

Krzysztof Prymon

Uniwersytet Przyrodniczy we Wrocławiu

e-mail: kprymon@op.pl

PRAKTYCZNE PROBLEMY RACHUNKOWOŚCI GRUP PRODUCENTÓW ROLNYCH

ACCOUNTING PROBLEMS OF AGRICULTURAL PRODUCER GROUPS

DOI: 10.15611/pn.2017.471.32

JEL Classification: M41

Streszczenie: Celem artykułu jest ukazanie zasad funkcjonowania grup producentów rolnych oraz prezentacja wyników badań prowadzonych w wybranych grupach producentów rolnych dotyczących możliwości pojawienia się zjawiska agresywnej rachunkowości w rolnictwie. Problemy rachunkowości rolniczej są od lat niedoceniane przez ustawodawcę. Kwestie dotyczące ujmowania oraz wyceny aktywów biologicznych i produktów rolniczych są nieuregulowane w prawie o rachunkowości jednostek gospodarczych. Problem wydaje się coraz bardziej istotny, gdyż z roku na rok przybywa jednostek prowadzących działalność rolniczą, które zobligowane są do prowadzenia pełnej rachunkowości. Są to głównie grupy producentów rolnych, które rejestrowane są najczęściej jako spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub jako spółdzielnie. Przeprowadzono badania ankietowe wśród księgowych w wybranych grupach producentów rolnych na Dolnym Śląsku. Badania dowodzą, że nieuregulowane w prawie bilansowym zasady rachunkowości działalności rolniczej stwarzają możliwość manipulowania wynikami finansowymi grup producentów rolnych.

Słowa kluczowe: rachunkowość rolnicza, grupa producentów rolnych, wartość godziwa.

Summary: The aim of the paper is to present the rules of conducting agricultural producer groups and the results of research on the possible growth of creative accountancy in agriculture. Research was based on interviews with agricultural producer groups. The problems of agricultural accountancy have not been appreciated by legislature. They are especially ways of presenting and evaluating biological assets and agricultural production that are not regulated by law on accountancy of economic entities. The problem seems to be more important since the number of entities obliged to run full accountancy grows every year. These are especially agricultural producer groups, that are registered mostly as limited companies or as cooperatives. Respondents in interviews were accountants employed by producer groups in Lower Silesia. Research shows that unregulated principles of accountancy of agricultural activities leave the room for manipulating the financial results reported by agricultural producer groups.

Keywords: agricultural accounting, agricultural producer group, fair value.

1. Wstęp

Jednostki prowadzące działalność rolniczą rzadko są objęte powszechnymi zasadami rachunkowości. Skala produkcji rolniczej w coraz większych gospodarstwach powoduje, że jednostki te powinny być traktowane jak inne podmioty gospodarcze. Nieuregulowane kwestie dotyczące działalności rolniczej mogą stanowić zachętę do manipulowania wynikami finansowymi, w celu osiągnięcia określonych korzyści. W większości krajów Unii Europejskiej jednostki rolnicze prowadzone są w postaci spółek handlowych, spółek partnerskich oraz spółdzielni. Takie jednostki podlegają przepisom prawa bilansowego. Od roku 2003 obowiązuje Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 41 „Rolnictwo”. Wprowadził on zasadę wyceny aktywów biologicznych i produktów rolniczych w wartości godziwej. Również w MSSF dla MŚP za podstawową kategorię wyceny aktywów biologicznych w momencie początkowego ujęcia oraz na każdy dzień sprawozdawczy uznaje się wartość godziwą pomniejszoną o koszty sprzedaży, gdzie taką wartość można określić bez ponoszenia nadmiernych kosztów lub nakładów pracy [MSSF 2009, par. 34.4, par. 34.2]. Zastosowanie tego sposobu wyceny powoduje wyraźne podwyższenie wyników finansowych. W polskich warunkach wprowadzenie wartości godziwej jako podstawy wyceny może być kłopotliwe, ze względu na brak doświadczeń w szacowaniu tej wartości w przypadku aktywów biologicznych i produktów rolniczych. Jest wiele aktywów rolniczych, dla których nie istnieje aktywny rynek i szacowanie wartości przypuszczalnej może być ryzykowne. Komitet Standardów Rachunkowości w roku 2014 rozpoczął prace nad standardem dla rolnictwa. Proponowana jest tam jednak wycena w koszcie historycznym. Projekt konspektu został omówiony na posiedzeniu w dniu 10 czerwca 2014 r. Członkowie komitetu dyskutowali nad ustaleniem zakresu dokumentu. W dyskusji pojawiał się problem, czy dokument powinien obejmować aktywa biologiczne i wchodzące w ich skład m.in. lasy. Stwierdzono również, że w dokumencie mają znaleźć się takie zagadnienia, jak: produkcja zbóż i warzyw, przetwórstwo związane z produkcją rolną, wyniki produkcji rolnej. Celem artykułu jest ukazanie zasad funkcjonowania grup producentów rolnych, prezentacja zasad opodatkowania podatkiem dochodowym oraz prezentacja wyników badań prowadzonych w wybranych grupach producentów rolnych, dotyczących możliwości pojawienia się zjawiska agresywnej rachunkowości w rolnictwie.

2. Zasady funkcjonowania grup producentów rolnych

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 [Ustawa z 15 lutego 1992]. 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 dochodowym [Ustawa z 15 lutego 1992].

Grupę producentów rolnych mogą utworzyć osoby fizyczne, jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej oraz osoby prawne prowadzące gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów o podatku rolnym lub prowadzące działalność rolniczą w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej. Utworzona grupa producentów rolnych uzyskuje status przedsiębiorcy i prowadzi działalność jako osoba prawna, po spełnieniu następujących warunków:

- została utworzona przez producentów jednego produktu rolnego (lub grupy produktów);
- działa na podstawie statutu lub umowy (aktu założycielskiego);
- składa się z członków, udziałowców lub akcjonariuszy, z których żaden nie może mieć więcej niż 20% głosów na walnym zgromadzeniu lub zgromadzeniu wspólników;

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

- przychody ze sprzedaży produktów (lub grup produktów) wytworzonych w gospodarstwach członków stanowią więcej niż połowę przychodów ze sprzedaży grupy [Ustawa z 15 lutego 1992].

Organizowanie i rozwijanie działalności grup producentów rolnych wg A.P. Wiatrak zależy od czterech podstawowych elementów [Wiatrak 2006, s. 362]:

- ludzie – chętni do współdziałania, posiadający motywację do działań twórczych,
- potencjał produkcyjny, czyli posiadane zasoby wytwórcze członków grupy,
- potencjał rynkowy przejawiający się w popycie na produkty rolnicze,
- wsparcie instytucjonalne ze strony administracji rządowej, samorządowej, a także unijnej, poczynając od pomocy doradczej, a na wsparciu finansowym kończąc.

W Polsce znaczący wzrost zainteresowania tworzeniem grup producentów rolnych obserwuje się od roku 2007, w którym zarejestrowano o 60% więcej grup producentów niż w roku 2006. Czynnikiem aktywizującym stał się unijny program PROW 2007–2013 oferujący wsparcie na inwestycje w rolnictwie i przetwórstwie. Każda grupa prowadzi działalność gospodarczą jako osoba prawna. Według polskich przepisów grupa producentów rolnych może działać jako: zrzeszenie, spółdzielnia, stowarzyszenie, spółka z o.o., spółka akcyjna [Ustawa z 15 września 2000]. 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%).

Pomiędzy grupą producentów rolnych a członkami grupy dochodzi do określonych współzależności. 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 dochodowym [Ustawa z 15 lutego 1992]. Otrzymane przez członków grupy środki do produkcji wpłyną na zmniejszenie kosztów produkcji w poszczególnych gospodarstwach.

Po uzyskaniu wsparcia finansowego ze środków unijnych grupy dokonują inwestycji w środki trwałe, z których korzystają członkowie, jak również można świadczyć usługi gospodarstwu spoza grupy, ale w zakresie uzyskanych dochodów ze sprzedaży usług grupy podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

Ważną kwestią związaną z organizowaniem się producentów rolnych w grupy są środki pochodzące z Programu Rozwoju Obszarów Wiejskich na lata 2007–2013 na pokrycie kosztów związanych z utworzeniem grupy producentów i prowadzeniem działalności administracyjnej oraz na pokrycie części kwalifikowanych kosztów inwestycji. Pomoc unijna wypłacana jest w formie ryczałtu i wynosi odpowiednio:

- 5%, 5%, 4%, 3% i 2% wartości produkcji sprzedanej, stanowiącej równowartość w złotych do sumy 1 000 000 euro, odpowiednio w pierwszym, drugim, trzecim, czwartym i piątym roku, albo

- 2,5%, 2,5%, 2%, 1,5% i 1,5% wartości produkcji sprzedanej, stanowiącej równowartość w złotych powyżej sumy 1 000 000 euro, odpowiednio w pierwszym, drugim, trzecim, czwartym i piątym roku [Rozporządzenie z 20 kwietnia 2007]. Wysokość wsparcia objęta jest limitem i za dany rok działalności grupy nie może przekroczyć:
 - 100 000 euro w pierwszym i drugim roku,
 - 80 000 euro w trzecim roku,
 - 60 000 euro w czwartym roku,
 - 50 000 euro w piątym roku [Rozporządzenie z 20 kwietnia 2007].

3. Podatek dochodowy w grupach producentów rolnych

Grupy producentów rolnych korzystają z dodatkowych środków finansowych uzyskanych ze zwolnienia od podatku dochodowego. Zwolnienie polega na tym, iż wolny od podatku jest dochód grupy producentów rolnych pochodzący ze sprzedaży produktów lub grup produktów, dla których grupa została utworzona, wyprodukowanych w gospodarstwach jej członków – w części wydatkowanej na rzecz członków tej grupy w roku podatkowym lub roku po nim następującym, m.in. na zakup środków produkcji przekazanych członkom. Dochody grupy producentów rolnych podlegają zwolnieniu, jeżeli:

1. pochodzą wyłącznie ze sprzedaży produktów wyprodukowanych w gospodarstwach członków tej grupy,
2. zostaną wydatkowane w roku podatkowym lub w roku po nim następującym na:
 - zakup środków produkcji przekazanych członkom grupy producentów rolnych lub
 - szkolenie członków tej grupy.

W piśmie z 10 grudnia 2009 r. Ministerstwo Finansów zauważa, że strata poniesiona przez grupę producentów rolnych na sprzedaży produktów nie jest stratą z całokształtu działalności, która na gruncie powołanego przepisu podlega odliczeniu od dochodu. Na podstawie tego zwolnienia wolna od podatku jest tylko część dochodu wydatkowanego na określone w przepisach cele. Jest to zatem ściśle przedmiotowe zwolnienie, które ma charakter warunkowy, to znaczy dotyczy ściśle określonych dochodów ze sprzedaży konkretnych produktów, które po spełnieniu ustawowych warunków mogą być wolne od podatku. Jeżeli **grupa producentów rolnych nie dotrzyma warunku zwolnienia**, tj. w okresie dwóch lat nie wydatkuje zwolnionego od podatku dochodu, wystąpi utrata prawa do zwolnienia i obowiązek korekty zeznania oraz zapłaty podatku wraz z odsetkami. Rozliczając stratę podatkową poniesioną przez grupę producentów rolnych korzystającą ze zwolnienia od podatku dochodowego, koszty uzyskania przychodów i przychody, wynikające ze sprzedaży produktów, należy uwzględnić przy ustaleniu straty ogółem, obniżającej dochody w latach następujących. Istotne jest, że w stowarzyszeniach nie następuje podział zysku. Podział zysków pomiędzy członków jest niedopuszczalny przez prawo.

Członkowie grupy nie mogą otrzymać dywidendy. Jeśli GPR wypracuje zysk, musi być on obowiązkowo przeznaczony na cele statutowe (np. opracowanie ulotki o grupie, organizowanie szkoleń czy opłacenie innych kosztów związanych z prowadzeniem działalności statutowej stowarzyszenia). W spółce z o.o. udziałowcy spółki ponoszą odpowiedzialność finansową za zobowiązania spółki tylko do wysokości wniesionych udziałów. Udziałowcy odpowiadają w pełnym stopniu tylko za zobowiązania spółki wobec Skarbu Państwa, zarząd spółki – w przypadku działania na szkodę spółki przez członków zarządu lub niewykonania odpowiednich działań (np. zbyt późne zgłoszenie wniosku o upadłość i tym samym narażenie wierzycieli na straty) członkowie zarządu spółki odpowiadają całym swoim majątkiem osobistym. W spółdzielni: członkowie spółdzielni – uczestniczą w pokrywaniu strat tylko do wysokości zadeklarowanych udziałów. Nie odpowiadają majątkiem osobistym wobec wierzycieli za zobowiązania spółdzielni; członek zarządu i rady nadzorczej – winny zaniedbań lub czynu, przez które spółdzielnia poniosła szkodę, osobiście odpowiada finansowo za te szkody.

W zrzeszeniu i stowarzyszeniu: członkowie – nie uczestniczą w pokrywaniu strat oraz nie odpowiadają finansowo wobec wierzycieli za zobowiązania organizacji; członkowie zarządu – podobnie jak w innych formach prawnych ponoszą osobistą odpowiedzialność finansową za czyny i zaniedbania, które narażyły organizację lub wierzycieli na stratę.

4. Praktyczne problemy rachunkowości w grupach producentów rolnych. Wyniki badań

Decyzje dotyczące polityki rachunkowości mają istotny wpływ na ogólny obraz sytuacji ekonomiczno-finansowej jednostki gospodarczej. W grupach producentów rolnych najczęściej decyzje te podejmuje kierownik jednostki w porozumieniu z dyrektorem finansowym lub głównym księgowym. Badania ankietowe miały na celu ustalenie, czy duże jednostki prowadzące działalność rolniczą są przygotowane na wdrożenie modelu wartości godziwej w zakresie wyceny aktywów biologicznych oraz produktów rolniczych.

Poniżej przedstawiono wyniki badań ankietowych przeprowadzonych w grupach producentów rolnych na Dolnym Śląsku. Ankietę wysłano do 100 jednostek (otrzymano 56 prawidłowo wypełnionych ankiet).

Tabela 1. Czy wprowadzenie zasad wyceny aktywów biologicznych i produktów rolniczych w wartości godziwej jest rozwiązaniem w dobrym kierunku?

Odpowiedź	Liczba wskazań
Tak	25
Nie	41
Nie mam zdania	34

Źródło opracowanie własne.

Odpowiedzi respondentów wskazują, że problem wyceny w wartości godziwej nie jest wystarczająco dyskutowany. Wiele osób związanych zawodowo z księgowością nie dostrzega problemu wpływu zmian zasad wyceny na wyniki finansowe oraz ogólny obraz sytuacji finansowej jednostki.

Kolejne pytanie dotyczyło konsekwencji wprowadzenia zasad międzynarodowych w polskich przedsiębiorstwach rolnych.

Tabela 2. Jakie mogą być konsekwencje wprowadzenia wymogu wyceny aktywów biologicznych i produktów rolniczych w wartości godziwej?

Odpowiedź	Liczba wskazań
Wykazywanie niezrealizowanych przychodów	42
Zawyżanie wyników finansowych	34
Zawyżanie wartości aktywów	51

Źródło opracowanie własne.

Zdecydowana większość respondentów dostrzega, iż głównym problemem może być zawyżanie zarówno wartości aktywów, jak i wyników finansowych.

Kolejnym problemem ewidencji działalności rolniczej jest wycena produkcji w toku.

Tabela 3. Kto dokonuje wyceny produkcji toku?

Odpowiedź	Liczba wskazań
Główny księgowy	11
Dyrektor finansowy	34
Rzeczoznawca majątkowy	33
Inna osoba	0
Nie dokonuje się wyceny	23

Źródło opracowanie własne.

Produkcja w toku często stanowi znaczną część aktywów jednostki zajmującej się produkcją rolniczą. Ustawa o rachunkowości przewiduje zwolnienie z wyceny produkcji rolniczej w toku. Powoduje to, że obraz majątku jednostki rolniczej często nie odpowiada rzeczywistej wartości możliwej do uzyskania (np. na dzień bilansowy). Wycena natomiast produkcji w toku na poziomie wartości godziwej ukazuje jednak wynik finansowy na poziomie zbyt wysokim, gdyż powoduje wykazywanie niezrealizowanych przychodów². Decyzja kierownika jednostki o tym, czy wyceniać produkcję w toku, czy też nie, istotnie wpływa na poziom wyniku finansowego jednostki. Niektóre jednostki powołują rzeczoznawcę majątkowego. Według Międzynarodowych

² Co jest niezgodne z MSR 18 Przychody.

Standardów Wyceny rzeczoznawca, dokonując wyceny aktywów biologicznych, musi uwzględnić specyfikę danej produkcji.

Innym problemem jest kwestia weryfikacji wartości godziwej przez biegłego rewidenta. Zbyt duża swoboda w zakresie szacowania wartości godziwej może dać kierownikowi jednostki narzędzie do manipulowania wynikiem finansowym.

Tabela 4. Czy wycena w wartości godziwej powinna być weryfikowana przez biegłego rewidenta?

Odpowiedź	Liczba wskazań
Tak	63
Nie	15
Nie mam zdania	22

Źródło opracowanie własne.

Większość respondentów uważa, że wartość godziwa powinna być weryfikowana przez biegłego rewidenta, aby zapewnić większą wiarygodność wyceny.

5. Zakończenie

W artykule ukazano niektóre wybrane problemy prowadzenia rachunkowości jednostek zajmujących się działalnością rolniczą. Rolnicy coraz częściej wstępują do grup producentów rolnych. Tego typu jednostki podlegają pod przepisy prawa bilansowego. Aktualnie obowiązująca ustawa o rachunkowości nie reguluje kwestii dotyczących rolnictwa. Problemu nie rozwiązuje też Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 41 Rolnictwo ani Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości dla Małych i Średnich Przedsiębiorstw. Te międzynarodowe regulacje preferują wycenę aktywów biologicznych i produktów rolniczych w wartości godziwej. Ten sposób wyceny w warunkach polskich może być bardzo skomplikowany i kosztowny. Wycena w wartości godziwej w polskich warunkach może być zastąpiona wyceną w koszcie historycznym. Takie podejście prawdopodobnie zastosuje Komitet Standardów Rachunkowości, który pracuje nad standardem dla działalności rolniczej od 2014 roku.

Literatura

- Gray R., Owen D., Sopher M.J., 1998, *Setting up a control system for your organization*, Nonprofit World, vol. 16, no. 3, s. 65–76.
- IASB, 2007, *Basis for Conclusions on Exposure Draft. IFRS for Small and Medium-sized Entities*, IASB, London, www.iasb.org.
- Kołodko G., 2010, *Neoliberalizm i światowy kryzys gospodarczy*, Ekonomista, nr 1, s. 23–30.

- Kowalski J. (red.), 2013, *Rola polityki logistycznej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Kowalski T., Nowak T., Pisarek W. (red.), 2003, *Aspekty zarządzania*, PWN, Warszawa.
- MSR, 2014, MSR 41 Rolnictwo, [w:] *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej*, red. Z. Adamkiewicz i in., SKwP, Krajowa Izba Biegłych Rewidentów, Warszawa.
- MSSF, 2009, Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej dla Małych i Średnich Przedsiębiorstw, SKwP, Warszawa.
- OECD, 2010, Sprawozdanie dotyczące przygotowania Strategii Zielonego Wzrostu, <http://www.oecd-ilibrary.org> (12.02.2013).
- Prymon K., 2012, *Możliwości wprowadzenia modelu wartości godziwej w rolnictwie*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 251, *Rachunkowość a controlling*, red. E. Nowak.
- Rozporządzenie Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z 20 kwietnia 2007 r. w sprawie szczegółowych warunków i trybu przyznawania pomocy finansowej w ramach działania „Grupy producentów rolnych” objętej Programem Rozwoju Obszarów Wiejskich na lata 2007–2013, Dz.U. nr 81, poz. 550; ost. zm. Dz.U. z 2008, nr 72, poz. 425.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, art. 17 ust. 1 pkt 49, Dz.U. z 2011, nr 74, poz. 397 ze zm.
- Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, Dz.U. nr 14, poz. 114 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. 2009, nr 152, poz. 1223 z późn. zm.
- Ustawy o grupach producentów rolnych i ich związkach oraz o zmianie innych ustaw z dnia 15 września 2000 roku z późn. zm.
- Wiatrak A.P., 2006, *Grupy producentów rolnych – istota działania i zarządzania nimi*, Roczniki naukowe SERiA, Warszawa–Poznań, t. VIII, z. 4, s. 362.
- World Bank, 2012, *Inclusive Green Growth: The Pathway to Sustainable Development*, Washington, DC.
- Żyźnowski T., 2011, *Działalność rolnicza w księgach rachunkowych*, Rachunkowość, nr 7.