



Data: 17.11.2021

Dotyczy: [Rzeczpospolita](#)

DOFINANSOWANIE – UJĘCIE W KSIĘGACH I SPRAWOZDANIU FINANSOWYM

Już niedługo wiele podmiotów gospodarczych stanie przed zadaniem sporządzenia sprawozdania finansowego. Należy pamiętać o tym, aby odpowiednio ujawnić w nim również wszystkie otrzymane środki pieniężne.

Przez dofinansowanie rozumiemy dodatkowe pieniądze przyznawane jako pomoc finansowa w opłaceniu jakiegoś przedsięwzięcia. Może ono przyjmować formę bezzwrotną lub też zwrotną w zależności od tego, na co zostaje przyznane. Z punktu widzenia rachunkowości istotny jest więc cel dofinansowania. W zależności bowiem od przeznaczenia otrzymanych środków pieniężnych prezentacja ich w sprawozdaniu finansowym będzie różna.

ZASADA OGÓLNA

Generalną zasadą jest, że środki pieniężne otrzymane przez spółkę stanowią jej przychód. Zgodnie z art. 32 ust. 1 pkt 32 ustawy o rachunkowości (dalej: uor) powinny one zostać ujęte jako pozostałe przychody operacyjne. Musi zatem zostać spełniony warunek faktycznego wpływu środków pieniężnych na rachunek bankowy.

Wyjątek stanowią dopłaty do cen sprzedaży oraz dofinansowanie do nabycia lub wytworzenia środków trwałych, środków trwałych w budowie albo wartości niematerialnych i prawnych. Poniżej omówiono trzy, istotne zdaniem autora, rodzaje dofinansowania.

DOFINANSOWANIE DO WYNAGRODZEŃ

Wiele firm skorzystało lub nadal korzysta z dofinansowań przewidzianych w przyjętej przez Rząd Tarczy antykryzysowej. Umożliwia ona, po spełnieniu określonych warunków, otrzymanie dofinansowania do wynagrodzeń. Należy zwrócić uwagę, że otrzymane dofinansowanie do części kosztów wynagrodzeń pracowników oraz należnych od tych wynagrodzeń składek na ubezpieczenia społeczne, spełnia definicję przychodów określoną w art. 3 ust. 1 pkt 30 ustawy o rachunkowości. Jako że jest to dofinansowanie pośrednio związane z prowadzoną działalnością, powinno zostać ujęte w rachunku zysków i strat zgodnie z wspomnianą zasadą ogólną, tj: jako Inne przychody operacyjne. Prezentacja w sprawozdaniu finansowym będzie więc wyglądać następująco:

Rödl & Partner

Rachunek zysków i strat	
Załącznik nr 1 (dla jednostek innych niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji)	D. IV. Inne przychody operacyjne
Rachunek przepływów pieniężnych (korekty)	
Brak korekt	
Dodatkowe informacje i objaśnienia	
Załącznik nr 1 (dla jednostek innych niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji)	ust. 1 pkt 10 - kwota i charakter poszczególnych pozycji przychodów o ile w ocenie jednostki są istotne

DOFINANSOWANIE DO ŚRODKÓW TRWAŁYCH

W przypadku zakupu środków trwałych ustawa o rachunkowości przyjmuje odmienne od ogólnego podejście. W myśl art. 41 ust. 1 pkt 2 środki pieniężne otrzymane na sfinansowanie nabycia lub wytworzenia środków trwałych, w tym także środków trwałych w budowie oraz prac rozwojowych, jeżeli stosownie do innych ustaw nie zwiększają kapitałów (funduszy) własnych, zaliczamy do rozliczeń międzyokresowych przychodów.

W praktyce oznacza to, ujęcie w księgach rachunkowych faktycznie otrzymanej kwoty w następujący sposób:

Wn konto „Rachunek bieżący”

Ma konto „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”

Po przyjęciu środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej do używania, a tym samym po rozpoczęciu amortyzacji, kwotę tę odpisuje się stopniowo w pozostałe przychody operacyjne, równolegle do odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od środków trwałych lub kosztów prac rozwojowych sfinansowanych z tych źródeł. Zapis księgowy będzie w tym przypadku następujący (dla środka trwałego o wartości brutto 1000 TPLN dofinansowanego w wysokości 500 TPLN, stawka amortyzacji 25 proc.):

Roczny odpis amortyzacyjny:

Wn konto „Amortyzacja” – 250 TPLN

Ma konto „Umorzenie środków trwałych” – 250 TPLN

Równoległe odniesienie proporcjonalnie kwoty dofinansowania:

Wn konto „Rozliczenie międzyokresowe przychodów” – 125 TPLN

Ma konto Pozostałe przychody operacyjne” – 125 TPLN

UWAGA! Otrzymana dotacja nie wpływa na ustalenie wartości początkowej zakupionego lub wytworzonego we własnym zakresie środka trwałego. Ewidencja związana z jego zakupem lub budową odbywa się na zasadach ogólnych.

Rödl & Partner

W sprawozdaniu finansowym sporządzanym na koniec roku obrotowego jednostka powinna wykazać w bilansie kwotę pozostałą na rozliczeniach międzyokresowych, natomiast w rachunku zysków i strat w pozostałych przychodach operacyjnych kwotę rozliczoną proporcjonalnie z amortyzacją. Prezentacja będzie wyglądać następująco:

Bilans - pasywa	
Załącznik nr 1 (dla jednostek innych niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji)	B.IV.2. Inne rozliczenia międzyokresowe (w podziale na część długo i krótkoterminową)
Rachunek zysków i strat	
Załącznik nr 1 (dla jednostek innych niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji)	D.II. (G.II. dla wariantu kalkulacyjnego) Pozostałe przychody operacyjne
Rachunek przepływów pieniężnych (korekty)	
A.9. Zmiana stanu rozliczeń międzyokresowych	minus kwota pozostała do rozliczenia
A.10 Inne korekty	minus kwota odniesiona na zysk
C.I.4. Inne wpływy finansowe	plus otrzymana kwota dofinansowania
Dodatkowe informacje i objaśnienia	
Załącznik nr 1 (dla jednostek innych niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji)	ust. 1 pkt 14 - wykaz pozycji biernych rozliczeń międzyokresowych, o ile w ocenie jednostki są istotne;

DOPLATY DO CEN SPRZEDAŻY

Kolejnym odstępstwem od reguły są dopłaty do cen sprzedaży. Dopłaty te wpływają na cenę sprzedawanych produktów, świadczonych usług lub towarów, mają więc bezpośredni związek z prowadzoną działalnością operacyjną. W związku z powyższym nie należy odnosić ich do pozostałych przychodów operacyjnych, lecz do przychodów z działalności podstawowej (operacyjnej).

W księgach rachunkowych wpływ środków pieniężnych z tytułu dopłaty do cen sprzedaży można zaewidencjonować w następujący sposób:

Wn konto „Rachunek bieżący”

Ma konto „Sprzedaż produktów”, „Sprzedaż usług” lub „Sprzedaż towarów”

Należy jednak zwrócić uwagę, że zgodnie z art. 29 ustawy o VAT podstawą opodatkowania podatkiem VAT jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika. W związku z tym, jeśli otrzymana dopłata stanowi element ceny dostarczanych przez podatnika towarów lub świadczonych przez niego usług należy ją potraktować jako kwotę brutto, czyli zawierającą w sobie VAT. Kwotę VAT obliczona metodą „w stu” należy zaewidencjonować odpowiednio na poniższych kontach:

Rachunek zysków i strat

Rödl & Partner

Załącznik nr 1 (dla jednostek innych niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji)

A. Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi

Rachunek przepływów pieniężnych (korekty)

Brak korekt, zgodnie z pkt 7.2 Krajowego Standardu Rachunkowości nr 1 "Wpływy z tytułu dotacji ujmuje się w rachunku przepływów pieniężnych jako przepływy z działalności operacyjnej, jeżeli dotacje te służą podstawowej działalności operacyjnej podmiotu (dopłaty, subwencje, dopłaty do cen)".

Dodatkowe informacje i objaśnienia

Załącznik nr 1 (dla jednostek innych niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji)

ust. 1 pkt 10 - kwota i charakter poszczególnych pozycji przychodów o nadzwyczajnej wartości lub które wystąpiły incydentalnie.

Dofinansowania stanowią atrakcyjną formę wsparcia dla przedsiębiorców. Należy jednak zwrócić uwagę na to, aby wsparcie to prawidłowo ująć w księgach rachunkowych, a co za tym idzie również w rocznym sprawozdaniu finansowym. W zależności bowiem od celu na jaki dofinansowanie jest udzielane będzie ono wymagać odmiennej prezentacji.

Anna Korpetta, biegły rewident, manager [w warszawskim biurze Rödl & Partner](#)