

Agnieszka ZWOLENIK

Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa w Nowym Sączu

KSIĘGOWE UJĘCIE DOTACJI UNIJNYCH W ASPEKTCIE PRAWA BILANSOWEGO I MIĘDZYNARODOWYCH STANDARDÓW RACHUNKOWOŚCI

Streszczenie

Przystąpienie Polski do Unii Europejskiej przyczyniło się do zwiększenia zainteresowania dotacjami unijnymi. Dotacje stanowią jedną z form pomocy publicznej. Otrzymanie środków z Unii Europejskiej wiąże się ze stosowaniem odpowiednich metod ewidencji księgowej i prezentacji dotacji sprawozdaniu finansowym. Metody te regulowane są głównie przez ustawę o rachunkowości oraz Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR).

Summary

Accede of Poland to the European Union contributed to the enhancement of the interest in European Union's grants. European Union's grant in one of the form of the government assistance. Received funds from European Union are connected with the usage of suitable accounting principles and presentation of grants in final accounts. These methods generally are regulated with accounting law and International Accounting Standards.

Wprowadzenie

Przystąpienie Polski do Unii Europejskiej przyczyniło się do zwiększenia zainteresowania pomocą publiczną, kojarzoną przede wszystkim z dotacjami pochodzącymi ze środków funduszy europejskich. Uwarunkowania rynkowe nie gwarantują stabilizacji procesów gospodarczych, często więc konieczna jest interwencja państwa w pomoc przedsiębiorstwom. Z tego też względu w niektórych przypadkach, nie naruszając zasad konkurencyjności, można uzasadnić pomoc przedsiębiorstwom, które uzyskują trwałe podstawy i wartości ekonomiczne. Pomoc publiczna udzielana przedsiębiorstwom pozwala na realizację projektów restrukturyzacyjnych, w tym inwestycyjnych, które za pomocą własnych środków często byłyby niemożliwe. W literaturze można spotkać się z tezą, że pomoc publiczna to jeden z istotnych elementów przeciwdziałania zagrożeniom wynikającym z procesów globalizacji gospodarki (Smoleń, 2014).

Celem artykułu jest przedstawienie problematyki ujmowania oraz prezentacji dotacji w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym, zgodnie z regulacjami Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (MSR) oraz ustawy o rachunkowości.

1. Pojęcie oraz rola pomocy publicznej

Pomoc publiczna stanowi interwencję państwa w mechanizmy wolnego rynku (Kuś, 2011). Ma charakter wydatku publicznego i może być udzielana za pośrednictwem instrumentów zwrotnych oraz bezzwrotnych. Celem unijnych regulacji, które odnoszą się do pomocy publicznej, jest ochrona konkurencji na wspólnym rynku. Warunkiem dopuszczalności pomocy publicznej na obszarze Wspólnoty Europejskiej jest zawodność rynku.

Termin „pomoc publiczna” jest pojęciem prawa unijnego, dlatego interpretowana powinna być w oparciu o jego przepisy (Kozuch, 2017). Na podstawie przepisu art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (dawniej art. 87 TWE) można uznać, że pomocą publiczną jest wszelka pomoc, która jest przyznawana przez państwo członkowskie bądź przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, która grozi zakłóceniem lub zakłóca konkurencję, a także wpływa na wymianę handlową. Przepis ten nie definiuje pojęcia „pomoc publiczna”, lecz wskazuje, kiedy ta pomoc jest niedozwolona. Zgodnie z wykładnią Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, za pomoc uznaje się taki transfer zasobów przypisywany władzy publicznej, który spełnia następujące przesłanki:

- jest udzielany z zasobów publicznych;
- ma charakter selektywny (uprzywilejowuje określone podmioty, wytwarzanie określonych dóbr czy też sektorów gospodarczych);
- skutkuje osiągnięciem korzyści ekonomicznych przez określony podmiot na warunkach bardziej korzystnych niż rynkowe;
- wpływa na wymianę gospodarczą między państwami członkowskimi (Jankowska, Marek, 2009).

M. Kozuch podkreśla, że pomocy nie podlegają podmioty, lecz zawierane między nimi transakcje. W literaturze przedmiotu zauważyć można, że autorzy pomocą publiczną określają stosowanie przez władze publiczne w sposób selektywny wszelkich narzędzi polityki gospodarczej wobec podmiotów (Jaźwiński, 2007). M. Kulesza uważa z kolei, że za pomoc publiczną należy uznać każde – w aspekcie ekonomicznym – przysporzenie o charakterze nieekwiwalentnym w procesie wymiany, które ma charakter przywileju, niezależnie od formy prawnej, w której go udzielono (1996). Na istotę identyfikacji źródła pochodzenia środków zwraca uwagę S. Dudzik, który za pomoc publiczną uznaje każde świadczenie na rzecz przedsiębiorstwa pochodzące od państwa bądź ze źródeł państwowych, które przynosi temu przedsiębiorstwu korzyść, jakiej nie mogłoby uzyskać w ramach normalnej działalności gospodarczej (2002).

Udzielenie pomocy publicznej wpływa na warunki konkurencji, skutkując przyznaniem odbiorcom tej pomocy korzyści, których nie osiągnęliby w rezultacie działania mechanizmów rynkowych (Schina, 1997).

Wyróżnia się trzy rodzaje pomocy publicznej: sektorową, regionalną i horyzontalną, a każdy z nich przeznaczony jest dla innego rodzaju beneficjentów. Zaklasyfikowanie danego podmiotu do jednego z rodzajów pomocy publicznej pozwala tym samym ubiegać się o pomoc publiczną w tym zakresie.

Aby beneficjent uzyskał pomoc sektorową, musi należeć do konkretnego sektora objętego wsparciem państwa, np. sektora górnictwa węgla kamiennego, motoryzacyjnego bądź stocznioowego. Pomoc sektorowa przeznaczona jest przede wszystkim dla gałęzi gospodarki wymagających stałej restrukturyzacji dla podniesienia ich konkurencyjności z uwagi na nadmierne zatrudnienie, jak również okresową nadwyżkę mocy produkcyjnych.

Mówiąc o pomocy regionalnej, mamy na uwadze beneficjentów, których działalność wiąże się ściśle z określonym obszarem. Celem pomocy jest zmniejszanie znacznych dysproporcji w rozwoju ekonomicznym i społecznym między regionami Unii Europejskiej. Przeznaczona jest tylko dla tych przedsiębiorców, którzy prowadzą lub zamierzają rozpocząć działalność gospodarczą w regionach określonych przepisami w związku z występowaniem tzw. zawodności rynku. Polega ona na tym, że słabo rozwinięta infrastruktura, niedostosowana do potrzeb rynku siła robocza, brak potencjalnych rynków zbytu i dostawców są czynnikami zniechęcającymi

do inwestowania na tych obszarach. Pomoc regionalna powinna rekompensować przedsiębiorcom dodatkowe koszty, wynikające z lokalizacji ich firm w słabszych regionach.

Ostatnim rodzajem pomocy jest pomoc horyzontalna, która obejmuje beneficjentów w zakresie ochrony środowiska naturalnego, szkolenia, rozwoju małych i średnich przedsiębiorstw czy zatrudnienia.

Dla potrzeb rachunkowości stosowne jest kierowanie się definicją Międzynarodowego Standardu Rachunkowości 20 „Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej” (MSR 20). Zgodnie z nim, pomoc rządowa traktowana jest jako działalność podjęta przez rząd, która ma na celu dostarczenie określonej pomocy jednostce gospodarczej lub szeregowi jednostek spełniających określone kryteria.

W świetle MSR 20 pojęcie „rząd” odnosi się zarówno do rządu, jak też do instytucji rządowych, agencji rządowych oraz innych podobnych organów lokalnych, krajowych lub międzynarodowych. Według MSR 20 do pomocy publicznej nie zaliczane są korzyści udzielone jedynie pośrednio za pomocą działań, które poprawiają ogólne warunki sprzedaży.

Dla potrzeb zarówno sprawozdawczości, jak również raportowania, instrumenty pomocy publicznej zestawiane są w pięciu grupach, którymi są:

- 1) dotacje i ulgi podatkowe;
- 2) subsydia kapitałowo-inwestycyjne;
- 3) tzw. miękkie kredytowanie;
- 4) poręczenia i gwarancje kredytowe;
- 5) inne (formy pomocy publicznej, które trudno jest przyporządkować jednoznacznie do wcześniejszych grup).

Źródłem form pomocy publicznej są liczne akty prawne. Zdaniem M. Kożuch, w najszerszym zakresie stosowane są środki będące bezpośrednią pomocą publiczną – głównie dotacje (2017). Cechą charakterystyczną dotacji jest to, że nie podlegają zwrotowi, a zwiększają zarówno wpływy beneficjenta, pozostałe przychody operacyjne, jak i wynik finansowy. Pomoc publiczną udzieloną w formie dotacji łatwiej kontrolować, gdyż jest przejrzysta (Pietrzak, 2003).

Dotacje unijne definiowane są jako środki finansowe, pozyskiwane z funduszy unijnych na realizację celów priorytetów, przyjętych w krajowych lub regionalnych programach operacyjnych.

Sposób przyznawania dotacji jednostkom gospodarczym regulują przepisy wspólnotowe, krajowe oraz wewnętrzne regulacje beneficjenta. Źródłem prawa dla poszczególnych krajów korzystających z pomocy są rozporządzenia.

Rozporządzenia określają zasady, w jaki sposób prawidłowo pozyskać, realizować a także rozliczać dotację otrzymaną w ramach programów operacyjnych. Bardzo często własne przepisy państw członkowskich są bardziej rygorystyczne niż rozporządzenia, jednak muszą być zgodne z nimi. Specyfika legislacji wykorzystania funduszy europejskich polega na konieczności posiadania wiedzy o dwutorowości legislacyjnej krajowej oraz unijnej. Ramy prawne, powołujące instrumenty określające zasady oraz wskazujące kierunki działań stanowią punkt wyjścia dla dalszych działań. Krajowe wytyczne dotyczące przyznawania oraz rozliczania dotacji z budżetu Unii Europejskiej mają zasięg horyzontalny i szczegółowy.

Regulacje prawne obowiązujące w Unii Europejskiej i Polsce, dotyczące dopuszczalności i nadzorowania pomocy publicznej, podporządkowane są realizacji zasad generalnych, które legły u podstaw europejskiego porządku prawnego. Do zasad tych zalicza się: przejrzystość, subsydiarność, proporcjonalność i spójność.

Na poziomie beneficjenta konieczne jest rzetelne przedstawienie jej efektów w księgach rachunkowych. Każda jednostka podlegająca ustawie o rachunkowości musi posiadać własną pisemną dokumentację zasad rachunkowości (Seredyński, Szaruga, 2007). Ustawa o rachunkowości w art. 3 ust. 1 pkt. 11 definiuje zasady (politykę) rachunkowości jako wybrane i stosowane przez jednostkę rozwiązania dopuszczone ustawą, w tym też określone w MSR, zapewniające wymaganą jakość sprawozdań finansowych. Na szczególną uwagę zasługuje MSR 20, gdyż w całości poświęcony jest kwestii pomocy publicznej (Bonham, 2006).

2. Istota polityki rachunkowości w jednostkach korzystających z dotacji

W nauce rachunkowości polityka rachunkowości jest przedmiotem badań oraz dyskusji podejmowanych zarówno przez teoretyków, jak i praktyków. Tworzona na poziomie jednostki polityka rachunkowości stanowi integralną część jej systemu rachunkowości. Już A.A. Berle oraz G.C. Means (1932) uważali, że dopóki standardy rachunkowości nie zostaną ustalone, a prawo nie narzuci szczególnych kanonów, zarówno zarząd, jak też jego księgowi mogą kształtować wielkości w określonych granicach w dużym stopniu według własnego uznania.

Zdaniem K. Grabińskiego, rozwój, globalizacja oraz integracja rynków kapitałowych są najważniejszymi czynnikami, które wymuszają ujednoczenie sprawozdawczości finansowej (Grabiński, Kędzior, Krasnodomska, 2014).

G.O. May uważał, że realna wartość aktywów jest funkcją ich siły nabywczej, dlatego składniki te należy wiązać z przyszłością, co jest przyczyną tego, że bieżąca wartość aktywów może być określona wyłącznie za pomocą subiektywnej oceny księgowego (Hendriksen, van Breda, 2002).

W literaturze można spotkać różne definicje polityki rachunkowości. W. Brzezina uważa, że polityka rachunkowości to cała sfera działalności organów państwowych lub instytucji, powoływanych przez krajowe stowarzyszenia księgowych, zmierzające do normalizacji oraz standaryzacji rachunkowości (1998).

E. Jeziarska określa politykę rachunkowości jako działalność władz państwowych, prywatnych organizacji krajowych i międzynarodowych, przedsiębiorstw oraz innych podmiotów w kształtowaniu systemu pomiaru, opisu i interpretowania działalności gospodarczej, czyli systemu rachunkowości (2002).

Polityka rachunkowości, w myśl R. Pattersona, to stosowane przez przedsiębiorstwo metody i praktyka prowadzenia rachunkowości, wybrane spośród rozwiązań dozwolonych przez standardy rachunkowości (2008).

Inna definicja mówi, że polityka rachunkowości to przyjęty przez jednostkę sposób prowadzenia rachunkowości w ramach wyznaczonych przez prawo, który polega na konsekwentnym stosowaniu przez przedsiębiorstwo specyficznych zasad, reguł, metod, procedur rachunkowości, a w opinii zarządu są odpowiednie do sytuacji firmy i najlepiej przedstawiają jej obraz finansowy (Clarke, Glautier, 1997).

Zdaniem E. Gazik, ustalone przez jednostkę zasady rachunkowości (polityka rachunkowości) po raz pierwszy, jak też każde ich kolejne aktualizacje wynikające ze zmian przepisów, specyfiki działalności jednostki, rozszerzenia lub zaprzestania części jej działalności – muszą zapewniać możliwość sporządzania sprawozdań finansowych, sprawozdań budżetowych oraz innych określonych odrębnymi przepisami (Gazik, Ostapowicz, 2016).

Polityka rachunkowości wraz z dokumentami: strategia rozwoju, zbiór procedur zarządzania jakością, zakładowy układ zasobów, stanowi komplementarny układ dokumentów zarządzania wiedzą o położeniu finansowym (Nowak, 2015).

Polityka rachunkowości została zdefiniowana tak w polskiej ustawie o rachunkowości, jak i w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości. Polityka rachunkowości według art. 3, ust. 11 ustawy o rachunkowości to „przyjęte zasady (polityka) rachunkowości, wybrane i stosowane przez jednostkę, rozwiązania dopuszczone ustawą (...) zapewniające wymaganą jakość sprawozdań finansowych”. Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 8 definiuje politykę rachunkowości jako zasady, reguły, metody i procedury, przyjęte przez podmiot przy sporządzeniu i prezentacji sprawozdań finansowych.

Na szczególną uwagę zasługuje w tym względzie MSR 20, gdyż w całości poświęcony jest kwestii pomocy publicznej. Wydany został on w 1983 roku, a następnie poprawiony w roku 1994, jednak bez istotnych modyfikacji merytorycznych. W grudniu 2003 roku uaktualniono go na skutek zmian w MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów* (Bonham, 2006). Następnie tekst standardu został ponownie skorygowany w niewielkim zakresie (dodano zapis paragrafu 10A) w efekcie wydanego w roku 2010 MSSF 9 *Instrumenty finansowe*.

Podkreślić należy, że zarówno ustawa o rachunkowości, jak i MSR 20 określają jedynie podstawowe ramy ujmowania, wyceny i prezentacji zdarzeń w sprawozdaniu, tzn. spełniają definicję polityki rachunkowości wyższego szczebla (Frendzel, Ignatowski, Jaruga, Kabalski, 2009).

Zdaniem Autorki, polityka rachunkowości to stosowanie przez jednostkę (zarząd czy też właścicieli) wybranych spośród dozwolonych przez regulacje prawne i dopasowanych do specyfiki jednostki określonych zasad wyceny bilansowej, pomiaru wyniku finansowego oraz prezentacji informacji w taki sposób, aby zapewnić rzetelne i jasne odzwierciedlenie sytuacji finansowej oraz dokonań jednostki w sprawozdaniu finansowym.

Polityka rachunkowości jest dokumentem tworzonym wewnątrz przez kierownictwo jednostki i powinna być ściśle dostosowana do charakteru danego podmiotu. Beneficjenci dotacji mają szczególne obowiązki w zakresie prezentacji w polityce rachunkowości zasad związanych ze specyfiką rozliczania otrzymanej pomocy. Obejmują one metodę ujęcia dotacji w księgach rachunkowych, moment zakwalifikowania dotacji do przychodów, a także sposób wyodrębnienia ewidencji księgowej. Zasady przyjęte w polityce rachunkowości powinny uwzględniać przede wszystkim:

- 1) Wyodrębnienie kont kosztów projektu z podziałem na konta:
 - a) kosztów operacyjnych, np. w układzie rodzajowym wyodrębnione zostaje analityczne konto księgowe z nazwą nawiązującą do danego projektu, np. 40-1-300 – Zużycie materiałów – Projekt „X”. W ramach konta analitycznego utworzonego dla celów projektu można prowadzić dalszą, wyodrębnioną ewidencję analityczną, w podziale na kategorie kosztowe zawarte we wniosku o dofinansowanie projektu i/lub innym dokumencie zawierającym takie pozycje, w zależności od potrzeb projektu, np. 40-1-300-10 – Zużycie materiałów – Projekt „X” – materiały biurowe;
 - b) pozostałych kosztów operacyjnych;
 - c) kosztów finansowych i ewentualnie strat nadzwyczajnych (zgodnie z nowelizacją ustawy o rachunkowości straty nadzwyczajne wykazywane są w bankach, zakładach ubezpieczeń, zakładach reasekuracji oraz spółdzielczych kasach).

- 2) Ustalenie zakresu wydatków kwalifikowanych projektu, przyjęcie na piśmie takiego katalogu, uwzględniającego przepisy i specyfikę projektu – w celu jednolitego oraz prawidłowego rozliczania wydatków kwalifikowanych,
- 3) Sposób realizacji obowiązków sprawozdawczych i informacyjnych wobec instytucji nadzorujących realizację projektu, GUS itp., także inne uregulowania w zależności od potrzeb i statusu prawnego beneficjenta (jednostki otrzymującej dotację).

Odrębna ewidencja księgową może polegać także na wprowadzeniu wyodrębnionego kodu księgowego dla wszystkich transakcji związanych z danym projektem. Wyodrębniony kod księgowy oznacza odpowiedni symbol, numer, wyróżnik stosowany przy rejestracji, ewidencji lub oznaczeniu dokumentu, który umożliwia sporządzanie zestawienia lub rejestru dowodów księgowych w określonym przedziale czasowym, ujmujących wszystkie operacje związane z projektem oraz obejmujących przynajmniej następujący zakres danych: numer dokumentu źródłowego, numer ewidencyjny lub księgowy dokumentu, datę wystawienia dokumentu, kwotę brutto, kwotę netto dokumentu, kwotę kwalifikowaną dotyczącą projektu.

Polityka rachunkowości jest dokumentem, od przeczytania którego rozpoczyna się kontrola u beneficjenta. Na podstawie zapisów tego dokumentu można stwierdzić, czy beneficjent prowadzi wyodrębnioną ewidencję księgową operacji związanych z projektem i czy prowadzona jest ona w odpowiedni sposób. Polityka rachunkowości jest ponadto dokumentem, który dostarcza podstawowej wiedzy na temat kwalifikowalności wydatków w projekcie, gdyż zawiera takie informacje jak: jakie warunki muszą spełniać aktywa, aby zaliczyć je do środków trwałych, jakie należy stosować metody i stawki amortyzacji, jak należy wyceniać operacje wyrażone w walutach obcych (jakie kursy walut należy stosować) itp. Prawidłowe opracowanie i stosowanie regulacji wewnętrznych, w tym polityki rachunkowości, może mieć kluczowe znaczenie dla prawidłowego rozliczania dotacji unijnej.

W celu zapewnienia odpowiedniego udokumentowania operacji związanych z realizacją projektów finansowanych przez środki unijne, jednostka powinna prowadzić odrębną ewidencję zdarzeń z nim związanych, która może polegać na wprowadzeniu do zakładowego planu kont dodatkowych kont, służących tylko do obsługi projektu.

Na potrzeby realizowanego projektu jednostka powinna wyodrębnić m.in. takie konta: środków trwałych i środków trwałych w budowie, kasy, rachunku bankowego, rozrachunków, kapitałów, przychodów, kosztów.

3. Dotacje unijne w księgach rachunkowych

Porównując zapisy ustawy o rachunkowości oraz MSR 20, można zauważyć niedostatki krajowego prawa bilansowego. Ustawa zaledwie jednym zdaniem reguluje sposób postępowania podmiotów, które mają obowiązek stopniowego przenoszenia kwot z rozliczeń międzyokresowych przychodów do pozostałych przychodów operacyjnych, równoległe do dokonywanych odpisów amortyzacyjnych. Wraz ze wzrostem liczby przedsiębiorstw, które wykorzystują szeroko środki z funduszy pomocowych Unii Europejskiej, wzrasta liczba problemów dotyczących ewidencji i prezentacji dotacji w księgach i sprawozdaniu finansowym (Mikulska, 2012).

Zgodnie z art. 41 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości, środki pieniężne otrzymane na sfinansowanie nabycia bądź wytworzenia środków trwałych zalicza się do rozliczeń międzyokresowych przychodów, 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.

Zgodnie z ustawą o rachunkowości, w pierwszym etapie prac księgowych należy sprawdzić, czy otrzymane środki powiększą wartość kapitałów własnych. Zastosowanie metody kapitałowej przez zwiększenie pozycji kapitałów własnych o kwotę otrzymanych środków możliwe jest tylko w publicznych zakładach opieki zdrowotnej, instytucjach kultury, publicznych uczelniach wyższych, spółdzielniach mieszkaniowych na podstawie przepisów regulujących działalność wskazanych jednostek. Pozostałe jednostki stosują metodę przychodową. Również twórcy MSR 20 skłaniają się ku stosowaniu metody przychodowej, zgodnie z którą dotacje zalicza się do przychodów na przestrzeni jednego lub większej liczby okresów.

W odniesieniu do metody przychodowej standard 20 zdecydowanie podkreśla konieczność ujmowania przychodów w sposób racjonalny i systematyczny na przestrzeni okresów, aby zapewnić ich współmierność z poniesionymi kosztami. Ujmowanie dotacji rządowych w wyniku finansowym w momencie ich otrzymania nie jest zgodne z metodą memoriałową i mogłoby być uznane jako przychód tylko wtedy, jeśli nie istniały żadne podstawy do przypisania dotacji do okresów innych niż ten, w którym dotacja została otrzymana (Bonham, 2006).

W zależności od przeznaczenia dotacji, ewidencja dokonywana jest za pomocą kont: „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”, „Sprzedaż produktów”, „Sprzedaż towarów”, „Pozostałe przychody operacyjne”.

Konto „Rozliczenia międzyokresowe przychodów” stosowane jest w przypadku dotacji na nabycie lub wytworzenie aktywów trwałych pod warunkiem, że nie wpływają one na zwiększenie kapitałów (funduszy) własnych. Konto „Sprzedaż produktów” stosuje się w sytuacji, gdy dotacja dotyczy cen towarów bądź produktów.

W przypadku, gdy dotacja przeznaczona jest na inne cele niż nabycie środków trwałych (również środków trwałych w budowie), wartości niematerialnych i prawnych oraz dopłaty do cen towarów (produktów) do ewidencji służy konto „Pozostałe przychody operacyjne”.

Kwotę dotacji ujętą na koncie „Rozliczenie międzyokresowe przychodów” równoległe oraz proporcjonalnie do odpisów amortyzacyjnych przebiega się na konto „Pozostałe przychody operacyjne”. Kwota dotacji podlegająca ewidencji na koncie „Rozliczenia międzyokresowe przychodów” przebiega jest na konto „Pozostałe przychody operacyjne” równoległe i proporcjonalnie do odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od środków trwałych bądź wartości niematerialnych i prawnych, których nabycie zostało sfinansowane ze środków dotacji. W przypadku, kiedy środek trwały (wartość niematerialna i prawna) został sfinansowany dotacją tylko częściowo, wówczas na pozostałe przychody operacyjne przebiega się wyłącznie tę wartość, która odpowiada wielkości przyznanej dotacji. Do dnia faktycznego wpływu środków dotacji na rachunek bankowy dotacja nie podlega ewidencji księgowej, gdyż decyzja o przyznaniu dotacji nie jest równoznaczna z wpływem środków pieniężnych – ze względu na możliwość jej wycofania przez instytucję, która ją wydała.

4. Prezentacja otrzymanej dotacji w sprawozdaniu finansowym

W bilansie wykazywane są jedynie rzeczywiście otrzymane dotacje przeznaczone na nabycie lub wytworzenie aktywów trwałych, ujęte na koncie „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”. Wykazuje się je w pozycji pasywów bilansu jako „Inne rozliczenia międzyokresowe”, przy czym dotacje wykazuje się w bilansie w wartości netto, co oznacza, że kwoty otrzymane pomniejsza się o odpisy dokonane równoległe do amortyzacji. Kwoty dotacji zaliczone do

rozliczeń międzyokresowych przychodów zwiększają stopniowo pozostałe przychody operacyjne, równoległe do odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych sfinansowanych z tych źródeł ujętych na koncie 84 „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”. Wykazuje się je w pozycji pasywów bilansu jako „Inne rozliczenia międzyokresowe”, przy czym dotacje wykazuje się w bilansie w wartości netto, co oznacza, że kwoty otrzymane pomniejsza się o odpisy dokonane równoległe do amortyzacji. Należy przypomnieć, że kwoty dotacji zaliczone do rozliczeń międzyokresowych przychodów zwiększają stopniowo pozostałe przychody operacyjne, równoległe do odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od środków trwałych lub wartości niematerialnych oraz prawnych sfinansowanych z tych źródeł.

Rzeczywiście otrzymane dotacje przeznaczone na inne cele niż dopłaty do cen sprzedaży i nabycie lub wytworzenie aktywów trwałych wykazuje się w pozycji „Pozostałe przychody operacyjne” (DII) porównawczego rachunku zysków i strat lub w pozycji G.II wariantu kalkulacyjnego – jako „Dotacje”. W tej pozycji wykazuje się też kwoty przypadającej na dany okres sprawozdawczy raty odpisu dotacji otrzymanych uprzednio na sfinansowanie aktywów trwałych, dokonywanego równoległe do odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych. W pozycji tej wykazana będzie również kwota dotacji do działalności w danym roku obrotowym, której na dzień zamknięcia ksiąg jeszcze nie otrzymano, jeżeli w myśl zasady współmierności zaliczono ją do pozostałych przychodów. Nieco inaczej wykazuje się dotacje do cen sprzedaży produktów i towarów, które w księgach rachunkowych ujmowane są odpowiednio jako przychód ze sprzedaży produktów na koncie „Sprzedaż produktów” lub jako przychód ze sprzedaży towarów na koncie „Sprzedaż towarów”. W rachunku zysków i strat dotacje powinny podlegać wykazaniu jako „Przychody netto ze sprzedaży produktów” (w pozycji A.I) lub jako „Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów” (w pozycji A.II wariantu kalkulacyjnego bądź w pozycji A.IV wariantu porównawczego).

Jeżeli w ocenie jednostki kwoty dokonywanych rozliczeń międzyokresowych, w związku z otrzymaną dotacją na nabycie lub wytworzenie środków trwałych, środków trwałych w budowie albo wartości niematerialnych oraz prawnych, są istotne, to w ust. 1 pkt 11 dodatkowych informacji i objaśnień (objaśnienia do bilansu) – „wykaz istotnych pozycji czynnych i biernych rozliczeń międzyokresowych” (w tym rozliczeń międzyokresowych przychodów) – można dokonać ich objaśnienia, np. poprzez zaprezentowanie ich w formie zestawienia. Należy również przypomnieć, że podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych wypełniają pozycję objaśnień do rachunku zysków i strat, dotyczącą rozliczenia głównych pozycji różniących podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym od wyniku finansowego (zysku, straty) brutto, na co będą miały wpływ otrzymywane dotacje.

Otrzymane dotacje, bez względu na ich cel, stanowią bezzwrotne pozyskanie obcego źródła finansowania i wykazuje się je w okresie ich otrzymania jako wpływ działalności finansowej w pozycji C.I.4. „Inne wpływy finansowe”. Wykorzystanie przyznanych dotacji wykazuje się natomiast w rachunku przepływów pieniężnych jako wydatek zaliczany do odpowiedniego rodzaju działalności (operacyjnej lub inwestycyjnej), zgodnie z przeznaczeniem dotacji. W przypadku, kiedy dotacją finansowana jest tylko część wartości środka trwałego, wówczas na konto „Pozostałe przychody operacyjne” przeksięgowuje się tylko tę wartość, która odpowiada wielkości przyznanej dotacji.

5. Błędy w ewidencji i prezentacji w sprawozdaniu finansowym dotacji unijnych

Mimo licznych publikacji na temat dotacji, sposobu ich ewidencji oraz prezentacji w sprawozdaniu finansowym, beneficjenci często popełniają błędy. K. Kobiela-Pionnier (Mikulska, 2012) na podstawie przeprowadzonych badań wskazuje, że spośród 62 analizowanych jednostek jedynie 9 nie popełniło istotnych pod względem merytorycznym błędów w sprawozdaniu finansowym. Podkreśla ona, że najbardziej typowym błędem jest tzw. „jednokrotne ujęcie dotacji”, oznaczające, że przedsiębiorstwo nie stosuje zaleceń art. 41 ustawy o rachunkowości. Przyczyniło się to do tego, że w pozostałych przychodach operacyjnych, zamiast wartości rozliczanej równolegle do odpisów amortyzacyjnych, znajduje się pełna wartość uzyskanej pomocy, a rozliczenia międzyokresowe w pasywach bilansu wykazują wartość 0. W efekcie tego błędnie podwyższono wynik finansowy oraz obniżono sumę bilansową. Z przeprowadzonych badań wynika też, że wnioskodawcy popełniali błędy wynikające np. z całkowitego pominięcia pomocy publicznej w sprawozdaniach.

Według K. Kobieli-Pionnier, na szczególną uwagę zasługuje błąd polegający na podwójnym ukazaniu wpływów z dotacji w rachunku przepływów pieniężnych. Jego źródłem jest pozycja „zmiana stanu rozliczeń międzyokresowych” w przepływach z działalności operacyjnej. Zgodnie z wytycznymi znowelizowanego Krajowego Standardu Rachunkowości nr 1 *Rachunek przepływów pieniężnych* (KSR 1) otrzymane dotacje, niezależnie od celu, są bezzwrotnym pozyskaniem obcego źródła finansowania. KRS 1 podkreśla też, że wpływy z tytułu dotacji ujmuje się w rachunku przepływów pieniężnych jako przepływy z działalności operacyjnej wówczas, gdy dotacje te służą podstawowej działalności operacyjnej podmiotu. W innych przypadkach wpływy z tytułu dotacji wykazuje się jako przepływy z działalności finansowej. Jednostka, która otrzymała dotacje do aktywów, powinna zatem ująć te środki jako wpływ z działalności finansowej, natomiast ich zagospodarowanie na zakup aktywów trwałych jako wydatek środków z tytułu działalności inwestycyjnej. Wnioskodawcy jednak argumentują, że księgowe rozliczenie dotacji zgodnie z art. 41 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości następuje poprzez pozycję bilansową „rozliczenia międzyokresowe przychodów”, która jest składnikiem zmiany stanu rozliczeń międzyokresowych w rachunku przepływów pieniężnych. Argumentacja taka jest jednak prawidłowa, gdyż zgodnie z regulacją KSR 1 w rozliczeniach międzyokresowych przychodów nie ujmuje się wartości dotacji w roku ich otrzymania.

Do pozostałych błędów, jakie zostały popełnione przez analizowane podmioty, zaliczyć można: całkowite pominięcie dotacji w sprawozdaniu finansowym, pominięcie wydatków z tytułu nabycia aktywów w segmencie działalności inwestycyjnej rachunku przepływów pieniężnych czy też brak ujęcia pozostałych przychodów operacyjnych w rachunku zysków i strat.

Podsumowanie

W literaturze pomoc publiczna jest bardzo szeroko rozumiana. Za pomoc publiczną uznaje się wszelką pomoc bez względu na jej formę. Stanowi ona wsparcie dla jednostki związane z wykorzystaniem środków publicznych, które są uzupełnieniem środków własnych inwestora. Przykładem pomocy publicznej jest udzielenie dofinansowania z budżetu Unii Europejskiej w postaci dotacji. Dotacje unijne pozyskiwane są z funduszy unijnych na realizację celów, priorytetów przyjętych dla krajowych bądź regionalnych programów operacyjnych.

Jak wykazano w artykule, beneficjent dotacji powinien w swojej polityce rachunkowości zawrzeć wiele szczegółowych rozwiązań w zakresie ich ujmowania, wyceny i prezentacji w sprawozdaniu. W zakresie ewidencyjnym jednostka powinna liczyć się przede wszystkim ze ścisłymi wymaganiami instytucji zarządzających programami pomocowymi, które będą kontrolować przyjętą politykę rachunkowości pod kątem rozwiązań technicznych, służących obowiązkowi prowadzenia wyodrębnionej ewidencji księgowej. Na poziomie prezentacji dotacji w sprawozdaniu finansowym podmiot powinien mieć świadomość obowiązku zastosowania metody przychodowej, wynikającej z art. 41 ustawy o rachunkowości. W sytuacjach wątpliwych szerokim zakresem pomocy może służyć przedsiębiorstwu MSR 20. Odnosi się on do wielu nietypowych zdarzeń, nieuregulowanych przepisami ustawy, jak również omawia zasady kwalifikowania dotacji do przychodów, czego brak w ustawodawstwie krajowym.

Bibliografia

- Berle, A.A., Means, G.C. (1932). *The Modern Corporation and Private Property*. New York: Javanowich, Harcourt, Brace.
- Bonham, M. (red.). (2006). *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej w interpretacjach i przykładach*. Warszawa: LexisNexis.
- Brzezina, W. (1998). *Ogólna teoria rachunkowości*. Częstochowa: Politechnika Częstochowska.
- Clarke, B., Glautier, M. (1997). *Accounting Theory and Practice*. Londyn: Pitman Publishing.
- Dudzik, S. (2002). *Pomoc państwa dla przedsiębiorstw publicznych w prawie Wspólnoty Europejskiej*. Kraków: Zakamycze.
- Frendzel, M., Ignatowski R., Jaruga A., Kabalski P. (2009). *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF/MSR) 2009 – najnowsze zmiany*. Warszawa: SKWP.
- Gazik, E., Ostapowicz E., (2016), *Polityka rachunkowości 2016 z komentarzem do planu kont dla jednostek budżetowych oraz samorządowych zakładów budżetowych*. Warszawa: Wiedza i Praktyka.
- Grabiński, K., Kędzior, M., Krasnodomska, J. (2014). *Współczesna rachunkowość na rynkach kapitałowych*. Warszawa: Difin.
- Hendriksen, A., van Breda, M.F. (2002). *Teoria rachunkowości*. Warszawa: PWN.
- IAS 20 *Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance*, IASB s. A635.
- Jankowska, A. Marek, M. (2009). *Dopuszczalność pomocy publicznej. Uregulowania wspólnotowe i krajowe*. Warszawa: C.H. Beck.
- Jaźwiński, I. (2007). *Pomoc publiczna dla przedsiębiorstw*. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, 453. Szczecin: Uniwersytet Szczeciński.
- Jezierska, E. (2002). *Polityka rachunkowości w globalnej gospodarce XXI wieku. Rachunkowość wobec procesów globalizacji*. Gdańsk: Uniwersytet Gdański.
- Komentarz do rozporządzeń unijnych dla polityki spójności na lata 2014-2020*. (2015). Warszawa: Ministerstwo Infrastruktury i Rozwoju oraz Stałego Przedstawicielstwa RP w Brukseli.
- Kożuch, M. (red.). (2017). *Pomoc publiczna doświadczenia wybranych sektorów gospodarki*. Kraków: Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie.
- Kulesza, M. (1996). *Pomoc publiczna dla przedsiębiorstw w RP. Uwagi wstępne na tle postanowień Traktatu Rzymskiego i Układu o stowarzyszeniu*. *Współczesne problemy administracji publicznej*, 32. Warszawa: Studia Iuridica.
- Kuś, A. (2011). *Prawo materialne Unii Europejskiej w zarysie*. Lublin: KUL.
- Mikulska, D.A. (red.). (2012). *Polityka rachunkowości jednostki a jakość sprawozdania finansowego*. Lublin: KUL.
- Nowak, E. (red.). (2015). *Rachunek kosztów, rachunkowość zarządcza i controlling*. Wrocław: Uniwersytet Ekonomiczny.

- Patterson, R. (2008). *Kompendium terminów z zakresu rachunkowości po polsku i angielsku* (t. 3). Warszawa: Wydawnictwa Akademickie i Profesjonalne.
- Pietrzak, B. (red.). (2003). *System finansowy w Polsce*. Warszawa: PWN.
- Podręcznik kontroli wyodrębnionej ewidencji księgowej u beneficjenta POliŚ*. Pobrane z: www.pois.gov.pl.
- Prawo wspólnotowe w dziedzinie pomocy państwa – Vademecum*. (2008). Komisja Europejska, Dyrekcja Generalna ds. Konkurencji. Pobrane z: www.mrr.gov.pl/fundusze/pomoc_publiczna/czym_jest_pomoc_publiczna/Documents/vademecum_zasady_pomocy_publicznej_09_2008_pl1.pdf.
- Raport o pomocy publicznej w Polsce udzielonej przedsiębiorcom w 2015 r.* (2016). Warszawa: Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów.
- Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1126/2008 z dnia 3.11.2008 r. przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady (Dz.Urz. UE L z 2008 r., Nr 320/1 z późn. zm.).
- Schina, D. *State Aids under the EEC Treaty. Articles 92 to 94*. Oxford: ESC Publishing.
- Seredyński, R., Szaruga K. (2011). *Komentarz do ustawy o rachunkowości*. Gdańsk: Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o.o.
- Smoleń, M. (2014). Prawno – organizacyjne i ekonomiczne uwarunkowania udzielania pomocy publicznej dla przedsiębiorstw. *Przedsiębiorstwo i Region*, 2014(6), 46. Rzeszów: Uniwersytet Rzeszowski.
- To mit, że Wspólna Polityka Rolna rozwiąże nasze problemy*. Pobrane z: www.ppr.pl/ekonomia/legislacja/to-mit-ze-wspolna-polityka-rolna-rozwiaze-nasze-problemy-152186.
- Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, wersja skonsolidowana (Dz.Urz. UE, 30.3.2010, C 83/92).
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2016 r., poz. 1047).