



CENTRUM EDUKACJI KIBR

*Przez wiedzę do sukcesu*



# Niefinansowe aktywa trwałe

Ujęcie bilansowe i podatkowe

Skrypt

Aneta Wilk-Łyś



2	<b>Wykaz skrótów</b>
3	<b>Rzeczowe aktywa trwałe</b>
4	Ujęcie początkowe według MSR 16
5	Ujęcie początkowe według ustawy o rachunkowości
6	Wycena następująca po początkowym ujęciu
6	Model wartości przeszacowanej według MSR
7	Model wartości przeszacowanej według ustawy o rachunkowości
8	Amortyzacja według MSR 16
9	Amortyzacja według ustawy o rachunkowości
10	Koszty rozbiórki i przywrócenia miejsca do stanu pierwotnego (KIMSF 1)
11	Późniejsze nakłady inwestycyjne czy wydatki bieżące?
11	Zaprzestanie uznawania
11	Ujawnienia
12	Ujęcie podatkowe
13	Amortyzacja
14	Metoda liniowa (art. 16i)
14	Metoda liniowa z podwyższonymi stawkami (art. 16i)
14	Metoda liniowa z indywidualnymi stawkami (art. 16j)
14	Metoda degresywna (art. 16k)
14	Jednorazowy odpis amortyzacyjny (art. 16k)
15	<b>Wartości niematerialne</b>
17	Ujęcie początkowe
17	Ujęcie wartości niematerialnych i prawnych według ustawy o rachunkowości
18	Wartości niematerialne wytworzone we własnym zakresie
19	Wycena po początkowym ujęciu
20	Amortyzacja
21	Szczególne wartości niematerialne
22	Ujęcie podatkowe
25	<b>Nieruchomości inwestycyjne</b>
26	Prawo do użytkowania nieruchomości
27	Klasyfikacja nieruchomości
27	Ujęcie początkowe
28	Wycena następująca po początkowym ujęciu
29	Przeniesienia
30	Ujawnianie informacji
30	Ujęcie nieruchomości inwestycyjnych według ustawy o rachunkowości
31	Ujęcie nieruchomości inwestycyjnych – aspekty podatkowe
33	<b>Koszty finansowania zewnętrznego</b>
35	Ujęcie kosztów finansowania
36	Utrata wartości
36	Różnice kursowe
36	Ujawnienie informacji
36	Ujęcie kosztów finansowania zewnętrznego – aspekty podatkowe



- 37 **Dotacje rządowe**
- 39 Ujęcie dotacji według ustawy o rachunkowości
- 39 Ujawnienia
- 40 Ujęcie dotacji rządowych – aspekty podatkowe
- 41 **Aktywa trwale przeznaczone do sprzedaży**
- 43 Prezentacja i wycena
- 44 Działalność zaniechana
- 44 Ujawnienia
- 44 Ujęcia aktywów przeznaczonych do sprzedaży – aspekty podatkowe
- 45 **Leasing**
- 46 Umowa leasingu
- 47 Księgowe ujęcie umowy leasingu finansowego
- 47 Księgowe ujęcie umowy leasingu operacyjnego
- 48 Sprzedaż i leasing zwrotny
- 48 Szczególne przypadki
- 49 Ujęcie leasingu według ustawy o rachunkowości
- 49 Ujęcie podatkowe
- 50 Leasing operacyjny (art. 17b ust. 1 UPDOP)
- 50 Leasing finansowy (art. 17f ust. 1 UPDOP)
- 50 Leasing gruntów (art. 17i UPDOP)
- 51 **Utrata wartości aktywów**
- 53 Przesłanki wskazujące na utratę wartości
- 53 Ośrodki wypracowujące środki pieniężne
- 54 Ujęcie odpisu
- 54 Utrata wartości w ustawie o rachunkowości
- 55 Ujęcie utraty wartości – aspekty podatkowe

## WYKAZ SKRÓTÓW

<b>MSR</b>	Międzynarodowe Standardy Rachunkowości
<b>MSSF</b>	Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej
<b>UoR</b>	Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości z późniejszymi zmianami (brzmienie od 1 stycznia 2016 r.)
<b>KSR</b>	Krajowe Standardy Rachunkowości
<b>UPDOP</b>	Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych z późniejszymi zmianami (brzmienie od 1 lutego 2016 r.)



## RZECZOWE AKTYWA TRWAŁE

## RZECZOWE AKTYWA TRWAŁE

### Ujęcie początkowe według MSR 16

Zgodnie z definicją zawartą w MSR 16 rzeczowe aktywa trwałe to zasoby:

- Które są utrzymywane przez jednostkę w celu wykorzystywania w procesie produkcyjnym lub przy dostawach towarów i świadczeniu usług, w celu oddania do używania innym podmiotom lub w celach administracyjnych oraz
- Którym towarzyszy oczekiwanie, że będą wykorzystywane przez czas dłuższy niż jeden okres obrotowy.

Rzeczowe aktywa trwałe należy rozpoznać w sprawozdaniu z sytuacji finansowej (bilansie), gdy jest prawdopodobne, że jednostka uzyska przyszłe korzyści ekonomiczne z nimi związane oraz gdy ich cenę nabycia lub koszt wytworzenia można wiarygodnie wycenić, co wynika z definicji aktywów i kryteriów ich rozpoznania.

Przy początkowym ujęciu rzeczowe aktywa trwałe **nabyte w oddzielnej transakcji** wyceniane są według ceny nabycia, która obejmuje:

- Cenę zakupu, łącznie z cłami importowymi i niepodlegającymi zwrotowi podatkami od zakupu, pomniejszoną o upusty handlowe i rabaty,
- Pozwalające się bezpośrednio przyporządkować koszty poniesione w celu dostosowania składnika aktywów do miejsca i warunków potrzebnych do rozpoczęcia jego funkcjonowania, na przykład:
  - koszty świadczeń pracowniczych,
  - koszty przygotowania miejsca,
  - koszty dostawy oraz koszty załadunku i wyładunku,
  - koszty instalacji i montażu,
  - koszty sprawdzenia, czy składnik aktywów działa poprawnie, pomniejszone o przychody netto ze sprzedaży wyrobów wytworzonych w tym czasie,
  - koszty usług profesjonalnych,
  - szacunkowe koszty demontażu i usunięcia składnika aktywów oraz koszty doprowadzenia miejsca, w którym się znajdował, do stanu pierwotnego, do których jednostka jest zobowiązana w związku z nabyciem składnika rzeczowych aktywów trwałych lub jego używaniem w danym okresie w celu innym niż wytwarzanie wyrobów,
  - koszty finansowania zewnętrznego, jeżeli dany środek trwały, spełnia **definicję aktywa dostosowywanego (MSR 23)**, do momentu zakończenia prac (składnik aktywów jest **gotowy** do użytkowania – niekoniecznie użytkowany).

Przykłady kosztów, które nie stanowią części kosztu składnika aktywów:

- Koszty promocji i reklamy,
- Koszty administracyjne,
- Straty operacyjne związane z początkową pracą składnika aktywów poniżej jego pełnej zdolności produkcyjnej,
- Koszty szkoleń pracowników,
- Ogólne koszty pośrednie.

Przy początkowym ujęciu rzeczowe aktywa trwałe inne **niż nabyte w oddzielnej transakcji** wyceniane są odpowiednio według:

- Wytworzone we własnym zakresie – według kosztu wytworzenia (MSR 16),
- Nabyte w transakcji barterowej – według wartości godziwej (MSR 16). Wartością godziwą takich aktywów jest: wartość godziwa przekazanych aktywów lub wartość godziwa otrzymanych aktywów, jeśli nie jest możliwe ustalenie wartości godziwej aktywów przekazanych. Ważnymi wyjątkami od tej zasady są sytuacje, gdy w związku z wieloma niewiadomymi nie można określić wartości godziwej ani aktywa nabytego, ani przekazanego albo następuje zamiana aktywa produkcyjnego na podobne aktywo produkcyjne lub udział w handlu takim samym lub podobnym aktywem tej samej branży. Zamiany takie nie mają sensu ekonomicznego. W takiej sytuacji transakcję wycenia się według wartości księgowej netto przekazywanych aktywów,
- Nabyte w transakcji połączenia jednostek gospodarczych – według wartości godziwej (MSSF 3),
- Nabyte w formie dotacji rządowej: jeśli jest to dotacja niepieniężna – według wartości godziwej, a jeśli jest to dotacja pieniężna – pomniejszenie wartości początkowej lub ujęcie jako przychody przyszłych okresów (MSR 20),
- Nabyte w formie leasingu finansowego – według wartości godziwej lub jeśli jest niższa – według wartości bieżącej minimalnych opłat leasingowych (MSR 17).

Koszty wyburzenia / demontażu związane z budową nowego budynku lub aktywa są kapitalizowane jako koszt nowego aktywa, np. jeśli dla potrzeb zbudowania biurowca konieczne jest wyburzenie starego budynku, to koszt wyburzenia zostanie zaliczony do kosztu budowy biurowca. Koszty wyburzenia związane z remontami kapitalnymi, gdy wiąże się to ze zmianą rodzaju lub sposobu użytkowania danych aktywów, są także kapitalizowane, np. remont w celu zmiany funkcjonalności pomieszczenia (z produkcyjnego na administracyjne). Jednakże koszty remontu, który służy jedynie odświeżeniu powierzchni administracyjnej, bez zmiany jej funkcjonalności, zostaną odniesione w koszty bieżącego okresu.

## RZECZOWE AKTYWA TRWAŁE

### Ujęcie początkowe według ustawy o rachunkowości

Ustawa o rachunkowości w artykule 3.1 przedstawia podstawowe definicje.

Definicja **aktywa** jest spójna z MSR. A zatem zarówno w świetle założeń koncepcyjnych, jak i ustawy o rachunkowości, aktywa to kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe o wiarygodnie określonej wartości, powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń, które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych.

**Aktywa trwałe** to aktywa jednostki, które nie są zaliczane do aktywów obrotowych (czyli np. aktywów rzeczowych, które co do zasady są przeznaczone do zbycia lub zużycia w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego lub w ciągu normalnego cyklu operacyjnego właściwego dla danej działalności, jeżeli trwa on dłużej niż 12 miesięcy).

**Środki trwałe** to rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki. Zalicza się do nich w szczególności:

- Nieruchomości – w tym grunty, prawo użytkowania wieczystego gruntu, budowle i budynki, a także będące odrębną własnością lokale, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego,
- Maszyny, urządzenia, środki transportu i inne rzeczy,
- Ulepszenia w obcych środkach trwałych,
- Inwentarz żywy.

**Środki trwałe w budowie** to zaliczane do aktywów trwałych środki trwałe w okresie ich budowy, montażu lub ulepszenia już istniejącego środka trwałego.

**Środki trwałe w momencie początkowego ujęcia wykazuje się w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia.**

**Cena nabycia** to cena zakupu składnika aktywów obejmująca kwotę należną sprzedającemu, bez podlegających odliczeniu podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, a w przypadku importu powiększona o obciążenia o charakterze publicznoprawnym oraz powiększona o koszty bezpośrednio związane z zakupem i przystosowaniem składnika aktywów do stanu zdatnego do użytku lub wprowadzenia do obrotu, łącznie z kosztami transportu, jak też załadunku, wyładunku, składowania lub wprowadzenia do obrotu, a obniżona o rabaty, opusty, inne podobne zmniejszenia i odzyski.

Jeżeli nie jest możliwe ustalenie ceny nabycia składnika aktywów, a w szczególności przyjętego nieodpłatnie, w tym w drodze darowizny, jego wyceny dokonuje się według ceny sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu.

**Cena nabycia i koszt wytworzenia** środków trwałych w budowie, środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych obejmuje ogół ich kosztów poniesionych przez jednostkę za okres budowy, montażu, przystosowania i ulepszenia, do dnia bilansowego lub przyjęcia do używania, w tym również:

- Niepodlegający odliczeniu podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy,
- **Koszt obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu ich finansowania i związane z nimi różnice kursowe, pomniejszony o przychody z tego tytułu.**

Wartość początkową środków trwałych – z wyjątkiem gruntów niesłużących wydobyciu kopalin metodą odkrywkową – zmniejszają odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe dokonywane w celu uwzględnienia utraty ich wartości na skutek używania lub upływu czasu.

## RZECZOWE AKTYWA TRWAŁE

### Wycena następująca po początkowym ujęciu

Zarówno w świetle ustawy o rachunkowości (UoR), jak i MSR 16 po ujęciu początkowym jednostka ma do wyboru dwa modele:

Model oparty na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, tzw. model kosztowy	Model oparty na wartości przeszacowanej
Rzeczowe aktywa trwałe są wykazywane w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia pomniejszanych o umorzenie i odpisy z tytułu utraty wartości	Rzeczowe aktywa trwałe są wykazywane w wartości przeszacowanej (wartość godziwa na dzień przeszacowania) pomniejszonej o kwotę późniejszego umorzenia i odpisów z tytułu utraty wartości

**Zmiana modelu traktowana jest jako zmiana zasady rachunkowości, zatem musi być odzwierciedlona w księgach jednostki retrospektywnie.**

Stosownie do zapisów art. 28 **środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne** wycenia się nie rzadziej niż na dzień bilansowy według cen nabycia lub kosztów wytworzenia, lub wartości przeszacowanej (po aktualizacji wyceny środków trwałych), pomniejszonych o odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości, a **środki trwałe w budowie** – w wysokości ogółu kosztów pozostających w bezpośrednim związku z ich nabyciem lub wytworzeniem, pomniejszonych o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości.

### Model wartości przeszacowanej według MSR

Model wartości przeszacowanej można zastosować, jeśli jest możliwe wiarygodne ustalenie wartości godziwej danego składnika aktywów. Wartość godziwą jednostka może ustalić za pomocą transakcji rynkowych czy też wyceny rzeczoznawców.

Jeżeli dany składnik rzeczowych aktywów trwałych jest przeszacowywany, to cała grupa rzeczowych aktywów trwałych, do której przynależy ten składnik, powinna zostać przeszacowana. Przeszacowania powinny być dokonywane z częstotliwością zapewniającą, że wartość bilansowa składnika aktywów nie będzie odbiegać w sposób istotny od wartości godziwej ustalonej na dzień raportowy.

**Wzrost wartości środków trwałych powyżej ich wartości bilansowej na dzień przeszacowania ujmuje się w innych całkowitych dochodach i wykazuje w łącznej kwocie w kapitale własnym jako nadwyżkę z przeszacowania.**

Ujęcie przeszacowania w kapitale z aktualizacji wyceny pociąga za sobą zmianę dotychczasowego umorzenia:

- Proporcjonalnie w związku ze zmianą wartości bilansowej brutto składnika aktywów, tak aby wartość bilansowa składnika aktywów po przeszacowaniu równała się jego przeszacowanej wartości,
- Całkowicie, natomiast wartość początkowa składnika aktywów korygowana jest do wysokości wartości przeszacowanej.

Jeżeli w późniejszych okresach następuje obniżenie wartości godziwej składnika środków trwałych, to utrata wartości ujmowana jest w korespondencji z nadwyżką z aktualizacji wyceny zaliczoną uprzednio do kapitału własnego, aż osiągnie on wartość zerową. Dalsze obniżki wartości godziwej odnoszone są bezpośrednio w zysk lub stratę okresu obrachunkowego.

Jeżeli w kolejnych okresach nastąpi natomiast wzrost wartości godziwej rzeczowego aktywa trwałego, to w pierwszej kolejności odwracane są straty uprzednio rozpoznane w zysku lub stracie okresu, a dalsze wzrosty ujmowane są jako nadwyżka z aktualizacji wyceny w kapitale własnym.

Zgodnie z MSR 16 kwota stanowiąca nadwyżkę aktualizacji wyceny jest przenoszona do pozycji zyski zatrzymane, przy czym jednostka dokonuje wyboru między dwoma poniższymi sposobami:

- Nadwyżka z aktualizacji wyceny jest utrzymywana do czasu sprzedaży lub likwidacji rzeczowego aktywa trwałego, a następnie przenoszona jednorazowo do zysków zatrzymanych,
- Nadwyżka z aktualizacji wyceny jest odpisywana, do zysków zatrzymanych w trakcie używania aktywa przez jednostkę gospodarczą (przenoszona wartość powinna odpowiadać kwocie różnicy między amortyzacją opartą na przeszacowanej wartości bilansowej a amortyzacją opartą na początkowej cenie nabycia lub koszcie wytworzenia składnika aktywów).



## RZECZOWE AKTYWA TRWAŁE

### Model wartości przeszacowanej według ustawy o rachunkowości

W świetle art. 31 ustawy o rachunkowości **zastosowanie modelu opartego na wartości przeszacowanej według UoR jest możliwe na podstawie odrębnych przepisów.**

Ustalona w wyniku aktualizacji wyceny wartość księgowa netto środka trwałego nie powinna być wyższa od jego wartości godziwej, której odpisanie w przewidywanym okresie jego dalszego użytkowania jest ekonomicznie uzasadnione. Za wartość godziwą przyjmuje się kwotę, za jaką dany składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie uregulowane na warunkach transakcji rynkowej, pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi, niepowiązаныmi ze sobą stronami.

Powstałą na skutek aktualizacji wyceny różnicę wartości netto środków trwałych odnosi się na kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny **i nie może ona być przeznaczona do podziału**. Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny podlega zmniejszeniu o różnicę z aktualizacji wyceny uprzednio zaktualizowanych zbywanych lub zlikwidowanych środków trwałych. Różnica ta wpływa na **kapitał (fundusz) zapasowy** lub inny o podobnym charakterze, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej.

W przypadku zaistnienia **utruty wartości** zaktualizowanego wcześniej środka trwałego nadwyżka utraty wartości ponad wartość aktualizacji jest zaliczana do pozostałych kosztów operacyjnych.

Zarówno w świetle MSR, jak i UoR kwota po aktualizacji wyceny stanowi nową podstawę odpisu amortyzacyjnego.

Aktualizacja wyceny powoduje powstanie różnic przejściowych między wartością księgową a wartością podatkową środków trwałych, co w konsekwencji prowadzi do rozpoznania podatku odroczonego na tej pozycji. Podatek odroczonego jest w korespondencji z kapitałem z aktualizacji wyceny.

## RZECZOWE AKTYWA TRWAŁE

### Amortyzacja według MSR 16

W świetle MSR 16 amortyzacja jest systematycznym rozłożeniem wartości podlegającej amortyzacji w okresie użytkowania składnika aktywów.

Amortyzacja dokonywana jest od wartości „kosztu historycznego” lub wartości przeszacowanej do wartości rezydualnej rzeczowego aktywa trwałego. Wartość rezydualna to kwota, którą można uzyskać na dzień raportowy, zbywając dane aktywo, zakładając, że jest ono w wieku i stanie, jaki osiągnie pod koniec swojego okresu użyteczności.

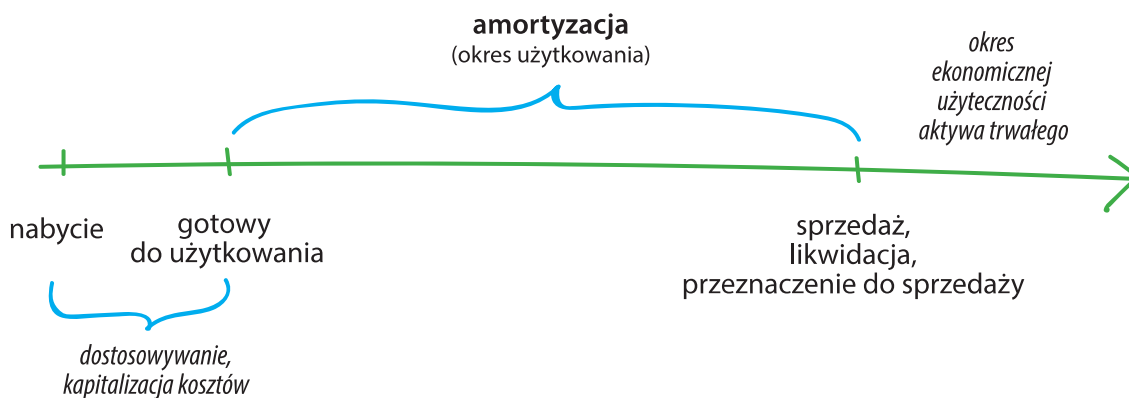
**Okres użytkowania** to okres, przez który jednostka spodziewa się czerpać korzyści ze składnika aktywów lub liczba jednostek produkcji oczekiwana przy użyciu danego składnika aktywów. Okres użytkowania środków trwałych może, ale nie musi być równy okresowi ekonomicznej użyteczności środka trwałego.

Amortyzacja powinna rozpocząć się w momencie, gdy środek trwały jest gotowy do użytkowania, a zakończyć się w chwili jego wycofania z użytkowania lub gdy składnik aktywów zostanie przeznaczony do sprzedaży zgodnie z MSSF 5.

Grunty, z wyjątkiem gruntów służących wydobyciu kopalin metodą odkrywkową, nie podlegają amortyzacji zarówno w świetle UoR, jak i MSR.

Jeżeli w ramach danego rzeczowego aktywa trwałego wyróżnić można inne rzeczowe aktywa trwałe, istotne w stosunku do jego wartości całkowitej i posiadające odmienny okres użytkowania (zwane komponentami), to powinny być one amortyzowane osobno według własnego okresu użytkowania. Przykładami takich aktywów są: samolot, lokomotywa, gdzie silniki, kadłub i inne komponenty są amortyzowane osobno. Komponent nie musi być zdolny do samodzielnej pracy. Komponentem rzeczowego aktywa trwałego są też koszty przeglądu głównego, jeżeli jego przeprowadzanie jest nieuniknione. Koszty takiego przeglądu są kapitalizowane i amortyzowane przez okres do następnego przeglądu.

Części zamienne oraz wyposażenie związane z serwisem są zwykle wykazywane jako zapasy i ujmowane w zysku lub stracie okresu w momencie ich wykorzystania. Jednak istotne części zamienne oraz awaryjne wyposażenie kwalifikują się do wykazania jako rzeczowe aktywa trwałe, jeżeli jednostka oczekuje, iż będą one wykorzystywane przez czas dłuższy niż jeden okres. Podobnie, jeżeli części zamienne oraz wyposażenie związane z serwisem mogą być wykorzystane jedynie dla poszczególnych pozycji rzeczowych aktywów trwałych, wtedy ujmowane są jako rzeczowe aktywa trwałe.



Wybór metody amortyzacji następuje na podstawie decyzji o sposobie wykorzystania aktywa trwałego do generowania korzyści ekonomicznych. Jednostki mają zazwyczaj do dyspozycji: metodę liniową (czyli równomierne rozłożenie odpisów amortyzacyjnych na okres użytkowania), metodę degresywną (powodującą zmniejszenie odpisów amortyzacyjnych sukcesywnie w ciągu okresu użytkowania), metody oparte na jednostkach pracy aktywa (np. liczbie godzin pracy w okresie).

Amortyzacja jest co do zasady szacunkiem księgowym. Metoda oraz okres amortyzacji podlegają okresowej weryfikacji i mogą ulec zmianie. Zmiana jest odnoszona do ksiąg prospektywnie.

Amortyzacja środków trwałych zazwyczaj ujmowana jest bezpośrednio w zysku lub stracie okresu. Od powyższej zasady istnieją jednak istotne wyjątki, np. amortyzacja środków trwałych używanych do budowy innych środków trwałych (lub kapitalizowanych prac rozwojowych) jest traktowana jako składowa kosztu wytworzenia budowanych środków trwałych (lub kapitalizowanych prac rozwojowych).

## RZECZOWE AKTYWA TRWAŁE

### Amortyzacja według ustawy o rachunkowości

Ustawa o rachunkowości określa wymagania dotyczące amortyzacji środków trwałych w art. 32.

Odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od środka trwałego dokonuje się drogą systematycznego, planowego rozłożenia jego wartości początkowej na **ustalony okres amortyzacji**. Rozpoczęcie amortyzacji następuje **nie wcześniej niż po przyjęciu środka trwałego do używania (UWAGA – różnica w stosunku do MSR 16)**, a jej zakończenie – nie później niż z chwilą zrównania wartości odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych z wartością początkową środka trwałego lub przeznaczenia go do likwidacji, sprzedaży lub stwierdzenia jego niedoboru, **z ewentualnym uwzględnieniem przewidywanej przy likwidacji ceny sprzedaży netto pozostałości środka trwałego (UWAGA – inna definicja wartości rezydualnej według MSR 16 – opisano na str. 8)**.

Przy ustalaniu okresu amortyzacji i rocznej stawki amortyzacyjnej uwzględnia się okres ekonomicznej użyteczności środka trwałego, na określenie którego wpływają w szczególności:

- Liczba zmian, na których pracuje środek trwały,
- Tempo postępu techniczno-ekonomicznego,
- Wydajność środka trwałego mierzona liczbą godzin jego pracy lub liczbą wytworzonych produktów albo innym właściwym miernikiem,
- Prawne lub inne ograniczenia czasu używania środka trwałego,
- Przewidywana przy likwidacji cena sprzedaży netto istotnej pozostałości środka trwałego.

W przypadku zmiany technologii produkcji, przeznaczenia do likwidacji, wycofania z używania lub innych przyczyn powodujących trwałą utratę wartości środka trwałego dokonuje się – **w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych (w MSR w ciężar kosztów operacyjnych)** – odpowiedniego odpisu aktualizującego jego wartość.

Odpisy aktualizujące wartość dotyczące środków trwałych, których wycena została zaktualizowana **na podstawie odrębnych przepisów**, zmniejszają odniesione na kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny różnice spowodowane aktualizacją wyceny. Ewentualną nadwyżkę odpisu nad różnicami z aktualizacji wyceny zalicza się do pozostałych kosztów operacyjnych (według MSR 16 raczej do kosztów operacyjnych).

Dla środków trwałych **o niskiej jednostkowej wartości początkowej** można ustalać odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe w sposób uproszczony, przez dokonywanie zbiorczych odpisów dla grup środków zbliżonych rodzajem i przeznaczeniem lub jednorazowo odpisując wartość tego rodzaju środków trwałych. Warto podkreślić, że **nie ma takiego zapisu w MSR 16**, jednak taki sam efekt osiągnie jednostka, jeśli uzna pewną wartość za nieistotną i z tego względu jednorazowo dokona odpisu w zysku lub stracie okresu całości poniesionych nakładów.

## RZECZOWE AKTYWA TRWAŁE

### Koszty rozbiórki i przywrócenia miejsca do stanu pierwotnego (KIMSF 1)

Koszty rozbiórki aktywa oraz przywrócenia miejsca lokalizacji do stanu pierwotnego stanowią składową część ceny nabycia lub kosztu wytworzenia rzeczowego aktywa trwałego w przypadku, gdy jednostka posiada obowiązek do poniesienia tego typu kosztów i obowiązek ten powstał w momencie nabycia aktywa.

Jednostka kapitalizuje wartość bieżącą oczekiwanych kosztów rozbiórki rzeczowego aktywa trwałego w korespondencji z rezerwami (tzw. rezerwa rekultywacyjna) i amortyzuje ją przez okres użytkowania rzeczowego aktywa trwałego, którego one dotyczą. Oczekiwany kosztami są te, które według przewidywań jednostki zostaną poniesione po okresie użytkowania z tytułu dokonania rozbiórki aktywa i rekultywacji terenu. Są one dyskontowane stopą procentową przed opodatkowaniem, która odzwierciedla bieżącą ocenę rynku odnośnie do wartości pieniądza w czasie oraz ryzyko związane z tym zobowiązaniem.

Zmiany wartości rezerwy związane z upływem czasu (tzw. **odwracanie dyskonta**) są ujmowane w zysku lub stracie okresu jako **koszty finansowe**.

Wartość rezerwy może się również zmieniać z powodu zmiany szacunku spodziewanych przyszłych wydatków oraz zmian rynkowej stopy procentowej lub zmian ryzyka specyficznego dla danego zobowiązania.

W takiej sytuacji, jeżeli do wyceny aktywa trwałego jednostka stosuje:

model ceny nabycia lub kosztu wytworzenia	model wartości przeszacowanej (model przeszacowania)
<ul style="list-style-type: none"> <li>Zmiany wielkości rezerwy są dodawane lub odejmowane od kosztu nabycia składnika aktywów, chyba że kwota podlegająca odejmowaniu przekroczyłaby wartość bilansową składnika aktywów – w takim przypadku kwota przekraczająca wartość bilansową zostanie rozpoznana w zysku lub stracie okresu</li> <li>Jeżeli jednostka zwiększy wartość składnika aktywów, będzie musiała dokonać oceny, czy nie nastąpiła utrata wartości takiego aktywa</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Zmniejszenie rezerwy ujmuje się w innych całkowitych dochodach oraz zwiększa nadwyżkę z przeszacowania w kapitale własnym, a zwiększenie rezerwy zmniejsza tę nadwyżkę</li> <li>Jeżeli zmniejszenie rezerwy przekroczyłoby kwotę, która byłaby wartością bilansową składnika aktywów, gdyby był on wyceniany według modelu ceny nabycia lub kosztu wytworzenia, nadwyżka jest rozpoznawana w zysku lub stracie okresu</li> </ul>

## RZECZOWE AKTYWA TRWAŁE

### Późniejsze nakłady inwestycyjne czy wydatki bieżące?

**Nakłady inwestycyjne** to te wydatki, których skutkiem jest nabycie rzeczowych składników majątku trwałego lub poprawa ich zdolności do generowania dochodu, na przykład poprzez zwiększenie ektywności, czy też przedłużenie okresu użytkowania. Kryteria ich ujęcia jako składnik aktywów są takie same jak przy ujęciu początkowym.

**Warunkiem ciągłego wykorzystywania pozycji rzeczowych aktywów trwałych może być przeprowadzanie w regularnych odstępach czasu generalnych przeglądów niezależnie od wymiany poszczególnych części składowych. W momencie przeprowadzania takiego przeglądu, jeśli kryteria ujmowania są spełnione, jego koszty zostają ujęte w wartości bilansowej odpowiedniej pozycji rzeczowych aktywów trwałych jako koszt zastąpienia.**

**Wydatki bieżące** to koszty ponoszone w ramach bieżącej działalności przedsiębiorstwa lub koszty ponoszone w celu **utrzymania** istniejącej zdolności aktywów do generowania korzyści ekonomicznych, na przykład koszty szkoleń, odmalowanie, koszty relokacji fabryki, koszty reklamy.

Art. 31.1. UoR formułuje powyższe wymogi w następujący sposób: wartość początkową stanowiącą cenę nabycia lub koszt wytworzenia środka trwałego **powiększają koszty jego ulepszenia**, polegającego na przebudowie, rozbudowie, modernizacji lub rekonstrukcji i powodującego, że wartość użytkowa tego środka po zakończeniu ulepszenia przewyższa posiadaną przy przyjęciu do używania wartość użytkową, mierzoną okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych za pomocą ulepszanego środka trwałego, kosztami eksploatacji lub innymi miarami.

### Zaprzestanie uznawania

Rzeczowe aktywo trwałe przestaje być wykazywane w sprawozdaniu z sytuacji finansowej jednostki w wyniku sprzedaży, jeżeli spełnione są kryteria dokonania sprzedaży zawarte w MSR 18 „Przychody” lub gdy dany składnik aktywa został zlikwidowany.

Przychody ze sprzedaży aktywa trwałego są wykazywane netto z kosztami dokonanej sprzedaży (czyli wartością bilansową aktywa trwałego i jakimikolwiek innymi kosztami związanymi ze sprzedażą) jako zysk lub strata na sprzedaży środków trwałych.

### Ujawnienia

Wymogi ujawnień dotyczących rzeczowych aktywów trwałych zostały sprecyzowane w załączniku nr 1 do UoR. Jednostka ma zatem obowiązek ujawnić:

- Szczegółowy zakres zmian wartości grup rodzajowych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz inwestycji długoterminowych, zawierający stan tych aktywów na początek roku obrotowego, zwiększenia i zmniejszenia z tytułu: aktualizacji wartości, nabycia, rozchodu, przemieszczenia wewnętrznego oraz stan końcowy,
- Dla majątku amortyzowanego – podobne (jak wyżej) przedstawienie stanów i tytułów zmian dotychczasowej amortyzacji lub umorzenia,
- Kwotę dokonanych w trakcie roku obrotowego odpisów aktualizujących wartość aktywów trwałych odrębnie dla długoterminowych aktywów niefinansowych oraz długoterminowych aktywów finansowych,
- Wartość gruntów użytkowanych wieczysto,
- Wartość nieamortyzowanych lub nieumarzanych przez jednostkę środków trwałych, używanych na podstawie umów najmu, dzierżawy i innych umów, w tym z tytułu umów leasingu.

Jednostka sporządzająca swoje sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR musi ponadto wykazać między innymi:

- Wartość różnic kursowych, które powstały na przeliczeniu danych z waluty funkcjonalnej na walutę prezentacji,
- Opis zmian szacunków (dotyczących np. amortyzacji, kosztów demontażu i rekutywacji, przeszacowania),
- Wartość nakładów poniesionych na wybudowanie aktywa (jeśli takie przypadki miały miejsce),
- Dane dotyczące dokonanej przeszacowania (wraz z opisem sposobu, w jaki została ustalona wartość przeszacowana i czy jednostka korzystała z wyceny rzeczoznawcy),
- Jeśli jednostka stosuje model wartości przeszacowanej – dane dotyczące wartości bilansowej aktywów, jaka byłaby ustalona, gdyby jednostka nie stosowała modelu wartości przeszacowanej,
- Wartość bilansową majątku czasowo niewykorzystywanego,
- Wartość brutto majątku w pełni zamortyzowanego, który jest ciągle w użyciu,
- W przypadku stosowania modelu ceny nabycia lub kosztu wytworzenia – wartość godziwą majątku, jeśli jest ona istotnie różna od wartości bilansowej.

## RZECZOWE AKTYWA TRWAŁE

### Ujęcie podatkowe

W kwestii zagadnień dotyczących rzeczowych aktywów trwałych zapisy podatkowe w znacznej mierze odbiegają od zapisów UoR czy też MSR 16.

Art. 16a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (UPDOP) mówi, że amortyzacji podlegają **stanowiące własność lub współwłasność podatnika, nabyte lub wytworzone we własnym zakresie, kompletne i zdatne do użytku w dniu przyjęcia do używania:**

- Budowle, budynki oraz lokale będące odrębną własnością,
- Maszyny, urządzenia i środki transportu,
- Inne przedmioty

o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub [...], **zwane środkami trwałymi**.

Amortyzacji ponadto podlegają, niezależnie od przewidywanego okresu używania (również **zwane środkami trwałymi**):

- Przyjęte do używania inwestycje w obcych środkach trwałych, zwane dalej „inwestycjami w obcych środkach trwałych”,
- Budynki i budowle wybudowane na cudzym gruncie,
- Składniki majątku niestanowiące własności lub współwłasności podatnika, wykorzystywane przez niego na potrzeby związane z prowadzoną działalnością na podstawie umowy leasingu (określonej w art. 17a pkt 1) zawartej z właścicielem lub współwłaścicielami tych składników – jeżeli zgodnie z przepisami rozdziału 4a UPDOP odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający.

**Wybrane różnice w zakresie środków trwałych między przepisami księgowymi i podatkowymi dotyczą:**

- Okresu używania,
- Uprawnienia do amortyzacji,
- Prawa własności,
- Związku z działalnością gospodarczą.

Ustawa o rachunkowości definiuje, czym jest środek trwały, podczas gdy UPDOP zawiera elementy definicji środka trwałego poprzez wskazanie aktywów, które podlegają amortyzacji podatkowej przy spełnieniu określonych warunków.

Niezależnie od odmienności w zakresie definicji środków trwałych pomiędzy przepisami podatkowymi i rachunkowymi (UoR) istnieją dwie zasadnicze różnice:

- W podejściu do prawa własności (przepisy rachunkowe operują pojęciem **kontroli**, która determinuje, czy dany składnik jest włączany do aktywów – i dalej: środków trwałych – czy też nie. Aktywem są kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe, natomiast prawo własności nie jest w tym wypadku kluczowe. W przypadku przepisów podatkowych **determinantem jest prawo własności**),
- W zakresie składników aktywów, które zawierają się w grupie środków trwałych (lista aktywów, które zaliczane są do środków trwałych zgodnie z UoR i UPDOP jest podobna, **jednakże nie jest w pełni zbieżna**. Rozbieżności dotyczą na przykład prawa wieczystego użytkowania gruntów, nieruchomości, które są utrzymywane w celu wzrostu wartości lub otrzymania pożytków, czy też inwentarza żywego).

**Wartość początkowa w świetle art. 16g ust. 1 UPDOP, zał. 1 pkt 1.3-1.8**

Według art. 16g UPDOP 1 za wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych uważa się:

- W razie odpłatnego nabycia – cenę ich nabycia,
- W razie częściowo odpłatnego nabycia – cenę ich nabycia powiększoną o wartość przychodu z rozwiązanych lub zmniejszonych rezerw zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodu,
- W razie wytworzenia we własnym zakresie – koszt wytworzenia,
- W razie nabycia w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób – wartość rynkową z dnia nabycia, chyba że umowa darowizny albo umowa o nieodpłatnym przekazaniu określa tę wartość w niższej wysokości,
- W razie nabycia w postaci wkładu niepieniężnego wniesionego do spółki albo spółdzielni – ustaloną przez podatnika na dzień wniesienia wkładu wartość poszczególnych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, nie wyższą jednak od ich wartości rynkowej.

## RZECZOWE AKTYWA TRWAŁE

### Ujęcie podatkowe

**Za cenę nabycia** (art. 16g UPDOP) uważa się kwotę należną zbywcy, powiększoną o koszty związane z zakupem naliczone do dnia przekazania środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej do używania, a w szczególności o koszty transportu, załadunku i wyładunku, ubezpieczenia w drodze, montażu, instalacji i uruchomienia programów oraz systemów komputerowych, opłat notarialnych, skarbowych i innych, odsetek, prowizji, oraz pomniejszoną o podatek od towarów i usług, z wyjątkiem przypadków, gdy zgodnie z odrębnymi przepisami podatek od towarów i usług nie stanowi podatku naliczonego albo podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty należnego podatku o podatek naliczony albo zwrot różnicy podatku w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług. W przypadku importu cena nabycia obejmuje cło i podatek akcyzowy od importu składników majątku.

**Za koszt wytworzenia** (art. 16g UPDOP) uważa się wartość, w cenie nabycia, zużytych do wytworzenia środków trwałych: rzeczowych składników majątku i wykorzystanych usług obcych, kosztów wynagrodzeń za prace wraz z pochodnymi, i inne koszty dające się zaliczyć do wartości wytworzonych środków trwałych. Do kosztu wytworzenia nie zalicza się: kosztów ogólnych zarządu, kosztów sprzedaży oraz pozostałych kosztów operacyjnych i kosztów operacji finansowych, w szczególności odsetek od pożyczek (kredytów) i prowizji, z wyłączeniem odsetek i prowizji naliczonych do dnia przekazania środka trwałego do używania.

Cenę nabycia oraz koszt wytworzenia **koryguje się o różnice kursowe, naliczone do dnia przekazania do używania** środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej (art. 16g UPDOP).

Dyskusyjna jest kwestia, czy różnice kursowe od środków pieniężnych związanych z zapłatą zobowiązań inwestycyjnych czy też zobowiązań dłużnych na sfinansowanie procesu inwestycyjnego powinny mieć wpływ na ustalenie wartości początkowej nabytych / wytworzonych środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych (**nie ma przepisu wprost wyłączającego te różnice kursowe z przychodów / kosztów bieżących jako odrębnej kategorii**). W interpretacjach organów podatkowych akceptowany jest pogląd, iż w wartości początkowej środka trwałego powinny być również uwzględnione różnice kursowe od tzw. własnych środków pieniężnych, zdefiniowane w art. 15a ust. 2 pkt 3 i ust. 3 pkt ... UPDOP, jeżeli wydatkowanie waluty ma bezpośredni związek z wytworzeniem tego środka trwałego. W opinii organów podatkowych podstawą do ujęcia zrealizowanych różnic kursowych od własnych środków pieniężnych (powstających w związku z wpływem waluty) w wartości początkowej jest fakt, iż są one związane z nabyciem / wytworzeniem środka trwałego w ramach realizowanej inwestycji oraz zostały naliczone do dnia przekazania środka trwałego do używania. (Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 16 lutego 2012 r., sygn. IPPB5/423-1128/11-2/15).

Podatnicy mogą nie dokonywać odpisów amortyzacyjnych od składników majątku, których **wartość początkowa nie przekracza 3500 zł**. Wydatki poniesione na ich nabycie stanowią wówczas koszty uzyskania przychodów w miesiącu oddania ich do używania (art. 16d UPDOP).

### Amortyzacja

Odpisów amortyzacyjnych dokonuje się (art. 16h UPDOP):

- Od wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym ten środek lub wartość wprowadzono do ewidencji, do końca tego miesiąca, w którym następuje zrównanie sumy odpisów amortyzacyjnych z ich wartością początkową lub w którym postawiono je w stan likwidacji, zbyto lub stwierdzono ich niedobór; suma odpisów amortyzacyjnych obejmuje również odpisy, których zgodnie z art. 16 ust. 1 nie uważa się za koszty uzyskania przychodów,
- Od używanych sezonowo środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych w okresie ich wykorzystywania; w tym przypadku wysokość odpisu miesięcznego ustala się przez podzielenie rocznej kwoty odpisów amortyzacyjnych przez liczbę miesięcy w sezonie albo przez 12 miesięcy w roku,
- Od ujawnionych środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych nieobjętych dotychczas ewidencją, począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym te środki lub wartości zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

Zgodnie z art. 16h UPDOP podatnicy dokonują wyboru jednej z następujących metod amortyzacji dla poszczególnych środków trwałych. Wybraną metodę stosuje się do pełnego zamortyzowania danego środka trwałego:

- Metoda liniowa,
- Metoda liniowa z podwyższonymi stawkami,
- Metoda liniowa z indywidualnymi stawkami,
- Metoda degresywna,
- Jednorazowy odpis amortyzacyjny.

## RZECZOWE AKTYWA TRWAŁE

### Metoda liniowa (art. 16i)

W metodzie liniowej jednostka dokonuje równych odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych przy zastosowaniu stawek amortyzacyjnych określonych w „Wykazie stawek amortyzacyjnych i zasad”.

### Metoda liniowa z podwyższonymi stawkami (art. 16i)

W metodzie liniowej jednostka dokonuje odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych przy zastosowaniu stawek amortyzacyjnych określonych w „Wykazie stawek amortyzacyjnych i zasad” podwyższonych o stałe wskaźniki (np. dla budynków i budowli używanych w pogorszonych warunkach wskaźnik wynosi nie więcej niż 1,2).

### Metoda liniowa z indywidualnymi stawkami (art. 16j)

Podatnicy mogą indywidualnie ustalić stawki amortyzacyjne dla używanych lub ulepszonych środków trwałych po raz pierwszy wprowadzonych do ewidencji danego podatnika, z tym że okres amortyzacji nie może być krótszy niż okres określony w UPDOP (art. 16j). Na przykład dla inwestycji w obcych budynkach (lokalach) lub budowlach okres amortyzacji nie może być krótszy niż 10 lat.

### Metoda degresywna (art. 16k)

Odpisów amortyzacyjnych można dokonywać od wartości początkowej maszyn i urządzeń zaliczonych do grupy 3–6 i 8 klasyfikacji oraz środków transportu, z wyłączeniem samochodów osobowych, w pierwszym roku podatkowym ich używania przy zastosowaniu stawek podanych w „Wykazie stawek amortyzacyjnych i zasad” podwyższonych o współczynnik nie wyższy niż 2,0, a w następnych latach podatkowych od ich wartości początkowej pomniejszonej o dotychczasowe odpisy amortyzacyjne, ustalonej na początek kolejnych lat ich używania. Począwszy od roku podatkowego, w którym tak określona roczna kwota amortyzacji miałyby być niższa od rocznej kwoty amortyzacji obliczonej przy zastosowaniu metody liniowej, podatnicy dokonują dalszych odpisów amortyzacyjnych zgodnie z metodą liniową.

### Jednorazowy odpis amortyzacyjny (art. 16k)

Podatnicy w roku podatkowym, w którym rozpoczęli działalność, oraz mali podatnicy mogą dokonywać jednorazowo odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych zaliczonych do grupy 3–8 klasyfikacji, z wyłączeniem samochodów osobowych, w roku podatkowym, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym równowartości kwoty 50 000 euro łącznej wartości tych odpisów amortyzacyjnych.





## WARTOŚCI NIEMATERIALNE

## WARTOŚCI NIEMATERIALNE

W świetle MSR 38 wartości niematerialne definiowane są **jako możliwe do zidentyfikowania aktywa niepieniężne, które nie mają postaci fizycznej.**

Elementem koniecznym do rozpoznania składnika aktywów w sprawozdaniu z sytuacji finansowej (bilansie) jest **posiadanie kontroli** oraz istnienie prawdopodobieństwa, że jednostka gospodarcza osiągnie przyszłe korzyści ekonomiczne, które można przyporządkować danemu składnikowi aktywów, oraz że można wiarygodnie ustalić cenę nabycia lub koszt wytworzenia danego składnika aktywów (zarówno w świetle UoR, jak i MSR).

W UoR używa się określenia „wartości niematerialne i prawne”, którymi są nabyte przez jednostkę, zaliczane do aktywów trwałych, prawa majątkowe nadające się do gospodarczego wykorzystania, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, przeznaczone do używania na potrzeby jednostki, a w szczególności: autorskie prawa majątkowe, prawa do wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów użytkowych i zdobniczych oraz know-how.

Wartość niematerialna jest możliwa do zidentyfikowania, jeżeli:

- Można ją wyodrębnić od innych składników aktywów i sprzedać, przekazać oddzielnie lub łącznie z umową albo powiązaniem składnikiem aktywów lub zobowiązań (np. tytuł prasowy i baza prenumeratorów),
- Wynika z tytułów umownych lub innych tytułów prawnych.

W przypadkach szczególnych, jeśli dane aktywo obejmuje **zarówno elementy materialne, jak i niematerialne**, należy ocenić, który z elementów jest bardziej znaczący i konsekwentnie zaksięgować wartość niematerialną (jeśli jest istotna) lub rzeczowe aktywo trwałe albo dokonać odpowiednio wydzielenia, jeśli będzie to prowadziło do bardziej rzetelnej informacji.

Wartościami niematerialnymi **nie są** nakłady na reklamę, szkolenia, rozpoczęcie działalności i działalność badawczą (traktowaną jako etap pozyskiwania wiedzy), nie spełniają one bowiem kryteriów rozpoznania jako aktywa, gdyż nie jest możliwe wiarygodne określenie prawdopodobnych korzyści ekonomicznych przez nie generowanych.

## WARTOŚCI NIEMATERIALNE

### Ujęcie początkowe

Wartości niematerialne nabyte w oddzielnej transakcji wycenia się według ceny nabycia, tj. ceny zakupu powiększonej o pozwalające się bezpośrednio przyporządkować koszty poniesione w celu dostosowania składnika aktywów do miejsca i warunków potrzebnych do rozpoczęcia jego funkcjonowania, podobnie jak to ma miejsce w przypadku rzeczowych aktywów trwałych.

Przy początkowym ujęciu wartości niematerialne inne niż **nabyte w oddzielnej transakcji** wyceniane są odpowiednio według:

- Wytworzone we własnym zakresie – według kosztu wytworzenia, pod warunkiem spełnienia warunków do kapitalizacji (tzw. prace rozwojowe),
- Nabyte w transakcji barterowej – według wartości godziwej. Wartością godziwą takich aktywów jest: wartość godziwa przekazanych aktywów lub wartość godziwa otrzymanych aktywów, jeśli nie jest możliwe ustalenie wartości godziwej aktywów przekazanych. Jeśli transakcja nie ma sensu ekonomicznego, nie odnosi się jej do ksiąg,
- Nabyte w transakcji połączenia jednostek gospodarczych – według wartości godziwej ustalonej na moment przejścia kontroli (MSSF 3). Jednostka przejmująca ujmuje w dniu przejęcia (w swoim skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym), odrębnie od nabytej wartości firmy, składnik wartości niematerialnych jednostki przejmowanej, jeżeli można wiarygodnie ustalić jego wartość godziwą, bez względu na to, czy został on już ujęty przez jednostkę przejmowaną przed transakcją połączenia. Przykładami wartości niematerialnych, które mogą być „ujawnione” podczas transakcji połączenia, niezależnie od wartości firmy, są: znaki firmowe, nazwa handlowa, znaki usługowe, znaki wspólne, wartości niematerialne związane z klientem, takie jak listy klientów, lista niezrealizowanych zamówień, umowy z klientem, wartości niematerialne o charakterze artystycznym: sztuki, kompozycje, słowa utworów, wartości niematerialne w formie umów: prawo do udzielania i sprzedaży licencji, posiadane prawa licencyjne, umowy dotyczące reklamy, zezwolenia budowlane, prawo do użytkowania, takie jak wiercenia czy też korzystanie z różnych zasobów, ponadto opatentowane technologie, tajemnice handlowe itp.,
- Nabyte w formie dotacji rządowej – według wartości godziwej lub wartości nominalnej powiększonej o koszty bezpośrednie,
- Nabyte w formie leasingu finansowego – według wartości godziwej lub jeśli jest niższa – według wartości bieżącej minimalnych płat leasingowych (MSR 17). Jednakże prawa wynikające z umów licencyjnych dotyczące takich pozycji, jak filmy kinowe, nagrania wideo, sztuki teatralne, rękopisy, patenty i prawa autorskie, zostały wyłączone z zakresu MSR 17 (Leasing) i są przedmiotem MSR 38.

Nie ujmuje się jako wartości niematerialnych wewnętrznie wytworzonej wartości firmy (tzw. goodwill).

### Ujęcie wartości niematerialnych i prawnych według ustawy o rachunkowości

Ustawa o rachunkowości definiuje wartości niematerialne i prawne jako **nabyte** przez jednostkę, zaliczane do aktywów trwałych, prawa majątkowe nadające się do gospodarczego wykorzystania o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, przeznaczone do używania na potrzeby jednostki, a w szczególności:

- Autorskie prawa majątkowe, prawa pokrewne, licencje, koncesje,
- Prawa do wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów użytkowych oraz zdobniczych,
- Know-how.

W przypadku wartości niematerialnych i prawnych oddanych do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub leasingu wartości niematerialne i prawne zalicza się do aktywów trwałych jednej ze stron umowy, jeśli spełnia warunki do zakwalifikowania jej jako umowy leasingu finansowego.

## WARTOŚCI NIEMATERIALNE

### Wartości niematerialne wytworzone we własnym zakresie

Prace nad wytworzeniem wartości niematerialnej we własnym zakresie należy podzielić na dwa etapy:

- **Prace badawcze**, które są nowatorskim i zaplanowanym poszukiwaniem rozwiązań podjętym z zamiarem zdobycia i przyswojenia nowej wiedzy naukowej i technicznej,
- **Prace rozwojowe** (projektowe), które 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 mają miejsce przed rozpoczęciem produkcji seryjnej.

Koszty ponoszone w wyniku prac rozwojowych powinny być ujmowane jako aktywa. Koszty te obejmują możliwe do bezpośredniego przypisania do projektu koszty związane z tworzeniem, produkcją i przygotowywaniem składnika wartości niematerialnych do momentu jego gotowości do używania, np. koszty wynagrodzeń pracowników zatrudnionych przy projekcie, amortyzacja urządzeń projektowych, opłaty licencyjne itp. Nie wolno kapitalizować kosztów administracyjnych, związanych z brakiem wydajności, czy też kosztów szkoleń pracowników mających na celu przyuczenie ich do obsługi tworzonego aktywa.

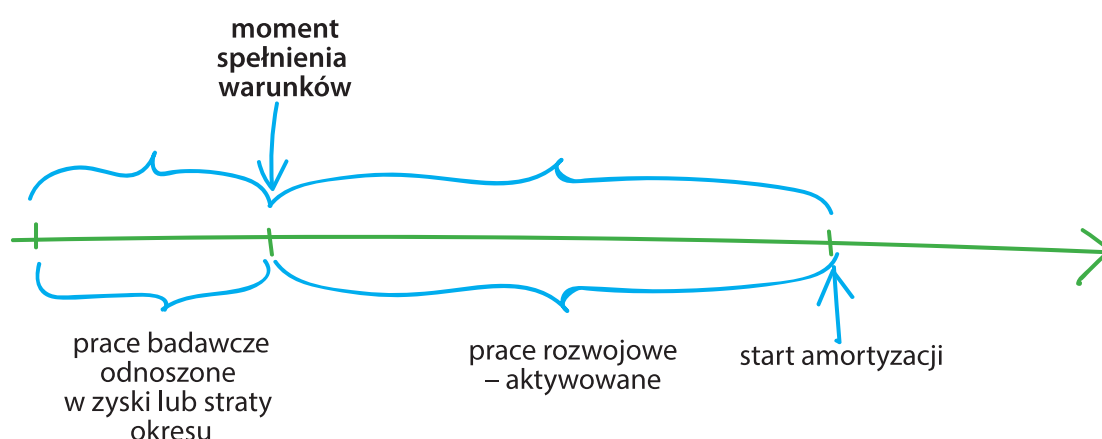
Koszty prac rozwojowych podlegają kapitalizacji, jeśli spełnione są łącznie następujące **warunki** (MSR 38):

- Jest prawdopodobne, że jednostka osiągnie przyszłe korzyści ekonomiczne związane z prowadzonymi pracami,
- Istnieje zamiar ukończenia składnika aktywów oraz jego użytkowania lub sprzedaży,
- Są dostępne zasoby, które mają służyć ukończeniu składnika aktywów oraz jego użytkowaniu lub sprzedaży,
- Istnieje możliwość użytkowania lub sprzedaży składnika wartości niematerialnych,
- Istnieje możliwość, z technicznego punktu widzenia, ukończenia składnika aktywów niematerialnych w celu użytkowania lub sprzedaży,
- Można wiarygodnie ustalić poniesione nakłady.

**Według art. 33.2 UoR** 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:

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

Jednostka gospodarcza, która **nie jest w stanie oddzielić** etapu prac badawczych od etapu prac rozwojowych, traktuje wszystkie ponoszone nakłady **jako prace badawcze**.



## WARTOŚCI NIEMATERIALNE

### Wycena po początkowym ujęciu

Zarówno w świetle UoR, jak i MSR 38 po ujęciu początkowym jednostka ma do wyboru dwa modele, podobnie jak w przypadku rzeczowych aktywów trwałych.

Model oparty na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, tzw. model kosztowy	Model oparty na wartości przeszacowanej
Wartości niematerialne są wykazywane w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia pomniejszanych o umorzenie i odpisy z tytułu utraty wartości	Wartości niematerialne są wykazywane w wartości przeszacowanej (wartość godziwa na dzień przeszacowania) pomniejszonej o kwotę późniejszego umorzenia i odpisów z tytułu utraty wartości

Istnieje jednak zasadnicza różnica w stosunku do rzeczowych aktywów trwałych, a mianowicie model wartości przeszacowanej może być stosowany:

- W świetle art. 31 **UoR** zastosowanie na podstawie odrębnych przepisów,
- W świetle **MSR 38** wyłącznie wtedy, jeżeli na daną wartość niematerialną istnieje aktywny rynek, np. dla certyfikatów CO<sub>2</sub>. Nadal pozostaje także konieczność zastosowania w takim wypadku tego modelu do całej grupy wartości niematerialnych, chyba że nie istnieją dla nich aktywne rynki.

W praktyce oznacza to, że ogromna większość wartości niematerialnych księgowana jest według tzw. modelu kosztowego, z uwagi na ich unikalny charakter pociągający za sobą brak możliwości wiarygodnego ustalenia wartości godziwej przed zajściem rzeczywistej transakcji rynkowej.

## WARTOŚCI NIEMATERIALNE

### Amortyzacja

Amortyzacja jest systematycznym rozłożeniem wartości podlegającej amortyzacji **w okresie użytkowania** wartości niematerialnych.

Według MSR 38 mogą wystąpić następujące sytuacje:

Wartości niematerialne o określonym okresie użytkowania	Wartości niematerialne o nieokreślonym okresie użytkowania
<ul style="list-style-type: none"> <li>Podlegająca amortyzacji wartość składnika aktywów (cena nabycia lub koszt wytworzenia lub przeszacowana kwota minus wartość końcowa) powinna zostać równomiernie rozłożona w ciągu okresu jego użytkowania</li> <li>Wartość rezydualna wartości niematerialnej wynosi zero, chyba że inna jednostka zobowiązała się odkupić wartość niematerialną pod koniec okresu jej użyteczności albo też istnieje aktywny rynek, z którego można pobrać dane odnośnie do wartości końcowej danego składnika aktywów (istnienie tego rynku musi być prawdopodobne również po okresie użytkowania składnika aktywów)</li> <li>Amortyzację rozpoczyna się w chwili, gdy składnik aktywów jest <b>gotowy do użycia</b></li> <li>Metoda amortyzacji oraz okres użytkowania powinny być weryfikowane co najmniej na koniec każdego roku obrotowego i zmieniane w razie konieczności (zmiana szacunku)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Okres użyteczności nie może być określony, np. w sytuacji, gdy po przeanalizowaniu wszystkich dostępnych informacji, jednostka nie jest w stanie określić okresu, przez jaki możliwe jest osiągnięcie korzyści ekonomicznych z danej wartości niematerialnej</li> <li>Wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania nie amortyzuje się</li> <li>Okres użytkowania takich aktywów jest weryfikowany w każdym okresie w celu ustalenia, czy zdarzenia i okoliczności nadal potwierdzają, iż okres taki jest nieokreślony i jeśli następuje zmiana w tym zakresie, to jest ona ujmowana prospektywnie</li> <li>Testy na utratę wartości aktywów są przeprowadzane co najmniej raz do roku oraz za każdym razem kiedy istnieją przesłanki, że nastąpiła utrata wartości tego składnika (zgodnie z MSR 36)</li> </ul>

Ustawa o rachunkowości w art. 33.1 nakazuje stosowanie do wartości **niematerialnych tych samych zasad, które są stosowane dla środków trwałych (UWAGA, a więc wystąpią te same różnice w stosunku do MSR)**. Dodatkowo w art. 33.3 ujęto następujący zapis: „Koszty prac rozwojowych odpisuje się przez okres ekonomicznej użyteczności rezultatów prac rozwojowych. Jeżeli w wyjątkowych przypadkach nie można wiarygodnie oszacować okresu ekonomicznej użyteczności rezultatów zakończonych prac rozwojowych, to okres dokonywania odpisów nie może przekraczać 5 lat”.

Ponadto stosownie do art. 44b pkt 10-12 od **wartości firmy** jednostka dokonuje odpisów amortyzacyjnych przez okres jej ekonomicznej użyteczności. Jeżeli nie można wiarygodnie oszacować okresu ekonomicznej użyteczności, to okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych wartości firmy nie może być dłuższy niż 5 lat. Odpisów amortyzacyjnych dokonuje się metodą liniową i zalicza się je do pozostałych kosztów operacyjnych (**jest to istotna różnica w stosunku do MSR**).

Tak zwaną **ujemną wartość firmy**, do wysokości nieprzekraczającej wartości godziwej nabytych aktywów trwałych, z wyłączeniem długoterminowych aktywów finansowych notowanych na regulowanych rynkach, jednostka zalicza do rozliczeń międzyokresowych przychodów przez okres będący średnią ważoną okresu ekonomicznej użyteczności nabytych i podlegających amortyzacji aktywów. Ujemna wartość firmy w wysokości przekraczającej wartość godziwą aktywów trwałych, z wyłączeniem długoterminowych aktywów finansowych notowanych na regulowanych rynkach, zaliczana jest do przychodów na dzień połączenia (**jest to istotna różnica w stosunku do MSR, gdzie istnieje wymóg zaliczenia ww. nadwyżki jednorazowo w przychody okresu, po uprzedniej ponownej weryfikacji wyceny przejętych aktywów netto na moment połączenia**).

Amortyzacja wartości niematerialnych zazwyczaj ujmowana jest bezpośrednio w zysku lub stracie okresu. Od powyższej zasady istnieją jednak wyjątki, np. amortyzacja wartości niematerialnych używanych do budowy innych środków trwałych (lub kapitalizowanych prac rozwojowych) jest traktowana jako składowa kosztu wytworzenia budowanych środków trwałych (lub kapitalizowanych prac rozwojowych).

## WARTOŚCI NIEMATERIALNE

### Szczególne wartości niematerialne

#### Pracownicy i koszty szkoleń

Jednostka może mieć bardzo dobrze przygotowaną merytorycznie oraz lojalną kadrę, która pracuje na sukces firmy. Pracownicy jako osoby nie mogą być wykazani jako wartość niematerialna, ponieważ jednostka nie posiada nad nimi kontroli (warunek konieczny do ujęcia aktywa). Z tego powodu również koszty szkolenia pracowników nie mogą być ujmowane jako aktywa.

#### Prawa do zawodników

Klub sportowy, który nabywa prawo do zawodnika od innego klubu sportowego, wykaże wartość nabycia tego prawa jako wartość niematerialną (prawo do zawodnika, a nie zawodnika jako osobę). Prawo to najprawdopodobniej będzie amortyzowane przez okres trwania kontraktu.

#### Strategia opracowana przez Zarząd jednostki

Członek Zarządu lub osoba pełniąca funkcję kierowniczą w jednostce może opracować strategię, która w założeniu przyczyni się do sukcesów gospodarczych jednostki. Nakłady poniesione na stworzenie takiej strategii (wynagrodzenia) będą odniesione w koszty okresu. Nie będą mogły być skapitalizowane z uwagi na brak kontroli nad przyszłymi korzyściami ekonomicznymi płynącymi z wykorzystania strategii.

#### Relacje z klientami, udział w rynku

Jeżeli jednostka nie jest w stanie chronić swego udziału w rynku lub lojalności klientów poprzez postanowienia umowne, które ograniczą dostęp stron trzecich do tych klientów lub udziału w rynku, jednostka posiadać będzie zbyt małą kontrolę, aby móc aktywować wartość tych relacji.

#### Koszt witryny internetowej

Zgodnie z interpretacją SKI 32 „Wartości niematerialne – koszt witryny internetowej” opracowana własna witryna internetowa jednostki z dostępem dla użytkowników wewnętrznych lub zewnętrznych **stanowi** składnik wartości niematerialnych wytworzony przez jednostkę we własnym zakresie. Jednostka musi wykazać, że witryna taka jest w stanie **generować przyszłe korzyści ekonomiczne, np. dzięki możliwości zawierania transakcji handlowych on-line** (sprzedaż biletów bądź innych usług przez tę witrynę). Jeżeli natomiast witryna internetowa jest wykorzystywana wyłącznie dla celów promocji bądź reklamy produktów lub usług własnych, to jednostka nie będzie w stanie wykazać, że witryna internetowa spowoduje powstanie prawdopodobnych przyszłych korzyści ekonomicznych, a zatem wszystkie nakłady poniesione na opracowanie takiej witryny zostaną ujęte w zysku lub stracie w momencie poniesienia.

## WARTOŚCI NIEMATERIALNE

### Ujęcie podatkowe

W art. 16b UPDOP zawarty jest zamknięty katalog praw majątkowych, które uprawniają do dokonywania amortyzacji przez podatnika. Należy podkreślić, że w przeciwieństwie do środków trwałych amortyzacji podlegają wyłącznie te prawa majątkowe, które zostały **nabyte przez podatnika**. I tak amortyzacji podlegają nabyte nadające się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania:

- Spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego,
- Spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego,
- Prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,
- Autorskie lub pokrewne prawa majątkowe,
- Licencje,
- Prawa określone w ustawie z dnia 30 czerwca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej (Dz.U. z 2013 r. poz. 1410),
- Wartość stanowiąca równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (know-how),  
o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane przez niego do używania na podstawie umowy licencyjnej (sublicencji), umowy najmu, dzierżawy lub umowy określonej w art. 17a pkt 1, **zwane wartościami niematerialnymi i prawnymi**.

Amortyzacji podlegają również (art. 16b UPDOP), z zastrzeżeniem art. 16c, niezależnie od przewidywanego okresu używania:

- Wartość firmy, jeżeli wartość ta powstała w wyniku nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w drodze kupna, przyjęcia do odpłatnego korzystania, a odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający, lub wniesienia do spółki na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji,
- Koszty prac rozwojowych zakończonych wynikiem pozytywnym, który może być wykorzystany na potrzeby działalności gospodarczej podatnika, jeżeli:
  - produkt lub technologia wytwarzania są ściśle ustalone, a dotyczące ich koszty prac rozwojowych wiarygodnie określone,
  - techniczna przydatność produktu lub technologii została przez podatnika odpowiednio udokumentowana i na tej podstawie podatnik podjął decyzję o wytwarzaniu tych produktów lub stosowaniu technologii,
  - z dokumentacji dotyczącej prac rozwojowych wynika, że koszty prac rozwojowych zostaną pokryte spodziewanymi przychodami ze sprzedaży tych produktów lub zastosowania technologii,
- Składniki majątku wymienione w ust. 1, niestanowiące własności lub współwłasności podatnika, wykorzystywane przez niego na potrzeby związane z prowadzoną działalnością na podstawie umowy określonej w art. 17a pkt 1, zawartej z właścicielem lub współwłaścicielami albo uprawnionymi do korzystania z tych wartości – jeżeli zgodnie z przepisami rozdziału 4a odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający, **zwane także wartościami niematerialnymi i prawnymi**.

Zgodnie z art. 16c UPDOP amortyzacji nie podlegają:

- Grunty i prawa wieczystego użytkowania gruntów,
- Budynki, lokale, budowle i urządzenia zaliczane do spółdzielczych zasobów mieszkaniowych lub służących działalności społeczno-wychowawczej prowadzonej przez spółdzielnię mieszkaniową,
- Dzieła sztuki i eksponaty muzealne,
- Wartość firmy, jeżeli wartość ta powstała w inny sposób niż w wyniku nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części,
- Składniki majątku, które nie są używane na skutek zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej na podstawie przepisów o swobodzie działalności gospodarczej albo zaprzestania działalności, w której te składniki były używane; w tym przypadku składniki te nie podlegają amortyzacji od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zawieszono tę działalność lub jej zaprzestano.

**Wartość początkową** praw majątkowych, w tym licencji i autorskich praw majątkowych, stanowi cena nabycia tych praw; jeżeli wynagrodzenie (opłaty) wynikające z umowy licencyjnej albo z umowy o przeniesienie innych praw majątkowych jest uzależnione od wysokości przychodów z licencji lub praw uzyskanych przez licencjobiorcę albo nabywcę, przy ustalaniu wartości początkowej praw majątkowych, w tym licencji, nie uwzględnia się tej części wynagrodzenia (art. 16g).

Okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych od wartości niematerialnych i prawnych nie może być krótszy niż:

- Od licencji (sublicencji) na programy komputerowe oraz od praw autorskich – 24 miesiące,
- Od licencji na wyświetlanie filmów oraz na emisję programów radiowych i telewizyjnych – 24 miesiące,
- Od poniesionych kosztów zakończonych prac rozwojowych – 12 miesięcy,
- Od pozostałych wartości niematerialnych i prawnych – 60 miesięcy.

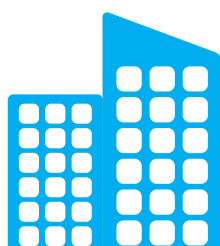


Jeżeli wynikający z umowy okres używania praw majątkowych jest krótszy od okresu ustalonego w tym przepisie, podatnicy mogą dokonywać odpisów amortyzacyjnych w okresie wynikającym z umowy.

Odpisów amortyzacyjnych od własnościowego spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego, spółdzielczego prawa do lokalu użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej dokonuje się przy zastosowaniu rocznej stawki amortyzacyjnej w wysokości 2,5%.

Reasumując, do amortyzowania wartości niematerialnych i prawnych jednostka może zastosować tylko liniową metodę i stałe stawki. Dopuszcza się dokonanie jednorazowego odpisu w koszty. Ustawa nie przewiduje możliwości ulepszeń wartości niematerialnych i prawnych.





# NIERUCHOMOŚCI INWESTYCYJNE

## NIERUCHOMOŚCI INWESTYCYJNE

**W świetle MSR 40** nieruchomość inwestycyjna to nieruchomość (grunt, budynek lub jego część albo oba te elementy) utrzymywana (przez właściciela lub leasingobiorcę w leasingu finansowym) w celu osiągnięcia korzyści z tytułu czynszów, przyrostu wartości nieruchomości lub z obu tych tytułów, **a nie** w drodze:

- Wykorzystania przy produkcji, dostawach towarów, świadczeniu usług lub czynnościach administracyjnych lub
- Sprzedaży w ramach zwykłej działalności.

Przepływy generowane przez jednostkę z tytułu posiadania takiej nieruchomości są w znacznej mierze niezależne od pozostałych aktywów jednostki.

### Prawo do użytkowania nieruchomości

MSR 40 stosuje się również w przypadku wyceny prawa do użytkowania nieruchomości inwestycyjnych będących przedmiotem leasingu finansowego **w sprawozdaniach finansowych leasingobiorcy** oraz do wyceny nieruchomości inwestycyjnych użyczonych leasingobiorcy na mocy umowy leasingu operacyjnego **w sprawozdaniach leasingodawcy**.

Prawo leasingobiorcy do użytkowania nieruchomości **na mocy leasingu operacyjnego** (np. prawo użytkowania wieczystego) można klasyfikować i wykazywać jako nieruchomość inwestycyjną, jeśli nieruchomość ta w innym wypadku spełniałaby definicję nieruchomości inwestycyjnej oraz leasingobiorca wybrał model wartości godziwej do rozpoznania aktywa.

Klasyfikacja praw wynikających z umów leasingu operacyjnego do nieruchomości inwestycyjnych dokonywana jest dla każdej umowy oddzielnie.

## NIERUCHOMOŚCI INWESTYCYJNE

### Klasyfikacja nieruchomości

Przy podejmowaniu decyzji o klasyfikacji nieruchomości jako nieruchomości inwestycyjnej jednostka określa sposób, w jaki zamierza generować korzyści ekonomiczne z tej nieruchomości, na przykład:

Sposób generowania korzyści ekonomicznych	Klasyfikacja
Nieruchomość przeznaczona na sprzedaż w ramach bieżącej działalności operacyjnej	Zapasy
Nieruchomość zajmowana przez właściciela (np. budynek, w którym mieści się siedziba jednostki)	Rzeczowe aktywo trwałe
Nieruchomość budowana na zlecenie klienta	Kontrakt budowlany
Nieruchomość przeznaczona na wynajem lub utrzymywana w celu osiągnięcia korzyści ze wzrostu wartości godziwej	Nieruchomość inwestycyjna
Nieruchomość oddana w <b>leasing finansowy</b> innej jednostce	Należność z tytułu leasingu finansowego

Niekiedy ta sama nieruchomość może być wykorzystywana zarówno do potrzeb bieżącej działalności, jak i jako inwestycja (przeznaczona na wynajem). W takiej sytuacji dla celów księgowych **należy wydzielić każdą z części**, jeżeli można je oddzielnie sprzedać lub można je oddzielnie oddać w leasing finansowy. Jeśli nie jest to możliwe, wówczas nieruchomość można potraktować jako inwestycyjną, jeżeli tylko nieistotna jej część jest wykorzystywana na własne potrzeby.

Podobne podejście będzie stosowane w przypadku, gdy jednostka udostępniająca nieruchomość świadczy dodatkowe usługi na rzecz wynajmujących. Jeżeli są one nieistotne, np. usługi ochrony i utrzymania biurowca, to wówczas nieruchomość taka będzie stanowiła nieruchomość inwestycyjną. Jeżeli usługi te stanowią jednak istotny element działalności, wówczas nieruchomość jest klasyfikowana jako zajmowana przez właściciela. Klasycznym przykładem takiej sytuacji jest **hotel**, gdzie na ogół jednostka poza wynajmem pokoi świadczy szereg usług dodatkowych (np. obsługa, zarządzanie, room service).

Jeżeli nieruchomość należąca do jednostki jest oddana w leasing i zajmowana przez jej jednostkę dominującą lub inną jednostkę zależną, to wówczas nie może ona być zaliczona do nieruchomości inwestycyjnych w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, ponieważ nieruchomość ta z punktu widzenia grupy jest nieruchomością zajmowaną przez właściciela (MSR 40.15).

### Ujęcie początkowe

W świetle MSR 40.16 nieruchomość inwestycyjna jest ujmowana w księgach, jeśli:

- Prawdopodobne jest uzyskanie przez jednostkę przyszłych korzyści ekonomicznych związanych z tą nieruchomością,
- Cena nabycia lub koszt wytworzenia nieruchomości może być wiarygodnie wyceniony.

W momencie początkowego ujęcia nieruchomość inwestycyjną wykazuje się w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia z uwzględnieniem kosztów przeprowadzenia transakcji. Koszty te mogą być zwiększone o późniejsze nakłady poniesione w celu powiększenia, zamiany lub utrzymania nieruchomości. Do wartości nieruchomości nie dodaje się kosztów związanych z codzienną obsługą nieruchomości.

Wartość początkową prawa do użytkowania nieruchomości będącej przedmiotem leasingu ustala się zgodnie z zasadami MSR 17 dotyczącymi ujmowania leasingu finansowego.

## NIERUCHOMOŚCI INWESTYCYJNE

### Wycena następująca po początkowym ujęciu

Do wyceny nieruchomości inwestycyjnych jednostka może wybrać model wartości godziwej lub tzw. model kosztowy, a następnie konsekwentnie stosuje wybraną metodę wyceny do **wszystkich** swoich nieruchomości inwestycyjnych.

Model oparty na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, tzw. model kosztowy	Model oparty na wartości godziwej
<ul style="list-style-type: none"> <li>Nieruchomości inwestycyjne są wykazywane w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia pomniejszanych o umorzenie i odpisy z tytułu utraty wartości. MSR 40.56 zawiera odniesienie do MSR 16 w tym zakresie</li> <li>W momencie spełnienia kryteriów zaklasyfikowania takiej nieruchomości jako „przeznaczonej do sprzedaży” do wyceny stosuje się MSSF 5</li> <li><b>W przypadku wyboru modelu kosztu historycznego jednostka jest zobowiązana ujawnić wartość godziwą swoich nieruchomości inwestycyjnych</b></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Nieruchomości inwestycyjne są wykazywane w wartości godziwej. Przy jej ustaleniu nie uwzględnia się kosztów transakcji, które jednostka może ponieść w przypadku zbycia nieruchomości. Nie uwzględnia się również przyszłych nakładów służących ulepszeniu lub udoskonaleniu nieruchomości ani korzyści z nich wynikających. Nie ma wymogu korzystania z usług rzeczoznawcy. Zmiany wartości godziwej odnoszone są w zyski lub straty okresu obrotowego</li> <li>Nieruchomości <b>NIE</b> są amortyzowane</li> <li>W wyjątkowych przypadkach może się zdarzyć, że w chwili nabycia nieruchomości inwestycyjnej jednostka posiada bezsporne dowody na to, iż nie będzie w stanie regularnie i wiarygodnie ustalać wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnej (sporadyczne transakcje, brak możliwości dokonania rzetelnego szacunku przepływów pieniężnych itp). W takiej sytuacji jednostka stosuje tzw. model kosztowy do momentu zbycia nieruchomości, przyjmując, że jej <b>wartość rezydualna wynosi zero</b>. Pozostałe nieruchomości inwestycyjne są nadal wykazywane w wartości godziwej. Nieruchomość inwestycyjną w trakcie budowy, dla której nie da się określić wartości godziwej, ale można oczekiwać, że wartość tę da się ustalić w momencie zakończenia budowy, wycenia się według kosztu do momentu zakończenia budowy lub do momentu gdy taką wartość można już wiarygodnie określić (zależnie od tego, który moment nastąpi szybciej)</li> <li>MSR 40.53B zaznacza, że jeśli wartość godziwa nieruchomości była możliwa do ustalenia w sposób rzetelny w trakcie budowy, to po jej zakończeniu jednostka nie może założyć, że takiej możliwości nie ma</li> </ul>

## NIERUCHOMOŚCI INWESTYCYJNE

### Przeniesienia

Przeniesienia nieruchomości z lub do nieruchomości inwestycyjnych mogą być wykonane wtedy i tylko wtedy, gdy zmienia się sposób ich użytkowania:

Przeniesienie	Ujęcie księgowo
Rozpoczęcie użytkowania przez właściciela, czyli transfer z nieruchomości inwestycyjnych do nieruchomości zajmowanych przez właściciela	Koszt nieruchomości jest równy jej wartości godziwej na dzień przeniesienia
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Rozpoczęcie dostosowywania nieruchomości do sprzedaży, czyli transfer z nieruchomości inwestycyjnych do zapasów</li> <li>• Jeśli jednostka zamierza sprzedać nieruchomość inwestycyjną bez jej dostosowywania, pozostaje ona nieruchomością inwestycyjną aż do momentu zbycia (bez przenoszenia na zapasy, MSR 40.58)</li> </ul>	Koszt nieruchomości jest równy jej wartości godziwej na dzień przeniesienia
Zakończenie użytkowania nieruchomości przez właściciela, czyli transfer z nieruchomości zajmowanych przez właściciela do nieruchomości inwestycyjnych	Do dnia przeniesienia stosuje się MSR 16, tj. różnica między wartością bilansową a wartością godziwą na dzień przeniesienia stanowi <b>nadwyżkę z przeszacowania zgodnie z MSR 16 (kapitał własny)</b> . Po dokonaniu przeszacowania w korespondencji z kapitałem własnym następuje transfer do nieruchomości inwestycyjnych
Oddanie nieruchomości stronie trzeciej w leasing operacyjny, czyli transfer z zapasów do nieruchomości inwestycyjnych	Różnica między wartością godziwą nieruchomości ustaloną na dzień przeniesienia a jej dotychczasową wartością bilansową jest wykazywana w zysku lub stracie okresu

## NIERUCHOMOŚCI INWESTYCYJNE

### Ujawnianie informacji

W sprawozdaniu finansowym jednostka powinna ujawnić między innymi:

- Który z modeli został zastosowany przez jednostkę do wyceny nieruchomości inwestycyjnych,
- Informację o posiadanych nieruchomościach w leasingu operacyjnym, które traktowane są jak leasing finansowy i wykazywane jako nieruchomości inwestycyjne,
- Jeśli istnieją trudności klasyfikacyjne, kryteria stosowane w celu rozróżnienia nieruchomości inwestycyjnych od nieruchomości zajmowanych przez właściciela i od nieruchomości przeznaczonych do sprzedaży w ramach bieżącej działalności operacyjnej,
- Metody i istotne założenia przyjęte na potrzeby ustalenia wartości godziwej,
- Stopień, w jakim wartość godziwa jest oparta na wycenie przeprowadzonej przez niezależnego rzeczoznawcę dysponującego odpowiednimi kwalifikacjami oraz aktualnym doświadczeniem w wycenie nieruchomości o zbliżonym charakterze i lokalizacji,
- Ujęte w zysku lub stracie okresu kwoty z tytułu:
  - przychodów z czynszów z nieruchomości inwestycyjnej,
  - bezpośrednich kosztów operacyjnych (włącznie z naprawami i obsługą) związanych z nieruchomością przynoszącą przychody z czynszów,
  - bezpośrednich kosztów operacyjnych (włącznie z naprawami i obsługą) związanych z nieruchomością nieprzynoszącą przychodów z czynszów,
- Istnienie ograniczeń prawa do zbycia nieruchomości lub przekazania przychodu z tego tytułu,
- Umowne zobowiązania do kupna, wybudowania lub dostosowania nieruchomości inwestycyjnej oraz zobowiązania dotyczące napraw, utrzymania lub ulepszenia nieruchomości,
- Wartość godziwą nieruchomości inwestycyjnej (również wtedy, gdy wyceniana jest według modelu kosztu historycznego),
- Jeżeli ustalenie wartości godziwej nie jest możliwe, należy ujawnić:
  - opis nieruchomości inwestycyjnej,
  - wyjaśnienie, dlaczego wartość godziwa nie może być wiarygodnie określona,
  - jeśli to możliwe – szacunkowy zakres wartości godziwych,
  - w przypadku stosowania modelu wartości godziwej dla zbytych nieruchomości niewykazywanych w wartości godziwej – wartość bilansową, fakt zbycia, zysk,
- Metody amortyzacji, okresy użytkowania i stawki amortyzacyjne (w przypadku stosowania modelu ceny nabycia lub kosztu wytworzenia),
- Dla nieruchomości wykazywanych według modelu ceny nabycia lub kosztu wytworzenia, informacje o zmianach w wartości bilansowej nieruchomości inwestycyjnych między początkiem i końcem okresu obrachunkowego (zwiększenia, zbycia, amortyzacja, utrata wartości, przeniesienia itd.),
- Dla nieruchomości wykazywanych według modelu wartości godziwej – uzgodnienie wartości bilansowej między początkiem i końcem okresu obrachunkowego (zwiększenia, zbycia, wycena, przeniesienia itd.).

### Ujęcie nieruchomości inwestycyjnych według ustawy o rachunkowości

Samo zagadnienie nieruchomości inwestycyjnych jest ujęte w UoR w kilku miejscach.

Po pierwsze w art. 3.1 pkt 17 mówi się o inwestycjach, przez które rozumie się aktywa posiadane przez jednostkę w celu osiągnięcia z nich korzyści ekonomicznych wynikających z przyrostu wartości tych aktywów, uzyskania przychodów w formie odsetek, dywidend (udziałów w zyskach) lub innych pożytków, w tym również z transakcji handlowej, a w szczególności aktywa finansowe oraz **te nieruchomości i wartości niematerialne i prawne, które nie są użytkowane przez jednostkę, lecz są posiadane przez nią w celu osiągnięcia tych korzyści.**

Wycena nieruchomości oraz wartości niematerialnych i prawnych zaliczanych do inwestycji odbywa się według zasad stosowanych do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych lub według ceny rynkowej bądź inaczej określonej wartości godziwej.

Ustawa nie wymaga stosowania jednego modelu (wybranego) do wszystkich nieruchomości inwestycyjnych (wymóg taki jest zawarty w MSR 40).

Jeśli jednostka wybiera do wyceny tę ostatnią możliwość (czyli wycena do wartości rynkowej lub godziwej), to wówczas na podstawie art. 3.1 pkt 32 skutki zmian ich wartości godziwej, jak również związane z ich przekwalifikowaniem odpowiednio do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych zliczy **do pozostałych przychodów lub kosztów operacyjnych** („[...] z utrzymywaniem nieruchomości oraz wartości niematerialnych i prawnych zaliczonych do inwestycji, w tym także z aktualizacją wartości tych inwestycji, jeżeli do wyceny inwestycji przyjęto cenę rynkową bądź inaczej określoną wartość godziwą [...]”).



## NIERUCHOMOŚCI INWESTYCYJNE

### Ujęcie nieruchomości inwestycyjnych – aspekty podatkowe

Aspekty podatkowe dotyczące tego zagadnienia zostały opisane na stronach 12–13 (Rzeczowe aktywa trwałe).





## KOSZTY FINANSOWANIA ZEWNĘTRZNEGO

## KOSZTY FINANSOWANIA ZEWNĘTRZNEGO

MSR 23.5 określa koszty finansowania zewnętrznego jako odsetki oraz inne koszty poniesione przez jednostkę gospodarczą w związku z pożyczaniem środków finansowych przez jednostkę. Mogą one obejmować koszty odsetek wyliczonych z zastosowaniem efektywnej stopy procentowej, obciążenia finansowe z tytułu umów leasingu finansowego ujmowane zgodnie z MSR 17 „Leasing” oraz różnice kursowe powstające w związku z pożyczkami i kredytami w walucie obcej, w stopniu, w jakim są uznawane za korektę kosztów odsetek.

Wszystkie jednostki sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z MSSF są zobowiązane dokonywać **kapitalizacji zewnętrznych kosztów finansowania**, które można w sposób bezpośredni przypisać nabyciu, budowie lub wytworzeniu tzw. **aktywa dostosowywanego**. Są to **koszty finansowania zewnętrznego, których można by uniknąć**, gdyby nie zostały poniesione nakłady na dostosowywane aktywo. Inne koszty finansowania niespełniające powyższego kryterium odnoszone są w zysk lub stratę okresu w momencie poniesienia.

**Dostosowywane aktywo** to takie aktywo, które wymaga długiego okresu niezbędnego do przygotowania go do zamierzonego użytkowania lub sprzedaży (czyli nie jest gotowe do zamierzonego użytkowania w momencie nabycia).

Aktywami dostosowywanymi mogą być na przykład: nieruchomości, zapasy (np. dojrzewający ser, wino itp.), linie produkcyjne, wartości niematerialne, aktywa biologiczne.

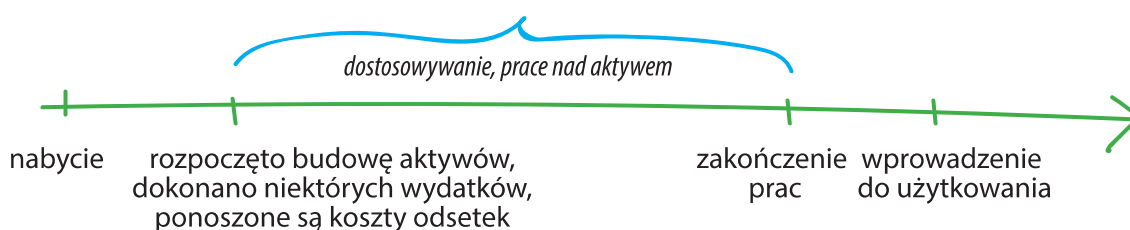
Jednostka **nie ma obowiązku** stosowania standardu MSR 23 do kosztów finansowania zewnętrznego, które można bezpośrednio przyporządkować nabyciu, budowie lub wytworzeniu składnika aktywów wycenianego według wartości godziwej.

## KOSZTY FINANSOWANIA ZEWNĘTRZNEGO

### Ujęcie kosztów finansowania

Koszty, które mogą zostać aktywowane, dotyczą:

- Środków finansowych, które zostały pożyczone na potrzeby dostosowywanego składnika aktywów (kredyty inwestycyjne), przy czym kapitalizacji podlegają koszty finansowe pomniejszone o przychody finansowe z krótkoterminowych inwestycji z otrzymanych środków,
- Środków finansowych otrzymanych na inne cele (tzw. finansowanie ogólne), przy czym kapitalizacji podlegają koszty ustalone poprzez zastosowanie średniej ważonej stopy kapitalizacji do nakładów poniesionych na składnik aktywów. Jeśli dana jednostka korzysta z wielu różnych źródeł finansowania ogólnego, wówczas stosuje stopę kapitalizacji będącą średnią ważoną stóp kredytów ogólnych. Wybór pożyczek przyjętych do wyliczenia jest kwestią osądu jednostki. Wartość „aktywowanych” kosztów finansowych nie może przekroczyć całkowitej wartości kosztów finansowych poniesionych w okresie. Podstawą do wyliczenia kwoty, która jest ujmowana w wartości początkowej aktywa, jest średnia wartość nakładów inwestycyjnych poniesionych dla potrzeb kwalifikowanych aktywów (średnia wartość bilansowa w okresie) pomniejszona o kwotę kredytów celowych (zaciągniętych w związku z tą konkretną inwestycją).



Aby proces budowy został uznany za rozpoczęty, należy podjąć niezbędne działania stanowiące fazę planowania. Będą one trwać do czasu, gdy aktywa będą gotowe do użytkowania.

Gdy prace nad aktywem zostaną wstrzymane lub zawieszono, **kapitalizacja odsetek powinna być także wstrzymana lub zawieszona na ten czas.**

Okres kapitalizacji kończy się w momencie, gdy zasadniczo wszystkie działania niezbędne do przygotowania dostosowywanego składnika aktywów do zamierzonego użytkowania lub sprzedaży są zakończone.

## KOSZTY FINANSOWANIA ZEWNĘTRZNEGO

### Utrata wartości

Jeśli wartość bilansowa aktywa trwałego przekracza jego wartość odzyskiwalną lub – w przypadku zapasów – wartość netto możliwą do uzyskania (np. dlatego, że zostały skapitalizowane koszty finansowe), wtedy niezbędna jest korekta wartości tego aktywa dokonana zgodnie z MSR 36 (utrata wartości).

### Różnice kursowe

Stosownie do MSR 23.6e różnice kursowe mogą być kapitalizowane w takim zakresie, w jakim stanowią korektę kosztu odsetek. Zapis ten w praktyce stosowany jest również do kapitalizacji różnic kursowych od kwoty kapitału, ale jednostka ustala górną granicę kapitalizacji jako kwotę odsetek, które byłyby przez nią poniesione, gdyby zaciągnęła daną pożyczkę w swojej walucie funkcjonalnej na warunkach adekwatnych do finansowania w tej walucie. Wszelkie nadwyżki ponad tę kwotę powinny być ujęte w zysku lub stracie okresu.

Standard nie odnosi się specyficznie do kwestii dodatnich różnic kursowych, zatem jednostka dokonuje profesjonalnego osądu przy podejmowaniu decyzji o ich ewentualnym ujęciu bilansowym (jeśli spełnione są warunki opisane powyżej).

### Ujawnienie informacji

W związku z dokonywaniem kapitalizacji kosztów finansowania zewnętrznego jednostka ujawnia:

- Kwotę kosztów finansowych skapitalizowanych w czasie okresu,
- Zastosowany wskaźnik aktywowania w celu określenia wartości kosztów finansowych, które mogą zostać ujęte w wartości aktywów.

### Ujęcie kosztów finansowania zewnętrznego – aspekty podatkowe

Aspekty podatkowe dotyczące tego zagadnienia zostały opisane na stronach 12-13 (Rzeczowe aktywa trwałe).



## DOTACJE RZĄDOWE

## DOTACJE RZĄDOWE

MSR 20 obejmuje temat dotacji rządowych oraz pomocy rządowej o innym charakterze.

**Dotacje rządowe** to pomoc rządowa, która przybiera formę przekazania jednostce gospodarczej środków w zamian za spełnianie przez nią, w przeszłości lub w przyszłości, określonych warunków związanych z jej działalnością operacyjną. Dotacją rządową nie jest pomoc rządowa, której nie można przypisać określonej wartości. Dotacjami rządowymi nie są też transakcje prowadzone z rządem, których nie można odróżnić od zwykłych transakcji handlowych jednostki gospodarczej.

**Dotacje ujmuje się tylko wtedy, gdy istnieje wystarczająca pewność, że warunki otrzymania środków zostaną spełnione, a środki faktycznie wpłyną.**

**Istnieją dwie metody rozliczenia księgowego dotacji:** metoda kapitałowa, zgodnie z którą dotacja nie jest ujmowana w ramach zysków i strat, oraz metoda przychodów, zgodnie z którą dotacja jest ujmowana w zysku lub stracie na przestrzeni jednego lub kilku okresów.

Za zastosowaniem **metody kapitałowej** przemawiają następujące argumenty:

- Dotacje rządowe są narzędziem finansowania i jako takie należy je prezentować w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, a nie ujmować w zysku lub stracie celem kompensowania pozycji kosztów, które te dotacje finansują. Ponieważ nie oczekuje się spłaty dotacji, powinny być ujęte poza zyskiem lub stratą,
- Ujmowanie dotacji w zysku lub stracie jest niesłuszne z tego względu, że nie zostały one zarobione przez jednostkę, lecz stanowią formę zachęty dostarczonej przez rząd, z czym nie jest związane ponoszenie odnośnych kosztów.

Argumenty przemawiające za zastosowaniem **metody przychodów** przedstawiają się następująco:

- Ponieważ dotacje rządowe stanowią wpływy pochodzące z innego źródła aniżeli od akcjonariuszy / udziałowców, dlatego też nie powinny być ujmowane bezpośrednio w kapitale własnym, lecz należy je ujmować w zysku lub stracie w odpowiednich okresach,
- Dotacje rządowe rzadko są bezinteresowne. Jednostka uzyskuje je dzięki spełnieniu związanych z nimi warunków i wywiązaniu się z przewidywanych obowiązków. Dlatego dotacje rządowe należy ujmować w zysku lub stracie w poszczególnych okresach, w których jednostka ujmuje w kosztach okresu odnośne koszty, które dotacje mają w zamierzeniu kompensować,
- Ponieważ podatek dochodowy oraz inne podatki rozlicza się jako koszty, uwzględnienie w zysku lub stracie dotacji rządowych wydaje się logiczne, gdyż są one przejawem stosowanej polityki fiskalnej.

Zgodnie z metodą przychodów dotacje rządowe ujmuje się w systematyczny sposób **jako przychód w poszczególnych okresach, aby zapewnić ich współmierność z odnośnymi kosztami**, które dotacje mają w zamierzeniu kompensować.

Dotację rządową, która stała się należna jako forma zwrotu poniesionych kosztów, ujmuje się jako przychód w okresie, w którym stała się należna.

Dotacje do aktywów	Dotacje do przychodu
Dotacje do aktywów to te dotacje, które służą zakupieniu, wytworzeniu lub pozyskaniu w inny sposób aktywa trwałego	Dotacje do przychodu są dotacjami rządowymi innymi niż dotacje do aktywów
Dotacje do aktywów podlegających amortyzacji ujmuje się jako przychód na przestrzeni okresów, proporcjonalnie do odpisów amortyzacyjnych dokonywanych od tych aktywów	Dotacje, którym towarzyszy ujmowanie poszczególnych kosztów, ujmuje się w zysku lub stracie tego samego okresu, którego dotyczą odnośne koszty
Spłatę dotacji do aktywów należy ująć poprzez zwiększenie wartości bilansowej składnika aktywów lub poprzez zmniejszenie przychodów przyszłych okresów. Jeżeli kwota spłaty przewyższa przychody, wykazuje się ją w zysku lub stracie okresu	Spłaty dotacji rządowych do przychodu należy w pierwszej kolejności ujmować jako zmniejszenie niezamortyzowanych rozliczeń międzyokresowych powstałych w związku z dotacją albo w zysku lub stracie okresu
Dotacje do aktywów mogą być ujmowane jako przychody przyszłych okresów lub jako pomniejszenie wartości aktywów o kwotę dotacji w celu uzyskania wartości bilansowej składnika aktywów	Dotacje do przychodu wykazuje się jako pozostałe przychody lub pomniejsza odpowiednio odnośne koszty

Dotacja rządowa to również korzyść wynikająca z udzielenia pożyczki rządowej o stopie procentowej niższej niż rynkowa. Korzyść taka powinna być wyceniona jako różnica między jej wartością początkową a faktycznie otrzymanymi wpływami.

Nawet jeżeli nie jest możliwe powiązanie otrzymanej dotacji rządowej z działalnością operacyjną jednostki, to dotacji takiej **NIE** zalicza się bezpośrednio do kapitału własnego (SKI 10 „Pomoc rządowa – brak konkretnego powiązania z działalnością operacyjną”).



## DOTACJE RZĄDOWE

### Ujęcie dotacji według ustawy o rachunkowości

W świetle art. 41.1 pkt 2 UoR **rozliczenia międzyokresowe przychodów**, dokonywane z zachowaniem zasady ostrożności, **obejmują w szczególności** 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 one kapitałów (funduszy) własnych**. Zaliczone do rozliczeń 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.

### Ujawnienia

Ujawniane informacje obejmują:

- Zasady rachunkowości zastosowane do dotacji rządowych,
- Charakter i wielkości ujętych dotacji,
- Niespełnione warunki i zdarzenia warunkowe związane z ujętymi dotacjami.

## DOTACJE RZĄDOWE

### Ujęcie dotacji rządowych – aspekty podatkowe

W celu ustalenia właściwego ujęcia podatkowego jednostka musi ocenić, czy otrzymana dotacja stanowi przychód w świetle UPDOP i jeśli tak, to czy jest on przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych oraz czy odnośne koszty stanowią, czy też nie stanowią kosztu uzyskania przychodu.

Stosownie do zapisów art.12.1 UPDOP przychodami są w szczególności:

- Otrzymane pieniądze, wartości pieniężne, w tym również różnice kursowe,
- Wartość otrzymanych rzeczy lub praw, a także wartość innych świadczeń w naturze, w tym wartość rzeczy i praw otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie, a także wartość innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń, z wyjątkiem świadczeń związanych z używaniem środków trwałych otrzymanych przez samorządowe zakłady budżetowe w rozumieniu ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych oraz spółki użyteczności publicznej z wyłącznym udziałem jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków od Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków w nieodpłatny zarząd lub używanie.

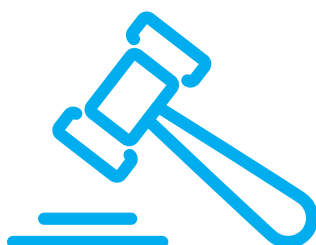
Z kolei stosownie do zapisów art. 12.4 pkt 14 UPDOP do przychodów nie zalicza się między innymi wartości **otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie** rzeczy lub praw, a także wartości innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń **finansowanych lub współfinansowanych ze środków budżetu państwa**, jednostek samorządu terytorialnego, ze środków agencji rządowych, agencji wykonawczych lub ze środków pochodzących od rządów państw obcych, organizacji międzynarodowych lub międzynarodowych instytucji finansowych, w ramach rządowych programów.

Art. 17 UPDOP stanowi, że wolne od podatku są między innymi:

- Dotacje z budżetu państwa otrzymane na dofinansowanie przedsięwzięć realizowanych w ramach Specjalnego Przedakcesyjnego Programu na Rzecz Rolnictwa i Rozwoju Obszarów Wiejskich (SAPARD),
- Dochody osób prawnych niemających siedziby lub zarządu w Rzeczypospolitej Polskiej, uzyskane z tytułu działalności prowadzonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i finansowanej z funduszy pochodzących z międzypaństwowych instytucji finansowych oraz ze środków przyznanych przez państwa obce na podstawie umów zawartych przez Radę Ministrów Rzeczypospolitej Polskiej lub ministra za zgodą Rady Ministrów z tymi instytucjami i państwami,
- Dotacje, subwencje, dopłaty i inne nieodpłatne świadczenia, z zastrzeżeniem pkt 14a, otrzymane na pokrycie kosztów albo jako zwrot wydatków związanych z otrzymaniem, zakupem albo wytworzeniem we własnym zakresie środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, od których dokonuje się odpisów amortyzacyjnych,
- Dochody uzyskane przez podatników od rządów państw obcych, organizacji międzynarodowych lub międzynarodowych instytucji finansowych, pochodzące ze środków bezzwrotnej pomocy, w tym także ze środków z programów ramowych badań, rozwoju technicznego i prezentacji Unii Europejskiej i z programów NATO, przyznanych na podstawie jednostronnej deklaracji lub umów zawartych z tymi państwami organizacjami lub instytucjami przez Radę Ministrów Rzeczypospolitej Polskiej, właściwego ministra, agencje rządowe lub agencje wykonawcze; w tym również w przypadkach, gdy przekazanie tych środków jest dokonywane za pośrednictwem podmiotu upoważnionego do rozdzielania środków bezzwrotnej pomocy zagranicznej na rzecz podmiotów, którym służyć ma ta pomoc,
- Odsetki od powyższych dochodów lub środków lokowanych na bankowych rachunkach terminowych,
- Dopłaty bezpośrednie stosowane w ramach Wspólnej Polityki Rolnej Unii Europejskiej, otrzymane na podstawie odrębnych przepisów,
- Dotacje otrzymane z budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, z wyjątkiem dopłat do oprocentowania kredytów bankowych w zakresie określonym w odrębnych ustawach,
- Kwoty otrzymane od agencji rządowych lub agencji wykonawczych, jeżeli agencje otrzymały środki na ten cel z budżetu państwa, z wyjątkiem dopłat do oprocentowania kredytów bankowych w zakresie określonym w odrębnych ustawach,
- Środki finansowe otrzymane przez uczestnika projektu jako pomoc udzielona w ramach programu finansowanego z udziałem środków europejskich, o których mowa w ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych.

Art. 16 ust. 1 pkt 48 UPDOP stanowi, że odpisy amortyzacyjne z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych dokonywane, według zasad określonych UPDOP, **od tej części ich wartości**, która odpowiada poniesionym wydatkom na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie tych środków lub wartości niematerialnych i prawnych, odliczonym od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym albo **zwróconym podatnikowi w jakiegokolwiek formie**, nie stanowią kosztu uzyskania przychodu.

Ponadto w pkt. 58 powyższego artykułu znajduje się zapis, że nie uznaje się również za koszty uzyskania przychodów wydatków i kosztów bezpośrednio sfinansowanych z dochodów (przychodów), między innymi z dotacji (wymienionych powyżej).



## AKTYWA TRWAŁE PRZEZNACZONE DO SPRZEDAŻY

## AKTYWA TRWAŁE PRZEZNACZONE DO SPRZEDAŻY

Tematowi aktywów trwałych przeznaczonych do sprzedaży został poświęcony specyficznie MSSF 5. W świetle tego standardu aktywa trwałe lub grupy do zbycia są klasyfikowane jako **przeznaczone do sprzedaży** (aktywa do zbycia), jeśli ich wartość bilansowa zostanie odzyskana w drodze transakcji sprzedaży, a nie poprzez dalsze wykorzystywanie przez jednostkę.

Grupa do zbycia to grupa aktywów, które podlegają zbyciu jako całość w ramach pojedynczej transakcji oraz zobowiązania bezpośrednio wynikające z tych aktywów, które zostaną przeniesione w ramach powyższej transakcji.

Warunkiem koniecznym do klasyfikacji jako aktywa do zbycia jest to, aby:

- Aktywa trwałe lub grupa do zbycia były dostępne do natychmiastowej sprzedaży w obecnym stanie,
- Ich sprzedaż była wysoce prawdopodobna, co oznacza, że kierownictwo jednostki posiada formalny plan sprzedaży aktywa lub grupy do zbycia, ponadto potencjalny nabywca jest aktywnie poszukiwany, a proponowana cena jest uzasadniona w odniesieniu do wartości godziwej składnika aktywów lub grupy do zbycia.

Sprzedaż (poza wyjątkowymi sytuacjami) musi nastąpić w ciągu roku od zaklasyfikowania jako przeznaczone do sprzedaży. Wyjątkowe sytuacje mają miejsce na przykład wtedy, gdy w momencie podjęcia postanowienia o sprzedaży jednostka ma świadomość, że zakończenie transakcji nie będzie możliwe w ciągu 12 miesięcy (z przyczyn niezależnych od jednostki), ale w ciągu 12 miesięcy możliwe jest uzyskanie zobowiązania do zakupu od kupującego, albo w ciągu 12 miesięcy zachodzą nowe okoliczności, które powodują opóźnienia w sprzedaży (ale transakcja będzie zawarta).

Jeżeli jednostka **nabyła aktywa trwałe lub grupy aktywów wyłącznie w celu ich dalszej odsprzedaży**, to wówczas może je zaklasyfikować jako przeznaczone do sprzedaży już na dzień ich nabycia, jeżeli transakcja sprzedaży nastąpi w ciągu roku. Dotyczy to również sytuacji, gdzie w transakcji połączenia jednostek gospodarczych przejęta zostanie jednostka zależna, z zamiarem odsprzedaży. Jednostka ta będzie konsolidowana, ale wszystkie jej aktywa i zobowiązania będą wykazane w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jako przeznaczone do sprzedaży.

**Aktywa trwałe, które mają zostać wycofane z użytkowania**, obejmują aktywa trwałe (lub grupy do zbycia), które mają być użytkowane do końca ich ekonomicznego okresu użytkowania lub mają zostać zamknięte, a nie sprzedane. Ponieważ ich wartość bilansowa zostanie odzyskana przede wszystkim w drodze kontynuacji użytkowania, a nie ich sprzedaży, nie mogą być zaklasyfikowane jako przeznaczone do sprzedaży.

## AKTYWA TRWAŁE PRZEZNACZONE DO SPRZEDAŻY

### Prezentacja i wycena

Aktywa trwałe lub grupy do zbycia przeznaczone do sprzedaży (włącznie z wynikającymi z nich zobowiązaniami) prezentuje się odrębnie **od pozostałych aktywów i zobowiązań**. Nie przekształca się danych porównawczych.

Tuż przed zaklasyfikowaniem składnika aktywów trwałych lub grupy do zbycia jako przeznaczone do sprzedaży jednostka ustala ich wartość bilansową zgodnie ze standardem, który był dotychczas stosowany do wyceny (np. według MSR 16 lub MSR 38 w przypadku odpowiednio rzeczowych aktywów trwałych i wartości niematerialnych).

Następnie pozycja klasyfikowana jest jako przeznaczona do zbycia i wyceniana na ten moment według:

Niższej z:	
Dotychczasowej wartości bilansowej	Wartości godziwej pomniejszonej o koszty dokonania sprzedaży

Różnice z powyższej wyceny odnoszone są w zysk lub stratę okresu. Również późniejsze zmiany wartości wynikające z wyceny rozpoznawane są w zysku lub stracie okresu, z tym że ewentualne zwiększenia wartości składników aktywów zaklasyfikowanych jako przeznaczone do sprzedaży nie mogą przekroczyć uprzednich zmniejszeń ich wartości (czyli całkowitej dotychczasowej utraty wartości).

Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży **nie podlegają amortyzacji**.

Jeżeli jednostka **zmieni plan** i zdecyduje o **niesprzedawaniu danego składnika aktywów** lub grupy do zbycia, wówczas następuje ponowna reklasyfikacja do aktywów trwałych. Wycena takich składników aktywów jest dokonywana w momencie zmiany klasyfikacji według:

Niższej z:	
Wartości bilansowej pomniejszonej o wszelkie odpisy amortyzacyjne lub uwzględniającej wszelkie aktualizacje wyceny, jakie byłyby dokonane, gdyby składnik aktywów nigdy nie został zaklasyfikowany jako przeznaczony do sprzedaży	Wartości odzyskiwalnej w dniu podjęcia decyzji o niedokonywaniu sprzedaży

Różnice z wyceny w momencie zmiany klasyfikacji odnoszone są do zysku lub straty okresu, w którym dokonano zmiany klasyfikacji, chyba że jednostka wcześniej stosowała model wartości przeszacowanej, wówczas przy reklasyfikacji uwzględnia nadwyżkę z przeszacowania (kapitał własny).

## AKTYWA TRWAŁE PRZEZNACZONE DO SPRZEDAŻY

### Działalność zaniechana

**Działalność zaniechana** to komponent jednostki gospodarczej, który został zbyty lub jest zakwalifikowany jako przeznaczony do sprzedaży oraz:

- Stanowi odrębną, ważną dziedzinę działalności jednostki lub jej geograficzny obszar działalności,
- Jest częścią pojedynczego, skoordynowanego planu zbycia odrębnej, ważnej dziedziny działalności jednostki lub jej geograficznego obszaru działalności lub
- Jest jednostką zależną, nabytą wyłącznie z zamiarem jej odsprzedaży.

W świetle MSSF 5 w sprawozdaniu z całkowitych dochodów, **odrębnie od wyników działalności kontynuowanej**, jednostka ujmie jako **pojedynczą kwotę** sumę następujących pozycji:

- Zysk lub stratę po opodatkowaniu z działalności zaniechanej oraz
- Zysk lub stratę po opodatkowaniu z tytułu przeszacowania do wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży albo z tytułu zbycia aktywów trwałych lub grup(y) do zbycia **stanowiących działalność zaniechaną**.

**Dane porównawcze również wymagają przekształcenia.**

Jeżeli jednostka dokonuje **zmiany planów sprzedaży**, to wyniki na tej działalności są przeklasyfikowywane do działalności kontynuowanej, zarówno za okres bieżący, jak i poprzednie okresy.

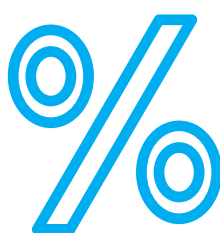
### Ujawnienia

W informacji dodatkowej należy ujawnić między innymi:

- Opis składnika aktywów trwałych (lub grupy),
- Opis faktów i okoliczności sprzedaży lub prowadzących do oczekiwanego zbycia oraz oczekiwany sposób i terminy tego zbycia,
- Zysk lub stratę związane z aktywami trwałymi lub grupą do zbycia przeznaczonymi do sprzedaży oraz (jeśli nie zostało to przedstawione oddzielnie w sprawozdaniu z całkowitych dochodów) pozycję, która uwzględnia ten zysk lub stratę.

### Ujęcie aktywów przeznaczonych do sprzedaży – aspekty podatkowe

Dla celów podatkowych jednostka traktuje powyższe aktywa jak własne aktywa trwałe i stosuje do nich zasady opisane na stronach 12-13 (Rzeczowe aktywa trwałe).



## LEASING

## LEASING

### Umowa leasingu

**Umowa leasingowa** jest to umowa, na mocy której w zamian za opłatę lub serię opłat leasingodawca przekazuje leasingobiorcy **prawo do użytkowania** danego składnika aktywów przez uzgodniony okres.

**Okres leasingu** jest to nieodwołalny okres, na który leasingobiorca zobowiązał się umową do leasingu danego składnika aktywów, wraz z wszelkimi dodatkowymi okresami, w ciągu których leasingobiorca ma prawo kontynuować leasing składnika aktywów po wniesieniu dalszych opłat lub bez ich wnoszenia, pod warunkiem że w chwili rozpoczęcia leasingu istnieje oparta na racjonalnych przesłankach pewność, że leasingobiorca skorzysta z tego prawa.

**Minimalne opłaty leasingowe** są to opłaty wnoszone w trakcie **okresu leasingu**, do uiszczenia których leasingobiorca jest lub może być zobowiązany, z wyłączeniem warunkowych opłat leasingowych oraz kosztów usług i podatków ponoszonych przez leasingodawcę i zwracanych mu wraz z wszelkimi innymi opłatami przez leasingobiorcę, jak również:

- W przypadku leasingobiorcy wszelkie kwoty gwarantowane przez leasingobiorcę lub podmiot powiązany z leasingobiorcą,
- W przypadku leasingodawcy ewentualna wartość końcowa zagwarantowana leasingodawcy przez:
  - leasingobiorcę,
  - podmiot powiązany z leasingobiorcą lub
  - niezależną stronę trzecią, zdolną finansowo do realizacji gwarancji.

Jeżeli jednak leasingobiorca ma prawo zakupu składnika aktywów za cenę, która najprawdopodobniej będzie niższa od wartości godziwej ustalonej na dzień, gdy prawo to będzie mogło zostać zrealizowane, i w chwili rozpoczęcia leasingu istnieje wystarczająca pewność, że leasingobiorca z prawa tego skorzysta, wówczas minimalne opłaty leasingowe obejmują minimalne opłaty płatne w trakcie okresu leasingu do dnia, gdy prawo to według przewidywań zostanie zrealizowane, oraz opłatę, której uiszczenie jest wymagane dla potrzeb realizacji tego prawa.

**Stopa procentowa leasingu** to stopa dyskontowa, której wysokość na dzień rozpoczęcia leasingu powoduje, że łączna bieżąca wartość minimalnych opłat leasingowych oraz niegwarantowanej wartości końcowej równa jest sumie wartości godziwej składnika aktywów będącego przedmiotem leasingu oraz wszelkich początkowych kosztów bezpośrednich poniesionych przez leasingodawcę.

**Krańcowa stopa procentowa leasingobiorcy** jest to stopa procentowa, jaką leasingobiorca musiałby zapłacić na podstawie podobnej umowy leasingowej lub jeżeli nie można jej ustalić – stopa procentowa na dzień rozpoczęcia leasingu, przy jakiej leasingobiorca musiałby pożyczyć środki niezbędne do zakupu danego składnika aktywów na podobny okres i przy podobnych zabezpieczeniach.

MSR 17 wyodrębnia dwa rodzaje leasingu – **leasing finansowy i leasing operacyjny**. Klasyfikacja zależy od tego, czy w ramach umowy następuje przeniesienie zasadniczo całego ryzyka (np. możliwości poniesienia strat z powodu niewykorzystania zdolności produkcyjnych) i korzyści (osiągnięcie zysków za pomocą użytkowanego aktywa, zysk ze wzrostu wartości aktywa) z tytułu posiadania przedmiotu leasingu.

**Leasing finansowy** jest to umowa leasingowa, na mocy której następuje zasadniczo przeniesienie całego ryzyka i pożytków wynikających z tytułu posiadania aktywów (na leasingobiorcę). Ostateczne przeniesienie tytułu prawnego może, lecz nie musi nastąpić.

MSR 17 opisuje przykładowe warunki, które doprowadzają do zaklasyfikowania umowy leasingu jako umowy leasingu finansowego:

- Przeniesienie na mocy umowy leasingowej na leasingobiorcę tytułu własności danego składnika aktywów następuje przed końcem okresu leasingu,
- Leasingobiorca ma możliwość zakupu składnika aktywów za cenę na tyle niższą od wartości godziwej ustalonej na dzień, gdy prawo zakupu składnika będzie mogło zostać zrealizowane, że w chwili rozpoczęcia leasingu istnieje wystarczająca pewność, że leasingobiorca skorzysta z tego prawa,
- Okres leasingu stanowi większą część ekonomicznego okresu użytkowania składnika aktywów, nawet jeżeli tytuł prawny nie ulega przeniesieniu,
- Wartość bieżąca minimalnych opłat leasingowych na dzień rozpoczęcia leasingu zasadniczo równa jest łącznej wartości godziwej przedmiotu leasingu,
- Aktywa będące przedmiotem leasingu mają na tyle specjalistyczny charakter, że tylko leasingobiorca może z nich korzystać bez dokonywania większych modyfikacji,
- Leasingobiorca może wypowiedzieć umowę leasingową, ale musi w takim przypadku pokryć straty, które z tego powodu poniesie leasingodawca,
- Zyski lub straty z tytułu fluktuacji wartości godziwej przypisanej do wartości końcowej przypadają leasingobiorcy,
- Leasingobiorca ma możliwość kontynuowania leasingu przez dodatkowy okres za dopłatą, która jest znacznie niższa od opłat obowiązujących na rynku.

**Leasing operacyjny** jest to umowa leasingowa niebędąca umową leasingu finansowego.



## LEASING

## Księgowe ujęcie umowy leasingu finansowego

W momencie początkowego ujęcia jednostka wprowadza do bilansu **aktywo trwałe w korespondencji ze zobowiązaniem z tytułu leasingu finansowego**. Majątek będący przedmiotem leasingu jest kapitalizowany według wartości godziwej składnika aktywów będącego przedmiotem leasingu lub według wartości bieżącej minimalnych opłat leasingowych, jeżeli jest niższa.

Wartość bieżąca minimalnych opłat leasingowych obliczana jest przy użyciu stopy dyskontowej, którą stanowi stopa procentowa leasingu, jeżeli możliwe jest jej ustalenie. Jeśli nie jest możliwe ustalenie stopy procentowej leasingu, jednostka wykorzystuje krańcową stopę procentową leasingobiorcy. Wszelkie **początkowe koszty bezpośrednie** leasingobiorcy zwiększają wartość początkową aktywa.

**Warunkowe opłaty leasingowe** ujmują się w zysku lub stracie w okresach, w których je poniesiono.

Składnik aktywów podlega **amortyzacji** w ciągu okresu leasingu lub w okresie oczekiwanego okresu użytkowania składnika aktywów, o ile jest on krótszy, chyba że istnieje oparta na uzasadnionych przesłankach pewność, że leasingobiorca uzyska tytuł własności przed końcem okresu leasingu, wówczas składnik aktywów powinien być amortyzowany w ciągu jego okresu użytkowania. Ponadto jednostka stosuje dla aktywów trwałych będących przedmiotem leasingu finansowego te same zasady amortyzacji oraz zasady dokonywania odpisów z tytułu utraty wartości, jakie stosowane są dla własnych aktywów trwałych.

Zobowiązanie z tytułu leasingu finansowego podlega rozliczeniu w ciągu okresu leasingu. Całkowita wartość zobowiązania obejmuje odsetki naliczone, jak również uwzględnia płatności odsetek i kapitału. Jednostka przy wyliczeniu uwzględnia również fakt, czy raty płacone są z góry czy z dołu (z góry – zobowiązanie najpierw pomniejszane jest o spłatę, a następnie naliczane są odsetki, z dołu – jednostka najpierw nalicza odsetki, a następnie pomniejsza zobowiązanie o spłatę).

Tak wyliczone zobowiązanie prezentowane jest w podziale na część krótko- i długoterminową (tj. zapadalną do i powyżej 12 miesięcy od daty raportowej).

Odsetki stanowią koszt finansowy, który jest alokowany w taki sposób na poszczególne okresy objęte okresem leasingu, aby uzyskać stałą okresową stopę procentową w stosunku do niespłaconego salda zobowiązania, tj. przy zastosowaniu stopy procentowej leasingu do pozostałej kwoty kapitału w celu wyliczenia kosztów finansowych za dany okres. Koszty finansowe będą stopniowo maleć wraz ze zmniejszaniem się niespłaconego salda zobowiązania z tytułu leasingu.

Jednostka ma obowiązek zaprezentować notę uzgadniającą zobowiązanie z wartością bieżącą minimalnych opłat leasingowych, jak również podać informację o szczegółowej zapadalności tego zobowiązania w konfiguracji do roku, od roku do 5 lat i powyżej 5 lat.

W przypadku gdy umowa leasingu obejmuje zarówno grunt i budynki, jednostka powinna dokonać klasyfikacji leasingu odrębnie dla każdego elementu. Minimalne opłaty z tytułu leasingu są rozliczane odpowiednio na element dotyczący gruntów i element dotyczący budynków **proporcjonalnie do wartości godziwych opłat za udostępnienie elementu gruntu oraz budynku z chwilą rozpoczęcia leasingu**, o ile taki podział jest kwotowo istotny.

## Księgowe ujęcie umowy leasingu operacyjnego

Raty leasingowe wykazywane są jako koszt w zysku lub stracie okresu przy zastosowaniu **metody liniowej** w ciągu okresu leasingu (poza wyjątkami, kiedy inna metoda w lepszy sposób odzwierciedla ekonomikę transakcji).

## LEASING

### Sprzedaż i leasing zwrotny

Gdy dana transakcja leasingu zwrotnego jest transakcją leasingu finansowego, nie jest ona, zgodnie z MSR 17, uważana za zbycie, a więc wszelka nadwyżka dochodów ze sprzedaży nad wartością bilansową powinna być odroczonej i rozliczana przez okres trwania leasingu.

Gdy transakcja leasingu zwrotnego jest transakcją leasingu operacyjnego, mogą wystąpić poniższe sytuacje:

Cena sprzedaży <b>równa</b> wartości godziwej	Cena sprzedaży <b>mniejsza</b> od wartości godziwej	Cena sprzedaży <b>większa</b> od wartości godziwej
Zysk lub strata na transakcji sprzedaży wykazywane są od razu	Zysk lub strata na transakcji sprzedaży wykazywane są od razu, o ile rzeczywista strata nie została skompensowana przyszłymi opłatami leasingowymi niższymi od cen rynkowych. W takim przypadku stratę rozlicza się w czasie i odpisuje proporcjonalnie do opłat leasingowych przez okres przewidywanego użytkowania składnika aktywów	Nadwyżka nad wartością godziwą jest rozliczana proporcjonalnie przez okres przewidywanego użytkowania składnika aktywów. Nadwyżka ta jest pożyczką, która jest wyceniana według zamortyzowanego kosztu. Jednostka dokona podziału opłaty leasingu operacyjnego na opłatę w wysokości wartości godziwej i spłatę pożyczki wraz z odsetkami

W każdym przypadku, gdy wartość godziwa jest niższa od wartości księgowej, należy od razu rozpoznać stratę w wysokości różnicy między wartością księgową i wartością godziwą.

### Szczególne przypadki

- Jednostka może być stroną umowy, która nie jest wprost nazwana „umową leasingową”, ale z jej warunków wynika, że ma ona charakter leasingu. Przykładem takiej sytuacji mogą być umowy o świadczenie różnych usług (np. dostaw gazu). KIMSF 4 zawiera wytyczne pomagające w ustaleniu, czy dana umowa w istocie zawiera w sobie leasing,
- SKI 27 zawiera wytyczne odnoszące się do ujęcia księgowego powiązanych umów, które mimo że są nazywane „leasingowymi”, w swej treści ekonomicznej nie spełniają kryteriów ujęcia ich jako leasingu zgodnie z MSR 17. Są to specyficzne transakcje często zawierane w celu uzyskania korzyści podatkowych lub dla innych celów niż uzyskanie prawa do korzystania z aktywa.

## LEASING

## Ujęcie leasingu według ustawy o rachunkowości

Środki trwałe oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub leasingu **zalicza się do aktywów trwałych** jednej ze stron umowy.

Jeżeli jednostka przyjęła do używania obce środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne na mocy umowy, zgodnie z którą jedna ze stron, zwana dalej „finansującym”, oddaje drugiej stronie, zwanej dalej „korzystającym”, środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne do odpłatnego używania lub również pobierania pożytków na czas oznaczony, **środki te i wartości zalicza się do aktywów trwałych korzystającego**, jeżeli umowa spełnia co najmniej jeden z następujących warunków:

- Przenosi własność jej przedmiotu na korzystającego po zakończeniu okresu, na który została zawarta,
- Zawiera prawo do nabycia jej przedmiotu przez korzystającego po zakończeniu okresu, na jaki została zawarta, po cenie niższej od wartości rynkowej z dnia nabycia,
- Okres, na jaki została zawarta, odpowiada w przeważającej części przewidywanemu okresowi ekonomicznej użyteczności środka trwałego lub prawa majątkowego, przy czym nie może być on krótszy niż 3/4 tego okresu. Prawo własności przedmiotu umowy może być – po okresie, na jaki umowa została zawarta – przeniesione na korzystającego,
- Suma opłat pomniejszonych o dyskonto, ustalona w dniu zawarcia umowy i przypadająca do zapłaty w okresie jej obowiązywania, przekracza 90% wartości rynkowej przedmiotu umowy na ten dzień. W sumie opłat uwzględnia się wartość końcową przedmiotu umowy, którą korzystający zobowiązuje się zapłacić za przeniesienie na niego własności tego przedmiotu. Do sumy opłat nie zalicza się płatności na rzecz finansującego za świadczenia dodatkowe, podatków oraz składek na ubezpieczenie tego przedmiotu, jeżeli korzystający pokrywa je niezależnie od opłat za używanie,
- Zawiera przyrzeczenie finansującego do zawarcia z korzystającym kolejnej umowy o oddanie w odpłatne używanie tego samego przedmiotu lub przedłużenia umowy dotychczasowej na warunkach korzystniejszych od przewidzianych w dotychczasowej umowie,
- Przewiduje możliwość jej wypowiedzenia, z zastrzeżeniem, że wszelkie powstałe z tego tytułu koszty i straty poniesione przez finansującego pokrywa korzystający,
- Przedmiot umowy został dostosowany do indywidualnych potrzeb korzystającego. Może on być używany wyłącznie przez korzystającego, bez wprowadzania w nim istotnych zmian.

Jednostki mogą stosować również KSR 5 „Leasing, najem i dzierżawa”, w którym znajdują się dalsze wskazówki odnośnie do ujęcia księgowego tego zagadnienia.

## Ujęcie podatkowe

Stosownie do zapisów art. 17a pkt 1 UPDOP przez umowę leasingu rozumie się umowę nazwaną w kodeksie cywilnym, a także każdą inną umowę, na mocy której jedna ze stron, zwana dalej „finansującym”, oddaje do odpłatnego używania albo używania i pobierania pożytków na warunkach określonych w ustawie drugiej stronie, zwanej dalej „korzystającym”, podlegające amortyzacji środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne, a także grunty oraz prawo wieczystego użytkowania gruntów.

## LEASING

### Leasing operacyjny (art. 17b ust. 1 UPDOP)

- Umowa powinna być zawarta na czas oznaczony stanowiący co najmniej 40% normatywnego okresu amortyzacji, jeżeli przedmiotem umowy leasingu są podlegające odpisom amortyzacyjnym rzeczy ruchome lub wartości niematerialne i prawne, albo być zawarta na okres co najmniej 5 lat, jeżeli jej przedmiotem są podlegające odpisom amortyzacyjnym nieruchomości,
- Suma ustalonych opłat w umowie leasingu pomniejszona o należny podatek od towarów i usług odpowiada co najmniej wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, a w przypadku zawarcia przez finansującego następnej umowy leasingu środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej będących uprzednio przedmiotem takiej umowy odpowiada co najmniej jego wartości rynkowej z dnia zawarcia następnej umowy leasingu.

Przez normatywny okres amortyzacji rozumie się:

- W odniesieniu do środków trwałych – okres, w którym odpisy amortyzacyjne, wynikające z zastosowania stawek amortyzacyjnych określonych w „Wykazie stawek amortyzacyjnych”, zrównują się z wartością początkową środków trwałych,
- W odniesieniu do wartości niematerialnych i prawnych – okres ustalony w art. 16m UPDOP.

W myśl art. 17j UPDOP, jeżeli w umowie leasingu została określona cena, w jakiej korzystający ma prawo nabyć przedmiot umowy po zakończeniu podstawowego okresu tej umowy, cenę tę uwzględnia się w sumie opłat, o których mowa powyżej.

### Leasing finansowy (art. 17f ust. 1 UPDOP)

- Umowa leasingu została zawarta na czas oznaczony,
- Suma ustalonych w umowie leasingu opłat, pomniejszona o należny podatek od towarów i usług, odpowiada co najmniej wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, a w przypadku zawarcia przez finansującego następnej umowy leasingu środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej będących uprzednio przedmiotem takiej umowy odpowiada co najmniej jego wartości rynkowej z dnia zawarcia następnej umowy leasingu,
- Umowa zawiera postanowienie, że w podstawowym okresie umowy leasingu odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający.

### Leasing gruntów (art. 17i UPDOP)

Jeżeli przedmiotem umowy leasingu zawartej na czas oznaczony są grunty lub prawo wieczystego użytkowania gruntów, a suma ustalonych w niej opłat odpowiada co najmniej wartości gruntów lub prawa wieczystego użytkowania gruntów równej wydatkom na ich nabycie – do przychodów finansującego i odpowiednio do kosztów uzyskania przychodów korzystającego nie zalicza się opłat ustalonych w tej umowie, ponoszonych przez korzystającego w podstawowym okresie tej umowy z tytułu używania przedmiotu umowy, w części stanowiącej spłatę tej wartości.



## UTRATA WARTOŚCI AKTYWÓW

## UTRATA WARTOŚCI AKTYWÓW

W świetle MSR 36, jeśli istnieją **przesłanki** wskazujące, że nastąpiła utrata wartości któregoś ze składników aktywów, to wówczas jednostka powinna oszacować wartość odzyskiwalną takiego składnika aktywów. W przypadku gdy wartość odzyskiwalna jest mniejsza niż wartość bilansowa, należy obniżyć wartość bilansową składnika aktywów do wartości odzyskiwalnej poprzez dokonanie **odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości**.

**Utrata wartości** oznacza kwotę, o jaką wartość bilansowa składnika aktywów jest wyższa od wartości odzyskiwalnej.



Najlepszym potwierdzeniem wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży jest ważna umowa sprzedaży zawarta na warunkach rynkowych (zwykła niewymuszona transakcja) pomiędzy uczestnikami rynku. W przypadku braku umowy sprzedaży jednostka korzysta z notowań z aktywnego rynku. Jeśli brak aktywnego rynku dla danych aktywów, jednostka dokonuje oszacowania wartości godziwej poprzez odniesienie jej do cen podobnych składników aktywów, które są przedmiotem obrotu rynkowego. Jeżeli wartości godziwej nie da się ustalić w sposób gwarantujący rzetelność obliczeń, **za wartość odzyskiwalną przyjmuje się wartość użytkową**.

Wartość użytkową danego składnika aktywów stanowią zdyskontowane przepływy pieniężne, które jednostka jest w stanie wygenerować w trakcie użytkowania tego składnika.

**Prognozy dotyczące przepływów środków pieniężnych** są szacunkiem opartym na realnych przesłankach i budżetach, które zatwierdziło kierownictwo jednostki. Powinny one dotyczyć okresów **do 5 lat**, chyba że istnieje uzasadnienie dla prognozowania na dłuższy okres. Szacunkowe przepływy po okresie objętym budżetem / planem powinny być przeprowadzone jako ekstrapolacja prognoz opartych na tym budżecie / planie, przy zastosowaniu **stałej lub malejącej stopy wzrostu**, chyba że przyjęcie rosnącej stopy wzrostu byłoby uzasadnione.

**Stopa dyskontowa** powinna być stopą przed opodatkowaniem i odzwierciedlać bieżącą ocenę rynkowej wartości pieniądza w czasie oraz ryzyko wiążące się z danym składnikiem aktywów, o które szacunki przyszłych przepływów środków pieniężnych nie zostały jeszcze skorygowane.

## UTRATA WARTOŚCI AKTYWÓW

### Przesłanki wskazujące na utratę wartości

Jednostka ocenia na każdy dzień raportowy, czy istnieją jakiegokolwiek **przesłanki** wskazujące na to, że mogła nastąpić utrata wartości któregoś ze składników aktywów. Przesłanki utraty wartości mogą pochodzić zarówno ze źródeł wewnętrznych, jak i zewnętrznych.

Przykładami przesłanek pochodzących z **zewnętrznych źródeł informacji** mogą być: znaczne zmniejszenie wartości rynkowej danego aktywa, istotne niekorzystne zmiany w otoczeniu rynkowym, prawnym, technologicznym, w którym funkcjonuje dane aktywo, czy też wzrost rynkowych stóp zwrotu z inwestycji.

Przykładowe przesłanki pochodzące z **wewnętrznych źródeł informacji** to utrata przydatności danego składnika aktywów lub jego fizyczne uszkodzenie (zniszczenie) czy też zmiany w zakresie lub sposobie wykorzystania danego aktywa (np. wynikające z decyzji biznesowych jednostki).

Jednostka ocenia, czy wystąpiły przesłanki i jeśli ma to miejsce, wówczas wykonuje test, którego celem będzie potwierdzenie wystąpienia bądź nie utraty wartości.

W przypadku niektórych aktywów jednostka jest zobowiązana do przeprowadzania **corocznie testu** na utratę wartości. Należą do nich: wartości niematerialne o nieokreślonym okresie użytkowania oraz te, które nie są jeszcze dostępne do użytkowania, jak również wartość firmy powstała w wyniku połączenia jednostek gospodarczych.

### Ośrodki wypracowujące środki pieniężne

Jeśli oszacowanie wartości odzyskiwalnej pojedynczego składnika aktywów nie jest możliwe, jednostka powinna ustalić wartość odzyskiwalną **ośrodka wypracowującego środki pieniężne** (ang. *cash generating unit* – CGU), do którego należy dany składnik aktywów.

Ośrodek wypracowujący środki pieniężne jest **najmniejszym** możliwym do określenia zespołem aktywów, generującym wpływy pieniężne w znacznym stopniu niezależne od wpływów pieniężnych pochodzących z innych aktywów lub grup aktywów.

**Wartość firmy** oraz **aktywa ogólnofirmowe** (ang. *corporate assets*, np. budynek siedziby głównej), które można przypisać w racjonalny sposób, są przypisywane do ośrodków wypracowujących środki pieniężne. Wartość firmy w chwili przejęcia jest alokowana do poszczególnych ośrodków wypracowujących środki pieniężne jednostki przejmującej, które zgodnie z oczekiwaniami mają odnieść korzyści z tytułu synergii uzyskanej w wyniku takiego połączenia. Wartość firmy, której nie da się przyporządkować do ośrodków na racjonalnej podstawie, przyporządkowywana jest do grupy ośrodków i tam testowana pod kątem utraty wartości.

## UTRATA WARTOŚCI AKTYWÓW

### Ujęcie odpisu

Odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości ujmuje się jako koszt w zysku lub stracie okresu, chyba że dany składnik aktywów wykazywany jest w wartości przeszacowanej, wówczas odpis rozlicza się z nadwyżką z przeszacowania dla tego składnika aktywów, w tej części, w której odpis aktualizujący nie przekracza jej kwoty.

W celu obniżenia wartości bilansowej aktywów należących do ośrodka wypracowującego środki pieniężne odpis z tytułu utraty wartości powinien być przypisany do poniższych składników aktywów ośrodka **w następującej kolejności**:

- Do wartości firmy, która uprzednio została przypisana do ośrodka wypracowującego środki pieniężne,
- Następnie do innych aktywów trwałych należących do ośrodka wypracowującego środki pieniężne, proporcjonalnie do udziału wartości bilansowej każdego ze składników tych aktywów w wartości ogółem aktywów trwałych.

Dokonując powyższej alokacji, jednostka uwzględnia fakt, że wartość poszczególnych aktywów, w wyniku przypisania odpisu z tytułu utraty wartości, nie może osiągnąć wartości niższej od wartości odzyskiwalnej lub zera (w zależności od tego, która z nich jest wyższa).

Ujęty w ubiegłych latach odpis z tytułu utraty wartości danego składnika aktywów należy odwrócić, gdy od czasu ujęcia ostatniego odpisu nastąpiła zmiana wartości szacunkowych stosowanych do ustalenia wartości odzyskiwalnej danego składnika aktywów. Odpis odwracany jest jedynie do wysokości kwoty, którą by ustalono, gdyby w latach ubiegłych nie miały miejsca odpisy z tytułu utraty wartości składnika aktywów (z uwzględnieniem odpisów amortyzacyjnych). Odwrócenie utraty wartości dla aktywów, dla których jednostka stosuje model wartości przeszacowanej, podobnie jak sam odpis, księgowane jest w pierwszej kolejności w korespondencji z kapitałem z aktualizacji wyceny.

Odwrócenie odpisu z tytułu utraty wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne (z wyjątkiem wartości firmy) przypisuje się do składników aktywów ośrodka proporcjonalnie do wartości bilansowej każdego ze składników, z zastrzeżeniem, że wartość żadnego składnika aktywów nie może być wyższa od niższej z jego wartości odzyskiwalnej (jeśli istnieje możliwość jej ustalenia) oraz jego wartości bilansowej, jaka zostałaby ustalona (po odjęciu umorzenia), gdyby w odniesieniu do tego składnika aktywów nigdy nie dokonywano odpisu z tytułu utraty wartości.

**Nie odwraca się odpisu z tytułu utraty wartości dla wartości firmy.**

### Utrata wartości w ustawie o rachunkowości

W świetle UoR trwałą utratą wartości zachodzi wtedy, gdy istnieje duże prawdopodobieństwo, że kontrolowany przez jednostkę składnik aktywów nie przyniesie w przyszłości w znaczącej części lub w całości przewidywanych korzyści ekonomicznych. Uzasadnia to dokonanie odpisu aktualizującego doprowadzającego wartość składnika aktywów wynikającą z ksiąg rachunkowych do ceny sprzedaży netto, a w przypadku jej braku – do ustalonej w inny sposób wartości godziwej. Odpis prezentowany jest w pozostałych kosztach operacyjnych (co wynika z definicji tej pozycji opisanej w art. 3.1).

W UoR brak bardziej szczegółowych informacji dotyczących tego zagadnienia. **Kwestia utraty wartości została natomiast szczegółowo omówiona w KSR 4 „Utrata wartości aktywów”. Zawarte tam zalecenia w obszarze niefinansowych aktywów trwałych w znacznej mierze odpowiadają przedstawionym wcześniej regulacjom MSR 36.**



## UTRATA WARTOŚCI AKTYWÓW

### Ujęcie utraty wartości – aspekty podatkowe

Zgodnie z art. 16.1. pkt 26a nie uważa się za koszty uzyskania przychodów odpisy aktualizujących, z tym że kosztem uzyskania przychodów są odpisy aktualizujące wartość należności określone w UoR, od tej części należności, która była uprzednio zaliczona do przychodów należnych, a ich nieściągalność została uprawdopodobniona.

notatki



Centrum Edukacji Krajowej Izby Biegłych Rewidentów

al. Jana Pawła II 80

00-175 Warszawa

e-mail: [ce@kibr.org.pl](mailto:ce@kibr.org.pl)

tel. 22 637 31 04

fax 22 637 30 84

© Wszelkie prawa zastrzeżone CEK / KIBR

[ce.kibr.org.pl](http://ce.kibr.org.pl)



## Aneta Wilk-Łyś

Jest biegłym rewidentem. Posiada również uprawnienia ACCA (FCCA). Świadczy profesjonalne usługi szkoleniowe i doradcze (szkolenia z zakresu IFRS, ISA, przygotowanie do egzaminów ACCA, CIMA).

Przez wiele lat pełniła funkcję managera w PwC i brała udział w badaniach sprawozdań finansowych różnych jednostek gospodarczych (sektor chemiczny, farmaceutyczny i sektor usług finansowych) oraz przygotowywała opracowania księgowe z zakresu rachunkowości finansowej.

Współpracuje z BPP Professional Education, Międzynarodowym Centrum Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego w ramach programu Executive MBA (EMBA) oraz z Wydziałem Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego.

Obecnie, jako członek zespołu Centrum ds. Reformy Sprawozdawczości Finansowej (CFRR) Banku Światowego, jest odpowiedzialna za szkolenia organizowane w ramach Szwajcarsko-Polskiego Programu Współpracy (FRTAP), współpracę z polskimi uczelniami wyższymi i organizacjami zrzeszającymi profesjonalistów, a także za inne zadania w ramach programu FRTAP.

Recenzent: Piotr Kołodziejczyk