za odpady i zasad segregacji odpadów na przykładzie miast wojewódzkich jako jeden z problemów systemu gospodarowania odpadami	250
Arleta Szadziewska: Prezentowanie informacji na temat społecznej odpowiedzialności w sprawozdawczości zewnętrznej przedsiębiorstw.....	261
Elżbieta Izabela Szczepankiewicz: Zintegrowane sprawozdanie przedsiębiorstwa jako narzędzie komunikacji z interesariuszami	271
Piotr Szczypa: Współczesne wyzwania rachunkowości przedsiębiorstw w gospodarce zrównoważonego rozwoju.....	282
Aldona Uziębło: Stosunek do standardów etycznych w biznesie w opiniach pracowników księgowości trójmiejskich przedsiębiorstw	291
Anna Wildowicz-Giegiel: Wyzwania przed sprawozdawczością finansową związane z raportowaniem o kapitale intelektualnym i społecznej odpowiedzialności	300
Jolanta Wiśniewska: Etyka w rachunkowości jako niezbędny element zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstwa i bezpieczeństwa obrotu gospodarczego.....	308
Aleksander Zawadzki: Standardy sprawozdawczości w zakresie środków unijnych w polskich spółkach notowanych na NewConnect	317
Joanna Zuchewicz: Sprawozdawczość jednostki społecznie odpowiedzialnej za swoje dokonania.....	326
Beata Zyznarska-Dworczak: Znaczenie zarządczej rachunkowości odpowiedzialności społecznej w przedsiębiorstwie	334

Summaries

Joanna Antczak: Information on environment in the accounting system.....	18
Anna Balicka: Environmental reporting in the automotive industry	27
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska: Concept of corporate social responsibility in the process of value based management	35

Melania Bąk: CSR as the determinant for creating non-material resources of an enterprise.....	44
Ewa Chojnacka: Reporting environment and social data in public companies in energy sector	53
Ewa Chojnacka: Report of the management board on operations as a document used to report ESG data	61
Anna Doś, Joanna Błach: The role of enterprise in macrosystem society – economy – environment in the light of the annual reports content analysis case study of selected Polish companies	72
Justyna Dyduch: Analysis of transaction costs of environmental protection instruments in a selected firm	81
Renata Dyląg, Ewelina Puchalska: GRI guidelines in the practice of social reporting in Poland	97
Paweł Dziekański: Concept of synthetic indicator for the assessment of financial situation of poviats	108
Tomasz Gabrusewicz: The ability of the accounting system to satisfy information needs in the concept of sustainable development.....	117
Beata Gostomczyk: Environmental costs register by their type and functionality	126
Piotr Gut: Joint and several responsibility for VAT liabilities in Poland in comparison with European solutions to that extent.....	135
Ewa Hellich: Ethical dimension of accounting.....	144
Aldona Kamela-Sowińska: Financilisation of economy as challenge for accounting	151
Elżbieta Klamut: Costs of environment protection vs. farms.....	160
Joanna Kogut: Accounting ethics vs. financial reporting quality	171
Tomasz Kondraszuk: Tasks and objectives of accounting in the process of agricultural sustainable development of rural households	179
Robert Kowalak: Key performance indicators for the waste disposal plants.	190
Joanna Krasodomska: Social accounting – the international and national perspective	197
Karolina Kwiecińska: Investor relations and intellectual capital reporting ...	205
Magdalena Ligus: Sustainable development of Polish power system – the analysis of effectiveness and the possibility of development of renewable energy sector.....	214
Adam Lulek: Significance of environmental information coming from reporting of fuel corporations for stock exchange investors.....	224
Marta Mazurowska: Accounting for sustainable development	231
Anna Nowak: Issues of measurement of corporate social responsibility	240
Edward Nowak: Scope of disclosing information in annual activity reports..	249
Ewa Spigarska: The diversity of methods for establishing fees for wastes and waste segregation rules on the example of voivodeship cities as one of the waste management problems.....	260

Arleta Szadziewska: Presenting social responsibility information in corporate external reports	270
Elżbieta Izabela Szczepankiewicz: Integrated report on socially responsible companies as a tool of communication with users.....	281
Piotr Szczypa: Modern challenges in the accounting of companies in sustainable development economy	290
Aldona Uziębło: An attitude to ethical standards in business in the opinions of employees of accounting department of tricity enterprises.....	299
Anna Wildowicz-Giegiel: Challenges of financial reporting associated with reporting the intellectual capital and the social responsibility of enterprise.....	307
Jolanta Wiśniewska: Ethics in accounting as an essential element of sustainable development of the enterprise and security of business transactions .	316
Aleksander Zawadzki: Standards of EU funds reporting in Polish companies listed on the NewConnect market.....	325
Joanna Zuchewicz: CSR in reporting entity's performance	333
Beata Zyznarska-Dworczak: The essence of managerial social responsibility accounting.....	341

Aleksander Zawadzki

Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu

STANDARDY SPRAWOZDAWCZOŚCI W ZAKRESIE ŚRODKÓW UNIJNYCH W POLSKICH SPÓLKACH NOTOWANYCH NA NEWCONNECT

Streszczenie: Przedmiotem referatu jest problematyka prezentacji dotacji pochodzących z funduszy Unii Europejskiej w sprawozdaniach finansowych. Celem referatu jest syntetyczne przedstawienie oraz ocena aktualnego stanu prawnego dotyczącego ujmowania i prezentowania tych dotacji w sprawozdaniach finansowych. Referat jest wstępem do badań w tym zakresie. Zaprezentowano w nim wycinek badań pilotażowych dokonanych przez autora na przedsiębiorstwach notowanych na rynku NewConnect prowadzonym przez GPW SA w Warszawie. Badanie wykazało, że większość spółek nie informuje w pełnym zakresie o wpływie dotacji na ich sytuację majątkową i finansową. Autor wysuwa postulat opracowania krajowego standardu w tym zakresie.

Słowa kluczowe: dotacje, sprawozdanie finansowe, standardy rachunkowości.

DOI: 10.15611/pn.2014.329.34

1. Wstęp

Na progu nowej, siedmioletniej perspektywy budżetowej Unii Europejskiej (UE) należy się zastanowić nad jakością sprawozdawczości finansowej w tym zakresie. Działalność przedsiębiorstw na zasadach zrównoważonego rozwoju gospodarczego nie jest możliwa bez sprawnie działającego nadzoru korporacyjnego, a ten nie jest w stanie działać dobrze bez poprawnych, wiarygodnych danych finansowo-księgowych [Gabrusewicz 2011, s. 33]. Dotacje wpływają na podwyższenie rentowności kapitałów własnych, pomagają jednostce rozszerzyć bazę majątkową oraz realizować cele nakreślone w Narodowej Strategii Spójności, co sprzyja idei zrównoważonego rozwoju.

Celem referatu jest syntetyczne przedstawienie oraz ocena aktualnego stanu prawnego dotyczącego prezentowania dotacji pochodzących z funduszy UE w sprawozdaniach finansowych polskich spółek. Prawidłowa ocena wpływu dotacji na efekty działalności przedsiębiorstw może być jednym z czynników podejmowania decyzji inwestycyjnych przez uczestników rynku kapitałowego.

2. Metodyka badań i przebieg procesu badawczego

W referacie przedstawiono i porównano krajowe oraz międzynarodowe standardy regulujące sprawozdawczość w zakresie dotacji. Zaprezentowano wycinek prowadzonych pilotażowych badań własnych. Przedmiotem badań były sprawozdania finansowe spółek notowanych w alternatywnym systemie obrotu organizowanym przez Giełdę Papierów Wartościowych w Warszawie SA NewConnect (NC). Badanie wykonano w okresie październik–listopad 2013 roku. W tym czasie na NC notowanych było 435 spółek. Elementem decydującym o doborze podmiotu do analizy było wykazanie kwoty w pozycji „dotacje” za rok 2012. Z 435 analizowanych spółek dotacje zaprezentowało 125. W spółkach z tej grupy udział przychodów z tytułu dotacji wahał się od ułamka procenta do nawet nieco ponad 78%. Do dalszej analizy wybrano 47 spółek, w których udział dotacji w przychodach ogółem był wyższy niż 2%¹.

3. Wpływ projektu współfinansowanego z funduszy unijnych na sprawozdanie finansowe

Ustawa o finansach publicznych (UoFP) definiuje dotację jako podlegające szczególnym zasadom rozliczania środki z budżetu państwa, budżetu jednostek samorządu terytorialnego oraz z państwowych funduszy celowych przeznaczone, na podstawie UoFP, odrębnych ustaw lub umów międzynarodowych, na finansowanie lub dofinansowanie realizacji zadań publicznych [Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. ..., art. 126]. W związku z realizacją tych zadań jednostka otrzymująca dotację ponosić będzie koszty lub nabywać składniki majątku.

Występowanie zdarzeń gospodarczych związanych z realizacją projektu współfinansowanego z dotacji wpływa na szereg istotnych z punktu widzenia ich prezentacji obszarów. Obowiązująca zasada memoriału, oprócz zdarzeń typowo kasowych związanych z samym wpływem dotacji na rachunek, nakazuje ujmowanie i prezentację zdarzeń niezależnie od przepływów środków pieniężnych. W związku z tym w toku realizacji projektu mogą wystąpić grupy zdarzeń gospodarczych związanych z:

- nabyciem i amortyzacją środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (ST i WNiP),
- nabyciem i zużyciem rzeczowych składników aktywów obrotowych,
- rozrachunkami z dostawcami i odbiorcami, pracownikami, budżetem i innymi podmiotami,
- finansowaniem zewnętrznym,
- rozliczeniami międzyokresowymi przychodów i kosztów,
- koniecznością tworzenia rezerw (w przypadku zagrożenia możliwości utrzymania projektu),

¹ Jest to zwyczajowo przyjmowany próg istotności w sprawozdaniach finansowych.

- pozycjami warunkowymi (pozabilansowymi) związanymi z zabezpieczeniem wykonania umowy.

4. Prezentacja dotacji według ustawy o rachunkowości

Polskie ustawodawstwo w zakresie rachunkowości dotacji unijnych opiera się na zapisach ustawy z dnia 29 września o rachunkowości (UoR) [Ustawa z dnia 29 września 1994 r. ...]. Z uwagi na ogólny charakter tych przepisów nie reguluje ona bezpośrednio ujmowania oraz prezentacji zdarzeń gospodarczych związanych z dotacją. Zdarzenia gospodarcze związane z projektem UE powinny być ewidencjonowane oraz prezentowane zgodnie z ogólnymi zasadami rachunkowości zawartymi w UoR. Obowiązuje tu więc zasada nadrzędna: rzetelnego i wiernego obrazu oraz wynikające z niej zasady szczegółowe: memoriału, współmierności, zakazu kompensaty, ciągłości, ostrożności itd. Dodatkowo przepisy UE [Rozporządzenie Rady... 2006, art. 60] nakładają na instytucję zarządzającą programem operacyjnym zapewnienie utrzymania przez beneficjentów odrębnego systemu księgowego albo odpowiedniego kodu księgowego dla wszystkich transakcji związanych z operacją, bez uszczerbku dla krajowych zasad księgowych. Dokonując ewidencji i prezentacji dotacji, przedsiębiorstwa nie mają w zasadzie wyboru i muszą ją wykazywać w rachunku zysków i strat w pozycji „Dotacje” w pozostałych przychodach operacyjnych. Wynika to z art. 3 ust. 1 pkt 32 gUoR. Niektóre jednostki, uwzględniając zasadę wyższości treści nad formą, mogą prezentować dotacje jako przychody z działalności operacyjnej (por. [Kędziora 2010, s. 38]). Metoda polegająca na odnoszeniu dotacji jako podwyższenie funduszu własnego (metoda kapitałowa) jest stosowana w jednostkach, których gospodarkę finansową regulują odrębne ustawy (np. samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej, uczelnie wyższe, instytucje kultury, spółdzielnie mieszkaniowe) [Lech, Wszolek-Lech 2011, s. 127]. W związku z zasadą współmierności w przypadku dotacji do amortyzowanych składników majątku lub kosztów rozliczanych w czasie, kwota dotacji prezentowana jest jako rozliczenia międzyokresowe i współmiernie do kosztów zaliczana do przychodów. W przypadku dotacji jako refundacji wcześniej poniesionych kosztów będzie ona w całości prezentowana jako przychody. W związku z faktem, że do pozostałych przychodów operacyjnych ze szczególną uwagą podchodzi zasada ostrożności, wydaje się, że odpowiednim okresem, w którym wykazany powinien być przychód (lub jego międzyokresowe rozliczenie) z tytułu dotacji jest wpływ środków pieniężnych z tego tytułu na rachunek beneficjenta (por. [Kędziora 2010, s. 94]). Z uwagi na zapisy umów o dofinansowanie, obligujące jednostki do otwarcia odrębnego rachunku bankowego, na który wpłynie dotacja, w planie kont beneficjenta pojawi się nowe konto służące ewidencji tychże środków pieniężnych. W tym zakresie środki te zostaną zaprezentowane jako składnik środków pieniężnych w pozycji inwestycje krótkoterminowe razem ze środkami pieniężnymi niepochodzącymi z dotacji.

Na prezentację ST i WNiP nabytych z dotacji i przeznaczonych do realizacji projektu mają wpływ dwa aspekty:

- zasada ostrożności, która nakazuje m.in. wyceniać składniki aktywów, stosując rzeczywiście poniesione na ich nabycie ceny oraz zmniejszać wartość użytkową aktywów, w tym w postaci odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych [Ustawa z dnia 29 września 1994 r. ..., art. 7 ust. 1, pkt 1];
- ściśle określony wzór bilansu, narzucający jednostce konieczność prezentacji tych aktywów w podziale na grupy rodzajowe [Ustawa z dnia 29 września 1994 r. ..., Załącznik 1].

Wynika stąd, że wartość ST i WNiP prezentowana w sprawozdaniu zgodnym z UoR nie uwzględnia dwóch kwestii:

- rzeczywistych nakładów poniesionych przez podmiot na nabycie tych składników majątku,
- braku możliwości wyodrębnienia ST i WNiP nabytych ze środków UE oraz zaangażowanych w realizację projektu.

Ewidencja i prezentacja kosztów realizacji projektu UE będzie wpisywała się w ogólną politykę rachunkowości jednostki, co oznacza konieczność przestrzegania w szczególności zasady współmierności, memoriału oraz zakazu kompensaty. W związku z tym, że przedsiębiorstwa realizują projekty zgodne z ich podstawową działalnością, koszty projektu UE będą niejako doliczane do kosztów normalnej, bieżącej działalności w części rachunku zysków i strat: koszty działalności operacyjnej. Dodatkowo zasada zakazu kompensaty uniemożliwia wykazanie nakładów poniesionych bezpośrednio przez jednostkę na realizację projektów (niedotowana część kosztów).

Z powyższych rozważań wynika, że użyteczność bilansu i rachunku wyników w zakresie informacji dotyczących środków unijnych jest ograniczona. Dotyczy to przede wszystkim niedoinformowania odbiorcy na temat następujących, istotnych zdaniem autora kwestii:

- w przypadku dotacji dotyczącej zarówno aktywów trwałych, jak i refundującej koszty brak jest informacji, jaka część pozostałych przychodów operacyjnych dotyczy dotacji do aktywów, a jaka refunduje koszty;
- odbiorca sprawozdania nie wie, jaka kwota wykazanych środków pieniężnych to środki pochodzące z UE i jako takie niepozostające w pełnej dyspozycji jednostki;
- w przypadku ST i WNiP interesariusz nie wie, jaka jest wartość tych składników nabytych ze środków UE. Składnikami takimi, jako „trwale zainstalowanymi w projekcie” w trakcie jego trwania, jednostka nie może swobodnie dysponować;
- interesariusz nie jest w stanie określić rzeczywistych nakładów poniesionych na nabycie tych składników majątku;
- osobna prezentacja kosztów i przychodów powoduje, że odbiorcy informacji nie są w stanie wyodrębnić kosztów finansowanych bezpośrednio przez jednostkę oraz grupy kosztów dotowanych;
- prezentacja kosztów realizacji projektu w kosztach działalności operacyjnej oraz przychodów z tytułu dotacji w pozostałych przychodach operacyjnych daje myl-

ny (zaniżony) obraz wyniku na sprzedaży, co jest istotne przy obliczaniu niektórych wskaźników finansowych (np. rentowności sprzedaży).

W związku z ograniczoną użytecznością bilansu i rachunku wyników kluczową rolę w informowaniu interesariuszy o realizowanych projektach UE oraz ich skutkach finansowych zyskuje informacja dodatkowa. Zgodnie z UoR, oprócz wymienionych w załączniku 1 ujawnień obowiązkowych, ustawodawca określa, że w przypadku gdy inne informacje niż wymienione w załączniku mogłyby w istotny sposób wpłynąć na ocenę sytuacji majątkowej, finansowej oraz wynik finansowy jednostki, należy ujawnić te informacje. W informacji dodatkowej interesariusz powinien znaleźć informacje związane z wyjaśnieniem pozycji bilansu i rachunku wyników, które wynikają z zaangażowania jednostki w realizację projektu UE. Praktyka wskazuje jednak co innego. W trakcie analizy sprawozdań finansowych wybranych spółek stwierdzono, że tylko nieco mniej niż połowa z tych spółek (22) podała w raporcie rocznym² cel lub charakter dotacji³. W tab. 1 przedstawiono zestawienie ujawnień dotyczących projektów UE przez 46 spółek notowanych na NC⁴.

Tabela 1. Ujawnienia dotyczące projektów UE w informacjach dodatkowych badanych spółek

Rodzaj ujawnienia	Liczba spółek ujawniających	Procent spółek ujawniających (w 46)
Kwota zobowiązania warunkowego jako zabezpieczenia wykonania umowy o dofinansowanie	8	17,4
Kwota rezerwy na zwrot dotacji	3	6,5
Wyszczególnienie rozliczeń międzyokresowych przychodów z tytułu dotacji	17	37,0
Wyjaśnienie, od kogo dotacja lub określenie programu operacyjnego	16	34,8
Kwota środków pieniężnych na rachunku środków z tytułu dotacji UE	1	2,2
Określenie celu lub charakteru dotacji	10	21,7
Wyszczególnienie wartości początkowej i umorzenia dofinansowanych aktywów	3	6,5
Kwota wydatków niekwalifikowalnych do dotacji	1	2,2
Kwota kosztów pokrytych dotacją	8	17,4

Źródło: opracowanie własne na podstawie raportów spółek notowanych na NC [NewConnect].

² Na raport roczny składa się: pełne sprawozdanie finansowe, sprawozdanie zarządu z działalności oraz raport i opinia biegłego rewidenta z badania sprawozdania finansowego.

³ Tematowi rzetelności i kompletności sprawozdań finansowych badanych spółek w zakresie ujawniania informacji związanych z korzystaniem z dotacji z UE zostanie poświęcone odrębne opracowanie.

⁴ Jedna ze spółek sporządziła sprawozdanie finansowe w oparciu o MSSF.

Z tab. 1 wynika, że niewielka część podmiotów skorzystała z potencjalnych możliwości zaprezentowania omawianych kwestii w informacji dodatkowej. Największa liczba ujawnień skupiona była w grupie 5 spółek, w których udział dotacji w przychodach wahał się od 6,8% do 46,6%. Spółka prezentująca najwyższy z tych udziałów (78,5%) dokonała tylko trzech mniej istotnych z punktu widzenia finansowego ujawnień. Brak ujawnień nie jest więc kwestią oceny istotności tych informacji przez sporządzającego sprawozdania ani niedostosowania systemu ewidencyjnego. Każdy z projektów UE musi być wydzielony ewidencyjnie w ramach prowadzonych ksiąg rachunkowych.

5. Projekty UE w sprawozdawczości według standardów międzynarodowych (MSR/MSSF)

Z uwagi na to, że każdy MSR/MSSF reguluje tematycznie odrębną sferę sprawozdawczości, przepisy dotyczące ewidencji i prezentacji zdarzeń gospodarczych związanych z realizacją projektu UE będą zawarte w poszczególnych uregulowaniach w zależności od zakresu zasobów zaangażowanych w realizację projektu. Kluczowy dla sposobu księgowania i ujawniania dotacji UE jest MSR 20 *Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej* [International Financial... 2013, s. A796]. MSR 20 dopuszcza dwie metody prezentacji dotacji UE związane z przestrzeganiem lub nieprzestrzeganiem zasady zakazu kompensaty. MSR 20 dopuszcza dwie metody podejścia do dotacji: przychodową oraz kapitałową. Dotacje rozliczane w inny sposób niż kapitałowo można podzielić na trzy grupy:

- dotacja do aktywów (trwałych lub obrotowych),
- dotacja bezpośrednio do przychodów (dopłata do ceny sprzedaży),
- dotacja jako refundacja kosztów.

Wyżej wymienione dotacje (z wyjątkiem dopłaty do ceny sprzedaży) mogą być ujmowane jako przychód (czy jego rozliczenie międzyokresowe) lub jako korekta wartości kosztów albo aktywów. Powyższą klasyfikację oraz porównanie z przepisami krajowymi przedstawiono na rys. 1.

MSR 20 proponuje więcej niż UoR rozwiązań alternatywnych związanych z ujmowaniem oraz ujawnianiem zdarzeń związanych z realizacją projektów UE. Jednostka, dokonując wyboru, może dostosować zakres prezentowanych informacji do treści ekonomicznej zdarzeń związanych z dotacją. Zastosowanie metody kompensaty dotacji z wartością aktywów lub kosztami spowoduje, że niejasności co do niektórych pozycji sprawozdania zostaną wyjaśnione lub będą dużo mniejsze. Ponadto koszty nie zostałyby poniesione przez jednostkę gospodarczą, gdyby nie były jej przyznane dotacje, a zatem prezentacja kosztów bez skompensowania ich z dotacją może wprowadzać w błąd [Żuk 2011, s. 358].

Dodatkowo w par. 39 ściśle sprecyzowano, jakich ujawnień dodatkowych wymaga się od jednostki w zakresie dotacji:

- przedstawienie polityki rachunkowości w zakresie dotacji,

Dotacja ze środków UE według MSR 20		
Metody		
Uwzględniające zakaz kompensaty		Nieuwzględniająca zakazu kompensaty
Ujęcie dotacji jako zwiększenie kapitału własnego	Ujęcie dotacji jako przychody	Ujęcie dotacji jako korekta wartości aktywów lub kosztów

Podejście UoR		
Dopuszczone dla wybranych jednostek	Jedyna metoda dla jednostek prowadzących działalność gospodarczą z nielicznymi wyjątkami	Niedopuszczona
<ul style="list-style-type: none"> – <i>non profit</i> – instytucje kultury – publiczne ZOZ-y – uczelnie wyższe – itp. 		

Rys. 1. Klasyfikacja dotacji z UE według MSR 20 i UoR

Źródło: opracowanie własne.

- rodzaj i zasięg dotacji ujętych w sprawozdaniu.

Przez pojęcie zasięgu należałoby rozumieć zakres wpływu dotacji na ekonomikę przedsiębiorstwa, a co za tym idzie – na poszczególne pozycje sprawozdania.

W badanej przez autora próbie znalazła się jedna jednostka sporządzająca sprawozdanie w oparciu o MSR/MSSF. Było to sprawozdanie Grupy Kapitałowej Orzeł (ORL), w której udział dotacji w przychodach wyniósł 4,24%. Drugą jednostką poddaną analizie jest grupa kapitałowa LUG SA (LUG), w której udział dotacji w przychodach był niższy niż 2%. Jednostce tej została przyznana nagroda główna za najlepszy raport roczny za 2012 rok w kategorii spółek notowanych na NC [Gula 2013, s. 63], stąd zainteresowanie jakością informacji w zakresie dotacji. Zestawienie ujawnień w informacji dodatkowej dotyczącej dotacji tych dwóch spółek przedstawia tab. 2.

Tabela 2. Ujawnienia dotyczące projektów UE w informacjach dodatkowych ORL oraz LUG

Grupa ujawnień	ORL	LUG
1	2	3
Określenie sposobu ujmowania dotacji	tak	tak
Metoda ujmowania	przychodowa bez kompensaty	przychodowa bez kompensaty
Wyszczególnienie rzeczowych aktywów trwałych nabytych z dotacji	tak	nie

Tabela 2, cd.

1	2	3
Wyszczególnienie wartości początkowej i umorzenia dofinansowanych aktywów	tak	nie
Wartość bilansowa rzeczowych aktywów trwałych podlegających ograniczeniu w dysponowaniu	tak	tak – jednak spółka nie wyjaśnia, z jakich przyczyn
Zobowiązania warunkowe związane z dotacjami	tak – z wyszczególnieniem poszczególnych projektów i kwot	tak – z wyszczególnieniem poszczególnych projektów i kwot
Wyjaśnienie rozliczeń międzyokresowych przychodów	tak	tak – z określeniem, że dotyczą nabycia środków trwałych z wyszczególnieniem poszczególnych kwot i środków trwałych
Kwota wydatków niekwalifikowalnych do dotacji	nie	nie
Kwota kosztów pokrytych dotacją	nie	nie
Dodatkowe informacje	podział dotacji na poszczególne segmenty operacyjne	ogólny opis projektów UE i korzyści z nich wynikających

Źródło: opracowanie własne na podstawie raportów spółek notowanych na NC [NewConnect].

Z uwagi na ograniczenia przedstawiono tu jedynie dwa przykłady jednostek, które sporządzają sprawozdania zgodnie z MSR/MSSF. Rozwiązania te nakładają na jednostki bardziej szczegółowe obowiązki informacyjne, jednak żadna ze spółek nie wywiązała się z nich w pełni. Jednostki te nie zdecydowały się na prezentację dotacji na zasadzie kompensaty.

6. Wnioski

Sprawozdanie finansowe powinno dostarczyć wiarygodnych, użytecznych i porównywalnych informacji o jednostce. Polskie spółki mają w tym zakresie możliwość wyboru dwóch alternatywnych zestawów przepisów: krajowej ustawy oraz MSR/MSSF. W zakresie prezentacji skutków realizacji zadań współfinansowanych ze środków unijnych te dwa standardy znacznie się różnią. Sztywne stanowisko UoR w zakresie prezentacji zgodnej z zasadą zakazu kompensaty oraz dopuszczona możliwość kompensowania w MSR/MSSF może doprowadzić do sytuacji braku porównywalności sprawozdań. Dodatkowo opieszałość analizowanych spółek w informowaniu o skutkach dotacji prowadzi do zmniejszonej użyteczności tychże

sprawozdań. Niedoprecyzowanie zakresu ujawnień powoduje, że spółki wybiórczo lub lakonicznie wywiązują się z tego obowiązku. Skutkiem tego jest niedoinformowanie odbiorców sprawozdań, co może doprowadzić do błędnych decyzji inwestorskich. Ważnym aspektem jest również transparentność jednostki w tym zakresie. Środki unijne są środkami publicznymi, a gospodarowanie nimi powinno być jawne. Z uwagi na to, że problem ten dotyczyć będzie kolejnych siedmiu lat, warto się zastanowić nad standaryzacją tych informacji w postaci Krajowego Standardu Rachunkowości.

Literatura

- Gabrusewicz T., *Rola współczesnej rachunkowości w teorii zrównoważonego rozwoju*, Zeszyty Naukowe nr 174, Wydawnictwo UE w Poznaniu, Poznań 2011.
- Gula M., *Wyniki konkursu na najlepszy raport roczny*, „Rachunkowość” 2013, nr 12.
- International Financial Reporting Standards, Part A, IFRS Foundation, 2013.
- Kędziora H., *Wyodrębniona ewidencja operacji w projektach finansowanych ze środków unijnych z wzorcowym planem kont*, ODDK, Gdańsk 2010.
- Lech M., Wszolek-Lech D., *Jak prawidłowo rozliczyć projekt realizowany w ramach Programu Operacyjnego Kapitał Ludzki*, ODDK, Gdańsk 2011.
- New/Connect Rynek Akcji GPW – raporty spółek, http://www.newconnect.pl/index.php?page=raporty_spolek_EBI (dostęp: 04.12.2013).
- Rozporządzenie Rady (WE) nr 1083/2006 z dnia 11 lipca 2006 r. ustanawiające przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego oraz Funduszu Spójności i uchylające rozporządzenie (WE) nr 1260/1999, Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej, 31.07.2006 PL.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU 2002, nr 76, poz. 694, ze zm.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, DzU 2009, nr 157, poz. 1240.
- Żuk K., *Zmiany zasad rachunkowości w zakładach pracy chronionej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 60 (116), Warszawa 2011.

STANDARDS OF EU FUNDS REPORTING IN POLISH COMPANIES LISTED ON THE NEWCONNECT MARKET

Summary: The paper deals with the issue of recognition of grants from EU funds in the financial statements, presenting a synthetic evaluation of the current legal status concerning their recognition and presentation. The paper is a primary research in this field, presenting a pilot survey carried out by the author for companies listed on the NewConnect market run by the Warsaw Stock Exchange. The survey showed that most of the companies did not announce full impact of grants on their asset and financial standing. The author extends a call for development of a national standard in this area.

Keywords: grants, financial statement, accounting standards.