

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

291

Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska
Redakcja techniczna i korekta: Barbara Łopusiewicz
Łamanie: Adam Dębski
Projekt okładki: Beata Dębska

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

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

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2013

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-389-2

Wersja pierwotna: publikacja drukowana
Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Małgorzata Białas , Wpływ rozbieżności między wynikiem liczonym metodą memoriałową i kasową na wycenę rynkową przedsiębiorstw.....	13
Adam Bujak , Pomiar efektywności systemu rachunkowości przedsiębiorstwa w oparciu o wskaźniki wykorzystania zasobów.....	23
Halina Buk , Koszty kalkulowane w taryfie energii elektrycznej.....	33
Andrzej Bytniewski , Podsystem CRM jako instrument rachunkowości zarządczej i controllingu.....	43
Michał Chalastra , Rachunek zysków i strat a wymogi zarządzania strategicznego.....	54
Halina Chłodnicka, Grzegorz Zimon , Wpływ kosztów upadłości na rentowność podmiotu gospodarczego	66
Marlena Ciechan-Kujawa , Koncepcja pomiaru odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstw w sferze personalnej	82
Ksenia Czubakowska , Planowanie i kontrola w controllingu.....	94
Marcin Czyczerski , Wpływ funkcji personalnej na efektywność controllingu	106
Michał Dyk , Prognozowanie przychodów i kosztów według Boxa-Jenkinsa	115
Wiktor Gabrusewicz , Atrybuty współczesnego rachunku kosztów	125
Stanisław Gędek , Instrumenty wspomagające decyzje krótkookresowe w gospodarstwie rolnym	135
Robert Golej , Selekcja projektów nowych produktów w controllingu innowacji.....	147
Bartosz Góralski , Wycena marki metodą Brand-driven Earnings.....	160
Beata Iwasieczko , Wartość organizacji gospodarczej a efektywność IT a Cloud computing.....	169
Elżbieta Janczyk-Strzała , Perspektywy, bariery i możliwości rozwoju controllingu w uczelniach niepublicznych w świetle wyników badań.....	178
Krzysztof Piotr Jasiński , Wdrażanie controllingu ds. zarządzania ryzykiem w przedsiębiorstwie branży motoryzacyjnej.....	188
Magdalena Jaworzyńska , Wykorzystanie controllingu w praktyce zakładów opieki zdrowotnej.....	198
Marcin Jędrzejczyk , Rola produktywności pracy w planowaniu i controllingu działalności przedsiębiorstwa produkcyjnego	208
Angelika Kaczmarczyk , Zarządzanie kosztami w aspekcie wyceny bilansowej	219
Ilona Kędzierska-Bujak , Zbilansowana karta wyników a kompleksowa karta wyników i zarządzanie przez otwarte księgi – wybrane zagadnienia	227

Marcin Klinowski , Biuro wsparcia projektów jako nowy wymiar rachunkowości zarządczej	238
Marta Kołodziej-Hajdo , Koszty logistyki w procesie zarządzania przedsiębiorstwem	246
Ewelina Agnieszka Koltun, Anetta Kadej , Zastosowanie wskaźnika proporcji przy podatku naliczonym w spółdzielni mieszkaniowej	255
Robert Kowalak , Controlling w zakładzie gospodarowania odpadami	265
Mieczysław Kowerski , Dywidenda a wynik finansowy w ostatnim roku obrotowym	278
Wojciech Dawid Krzeszowski , Opodatkowanie wniesienia aportu lub sprzedaży zorganizowanej części przedsiębiorstwa	289
Jarosław Kujawski , Problemy językowe w Earned Value Management	298
Justyna Kulikowska , Controlling jakości jako instrument zarządzania przedsiębiorstwem	308
Paweł Kuźdowicz, Dorota Kuźdowicz , Integracja rachunkowości finansowej i zarządczej w systemie ERP	319
Mirosława Kwiecień , Paradygmaty współczesnej rachunkowości a controlling	331
Zbigniew Leszczyński , Narzędzia rachunkowości zarządczej w zintegrowanym programie redukcji kosztów w przedsiębiorstwie produkcyjnym	341
Grzegorz Lew, Paulina Wojtowicz-Maryjka , Optymalizacja kosztów działalności w grupach zakupowych	353
Paweł Malinowski, Małgorzata Kutylowska , Benchmarking jako nowoczesne narzędzie zarządzania w sektorze wodociągów i kanalizacji – Polska na tle innych krajów europejskich	364
Bożena Nadolna , Problemy walidacji badań jakościowych w rachunkowości zarządczej	380
Bartłomiej Nita , Stopa wzrostu przedsiębiorstwa w kontekście planowania finansowego	393
Michał Pietrzak , Potrzeba kontroli zarządczej w publicznych szkołach wyższych	404
Katarzyna Piotrowska , Rola rachunkowości w dostarczaniu informacji o procesach innowacyjnych zarządzającemu	415
Michał Poszwa , Koszty w rachunku wyniku podatkowego	425
Krzysztof Prymon , Praktyczne problemy ujmowania kosztów i przychodów z działalności rolniczej w aspekcie wprowadzenia podatku dochodowego w rolnictwie. Wyniki badań	435
Jolanta Rubik , Wybrane elementy controllingu w PKP SA	446
Paweł Rumniak , Jeden raport	457
Dariusz Ryszard Rutowicz , Strategia, model biznesowy i rachunkowość zarządcza jako komplementarne narzędzia identyfikujące źródła wartości przedsiębiorstwa	469

Marzena Rydzewska-Włodarczyk , Teoretyczne aspekty pomiaru wartości publicznej jednostek samorządu terytorialnego	481
Radosław Ryńca , Czynniki mające wpływ na ocenę projektów badawczych realizowanych w uczelni przez instytucje finansujące projekty oraz podmioty współpracujące z szkołą wyższą	494
Aleksandra Sulik-Górecka , Systemy wczesnego ostrzegania w controllingu strategicznym	503
Alfred Szydelko , Rola księgowego w controllingu przedsiębiorstwa	512
Łukasz Szydelko , Rachunkowość w przedsiębiorstwie zorientowanym procesowo – wybrane zagadnienia	522
Magdalena Szydelko , Benchmarking jako narzędzie wspomagające controlling w obszarze logistyki	531
Joanna Świerk , Wykorzystanie strategicznej karty wyników w procesie implementacji strategii uczelni wyższej na przykładzie UMCS	541
Adam Węgrzyn , Wieloletni model regulacji jako narzędzie zarządzania wartością przedsiębiorstwa na przykładzie operatorów systemu dystrybucyjnego gazu	552
Marcin Wierziński , Zasady analizy kosztów łańcucha wartości	564

Summaries

Małgorzata Białas , The effect of divergence between results calculated on an accrual basis and cash basis for market valuation of companies	22
Adam Bujak , The efficiency measurement of the enterprise's accounting system based on the resource-use indicators	32
Halina Buk , Calculated costs in the tariff of electric energy	42
Andrzej Bytniewski , CRM subsystem as an instrument of management accounting and controlling	53
Michał Chalastra , Profit and loss account and the requirements of strategic management	65
Halina Chłodnicka, Grzegorz Zimon , The impact of bankruptcy costs on profitability of an economic entity	81
Marlena Ciechan-Kujawa , The concept of measuring corporate social responsibility in the area of human resources	93
Ksenia Czubakowska , Planning and control in controlling	105
Marcin Czyczerski , The impact of HR function on the efficiency of controlling	114
Michał Dyk , Forecasting of incomes and costs with the method of Box-Jenkins	124
Wiktor Gabrusewicz , The attributes of modern cost accounting	134
Stanisław Gędek , Instruments supporting short time farms decisions	146

Robert Golej , Projects selection of new products in innovation controlling ..	159
Bartosz Góralski , Brand-driven Earnings method in trademark valuation ...	168
Beata Iwasieczko , Value Based Management versus effectiveness of Information Technology (IT) versus Cloud Computing.....	177
Elżbieta Janczyk-Strzała , Perspectives, barriers and opportunities for controlling in non-public Higher Education Institutions (HEIs) in view of the research results	187
Krzysztof Piotr Jasiński , Implementation of controlling for risk management in the company of the automotive industry	197
Magdalena Jaworzyńska , The use of controlling in health care units.....	207
Marcin Jędrzejczyk , Wage productivity in budgeting and controlling of the manufacturing company.....	218
Angelika Kaczmarczyk , Costs management in terms of balance sheet valuation	226
Iłona Kędzierska-Bujak , Balanced Scorecard versus Total Performance Scorecard and Open Book Management – selected issues.....	237
Marcin Klinowski , Project Support Office as a new dimension of management accounting.....	245
Marta Kołodziej-Hajdo , Logistics costs in the process of business management.....	254
Ewelina Agnieszka Kołtun, Anetta Kadej , The application of tax ratio accrued in the housing cooperative	264
Robert Kowalak , Controlling for the waste disposal plants	277
Mieczysław Kowerski , Dividend and the earnings in the last fiscal year	288
Wojciech Dawid Krzeszowski , Taxation of a contribution in kind or of the sales of an organized part of an enterprise.....	297
Jarosław Kujawski , Linguistic problems in Earned Value Management.....	307
Justyna Kulikowska , Quality controlling as an instrument in the company management.....	318
Paweł Kuźdowicz, Dorota Kuźdowicz , Integration of financial and managerial accounting in an ERP system.....	330
Mirosława Kwiecień , The paradigms of contemporary accounting vs. controlling	340
Zbigniew Leszczyński , Managerial accounting tools in integrated cost reduction program in production company	352
Grzegorz Lew, Paulina Wojtowicz-Maryjka , Cost optimization in purchasing groups.....	363
Paweł Malinowski, Małgorzata Kutylowska , Benchmarking as a modern management instrument in water and sewage companies – Poland in comparison to European countries.....	379
Bożena Nadolna , Problems of validation of qualitative research in management accounting.....	392

Bartłomiej Nita , Corporate growth rate in the context of financial planning	403
Michał Pietrzak , The need of managerial control in public universities	414
Katarzyna Piotrowska , The role of accounting in providing a manager with information about innovation processes.....	424
Michał Poszwa , Costs in the tax result statement	434
Krzysztof Prymon , Practical aspects of presenting of costs and incomes concerned with agricultural activities in the context of income tax in agriculture. Research results	445
Jolanta Rubik , Chosen elements of controlling in PKP S.A.	456
Paweł Rumniak , One report.....	468
Dariusz Ryszard Rutowicz , Strategy, business model and management accounting as a set of complementary tools used for identifying sources of enterprise value.....	480
Marzena Rydzewska-Włodarczyk , Theoretical aspects of measuring public value of local government units.....	493
Radosław Ryńca , Factors affecting the evaluation of research projects at the university by funding agencies and entities cooperating with the institution of higher education	502
Aleksandra Sulik-Górecka , Early warning systems in strategic controlling	511
Alfred Szydelko , The role of an accountant in company controlling	521
Łukasz Szydelko , Accounting in process-oriented company – selected issues.....	530
Magdalena Szydelko , Benchmarking as a tool for supporting of controlling in the logistics area	540
Joanna Świerk , Using the Balanced Scorecard to implement the strategy of university on the example of UMCS	551
Adam Węgrzyn , The long term model of regulation as the tool in enterprise value management on the base of example of gas transmission operators	563
Marcin Wierzbiński , The rules of value chain cost analysis	577

Krzysztof Prymon

Uniwersytet Przyrodniczy we Wrocławiu

PRAKTYCZNE PROBLEMY UJMOWANIA KOSZTÓW I PRZYCHODÓW Z DZIAŁALNOŚCI ROLNICZEJ W ASPEKTCIE WPROWADZENIA PODATKU DOCHODOWEGO W ROLNICTWIE. WYNIKI BADAŃ

Streszczenie: Indywidualne gospodarstwa rolne w Polsce były w małym stopniu objęte obligatoryjnym systemem rachunkowości. W exposé wygłoszonym przez Premiera RP 18.11.2011 działalność rolnicza ma zostać objęta podatkiem dochodowym. W związku z tym właściciele gospodarstw rolnych będą musieli prowadzić rachunkowość w celu prawidłowego obliczenia podstawy opodatkowania. W artykule przedstawiono praktyczne problemy ujmowania kosztów i przychodów z działalności rolniczej oraz ustalania wyniku finansowego. Poddano także krytycznej analizie niektóre zmiany w opodatkowaniu działalności rolnictwa. Z przeprowadzonych badań wynika, że właściciele gospodarstw rolnych, a także władze lokalne nie są przygotowane na tak istotne zmiany w opodatkowaniu rolnictwa. Wynika to głównie z niedoprecyzowanych założeń do zmian w ustawie o podatku dochodowym oraz z braku dokładnej analizy zagrożeń związanych z wprowadzeniem tak radykalnych zmian w systemie finansów publicznych, jakim będzie opodatkowanie działalności rolniczej.

Słowa kluczowe: podatek dochodowy, rachunkowość rolnicza, podatki w rolnictwie.

1. Wstęp

Gospodarstwa rolne w Polsce nie były dotąd – poza wyjątkowymi sytuacjami – objęte systemem rachunkowości. W roku 2014 ma zostać wprowadzony podatek dochodowy w rolnictwie. Będzie to wymagać od rolników prowadzenia odpowiedniej sprawozdawczości finansowej. Celem artykułu jest zaprezentowanie problemów praktycznych dotyczących wdrażania podatku dochodowego i rachunkowości w rolnictwie.

Badania zrealizowano w roku 2013 w gospodarstwach rolnych na terenie województw: dolnośląskiego, opolskiego, lubuskiego. W badaniach udział wzięli właściciele gospodarstw rolnych różnej wielkości (220 gospodarstw o powierzchni do 20 ha, 102 gospodarstwa o powierzchni powyżej 20 ha). W artykule dokonano również krytycznej oceny proponowanych zmian w opodatkowaniu działalności rolniczej.

1.1. Metoda badań

Pracę oparto na studiach literatury zagranicznej i polskiej oraz aktów prawnych. Ponadto przeprowadzono wywiad bezpośredni z właścicielami gospodarstw rolnych. Główna teza artykułu: właściciele gospodarstw rolnych oraz władze samorządów lokalnych nie są odpowiednio przygotowani na wprowadzenie podatku dochodowego i rachunkowości w gospodarstwach w 2014 roku.

2. Istota podatku dochodowego w rolnictwie oraz proponowane zmiany

Jak dotąd w Polsce działalność rolnicza nie była objęta podatkiem dochodowym z wyjątkiem specjalnych działów produkcji rolnej. W exposé Premiera Rzeczypospolitej Polskiej zostało zapowiedziane wprowadzenie podatku dochodowego do działalności rolniczej oraz objęcie rolników systemem rachunkowości (pełnej lub uproszczonej). W ramach planowanych zmian w opodatkowaniu rolnictwa, rolnicy zostaną podzieleni na kilka grup:

I. tzw. mały rolnik – objęty zryczałtowaną formą opodatkowania dochodów z działalności rolniczej,

II. rolnik niespełniający kryterium małego rolnika – będzie płacił ryczałt od przychodów ewidencjonowanych lub podatek na zasadach ogólnych (książka przychodów i rozchodów),

III. rolnik opodatkowany na zasadach ogólnych (nie mający prawa korzystania z ryczałtu, obrót powyżej 150 000 euro) – prowadzić będzie książkę przychodów i rozchodów,

IV. rolnik zobowiązany do prowadzenia rachunkowości zgodnie z ustawą o rachunkowości (obrot powyżej 1 200 000 euro).

Przewidziano szczegółowe kryteria klasyfikacji rolników w ramach powyższych grup.

I. Kategoria **MAŁY ROLNIK** obejmuje:

- Osoby fizyczne prowadzące działalność rolniczą na użytkach rolnych do 6 ha przeliczeniowych bez względu na wielkość osiągniętych dochodów, jeżeli nie będą podatnikami VAT oraz nie będą rolnikami ryczałtowymi.
- Osoby fizyczne prowadzące działalność rolniczą na użytkach rolnych do 6 ha przeliczeniowych, jeżeli są podatnikami VAT i kwota przychodów z działalności rolniczej w roku poprzedzającym rok podatkowy nie przekroczyła 40 tys. zł.
- Osoby fizyczne prowadzące działalność rolniczą na użytkach rolnych do 6 ha przeliczeniowych, jeżeli są rolnikami ryczałtowymi i kwota przychodów wynikająca z otrzymanych faktur VAT RR w roku poprzedzającym rok podatkowy nie przekroczyła 40 tys. zł.

Ryczałt dla „małego rolnika” będzie ustalany wg zasad obecnie obowiązującego podatku rolnego, tj. liczonego według cen żyta lub pszenicy, uśrednionych w dłuż-

szym czasie (cena żyta lub pszenicy za 16 poprzednich kwartałów), aby zneutralizować wahania w cenach żyta).

II. Kategoria **RYCZAŁTOWCIEC** to właściciele gospodarstw rolnych, niespełniający kryteriów uznania za małego rolnika, którzy będą traktowani jak przedsiębiorcy. Oznacza to, że będzie ich obejmował limit przychodu netto 150 000 euro, aby mogli być opodatkowani na zasadach ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych. Stawka ma wynieść 3%.

Pozostali rolnicy (III i IV kategoria) będą opodatkowani na zasadach ogólnych [*Założenia ... 2012*].

3. Wybrane problemy praktyczne wdrażania podatku dochodowego i rachunkowości w rolnictwie

3.1. Działalność rolnicza jako działalność gospodarcza

W rozumieniu nowych przepisów podatkowych przez osoby prowadzące działalność rolniczą będzie się rozumieć:

a) prowadzących produkcję rolniczą w zakresie uprawy roślin, chowu lub hodowli zwierząt gospodarskich na własny rachunek, w tym również produkcję materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcję warzywniczą gruntową, szklarniową i pod folią, produkcję roślin ozdobnych, grzybów uprawnych i sadowniczą, hodowlę i produkcję materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcję zwierzęcą typu przemysłowo-fermowego oraz hodowlę ryb,

b) posiadających gospodarstwa rolne służące do produkcji rolniczej.

Potraktowanie działalności rolniczej na równi z gospodarczą będzie wymagało istotnych zmian w wielu aktach prawnych, takich jak Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej, Ordynacja podatkowa, Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych czy Ustawa o zryczałtowanym podatku od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Uznanie rolników za przedsiębiorców spowoduje wiele niejasności i problemów praktycznych.

4. Przychody z działalności rolniczej

W ustawie określony zostanie katalog przychodów zaliczanych do źródła przychodów z działalności rolniczej i ubocznej prowadzonej przez producenta rolnego oraz katalog przychodów, które nie będą zaliczane do przychodu objętego podatkiem dochodowym.

Za przychód z działalności rolniczej uważać się będzie przychody uzyskane ze sprzedaży wszystkich produktów roślinnych i zwierzęcych wytworzonych w ramach prowadzonej działalności rolniczej oraz produktów ubocznych tej produkcji.

Do przychodów z tej działalności zaliczane byłyby również m.in.:

- odszkodowania otrzymane w związku z prowadzoną działalnością,
- przychody z odpłatnego zbycia składników majątku wykorzystywanego w działalności rolniczej,
- wartość świadczonych usług z udziałem składników majątku wykorzystywanych w tej działalności.

Do przychodów nie zalicza się:

- przychodów finansowych z tytułu wszystkich płatności związanych z realizacją Wspólnej Polityki Rolnej i Wspólnej Polityki Rybołówstwa,
- przychodów ze sprzedaży całości lub części gospodarstwa rolnego, w tym gruntów rolnych oraz zwrotów podatku VAT.

Analiza powyższych przepisów pozwala na sformułowanie tezy: rolnicy nie mogą dokładnie wiedzieć, na jakich zasadach będą się rozliczać od 2014. Problem polega na tym, że jeżeli definicja przychodu z działalności rolniczej (od 2014 zwanej gospodarczą) zostanie zaakceptowana przez Sejm w kształcie zaprezentowanym powyżej, to do obrotu z działalności rolniczej zaliczać się będzie także przychód ze sprzedaży majątku trwałego oraz otrzymane odszkodowania. Oznacza to, że jeżeli właściciel gospodarstwa rolnego w roku 2013 sprzeda niepotrzebny ciągnik lub inny składnik majątku trwałego lub otrzyma wysokie odszkodowanie, to poprzez tę pojedynczą, okazjonalną transakcję może „niechcący” przejść na inne zasady rozliczania (nawet na pełną rachunkowość – gdy całkowity obrót, obejmujący przychód ze sprzedaży majątku trwałego oraz otrzymane odszkodowania, przekroczy 1 200 000 euro).

4.1. Ewidencja obrotu wewnętrznego

Jedną ze specyficznych cech produkcji rolniczej jest obrót wewnętrzny. Rolnicy część wytworzonych produktów przeznaczają na własne potrzeby. Wobec tego rolnik opodatkowany na zasadach ogólnych będzie musiał prowadzić ewidencję obrotu wewnętrznego, aby wyeliminować z przychodów wartość produktów rolnych wykorzystywanych na własne potrzeby oraz z kosztów uzyskania przychodów tej ich części, która dotyczy zużycia wewnętrznego. Może to powodować bardzo duże problemy praktyczne. Na przykład rolnik będzie mógł być podejrzewany przez organy skarbowe, że manipuluje dochodem, zniekształcając informacje o zużyciu wewnętrznym.

5. Koszty działalności rolniczej

5.1. Podatek od nieruchomości

Według dotychczasowych przepisów grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów jako użytki rolne podlegają podatkowi rolnemu. Natomiast grunty zajęte na działalność gospodarczą podlegają podatkowi od nieruchomości. Według nowych zasad

działalność rolnicza ma być traktowana jak gospodarcza, a rolnik jako przedsiębiorca. Może to oznaczać, że grunty rolne zostaną objęte podatkiem od nieruchomości, gdyż każdy grunt, na którym prowadzona jest działalność rolnicza, będzie traktowany jako zajęty na działalność gospodarczą (rolniczą). Ta kwestia musi zostać jednoznacznie rozstrzygnięta w najbliższym czasie.

5.2. Inne problemy

Proponowane zmiany wprowadzają kilka „rewolucyjnych” zmian w obliczaniu dochodu z działalności rolniczej. Oto przykłady:

- Koszty amortyzacji w przypadku określania dochodu na podstawie księgi przychodów i rozchodów lub pełnej rachunkowości będą naliczane od wartości początkowej środków trwałych ustalonych tak, jak dla innych podmiotów tego podatku (cena nabycia, koszt wytworzenia, wartość darowizny itd.).
- Producenci rolni, którzy nabyli środki trwałe przed 2014 r. będą mogli w sposób uproszczony wycenić posiadany majątek na dzień rozpoczęcia prowadzenia ksiąg.
- Nie będą podlegały amortyzacji grunty rolne oraz prawo wieczystego użytkownika gruntów, ale będą amortyzowane plantacje wieloletnie, lasy oraz stawy rybne.

Amortyzacji podlegać będzie stado podstawowe zwierząt gospodarskich i hodowlanych, jeśli pochodzi z zakupu (jest dowód zakupu), a nie z własnego chowu [Założenia ... 2012].

Z powyższych zapisów wynika, że amortyzacja będzie stanowiła koszt uzyskania przychodu. W praktyce produkcji rolniczej często używane są bardzo stare ciągniki oraz inne maszyny rolnicze. Dyskusyjne wydaje się prawo do amortyzacji tych składników majątku. Amortyzacji podlegają, co do zasady, zakupione środki trwałe, w przypadku których można wiarygodnie określić cenę nabycia. Stare ciągniki, zakupione np. 30 lat temu, nie będą wiarygodnie wycenione, co stwarzać będzie możliwość manipulacji dochodem.

Innym problemem jest amortyzacja zwierząt zaliczonych do stada podstawowego. W wielu krajach świata zwierzęta podlegają amortyzacji, jeżeli spełniają ustawowe warunki zaliczenia ich do środków trwałych. W Polsce w czasach gospodarki centralnie sterowanej w PGR-ach dla uproszczenia ewidencji wszystkie zwierzęta zaliczano do stada obrotowego (majątek obrotowy). Chodziło o to, żeby wzrostu wartości zwierząt nie odnosić w pasywach jako zwiększenie funduszy. Jeżeli stado podstawowe ma być amortyzowane, to Ministerstwo Finansów będzie musiało oszacować stawki amortyzacyjne i zamieścić je w wykazie stawek w załącznikach do ustaw podatkowych. Innym problemem do rozwiązania jest możliwość zastosowania indywidualnych stawek amortyzacyjnych w przypadku gospodarstw, które będą zobowiązane prowadzić pełną rachunkowość.

Przykładowe stawki amortyzacyjne środków trwałych dotyczące farmerów amerykańskich przedstawia tab. 2. W USA istnieją dwa systemy amortyzacji: GDS (*Ge-*

neral Depreciation System) i ADS (*Alternative Depreciation System*), które umożliwiają szybszy lub wolniejszy zwrot nakładów inwestycyjnych.

Tabela 1. Amortyzacja niektórych środków trwałych wykorzystywanych w rolnictwie USA

Środek trwały	Okres amortyzacji w latach	
	GDS	ADS
Budynki rolnicze	20	25
Budynki pozostałe	39	40
Suszarnie	15	20
Traktory	3	4
Ciężarówki	5	6
Maszyny do zbiorów bawełny	7	12
Owce	5	5
Świnie	3	3
Konie hodowlane i pociągowe (młodsze niż 12 lat)	3	10
Bydło hodowlane i mleczne	5	7

Źródło: [*Depreciation...* 2004].

Jak wynika z tab. 1, okres amortyzacji zwierząt odpowiada przeciętnemu okresowi wykorzystywania tych zwierząt w gospodarstwie. Wprowadzenie amortyzacji zwierząt w Polsce powiększy szacunkowe koszty gospodarstwa, przez co obniży się dochód do opodatkowania.

Innym problemem jest ewentualna amortyzacja plantacji wieloletnich, lasów oraz stawów rybnych. Pierwszy projekt nowej ustawy nie dopuszczał amortyzacji tych składników majątku. Jednak drugi, skorygowany projekt ustawy stwarza możliwość amortyzowania tych składników. Ta kwestia wymaga szczegółowych regulacji prawnych, gdyż wartość plantacji wieloletnich, lasów itp. często jest bardzo duża i wpływ amortyzacji na wynik finansowy (dochód do opodatkowania) może być znaczący.

5.3. Produkcja w toku

Jak wiadomo, jednostki prowadzące pełną rachunkowość oraz jednostki prowadzące podatkową księgę przychodów i rozchodów ustalają dochód z uwzględnieniem zmiany stanu zapasów. Jednostki, które sporządzają kalkulacyjny rachunek zysków i strat, na wynik finansowy odnoszą koszt własny sprzedanych produktów oraz koszty okresu. Firmy sporządzające rachunek zysków i strat w sposób porównawczy przeciwstawiają przychodom ze sprzedaży sumę kosztów rodzajowych, ale korygują wynik o zmianę stanu zapasów oraz rozliczeń międzyokresowych. Jednostki prowadzące księgę przychodów i rozchodów odejmują koszty od przychodów, uwzględniając zmianę stanu remanentu. Chodzi głównie o to, żeby wyeliminować z kosztów część przypadającą na produkty niesprzedane. W rolnictwie może wystąpić poważny problem z ustaleniem zmiany stanu zapasów.

W zakres zapasów wchodzi m.in. produkcja w toku. Przez pojęcie rolniczej produkcji w toku rozumie się te wszystkie dobra roślinne i zwierzęce, które znajdują się na etapie przekształcenia się, tj. od momentu zaistnienia do chwili uzyskania postaci produktu finalnego lub środka trwałego. W tym okresie wartość przedmiotów rolniczej produkcji w toku zmienia się w sposób narastający z dnia na dzień, zaś przebieg zmiany wartości jest różny w zależności od rodzaju przedmiotu produkcji w toku oraz zmienny w okresie jego przekształcania. Procesy narastania wartości do chwili uzyskania dojrzałości gospodarczej trwają od kilku tygodni (porost pastwiskowy, broilery) do kilku lat (młode bydło opasowe, nasadzenia trwałe). Ponadto na wartość całkowitą przedmiotów rolniczej produkcji w toku składają się wartości wynikające z różnych nośników. Pierwszy z nich wynika z walorów niematerialnych danego przedmiotu, czyli z predyspozycji do przyszłego sposobu użytkowania, drugi zaś związany jest z posiadaniem walorów materialnych i nie uwzględnia tzw. potencjału do generowania przyszłych korzyści [Bud-Gusaim 1997]. Produkcja rolnicza w toku rzadko może być przedmiotem obrotu rynkowego. Trudno zatem stosować model oparty na wycenie aktywów biologicznych w wartości godziwej (co zaleca MSR 41 „Rolnictwo”). Specyfika produkcji rolniczej oraz praktyczne problemy z wyceną wartości zapasów produkcji rolniczej spowodowały, że Ministerstwo Finansów zaproponowało zwolnienie rolników z obowiązku wartościowej wyceny stanu zapasów na koniec roku obrotowego¹. Tak daleko idące uproszczenie może być powodem dużych manipulacji dochodem. Jest to jeden z argumentów za tym, żeby nie wprowadzać tych zmian już w 2014 roku.

6. Ustalanie dochodu z działalności rolniczej

Właściciele gospodarstw rolnych, posiadających status małego rolnika, będzie obejmował najprostszy system rozliczenia podatku. Rolnicy objęci ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych będą zobowiązani prowadzić ewidencję przychodu w celu obliczenia kwoty ryczałtu. Poza tym będą prowadzić ewidencję środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a także ewidencję wyposażenia. W przypadku zatrudniania pracowników wymagana będzie również ewidencja zatrudnienia. Koszty prowadzonej działalności nie będą miały znaczenia i nie będą podlegać ewidencji.

Najwięcej problemów będą mieli rolnicy opodatkowani na zasadach ogólnych. Zostaną oni zobowiązani, by obliczać dochód jako różnicę pomiędzy przychodami ze sprzedaży a kosztami uzyskania przychodu. O ile ustalenie przychodu nie będzie jeszcze dużym problemem, o tyle już ustalenie kosztów uzyskania przychodu w prawidłowej wysokości (akceptowanej przez organ podatkowy) będzie kłopotliwe.

¹ Będzie obowiązek jedynie ustalenia spisu z natury posiadanych zapasów w ewidencji ilościowej.

6.1. Łączenie dochodów

W przypadku podmiotów, które oprócz działalności rolniczej, jako podstawowej aktywności gospodarczej, będą prowadzić ubocznie inną działalność gospodarczą lub zajmować się inną formą aktywności (np. usługami rolniczymi, agroturystyką, małym przetwórstwem), przychód i dochód z tej działalności będzie mógł być łączony odpowiednio z przychodem i dochodem z działalności rolniczej oraz będzie opodatkowany na takich samych zasadach i w takiej samej wysokości jak przychód i dochód z działalności rolniczej. Może to być zachęta do manipulowania dochodem w celu płacenia niższych podatków. Prawo podatkowe pozwala na łączenie dochodów z tego samego źródła. Należy pamiętać, że źródłem uzyskania przychodu nie jest zakład pracy ani prowadzona firma, ale sposób jego uzyskiwania. W tym przypadku będzie to działalność gospodarcza (od 1.01.2014 zarówno pozarolnicza, jak i rolnicza). Oznacza to, że osoba prowadząca pozarolniczą działalność gospodarczą (w rozumieniu aktualnych przepisów) oraz działalność rolniczą będzie mogła ustalić dochód łącznie. Co więcej, rolnik rozliczający się na zasadach ogólnych będzie mógł dokonać rozliczenia razem ze współmałżonkiem.

W sytuacji, gdy właściciel wykaże stratę z działalności rolniczej, a żona nie osiągnie dochodów, może on w ogóle nie płacić podatku lub wykazując stratę, rozliczać ją w kolejnych latach, unikając płacenia podatku z pozarolniczej działalności gospodarczej.

Może spowodować to wyraźne obniżenie obciążenia przychodu z działalności gospodarczej, a w konsekwencji ograniczyć dochody budżetu państwa.

7. Zmiany w opodatkowaniu działalności rolniczej w świetle badań własnych

Celem badań własnych autora było poznanie opinii właścicieli gospodarstw rolnych w województwach: dolnośląskim, opolskim i lubuskim, dotyczące objęcia działalności rolniczej podatkiem dochodowym. Rolnicy zostali poproszeni o udzielenie odpowiedzi m.in. na następujące pytania:

Czy dostrzegacie Państwo korzyści z opodatkowania podatkiem dochodowym działalności rolniczej?

Jakie są największe zagrożenia związane z wprowadzeniem podatku dochodowego?

Kto może skorzystać na podatku dochodowym w rolnictwie?

Otrzymano odpowiedzi od 290 gospodarstw rolnych (201 o pow. 20 ha, 88 o pow. poniżej 20 ha).

Większość rolników nie dostrzega korzyści z wprowadzenia podatku dochodowego w rolnictwie. Z przeprowadzonych przez autora wywiadów z rolnikami wynika, że boją się oni dodatkowych obciążeń. Rolnicy nie mają zaufania do systemu podatkowego. Często mówią, że przepisy podatkowe są zbyt skomplikowane dla

małych przedsiębiorców. Rolnicy posiadający większe gospodarstwa obawiają się, że oni właśnie poniosą największe koszty nowego systemu.

Tabela 2. Odpowiedzi na pytanie 1. „Czy dostrzegacie Państwo korzyści z opodatkowania podatkiem dochodowym działalności rolniczej?”

Odpowiedź	Gospodarstwa o pow. do 20 ha (w %)	Gospodarstwa o pow. powyżej 20 ha (w %)
Tak	12	3
Nie	86	91
Nie mam zdania	2	6
Razem	100	100

Źródło: badania własne.

Tabela 3. Odpowiedzi na pytanie 2. „Jakie są największe zagrożenia związane z wprowadzeniem podatku dochodowego?” (respondenci mieli prawo podawać więcej niż jedną odpowiedź, w związku z czym wyniki nie sumują się do stu)

Odpowiedź	Gospodarstwa o pow. do 20 ha	Gospodarstwa o pow. powyżej 20 ha
Nadmierne obowiązki ewidencyjne	95	74
Biurokracja w urzędach	78	85
Częste kontrole prowadzone przez różne instytucje	81	97
Większe obciążenia podatkowe	75	98

Źródło: badania własne.

Jak wynika z badań, rolnicy bardziej niż zwiększonych obciążeń podatkowych obawiają się dodatkowych obowiązków ewidencyjnych oraz konfliktów z urzędami skarbowymi. Okazuje się, że większość ankietowanych właścicieli większych gospodarstw rolnych doświadczyła już tego, jak skomplikowane są przepisy prawne (zwłaszcza przepisy o VAT), i wielokrotnie była stroną w sprawach sądowych. Trudno więc uznać te obawy rolników za bezpodstawne.

Tabela 4. Odpowiedzi na pytanie 3. „Kto może skorzystać na podatku dochodowym w rolnictwie?”

Odpowiedź	Gospodarstwa o pow. do 20 ha	Gospodarstwa o pow. powyżej 20 ha
Mali rolnicy	15	87
Większe gospodarstwa	1	0
Wszyscy	0	0
Budżet gminy	5	71
Budżet państwa	93	89
Nikt nie skorzysta	7	13

Źródło: badania własne.

Jeśli chodzi o potencjalne korzyści z wprowadzenia podatku dochodowego w rolnictwie zdecydowana większość respondentów (zarówno małych, jak i dużych rolników) uważa, że korzyści odniesie głównie budżet państwa.

8. Podsumowanie

Wprowadzenie podatku dochodowego w rolnictwie wymaga wielu gruntownych zmian w aktach prawnych. Specyfika działalności rolniczej powoduje, że nie będzie to proces łatwy. Właściciele małych gospodarstw spełniający kryteria „małego rolnika” mogą skorzystać na nowych zasadach, gdyż zapłacą podatek dochodowy, który będzie mniejszy niż podatek rolny, który płacili dotychczas. Rolnicy objęci ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych zapłacą podatek ryczałtowy około 3% wartości obrotu oraz będą prowadzić ewidencje uproszczone, podobnie jak osoby prowadzące pozarolniczą działalność gospodarczą, rozliczające się na zasadzie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych. Prawdziwym jednak wyzwaniem będzie rozliczanie podatku na zasadach ogólnych. O ile przychody będzie można ustalić dzięki prowadzeniu ewidencji sprzedaży produkcji towarowej na zewnątrz, o tyle już ustalenie kosztów uzyskania przychodu może być bardzo kłopotliwe. Niedoprecyzowane przepisy, dotyczące np. amortyzacji, łączenia dochodów działalności rolniczej z pozarolniczą itp., mogą przysporzyć podatnikom wielu problemów z interpretacją przepisów podatkowych.

Literatura

- Bud-Gusaim J. [1997], *Teoretyczne podstawy i metodologiczne aspekty szacowania wartości rolniczej produkcji w toku*, [w:] *Gwarancje jakości usług rzeczoznawców majątkowych. VI Krajowa Konferencja Rzeczoznawców Majątkowych Akademia Rolniczo-Techniczna*, Olsztyn, s. 117-129.
- Depreciation, Depletion and Amortization*, Farmer's Tax Guide [2004], Publication, 225.
- Dziemianowicz R.I. [2007], *Efektywność systemu opodatkowania rolnictwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku.
- Prymon K. [2012], *Możliwości zastosowania modelu wartości godziwej w rolnictwie*, Prace Naukowe UE, Wrocław.
- Założenia do projektu ustawy o podatku dochodowym w rolnictwie* [2012], Biuletyn Informacji Publicznej, Warszawa.

Akty prawne

- Założenia do projektu ustawy o podatku dochodowym w rolnictwie*, Biuletyn Informacji Publicznej Warszawa 2012.
- Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2000 r., nr 14, poz. 176, z późn. zm.).
- Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2001 r., nr 106, poz. 1150, z późn. zm.).
- Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 1998 r., nr 144, poz. 930, z późn. zm.).

Ustawa o podatku rolnym (Dz.U. z 1984 r., nr 52, poz. 268, z późn. zm.).

Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2004 r., nr 173, poz. 1807, z późn. zm.).

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2002 r., nr 9, poz. 84, z późn. zm.).

PRACTICAL ASPECTS OF PRESENTING OF COSTS AND INCOMES CONCERNED WITH AGRICULTURAL ACTIVITIES IN THE CONTEXT OF INCOME TAX IN AGRICULTURE. RESEARCH RESULTS

Summary: Individual farms in Poland have been very seldom included in the obligatory accounting systems. In the expose delivered by the Prime Minister of the Republic of Poland on 18 November 2011, he declared to impose income tax on farms. As a result, farm owners will have to keep accounts in order to pre-calculate the tax base. This paper presents practical issues of costs and revenue accounting concerning agricultural activities and issues of determining financial result in agriculture. The paper also includes critical analysis of changes in the taxation of certain agricultural activities. The study shows that farm owners and local authorities are not prepared for such significant fiscal novelty in agriculture. This is mainly due to the lack of precision in the assumptions of Income Tax Act and the lack of a thorough analysis of the potential risks associated with the introduction of such a radical change in the system of public finances as taxation of agricultural industry.

Keywords: income tax, agricultural accounting, agricultural taxes.