

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 344

Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2014

Redaktor Wydawnictwa: Dorota Pitulec
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz
Korektor: Halina K. Kocur
Łamanie: Comp-rajt
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 978-83-7695-469-1

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:
EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.
ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

Spis treści

Wstęp	11
Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa: Możliwości wykorzystania rachunkowości zarządczej w Lasach Państwowych	13
Tomasz Ankiewicz, Zofia Wyszowska: Proces wdrażania systemu controllingu w przedsiębiorstwie produkcyjnym	25
Wioletta Baran: System kontroli zarządczej w podmiotach leczniczych	41
Małgorzata Białas, Anna Surowiec: Przykład wykorzystania umowy konsorcjum w celu stworzenia skutecznego mechanizmu kontroli we współpracy międzyorganizacyjnej	52
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka: Rozwiązania organizacyjne controllingu w organizacjach sieciowych	61
Adam Bujak: Charakterystyka problemów decyzyjnych dotyczących funkcjonowania systemu informacyjnego rachunkowości w przedsiębiorstwie	75
Andrzej Bytniewski: Efekty modernizacji technologicznej systemu rachunkowości	84
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski: Organizacja kontroli zarządczej w jednostkach sektora publicznego – wyniki badań empirycznych ...	94
Tomasz Dyczkowski, Joanna Dyczkowska: Wpływ technologii informacyjnych na funkcjonowanie systemów sprawozdawczości zarządczej w polskich przedsiębiorstwach	109
Joanna Dynowska, Zdzisław Kes: Systemy FK stosowane w biurach rachunkowych w województwie warmińsko-mazurskim – wyniki badań ankietowych	122
Krzysztof Dziadek: Specyfika, zakres i narzędzia rachunkowości zarządczej projektów dofinansowanych z Unii Europejskiej	134
Wojciech Fliegner: Metoda identyfikacji procesów ewidencji księgowej w środowisku informatycznym	144
Stanisław Gędek: Podstawy krótkookresowych decyzji produkcyjnych w przedsiębiorstwach wieloasortymentowych	160
Anna Glińska: Podejmowanie decyzji w zakresie kształtowania struktury zatrudnienia w zakładach pracy chronionej	171
Renata Gmińska: Aspekty behawioralne w rachunkowości zarządczej	185
Katarzyna Goldmann: Trendy zarządzania płynnością finansową – wyniki badań	194
Bartosz Góralski: Wartość firmy – czy istnieje wzorcowa metoda szacowania wartości godziwej?	203

Angelika Kaczmarczyk: Aktywowanie kosztów w bilansie a wiarygodność informacji sprawozdawczej	213
Marcin Klinowski: Ryzyko w analizie i ocenie projektów	221
Paul-Dieter Kluge: Statystyczne metody rankingowe i ratingowe jako instrumenty controllingu – zalety i wady	231
Konrad Kochański: Rola i miejsce budżetowania działalności marketingowej w przedsiębiorstwach handlowych sektora MSP w świetle badań empirycznych	246
Joanna Koczkar: Rozwój rachunkowości zarządczej w Rosji – wybrane problemy	259
Magdalena Kowalczyk: Analiza SWOT jako instrument controllingu strategicznego gmin	267
Mieczysław Kowerski: Czy spółki giełdowe z udziałem Skarbu Państwa płacą zbyt duże dywidendy?	276
Alina Kozarkiewicz: Kontrola tworzenia i apropracji wartości w sieciach międzyorganizacyjnych	286
Wojciech Dawid Krzeszowski: Niepodzielony wynik finansowy a opodatkowanie	295
Mirosława Kwiecień: Współczesna rachunkowość a controlling	303
Tomasz Lis: Rozwój optymalizacji kosztów w procesach produkcyjnych – wybrane zagadnienia	313
Monika Łada: Ugruntowane teorie o rachunkowości zarządczej	323
Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieliąg: Wykorzystanie benchmarkingu wraz z instrumentarium controllingu w zarządzaniu przedsiębiorstwem wodociągowo-kanalizacyjnym	331
Elżbieta Marcinkowska, Joanna Sawicka, Anna Stronczek: Outsourcing a system decyzyjny przedsiębiorstwa	341
Łukasz Matuszak: Dylematy implementacji Międzynarodowych Ram Zintegrowanej Sprawozdawczości	352
Bożena Nadolna: Identyfikacja zagrożeń dla walidacji badań w rachunkowości zarządczej	365
Beata Namiel: Analiza udziału gmin w podatkach dochodowych a dochody gmin za lata 2008-2012 na potrzeby controllingu wykorzystywanego w realizacji usług samorządu gminnego	378
Maria Nieplowicz: Budżet zadaniowy w miastach na prawach powiatu – wybrane zagadnienia	388
Edward Nowak: Obowiązki w zakresie sprawozdawczości a wielkość jednostki gospodarczej	396
Marta Nowak: Znaczenie wymiarów czasu w controllingu – definicje teoretyczne a psychologiczna charakterystyka controllerów	405

Katarzyna Piotrowska: Rachunek kosztów w warunkach upadłości likwidacyjnej	414
Krzysztof Prymon: Możliwość wystąpienia zjawiska kreatywnej rachunkowości w rolnictwie w świetle projektowanych zmian w opodatkowaniu gospodarstw rolnych	424
Ewa Różańska: Finansowa ocena projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwie społecznie odpowiedzialnym	434
Jolanta Rubik: Nowe wyzwania dla controllingu personalnego w kontekście społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw	446
Marzena Rydzewska-Włodarczyk, Honorata Gumna: Budżetowanie kosztów w organizacjach pozarządowych na przykładzie fundacji „Ogrody Róż”	455
Beata Sadowska: Okresowa ocena pracownicza jako element controllingu zakładu budżetowego – studium przypadku	467
Irena Sobańska, Dariusz Rojek: Wpływ rachunkowości zarządczej na kulturę organizacyjną w innowacyjnym przedsiębiorstwie	476
Aleksandra Sulik-Górecka: Obszar kontroli wewnętrznej w procedurach rewizyjnych zamkniętych funduszy inwestycyjnych	489
Olga Szolno: Uwarunkowania efektywnego funkcjonowania budżetowania w jednostkach samorządu terytorialnego	500
Łukasz Szydelko: Polityka rachunkowości w przedsiębiorstwie zorientowanym procesowo – wybrane zagadnienia	511
Katarzyna Szymczyk-Madej: Budowa i funkcjonowanie systemów informatycznych rachunkowości – porównanie wyników badań z lat 2005 i 2014	520
Agnieszka Tubis: Controllingowy system informacyjny na potrzeby zarządzania ogumieniem w przedsiębiorstwie transportu drogowego	531
Adam Węgrzyn: Analiza porównawcza alternatywnych źródeł finansowania inwestycyjnego projektu infrastrukturalnego w energetyce przy wykorzystaniu funduszu typu <i>equity</i> oraz bankowego kredytu komercyjnego	540
Edward Wiszniowski: Prawne przesłanki ogłoszenia upadłości a zdolność do kontynuacji działania jednostki gospodarczej według rachunkowości	560
Tomasz Wójtowicz: Wycena rynkowa a wartość księgowa składników bilansu przedsiębiorstwa	569
Paweł Wroński: Zmiany we wdrażaniu systemów wspomaganie zarządzania przedsiębiorstwami w latach 2002-2013 – wyniki badań praktycznych	583
Grzegorz Zimon: Strategie zarządzania kapitałem obrotowym a płynność finansowa przedsiębiorstw	591

Summaries

Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa: The possibilities of management accounting use in National Forests	24
Tomasz Ankiewicz, Zofia Wyszowska: The process of controlling system implementation in a production enterprise	40
Wioletta Baran: Management control system in healthcare providers	51
Małgorzata Białas, Anna Surowiec: An example of the use consortium agreement to create an effective control mechanism in interorganizational cooperation	60
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka: Organizational solutions of controlling in network organizations	74
Adam Bujak: The profile of decision problems relating to the functioning of the accounting information system in an enterprise	83
Andrzej Bytniewski: The technological modernization's effects of accounting system	93
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski: Organization of management control in public sector – evidence of empirical studies in Poland	108
Tomasz Dyczkowski, Joanna Dyczkowska: Impact of information technologies on management reporting systems in Polish enterprises	121
Joanna Dynowska, Zdzisław Kes: The financial accounting system programs used in accounting firms in Warmia and Mazury Voivodeship – results of questionnaire research	133
Krzysztof Dziadek: Specific nature, scope and tools of accounting management of projects co-financed from the European Union	143
Wojciech Flegner: Method of identifying accounting processes in the IT environment	159
Stanisław Gędek: The basics of short-term production decisions in mass production enterprises	170
Anna Glińska: Making decision on shaping of employment's structure in sheltered workshop	184
Renata Gmińska: Behavioral aspects in management accounting	193
Katarzyna Goldmann: Trends in liquidity management – survey results	202
Bartosz Góralski: Goodwill – is there one standard of valuation of fair value?	212
Angelika Kaczmarczyk: Activating costs in the balance sheet and reliability of the information reporting	220
Marcin Klinowski: Risk in analysis and assessment of projects	230
Paul-Dieter Kluge: Statistical ranking and rating methods as controlling instruments – advantages and disadvantages	245
Konrad Kochański: The role and place of marketing budgeting in micro, small and medium trade enterprises in the light of empirical research	258

Joanna Koczar: Development of management accounting in Russia – selected issues	266
Magdalena Kowalczyk: SWOT analysis as an instrument of strategic controlling of municipalities	275
Mieczysław Kowerski: Do state controlled public companies pay too high dividends?	285
Alina Kozarkiewicz: Control of value creation and appropriation in inter-organizational networks	294
Wojciech Dawid Krzeszowski: Retained earnings and taxation	302
Mirosława Kwiecień: Contemporary accounting vs. controlling	312
Tomasz Lis: Development of costs optimization in production processes – selected aspects	322
Monika Łada: Grounded theories about management accounting	330
Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg: Utilization of benchmarking and controlling tools in the management process of municipal water and sewage company	340
Elżbieta Marcinkowska, Joanna Sawicka, Anna Stronczek: Outsourcing and company’s decision-making model	351
Łukasz Matuszak: Implementation dilemmas of the international integrated reporting framework	364
Bożena Nadolna: Identification of threats to the validation in management accounting research	377
Beata Namiel: Analysis of share of communities in income taxes and income of communities in the years 2008-2012 for community controlling used in services realization of commune	387
Maria Nieplowicz: The performance-based budget cities with county rights – selected issues	395
Edward Nowak: Obligations relating to statutory financial reporting vs. company size	404
Marta Nowak: Importance of time perspectives in controlling – theoretical definitions vs. psychological characteristics of controllers	413
Katarzyna Piotrowska: Bill of costs in insolvency proceedings	423
Krzysztof Prymon: On possibility of appearance of creative accounting in agriculture in the light of proposed amendments of farms’ taxation	433
Ewa Różańska: Financial assessment of research and development projects in a socially responsible company	445
Jolanta Rubik: New challenges for personal controlling in the context of Corporate Social Responsibility	454
Marzena Rydzewska-Włodarczyk, Honorata Gumna: Costs budgeting in non-profit organizations on the example of the foundation’s “Ogrody Róż”	466

Beata Sadowska: Periodic assessment of employees, as part of controlling in the budgetary establishment – case study	475
Irena Sobańska, Dariusz Rojek: Impact of management accounting on organizational culture in an innovative company	487
Aleksandra Sulik-Górecka: Internal control system of close-end investment funds in the audit procedures	499
Olga Szolno: Conditioning of effective budgeting functioning in local government units	510
Łukasz Szydełko: The accounting policy in process-oriented company – chosen aspects	519
Katarzyna Szymczyk-Madej: Building and functioning of accounting information systems – a comparison research results from 2005 and 2014	530
Agnieszka Tubis: Controlling information system for the management of tires in the road transportation company	539
Adam Węgrzyn: Comparative analysis of alternative sources of infrastructure project investments funding in energy sector using equity fund type and commercial bank loan	558
Edward Wiszniowski: Legal grounds for bankruptcy vs. company's ability to stay active and afloat seen from the accounting perspective	568
Tomasz Wójtowicz: Market valuation vs. book value of balance sheet elements	582
Paweł Wroński: Changes in implementation of management support systems in enterprises in 2002-2013 – results of practical study	590
Grzegorz Zimon: Strategies of working capital management vs. financial liquidity of companies	603

Krzysztof Prymon

Uniwersytet Przyrodniczy we Wrocławiu

e-mail: krzysztof.prymon@up.wroc.pl

MOŻLIWOŚĆ WYSTĄPIENIA ZJAWISKA KREATYWNEJ RACHUNKOWOŚCI W ROLNICTWIE W ŚWIETLE PROJEKTOWANYCH ZMIAN W OPODATKOWANIU GOSPODARSTW ROLNYCH

Streszczenie: W ostatnich latach obserwuje się wzrost zainteresowania rachunkowością rolniczą. Głównym powodem jest planowanie przez rząd RP zmiany w opodatkowaniu rolnictwa. Innym powodem jest coraz bardziej popularne zrzeszanie się rolników w grupy producentów rolnych, które najczęściej rejestrowane są jako spółki z ograniczoną odpowiedzialnością oraz spółdzielnie i jako takie podlegają przepisom ustawy o rachunkowości. Do różnych konsekwencji upowszechnienia rachunkowości w rolnictwie będzie należało ryzyko pojawienia się zjawiska tzw. rachunkowości kreatywnej także i w tej dziedzinie. Celem artykułu jest próba określenia obszarów rachunkowości w rolnictwie, w których prawdopodobnie mogą wystąpić zjawiska kreatywnej rachunkowości. Z badań przeprowadzonych w dużych gospodarstwach rolnych wynika, że dochody wykazywane przez system FADN są wyraźnie zawyżone w stosunku do wyniku finansowego wykazywanego zgodnie z MSR nr 41 oraz do dochodu obliczonego według przepisów podatkowych.

Słowa kluczowe: rachunkowość rolnicza, rachunkowość kreatywna, podatki w rolnictwie.

DOI: 10.15611/pn.2014.344.39

1. Wstęp

W Polsce większość indywidualnych gospodarstw w rolnych nie była objęta systemem podatku dochodowego oraz nie podlegały one obowiązkowi ewidencji zdarzeń gospodarczych. W ostatnich latach sytuacja ekonomiczna rolników ulega istotnym zmianom, co wymagać będzie wielu zmian systemowych. Oto przyczyny, dla których ważnym zagadnieniem staje się opracowanie zasad ewidencji zdarzeń gospodarczych w rolnictwie:

- Nawet małe gospodarstwa rolne poszukują zewnętrznych źródeł finansowania w jednostkach i organizacjach, które coraz częściej wymagają sprawozdań finansowych.
- Każda forma opodatkowania powoduje wykazywanie innych dochodów i powoduje inny poziom obciążeń podatkowych.
- Rachunkowość rolnicza w wielu krajach świata odgrywa istotną rolę, gdyż działalność rolniczą prowadzą bardzo duże przedsiębiorstwa.
- Na całym świecie stosuje się istotne uproszczenia w ujmowaniu księgowym i podatkowym działalności rolniczej.
- Producenci rolni coraz częściej tworzą grupy producentów rolnych, które stają się osobami prawnymi, podlegającymi przepisom prawa bilansowego.
- W Polsce prawo bilansowe oraz podatkowe nie docenia specyfiki rolnictwa.
- Polski rząd od kilku lat próbuje wprowadzić opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów z działalności rolniczej.

2. Cel badań oraz metody badawcze

Celem artykułu jest ukazanie aktualnych problemów rachunkowości w zakresie działalności rolniczej. Jest kilka powodów zainteresowania rachunkowością rolniczą. Pierwszy powód to planowane przez rząd RP zmiany w opodatkowaniu rolnictwa. Innym powodem jest coraz bardziej popularne zrzeszanie się rolników w grupy producentów rolnych, które najczęściej rejestrowane są jako spółki z ograniczoną odpowiedzialnością oraz spółdzielnie i jako takie podlegają przepisom ustawy o rachunkowości. Polski ustawodawca nie docenia specyfiki rolnictwa i nawet podstawowe problemy ujmowania kosztów i przychodów z działalności rolniczej nie są uregulowane w polskim prawie bilansowym. Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 41 „Rolnictwo” również nie rozstrzyga niektórych ważnych kwestii. W związku z tymi faktami istnieje duże prawdopodobieństwo wystąpienia zjawiska tzw. kreatywnej księgowości w rolnictwie.

Główne tezy pracy brzmią:

- Stosowane powszechnie w Polsce metody szacowania dochodu rolniczego nie odzwierciedlają rzeczywistej sytuacji gospodarstw rolnych, co zniekształca obraz sytuacji ekonomicznej polskiego rolnictwa.
- Brak precyzyjnych uregulowań w zakresie prawa bilansowego może prowadzić do powstania zjawiska kreatywnej rachunkowości.

W pracy dokonano porównania wyników finansowych gospodarstwa rolnego według trzech różnych metodologii: dochód według FADN, zysk (strata) według MSR 41 oraz dochód (strata) według polskiego prawa podatkowego (symulacja po wprowadzeniu podatku dochodowego w rolnictwie). Do dochodu według FADN zalicza się: wartość wszystkich dopłat do działalności rolniczej, nadwyżki Vat naliczonego przy zakupie nad Vat należnym (w przypadku rolnika na zasadach ogólnych Vat). Dochód FADN jest przedstawiany jako średnia za trzy lata z co naj-

mniej 15 gospodarstw. Przy obliczaniu wyniku finansowego według MSR 41 „Rolnictwo” wyeliminowano niektóre elementy. Dochód podatkowy nie uwzględnia dopłat bezpośrednich, gdyż mają być one zwolnione z podatku dochodowego. Ponadto uwzględniono amortyzację środków trwałych według stawek podatkowych oraz możliwość zastosowania jednorazowej oraz ekspresowej amortyzacji, która będzie rolnikom przysługiwała po wprowadzeniu podatku dochodowego od działalności rolniczej. Obliczenia wykonano na podstawie raportów FADN oraz wywiadów przeprowadzonych z rolnikami.

3. Działalność rolnicza w prawie bilansowym i podatkowym

3.1. Opodatkowanie rolnictwa w krajach Unii Europejskiej

W większości krajów świata budżety państw dopłacają znaczne środki do rolnictwa, gdyż uważa się, że rolnik nie może być traktowany jak zwykły przedsiębiorca, gdyż ponosi zbyt wysokie koszty alternatywne. Oto powody, dla których należy podjąć prace nad uregulowaniem działalności rolniczej w prawie bilansowym i podatkowym:

- W Polsce nie oblicza się *tax expenditures*, w związku z czym nie jest znany rzeczywisty poziom finansowego wsparcia rolnictwa jako dziedziny gospodarki narodowej.
- W Polsce nie ma aktualnie definicji „przychodu z działalności rolniczej”, „kosztów uzyskania przychodów” oraz „dochodu z działalności rolniczej” w prawie bilansowym ani w prawie podatkowym.
- Prace nad MSR 41 „Rolnictwo” trwały od 1994 do 1999 r. i przyjęto go dopiero w 2000 r., co świadczy o dużych problemach praktycznych z wyceną aktywów biologicznych i produktów rolniczych. Mimo tak długich prac projekt wciąż jest korygowany, a jego aktualna postać w dalszym ciągu wzbudza kontrowersje.

Uprzywilejowane traktowanie rolnictwa przez system podatkowy, występujące w literaturze przedmiotu pod pojęciem *agricultural tax expenditures* (TEs), jest w UE powszechne i odnosi się do wszystkich rodzajów podatków. Obciążenia fiskalne rolnictwa w krajach UE, pomimo włączenia tego działu do powszechnych systemów podatkowych, są znacznie niższe niż w pozostałych działach gospodarki. W wyniku takich działań rolnictwo większości krajów UE otrzymuje dodatkowe wsparcie, które oficjalnie nie ma charakteru limitowanej pomocy publicznej, rzadko też podlega formalnej kontroli. Konsekwencją stosowania np. specjalnych rozwiązań w opodatkowaniu dochodów rolniczych jest także zmniejszenie wpływów budżetowych [Dziemianowicz 2007]. Poszczególne aktywa biologiczne (rośliny uprawne i zwierzęta hodowlane) mogą być bardzo niejednorodne, pomimo jednolitości procesu produkcyjnego, co bardzo utrudnia ustalenie ich jednostkowego kosztu wytworzenia.

3.2. Aktywa biologiczne i produkty rolnicze w prawie bilansowym

Przepisy ustawy o rachunkowości dotyczące wyceny składnika aktywów odnoszą się do kosztu wytworzenia i nie zawierają żadnych szczególnych rozwiązań dla działalności rolniczej. Szczegółowe uregulowania kwestii związanych z produkcją rolniczą zawiera Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 41 „Rolnictwo”. Regulacje te w zakresie wyceny aktywów rolnych bazują na ich wartościach godziwych na dzień bilansowy (rośliny i zwierzęta) lub dzień pozyskania (płody rolne). Warto podkreślić, że art. 10 ust. 3 ustawy o rachunkowości w sprawach nieuregulowanych w ustawie pozwala stosować przepisy MSSF (MSR).

Przykładowy środek trwały w postaci krowy mlecznej, pozyskanej z własnej hodowli, według przepisów ustawy o rachunkowości powinien być wyceniony według kosztów jego wytworzenia (tj. sumy kosztów paszy, obsługi weterynaryjnej, pracy, przypadających na wycenianą sztukę bydła), pomniejszonych o odpisy umorzeniowe. Taką metodologię trudno zastosować w praktyce, dlatego też należy skoryzować z odesłania do MSR 41. Ostatecznie taki składnik aktywów należałoby wycenić według wartości godziwej (np. w cenie ustalonej na lokalnym rynku bydła mlecznego), pomniejszonej o koszty sprzedaży [Wojtkowiak 2012].

W większości krajów świata zastosowanie wartości godziwej w rolnictwie wzbudza kontrowersje przede wszystkim ze względu na wykazywanie w wyniku finansowym niezrealizowanych zysków, co jest sprzeczne z MSR 18 „Przychody”.

4. Grupa producentów rolnych jako podmiot prawa bilansowego

Grupa producentów rolnych jest to nowego rodzaju jednostka gospodarcza, którą powołuje się w celu:

- 1) zaopatrzenia członków grupy w środki produkcji,
- 2) ustalania zasad wspólnego użytkowania sprzętu rolniczego,
- 3) promocji produktów lub grupy produktów wprowadzanych do obrotu,
- 4) przechowywania, konfekcjonowania i standaryzacji produktów lub grupy produktów (zgodnie z jej aktem założycielskim – statutem, umową spółki).

Obecnie urzędy skarbowe często kwestionują niskie marże spółek zrzeszających właścicieli gospodarstw. Żądają też prowadzenia dokumentacji cen transferowych. Urzędy kontroli skarbowej (UKS) sprawdzają, czy grupy producentów rolnych (GPR) rozliczają się na zasadach rynkowych i płacą podatek w odpowiedniej wysokości. Główny problem polega na tym, że GPR z jednej strony, jako podmioty działające w formie spółek z o.o., spółdzielni lub stowarzyszeń, podlegają rygorom przepisów o cenach transferowych z ustawy o CIT (tj. DzU 2011, nr 74, poz. 397 z późn. zm.). Z drugiej – jak same podkreślają – nie są nastawione na zysk i podlegają specyficznym regulacjom prawnym.

Obecnie, zgodnie z danymi Ministerstwa Rolnictwa i Rozwoju Wsi, w rejestrach urzędów marszałkowskich wpisanych jest ponad tysiąc GPR. Dwie trzecie z nich działa w formie spółek z o.o., reszta to spółdzielnie czy stowarzyszenia. Od 2004 r. liczba grup stale rośnie. W roku 2010 zarejestrowano ich 157, w 2011 r. – 224, a w 2012 r. – 226. Łącznie wszystkie GPR w Polsce zrzeszają ponad 25 tys. członków¹.

Każda grupa prowadzi działalność gospodarczą jako osoba prawna. Najczęściej wybieraną formą prawną jest spółka z o.o. Taką formę wybrało 64% grup producenckich zgłoszonych do urzędów marszałkowskich do 30.06.2012 r. Następną formą była spółdzielnia, którą wybrało 30% grup producenckich. Najmniejszą popularnością wśród gospodarstw tworzących grupę są zrzeszenia (5%) i stowarzyszenia (1%).

Grupa zajmuje się skupem produktów rolnych i ich odsprzedażą. Marża na sprzedaży, będąca różnicą pomiędzy przychodami grupy a wartością zakupu produktów od rolników, jest zazwyczaj niewielka, gdyż ze swej istoty grupa nie jest nastawiona na generowanie zysku. Dochód uzyskany ze sprzedaży produktów rolnych, pozostały po pokryciu kosztów funkcjonowania, grupy wydatkują na zakup środków do produkcji dla członków grupy, korzystając ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym².

5. Wybrane problemy praktyczne w świetle badań własnych

Na podstawie analizy Międzynarodowego Standardu Rachunkowości nr 41 oraz przepisów regulujących Polski FADN należy stwierdzić, iż występują istotne różnice w wycenie składników majątku oraz w zasadach ustalania wyniku finansowego. Oznacza to, że nie ma na dzień dzisiejszy obiektywnego systemu oceny sytuacji ekonomiczno-finansowej gospodarstwa rolnego. W dodatku przepisy prawa bilansowego odbiegają znacznie od przepisów podatkowych. Dochodzi zatem do sytuacji, w której wykazywany oficjalnie dochód może zależeć od przyjętego systemu (według FADN, MSR nr 41 lub prawa podatkowego). Tabela 1 przedstawia wybrane różnice między systemem FADN a MSR nr 41 „Rolnictwo”.

Na podstawie analizy obydwu systemów można wyciągnąć następujące wnioski:

- Założenia systemu FADN są w wielu aspektach sprzeczne z przepisami o rachunkowości oraz z przepisami podatkowymi.
- System FADN prezentuje wyniki standardowe jako średnia za trzy lata, co zniekształca obraz sytuacji finansowej w danym roku.
- W systemie FADN biorą udział tylko gospodarstwa o dużej sile ekonomicznej.
- Rolnicy wykazujący straty są pomijani przez system FADN.
- W zasadach FADN następuje odejście od zasady realizacji, co oznacza wykazywanie niezrealizowanych przychodów.

¹ Opracowanie na podstawie www.minrol.gov.pl.

² Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych art. 17 ust. 1 pkt 49, DzU 2011, nr 74, poz. 397 ze zm.

Tabela 1. Wybrane różnice między systemem FADN a MSR 41

Cecha	FADN	MSR nr 41
1. Przedmiotowy zakres regulacji	Obejmuje zarówno majątek gospodarstwa, jak i dochody gospodarstw rolnych	Ograniczony do aktywów biologicznych, produktów rolnych i dotacji państwowych oraz skutków zmian ich wartości
2. Wycena składników majątku: – podstawa wyceny – wycena produktów rolniczych na koniec okresu – ujęcie skutków zmian z wyceny	<ul style="list-style-type: none"> • Głównie cena rynkowa • W niektórych przypadkach wartość bieżąca lub tzw. wartość zamiany Wartość historyczna na koniec okresu Skutki są odzwierciedlone w kapitale właściciela	<ul style="list-style-type: none"> • Wartość godziwa pomniejszona o szacunkowe koszty sprzedaży • Cena nabycia/koszt wytworzenia, gdy nie można oszacować wartości godziwej Wartość ustalona w momencie zboru/pozyskania Skutki wpływają na zysk lub stratę danego okresu sprawozdawczego
3. Przychody i koszty	Ujęcie kasowe Ujęcie memoriałowe w przypadku kosztów czynników zewnętrznych	Ujęcie memoriałowe
4. Wycena na dzień bilansowy: – aktywa biologiczne zaliczane do środków trwałych – produkty rolnicze	Wartość odtworzenia Cena sprzedaży netto/ <i>loco</i> gospodarstwo	Wartość godziwa pomniejszona o szacunkowe koszty sprzedaży Cena sprzedaży netto
5. Wykazywanie przychodów, kosztów, wyników w raportach	Średnia za trzy lata (średnia z co najmniej 15 gospodarstw)	Rzeczywiste dane za bieżący rok obrotowy
6. Nadwyżka Vat naliczonego przy zakupie na Vat należnym	Powiększa dochód gospodarstwa rolnego	Nie stanowi dochodu gospodarstwa rolnego

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Kiziukiewicz 2009; Goraj 2009; Międzynarodowe Standardy... 2007].

5.1. Studium przypadku

Biorąc po uwagę planowane opodatkowanie działalności rolniczej podatkiem dochodowym, można dokonać symulacji dochodu z gospodarstwa rolnego liczonego według różnych kryteriów. Do symulacji wytypowano 3 gospodarstwa z Dolnego Śląska, zajmujące się produkcją roślinną, o różnej powierzchni użytków rolnych. Jednostki są podatnikami Vat na zasadach ogólnych i zainwestowały znaczne środki w maszyny rolnicze. Dochód FADN oszacowano na podstawie wyników standardowych. Wynik finansowy według MSR 41 obliczono przy założeniu, że jednostka prowadzi pełną rachunkowość i stosuje zasadę memoriałową. Natomiast dochód według prawa podatkowego obliczono przy założeniu, że zwolnione z po-

datku zostaną dopłaty bezpośrednio³. Wszystkie analizowane gospodarstwa inwestowały w zakup drogiej maszyny rolniczej i jako podatnicy podatku Vat na zasadach ogólnych wykazywały znaczną nadwyżkę Vat naliczonego. Obliczając dochód według prawa podatkowego, wyeliminowano tę pozycję z dochodu. Wprowadzono amortyzację środków trwałych według stawek podatkowych, a także możliwość zastosowania amortyzacji ekspresowej (limit 50 000 euro).

Tabela 2. Dochód według FADN, MSR 41 oraz polskiego prawa podatkowego – studium przypadku

Przedsiębiorca rolny	Dochód według FADN	Zysk/strata według MSR 41	Dochód/strata według przepisów podatkowych
Powyżej 50 ha	113 802	25 700	5 907
Powyżej 30-50 ha	43 008	2 870	-1 640
Do 30 ha	15 780	2 560	-1 070

Źródło: opracowanie własne.

Z powyższych obliczeń wynika, że według systemu FADN wszystkie gospodarstwa wykazują wysoki poziom dochodu. Niższy wynik finansowy wykazywany jest według MSR 41. Natomiast najniższy poziom wyniku finansowego (strata) wykazywany jest według prawa podatkowego. Wynika to głównie z tego, że dopłaty bezpośrednio według prawa podatkowego mają być zwolnione z opodatkowania, co oznacza, że nie włącza się ich do dochodu. Według systemu FADN wykazywana średnia przychodu wyraźnie zawyża wyniki działalności, gdyż sytuacja w latach 2011, 2012 była wyraźnie lepsza od sytuacji w roku 2013. Nadwyżka Vat naliczonego nad należnym również zawyżyła dochód według systemu FADN w gospodarstwach inwestujących w drogie maszyny rolnicze.

6. Obszary kreatywnej księgowości w rolnictwie

6.1. Tworzenie i rozwiązywanie rezerw

Zgodnie z zasadą ostrożności jednostka powinna tworzyć w ciężar kosztów rezerwy na przewidywane straty oraz skutki innych zdarzeń. W rolnictwie wykazywanie strat w produkcji rolniczej jest dość powszechnym zjawiskiem. Może zatem dojść do sytuacji, w której rolnicy pozyskają narzędzie kreatywnej rachunkowości, jaką jest tworzenie (koszty okresu) oraz rozwiązywanie rezerw (przychody w roku rozwiązania rezerwy).

6.2. Ewidencja obrotu wewnętrznego

Właściciel gospodarstwa rolnego będzie musiał prowadzić ewidencję zużycia wewnętrznego. Jest to potrzebne, gdyż do kosztów uzyskania przychodów można kwali-

³ Jak zakłada projekt ustawy o podatku dochodowym dla rolników z 3 czerwca 2013 r.

fikować jedynie wydatki poniesione w celu uzyskania przychodu. Zatem rolnik nie może w koszty odpisać wszystkich wydatków na nasiona, nawozy, środki ochrony roślin itp. W koszty okresu można jedynie odpisać takie wydatki, które dotyczą sprzedaży towarowej dla kontrahentów zewnętrznych. Rolnik będzie musiał prowadzić ewidencję zużycia wewnętrznego. Wartość ta będzie odejmowana od kosztów uzyskania przychodu dla celów podatkowych. Rolnik będzie miał świadomość, że zaniżając wartość zużycia wewnętrznego, będzie wykazywał niższe dochody i dzięki temu zapłaci niższy podatek. Może okazać się to zachętą do manipulowania poziomem dochodu.

6.3. Amortyzacja środków trwałych

Jak wiadomo, jednostki prowadzące pozarolniczą działalność gospodarczą dokonują odpisów amortyzacyjnych. Rolnicy używają często bardzo stare maszyny rolnicze. Projekt nowej ustawy daje rolnikom możliwość dokonania indywidualnej wyceny starych środków trwałych. Może być to również pole do nadużyć. Innym problemem może być precyzyjne określenie różnicy między ulepszeniem a remontem środka trwałego, zwłaszcza w przypadku starych maszyn rolniczych.

6.4. Wartość godziwa

MSR nr 41 wprowadza wymóg wyceny aktywów biologicznych i produktów rolniczych w wartości godziwej. W przypadku istnienia aktywnego rynku na dane dobro ustalenie tej wartości nie stwarza większego problemu. Inaczej sytuacja wygląda, gdy dla danego dobra nie istnieje aktywny rynek albo cena skupu produktu rolnego zależy od polityki rolnej prowadzonej w danym kraju, od sytuacji politycznej lub ekonomicznej zagranicznych partnerów handlowych lub warunków klimatycznych. Zastosowanie wartości godziwej przy wycenie aktywów biologicznych w większości przypadków istotnie zwiększa wartość aktywów. Dla przykładu, w szwedzkim przedsiębiorstwie Stora Enso Oyj po wdrożeniu MSR 41 przeszacowanie leśnych aktywów (drzew) spowodowało wzrost aktywów z 705,9 mln euro do 855,8 mln euro [Bonham i in. 2006]. Ten przykład pokazuje, że wycena aktywów biologicznych w wartości godziwej może znacznie zawyżać wartość aktywów, kapitału własnego oraz wyników finansowych.

6.5. Ceny transferowe w grupach producentów rolnych

Jak wspomniano w punkcie 4, grupa producentów rolnych może zaniżyć poziom dochodu do opodatkowania, zaniżając ceny transferowe pomiędzy członkami grupy oraz GPR. Osoba prawna musi stosować przepisy ustawy o CIT, które to ograniczają manipulowanie poziomem dochodu. Brak uregulowań dotyczących wyceny różnych składników aktywów pochodzących z produkcji rolniczej może stwarzać możliwości stosowania kreatywnej rachunkowości przez grupy producentów rolnych, co już dziś sugerują urzędy skarbowe.

7. Podsumowanie

Istnieje pilna potrzeba uregulowania problemów wyceny aktywów biologicznych, produktów rolniczych oraz zasad ujmowania kosztów i przychodów z działalności rolniczej w polskim prawie bilansowym. Jest to ważne, gdyż rolnicy indywidualni coraz częściej łączą się w grupy producentów rolnych, które często są rejestrowane jako osoby prawne (spółdzielnie, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki akcyjne). Jednostki te stają się podmiotem prawa bilansowego. Innym powodem zainteresowania rachunkowością rolniczą w Polsce jest planowane od kilku lat wprowadzenie podatku dochodowego w rolnictwie. Podmiot podatku dochodowego będzie musiał prowadzić wiarygodną ewidencję rachunkową w celu prawidłowego obliczenia zobowiązania podatkowego za dany rok. Uregulowanie podstawowych kwestii dotyczących prowadzenia rachunkowości w gospodarstwie rolnym, zasad wyceny aktywów biologicznych, produktów rolniczych oraz ustalanie wyniku finansowego jest warunkiem niezbędnym do wprowadzenia zmian w systemie opodatkowania działalności rolniczej podatkiem dochodowym. Kolejnym argumentem za wdrażaniem rachunkowości w rolnictwie jest fakt, że Unia Europejska wprowadza różne instrumenty stabilizacji dochodów gospodarstw rolnych. Pomoc jest uzależniona od wykazywanych dochodów (strat). Mimo iż w zakresie podatków bezpośrednich Unia Europejska daje krajom członkowskim dużą swobodę, brak wiarygodnie prowadzonej ewidencji będzie pozbawiał polskich rolników możliwości skorzystania z różnych programów pomocy. Z przeprowadzonych badań wynika, że funkcjonujące obecnie systemy ustalania dochodu z gospodarstwa rolnego nie pozwalają na uzyskanie wiarygodnej informacji o sytuacji finansowej jednostek prowadzących działalność rolniczą. Niedoprecyzowane przepisy prawa bilansowego mogą stworzyć możliwość manipulowania wynikami finansowymi przez jednostki zajmujące się produkcją rolniczą.

Literatura

- Bonham M., Curtis M., Davies M., Dekker P., Denton T., Moore R., Richards H., Wilkinson-Riddle G., Wilson A., 2006, *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej w interpretacjach i przykładach*, T. 5. *Podatek dochodowy, przychody, rolnictwo*, Wydawnictwo Prawnicze Lexis Nexis sp. z o.o., Warszawa.
- Go raj L., 2009, *Rachunkowość i analiza ekonomiczna indywidualnego gospodarstwa rolnego*, Difin, Warszawa.
- Gotowska M., Kulawik J., Pawłowska-Tyszko J., Podstawka M., 2012, *Zmiany systemu podatkowego w rolnictwie*, Wydawnictwo Instytutu Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej PIB, Warszawa.
- Kiziukiewicz T., 2009, *MSR 41 Rolnictwo*, Difin, Warszawa.
- Kondraszuk T., 2011, *Ewidencja kosztów w przedsiębiorstwach rolniczych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 625, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 32.

- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, 2007, IASCF, SKwP, Londyn.
- Turowska W., 2012, *Organizowanie się producentów rolnych jako sposób poprawy efektywności ekonomicznej gospodarstw rolnych na przykładzie grupy producentów rolnych „ALT”*, [w:] R. Borowiecki, T. Rojek, *Współpraca międzyorganizacyjna w działalności przedsiębiorstw. Klustry – alianse – sieci*, Fundacja Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków, s.179-187.
- Ustawa z dnia 18 grudnia 2003 r. o krajowym systemie ewidencji producentów, ewidencji gospodarstw rolnych oraz ewidencji wniosków o przyznanie płatności, DzU 2004, nr 10, poz. 76 z późn. zm.
- Wojtkowiak M., 2012, *Resort finansów pracuje nad uproszczoną rachunkowością rolników*, <http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/644456>.
- Założenia do projektu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z działalności rolniczej oraz zmianie innych ustaw. Projekt z dnia 4 czerwca 2013 r.

ON POSSIBILITY OF APPEARANCE OF CREATIVE ACCOUNTING IN AGRICULTURE IN THE LIGHT OF PROPOSED AMENDMENTS OF FARMS' TAXATION

Summary: In the recent years there has been growing interest in agricultural accounting. The main reason for that is a change in taxation of farmers attempted by the Polish government. Other reason is more and more popular process of grouping farmers in a form of the so called Farm Producers Groups. They are registered as a limited company or cooperatives and they are subject to Accounting Act. One of consequences of the development of agricultural accountancy will be the risk of appearance of creative accounting. The purpose of the paper is an attempt to identify those fields of agricultural accountancy which are the most vulnerable for the development of creative accountancy.

Keywords: agricultural accountancy, creative accountancy, taxes in agriculture.