

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

313

Przyszłość rachunkowości i sprawozdawczości – założenia, zasady, definicje Kierunki zmian prawa bilansowego w Polsce



Redaktorzy naukowi

Zbigniew Luty

Aleksandra Łakomiak

Alicja Mazur



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska
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,
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 2013

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-319-9

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	7
Dorota Adamek-Hyska: Założenia koncepcyjne sprawozdań budżetowych	9
Hanna Czaja-Cieszyńska: „Nie” dla MSSF dla MSP w Unii Europejskiej – słuszna decyzja czy duży błąd?.....	25
Waldemar Gos, Stanisław Hońko: Rachunkowość małych przedsiębiorstw – diagnoza i propozycje modyfikacji prawa bilansowego.....	35
Małgorzata Kamieniecka: Sprawozdawczość MŚP w zakresie odroczonego podatku dochodowego – propozycje zmian	46
Anna Kasperowicz: Pojęcie kontroli w kontekście uznawania przychodów .	58
Tomasz Kondraszuk: Uproszczona ewidencja czy uproszczona sprawo- zdawczość w sektorze mikroprzedsiębiorstw?.....	74
Alicja Mazur: Pomiar wartości przychodów według projektu międzyracho- wego standardu dotyczącego przychodów	84
Lucyna Poniatowska: Rezerwy w rachunkowości – ewolucja podejścia i per- spektywy zmian	100
Adrian Ryba: Ewidencja i wycena inwestycji zgodnie z ustawą o rachunko- wości – artykuł dyskusyjny	110
Aleksandra Sulik-Górecka: Koncepcja zmiany zasad prezentacji kapitału w sprawozdaniu finansowym zamkniętych funduszy inwestycyjnych	127
Gyöngyvér Takáts: Koncepcja sprawozdawczości finansowej mikropodmio- tów – przyczynek do dyskusji.....	137
Grażyna Voss, Piotr Prewysz-Kwinto: Zintegrowane systemy ewidencyjne	148
Mateusz Wilczewski: Wpływ wyceny kart zawodniczych na bilans klubu piłkarskiego.....	159
Edward Wiszniowski: Model szacowania Utraty wartości instrumentów fi- nansowych w założeniach MSSF 9 – rachunkowość czy inżynieria finan- sowa?	170
Paweł Zieniuk: Ujawnienia informacji o wartościach szacunkowych w spra- wozdaniu finansowym – wyzwanie dla biegłego rewidenta.....	189
Katarzyna Żuk: Ujęcie księgowe pomocy finansowej uzyskiwanej przez wstępnie uznane grupy producentów owoców i warzyw	199

Summaries

Dorota Adamek-Hyska: Conceptual framework of budgetary reports.....	24
Hanna Czaja-Cieszyńska: ”No” to IFRS for SMEs in the European Union – the right decision or a big mistake?	34

Waldemar Gos, Stanisław Hońko: Accounting of small enterprises – diagnosis and proposals for modification of accounting law	45
Małgorzata Kamieniecka: Deferred income tax in the reporting of SMEs – proposals for change	57
Anna Kasperowicz: Concept of control in the context of income recognizing	73
Tomasz Kondraszuk: Simplified recording or simplified reporting in the sector of microenterprises	83
Alicja Mazur: Revenue measurement according to the proposal of a new international standard	99
Lucyna Poniatowska: Reserves in accounting – evolution of approach and perspectives of changes	109
Adrian Ryba: Recording and measurement of investments in accordance with the accounting act – discussion article	126
Aleksandra Sulik-Górecka: The rules of capital presentation in the financial report of close-end investment funds in the light of law	136
Gyöngyvér Takáts: Financial reporting concept of micro entities – discussion paper	147
Grażyna Voss, Piotr Prewysz-Kwinto: ERP systems	158
Mateusz Wilczewski: The influence of players’ registration rights on a football club’s balance sheet	169
Edward Wiszniowski: A model for estimating the loss of value of amortised cost financial instruments as per the accounting standards requirements 9 IFRS – accounting or financial engineering?	188
Paweł Zieniuk: Disclosures of estimated values in financial statements – a challenge for auditor	198
Katarzyna Żuk: Accounting presentation of financial grants received by the pre-recognized groups of fruit and vegetables producers	212

Katarzyna Żuk

Katolicki Uniwersytet Lubelski

UJĘCIE KSIĘGOWE POMOCY FINANSOWEJ UZYSKIWANEJ PRZEZ WSTĘPNIE UZNANE GRUPY PRODUCENTÓW OWOCÓW I WARZYW

Streszczenie: W ramach wspólnej organizacji rynku owoców i warzyw wstępnie uznane grupy producentów mogą korzystać przez 5 lat z pomocy finansowej na pokrycie kosztów związanych z utworzeniem grupy i prowadzeniem działalności administracyjnej oraz na pokrycie części kosztów inwestycji ujętych w zatwierdzonym planie dochodzenia do uznania. Otrzymana pomoc finansowa stanowi dochód wolny od podatku, jednocześnie koszty sfinansowane w części z tej pomocy nie stanowią kosztów uzyskania przychodu. Pomoc na pokrycie kosztów związanych z utworzeniem grupy producentów i prowadzeniem działalności administracyjnej ujmuje się jako pozostałe przychody operacyjne. Pomoc uzyskiwana na zakup aktywów trwałych powinna zostać ujęta jako rozliczenia międzyokresowe przychodów, następnie zaliczone do rozliczeń międzyokresowych przychodów kwoty zwiększają stopniowo pozostałe przychody operacyjne, równoległe do odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych lub kosztów prac rozwojowych sfinansowanych z tych źródeł.

Słowa kluczowe: Grupa producentów owoców i warzyw, pomoc finansowa w ramach wspólnej organizacji rynku owoców i warzyw, wstępnie uznana grupa producentów, plan dochodzenia do uznania, koszty kwalifikowane, Agencja Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa.

1. Wstęp

Po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej krajowe organizacje producentów rolnych mogą korzystać z pomocy finansowej w ramach wspólnej organizacji rynku owoców i warzyw. W tym celu grupy producentów muszą uzyskać status wstępnego uznania oraz opracować plan dochodzenia do uznania. Pomoc finansowa jest przyznawana na 5 lat. W tym czasie grupa producentów realizuje działania mające na celu uzyskanie oficjalnego statusu uznanej grupy producentów.

Wstępnie uznane grupy producentów owoców i warzyw, które realizują plan dochodzenia do uznania, mogą otrzymywać pomoc finansową:

1) w formie ryczałtu na pokrycie kosztów związanych z utworzeniem grupy producentów i prowadzeniem działalności administracyjnej,

2) na pokrycie części kwalifikowanych kosztów inwestycji ujętych w zatwierdzonym planie dochodzenia do uznania.

Problem w ujęciu pomocy finansowej powstaje na przełomie roku obrotowego, ponieważ koszty kwalifikowane ponosi się w jednym roku, a wpływ pomocy na rachunek grupy odbywa się w następnym roku obrotowym. W taki sposób podmiot gospodarczy przez pięć lat ma przesunięte o jeden rok koszty kwalifikowane i otrzymywaną dotację. Część pomocy finansowej dotyczy nabywanych aktywów trwałych, a więc pomoc ta podlega rozliczeniu w czasie w okresie amortyzacji tych aktywów. Część pomocy finansuje koszty operacyjne oraz składniki majątku o niskiej jednostkowej wartości, które są jednorazowo odnoszone w koszty. W taki sposób w jednym roku grupa producentów wykazuje dużą stratę, a w następnym roku wpływ pomocy powoduje zwiększenie zysku.

Pomoc finansowa na pokrycie kosztów związanych z utworzeniem grupy i prowadzeniem działalności administracyjnej wypłacana jest według stawki ryczałtowej liczonej na podstawie rocznej wartości produktów sprzedanych grupy, maksymalnie 100 000 euro rocznie.

Pomoc finansowa na pokrycie części kwalifikowanych kosztów inwestycji ujętych w zatwierdzonym planie dochodzenia do uznania wynosi maksymalnie 75%. Pomoc może być udzielona na pokrycie części kosztów inwestycji związanych ze zbiorem, przechowywaniem, magazynowaniem lub przygotowaniem do sprzedaży owoców i warzyw, ujętych w grupie lub grupach produktów, dla których grupa została wstępnie uznana (te grupy to „warzywa”, „owoce”, „zioła kulinarne”, „grzyby” i „inne”). Kosztami kwalifikowanymi są nie tylko koszty inwestycji, takie jak zakup, budowa, rozbudowa gruntów, budynków, infrastruktury technicznej, zagospodarowania terenu, narzędzi, maszyn, urządzeń, środków transportu, ale również koszty administracyjne, takie jak usługi dotyczące zarządzania realizacją inwestycji, przygotowania dokumentacji technicznej, ekonomicznej, koszty zaświadczeń, pozwoleń i opłat.

Obsługą mechanizmów pomocy finansowej w ramach wspólnej organizacji rynku owoców i warzyw Unii Europejskiej zajmuje się Agencja Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa.

Według informacji podawanych przez Agencję Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa [Zainteresowanie grup...] na 30 września 2013 r. status wstępnie uznanej grupy producentów posiada 219 grup, a uznanej – 105 organizacji producentów owoców i warzyw. Do 30 września 2013 r. wydano 1704 decyzje w sprawie przyznania pomocy finansowej 311 grupom producentów na kwotę 5 494 926,8 tys. zł, w tym 232 839,5 tys. zł na pokrycie kosztów związanych z utworzeniem grupy producentów i prowadzeniem działalności administracyjnej oraz 5 262 087,3 tys. zł na pokrycie części kwalifikowanych kosztów inwestycji ujętych w zatwierdzonym planie dochodzenia do uznania [Zainteresowanie grup...].

Celem niniejszej pracy jest przedstawienie ujęcia księgowego pomocy finansowej uzyskiwanej przez wstępnie uznane grupy producentów owoców i warzyw.

W pracy wykorzystano następujące metody badawcze: analizę przepisów krajowych oraz wspólnotowych, dotyczących grup producentów rolnych oraz pomocy finansowej dla tych grup, analizę przepisów podatkowych, ustawy o rachunkowości [Ustawa z 29 września 1994] oraz Międzynarodowych Standardów Rachunkowości [Rozporządzenie Komisji z 3 listopada 2008 r.], analizę rozwiązań stosowanych w kilkunastu grupach producentów owoców i warzyw z województwa lubelskiego i mazowieckiego.

2. Wstępnie uznane grupy producentów owoców i warzyw

O pomoc finansową na dochodzenie do uznania mogą ubiegać się wstępnie uznane grupy producentów owoców i warzyw. Wstępnie uznana grupa producentów owoców i warzyw może być każdy podmiot prawny, który został utworzony z inicjatywy rolników w rozumieniu art. 2 lit. a rozporządzenia Rady (WE) Nr 73/2009 [Rozporządzenie Rady z 19 stycznia 2009 r.], którzy uprawiają co najmniej jeden z produktów sektora owoców i warzyw. Celem działania takiej grupy jest jej uznanie za organizację producentów.

Od 1 stycznia 2008 r. zasady ubiegania się o uznanie regulują przepisy wspólnotowe: rozporządzenie Rady (WE) nr 1234/2007 z dnia 22 października 2007 r. ustanawiające wspólną organizację rynków rolnych oraz przepisy szczegółowe dotyczące niektórych produktów rolnych (rozporządzenie o jednolitej wspólnej organizacji rynku), Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1580/2007 z dnia 21 grudnia 2007 r. ustanawiające przepisy wykonawcze do rozporządzeń Rady (WE) nr 2200/96, (WE) nr 2201/96 i (WE) nr 1182/2007 w sektorze owoców i warzyw. Kwestie uznania grup producenckich regulują również przepisy polskie: ustawa z dnia 19 grudnia 2003 r. o organizacji rynków owoców i warzyw, rynku chmielu, rynku tytoniu oraz rynku suszu paszowego (Dz.U. z 2008 r. nr 11, poz. 70 z późn. zm.), rozporządzenie Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z 16 grudnia 2008 r. w sprawie warunków wstępnego uznawania grup producentów owoców i warzyw, uznawania organizacji producentów owoców i warzyw oraz warunków i wymagań, jakie powinny spełniać plany dochodzenia do uznania (Dz.U. z 2009 r., nr 5, poz. 27).

Podmiot zrzeszający co najmniej pięciu producentów owoców i warzyw może zostać wstępnie uznany za grupę producentów owoców i warzyw, jeżeli złoży wniosek i spełni wymogi określone w rozporządzeniu Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie warunków wstępnego uznawania grup producentów owoców i warzyw, uznawania organizacji producentów owoców i warzyw oraz warunków i wymagań, jakie powinny spełniać plany dochodzenia do uznania (Dz.U. z 2009 r., nr 5, poz. 27). Najważniejszym warunkiem jest uzyskanie w 12-miesięcznym okresie co najmniej równowartości 50 tysięcy euro przychodu ze sprzedaży jednego z produktów wymienionych w grupach produktów, ze względu na które podmiot wnioskuje o wstępne uznanie i które zostały określone w załączniku do rozporządzenia [Rozporządzenie Ministra z 16 grudnia 2008 r.].

O wstępne uznanie mogą ubiegać się takie grupy producentów, które jeszcze nie spełniają wszystkich warunków uznania określonych w przepisach rozporządzenia Rady WE 1234/2007 oraz rozporządzenia Komisji WE 1580/2007. Tworzące się grupy producentów nie dysponują wymaganą wartością produkcji towarowej, uzależnionej nie tylko od uzyskiwanej produkcji w gospodarstwach producentów-członków, ale także m.in. od stopnia przygotowania towaru do sprzedaży czy umiejętnego ulokowania go na rynku [Zainteresowanie grup...]. Tworzące się grupy producenckie najczęściej nie mają doświadczenia w prowadzeniu wspólnego zarządzania, administrowania, działań marketingowych, a także nie posiadają odpowiedniego wyposażenia technicznego. Wstępnie uznane grupy mogą się ubiegać o pomoc finansową ze środków unijnych na dochodzenie do uznania przez okres pięciu lat pod warunkiem opracowania planu dochodzenia do uznania. Pomoc finansowa umożliwi im osiągnięcie w tym okresie warunków zezwalających na uzyskanie oficjalnego statusu uznanej organizacji producentów i warzyw.

Wstępnie uznana grupa producentów owoców i warzyw może być uznana za organizację producentów owoców i warzyw, jeżeli spełnia warunki określone w Rozporządzeniu Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 16 grudnia 2008 r. Najważniejszym warunkiem jest osiągnięcie przychodów ze sprzedaży produktów wytworzonych przez producentów należących do wstępnie uznanej grupy w 12-miesięcznym okresie na poziomie co najmniej równowartości w złotych 100 tys. euro.

Plan dochodzenia do uznania zatwierdzany jest przez marszałka województwa wraz z wydaniem decyzji o wstępnym uznaniu grupy producentów owoców i warzyw [ARiMR 2010].

Wzór planu dochodzenia do uznania został umieszczony na stronie Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa [ARiMR 2011].

3. Pomoc finansowa dla wstępnie uznanych grup producentów owoców i warzyw

Wstępnie uznane grupy producentów owoców i warzyw, realizujące plan dochodzenia do uznania, mogą otrzymywać pomoc finansową na [ARiMR 2010]:

- a) pokrycie kosztów związanych z utworzeniem grupy producentów i prowadzeniem działalności administracyjnej,
- b) pokrycie części kwalifikowanych kosztów inwestycji ujętych w zatwierdzonym planie dochodzenia do uznania.

Pomoc może być wypłacana po zrealizowaniu półrocznego lub rocznego etapu realizacji planu dochodzenia do uznania w formie rat półrocznych lub rocznych.

Pomoc finansowa na pokrycie kosztów związanych z utworzeniem grupy producentów i prowadzeniem działalności administracyjnej wypłacana jest według stawki ryczałtowej na podstawie rocznej wartości produktów sprzedanych grupy, wynoszącej [ARiMR 2010]:

- a) w pierwszym, drugim, trzecim, czwartym i piątym roku realizacji planu dochodzenia do uznania odpowiednio: 10%, 10%, 8%, 6% i 4% wartości produktów sprzedanych, nieprzekraczającej 1 000 000 euro, lub w pierwszym, drugim, trzecim,

czwartym i piątym roku realizacji planu dochodzenia do uznania odpowiednio: 5%, 5%, 4%, 3% i 2% wartości produktów sprzedanych, przekraczającej 1 000 000 euro,

b) górna wartość pomocy dla poszczególnych grup producentów nie może przekraczać:

- 100 000 euro za pierwszy rok,
- 100 000 euro za drugi rok,
- 100 000 euro za trzeci rok,
- 100 000 euro za czwarty rok,
- 100 000 euro za piąty rok realizacji planu dochodzenia do uznania.

Jeżeli okres realizacji planu dochodzenia do uznania stanowi okres krótszy niż rok, pomoc finansową ograniczoną górną granicą 100 000 euro rocznie wypłaca się proporcjonalnie do liczby dni realizacji planu w roku.

Pomoc finansowa na pokrycie części kwalifikowanych kosztów inwestycji, ujętych w zatwierdzonym planie dochodzenia do uznania dla wstępnie uznanych grup producentów owoców i warzyw, jest udzielana na podstawie Rozporządzenia Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 17 czerwca 2009 r. w sprawie szczegółowych warunków przyznawania pomocy finansowej wstępnie uznanej grupie producentów owoców i warzyw oraz wykazu kwalifikowanych kosztów inwestycji ujętych w zatwierdzonym planie dochodzenia do uznania (Dz.U. nr 98, poz. 822).

Pomoc finansowa na pokrycie części kwalifikowanych kosztów inwestycji ujętych w zatwierdzonym planie dochodzenia do uznania wynosi 75% poniesionych kosztów inwestycji (50% kosztów inwestycji refundowanych jest ze środków wspólnotowych oraz 25% z budżetu krajowego), 25% kosztów inwestycji pokrywa grupa producentów [ARiMR 2010].

Kwalifikowanymi kosztami inwestycji, ujętymi w zatwierdzonym planie dochodzenia do uznania, do których wstępnie uznane grupy producentów owoców i warzyw mogą otrzymać pomoc finansową, są zawarte w załączniku do rozporządzenia Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 17 czerwca 2009 r. Są to m.in. koszty: budowy, rozbudowy, zakupu budynków oraz budowli, zakupu i montażu infrastruktury technicznej, zakupu gruntów, narzędzi, maszyn oraz urządzeń przeznaczonych do przechowywania, magazynowania lub przygotowania owoców i warzyw do sprzedaży, zakupu środków transportu, koszty usług związanych z przygotowaniem i realizacją inwestycji (koszty przygotowania dokumentacji, zaświadczeń, pozwoleń i opłat, nadzoru urbanistycznego, architektonicznego i budowlanego).

4. Pomoc finansowa dla grup producentów rolnych na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych

Ujęcie podatkowe pomocy finansowej oraz kosztów kwalifikowanych, na które ta pomoc jest przyznawana, sprawia wiele problemów grupom producentów owoców i warzyw.

Grupy producenckie są osobami prawnymi, więc zastosowanie wobec nich znajduje Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jednolity Dz.U. z 2011 r. nr 74, poz. 397 z późn. zm.), dalej zwana updop.

Przychody podatkowe w myśl art. 12 ust. 1 pkt 1 updop stanowią otrzymane pieniądze, wartości pieniężne, w tym również różnice kursowe. Jednak w myśl art. 17 ust. 1 pkt 48 updop wolne od podatku są kwoty otrzymane od agencji rządowych lub agencji wykonawczych, jeżeli agencje otrzymały środki na ten cel z budżetu państwa, z wyjątkiem dopłat do oprocentowania kredytów bankowych w zakresie określonym w odrębnych ustawach. Zgodnie z art. 5 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. nr 157, poz. 1240), środki pochodzące z funduszy strukturalnych, środki na realizację Wspólnej Polityki Rolnej stanowią dochody budżetu państwa. Wobec tego pomoc finansowa uzyskiwana przez grupę producentów w ramach wspólnej organizacji rynku owoców i warzyw UE powinna być potraktowana jako kwoty otrzymane od agencji rządowych lub agencji wykonawczych, jeżeli agencje otrzymały środki na ten cel z budżetu państwa, i stanowi ona dochód wolny od podatku.

Jednocześnie zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 48 nie uważa się za koszty uzyskania przychodów odpisów z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych dokonywanych od tej części ich wartości, która odpowiada poniesionym wydatkom na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie tych środków lub wartości niematerialnych i prawnych, odliczonym od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym albo zwróconym podatnikowi w jakiegokolwiek formie. Nie stanowią kosztów uzyskania przychodu również wydatki i koszty bezpośrednio sfinansowane z dochodów (przychodów) wolnych od podatku (art. 16 ust. 1 pkt 58 updop).

Potwierdzają to indywidualne interpretacje dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 20 września 2010 r., nr ILPB3/423-500/10-4/EK i z 4 marca 2010 r., nr ILPB3/423-1140/09-4/EK, indywidualne interpretacje dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 29 stycznia 2010 r., nr ITPB3/423-698/09/DK i z 28 grudnia 2009 r., nr ITPB3/423-551/09/AM. Powyższe stanowisko znajduje potwierdzenie również w odpowiedzi na zapytanie poselskie (nr 7943) skierowane do Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi, udzielonej 4 listopada 2010 r. [Biuletyn 2011]. Odnosząc się do kwestii podatkowego kwalifikowania przez grupy producentów rolnych otrzymanej pomocy w ramach Programu Rozwoju Obszarów Wiejskich na lata 2007-2013, Minister stwierdza: „[...] Pomoc ta jest wolna od podatku dochodowego od osób prawnych na podstawie przepisu art. 17 ust. 1 pkt 48 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Jest wypłacana przez ARiMR, która otrzymuje środki na ten cel z budżetu państwa (art. 212 ustawy o finansach publicznych). Jednak wydatków grupy producentów rolnych sfinansowanych z przychodów uzyskanych z tej pomocy jako wolnych od podatku nie zalicza się do kosztów podatkowych (art. 16 ust. 1 pkt 58 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych)” [Ławniczak 2010].

Podsumowując, otrzymane przez grupę producentów środki w ramach pomocy finansowej stanowią dochód wolny od podatku. Jednocześnie koszty sfinansowane w części z tej pomocy finansowej, jak również odpisy amortyzacyjne od środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych w części sfinansowanej z pomocy finansowej, nie stanowią kosztów uzyskania przychodu.

Dotacja na pokrycie kosztów (potraktowanych w roku poprzednim jako koszty uzyskania przychodów) rodzi obowiązek skorygowania deklaracji podatkowej za rok poprzedni, ponieważ z chwilą otrzymania dotacji nie będą już one stanowiły KUP [Mróz 2011].

5. Ujęcie księgowo pomocy finansowej dla grup producentów rolnych

Grupy producentów owoców i warzyw stanowią podmioty posiadające osobowość prawną, wobec tego podlegają ustawie o rachunkowości [Ustawa z 29 września 1994 r.]. Ujęcie księgowo pomocy finansowej dla grup producentów w praktyce sprawia wiele problemów, szczególnie większym podmiotom podlegającym obowiązkowi badania rocznego sprawozdania finansowego przez biegłego rewidenta.

W inny sposób w księgach rachunkowych grupy producentów jest ujmowana pomoc finansowa uzyskiwana na pokrycie kosztów związanych z utworzeniem grupy producentów i prowadzeniem działalności administracyjnej oraz pomoc na pokrycie części kwalifikowanych kosztów inwestycji ujętych w zatwierdzonym planie dochodzenia do uznania.

Pomoc finansowa na pokrycie kosztów związanych z utworzeniem grupy producentów i prowadzeniem działalności administracyjnej stanowi wsparcie na działalność operacyjną grupy. Pomoc taka w myśl art. 3 ust. 1 pkt 32 ustawy o rachunkowości stanowi pozostałe przychody operacyjne, gdyż jest związana z otrzymaniem nieodpłatnie środków pieniężnych na inne cele niż nabycie lub wytworzenie środków trwałych, środków trwałych w budowie albo wartości niematerialnych i prawnych.

Problematyczne jednak jest ustalenie momentu ujęcia pomocy w księgach rachunkowych – czy w księgach roku, w którym uzyskano wpływ pomocy na rachunek bankowy grupy, czy też w księgach roku, za który pomoc uzyskano. Problem ten należy rozwiązać, biorąc pod uwagę zasadę memoriałową oraz współmierności kosztów i przychodów.

W myśl art. 6 ust. 1 ustawy o rachunkowości w księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami, dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty (zasada memoriałowa). W myśl art. 6 ust. 2 ustawy o rachunkowości dla zapewnienia współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów do aktywów lub pasywów danego okresu sprawozdawczego zaliczane będą koszty lub przychody dotyczące przyszłych okresów oraz przypadające na ten okres sprawozdawczy koszty, które jeszcze nie zostały poniesione (zasada współmierności kosztów i przychodów).

Zgodnie z zasadą memoriałową w księgach roku obrotowego, w którym zostały poniesione koszty związane z utworzeniem grupy producentów i prowadzeniem działalności administracyjnej, powinny zostać ujęte również przychody uzyskane z tytułu wpływu pomocy finansowej na ten cel. W sytuacji wpływu pomocy w na-

stępnym roku obrotowym powinna ona być wykazana w księgach roku, którego dotyczy, pod warunkiem uprawdopodobnienia wpływu.

Należy pamiętać również o konieczności wykazania w księgach danego roku zdarzeń ujawnionych po dacie bilansowej, jednak przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego. Dotyczy to m.in. sytuacji uzyskania decyzji o przyznaniu dotacji (zatwierdzeniu wniosku o płatność) oraz samego wpływu środków finansowych na rachunek grupy.

W myśl art. 54 ust. 1, jeżeli po sporządzeniu rocznego sprawozdania finansowego, a przed jego zatwierdzeniem, jednostka otrzymała informacje o zdarzeniach, które mają istotny wpływ na to sprawozdanie finansowe lub powodują, że założenie kontynuowania działalności przez jednostkę nie jest uzasadnione, powinna ona odpowiednio zmienić to sprawozdanie, dokonując jednocześnie odpowiednich zapisów w księgach rachunkowych roku obrotowego, którego sprawozdanie finansowe dotyczy, oraz powiadomić biegłego rewidenta, który sprawozdanie to bada lub zbadał. Jeżeli zdarzenia, które nastąpiły po dniu bilansowym, nie powodują zmiany stanu istniejącego na dzień bilansowy, to odpowiednie wyjaśnienia zamieszcza się w informacji dodatkowej. W myśl art. 54 ust. 2, jeżeli jednostka otrzymała informacje o tych zdarzeniach po zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego, to ich skutki ujmuje w księgach rachunkowych roku obrotowego, w którym informacje te otrzymała.

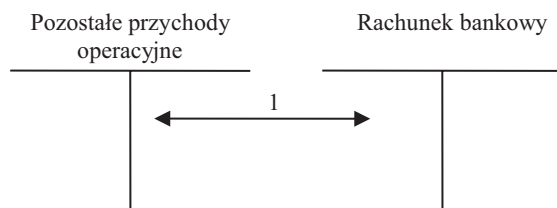
Jeżeli jednostka za dany rok obrotowy wykazała stratę, ponieważ nie ujęła przychodu w postaci dotacji należnej za dany rok obrotowy (na podstawie decyzji), wówczas nawet po sporządzeniu sprawozdania finansowego, ale przed jego zatwierdzeniem (które zgodnie z art. 53 ust. 1 powinno nastąpić nie później niż 6 miesięcy od dnia bilansowego), powinna zastosować się do art. 54 ustawy o rachunkowości [Mróz 2011].

W myśl MSR 20 dotacji rządowej nie ujmuje się aż do momentu, w którym istnieje uzasadnione przekonanie, że jednostka gospodarcza spełni warunki związane z dotacją oraz że otrzyma dotację. Fakt, iż jednostka gospodarcza otrzymała dotację, nie stanowi sam w sobie przekonywającego dowodu na to, że związane z dotacją warunki zostały lub będą spełnione [Rozporządzenie Komisji z 3 listopada 2008 r., § 7-9].

Ujęcie dotacji równocześnie powoduje konieczność stosowania MSR 37 – „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe do związanych z nią zobowiązań lub aktywów warunkowych” [Uryga, Magielski, Bienias 2007]. Jednostka gospodarcza musi więc analizować swoją sytuację pod kątem ewentualnych wymogów dotyczących ujawnienia zobowiązań warunkowych (np. związanych z warunkami do spełnienia) lub też, w przypadku zagrożenia spełnienia warunków, rozważyć konieczność ujęcia rezerwy [Uryga, Magielski, Bienias 2007].

Rysunek 1 przedstawia ujęcie księgowe pomocy finansowej na pokrycie kosztów związanych z utworzeniem grupy producentów i prowadzeniem działalności administracyjnej – w księgach roku, w którym uzyskano wpływ pomocy na rachun-

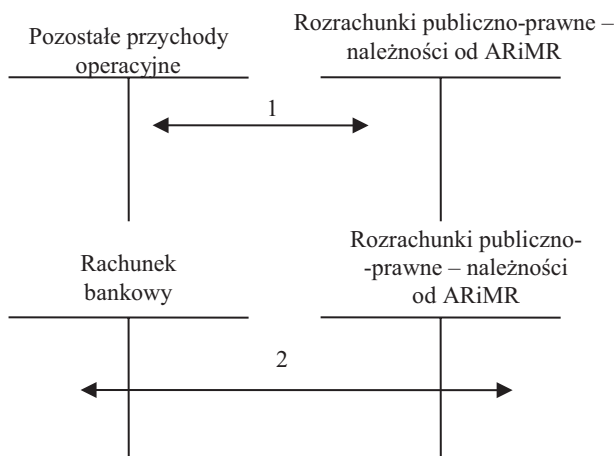
nek bankowy grupy. Rysunek 2 przedstawia ujęcie księgowe pomocy finansowej na pokrycie kosztów związanych z utworzeniem grupy producentów i prowadzeniem działalności administracyjnej w księgach roku, którego pomoc dotyczy, oraz wpływ pomocy na rachunek bankowy grupy w następnym roku obrotowym.



1 – wpływ dotacji na rachunek bankowy.

Rys. 1. Pomoc finansowa na pokrycie kosztów związanych z utworzeniem grupy producentów i prowadzeniem działalności administracyjnej – w księgach roku, w którym uzyskano wpływ pomocy na rachunek bankowy grupy

Źródło: opracowanie własne.



1 – zaliczenie w pozostałe przychody operacyjne kwoty pomocy finansowej należnej za dany rok obrotowy – naliczenie w księgach roku, którego pomoc dotyczy, 2 – wpływ pomocy finansowej na rachunek bankowy w następnym roku obrotowym.

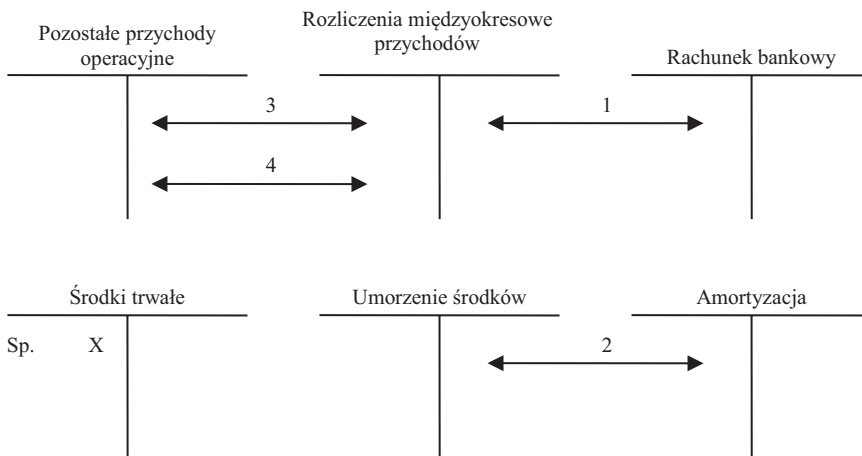
Rys. 2. Pomoc finansowa na pokrycie kosztów związanych z utworzeniem grupy producentów i prowadzeniem działalności administracyjnej w księgach roku, którego pomoc dotyczy, oraz wpływ pomocy na rachunek bankowy grupy w następnym roku obrotowym

Źródło: opracowanie własne.

Pomoc na pokrycie części kwalifikowanych kosztów inwestycji ujętych w zatwierdzonym planie dochodzenia do uznania finansuje zarówno wydatki inwestycyjne, jak i zaliczane do działalności operacyjnej grupy.

Koszty inwestycyjne dotyczą m.in.: zakupu, adaptacji, rozbudowy, budowy budynków i budowli przeznaczonych do przechowywania, magazynowania lub przygotowania owoców i warzyw do sprzedaży, zakupu i montażu infrastruktury technicznej związanej z użytkowaniem tych budynków i budowli, technicznego wyposażenia budynków i budowli, zakupu narzędzi, maszyn, urządzeń, środków transportu.

Pomoc uzyskiwana na zakup środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych powinna zostać ujęta jako rozliczenia międzyokresowe przychodów zgodnie z zawartymi w art. 41 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości zasadami, w myśl których rozliczenia międzyokresowe przychodów, dokonywane z zachowaniem zasady ostrożności, obejmują środki pieniężne otrzymane na sfinansowanie nabycia lub wytworzenia środków trwałych, w tym także środków trwałych w budowie oraz prac rozwojowych, jeżeli stosownie do innych ustaw nie zwiększają one kapitałów (funduszy) własnych. Zaliczone do rozliczeń międzyokresowych przychodów kwoty zwiększają stopniowo pozostałe przychody operacyjne, równoległe do odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od środków trwałych lub kosztów prac rozwojowych sfinansowanych z tych źródeł.



1 – wpływ pomocy finansowej na rachunek bankowy, 2 – naliczenie amortyzacji za bieżący okres, 3 – zaliczenie do pozostałych przychodów operacyjnych danego okresu kwoty proporcjonalnie odpowiadającej naliczonej w danym okresie amortyzacji, 4 – zaliczenie do pozostałych przychodów operacyjnych danego okresu kwoty proporcjonalnie odpowiadającej dotychczas dokonanym odpisom amortyzacyjnym (od momentu przyjęcia środka trwałego na stan).

Rys. 3. Pomoc finansowa na pokrycie części kwalifikowanych kosztów inwestycji ujętych w zatwierdzonym planie dochodzenia do uznania – na zakup (wytworzenie) środków trwałych

Źródło: opracowanie własne.

Pomoc uzyskiwana na finansowanie kosztów działalności operacyjnej (koszty remontów, przygotowania analiz ekonomicznych, biznesplanu) powinna zostać uję-

ta w ewidencji księgowej w podobny sposób jak pomoc uzyskiwana na pokrycie kosztów związanych z utworzeniem grupy producentów i prowadzeniem działalności administracyjnej.

6. Doświadczenia grup producentów owoców i warzyw z województwa lubelskiego i mazowieckiego

Badania przeprowadzono w kilkunastu grupach producentów owoców i warzyw z siedzibą w województwach lubelskim i mazowieckim, zajmujących się głównie sadownictwem (przede wszystkim produkcja jabłek, ale również gruszek, czereśni, śliwek, czarnych i czerwonych porzeczek, wiśni, agrestu, borówki amerykańskiej), ale też warzywnictwem (kapusta pekińska, cebula, pomidory, ogórki, papryka, kapusta biała i czerwona).

Wszystkie przeanalizowane grupy producenckie zrealizowały bądź jeszcze realizują plan dochodzenia do uznania oraz skorzystały bądź korzystają z pomocy finansowej na ten cel. Przy czym jedna grupa skorzystała wyłącznie z pomocy inwestycyjnej, a inna wyłącznie z pomocy na pokrycie kosztów związanych z utworzeniem grupy producentów i prowadzeniem działalności administracyjnej. Pozostałe grupy producenckie skorzystały z pomocy finansowej zarówno na jeden, jak i drugi cel. Część wydatków w ramach pomocy inwestycyjnej obejmowała zakup niskocennych środków trwałych – przede wszystkim skrzynio-palet, które w ewidencji księgowej często odnoszone są jednorazowo w koszty.

W ramach dotacji na pokrycie części kwalifikowanych kosztów inwestycji ujętych w zatwierdzonym planie dochodzenia do uznania zbadane grupy producenckie zrealizowały takie działania, jak:

- budowa nowoczesnych hal wyposażonych w linie do wstępnego sortowania, sortowania i pakowania owoców i warzyw,
- budowa komór chłodniczych służących do przechowywania gotowych towarów czekających na transport,
- budowa nowoczesnych baz przechowalniczo-logistycznych, posiadających liczne komory z tzw. kontrolowaną atmosferą, mogące pomieścić tysiące ton owoców i warzyw,
- budowa i modernizacja magazynów, zaplecza socjalno-biurowego,
- zakup zautomatyzowanych, sterowanych komputerowo linii technologicznych do sortowania i pakowania owoców i warzyw z wodnym rozładunkiem, które pozwalają na rozsortowanie owoców według koloru, rozmiaru i wagi,
- zakup automatu ważąco-pakującego jabłka w woreczki foliowe (waga od 0,5 do 3 kg),
- zakup środków transportu,
- zakup sklejarń do opakowań.

Wsparcie dla wstępnie uznanych grup producentów umożliwiło im współpracę z sieciami handlowymi i dyskontami, a nawet sprzedaż odbiorcom zagranicznym.

Wszystkie zbadane grupy producentów owoców i warzyw przyjęły podobne zasady ewidencji uzyskiwanych dotacji. Wszystkie grupy miały problem z ujęciem księgowym pomocy finansowej, największy problem sprawiło im księgowe i podatkowe ujęcie dotacji na przełomie lat obrotowych (np. wpływ dotacji w 2011 r. do nakładów poniesionych w 2010 r.).

W zbadanych grupach producenckich dotacja jest ujmowana w momencie jej uzyskania (zasada kasowa). Dzieje się tak z powodu ponoszenia wydatków w jednym roku, a składania wniosku o płatność w następnym roku. Przed zatwierdzeniem wniosku o płatność i wypłatą dotacji grupy producenckie były wzywane do poprawy wniosku o płatność, przedstawienie dodatkowych dokumentów i wyjaśnień oraz były kontrolowane. Ostatecznie kwoty faktycznie uzyskane różniły się od kwot wnioskowanych, a zatwierdzenie wniosku uzyskiwano po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego.

Pomoc finansowa na pokrycie części kwalifikowanych kosztów inwestycji ujętych w zatwierdzonym planie dochodzenia do uznania w badanych grupach producenckich została ujęta jako rozliczenia międzyokresowe przychodów. Następnie kwoty zaliczone do rozliczeń międzyokresowych przychodów zwiększają pozostałe przychody operacyjne proporcjonalnie do amortyzacji środków trwałych.

Pomoc finansowa na zakup niskocennych środków trwałych w badanych grupach producenckich została ujęta w momencie wpływu na rachunek bankowy jako pozostałe przychody operacyjne.

Pomoc finansowa na pokrycie kosztów związanych z utworzeniem grupy producentów i prowadzeniem działalności administracyjnej została odniesiona w pozostałe przychody operacyjne w momencie jej otrzymania.

Zbadane grupy producenckie w ewidencji księgowej wprowadziły ewidencję analityczną, rozdzielającą koszty współfinansowane z dotacji na część stanowiącą koszty podatkowe i koszty niepodatkowe. Dotyczy to również kosztów amortyzacji.

7. Podsumowanie i wnioski

W ramach wspólnej organizacji rynku owoców i warzyw wstępnie uznane grupy producentów mogą korzystać przez 5 lat z pomocy finansowej na pokrycie kosztów związanych z utworzeniem grupy producentów i prowadzeniem działalności administracyjnej oraz na pokrycie części kwalifikowanych kosztów inwestycji ujętych w zatwierdzonym planie dochodzenia do uznania. Warunkiem uzyskania pomocy jest przede wszystkim opracowanie planu dochodzenia do uznania.

Otrzymane przez grupę producentów środki w ramach pomocy finansowej stanowią dochód wolny od podatku. Jednocześnie koszty sfinansowane w części z tej pomocy, jak również odpisy amortyzacyjne od środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych w części sfinansowanej z pomocy finansowej nie stanowią kosztów uzyskania przychodu.

Pomoc finansowa na pokrycie kosztów związanych z utworzeniem grupy producentów i prowadzeniem działalności administracyjnej jest wsparciem działalności operacyjnej grupy i stanowi zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 32 ustawy o rachunkowości pozostałe przychody operacyjne.

Pomoc na pokrycie części kwalifikowanych kosztów inwestycji, ujętych w zatwierdzonym planie dochodzenia do uznania, finansuje zarówno wydatki inwestycyjne, jak i zaliczane do działalności operacyjnej grupy. Pomoc uzyskiwana na zakup środków trwałych i wartości niematerialnych oraz prawnych powinna zostać ujęta jako rozliczenia międzyokresowe przychodów, następnie kwoty zaliczone do rozliczeń międzyokresowych przychodów zwiększają stopniowo pozostałe przychody operacyjne, równoległe do odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od środków trwałych i wartości niematerialnych oraz prawnych sfinansowanych z tych źródeł.

Pomoc uzyskiwana na finansowanie kosztów działalności operacyjnej (koszty remontów, przygotowania analiz ekonomicznych, biznesplanu) powinna zostać ujęta w ewidencji księgowej w podobny sposób jak pomoc uzyskiwana na pokrycie kosztów związanych z utworzeniem grupy producentów i prowadzeniem działalności administracyjnej.

Literatura

- ARiMR, 2010, *Pomoc finansowa w ramach wspólnej organizacji rynku owoców i warzyw Unii Europejskiej*, poradnik zamieszczony na stronach Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa, listopad, <http://www.arimr.gov.pl/pomoc-unijna-i-krajowa/inne-formy-pomocy/inne-formy-pomocy/pomoc-na-rynku-owocow-i-warzyw/wstepnie-uznane-grupy-producentow-formularze-i-instrukcje.html> (17.05.2011).
- ARiMR, 2011, *Wzorcowy układ planu dochodzenia do uznania*, Agencja Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa, 18 sierpnia, <http://www.arimr.gov.pl/pomoc-unijna/inne-formy-pomocy/pomoc-na-rynku-owocow-i-warzyw/formularze-i-instrukcje-wstepnie-uznane-grupy-producentow.html> (17.05.2011).
- Biuletyn 2011, *Pomoc finansowa uzyskiwana przez grupy producentów rolnych*, Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych, nr 15, 20 maja, nr kolejny 734, Wydawnictwo Podatkowe GOFIN Sp. z o.o., <http://www.sgg.gofin.pl/10,134535.html> (17.05.2011).
- Ławniczak A., 2010, Odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Rolnictwa i Rozwoju Wsi Artura Ławniczaka – z upoważnienia ministra – na zapytanie nr 7943 w sprawie wydatkowania środków pomocowych przez grupy producentów rolnych, Warszawa, 4 listopada, <http://orka2.sejm.gov.pl/IZ6.nsf/main/77610CE2> (17.05.2011).
- Mról D., 2011, *Ujęcie bilansowe i podatkowe wsparcia finansowego dla wstępnie uznanych grup producentów owoców i warzyw*, „Serwis Finansowo-Księgowy”, luty, <http://sfk.infor.pl/index.php?act=mpresa&sub=article&id=117292> (17.05.2011).
- Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r. przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady, Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej L 320 z późn. zm.
- Rozporządzenie Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie warunków wstępnego uznawania grup producentów owoców i warzyw, uznawania organizacji producentów

- owoców i warzyw oraz warunków i wymagań, jakie powinny spełniać plany dochodzenia do uznania, Dz.U. z 2009 r., nr 5, poz. 27.
- Rozporządzenie Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 17 czerwca 2009 r. w sprawie szczególnych warunków przyznawania pomocy finansowej wstępnie uznanej grupie producentów owoców i warzyw oraz wykazu kwalifikowanych kosztów inwestycji ujętych w zatwierdzonym planie dochodzenia do uznania Dz.U. nr 98, poz. 822
- Rozporządzenie Rady (WE) nr 73/2009 z dnia 19 stycznia 2009 r. ustanawiające wspólne zasady dla systemów wsparcia bezpośredniego dla rolników w ramach wspólnej polityki rolnej i ustanawiające określone systemy wsparcia dla rolników, zmieniające rozporządzenia (WE) nr 1290/2005, (WE) nr 247/2006, (WE) nr 378/2007 oraz uchylające rozporządzenie (WE) nr 1782/2003, Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej L 30/16
- Uryga J., Magielski W., Bienias I., 2007, *Środki unijne, klasyfikacja, funkcjonowanie, ewidencja i rozliczanie*, ODDK, Gdańsk.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2011 r., nr 74, poz. 397 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jednolity Dz.U. z 2002 r., nr 76, poz. 694 z późn. zm.
- Zainteresowanie grup i organizacji producentów pomocą finansową w ramach wspólnej organizacji rynku owoców i warzyw, informacja na stronie Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa, <http://www.arimr.gov.pl/pomoc-unijna/inne-formy-pomocy/pomoc-na-rynku-owocow-i-warzyw/zainteresowanie-grup-i-organizacji-producentow-pomoca-finansowa-w-ramach-wspolnej-organizacji-rynku-owocow-i-warzyw.html> (17.05.2011).

ACCOUNTING PRESENTATION OF FINANCIAL GRANTS RECEIVED BY THE PRE-RECOGNIZED GROUPS OF FRUIT AND VEGETABLES PRODUCERS

Summary: Within common organisation of fruit and vegetable market the pre-recognized groups of producers for five years can use financial aid to cover the costs of establishing the group and conducting administrative activity as well as covering part of costs of investments included in the approved plan of the investigation for recognition. Received financial assistance is tax free income, and at the same time the costs funded in part from this aid are not deductible. The aid to cover costs associated with the establishment of a group of producers and conducting administrative activities is recognized as other operating income. The support obtained for the purchase of fixed assets should be recognized as deferred income, then the sums placed in the deferred income gradually increase the amount of other operating income, parallel to the depreciation of fixed assets or development costs financed from these sources.

Keywords: group of fruit and vegetables producers, financial assistance within shared organization of fruit and vegetables market, tentatively acknowledged group of producers, plan to reach acknowledgement, eligible costs, The Agency for Restructuring and Modernisation of Agriculture.