

MARZENA WRONA
KATARZYNA ŻUK

UJĘCIE W KSIĘGACH RACHUNKOWYCH
I W SPRAWOZDANIU FINANSOWYM DOTACJI Z PROGRAMU
OPERACYJNEGO INNOWACYJNA GOSPODARKA DZIAŁANIE
1.4-4.1 „WSPARCIE PROJEKTÓW CELOWYCH
ORAZ WSPARCIE WDROŻEŃ WYNIKÓW PRAC B+R”

WPROWADZENIE

Po przystąpieniu do Unii Europejskiej Polska uzyskała możliwość korzystania z funduszy unijnych na dotychczas niespotykaną skalę. Różne podmioty, w tym przedsiębiorstwa, zaczęły korzystać z dotacji UE, co spowodowało konieczność prawidłowego ich ujęcia w księgach rachunkowych i w sprawozdaniu finansowym. Zagadnienie to, z uwagi na różnorodność przedmiotu i celu dotacji, sposobu ich wypłaty oraz możliwości pozyskania środków z różnych programów, a także częstych zmian dokumentacji programowych, sprawia wciąż wiele problemów zarówno teoretykom, jak i praktykom. W literaturze przedmiotu ujęcie dotacji ze środków UE na sfinansowanie badań przemysłowych i/lub prac rozwojowych oraz wdrożeń wyników tych badań lub prac w działalności gospodarczej przedsiębiorcy wciąż nie jest wystarczająco omówione, a więc zagadnienie to jest niezwykle ważne i ciągle aktualne. Dlatego autorki podjęły powyższą problematykę badawczą.

Dr MARZENA WRONA – adiunkt Katedry Rachunkowości w Instytucie Ekonomii i Zarządzania na Wydziale Nauk Społecznych Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego Jana Pawła II; adres do korespondencji: Al. Raławickie 14, 20-950 Lublin.

Dr KATARZYNA ŻUK – adiunkt Katedry Rachunkowości w Instytucie Ekonomii i Zarządzania na Wydziale Nauk Społecznych Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego Jana Pawła II; adres do korespondencji: Al. Raławickie 14, 20-950 Lublin.

Celem artykułu jest przedstawienie sposobów ujęcia w księgach rachunkowych i prezentacji w sprawozdaniu finansowym przedsiębiorstw dotacji ze środków UE na sfinansowanie badań przemysłowych i/lub prac rozwojowych oraz wdrożeń wyników tych badań lub prac w działalności gospodarczej przedsiębiorcy w ramach Programu Operacyjnego Innowacyjna Gospodarka Działanie 1.4-4.1 „Wsparcie projektów celowych oraz wsparcie wdrożeń wyników prac B+R”.

W artykule wykorzystano analizę literatury przedmiotu, zapisy ustawy o rachunkowości¹ i Międzynarodowych Standardów Rachunkowości², dokumentację programu Innowacyjna Gospodarka oraz uregulowania unijne, co umożliwiło zaproponowanie rozwiązań księgowych w zakresie ujęcia tych dotacji oraz prezentacji w sprawozdaniu finansowym.

1. PROGRAM OPERACYJNY INNOWACYJNA GOSPODARKA DZIAŁANIE 1.4-4.1 „WSPARCIE PROJEKTÓW CELOWYCH ORAZ WSPARCIE WDROŻEŃ WYNIKÓW PRAC B+R”

Celem Działań 1.4-4.1 określonych w Szczegółowym opisie priorytetów Programu Operacyjnego Innowacyjna Gospodarka 2007-2013 jest poprawa poziomu innowacyjności przedsiębiorstw dzięki wykorzystywaniu rezultatów prac B+R oraz wspieranie wdrożeń wyników prac B+R realizowanych w ramach Działania 1.4, a także wdrożenie wyników prac B+R będących rezultatem programu „Inicjatywa Technologiczna I”³.

Instytucją wdrażającą Działanie 1.4-4.1 „Wsparcie projektów celowych oraz wsparcie wdrożeń wyników prac B+R” jest Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości (PARP). Ogłaszane przez PARP dotychczas konkursy były kierowane zarówno do przedsiębiorstw sektora MŚP (miko, mali i średni), jak również dużych przedsiębiorstw. O dofinansowanie mogą ubiegać się przed-

¹ Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. 02.76.694 z późn. zm.), dalej cyt.: ustawa o rachunkowości.

² Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) 2004, Centralny Ośrodek Szkolenia Zawodowego, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2004.

³ Szczegółowy opis priorytetów Programu Operacyjnego Innowacyjna Gospodarka 2007-2013, dokument opracowany na podstawie Programu Operacyjnego Innowacyjna Gospodarka, 2007-2013; dokument opracowany na podstawie Programu Operacyjnego Innowacyjna Gospodarka 2007-2013, zatwierdzonego decyzją Komisji Europejskiej z dnia 1 października 2007 r. oraz uchwałą Rady Ministrów z dnia 30 października 2007 r.; Ministerstwo Rozwoju Regionalnego, Warszawa, 12 czerwca 2009, www.parp.gov.pl, s. 58.

siębiorky prowadzący działalność i mający siedzibę, a w przypadku przedsiębiorców będących osobami fizycznymi – miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej⁴.

W ramach Działania 1.4-4.1 dofinansowaniu mogą podlegać prowadzone przez przedsiębiorców projekty celowe składające się z⁵:

I. części badawczej – badania przemysłowe i/lub prace rozwojowe

II. części wdrożeniowej – wdrożenia wyników tych badań lub prac w działalności gospodarczej przedsiębiorcy.

Wsparcie na część badawczą projektu celowego pochodzi z budżetu Działania 1.4, zaś wsparcie na wdrożenie wyników badań z budżetu Działania 4.1. W okresie programowym 2007-2013 budżet Działania 1.4 wynosi: 390 352 176 EUR, Budżet Działania 4.1 wynosi: 390 000 000 EUR⁶. Łączna wartość całego projektu celowego nie może przekroczyć równowartości w złotych kwoty 50 milionów euro⁷.

Działanie 1.4 obejmuje dofinansowanie wydatków do momentu stworzenia prototypu (włącznie ze stworzeniem prototypu). Kwota wsparcia na prace badawcze i rozwojowe w ramach Działania 1.4 – prace badawcze i rozwojowe musi być niższa niż równowartość w złotych kwoty 7,5 miliona euro dla jednego przedsiębiorcy na jeden projekt⁸.

Intensywność wsparcia na prace badawcze i rozwojowe nie może przekroczyć⁹:

– dla mikroprzedsiębiorcy lub małego przedsiębiorcy – 70% wydatków kwalifikujących się do objęcia wsparciem, w przypadku badań przemysłowych, oraz 45% wydatków kwalifikujących się do objęcia wsparciem, w przypadku prac rozwojowych;

– dla średniego przedsiębiorcy – 60% wydatków kwalifikujących się do objęcia wsparciem, w przypadku badań przemysłowych, oraz 35% wydatków kwalifikujących się do objęcia wsparciem, w przypadku prac rozwojowych.

W przypadku przedsiębiorców realizujących projekty zlokalizowane w województwie łódzkim, mazowieckim, lubelskim, podlaskim, warmińsko-mazur-

⁴ § 12 Rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego z dnia 7 kwietnia 2008 r. w sprawie udzielania przez Polską Agencję Rozwoju Przedsiębiorczości pomocy finansowej w ramach Programu Operacyjnego Innowacyjna Gospodarka 2007-2013, Dz. U. Nr 68, poz. 414 z późn. zm.

⁵ Tamże.

⁶ Szczegółowy opis priorytetów, s. 60.

⁷ Rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego z dnia 7 kwietnia 2008, § 16.

⁸ Tamże, § 15.

⁹ Tamże.

skim, kujawsko-pomorskim lub podkarpackim, wartość wydatków kwalifikujących się do objęcia wsparciem w części badawczej projektu musi wynieść co najmniej 400 tysięcy złotych¹⁰. Dla pozostałych przedsiębiorców nie określono minimalnej wartości wydatków kwalifikujących się do objęcia wsparciem.

Działanie 4.1 jest II etapem realizowanego w ramach priorytetu 1 Działania 1.4, które polega na dofinansowaniu projektów obejmujących przedsięwzięcia techniczne, technologiczne lub organizacyjne (badania przemysłowe i/lub prace rozwojowe), prowadzone przez przedsiębiorców samodzielnie lub na zlecenie przedsiębiorców przez jednostki naukowe bądź innych przedsiębiorców posiadających zdolność do realizacji prac badawczych.

W ramach Działania 4.1 wsparciem są objęte projekty inwestycyjne wraz z komponentem doradczym (zakup środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych), związane z wdrożeniem wyników prac B+R realizowanych w ramach Działania 1.4 (etap I) lub Inicjatywy Technologicznej I.

Kwota wsparcia na wdrożenie wyników prac badawczych i rozwojowych w ramach Działania 4.1 – wdrożenie wyników prac badawczych i rozwojowych nie może przekroczyć 20 milionów złotych dla jednego przedsiębiorcy na jeden projekt. Intensywność wsparcia na wdrożenie wyników prac badawczych i rozwojowych w ramach części inwestycyjnej wynosi od 30% do 70% wydatków kwalifikujących się do objęcia wsparciem, zgodnie z mapą pomocy regionalnej na lata 2007-2013¹¹, natomiast w ramach części doradczej dla MSP nie może przekroczyć 50%¹².

W ramach realizowanych przedsięwzięć z Działania 1.4-4.1 za koszty kwalifikowane w fazie badawczej uznaje się¹³:

1) wynagrodzenia wraz z pozapłacowymi kosztami pracy, w tym składkami na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne, osób zaangażowanych bezpośrednio w realizację projektu badawczego objętego wsparciem oraz osób zarządzających tym projektem w zakresie, w jakim są one zatrudnione w ramach projektu badawczego;

2) koszty aparatury i sprzętu oraz innych środków trwałych, tj. budynków, niezbędnych przy realizacji fazy badawczej w zakresie i przez okres ich używania na potrzeby projektu badawczego. Najczęściej są to koszty amortyzacji,

¹⁰ Szczegółowy opis priorytetów, s. 59.

¹¹ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 13 października 2006 r. w sprawie ustalenia mapy pomocy regionalnej (Dz. U. Nr 190, poz. 1402).

¹² Rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego z dnia 7 kwietnia 2008 r., § 16.

¹³ Rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego z dnia 7 kwietnia 2008 r., § 14 ust. 2.

odpowiadające okresowi prowadzenia prac badawczych, na zasadach określonych w przepisach ustawy o rachunkowości;

3) nabycie wartości niematerialnych i prawnych w formie patentów, licencji, *know-how*, nieopatentowanej wiedzy technicznej, jeżeli wartości te spełniają łącznie następujące warunki:

a) będą wykorzystywane wyłącznie na cele projektu objętego wsparciem na realizację projektu badawczego,

b) będą podlegać amortyzacji zgodnie z odrębnymi przepisami,

c) będą nabyte od osób trzecich na warunkach rynkowych;

4) zakup badań, usług doradczych i usług równorzędnych wykorzystywanych wyłącznie na potrzeby związane z realizacją projektu badawczego;

5) pokrycie pozostałych kosztów ogólnych i operacyjnych, w tym kosztów zakupu materiałów, środków eksploatacyjnych i podobnych towarów, ponoszonych bezpośrednio w związku z realizacją projektu badawczego, do wysokości 20% całkowitych wydatków kwalifikujących się do objęcia wsparciem z wyłączeniem pozostałych kosztów.

Do wydatków kwalifikujących się do objęcia wsparciem w ramach fazy badawczej nie zalicza się wydatków związanych z bieżącą działalnością przedsiębiorcy¹⁴.

Natomiast do wydatków kwalifikujących się do objęcia wsparciem w fazie wdrożeniowej zalicza się wydatki na¹⁵:

1) pokrycie kosztów przeniesienia własności gruntu lub użytkowania wieczystego gruntu do wysokości 10% całkowitych wydatków kwalifikujących się do objęcia wsparciem pod warunkiem, że:

a) grunt jest niezbędny do realizacji projektu,

b) mikroprzedsiębiorca, mały lub średni przedsiębiorca przedstawi opinię rzeczoznawcy majątkowego potwierdzającą, że cena nabycia nie przekracza wartości rynkowej gruntu określonej na dzień nabycia,

c) w okresie 7 lat poprzedzających datę zakupu, grunt nie był nabyty z wykorzystaniem środków publicznych krajowych lub pochodzących z funduszy Unii Europejskiej;

2) pokrycie kosztów przeniesienia prawa własności budynku lub budowli pod warunkiem, że:

a) nieruchomości jest niezbędna do realizacji projektu,

¹⁴ Tamże, § 14 ust. 3.

¹⁵ Tamże, § 14 ust. 5.

b) mikroprzedsiębiorca, mały lub średni przedsiębiorca przedstawi opinię rzeczoznawcy majątkowego potwierdzającą, że cena nabycia nie przekracza wartości rynkowej nieruchomości określonej na dzień nabycia,

c) mikroprzedsiębiorca, mały lub średni przedsiębiorca przedstawi opinię rzeczoznawcy budowlanego potwierdzającą, że nieruchomość może być używana w określonym celu, zgodnym z celami projektu objętego wsparciem, lub określającą zakres niezbędnych zmian lub ulepszeń,

d) w okresie 7 lat poprzedzających datę zakupu, nieruchomość nie była nabyta z wykorzystaniem środków publicznych krajowych lub pochodzących z funduszy Unii Europejskiej,

e) nieruchomość będzie używana wyłącznie zgodnie z celami projektu objętego wsparciem;

3) pokrycie ceny nabycia albo kosztu wytworzenia innych aktywów związanych z wdrożeniem wyników badań i prac rozwojowych przez mikroprzedsiębiorcę, małego lub średniego przedsiębiorcę,

4) pokrycie ceny nabycia robót i materiałów budowlanych;

5) pokrycie ceny nabycia wartości niematerialnych i prawnych w formie patentów, licencji, *know-how* oraz nieopatentowanej wiedzy technicznej, jeżeli wartości niematerialne i prawne spełniają łącznie następujące warunki:

a) będą wykorzystywane wyłącznie na cele projektu objętego wsparciem na realizację projektów celowych,

b) będą podlegać amortyzacji zgodnie z odrębnymi przepisami,

c) będą nabyte od osób trzecich na warunkach rynkowych,

d) będą stanowić aktywa oraz pozostaną własnością mikroprzedsiębiorcy, małego lub średniego przedsiębiorcy, który otrzymał wsparcie, przez co najmniej 3 lata od dnia zakończenia realizacji projektu;

6) raty spłat wartości początkowej gruntów, budynków i budowli przez korzystającego, należnej finansującemu z tytułu umowy leasingu do wysokości ich wartości początkowej z dnia zawarcia umowy leasingu, poniesione do dnia zakończenia realizacji projektu, pod warunkiem, że umowa leasingu będzie zawarta na okres co najmniej 3 lat od przewidywanego terminu zakończenia realizacji projektu, z wyłączeniem leasingu zwrotnego;

7) raty spłat wartości początkowej aktywów innych niż grunty, budynki i budowle lub wartości niematerialnych i prawnych przez korzystającego, należnej finansującemu z tytułu umowy leasingu prowadzącej do przeniesienia własności tych środków na korzystającego, z wyłączeniem leasingu zwrotnego;

8) pokrycie ceny zakupu usług doradczych związanych z inwestycją, przy czym usługi te nie mogą stanowić elementu stałej lub okresowej działalności przedsiębiorcy lub być związane z bieżącymi wydatkami operacyjnymi przed-

siębiorcy, do wysokości 10% wszystkich wydatków z wyłączeniem usług doradczych.

W przypadku nabywania używanych środków trwałych powinny być spełnione następujące warunki¹⁶:

- 1) cena używanych aktywów nie przekracza ich wartości rynkowej określonej na dzień nabycia i jest niższa od ceny podobnych, nowych aktywów;
- 2) sprzedający złoży oświadczenie określające zbywcę środków trwałych, miejsce i datę ich zakupu;
- 3) w okresie 7 lat poprzedzających datę zakupu nie zostały one nabyte z wykorzystaniem środków publicznych.

2. SPOSOBY UJĘCIA W KSIĘGACH RACHUNKOWYCH I PREZENTACJI W SPRAWOZDANIACH FINANSOWYCH DOTACJI

Ustawa o rachunkowości bardzo pobieżnie reguluje zagadnienia ujmowania w księgach rachunkowych i prezentacji w sprawozdaniu finansowym pomocy państwa, a mianowicie:

– W art. 3 ust. 1 pkt 32 ustawy o rachunkowości definiuje się pozostałe koszty i przychody operacyjne jako koszty i przychody związane pośrednio z działalnością operacyjną jednostki, a w szczególności koszty i przychody związane z przekazaniem lub otrzymaniem nieodpłatnie, w tym w drodze darowizny aktywów, w tym także środków pieniężnych na inne cele, niż nabycie lub wytworzenie środków trwałych, środków trwałych w budowie albo wartości niematerialnych i prawnych.

– Załącznik nr 1 do ustawy o rachunkowości prezentuje wzór sprawozdania finansowego dla innych jednostek niż banki i zakłady ubezpieczeń, którego częścią składową jest Rachunek zysków i strat. W rachunku tym do pozostałych przychodów operacyjnych są zaliczane: I. Zysk ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych, II. Dotacje, III. Inne przychody operacyjne.

– Ustawa o rachunkowości w art. 41 ust. 1 pkt 2 określa zasady ujęcia w księgach dotacji otrzymanych na sfinansowanie środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych. Zgodnie bowiem z tym artykułem do rozliczeń międzyokresowych przychodów zalicza się środki pieniężne otrzymane na sfinansowanie nabycia lub wytworzenia środków trwałych, w tym także środków trwałych w budowie oraz prac rozwojowych, jeżeli stosownie do innych

¹⁶ Tamże § 14 ust. 6.

ustaw nie zwiększają one kapitałów (funduszy) własnych. Zaliczone do różnic 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.

W sytuacji, kiedy pojawia się w przedsiębiorstwie problem nieujęty w ustawie o rachunkowości, może ono korzystać z Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Tak się właśnie dzieje w przypadku dotacji dotyczących prac rozwojowych. Zagadnienie to zostało wyjaśnione w Międzynarodowym Standardzie Rachunkowości 20 Dotacje państwowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy państwa.

Wpływ na ujęcie dotacji w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym ma stosowany w MSR 20 ich podział na dotacje do aktywów i dotacje do przychodów. Zgodnie z § 3 MSR 20 dotacje do aktywów są dotacjami rządowymi, których udzieleniu towarzyszy podstawowy warunek mówiący o tym, że jednostka kwalifikująca się do ich otrzymania powinna zakupić, wytworzyć lub w inny sposób pozyskać aktywa długoterminowe (trwałe). Dotacjom tego typu mogą także towarzyszyć dodatkowe warunki wprowadzające ograniczenia co do rodzaju dotowanych aktywów, ich umiejscowienia lub też okresów, w których mają być one nabyte lub utrzymywane przez jednostkę gospodarczą. Natomiast dotacje do przychodu są dotacjami rządowymi innymi niż dotacje do aktywów. Nie wiążą się one bowiem z finansowaniem długoterminowych składników aktywów, lecz z finansowaniem bieżącej działalności. Prace rozwojowe dotowane przez UE stanowią składnik wartości niematerialnych i prawnych, a więc aktywów trwałych.

Dotacje do aktywów łącznie z niepieniężnymi dotacjami wykazywanymi w wartości godziwej, zgodnie z MSR 20 § 24 można prezentować na dwa sposoby:

- jako przychody przyszłych okresów,
- jako korekta im-minus wartości bilansowej składnika aktywów.

Metody te uznaje się za możliwe do przyjęcia jako alternatywne rozwiązania. Zgodnie z pierwszą metodą dotację ujmuje się jako przychód przyszłych okresów, który jest w sposób racjonalny i systematyczny ujmowany jako przychód na przestrzeni okresu użytkowania składnika aktywów.

Według drugiej metody dotację odejmuje się od wartości początkowej składnika aktywów w celu uzyskania wartości bilansowej składnika aktywów. W takiej sytuacji dotacja jest ujmowana jako przychód na przestrzeni okresu użytkowania składnika aktywów, podlegającego amortyzacji za pomocą zredukowanego odpisu amortyzacyjnego.

Z uwagi na to, że zakup aktywów oraz wpływ dotacji może spowodować poważne zmiany w przepływach środków pieniężnych jednostki gospodarczej oraz w celu wykazania poziomu inwestycji brutto w aktywach, zgodnie z MSR 20 takie zmiany ujawnia się często jako oddzielne pozycje w rachunku przepływów pieniężnych, niezależnie od tego, czy dla celów prezentacji bilansu dotacje zostały, czy też nie zostały odjęte od odnośnego składnika aktywów.

Biorąc pod uwagę zapisy art. 41 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości, polskie jednostki gospodarcze powinny zastosować pierwszą metodę prezentacji dotacji do aktywów, polegającą na wykazaniu dotacji jako przychodu przyszłych okresów i wykazywać w bilansie w pasywach jako rozliczenia międzyokresowe przychodów¹⁷.

MSR 20 w § 29 przedstawia dwie alternatywne metody prezentowania **dotacji do przychodu**. Według pierwszej metody dotacje takie mogą być prezentowane jako przychód w oddzielnej pozycji rachunku zysków i strat, lub w ogólnej pozycji zatytułowanej „Pozostałe przychody”. Drugą metodą może być pomniejszenie odnośnych kosztów o uzyskaną dotację.

Argumentem przemawiającym za stosowaniem pierwszej metody jest to, że oddzielenie dotacji od kosztów ułatwia porównanie z innymi kosztami niezwiązanymi z dotacjami. Natomiast za stosowaniem drugiej metody, tj. saldowaniem przychodów i kosztów, przemawia to, że koszty nie zostałyby poniesione przez jednostkę gospodarczą, gdyby nie zostały jej przyznane dotacje, a zatem prezentacja kosztów bez skompensowania ich z dotacją może wprowadzać w błąd.

MSR 20 uznaje obie metody za możliwe do przyjęcia dla celów prezentacji dotacji do przychodu.

Informacje o przyznanych dotacjach, niezależnie od ich księgowego ujęcia, należy ujawniać w sprawozdaniu finansowym.

¹⁷ Nie dotyczy to jednostek sporządzających sprawozdania finansowe zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej oraz związanymi z nimi interpretacjami ogłoszonymi w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej.

3. SPOSOBY UJĘCIA W KSIĘGACH RACHUNKOWYCH I PREZENTACJI W SPRAWOZDANIACH FINANSOWYCH DOTACJI W RAMACH DZIAŁANIA 1.4-4.1

W świetle rozwiązań prezentowanych w MSR 20, należy stwierdzić, iż finansowanie badań przemysłowych i/lub prac rozwojowych oraz wdrożeń wyników tych badań lub prac w działalności gospodarczej przedsiębiorcy w ramach Działania 1.4-4.1 stanowi częściowo dotację „do aktywów”, a częściowo „dotację do przychodu”.

Nakłady ponoszone w ramach tzw. fazy badawczej dotyczą prac badawczych i rozwojowych obejmujących badania przemysłowe i prace rozwojowe. Mogą one powodować tworzenie w przedsiębiorstwie wartości niematerialnej i prawnej, którą stanowią koszty zakończonych prac rozwojowych. Część nakładów ponoszonych przez przedsiębiorstwa w ramach „fazy badawczej” stanowi koszty operacyjne (koszty, które nie zostaną zaliczone do wartości początkowej prac rozwojowych, w tym m.in. koszty badań przemysłowych).

Ustawa o rachunkowości nie podaje definicji prac rozwojowych i badawczych (te ostatnie nie stanowią wartości niematerialnych i prawnych) ani kryteriów ich rozróżniania. Takie wskazówki zawiera MSR 38¹⁸. Według niego¹⁹:

– prace badawcze są nowatorskim i zaplanowanym poszukiwaniem rozwiązań podjętym z zamiarem zdobycia i przyswojenia nowej wiedzy naukowej i technicznej (przykłady: działania zmierzające do zdobycia nowej wiedzy, poszukiwanie, ocena i końcowa selekcja sposobu wykorzystania rezultatów prac badawczych lub wiedzy innego rodzaju, poszukiwanie alternatywnych materiałów, urządzeń, produktów, procesów, systemów lub usług, formułowanie, projektowanie, ocenę i końcową selekcję nowych lub udoskonalonych materiałów, urządzeń, produktów, procesów, systemów lub usług),

– prace rozwojowe są praktycznym zastosowaniem odkryć badawczych lub też osiągnięć innej wiedzy w planowaniu lub projektowaniu produkcji nowych lub znacznie udoskonalonych materiałów, urządzeń, produktów, procesów technologicznych, systemów lub usług, które ma miejsce przed rozpoczęciem produkcji seryjnej lub zastosowaniem (przykłady: projektowanie, wykonanie i testowanie prototypów i modeli doświadczalnych przed ich wdrożeniem do

¹⁸ Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) 2004, Centralny Ośrodek Szkolenia Zawodowego, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2004.

¹⁹ Tamże.

produkcji seryjnej lub użytkowania, projektowanie narzędzi, przyrządów do obróbki, form i matryc z wykorzystaniem nowej technologii, projektowanie, wykonanie i funkcjonowanie linii próbnej, której wielkość nie umożliwia prowadzenia ekonomicznie uzasadnionej produkcji przeznaczonej na sprzedaż, projektowanie, wykonanie i testowanie wybranych rozwiązań w zakresie nowych lub udoskonalonych materiałów, urządzeń, produktów, procesów, systemów lub usług).

W myśl art. 33 ust. 2 ustawy o rachunkowości koszty zakończonych prac rozwojowych prowadzonych przez jednostkę na własne potrzeby, poniesione przed podjęciem produkcji lub zastosowaniem technologii, zalicza się do wartości niematerialnych i prawnych, jeżeli:

- 1) produkt lub technologia wytwarzania są ściśle ustalone, a dotyczące ich koszty prac rozwojowych wiarygodnie określone,
- 2) techniczna przydatność produktu lub technologii została stwierdzona i odpowiednio udokumentowana i na tej podstawie jednostka podjęła decyzję o wytwarzaniu tych produktów lub stosowaniu technologii,
- 3) koszty prac rozwojowych zostaną pokryte, według przewidywań, przychodami ze sprzedaży tych produktów lub zastosowania technologii.

Jeśli powyższe warunki nie zostają spełnione, koszty poniesione na prace rozwojowe uważa się za niezakończone pozytywnym efektem i odnosi się w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych. Natomiast koszty zakończonych sukcesem prac rozwojowych są aktywowane i jako składnik wartości niematerialnych i prawnych są amortyzowane.

W myśl art. 33 ust. 1 i art. 32 ust 1 odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od wartości niematerialnych i prawnych dokonuje się drogą systematycznego, planowego rozłożenia jej wartości początkowej na ustalony okres amortyzacji. W myśl art. 33 ust. 3 okres dokonywania odpisów kosztów prac rozwojowych nie może przekraczać 5 lat.

W trakcie realizacji prac rozwojowych są one ujmowane w aktywach bilansu jako rozliczenia międzyokresowe czynne.

Dofinansowanie do powstania zakończonych prac rozwojowych w ramach Działania 1.4-4.1 stanowi „dotację do aktywów” i powinno być ujęte w księgach rachunkowych z uwzględnieniem zapisów art. 41 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości. Polega to na wykazaniu dotacji jako przychodu przyszłych okresów. W następnych okresach zaliczone do rozliczeń międzyokresowych przychodów kwoty zwiększają stopniowo pozostałe przychody operacyjne, równoległe do odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od kosztów prac rozwojowych sfinansowanych z tego źródła.

Dofinansowanie do nakładów ponoszonych przez przedsiębiorstwa, a stanowiących koszty operacyjne w ramach „fazy badawczej” Działania 1.4-4.1, stanowi zgodnie z MSR 20 „dotację do przychodu”. Takie wsparcie powinno być ujęte w rachunku zysków i strat jako pozostałe przychody operacyjne w pozycji „Dotacje”, gdyż stanowi w myśl art. 3 ust. 1 pkt 32 ustawy o rachunkowości przychody związane pośrednio z działalnością operacyjną jednostki. Przychody te dotyczą otrzymania nieodpłatnie aktywów, w tym także środków pieniężnych na inne cele, niż nabycie lub wytworzenie środków trwałych, środków trwałych w budowie albo wartości niematerialnych i prawnych.

Nakłady ponoszone w ramach tzw. fazy wdrożeniowej dotyczą wdrożenia wyników prac badawczych i rozwojowych w działalności gospodarczej przedsiębiorcy. Mogą one powodować tworzenie w przedsiębiorstwie środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych. Część nakładów ponoszonych przez przedsiębiorstwa w ramach „fazy wdrożeniowej” może stanowić koszty operacyjne, o ile nie zwiększą wartości początkowej środków trwałych (zakup usług doradczych).

Dofinansowanie do powstania środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych w ramach „fazy wdrożeniowej” stanowi „dotację do aktywów” i powinno być ujęte w księgach rachunkowych z uwzględnieniem zapisów art. 41 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości. Na sposób ujęcia tych aktywów nie ma wpływu sposób ich nabycia – zakup czy też sfinansowanie w drodze leasingu.

Dofinansowanie nabytych usług doradczych w ramach „fazy wdrożeniowej” Działania 1.4-4.1 o ile nie zwiększy wartości początkowej środków trwałych, stanowi zgodnie z MSR 20 „dotację do przychodu”. Takie wsparcie powinno być ujęte w rachunku zysków i strat jako pozostałe przychody operacyjne w pozycji „Dotacje”.

Zgodnie z MSR 20 dotacji rządowych, łącznie z niepieniężnymi dotacjami wykazywanymi w wartości godziwej, nie należy ujmować, dopóki nie istnieje wystarczająca pewność, iż:

- a) jednostka gospodarcza spełni warunki związane z dotacjami oraz
- b) dotacje będą otrzymane.

Fakt, iż jednostka gospodarcza otrzymała dotację, nie stanowi sam w sobie przekonywającego dowodu na to, że związane z dotacją warunki zostały lub będą spełnione²⁰.

²⁰ MSR 20, § 7-9.

Zgodnie z MSR 20 sposób, w jaki dotacja została otrzymana, nie powinien wpływać na metodę ujęcia dotacji w księgach rachunkowych i prezentacji w sprawozdaniu finansowym. Dlatego też dotacja powinna być ujmowana w ten sam sposób niezależnie od tego, czy została ona otrzymana w formie środków pieniężnych, czy też przybrała formę redukcji zobowiązań wobec rządu.

Zgodnie z MSR 20 w sprawozdaniu finansowym należy ujawniać następujące informacje dotyczące uzyskanych dotacji²¹:

- a) zasady (politykę) rachunkowości zastosowane do dotacji rządowych, łącznie z podaniem metod prezentacji przyjętych w sprawozdaniu finansowym,
- b) rodzaj oraz zasięg dotacji rządowych ujętych w sprawozdaniu finansowym oraz wskazówki o innych formach pomocy rządowej, z których jednostka gospodarcza odniosła bezpośrednią korzyść,
- c) niespełnione warunki oraz inne zdarzenia warunkowe związane z ujętą w sprawozdaniu pomocą rządową.

Jednostki gospodarcze powinny dokonać wyboru rozwiązań w zakresie ujmowania w księgach rachunkowych oraz prezentacji w sprawozdaniu finansowym dotacji UE oraz zapisać te rozwiązania w przyjętej polityce (zasadach) rachunkowości.

Umowa o dofinansowanie nakłada na beneficjenta obowiązek prowadzenia dla Projektu odrębnej informatycznej ewidencji księgowej kosztów, wydatków i przychodów lub stosowania w ramach istniejącego informatycznego systemu ewidencji księgowej odrębnego kodu księgowego, umożliwiającego identyfikację wszystkich transakcji oraz poszczególnych operacji bankowych związanych z Projektem, oraz zapewnienia, że operacje gospodarcze są ewidencjonowane zgodnie z obowiązującymi przepisami²². Zapis ten jest zgodny z rozporządzeniem Rady (WE) nr 1083/2006 z dnia 11 lipca 2006 r., ustanawiającym przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego oraz Funduszu Spójności (Dz. U. UE L 210 z 31 lipca 2006 r.). Zgodnie z art. 60 lit. d) rozporządzenia Rady (WE) nr 1083/2006 na Instytucji zarządzającej spoczywa odpowiedzialność za zarządzanie programami operacyjnymi i ich realizację zgodnie z zasadą należytego zarządzania finan-

²¹ Tamże, § 39.

²² Wzór umowy dla II naboru w 2009 r. zatwierdzony w dniu 30.09.2009 Umowa o dofinansowanie Nr UDA-POIG.01.04.00-[...-.../...]-00 UDA-POIG.04.01.00-[...-.../...]-00 w ramach Działania 1.4 Wsparcie projektów celowych osi priorytetowej 1 Badania i rozwój nowoczesnych technologii oraz działania 4.1 Wsparcie wdrożeń wyników prac B+R osi priorytetowej 4 Inwestycje w innowacyjne przedsięwzięcia Programu Operacyjnego Innowacyjna Gospodarka 2007-2013, www.parp.gov.pl, s. 17.

sami, a w szczególności za: zapewnienie utrzymywania przez beneficjentów i inne podmioty uczestniczące w realizacji operacji odrębnego systemu księgowego albo odpowiedniego kodu księgowego dla wszystkich transakcji związanych z operacją, bez uszczerbku dla krajowych zasad księgowych.

W praktyce oznacza to dokonanie odpowiednich zmian w polityce rachunkowości, polegających na wprowadzeniu dodatkowych rejestrów dokumentów księgowych, kont syntetycznych, analitycznych i pozabilansowych, pozwalających na wyodrębnienie operacji związanych z danym projektem, w układzie umożliwiającym uzyskanie informacji wymaganych w zakresie sprawozdawczości finansowej projektu i kontroli wykorzystania środków z funduszy strukturalnych. Innym rozwiązaniem możliwym do zastosowania w tym przypadku jest ustanowienie specjalnego oznaczenia, tzw. kodu księgowego dla wszystkich transakcji związanych z danym projektem. Przyjęty kod księgowy byłby określony w postaci symbolu, numeru czy wyróżnika stosowanego przy ewidencji lub oznaczaniu dokumentów, pozwalając na 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 i netto dokumentu oraz kwotę kwalifikowalną dotyczącą projektu²³.

WNIOSKI

Problematyka ujęcia w księgach rachunkowych oraz prezentacji w sprawozdaniu finansowym dotacji na sfinansowanie badań przemysłowych i/lub prac rozwojowych oraz wdrożeń wyników tych badań lub prac w działalności gospodarczej przedsiębiorcy w ramach Programu Operacyjnego Innowacyjna Gospodarka Działanie 1.4-4.1 „Wsparcie projektów celowych oraz wsparcie wdrożeń wyników prac B+R” – jest istotna z uwagi na możliwość korzystania na wielką skalę z dotacji unijnych przez jednostki gospodarcze w okresie programowym 2007-2013.

W świetle rozwiązań przedstawionych w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości, analizowane w pracy dotacje można zaliczyć zarówno do „dotacji do aktywów”, jak i do „dotacji do przychodu”.

²³ Dotacje otrzymane ze środków unijnych, „Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych” z 01.04.2009, nr 10.

Dofinansowanie do powstania zakończonych prac rozwojowych w ramach „fazy badawczej” Działania 1.4-4.1 stanowi „dotację do aktywów” i powinno być ujęte w księgach rachunkowych jako przychody przyszłych okresów. W następnych okresach zaliczone do rozliczeń międzyokresowych przychodów kwoty zwiększają stopniowo pozostałe przychody operacyjne, równoległe do odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od kosztów prac rozwojowych sfinansowanych z tego źródła.

Dofinansowanie do powstania środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych w ramach „fazy wdrożeniowej” Działania 1.4-4.1, stanowi „dotację do aktywów” i powinno być ujęte w księgach rachunkowych z uwzględnieniem zapisów art. 41 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości. Na sposób ujęcia tych aktywów nie ma wpływu sposób ich nabycia – zakup czy też sfinansowanie w drodze leasingu.

Dofinansowanie do nakładów ponoszonych przez przedsiębiorstwa, a stanowiących koszty operacyjne w ramach obu faz Działania 1.4-4.1, stanowi „dotację do przychodu”. Takie wsparcie powinno być zaliczone do pozostałych przychodów operacyjnych.

Dotacja może być ujęta w księgach w wartości godziwej w momencie, w którym istnieje uzasadnione przekonanie, że jednostka gospodarcza spełni warunki związane z dotacją oraz że dotacja zostanie otrzymana, a więc dopiero po akceptacji wniosku o płatność przez instytucję finansującą albo wręcz dopiero w momencie wpływu dotacji na rachunek beneficjenta.

Jednostki gospodarcze powinny dokonać wyboru rozwiązań w zakresie ujmowania w księgach rachunkowych oraz prezentacji w sprawozdaniu finansowym dotacji UE oraz zapisać te rozwiązania w przyjętej polityce (zasadach) rachunkowości.

BIBLIOGRAFIA

- Dotacje otrzymane ze środków unijnych, „Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych” z 01.04.2009, nr 10.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) 2004, Centralny Ośrodek Szkolenia Zawodowego, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2004.
- Rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego z dnia 7 kwietnia 2008 r. w sprawie udzielania przez Polską Agencję Rozwoju Przedsiębiorczości pomocy finansowej w ramach Programu Operacyjnego Innowacyjna Gospodarka, 2007-20132 (Dz. U. Nr 68, poz. 414 z późn. zm.).

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 13 października 2006 r. w sprawie ustalenia mapy pomocy regionalnej (Dz. U. Nr 190, poz. 1402).

Rozporządzenie Rady (WE) nr 1083/2006 z dnia 11 lipca 2006 r. ustanawiającym przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego oraz Funduszu Spójności (Dz. U. UE L 210 z 31 lipca 2006).

Szczegółowy opis priorytetów Programu Operacyjnego Innowacyjna Gospodarka 2007-2013 dokument opracowany na podstawie Programu Operacyjnego Innowacyjna Gospodarka, 2007-2013; Dokument opracowany na podstawie Programu Operacyjnego Innowacyjna Gospodarka, 2007-2013 zatwierdzonego decyzją Komisji Europejskiej z dnia 1 października 2007 r. oraz uchwałą Rady Ministrów z dnia 30 października 2007 r.; Ministerstwo Rozwoju Regionalnego, Warszawa, 12 czerwca 2009, www.parp.gov.pl.

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U.02.76.694 z późn. zm.).

Wzór umowy dla II naboru w 2009 r. zatwierdzony w dniu 30.09.2009 Umowa o dofinansowanie Nr UDA-POIG.01.04.00-[...-.../...]-00 UDA-POIG.04.01.00-[...-.../...]-00 w ramach działania 1.4 Wsparcie projektów celowych osi priorytetowej 1 Badania i rozwój nowoczesnych technologii oraz działania 4.1 Wsparcie wdrożeń wyników prac B+R osi priorytetowej 4 Inwestycje w innowacyjne przedsięwzięcia Programu Operacyjnego Innowacyjna Gospodarka 2007-2013, www.parp.gov.pl

ENTERING SUBSIDIES FROM THE OPERATING PROGRAM
INNOVATIVE ECONOMY 1.4-4.1 ACTION „SUPPORTING TARGETED PROJECTS
AND SUPPORTING IMPLEMENTATION OF B+R WORK RESULTS”
IN ACCOUNT BOOKS AND FINANCIAL REPORTS

S u m m a r y

The issue of entering subsidies from the European Union means designed for financing industrial studies and/or developmental work as well as of implementation of the results of these studies or work in the area of economic activities of the entrepreneur within the operating program Innovative Economy 1.4-4.1 Action „Supporting Targeted Projects and Supporting Implementation of B+R work results” is a topical one because of the possibility to obtain the subsidies that companies enjoy after Poland joined the European Union.

Subsidizing the completed developmental work within the „study stage” of the 1.4-4.1 Action is a „subsidy for the assets” and should be entered in the account books as the income of future periods. In the next periods the sums counted as inter-period income gradually increase the remaining operation income, parallel to amortization or remitting allowance for the cost of developmental work financed from this source.

Subsidizing the building of fixed assets and nonmaterial or legal assets within the „implementation stage” of the 1.4-4.1 Action is a „subsidy for the assets” and should be entered in the account books, taking into consideration the regulations of Art. 41 section 1 paragraph 2 of the Law of Accountancy. The way the assets have been acquired does not affect the way they should be entered – it does not matter whether they have been purchased or financed by way of leasing.

Subsidizing the outlays made by companies, that are operating costs belonging to the two stages of the 1.4-4.1 Action is a „subsidy for the income”. Such support should be included into the remaining operating costs.

Translated by Tadeusz Karłowicz

Słowa kluczowe: Dotacja do aktywów, dotacja do przychodów, Program Operacyjny Innowacyjna Gospodarka Działanie 1.4-4.1 „Wsparcie projektów celowych oraz wsparcie wdrożeń wyników prac B+R”, faza badawcza, faza wdrożeniowa, koszty kwalifikowane, zakończone prace rozwojowe, środki trwałe, wartości niematerialne i prawne, rozliczenia międzyokresowe przychodów, polityka (zasady) rachunkowości, amortyzacja, pozostałe przychody operacyjne.

Key words: subsidy for the assets, subsidy for the income, study stage, implementation stage, affordable costs, completed developmental work, fixed assets, nonmaterial and legal assets, inter-period income settlement, policies (rules) of accountancy, amortization, remaining operating income.