



www.gofin.pl

ZESZYTY METODYCZNE RACHUNKOWOŚCI DODATEK

20.09.2024 r.

ISSN 2449-9226

Dodatek nr

12

PRAKTYCZNE ZASTOSOWANIE KRAJOWYCH I MIĘDZYNARODOWYCH STANDARDÓW RACHUNKOWOŚCI

A. PRAKTYCZNE ZASTOSOWANIE KRAJOWYCH STANDARDÓW RACHUNKOWOŚCI.....	str. 3
I. Rezerwa na skutki postępowania sądowego według KSR nr 6.....	str. 3
1. Zasady tworzenia rezerw w księgach rachunkowych.....	str. 3
2. Ujęcie rezerwy w księgach i jej wycena bilansowa	str. 4
3. Wykorzystanie rezerwy w związku z powstaniem zobowiązania, na które została utworzona	str. 5
4. Utworzenie i rozwiązanie rezerwy na przykładzie liczbowym	str. 6
II. Zakup gruntów i budowa domów na sprzedaż według KSR nr 8	str. 9
1. Definicja i przedmiot działalności deweloperskiej	str. 9
2. Ewidencjonowanie kosztów przedsięwzięcia deweloperskiego	str. 9
3. Koszty wytworzenia niezakończonego na dzień bilansowy przedsięwzięcia deweloperskiego na przykładzie liczbowym	str. 14
III. Ustalenie okresu i stawki amortyzacji środka trwałego oraz ich zmiany według KSR nr 11	str. 15
1. Obowiązek ustalenia okresu i stawki amortyzacji	str. 16
2. Czynności poprzedzające ustalenie stawki amortyzacji	str. 17
3. Sposób ustalenia stopy (stawki) amortyzacji	str. 18
4. Weryfikacja okresów i stawek amortyzacji.....	str. 19
IV. Ustalenie kosztu wytworzenia produktów według KSR nr 13	str. 22
1. Zakres kosztu wytworzenia produktów i jego elementy	str. 22
2. Rodzaje zdolności produkcyjnych, którymi dysponuje przedsiębiorstwo ..	str. 24

3. Sposób ustalania i ujęcia w księgach rachunkowych kosztu niewykorzystanych zdolności produkcyjnych str. 25
4. Etapy ustalania kosztu wytworzenia produktów przy uwzględnieniu niewykorzystanych zdolności produkcyjnych str. 26

B. PRAKTYCZNE ZASTOSOWANIE MIĘDZYNARODOWYCH STANDARDÓW RACHUNKOWOŚCI.....str. 30

I. Uwzględnianie zmiany stóp procentowych w zobowiązaniach leasingowych według MSSF 16 str. 30

1. Ocena przyczyn wystąpienia zmian w przepływach związanych z umowami leasingowymi str. 30
2. Sposób postępowania w zależności od przyczyny wystąpienia zmiany przepływów..... str. 31

II. Koszty produkcji billboardu sponsorskiego według MSR 38..... str. 34

1. Możliwość stosowania uproszczeń w odniesieniu do nieistotnej pozycji i transakcji..... str. 35
2. Identyfikacja i ujęcie dla potrzeb MSR wartości niematerialnych oraz kosztów reklamy i promocji str. 35

III. Rozliczenie kosztów wydziałowych według MSR 2 str. 37

1. Parametry uwzględniane w wycenie zapasów str. 37
2. Analiza kosztów zgromadzonych na poszczególnych wydziałach str. 39

IV. Koszty ekspertyz stanu technicznego zbiorników na paliwa według MSR 16..... str. 41

1. Podstawy stosowania podejścia komponentowego str. 41
2. Koszty wymiany komponentów tworzących dany środek trwały str. 42
3. Konieczność dokonywania przeglądów w regularnych odstępach czasu.. str. 42

Dla Prenumeratorów GOFINU !



WideoPOMOCNIKI Gofin

Platforma materiałów wideo to praktyczna pomoc dla Księgowych w rozwiązywaniu bieżących problemów, głównie podatkowych w firmach. W serwisie znajdziesz:

- **porady ekspertów** – zwięzłe wypowiedzi ekspertów,
- **szkolenia** – dłuższe nagrania wideo, w których eksperci w szczegółowy sposób objaśniają, szkolą, instruują,
- **instruktaże** – pełne instrukcje jak wypełnić określone formularze lub druki urzędowe na konkretnych przykładach.

wideopomocniki.gofin.pl

A. PRAKTYCZNE ZASTOSOWANIE KRAJOWYCH STANDARDÓW RACHUNKOWOŚCI

I. REZERWA NA SKUTKI POSTĘPOWANIA SĄDOWEGO WEDŁUG KSR NR 6

Nasza jednostka została pozwana o wypłatę odszkodowania związanego z wykonaną usługą. Z opinii radcy prawnego wynika, że prawdopodobnie sprawę przegramy. Czy na dzień bilansowy powinniśmy utworzyć rezerwę na koszty postępowania sądowego? Jeśli tak, to w której pozycji bilansu ją zaprezentować?

Jednostka, o której mowa w pytaniu, powinna utworzyć rezerwę na skutki toczącego się postępowania sądowego, jeżeli jej zdaniem istnieje duże prawdopodobieństwo, że postępowanie to spowoduje obowiązek zapłacenia np. odszkodowania, kary, czy grzywny. Rezerwę na skutki toczącego się postępowania sądowego wykazuje się w pasywach bilansu sporządzanego według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości w pozycji B.I.3. „Pozostałe rezerwy”, z podziałem na część długoterminową i krótkoterminową.

1. Zasady tworzenia rezerw w księgach rachunkowych

Rezerwy na skutki toczącego się postępowania sądowego zalicza się do tzw. rezerw klasycznych, tworzonych na podstawie art. 35d ust. 1 ustawy o rachunkowości. W myśl tego przepisu, rezerwy tworzy się na pewne lub o dużym stopniu prawdopodobieństwa przyszłe zobowiązania, których kwotę można w sposób wiarygodny oszacować, a w szczególności na straty z transakcji gospodarczych w toku, w tym z tytułu udzielonych gwarancji, poręczeń i operacji kredytowych, skutków toczącego się postępowania sądowego. Rezerwy klasyczne nie dotyczą bezpośrednio działalności operacyjnej jednostki. Warto dodać, iż tworzenie rezerw na przyszłe zobowiązania wynika m.in. z obowiązku stosowania w rachunkowości zasady ostrożności, o której mowa w art. 7 ust. 1 ustawy o rachunkowości.

Szczegółowe informacje na temat ujmowania rezerw w księgach rachunkowych zawiera Krajowy Standard Rachunkowości nr 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe” (KSR nr 6). Według tego standardu, rezerwy tworzy się zgodnie z obowiązkiem prawnym lub zwyczajowo oczekiwanym obowiązkiem handlowym, to jest wtedy, gdy występuje na tyle duże prawdopodobieństwo, że zajdzie konieczność wywiązania się jednostki z ciążącego na niej obowiązku, a koszty lub straty wymagające poniesienia dla wywiązania się z tego obowiązku są na tyle znaczące, że ich nieuwzględnienie w wyniku finansowym tego okresu, w którym obowiązek powstał, spowodowałoby istotne zniekształcenie obrazu sytuacji majątkowej, finansowej i wyniku finansowego jednostki. Obowiązek prawny jest obowiązkiem określonego zachowania wynikającego z przepisów prawa. Z kolei zwyczajowo oczekiwany obowiązek to obowiązek wynikający z działalności jednostki, gdy:

Dla Prenumeratorów GOFIN



Krajowe Standardy Rachunkowości
dostępne w serwisie
www.przepisy.gofin.pl

- poprzez ustalony sposób postępowania w przeszłości, opublikowanie zasad postępowania lub wystarczająco konkretne, aktualne oświadczenie, jednostka przekazała stronom trzecim, iż przyjmie na siebie określony obowiązek oraz
- w wyniku powyższego jednostka wzbudziła u tych stron trzecich uzasadnione oczekiwanie, że obowiązek ten wypełni.

Warunkiem ujęcia (utworzenia) rezerwy w księgach rachunkowych jest wystąpienie zdarzenia obligującego jednostkę do wykonania w przyszłości świadczeń, przy czym zasadne, a zarazem możliwe jest wiarygodne oszacowanie kosztów (lub strat), których poniesienie jest niezbędne dla wywiązania się przez jednostkę z jej obowiązków. Rezerwę tworzy się wyłącznie wtedy, gdy:

- na jednostce ciąży obecny obowiązek świadczenia (prawny lub zwyczajowy) wynikający ze zdarzeń przeszłych,
- jest prawdopodobne, że wypełnienie obowiązku spowoduje wykorzystanie już posiadanych lub przyszłych aktywów jednostki,
- możliwe jest wiarygodne oszacowanie kwoty wykonania obowiązku.

Ważne, aby pamiętać, że tylko skutki wykonania obowiązku wynikającego ze zdarzeń przeszłych, istniejącego niezależnie od przyszłych działań jednostki lub jej intencji są ujmowane w księgach rachunkowych w postaci rezerwy. Nie tworzy się rezerw związanych z przyszłą działalnością jednostki.

2. Ujęcie rezerwy w księgach i jej wycena bilansowa

Rezerwy związane ze skutkami toczącego się postępowania sądowego tworzy się wówczas, gdy przeciwko jednostce wniesiono pozew, a prawdopodobieństwo wyroku niekorzystnego dla jednostki jest większe niż prawdopodobieństwo wyroku korzystnego. Podstawą oceny tego prawdopodobieństwa może być przebieg postępowania sądowego lub opinie prawników. Ustalając kwotę rezerwy należy wziąć pod uwagę nie tylko kwotę roszczenia określoną w pozwie, ale również koszty postępowania sądowego. Powyższe wynika z treści punktu 3.10 KSR nr 6.

W księgach rachunkowych rezerwy na zobowiązania ujmuje się na koncie 83-1 „Pozostałe rezerwy”. Utworzenie rezerwy polega na zwiększeniu pozostałych kosztów operacyjnych i rezerw (jeśli rezerwa dotyczy pośrednio działalności operacyjnej jednostki) bądź zwiększeniu kosztów finansowych i rezerw (jeśli rezerwa dotyczy operacji finansowych). Ewidencja księgowa utworzenia rezerwy na skutki toczącego się postępowania sądowego będzie przebiegała zatem zapisem po stronie Wn konta 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”, w korespondencji ze stroną Ma konta 83-1, albo po stronie Wn konta 75-1 „Koszty finansowe”, w korespondencji ze stroną Ma konta 83-1.



Uwaga: Można zrezygnować z tworzenia rezerw na zobowiązania, o ile uproszczenia te nie wywierają istotnie ujemnego wpływu na jasne i rzetelne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki (por. pkt 3.21 KSR nr 6).

Trzeba pamiętać, że nie rzadziej niż na ostatni dzień roku obrotowego rezerwy podlegają inwentaryzacji drogą porównania danych z ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji realnej wartości tych składników.

Rezerwy wycenia się nie rzadziej niż na dzień bilansowy w uzasadnionej, wiarygodnie oszacowanej wartości (por. art. 28 ust. 1 pkt 9 ustawy o rachunkowości). Szczegółowe zasady wyceny rezerw zawarto w rozdziale IV KSR nr 6. Według tego standardu, kwota, na którą tworzona jest rezerwa, powinna wynikać z rzetelnego, uwzględniającego racjonalne przesłanki, oszacowania środków zawierających korzyści ekonomiczne nie-

zbędnych do wypełnienia obecnego obowiązku na dzień bilansowy lub do przeniesienia go na stronę trzecią na ten dzień. Rzetelny szacunek powinien nastąpić na drodze osądu dokonanego przez kierownictwo jednostki, wspomaganego dotychczasowymi doświadczeniami dotyczącymi podobnych transakcji. W niektórych przypadkach oszacowanie potrzebnych środków może wymagać konsultacji niezależnych ekspertów. W każdym przypadku kwota rezerwy powinna odzwierciedlać możliwie najdokładniejszy szacunek kwoty wymaganej do spełnienia bieżącego zobowiązania na dzień tworzenia lub weryfikacji rezerwy, z uwzględnieniem ryzyka i niepewności, które są nierozzerwalnie związane z prowadzoną przez jednostkę działalnością gospodarczą.

W KSR nr 6 zaznaczono, iż tworzone rezerwy powinny uwzględniać zdarzenia przyszłe, które mogą wpłynąć na wysokość kwoty niezbędnej do wypełnienia przez jednostkę obowiązku świadczenia, jeśli istnieją wystarczające i obiektywne dowody na to, że zdarzenia te nastąpią. Stosując zasadę ostrożności (o której mowa w art. 7 ust. 1 ustawy o rachunkowości), jednostka powinna rozważyć przy dokonywaniu osądów w warunkach niepewności, czy koszty lub zobowiązania nie są zaniżone. Niepewność nie usprawiedliwia jednak tworzenia nadmiernych rezerw lub celowego zawyżania zobowiązań. W przypadku tworzenia rezerw należy wziąć pod uwagę, przy zachowaniu zasady istotności (o której mowa w art. 8 ust. 1 ustawy o rachunkowości), zmiany wartości pieniądza w czasie. W związku z tym kwota rezerwy dotycząca przyszłych szacowanych zobowiązań powinna – dzięki zastosowaniu stopy dyskontowej – odzwierciedlać ich wartość bieżącą (na dzień tworzenia lub weryfikacji rezerwy). Przy stosowaniu dyskonta wartość bilansowa rezerwy rośnie w każdym okresie wraz z upływem czasu. Wzrost ten jest ujmowany jako koszt finansowy w rachunku zysków i strat. Do dyskontowania stosuje się stopę dyskontową ustaloną na podstawie występujących na dzień wyceny (dzień tworzenia lub weryfikacji rezerwy) rynkowych stóp zwrotu z wysoko ocenianych obligacji przedsiębiorstw lub rynkowych stóp zwrotu z obligacji skarbowych, zależnie od wyboru dokonanego przez jednostkę w przyjętych zasadach (polityce) rachunkowości. W przypadku wyboru rynkowej stopy zwrotu z obligacji skarbowych jednostka może podwyższyć stopę dyskonta o czynnik związany z ryzykiem, jeżeli rezerwa dotyczy na przykład operacji finansowych dokonywanych na rynkach, których ryzyko, a zatem i stopy procentowe, są wyższe od przeciętnego oprocentowania obligacji skarbowych. Termin wykupu obligacji przedsiębiorstw i obligacji skarbowych powinny być zgodne z szacunkowym terminem wykorzystania rezerwy.

W bilansie sporządzanym według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości rezerwy na skutki toczącego się postępowania sądowego prezentuje się w pasywach w pozycji B.I.3. „Pozostałe rezerwy”, z podziałem na długoterminowe i krótkoterminowe. Dane o stanie rezerw według celu ich utworzenia na początek roku obrotowego, zwiększeniach, wykorzystaniu, rozwiązaniu i stanie końcowym przedstawia się w ustępie 1 pkt 11 dodatkowych informacji i objaśnień sporządzanych według załącznika nr 1.

3. Wykorzystanie rezerwy w związku z powstaniem zobowiązania, na które została utworzona

Powstanie zobowiązania, na które uprzednio utworzono rezerwę, zmniejsza rezerwę (por. art. 35d ust. 3 ustawy o rachunkowości). KSR nr 6 wskazuje, że rezerwa może być wykorzystana wyłącznie zgodnie z celem na jaki była pierwotnie utworzona. Zamiana rezerwy w zobowiązanie, wobec przekształcenia się przewidywanego ryzyka wykonania przez jednostkę świadczeń, wynikających z ciężących na niej obowiązków w pewność, powoduje zmniejszenie rezerwy i zwiększenie zobowiązań. Rozwiązanie części lub całości

niewykorzystanej rezerwy w przypadku zmniejszenia lub ustania ryzyka uzasadniającego jej tworzenie, na dzień, na który okazała się zbędna, polega na zmniejszeniu stanu rezerwy oraz zwiększeniu:

- pozostałych przychodów operacyjnych – jeżeli rezerwa dotyczy pośrednio działalności operacyjnej,
- przychodów finansowych – jeżeli rezerwa dotyczy operacji finansowych.

W księgach rachunkowych rozwiązanie rezerwy w związku z powstaniem zobowiązania określonego wyrokiem sądowym można ująć zapisem po stronie Wn konta 83-1 „Pozostałe rezerwy”, w korespondencji ze stroną Ma konta 21 „Rozrachunki z dostawcami” lub 24 „Pozostałe rozrachunki” albo 23-4 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”. Z kolei ewidencja odsetek powstałych od dnia bilansowego do dnia ogłoszenia wyroku sądowego będzie przebiegała zapisem po stronie Wn konta 75-1 „Koszty finansowe”, w korespondencji ze stroną Ma konta 21 lub 24 albo 23-4.

4. Utworzenie i rozwiązanie rezerwy na przykładzie liczbowym

Poniżej przedstawiamy przykład utworzenia rezerwy na zobowiązanie z tytułu skutków toczącego się postępowania sądowego, opracowany na podstawie przykładu nr 4 zamieszczonego w KSR nr 6.

Przykład

I. Założenia:

1. Spółka „X”, zajmująca się usługowym doradztwem w zakresie przygotowywania wniosków o dofinansowanie projektów z Europejskiego Funduszu Społecznego i usługowym sporządzaniem wniosków o płatności przejściowe, sporządziła na podstawie umowy cywilno-prawnej wnioski o płatności przejściowe związane z realizacją przez spółkę „Y” projektu dofinansowanego ze środków ww. funduszu.
2. Kontrola Instytucji Wdrażającej dokonana w spółce „Y” w 2023 r. wykazała, że część z odpisów amortyzacyjnych została nieustusznie zaliczona do wydatków kwalifikowanych. Z tytułu nieustusznego zawyżenia wydatków kwalifikowanych nastąpiło zawyżenie żądanej kwoty dofinansowania, co wraz z odsetkami wynosiło: 153.000 zł. W związku z faktem, że powstała zaległość była spowodowana niedopatrzaniem spółki „X”, polegającym na złym kwalifikowaniu odpisów amortyzacyjnych do wydatków kwalifikowanych, zarząd spółki „Y” odstąpił od możliwości odwołania się od decyzji pokontrolnej oraz zwrócił się z żądaniem zwrotu przez spółkę „X” zapłaconych przez spółkę „Y” nieustusznie pobranych kwot wraz z odsetkami. Termin płatności ww. kwot mijał 30 września 2023 r.
3. Zarząd spółki „X” odrzucił żądanie, twierdząc że wykryte przez kontrolujących błędy wynikały z niedostarczenia przez spółkę „Y” wszystkich informacji niezbędnych do prawidłowej klasyfikacji amortyzowanych środków trwałych. W związku z powyższym, zarząd spółki „Y” złożył w sądzie pozew o zwrot spornej kwoty wraz z odsetkami oraz wynikającej z umowy kary umownej, obliczanej jako trzykrotność miesięcznego wynagrodzenia za sporządzenie wniosków o płatność. Kara umowna na dzień złożenia pozwu wynosiła: 30.000 zł.
4. Jednocześnie zarząd spółki „X” zwrócił się do ubezpieczyciela z wnioskiem o wypłatę odszkodowania wynikającego z dobrowolnego ubezpieczenia od odpowiedzialności

ści cywilnej. Ubezpieczyciel po przeanalizowaniu sprawy odmówił wypłaty, twierdząc że błędy spowodowane były niedołożeniem należytej staranności przy prowadzeniu ewidencji na rzecz spółki „Y”. Na dzień 31 grudnia 2023 r. sprawa znajdowała się w toku postępowania sądowego.

5. W związku z postępowaniem sądowym:
- a) istnieje obecny obowiązek zapłaty zaległości podatkowych, odsetek od nich, kary umownej oraz kosztów postępowania sądowego, a także odsetek liczonych od terminu płatności (tj. od 30 września 2023 r.) do dnia bilansowego,
 - b) zgodnie z opinią eksperta oraz ubezpieczyciela, spółka „X” może przegrać sprawę w sądzie, stąd wypływ środków zawierających korzyści ekonomiczne jest prawdopodobny,
 - c) możliwy jest wiarygodny szacunek podstawowej kwoty roszczenia oraz kosztów sądowych.
6. Spółka „X” utworzyła rezerwę na:
- a) podstawową kwotę roszczenia, tj. w wysokości: 153.000 zł + 30.000 zł = 183.000 zł,
 - b) odsetki od terminu płatności żądanej kwoty do dnia bilansowego, obliczone za pomocą stopy procentowej odsetek ustawowych, która dla rozpatrywanego okresu wynosiła 11,5% w stosunku rocznym, tj. w wysokości: $183.000\text{ zł} \times 11,5\% \times 92\text{ dni} : 365\text{ dni} = 5.304,50\text{ zł}$,
 - c) koszty postępowania sądowego, wynoszące 5% podstawowej kwoty roszczenia, tj. w wysokości: $183.000\text{ zł} \times 5\% = 9.150\text{ zł}$.
7. Według prawomocnego wyroku sądu z 30 stycznia 2024 r. błędy w ewidencji podatkowej spółki „Y” spowodowane były niedołożeniem należytej staranności przy prowadzeniu ewidencji przez spółkę „X”. W związku z powyższym spółka „X” jest zobowiązana do:
- a) zapłaty spornej kwoty podstawowej roszczenia w wysokości: 183.000 zł,
 - b) zwrotu zapłaconych przez spółkę „Y” kosztów sądowych w wysokości: 9.150 zł,
 - c) zapłaty odsetek liczonych od terminu płatności do dnia zapłaty.
8. Spółka „X” sporządza sprawozdanie finansowe według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości, a rachunek zysków i strat sporządza w wariantach porównawczym.
9. W wyliczeniu odsetek założono, że dzień wyroku sądowego jest dniem zapłaty. W przypadku zwłoki w zapłacie kwotę odsetek powiększają odsetki za okres od dnia wyroku do dnia rzeczywistej zapłaty.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
A. Zapisy w księgach 2023 r.			
1. PK – utworzenie rezerwy na kwotę podstawową roszczenia	183.000,00 zł	76-1	83-1
2. PK – utworzenie rezerwy na odsetki liczone od terminu płatności do dnia bilansowego	5.304,50 zł	75-1	83-1
3. PK – utworzenie rezerwy na koszty postępowania sądowego	9.150,00 zł	76-1	83-1
B. Zapisy w księgach 2024 r.			
1. PK – wykorzystanie rezerwy w związku z powstaniem zobowiązania określonego wyrokiem sądowym	197.454,50 zł	83-1	24
2. Odsetki od dnia bilansowego do dnia ogłoszenia wyroku sądowego: 183.000 zł × 11,50% × 30 : 365 =	1.729,72 zł	75-1	24

III. Księgowania:

A. Zapisy w księgach 2023 r.

Konto 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”		Konto 83-1 „Pozostałe rezerwy”		Konto 75-1 „Koszty finansowe”	
(1)	183.000,00		183.000,00 (1)	(2)	5.304,50
(3)	9.150,00		5.304,50 (2)		
			9.150,00 (3)		
			197.454,50 (S.k.)		

B. Zapisy w księgach 2024 r.

Konto 83-1 „Pozostałe rezerwy”		Konto 24 „Pozostałe rozrachunki”		Konto 75-1 „Koszty finansowe”	
(1)	197.454,50	197.454,50 (S.p.)	197.454,50 (1)	(2)	1.729,72
			1.729,72 (2)		

IV. Prezentacja rezerwy w sprawozdaniu finansowym sporządzonym za 2023 r.:

Spółka „X” wykazała w pasywach bilansu wartość utworzonej rezerwy w wysokości: 197.454,50 zł, w pozycji B.I.3. „Pozostałe rezerwy krótkoterminowe”. Z kolei w rachunku zysków i strat zaprezentowała kwotę: 192.150 zł w pozycji E.III. „Inne koszty operacyjne”, a kwotę: 5.304,50 zł w pozycji H.IV. „Koszty finansowe (inne)”. Natomiast w ustępie 1 pkt 11 dodatkowych informacji i objaśnień dane o stanie rezerw według celu ich utworzenia na początek roku obrotowego, zwiększeniach, wykorzystaniu, rozwiązaniu i stanie końcowym przedstawiła w nocie w formie tabeli o następującej treści:

Cel utworzenia rezerwy	Stan na początek roku	Zwiększenia	Wykorzystanie	Rozwiązanie	Stan na koniec roku
Rezerwa z tytułu skutków toczącego się postępowania sądowego w sporze z ze spółką „Y”	0,00 zł	197.454,50 zł	0,00 zł	0,00 zł	197.454,50 zł
Razem rezerwy	0,00 zł	197.454,50 zł	0,00 zł	0,00 zł	197.454,50 zł

V. Prezentacja rezerwy w sprawozdaniu finansowym sporządzonym za 2024 r.:

Spółka „X” w pasywach bilansu w pozycji B.I.3. „Pozostałe rezerwy krótkoterminowe” wykaże wartość: 0 zł. W rachunku zysków i strat zaprezentuje kwotę: 1.729,72 zł w pozycji H.IV. „Koszty finansowe (inne)”. Natomiast w ustępie 1 pkt 11 dodatkowych informacji i objaśnień dane o stanie rezerw według celu ich utworzenia na początek roku obrotowego, zwiększeniach, wykorzystaniu, rozwiązaniu i stanie końcowym przedstawi w nocie w formie tabeli o następującej treści:

Cel utworzenia rezerwy	Stan na początek roku	Zwiększenia	Wykorzystanie	Rozwiązanie	Stan na koniec roku
Rezerwa z tytułu toczącego się postępowania sądowego w sporze ze spółką „Y”	197.454,50 zł	0,00 zł	197.454,50 zł	0,00 zł	0,00 zł
Razem rezerwy	197.454,50 zł	0,00 zł	197.454,50 zł	0,00 zł	0,00 zł

II. ZAKUP GRUNTÓW I BUDOWA DOMÓW NA SPRZEDAŻ WEDŁUG KSR NR 8

Spółka jawna zajmująca się tylko handlem towarami, zamierza sfinansować z własnych środków zakup gruntów i budowę na nich domów na sprzedaż. Ewidencję kosztów spółka prowadzi wyłącznie w zespole 4. Na jakich kontach powinna ewidencjonować koszty zakupu gruntów oraz koszty budowy domów?

Działalność gospodarcza polegająca na budowie budynków i ich odprzedaży, tzw. działalność deweloperska, jest rozliczana w księgach jak działalność produkcyjna. Efekt końcowy to wyrób gotowy, ewidencjonowany na koncie 60-0 „Produkty gotowe”.

1. Definicja i przedmiot działalności deweloperskiej

Działalność deweloperska jest to działalność gospodarcza obejmująca wykonywanie jednego lub więcej przedsięwzięć deweloperskich polegających na budowie lub przebudowie (ulepszeniu) budynków i ich odprzedaży w całości lub części (np. lokali). Przedsięwzięcia te mogą mieć charakter jednorazowy lub wznawiany. Z kolei przedsięwzięcie deweloperskie – w rozumieniu art. 5 pkt 7 ustawy z dnia 20 maja 2021 r. o ochronie praw nabywcy lokalu mieszkalnego lub domu jednorodzinnego oraz Deweloperskim Funduszu Gwarancyjnym (Dz. U. z 2024 r. poz. 695) – to proces, w wyniku realizacji którego na rzecz nabywcy zostają przeniesione prawa wynikające z umowy deweloperskiej albo jednej z umów, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 2, 3 lub 5 lub ust. 2 lub art. 3 tej ustawy, obejmujący w szczególności:

- a) budowę lub przebudowę w rozumieniu art. 3 pkt 6 i 7a ustawy Prawo budowlane,
- b) czynności faktyczne i prawne niezbędne do rozpoczęcia budowy lub przebudowy w rozumieniu art. 3 pkt 6 i 7a ustawy Prawo budowlane oraz oddania budynku do użytkowania, a w szczególności nabycie praw do nieruchomości, na której mają być realizowane budowa lub przebudowa w rozumieniu art. 3 pkt 6 i 7a tej ustawy, przygotowanie projektu budowlanego lub nabycie praw do projektu budowlanego, nabycie materiałów budowlanych i uzyskanie wymaganych zezwoleń administracyjnych określonych odrębnymi przepisami, oraz
- c) czynności faktyczne i prawne niezbędne do zawierania umów z nabywcami.

2. Ewidencjonowanie kosztów przedsięwzięcia deweloperskiego

Przepisy ustawy o rachunkowości nie regulują szczegółowo zasad rozliczania i prezentacji kosztów podstawowego elementu działalności deweloperskiej, jakim jest przedsięwzięcie deweloperskie. Na podstawie art. 10 ust. 3 ustawy o rachunkowości, jednostki w sprawach nieuregulowanych przepisami tej ustawy, przyjmując zasady (politykę) rachunkowości, mogą stosować Krajowe Standardy Rachunkowości wydane przez Komitet Standardów Rachunkowości, a przy braku odpowiedniego standardu krajowego – mogą stosować MSR. Dla działalności deweloperskiej Komitet Standardów Rachunkowości wydał Krajowy Standard Rachunkowości nr 8 „Działalność deweloperska” (KSR nr 8). Według pkt 4.2 tego standardu, dla każdego rozpoczętego przedsięwzięcia deweloperskiego ujmuje się odrębnie koszty jego realizacji oraz przychody ze sprzedaży przedmiotów powstałych z wykonania tego przed-

sięwzięcia – budynków i/lub lokali. Przychody związane z przedsięwzięciem deweloperskim – w zależności od charakteru zawartej umowy deweloperskiej lub umów deweloperskich – mogą powstawać w różnych momentach. Z tej przyczyny konieczne jest przyjęcie i stosowanie takich zasad ujmowania przychodów związanych z przedsięwzięciem deweloperskim i obciążających dewelopera kosztów wytworzenia sprzedanych budynków i/lub lokali, które umożliwiają dotrzymanie zasady współmierności sformułowanej w art. 6 ustawy o rachunkowości.

Zwracamy uwagę, iż stosowanie w jednostkach produkcyjnych wyłącznie kont zespołu 4 nie jest dobrym rozwiązaniem. Przy tym sposobie ewidencji kosztów jednostka produkcyjna w zasadzie nie jest w stanie ustalić księgowego kosztu wytworzenia produktu (tu: przedsięwzięcia deweloperskiego), a szczególnie gdy prowadzi także inne odmiany działalności, np. handlową. Ma natomiast obowiązek na poziomie takiego kosztu wycenić niesprzedane produkty bądź produkcję w toku. Jeżeli jednak kierownik jednostki podejmie decyzję o stosowaniu wyłącznie kont zespołu 4, to konieczne jest takie uszczegółowienie ewidencji kosztów na kontach rodzajowych, aby na podstawie dokonanych zapisów można było ustalić odrębnie kwotę kosztów realizacji każdego przedsięwzięcia deweloperskiego. Należy także prowadzić odrębną ewidencję kosztów, których nie zalicza się do kosztów wytworzenia produktów.

W pkt 7.1 KSR nr 8 wskazano, iż koszty wykonania przedsięwzięcia deweloperskiego gromadzi się dla każdego przedsięwzięcia odrębnie do czasu jego zakończenia. Do kosztów tych zalicza się wszystkie składniki kosztu wytworzenia w rozumieniu art. 28 ust. 3 ustawy o rachunkowości. Zastosowanie mają tutaj również wyjaśnienia zawarte w Krajowym Standardzie Rachunkowości nr 13 „Koszt wytworzenia jako podstawa wyceny produktów” (KSR nr 13). Ponadto w pkt 7.6–7.8 KSR nr 8 zaznaczono, iż do kosztu wytworzenia przedmiotu przedsięwzięcia deweloperskiego można zaliczyć:

- a) koszty podatku od nieruchomości za grunt, na którym posadowiona jest nieruchomość stanowiąca przedmiot przedsięwzięcia deweloperskiego, poniesione po dniu rozpoczęcia przedsięwzięcia deweloperskiego, aż do dnia jego zakończenia; koszty podatku od nieruchomości poniesione przed dniem rozpoczęcia przedsięwzięcia deweloperskiego obciążają koszty i wynik finansowy okresu ich poniesienia,
- b) koszty finansowania zewnętrznego budowanej nieruchomości poniesione po dniu rozpoczęcia przedsięwzięcia deweloperskiego, aż do dnia jego zakończenia (por. art. 28 ust. 4 ustawy o rachunkowości); w przypadku gdy poniesione koszty finansowania zewnętrznego dotyczą oprócz składników określonego przedsięwzięcia deweloperskiego również innych składników aktywów, koszty te rozlicza się między finansowane aktywa na zasadach ogólnych, zaś ich część nie dotycząca przedsięwzięć deweloperskich lub gruntów obciąża koszty finansowe i wynik finansowy okresu ich poniesienia.



Uwaga: Warunkiem wykorzystania możliwości powiększania kosztów wytworzenia rozpoczętego przedsięwzięcia deweloperskiego o podatek od nieruchomości i koszty finansowania zewnętrznego jest zawarcie takiego rozwiązania w opisie przyjętych zasad (polityki) rachunkowości i zastosowanie do wszystkich przedsięwzięć deweloperskich realizowanych przez dewelopera.

Jeżeli jednostka stosuje wyłącznie konta kosztów według rodzajów, to koszty działalności deweloperskiej może prowadzić na odrębnych kontach analitycznych do każdego konta kosztów według rodzajów. Na kontach tych będą ujmowane odrębnie koszty poniesione na realizację danego przedsięwzięcia budowlanego.

KSR nr 8 odnosi się również do sposobu ujęcia i wyceny gruntu lub prawa wieczystego użytkowania gruntów. Według pkt 7.2 tego standardu, do dnia rozpoczęcia przedsięwzię-

cia deweloperskiego posiadany przez dewelopera grunt lub prawo wieczystego użytkowania gruntu, na którym jest lub będzie posadowiony przedmiot przedsięwzięcia deweloperskiego, jest zależnie od stanu faktycznego w momencie nabycia klasyfikowany i wykazywany w bilansie jako towar, inwestycja w nieruchomości lub środek trwały.

Sposób ujęcia i wyceny gruntu		
Klasyfikacja	Stan faktyczny w momencie nabycia	Sposób wyceny
Towar (zapas)	Deweloper zakupił grunt lub prawo wieczystego użytkowania dla realizacji ściśle określonego przedsięwzięcia deweloperskiego, jednak jego rozpoczęcie zostało opóźnione (np. ze względów finansowych lub prawnych).	Grunt lub prawo wykazuje się w cenie nabycia, przy czym do czasu rozpoczęcia przedsięwzięcia deweloperskiego cena ta: • jest powiększana o koszty związane z przystosowaniem gruntu do stanu zdatnego do używania lub wprowadzenia do obrotu, takie jak np. koszty odrolnienia, rekultywacji terenu, karczowania, rozbiórki zbędnych zabudowań, uzbrojenia terenu itd., zgodnie z art. 28 ust. 2 ustawy o rachunkowości, • może w uzasadnionych przypadkach być powiększana o koszty finansowania zewnętrznego związanego z zakupem i przystosowaniem do stanu zdatnego do sprzedaży gruntu lub prawa wieczystego użytkowania gruntu oraz pomniejszana o przychody z tego tytułu – z zastrzeżeniem, że tak ustalona wartość gruntu lub prawa nie jest wyższa od jego ceny sprzedaży netto na dzień bilansowy.
Inwestycja w nieruchomości	Deweloper zakupił grunt lub prawo wieczystego użytkowania gruntu bez zamiaru realizacji ściśle określonego przedsięwzięcia deweloperskiego.	Grunt lub prawo mogą być wycenione według zasad stosowanych do nieruchomości inwestycyjnych, tj. w cenie nabycia bądź w cenie rynkowej lub inaczej określonej wartości godziwej. Jeżeli poniesiono koszty przystosowania gruntu (np. koszty odrolnienia, rekultywacji terenu, karczowania, rozbiórki zbędnych zabudowań), to w razie jego wyceny w cenie nabycia zwiększają one tą cenę, natomiast w przypadku jego wyceny w cenie rynkowej koszty przystosowania gruntu obciążają pozostałe koszty operacyjne.
Środek trwały	Deweloper zakupił grunt lub prawo wieczystego użytkowania gruntu z pierwotnym zamiarem wykorzystywania na własne potrzeby.	Grunt lub prawo wycenia się w cenie nabycia. Cena ta obejmuje koszty finansowania zewnętrznego poniesione do dnia przyjęcia środka trwałego do użytkowania. Zwiększają cenę nabycia koszty przystosowania gruntu, np. odrolnienia, rekultywacji terenu, karczowania oraz rozbiórki zbędnych zabudowań.

W momencie przeznaczenia gruntu własnego lub do którego deweloper posiada prawo wieczystego użytkowania, wykazywanego pierwotnie jako nieruchomość inwestycyjna lub środek trwały pod realizację ściśle określonego przedsięwzięcia deweloperskiego, następuje jego przekwalifikowanie do towarów (zapasy):

- a) w wartości wynikającej z ksiąg rachunkowych na dzień przekwalifikowania w przypadku środków trwałych i nieruchomości inwestycyjnych wycenianych w cenie nabycia lub
- b) w wartości rynkowej lub inaczej ustalonej wartości godziwej na dzień przeklasyfikowania w przypadku nieruchomości inwestycyjnych wycenianych w wartości rynkowej lub inaczej określonej wartości godziwej.

W dniu rozpoczęcia przedsięwzięcia deweloperskiego wynikająca z ksiąg rachunkowych wartość gruntu lub prawa wieczystego użytkowania gruntu, na którym przedsięwzięcie to będzie realizowane, odnosi się w ciężar kosztów produkcji w toku przedsięwzięcia deweloperskiego. Jeżeli deweloper stosuje konta kosztów według rodzaju, przeklasyfikowanie do produkcji w toku gruntu następuje przy wykorzystaniu konta „Obiekty w zabudowie” wchodzącego w skład konta „Zużycie materiałów i energii” (por. pkt 7.5 KSR nr 8).

W przypadku gdy na dzień bilansowy przedsięwzięcie deweloperskie nie będzie zakończone, to – zgodnie ze wskazówkami pkt 10.1 KSR nr 8 – wartość gruntu będącego częścią tego przedsięwzięcia wykazuje się w cenie nabycia lub w wartości godziwej:

- a) w bilansie w pozycji „Półprodukty i produkty w toku”, w dodatkowej pozycji „w tym: Obiekty w zabudowie”,
- b) w rachunku zysków i strat (wariant porównawczy) w pozycjach: „Zmiana stanu produktów” oraz „Zużycie materiałów i energii”, w dodatkowej pozycji „w tym: Obiekty w zabudowie”.

Na dzień bilansowy koszty wytworzenia nieukończonego przedsięwzięcia deweloperskiego odnosi się na zapasy, np. na konto 60-2 „Produkcja w toku”. Przy ewidencji kosztów wyłącznie na kontach zespołu 4, zapisów na koncie 60-2 dokonuje się w korespondencji z kontem 49 „Rozliczenie kosztów”.

Przedmiot przedsięwzięcia deweloperskiego, po jego zakończeniu, przestaje być produkcją w toku, a staje się wyrobem gotowym. Wartość zakończonego przedsięwzięcia deweloperskiego ujmuje się na koncie 60-0 „Produkty gotowe”, zapisem po stronie Wn konta 60-0, w korespondencji ze stroną Ma konta 60-2.

Obiekty te wykazuje się jako wyroby gotowe do momentu:

- a) sprzedaży lub
- b) podjęcia przez władze dewelopera (np. zarząd) uchwały i działań polegających na zmianie ich przeznaczenia.

Fragment wykazu kont syntetycznych i analitycznych wyodrębnionych dla kosztów działalności handlowej i produkcyjnej (deweloperskiej)					
Symbol konta	Konto syntetyczne	Poziom analityczny			Nazwa konta
		I	II	III	
40-0/**/**/**	40-0	**	**	**	Amortyzacja
40-0/01/**/**/**	40-0	01	**	**	Amortyzacja – Działalność handlowa
40-0/02/**/**/**	40-0	02	**	**	Amortyzacja – Działalność deweloperska
40-0/03/**/**/**	40-0	03	**	**	Amortyzacja – Administracja – koszty ogólne
40-1/**/**/**/**	40-1	**	**	**	Zużycie materiałów i energii

40-1/01/**/**	40-1	01	**	**	Zużycie materiałów i energii – Działalność handlowa
40-1/02/**/**	40-1	02	**	**	Zużycie materiałów i energii – Działalność deweloperska
40-1/02/01/**	40-1	02	01	**	Zużycie materiałów i energii – Działalność deweloperska – budowa „X”
40-1/02/01/01	40-1	02	01	01	Zużycie materiałów i energii – Działalność deweloperska – budowa „X” – obiekty w zabudowie
40-1/03/**/**	40-1	03	**	**	Zużycie materiałów i energii – Administracja – koszty ogólne
40-2/**/**/**	40-2	**	**	**	Usługi obce
40-2/01/**/**	40-2	01	**	**	Usługi obce – Działalność handlowa
40-2/02/**/**	40-2	02	**	**	Usługi obce – Działalność deweloperska
40-2/02/01/**	40-2	02	01	**	Usługi obce – Działalność deweloperska – budowa „X”
40-2/03/**/**	40-2	03	**	**	Usługi obce – Administracja – koszty ogólne

Ewidencja księgowa kosztów poniesionych do realizacji przedsięwzięcia deweloperskiego „X”, w jednostce stosującej wyłącznie konta zespołu 4

- RW – wydanie z magazynu (np. własnej hurtowni) materiałów budowlanych:
 - **Wn konto 40-1** „Zużycie materiałów i energii” (w analityce: Działalność deweloperska – budowa „X”),
 - **Ma konto 33** „Towary”.
- FZ – koszty zużycia energii, zakupu materiałów:
 - **Wn konto 40-1** „Zużycie materiałów i energii” (w analityce: Działalność deweloperska – budowa „X”),
 - **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu” lub 21 „Rozrachunki z dostawcami”.
- FZ – koszty zakupu usług:
 - **Wn konto 40-2** „Usługi obce” (w analityce: Działalność deweloperska – budowa „X”),
 - **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu” lub 21 „Rozrachunki z dostawcami”.
- LP – wynagrodzenia pracowników wraz ze składkami ZUS:
 - **Wn konto 40-4** „Wynagrodzenia” (w analityce: Działalność deweloperska – budowa „X”), 40-5 „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia na rzecz pracowników” (w analityce: Działalność deweloperska – budowa „X”),
 - **Ma konto 23-0** „Rozrachunki z pracownikami”, 22-3 „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne”.
- FZ – zaliczenie wartości zakupionego gruntu w cenie nabycia do towarów:
 - **Wn konto 33** „Towary”,
 - **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu”.
- PK – odniesienie wartości gruntu w ciężar kosztów produkcji pod datą rozpoczęcia przedsięwzięcia deweloperskiego:
 - **Wn konto 40-1** „Zużycie materiałów i energii” (w analityce: Działalność deweloperska – budowa „X” – obiekty w zabudowie),
 - **Ma konto 33** „Towary”.
- PK – przeniesienie kosztów niezakończonego przedsięwzięcia deweloperskiego:
 - **Wn konto 60-2** „Produkcja w toku”,
 - **Ma konto 49** „Rozliczenie kosztów”.

8. PK – zakończenie przedsięwzięcia deweloperskiego:

- Wn konto 60-0 „Produkty gotowe”,
- Ma konto 60-2 „Produkcja w toku”.

3. Koszty wytworzenia niezakończonych na dzień bilansowy przedsięwzięcia deweloperskiego na przykładzie liczbowym

Przykład

I. Założenia:

1. Deweloper sp. z o.o. od lipca 2023 r. realizuje przedsięwzięcie deweloperskie, tj. budowę domu jednorodzinnego „MORENA” na gruncie zakupionym przed rozpoczęciem tego przedsięwzięcia od osoby fizycznej za kwotę: 400.000 zł.
2. W 2023 r. na budowę domu spółka poniosła następujące koszty:
 - a) podatek od nieruchomości za grunt w kwocie: 500 zł,
 - b) materiały budowlane w kwocie: 800.000 zł,
 - c) usługi podwykonawców w kwocie: 150.000 zł.
3. Zgodnie z polityką rachunkowości spółki, koszty wytworzenia rozpoczętego przedsięwzięcia deweloperskiego powiększa się o podatek od nieruchomości, a sprawozdania finansowe sporządza się według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości.
4. Na dzień bilansowy, tj. 31 grudnia 2023 r., koszty działalności deweloperskiej przeniesiono na konto produkcji w toku.
5. Do końca 2023 r. nie wystąpiły inne zdarzenia gospodarcze dotyczące realizowanego przedsięwzięcia deweloperskiego.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. Zakup gruntu (akt notarialny)	400.000 zł	33	21
2. RW – przeniesienie wartości gruntu w koszty zużycia materiałów na dzień rozpoczęcia przedsięwzięcia deweloperskiego	400.000 zł	40-1	33
3. FZ – wartość netto materiałów budowlanych przekazanych bezpośrednio po zakupie na realizację przedsięwzięcia deweloperskiego	800.000 zł	40-1	21
4. PK – koszty podatku od nieruchomości za grunt, poniesione po dniu rozpoczęcia przedsięwzięcia deweloperskiego	500 zł	40-3	22-3
5. FZ – wartość netto usług podwykonawców wykonanych przy budowie domu	150.000 zł	40-2	21
6. PK – wartość produkcji w toku na dzień bilansowy	1.350.500 zł	60-2	49

III. Księgowania:

Konto 21 „Rozrachunki z dostawcami”			Konto 22-3 „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne”		Konto 33 „Towary”				
	400.000	(1)		500	(4)	(1)	400.000	400.000	(2)
	800.000	(3)							
	150.000	(5)							

Konto 40-1 „Zużycie materiałów i energii” (w analityce: Działalność deweloperska – dom MORENA – obiekty w zabudowie)		Konto 40-1 „Zużycie materiałów i energii” (w analityce: Działalność deweloperska – dom MORENA – materiały budowlane)		Konto 40-2 „Usługi obce” (w analityce: Działalność deweloperska – dom MORENA)	
(2)	400.000	(3)	800.000	(5)	150.000
Konto 40-3 „Podatki i inne opłaty” (w analityce: Działalność deweloperska – dom MORENA)		Konto 49 „Rozliczenie kosztów”		Konto 60-2 „Produkcja w toku” (w analityce: Dom MORENA)	
(4)	500		1.350.500 (6)	(6)	1.350.500

IV. Fragment bilansu sporządzonego na 31 grudnia 2023 r.:

Pozycja	Wyszczególnienie	Stan na dzień 31 grudnia 2023 r. (w złotych)
Aktywa		
B.	Aktywa obrotowe	1.350.500
I.	Zapasy	1.350.500
2.	Półprodukty i produkty w toku	1.350.500
	– w tym: obiekty w zabudowie	400.000

V. Fragment rachunku zysków i strat (wariant porównawczy) za 2023 r.:

Pozycja	Wyszczególnienie	Dane za 2023 r. (w złotych)
A.	Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi, w tym:	1.350.500
II.	Zmiana stanu produktów (zwiększenie – wartość dodatnia, zmniejszenie – wartość ujemna)	1.350.500
	– w tym: obiekty w zabudowie	400.000
B.	Koszty działalności operacyjnej	1.350.500
II.	Zużycie materiałów i energii	1.200.000
	– w tym: obiekty w zabudowie	400.000
III.	Usługi obce	150.000
IV.	Podatki i opłaty, w tym:	500

III. USTALENIE OKRESU I STAWKI AMORTYZACJI ŚRODKA TRWAŁEGO ORAZ ICH ZMIANY WEDŁUG KSR NR 11

Jednostka posiada w ewidencji środków trwałych maszynę produkcyjną, którą użytkuje od 1 stycznia 2020 r. Jej okres ekonomicznej użyteczności określono pierwotnie na 10 lat. Obecnie okazało się, że maszyna zużywa się szybciej niż przewidywano i konieczne jest skróceniu okresu jej amortyzacji. Jak dokonać takiej zmiany i w jaki sposób ustalić nową stawkę amortyzacyjną?

1. Obowiązek ustalenia okresu i stawki amortyzacji

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 (por. art. 3 ust. 1 pkt 15 ustawy o rachunkowości). Na dzień przyjęcia środka trwałego do używania należy ustalić okres lub stawkę i metodę jego amortyzacji. 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, 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. Przy ustalaniu okresu amortyzacji i rocznej stawki amortyzacji 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.

Powyższe wynika z art. 32 ust. 1–2 ustawy o rachunkowości. Co ważne ustawa o rachunkowości nie zawiera stawek amortyzacyjnych dla poszczególnych grup środków trwałych oraz nie wskazuje konkretnych metod amortyzacji, jakie należy stosować. Jednostki dla celów bilansowych ustalają indywidualnie okres i stawkę amortyzacji, a także dokonują wyboru metody amortyzacji. Szczegółowe informacje dotyczące amortyzacji zawiera Krajowy Standard Rachunkowości nr 11 „Środki trwałe” (KSR nr 11).

Warto dodać, że wykaz rocznych stawek amortyzacyjnych dla poszczególnych grup, podgrup lub rodzajów KŚT zawierają ustawy o podatku dochodowym. Prawo bilansowe nie stanowi wprost o możliwości stosowania stawek podatkowych dla celów bilansowych, jeżeli jednak stosowana dla celów podatkowych metoda i stawka amortyzacji odzwierciedla faktyczny ustalony okres ekonomicznej użyteczności środka trwałego, to nie ma przeszkód, aby dla celów bilansowych stosować tę samą stawkę co do amortyzacji podatkowej. W przypadku gdy przebieg amortyzacji podatkowej w czasie nie oddaje istoty faktycznego zużywania się danego środka trwałego w okresie jego ekonomicznej użyteczności, to amortyzacja dla celów bilansowych powinna przebiegać w sposób niezależny od podatkowej. Warto dodać, że na podstawie art. 32 ust. 7 ustawy o rachunkowości, jednostka mikro, jednostka mała oraz jednostka, o której mowa w art. 3 ust. 2 i ust. 3 pkt 1 i 2 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, która spełnia warunki określone w art. 3 ust. 1c pkt 1 albo ust. 1d ustawy o rachunkowości, może dokonywać odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od środków trwałych według zasad określonych w przepisach podatkowych. Przy czym przepis ten nie ma zastosowania do spółek kapitałowych, spółek komandytowo-akcyjnych i spółek jawnych lub komandytowych, których wszystkimi wspólnikami ponoszącymi nieograniczoną odpowiedzialność są spółki kapitałowe, spółki komandytowo-akcyjne lub spółki z innych państw o podobnej do tych spółek formie prawnej (por. art. 32 ust. 8 ustawy o rachunkowości).

Jednostka, która dokonuje odpisów amortyzacyjnych dwutorowo, czyli odrębnie według zasad podatkowych i bilansowych, powinna odpowiednio dostosować ewidencję księgową. W tym celu może prowadzić osobne ewidencje analityczne (np. osobne tabele amortyzacyjne) dla celów bilansowych i podatkowych.

2. Czynności poprzedzające ustalenie stawki amortyzacji

Zagadnienie dotyczące stawek (stóp) amortyzacji omówione zostało w pkt 8.14–8.24 KSR nr 11. Stawkę (kwotową) lub stopę (procentową) amortyzacji środka trwałego określa się po ustaleniu wartości podlegającej amortyzacji, okresu ekonomicznej użyteczności oraz metody amortyzacji.

Wartość środka trwałego podlegająca amortyzacji to wartość księgowa brutto obiektu inwentarzowego (o której mowa w pkt 3.6 KSR nr 11), pomniejszona o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości oraz o wartość istotnej pozostałości środka trwałego (por. pkt 8.5 KSR nr 11).

Wartość pozostałości środka trwałego to szacowana przez jednostkę cena sprzedaży netto możliwa do uzyskania w momencie jego przewidywanego rozchodu (np. planowanej sprzedaży, likwidacji), ustalona na dzień przyjęcia środka trwałego do używania. Wartość pozostałości środka trwałego jest pomijana, jeżeli zgodnie z przyjętymi przez jednostkę kryteriami można ją uznać za nieistotną (por. pkt 8.6. KSR nr 11).

Przykład

Jednostka kupiła samochód osobowy za cenę nabycia: 400.000 zł. Przewidywany okres ekonomicznej użyteczności samochodu w jednostce określono na 5 lat. Po tym czasie samochód będzie sprzedany, zaś przewidywana cena sprzedaży netto, jaką będzie można uzyskać za niego, wynosi: 150.000 zł. Zgodnie z przyjętymi przez jednostkę zasadami (polityką) rachunkowości, pozostałość ma istotną wartość, jeżeli przekracza 15% wartości początkowej środka trwałego. Przewidywana cena sprzedaży netto została uznana za kwotę istotną (stanowi bowiem 37,5% ceny nabycia), a zatem wartość samochodu podlegająca amortyzacji uwzględnia wartość istotnej pozostałości środka trwałego i wynosi: 250.000 zł (tj. 400.000 zł – 150.000 zł).

Z kolei jednym z głównych kryteriów obiektywnych przy ustalaniu okresu ekonomicznej użyteczności środka trwałego jest cykl jego życia, tzn. okres, przez jaki dany środek trwały w normalnych warunkach zachowuje właściwości techniczne umożliwiające jego użytkowanie. To kryterium wyznacza maksymalny możliwy do przyjęcia okres amortyzacji. Okres ekonomicznej użyteczności środka trwałego może być mierzony w sposób bezpośredni, za pomocą jednostek czasu (np. miesiące, lat), lub w sposób pośredni – za pomocą jednostek miary potencjału użytkowego, właściwego dla danego środka trwałego. Miarą potencjału użytkowego są najczęściej jednostki naturalne, takie jak np.: liczba kilometrów, jaką może przejechać pojazd zgodnie z zakładanym czasem jego użytkowania, liczba odlewów, jakie można wykonać przy pomocy formy odlewniczej, liczba godzin pracy koparki, tony wydobytej kopaliny (por. pkt 4.11 KSR nr 11).

Ustawa o rachunkowości nie wskazuje na konkretne metody amortyzacji, natomiast z pkt 8.10 KSR nr 11 wynika, że w praktyce najczęściej stosowane są metoda liniowa, metoda degresywna (określana również jako metoda amortyzacji przyspieszonej lub metoda amortyzacji malejącej), metoda naturalna (określana również jako metoda jednostek produk-

cji lub metoda zróżnicowanego odpisu). Jednostka może stosować różne metody amortyzacji do poszczególnych grup, podgrup, rodzajów i obiektów inwentarzowych. Raz przyjętą metodę amortyzacji stosuje się przez cały okres użytkowania środka trwałego. Decyzja o wyborze danej metody należy do kierownika jednostki.

Podsumowanie czynności związanych z ustaleniem stawki (stopy) amortyzacji przedstawiono w formie poniższej listy kontrolnej (checklisty).

Czynności związane z ustalaniem stawki lub stopy amortyzacji środka trwałego		
☒	Etap 1	Ustalenie wartości podlegającej amortyzacji
☒	Etap 2	Ustalenie okresu ekonomicznej użyteczności
☒	Etap 3	Ustalenie metody amortyzacji
☒	Etap 4	Ustalenie stawki (kwotowej) lub stopy (procentowej) amortyzacji

3. Sposób ustalenia stopy (stawki) amortyzacji

Stopa (stawka) amortyzacji jest wielkością szacunkową. Stopę i stawkę amortyzacji można zaokrąglić do liczb całkowitych. Ich ustalenie zależy od wybranej przez jednostkę metody amortyzacji. W przypadku stosowania metody liniowej odpisy amortyzacyjne są dokonywane w takiej samej kwocie w każdym kolejnym okresie, za pomocą ustalonej stawki bądź stopy amortyzacji. Stawkę lub stopę amortyzacji można określić w odniesieniu do roku lub miesiąca, przy czym miesięczna stawka amortyzacji stanowi iloraz stawki rocznej i dwunastu miesięcy, z zastrzeżeniem pkt 8.24–8.25 KSR nr 11, w których mowa jest o metodzie amortyzacji naturalnej (por. pkt 8.14–8.15 KSR nr 11).

Wzory pozwalające obliczyć wartość stóp i stawek amortyzacji w zależności od wybranej metody amortyzacji zaprezentowane zostały w pkt 8.16–8.24 KSR nr 11, co przedstawiono w poniższej tabeli.

Obliczana wartość	Wzór	Objaśnienie wzoru
Stopa amortyzacji liniowej	$A_{\%} = \frac{100\%}{N}$	$A_{\%}$ – stopa amortyzacji liniowej, N – ilość (liczba) lat amortyzacji (okres ekonomicznej użyteczności)
Roczną stawkę (kwota) amortyzacji liniowej	$A_t = \frac{WA}{N}$	A_t – roczna kwota amortyzacji liniowej, WA – wartość podlegająca amortyzacji, N – ilość (liczba) lat amortyzacji (okres ekonomicznej użyteczności)
Stopa amortyzacji degresywnej dokonywana metodą malejącego salda	$A_{d\%} = A_{\%} \times d$	$A_{d\%}$ – stopa amortyzacji degresywnej malejącego salda, $A_{\%}$ – stopa amortyzacji liniowej, d – wskaźnik przyspieszający

Nową stawkę (kwotę) amortyzacji degressywnej ustalana z uwagi na malejącą wartość księgową netto środka trwałego obliczana na początek każdego roku	$A_i = A_{d\%} \times WN_i$	A_i – kwota amortyzacji w roku „i”, $A_{d\%}$ – stopa amortyzacji degressywnej malejącego salda, WN_i – wartość księgową netto środka trwałego na początek roku „i”, pomniejszona o wartość istotnej pozostałości środka trwałego
Stopa amortyzacji degressywnej ustalana metodą degressywną uproszczoną (sumy cyfr rocznych)	$A_{s\%} = \frac{N + (1 - t)}{\frac{N(N + 1)}{2}}$	$A_{s\%}$ – stopa amortyzacji degressywnej metodą sumy cyfr rocznych, N – ilość (liczba) lat amortyzacji (okres ekonomicznej użyteczności), t – kolejny rok, za który ustalana jest stopa amortyzacji (to jest 1 dla roku 1, 2 – dla roku 2 itd.)
Stawka jednostkowa amortyzacji naturalnej przypadająca na jednostkę produkcji/czasu pracy	$A_s = \frac{WA}{X}$	X – ilość (liczba) jednostek produkcji lub czas pracy środka trwałego dostępne w okresie jego ekonomicznej użyteczności, WA – wartość środka trwałego podlegająca amortyzacji
Kwota amortyzacji naturalnej w danym okresie (miesiącu, kwartale, roku)	$A_i = A_s \times X_i$	A_i – kwota amortyzacji w okresie „i”, A_s – stawka amortyzacji naturalnej, X_i – ilość (liczba) produkcji wytworzonej w okresie „i” lub czas pracy przepracowany w okresie „i” przez dany środek trwały

4. Weryfikacja okresów i stawek amortyzacji

Jednostka jest zobowiązana do systematycznej weryfikacji przyjętych okresów ekonomicznej użyteczności i stawek amortyzacji środków trwałych, nie później niż na koniec każdego okresu sprawozdawczego. Zweryfikowane stawki (stopy) amortyzacji stosuje się począwszy od nowego roku obrotowego. Wyniki przeprowadzonej weryfikacji mogą uzasadniać podwyższenie lub obniżenie stawki lub stopy amortyzacji.

Z art. 32 ust. 3 ustawy o rachunkowości wynika, że poprawność stosowanych okresów i stawek amortyzacji środków trwałych powinna być przez jednostkę okresowo weryfikowana, powodując odpowiednią korektę dokonywanych w następnych latach obrotowych odpisów amortyzacyjnych. Ustawa o rachunkowości nie podaje konkretnego terminu weryfikacji. Termin weryfikacji stawki amortyzacji, jako wartości szacunkowej, którym jest dzień bilansowy, wynika z pkt 4.2 KSR nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja”. Z kolei w świetle pkt 8.42 KSR nr 11, jednostka jest zobowiązana do systematycznej weryfikacji przyjętych okresów ekonomicznej użyteczności i stawek amortyzacji środków trwałych, nie później niż na koniec każdego okresu sprawozdawczego. Zweryfikowane stawki (stopy) amortyzacji stosuje się począwszy od nowego roku obrotowego. W zakres weryfikacji wchodzi weryfikacja ceny sprzedaży netto istotnej pozostałości środka trwałego przyjętej na dzień ustalenia dotychczas stosowanego odpisu amortyzacyjnego. Wyniki przeprowadzonej weryfikacji mogą uzasadniać podwyższenie lub obniżenie stawki lub stopy amortyzacji.

Przesłankę do weryfikacji okresu i stawki amortyzacji stanowi w szczególności ulepszenie środka trwałego, dokonanie odpisu z tytułu trwałej utraty wartości środka trwałego oraz dołączenie bądź odłączenie części dodatkowych lub peryferyjnych (por. pkt 8.43 KSR nr 11). Zmiana okresu lub stawki amortyzacji (w tym wynikająca ze zmiany ceny sprzedaży netto istotnej pozostałości środka trwałego) stanowi zmianę szacunków w rozumieniu KSR nr 7 i nie powoduje korekty odpisów amortyzacyjnych ujętych w poprzednich okresach. Zgodnie z KSR nr 7, w tym przypadku ma zastosowanie podejście prospektywne (por. pkt 8.44 KSR nr 11).

Warto dodać, że choć prawo bilansowe zobowiązuje jednostki do okresowej weryfikacji poprawności stosowanych okresów i stawek amortyzacji środków trwałych, to nie precyzuje sposobu jej udokumentowania. Dla potwierdzenia przeprowadzenia takiej weryfikacji można zastosować protokół weryfikacji stawek i okresów amortyzacji środków trwałych. W przypadku gdy w wyniku przeprowadzonej weryfikacji nie dochodzi do zmian stawek i okresów amortyzacji, przyjęte wcześniej okresy amortyzacji i roczne stawki pozostają niezmienione. Tym samym wypełnione w protokole okresy ekonomicznej użyteczności oraz stopy (stawki) amortyzacji przed weryfikacją i po weryfikacji są takie same.

Przykład

Zwiększenie stawki amortyzacji na skutek skrócenia okresu amortyzacji środka trwałego

I. Założenia:

1. Jednostka posiada środek trwały – maszynę produkcyjną, którą użytkuje i amortyzuje od 1 stycznia 2020 r. Okres ekonomicznej użyteczności maszyny określono na 10 lat. Przyjęta dla maszyny roczna stopa amortyzacji wynosi: 10%.
2. Wartość początkowa maszyny wynosi: 87.000 zł. Roczna stawka (kwota) amortyzacji wynosi: 8.700 zł (tj. $87.000 \times 10\%$), a miesięczna stawka (kwota) amortyzacji wynosi: 725 zł (tj. $8.700 \text{ zł} : 12 \text{ m-cy}$). Na dzień 31 grudnia 2023 r. umorzenie maszyny wynosi: 34.800 zł (tj. $8.700 \text{ zł} \times 4 \text{ lata}$), a jej wartość netto: 52.200 zł (tj. $87.000 \text{ zł} - 34.800 \text{ zł}$).
3. W wyniku weryfikacji stawek i okresów amortyzacji środków trwałych kierownik jednostki podjął decyzję o skróceniu okresu amortyzacji maszyny, z powodu szybszego niż przewidywano jej zużycia. Ustalił, że czas użytkowania tej maszyny będzie wynosił jeszcze 3 lata, licząc od 1 stycznia 2024 r.
4. Jednostka na okoliczność przeprowadzonej weryfikacji sporządziła protokół weryfikacji stawek i okresów amortyzacji środków trwałych. Protokół podpisał zespół dokonujący weryfikacji i kierownik jednostki.

II. Ustalenie nowej stopy i stawki amortyzacji maszyny produkcyjnej od 1.01.2024 r.:

1. Nowa stawka (kwota) amortyzacji miesięcznej: $52.200 \text{ zł} : 36 \text{ m-cy} = 1.450 \text{ zł}$.
2. Nowa roczna stopa amortyzacji: $(1.450 \text{ zł} \times 12 \text{ m-cy}) : 87.000 \text{ zł} = 0,20$;
 $0,20 \times 100 = 20\%$.

III. Protokół z weryfikacji stawek i okresów amortyzacji środków trwałych:

..... Poznań, 31.12.2023 r.
(miejscowość, data)

Protokół nr ...10... z dnia ...31.12.2023 r...
z przeprowadzonej weryfikacji stawek i okresów amortyzacji środków trwałych

Komisja w składzie:

- 1) Anna Gawron.....
- 2) Magdalena Kowalska.....
- 3) Marcin Nowak.....

w wyniku weryfikacji ustaliła:

Lp.	Nazwa środka trwałego	Nr inwentarzowy	Data przyjęcia do użytkowania	Wartość netto środka trwałego	Przed weryfikacją		Po weryfikacji		Uwagi
					okres ekonomicznej użyteczności	stopa / stawka amortyzacyjna	okres ekonomicznej użyteczności	stopa / stawka amortyzacyjna	
1.	Maszyna produkcyjna	1895552	01.01.2020	52 200,00	10 lat	10%	7 lat	20%	
2.									
3.									
4.									
5.									

Podpisy członków komisji:

- 1) Anna Gawron.....
- 2) Magdalena Kowalska.....
- 3) Marcin Nowak.....

Decyzja kierownika jednostki o zmianie okresu i stawki amortyzacyjnej: Z powodu szybszego niż przewidywano zużycia maszyny produkcyjnej, stanowiącej
środek trwały jednostki, podjęto decyzję o skróceniu okresu amortyzacji z 10 na 7 lat. Nową podwyższoną stopę amortyzacji w wysokości 20%
wprowadza się od 1 stycznia 2024 r.

..... 31.12.2023 r. Krzysztof Marzec
(data i podpis kierownika jednostki)

IV. USTALANIE KOSZTU WYTWORZENIA PRODUKTÓW WEDŁUG KSR NR 13

Nasza spółka z o.o. zajmuje się produkcją wyrobu gotowego. Nie spełniamy warunków przewidzianych w ustawie o rachunkowości do zastosowania uproszczonych zasad kalkulacji kosztu wytworzenia. Jak w takiej sytuacji ustalić koszt wytworzenia produktów, uwzględniając niewykorzystane zdolności produkcyjne?

1. Zakres kosztu wytworzenia produktów i jego elementy

Produkty wycenia się w koszcie wytworzenia, który w myśl art. 28 ust. 3 ustawy o rachunkowości, obejmuje koszty pozostające w bezpośrednim związku z danym produktem oraz uzasadnioną część kosztów pośrednio związanych z wytworzeniem tego produktu. Koszty bezpośrednie obejmują wartość zużytych materiałów bezpośrednich, koszty pozyskania i przetworzenia związane bezpośrednio z produkcją i inne koszty poniesione w związku z doprowadzeniem produktu do postaci i miejsca, w jakich się znajduje w dniu wyceny. Do uzasadnionej, odpowiedniej do okresu wytwarzania produktu, części kosztów pośrednich zalicza się zmienne pośrednie koszty produkcji oraz tę część stałych, pośrednich kosztów produkcji, które odpowiadają poziomowi tych kosztów przy normalnym wykorzystaniu zdolności produkcyjnych. Przez normalny poziom wykorzystania zdolności produkcyjnych rozumie się przeciętną, zgodną z oczekiwaniami w typowych warunkach, wielkość produkcji za daną liczbę okresów lub sezonów, przy uwzględnieniu planowych remontów.

Szczegółowe zasady ustalania kosztu wytworzenia produktów przy uwzględnieniu niewykorzystanych zdolności produkcyjnych omawia Krajowy Standard Rachunkowości nr 13 „Koszt wytworzenia jako podstawa wyceny produktów” (KSR nr 13). W myśl pkt 6.1 tego standardu koszt wytworzenia produktu obejmuje koszty bezpośrednie produktu oraz uzasadnioną część przypisanych produktowi pośrednich kosztów produkcji. Przy czym koszty bezpośrednie produktów to wartość zużytych zasobów, które można powiązać z danym finalnym obiektem kosztów – przedmiotem kalkulacji (wyrób, zlecenie, grupa asortymentowa) na podstawie dokumentów odzwierciedlających bezpośredni pomiar zużycia zasobów lub uwzględniając niewątpliwy związek przyczynowo-skutkowy zachodzący między produktem a zużyciem zasobu.

Koszty bezpośrednie wytworzenia produktu	
Rodzaje kosztów	Charakterystyka
Materiały bezpośrednie	Materiały bezpośrednio obejmują wartość w cenie nabycia tych zużytych do produkcji materiałów (surowców, materiałów pomocniczych, półfabrykatów obcych, opakowań podstawowych), których zużycie można bezspornie powiązać z wytwarzanym produktem. W przypadku gdy produkcja ma charakter fazowy rolę materiałów bezpośrednich w kolejnej fazie mogą spełniać półprodukty wytworzone w poprzedzających fazach. Jeśli koszt określonych materiałów bezpośrednich jest nieistotny, a ich przypisanie do produktów byłoby nieoptyczne (np. nici, guziki, śruby, gwoździe), to mogą być zaliczane do pośrednich kosztów produkcji
Wynagrodzenia pracowników wraz ze świadczeniami ponoszonymi przez pracodawcę	Do tej grupy zalicza się wynagrodzenia pracowników wraz ze świadczeniami obowiązkowo lub dobrowolnie ponoszonymi przez pracodawcę, których czas pracy lub wynagrodzenie może być w sposób bezpośredni powiązany z określonym produktem. Natomiast wynagrodzenia pracowników, którzy stale lub przejściowo nie pracują bezpośrednio przy wytwarzaniu produktu, ale uczestniczą w procesie produkcji, zalicza się do pośrednich kosztów produkcji. W przypadku gdy pracownicy obsługują urządzenia, których praca lub następujące w nich procesy powodują przetworzenie surowca w produkt, a czas pracy tych urządzeń zużyty na wytworzenie lub przetworzenie poszczególnych produktów podlega pomiarowi, wówczas często wynagrodzenia obsługi urządzeń są ujmowane łącznie z kosztami pośrednimi produkcji jako „koszty przetworzenia” (przerobu)

Energia, paliwa technologiczne, woda technologiczna i inne media	Ten rodzaj kosztów zalicza się do bezpośrednich tylko wtedy, gdy ich zużycie można bezpośrednio powiązać z określonym produktem
Inne koszty bezpośrednie	Do innych kosztów bezpośrednich zalicza się przykładowo: zużycie narzędzi specjalnych, wykorzystywanych do produkcji określonego wyrobu (np. form, sprawdzianów), koszty obróbki obcej polegającej na wykonywaniu określonych operacji na produktach przez inne przedsiębiorstwo lub wykonywaniu części procesu produkcyjnego w postaci usługi przez podwykonawcę, koszty uruchomienia nowej produkcji, na przykład koszty patentów, licencji, technologicznego i konstrukcyjnego przygotowania produkcji nowych wyrobów, koszty prób, jeśli możliwe jest przyporządkowanie tych kosztów do tych produktów

Natomiast pośrednie koszty produkcji to koszty, które na podstawie dostępnych przedsiębiorstwu danych, nie mogą być bezpośrednio odniesione na produkty lub byłoby to nieopłacalne. Gromadzi się je według wyodrębnionych obiektów kosztów, którymi są miejsca powstawania kosztów. Jak wskazuje KSR nr 13 główne rodzaje miejsc powstawania kosztów pośrednich produkcji to zazwyczaj wyodrębnione organizacyjnie:

- wydziały podstawowe, w których wytwarza się produkty; zgromadzone według wydziałów koszty pośrednie produkcji noszą miano kosztów wydziałowych,
- wydziały pomocnicze, które świadczą usługi (np. remontowe, transportowe, informatyczne) lub wykonują produkty (np. narzędzia, formy, opakowania, utylizacja odpadów) na rzecz innych miejsc powstawania kosztów przedsiębiorstwa (głównie wydziałów podstawowych),
- komórki badawczo-rozwojowe, biura konstrukcyjne, laboratoria, wzorownie,
- komórki ogólnoprodukcyjne zapewniające usługi nieodzwrotne dla produkcji, w przypadku których dokładny pomiar ich świadczeń nie jest możliwy lub opłacalny (np. oczyszczalnia ścieków, stacja pomp, ochrona, w tym przeciwpożarowa, utrzymanie terenu).

W celu zwiększenia dokładności przypisania kosztów pośrednich produkcji do produktów KSR nr 13 zaleca, aby wyodrębnić, jako miejsca powstawania kosztów, stanowiska pracy maszynowej i ręcznej, grupy maszyn i urządzeń, gniazda produkcyjne i inne. Jednocześnie standard podkreśla, że cechą kosztów pośrednich jest to, że część z nich rośnie lub maleje zależnie od rozmiarów działalności przedsiębiorstwa lub poszczególnych miejsc powstawania kosztów, natomiast część pozostaje w określonym czasie na niezmiennym poziomie.

Podział kosztów pośrednich na stałe i zmienne	
Rodzaje kosztów	Charakterystyka
Koszty zmienne	Koszty, które zmieniają się w miarę proporcjonalnie do zmian rozmiarów działalności. Przyjmuje się zazwyczaj, że koszty zmienne zmieniają się w sposób liniowy, tj. wprost proporcjonalnie w stosunku do określonego czynnika zmienności kosztów. Są to na przykład koszty energii, paliw, oprzyrządowania, których zużycie zależy od czasu pracy maszyn i urządzeń
Koszty stałe	Koszty, które nie zmieniają się wraz ze zmianami rozmiarów działalności i są ponoszone, nawet jeżeli przedsiębiorstwo nic nie produkuje. Wzrost lub spadek wielkości produkcji lub innego czynnika zmienności kosztów nie powoduje zmiany wysokości kosztów stałych. Są to na przykład koszty amortyzacji linii produkcyjnej obliczanej metodą liniową. Niezależnie od tego czy produkcja w miesiącu wyniesie 10 szt. czy 15 szt., całkowity koszt amortyzacji będzie taki sam

2. Rodzaje zdolności produkcyjnych, którymi dysponuje przedsiębiorstwo

Zdolność produkcyjna, według definicji zawartej w pkt 3.18 KSR nr 13, to wielkość produkcji możliwa do wytworzenia w jednostce czasu (miesiącu, kwartale, roku, przy pracy na jedną, dwie, trzy zmiany) za pomocą posiadanego przez przedsiębiorstwo potencjału wytwórczego (maszyn i urządzeń – ich liczby, rodzaju, wydajności, stopnia zużycia oraz efektywnych warunków techniczno-organizacyjnych produkcji takich jak: technologia produkcji, kwalifikacje, doświadczenie i wiedza pracowników, jakość, pracochłonność i złożoność produkowanych wyrobów). W rozdziale IX standardu wyjaśniono, iż zdolności produkcyjne, którymi dysponuje przedsiębiorstwo w danym okresie, mogą być wyrażane (mierzone) – zależnie od charakteru i struktury produkcji oraz rodzaju wytwarzanych produktów – liczbą/ilością wytwarzanych produktów (tony, hektolitry, sztuki, metry kwadratowe, metry bieżące, komplety itd.), lub liczbą godzin pracy pracowników (roboczogodziny), godzin pracy maszyn i urządzeń (maszynogodziny), a także innymi wielkościami odzwierciedlającymi wykorzystanie zasobów w przedsiębiorstwie (metry kwadratowe powierzchni produkcyjnych, metry sześciennie kubatury pomieszczeń). Zdolność produkcyjną ustala się w postaci norm zakładających określony stopień wykorzystania potencjału wytwórczego przedsiębiorstwa, niezależnie od tego czy normy te są w danym okresie osiąmane przez przedsiębiorstwo czy nie. Rozróżnia się zdolności produkcyjne:

- teoretyczne, w danym okresie (jest to maksymalna wielkość produkcji, możliwa do uzyskania przy pełnym wykorzystaniu czasu pracy i sprzyjających warunkach techniczno-organizacyjnych, wynikająca z technicznego, określonego przez projektantów lub producentów potencjału wytwórczego maszyn i urządzeń będących w dyspozycji przedsiębiorstwa),
- normalne, w danym okresie (jest to uzyskiwana przeciętnie, zgodnie z oczekiwanymi, w typowych warunkach, wielkość produkcji w danym okresie),
- rzeczywiście wykorzystane, w danym okresie.

Pomiar wszystkich rodzajów zdolności produkcyjnych następuje za pomocą tej samej jednostki pomiaru (wielkości). W razie zmiany wielkości potencjału wytwórczego w ciągu okresu (np. na skutek zakupu nowych lub likwidacji dotychczasowych maszyn i urządzeń), teoretyczne i normalne zdolności produkcyjne wymagają ponownego ustalenia. Przy określaniu normalnych zdolności produkcyjnych uwzględnienia wymagają czynniki ograniczające możliwość pełnego wykorzystania teoretycznej zdolności produkcyjnej maszyn i urządzeń z uwagi na:

- liczbę dni pracy w okresie oraz system pracy (ruch ciągły, jedna, dwie, trzy zmiany),
- liczbę dni urlopów i absencji chorobowej,
- czas przeprowadzania planowanych konserwacji, remontów i ulepszeń,
- sieci powiązań maszyn i urządzeń w zespoły, linie lub ciągi technologiczne, mające wpływ na wykorzystanie zdolności produkcyjnych (zdolności produkcyjne poszczególnych współpracujących ze sobą maszyn i urządzeń są różne),
- inne czynniki (na przykład oczekiwany w typowych warunkach przeciętny, dla kilku okresów lub sezonów, popyt na produkty, występujące cykliczne czynniki o charakterze naturalnym – niskie lub wysokie temperatury itp.).

Warto dodać, iż zdolność produkcyjna może być ustalana dla: przedsiębiorstwa jako całości lub dla mniejszych miejsc powstawania kosztów, np. wydziałów, linii produkcyjnych, poszczególnych stanowisk pracy, pojedynczych zasobów jak np. maszyn, ludzi, pomieszczeń.

3. Sposób ustalania i ujęcia w księgach rachunkowych kosztu niewykorzystanych zdolności produkcyjnych

Niewykorzystanie zdolności produkcyjnych ma miejsce, gdy normalne zdolności produkcyjne jednostki są wyższe od wykorzystanych. Koszt niewykorzystanych zdolności produkcyjnych, stanowiący część stałych kosztów pośrednich produkcji, przypadający na niewykorzystane normalne zdolności produkcyjne, nie wchodzi w skład kosztu wytworzenia stanu produktów (por. pkt 9.15–9.16 KSR nr 13). Nie powinien on zatem zwiększać wartości wytworzonych produktów, bowiem jest to koszt, którego poniesienie nie przyniosło rezultatu w postaci tych produktów. Według pkt 9.17 KSR nr 13, koszt niewykorzystanych zdolności produkcyjnych przedsiębiorstwo oblicza następująco:

- a) określa za pomocą jednostek pomiaru normalny poziom zdolności produkcyjnych,
- b) ustala stawkę (stawki) stałych pośrednich kosztów produkcji dla jednostki normalnego wykorzystania zdolności produkcyjnych dzieląc planowane stałe pośrednie koszty utrzymania potencjału wytwórczego przez wyrażony w jednostkach miary normalny poziom zdolności produkcyjnych,
- c) określa rzeczywiste wykorzystanie zdolności produkcyjnych w okresie,
- d) porównuje rzeczywiste wykorzystanie zdolności z normalnym wykorzystaniem zdolności produkcyjnych w tym okresie i wyprowadza różnice ($a - c$),
- e) mnoży liczbę jednostek niewykorzystanych zdolności produkcyjnych (d) przez stawkę stałych pośrednich kosztów produkcji przypadającą na jednostkę (b) i tak ustaloną kwotę przenosi na koszty sprzedanej produkcji, zmniejszając jednocześnie pośrednie koszty produkcji okresu.

Koszty niewykorzystanych zdolności produkcyjnych jednostka może ustalać:

- **bieżąco** – poprzez przypisanie do produktów stałych pośrednich kosztów produkcji wyłącznie w wysokości odpowiadającej poziomowi tych kosztów przy normalnym wykorzystaniu zdolności produkcyjnych,
- **okresowo** – poprzez dokonywaną okresowo, nie później niż na dzień bilansowy eliminację kosztów będących konsekwencją niewykorzystania zdolności produkcyjnych z kosztów wytworzenia zapasu produktów.

Jak wynika z pkt 12.5 KSR nr 13, koszty niewykorzystanych zdolności produkcyjnych wpływają na wynik finansowy okresu sprawozdawczego, w którym zostały poniesione:

- zwiększają one „Koszt wytworzenia sprzedanych produktów” w wariantcie kalkulacyjnym rachunku zysków i strat,
- wpływają ONE na „Zmianę stanu produktów (zwiększenie – wartość dodatnia, zmniejszenie – wartość ujemna)” w wariantcie porównawczym rachunku zysków i strat.

Ewidencja księgowa kosztów niewykorzystanych zdolności produkcyjnych w normalnych warunkach

1. PK – koszty niewykorzystanych zdolności produkcyjnych – jeżeli wyłączenie kosztów niewykorzystanych zdolności produkcyjnych z kosztów wytworzenia następuje na bieżąco:
 - **Wn konto 70-1** „Koszt sprzedanych produktów”,
 - **Ma konto 52-1** „Koszty wydziałowe”.
2. PK – koszty niewykorzystanych zdolności produkcyjnych – jeżeli wyłączenie kosztów niewykorzystanych zdolności produkcyjnych z kosztów wytworzenia następuje okresowo:
 - **Wn konto 70-1** „Koszt sprzedanych produktów”,
 - **Ma konto 62-0** „Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów” (dotyczy produktów gotowych i półproduktów) lub 50 „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej” (dotyczy produktów w toku).

W przypadku gdy koszty niewykorzystanych zdolności produkcyjnych stanowią rezultat niespodziewanych zdarzeń (np. awarii maszyny, strajku, utraty stałego odbiorcy), koszty te kwalifikuje się do pozostałych kosztów operacyjnych, czyli odnosi się je w ciężar konta 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”.

4. Etapy ustalania kosztu wytworzenia produktów przy uwzględnieniu niewykorzystanych zdolności produkcyjnych

W celu prawidłowego ustalenia kosztu wytworzenia poszczególnych produktów należy im przypisać bezpośrednie koszty produkcji, zmienne pośrednie koszty produkcji oraz uzasadnioną część stałych pośrednich kosztów produkcji. Przy rozliczaniu kosztów pośrednich produkcji na produkty stosuje się odrębne stawki dla kosztów zmiennych i kosztów stałych. Z uwagi na trudności ustalenia kosztów pośrednich rzeczywiście poniesionych w podziale na zmienne i stałe, KSR nr 13 zaleca przypisywanie produktom kosztów pośrednich produkcji w wysokości kosztów planowanych. Przy czym w przypadku stosowania kosztów planowanych, w celu ustalenia rzeczywistego kosztu wytworzenia produktu (produktów), rozliczenia wymagają różnice pomiędzy kosztami planowanymi i kosztami rzeczywiście poniesionymi (odchylenia). KSR nr 13 wskazuje etapy ustalania kosztu wytworzenia w zależności od doboru kosztów pośrednich.

Etapy	Ustalanie kosztu wytworzenia, przy uwzględnieniu niewykorzystanych zdolności produkcyjnych, gdy:		
	produktowi przypisuje się koszty bezpośrednie w wysokości rzeczywiście poniesionej oraz koszty pośrednie produkcji w wysokości planowanej	produktowi przypisuje się koszty bezpośrednie i koszty pośrednie produkcji w wysokości planowanej	ustala się normalne zdolności produkcyjne dla poszczególnych zasobów generujących koszty stałe
I.	Ustalenie stawek planowanych zmiennych kosztów pośrednich produkcji mpk*	Ustalenie planowanych kosztów bezpośrednich poszczególnych produktów	Ustalenie rzeczywistych kosztów bezpośrednich poszczególnych produktów
II.	Ustalenie normalnych zdolności produkcyjnych dla mpk	Ustalenie stawek planowanych zmiennych pośrednich kosztów produkcji	Ustalenie stawek planowanych pośrednich kosztów zmiennych mpk – zasobów
III.	Ustalenie stawek planowanych stałych kosztów pośrednich produkcji mpk dla normalnego wykorzystania zdolności produkcyjnych	Ustalenie normalnych zdolności produkcyjnych dla mpk	Ustalenie normalnego poziomu zdolności produkcyjnych dla poszczególnych mpk – zasobów powodujących powstanie kosztów stałych
IV.	Ustalenie kosztów niewykorzystanych zdolności produkcyjnych mpk na podstawie informacji o planowanych stałych kosztach pośrednich produkcji i wielkości niewykorzystanych w okresie zdolnościach produkcyjnych	Ustalenie stawek planowanych stałych pośrednich kosztów produkcji mpk dla normalnego wykorzystania zdolności produkcyjnych	Ustalenie planowanych stawek kosztów zasobów powodujących, powstanie kosztów stałych przy normalnym wykorzystaniu zdolności produkcyjnych

V.	Ustalenie rzeczywistych kosztów bezpośrednich poszczególnych produktów	Ustalenie kosztów niewykorzystanych zdolności produkcyjnych mpk na podstawie informacji o planowanych stałych kosztach pośrednich produkcji i wielkości niewykorzystanych zdolności produkcyjnych	Ustalenie rzeczywistego wykorzystania mpk – zasobów powodujących powstanie kosztów stałych
VI.	Ustalenie jednostkowego kosztu wytworzenia produktu (produktów) obejmującego rzeczywiste koszty bezpośrednie oraz planowane stawki zmiennych i stałych kosztów pośrednich produkcji poszczególnych mpk	Ustalenie jednostkowego planowanego kosztu wytworzenia produktu (produktów) obejmującego planowane koszty bezpośrednie oraz planowane stawki zmiennych i stałych kosztów pośrednich produkcji poszczególnych mpk	Ustalenie kosztów niewykorzystanych zdolności produkcyjnych na podstawie informacji o planowanych stałych kosztach zasobów powodujących powstanie kosztów stałych i wielkości niewykorzystanych zdolności produkcyjnych
VII.	Ustalenie rzeczywistych kosztów pośrednich produkcji mpk	Ustalenie kosztów rzeczywistych	Ustalenie jednostkowego kosztu wytworzenia produktu (produktów) obejmującego rzeczywiste poniesione koszty bezpośrednie oraz planowane stawki zmiennych i stałych kosztów pośrednich produkcji
VIII.	Ustalenie różnic pomiędzy planowanymi i rzeczywistymi kosztami pośrednimi produkcji (odchyłeń od kosztów planowanych)	Ustalenie różnic pomiędzy planowanymi a rzeczywistymi kosztami (odchyłeń od kosztów planowanych)	Ustalenie różnic pomiędzy planowanymi i rzeczywistymi kosztami pośrednimi (odchyłeń od kosztów planowanych)
IX.	Rozliczenie odchyłeń od kosztów planowanych przypadających na niewykorzystane zdolności produkcyjne oraz wytworzone produkty	Rozliczenie odchyłeń od kosztów planowanych przypadających na niewykorzystane zdolności produkcyjne oraz wytworzone produkty	Rozliczenie odchyłeń od kosztów planowanych przypadających na niewykorzystane zdolności produkcyjne oraz wytworzone produkty
X.	Ustalenie rzeczywistego kosztu wytworzenia sprzedanych produktów i wartości zapasu produktów; na tym etapie określamy odchylenia od kosztów planowanych przypadające na produkty sprzedane i zapas produktów	Rozliczenie odchyłeń od kosztów planowanych między produkty sprzedane i zapas oraz na ustalenie rzeczywistych kosztów wytworzenia produktów sprzedanych i zapasu produktu	Rozliczenie odchyłeń od kosztów planowanych między produkty sprzedane i zapas oraz na ustalenie rzeczywistych kosztów wytworzenia produktów sprzedanych i zapasu produktu

* mpk – miejsce powstania kosztów

Sposób ustalenia kosztu wytworzenia produktu w przypadku, gdy produktowi przypisuje się koszty bezpośrednie produkcji w wysokości rzeczywiście poniesionej oraz koszty pośrednie produkcji w wysokości planowanej, przy uwzględnieniu niewykorzystanych normalnych zdolności produkcyjnych, prezentujemy na przykładzie liczbowym.

Przykład

I. Założenia:

Dane o produkcji i sprzedaży produktów za 2023 r. przedstawiają się następująco:

Lp.	Wyszczególnienie	Wyrób gotowy
1.	Cena sprzedaży netto wyrobu gotowego	48 zł/szt.
2.	Cena ewidencyjna (koszt planowany)	40 zł/szt.
3.	Koszty w układzie rodzajowym faktycznie poniesione przy wytwarzaniu wyrobu gotowego, w tym:	136.800.000 zł
	– koszty wynagrodzeń z narzutami: 41.040.000 zł	
	– koszty materiałów i energii: 36.936.000 zł	
	– koszty amortyzacji: 24.624.000 zł	
	– koszty usług produkcyjnych: 30.096.000 zł	
	– koszty podatków i opłat administracyjnych: 2.736.000 zł	
	– pozostałe koszty: 1.368.000 zł	
4.	Koszty bezpośrednie faktycznie poniesione	60.000.000 zł
5.	Koszty pośrednie faktycznie poniesione (jednostka nie dysponuje informacjami o faktycznie poniesionych kosztach pośrednich w podziale na zmienne i stałe)	76.800.000 zł
6.	Planowane pośrednie koszty zmienne	48.704.000 zł
7.	Planowane pośrednie koszty stałe	26.600.000 zł
8.	Wielkość produkcji w okresie	3.200.000 szt.
9.	Wyroby sprzedane w okresie	2.500.000 szt.
10.	Zapasy wyrobów na koniec okresu	700.000 szt.

Normalne zdolności produkcyjne wynoszą: 3.800.000 szt. rocznie wyrobu gotowego.

II. Kalkulacja kosztu wytworzenia wyrobu gotowego przy uwzględnieniu niewykorzystanych zdolności produkcyjnych

Kalkulując jednostkowy koszt wytworzenia, do bezpośrednich kosztów rzeczywistych należy doliczyć produkcyjne planowane koszty pośrednie a następnie ustalić rzeczywisty koszt wytworzenia wyrobu poprzez ustalenie i rozliczenie odchyłeń od planowanych kosztów pośrednich produkcji.

Etapy ustalania kosztu wytworzenia	Wyniki kalkulacji
Etap I	Stawka planowanych zmiennych kosztów pośrednich produkcji mpk: 48.704.000 zł : 3.200.000 szt. = 15,22 zł/szt.
Etap II	Normalne zdolności produkcyjne dla mpk: 3.800.000 szt. rocznie wyrobów gotowych

Etap III	Stawka planowanych stałych kosztów pośrednich produkcji mpk dla normalnego wykorzystania zdolności produkcyjnych: $26.600.000 \text{ zł} : 3.800.000 \text{ szt.} = 7 \text{ zł/szt.}$
Etap IV	Planowane koszty niewykorzystanych zdolności produkcyjnych w 2023 r. wyniosły: $(3.800.000 \text{ szt.} - 3.200.000 \text{ szt.}) \times 7 \text{ zł/szt.} = 4.200.000 \text{ zł}$
Etap V	Rzeczywiste koszty bezpośrednie poszczególnych wyrobów: $60.000.000 \text{ zł} : 3.200.000 \text{ szt.} = 18,75 \text{ zł/szt.}$
Etap VI	Jednostkowy koszt wytworzenia produktu (produktów) obejmujący rzeczywiste koszty bezpośrednie oraz planowane stawki zmiennych i stałych kosztów pośrednich produkcji poszczególnych mpk: $18,75 \text{ zł/szt.} + 15,22 \text{ zł/szt.} + 7 \text{ zł/szt.} = 40,97 \text{ zł/szt.}$
Etap VII	Rzeczywiste koszty pośrednie produkcji mpk: 76.800.000 zł
Etap VIII	Różnica pomiędzy planowanymi i rzeczywistymi kosztami pośrednimi produkcji (odchylenia): – planowane koszty pośrednie wynoszą: $48.704.000 \text{ zł} + 26.600.000 \text{ zł} = 75.304.000 \text{ zł}$, – rzeczywiste koszty pośrednie wynoszą: 76.800.000 zł, – nadwyżka kosztów rzeczywistych nad kosztami planowanymi wynosi: 1.496.000 zł. Wskaźnik narzutu w tej sytuacji wynosi: $(1.496.000 \text{ zł} : 75.304.000 \text{ zł}) \times 100 = 1,9866\%$
Etap IX	Rozliczenie odchyleń od kosztów planowanych przypadających na niewykorzystane zdolności produkcyjne oraz wytworzone produkty: Kwota planowanych kosztów niewykorzystanych zdolności produkcyjnych ($600.000 \text{ szt.} \times 7 \text{ zł/szt.} = 4.200.000 \text{ zł}$) powinna być dodatkowo powiększona o narzut wynikający z różnicy między planowanymi kosztami pośrednimi produkcji a kosztami rzeczywistymi, tj.: $1,9866\% \times 4.200.000 \text{ zł}$, czyli o kwotę: 83.437,20 zł. Koszt niewykorzystanych zdolności produkcyjnych, wyceniony w wysokości kosztów faktycznie poniesionych, wyniesie więc: 4.283.437 zł (w zaokrągleniu do pełnych złotych)
Etap X	Kwota odchyleń przypadająca na produkcję sprzedaną oraz zapas: $1.496.000 \text{ zł} - 83.437 \text{ zł} = 1.412.563 \text{ zł}$. Całkowity rzeczywisty koszt wytworzenia 1 szt. wyrobu wynosi: $132.516.563 \text{ zł} : 3.200.000 \text{ szt.} = 41,41 \text{ zł/szt.}$ (w zaokrągleniu)

III. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – rozliczenie pośrednich kosztów produkcyjnych: a) nieuzasadniona część kosztów wytworzenia produktu (koszt niewykorzystanych zdolności produkcyjnych) b) uzasadniona część stałych kosztów pośrednich	 4.283.437 zł 72.516.563 zł	 70-1 50	 52-1 52-1
2. PW – przyjęcie wyprodukowanych wyrobów do magazynu: $3.200.000 \text{ szt.} \times 40 \text{ zł/szt.} =$	128.000.000 zł	60-0	58
3. PK – koszt wytworzenia produktów	132.516.563 zł	58	50
4. PK – odchylenia od cen ewidencyjnych produktów	4.516.563 zł	62-0	58
5. FS – sprzedaż produktów (pominięto kwestię VAT): $2.500.000 \text{ szt.} \times 48 \text{ zł/szt.} =$	120.000.000 zł	20	70-0
6. WZ – wydanie sprzedanych wyrobów: $2.500.000 \text{ szt.} \times 40 \text{ zł/szt.} =$	100.000.000 zł	70-1	60-0
7. PK – odchylenia od cen ewidencyjnych przypadające na sprzedane wyroby (w zaokrągleniu do pełnych złotych): $(4.516.563 \text{ zł} : 3.200.000 \text{ szt.}) \times 2.500.000 \text{ szt.} =$	3.528.565 zł	70-1	62-0

IV. Księgowania:

Konto 20 „Rozrachunki z odbiorcami”		Konto 50 „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej”		Konto 52-1 „Koszty wydziałowe”	
(5) 120.000.000		(Obr.) 60.000.000	132.516.563 (3)	(Obr.) 76.800.000	4.283.437 (1a)
		(1b) 72.516.563			72.516.563 (1b)
Konto 58 „Rozliczenie kosztów działalności”		Konto 60-0 „Produkty gotowe”		Konto 62-0 „Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów”	
(3) 132.516.563	128.000.000 (2)	(2) 128.000.000	100.000.000 (6)	(4) 4.516.563	3.528.565 (7)
	4.516.563 (4)				
132.516.563	132.516.563	(S.k.) 28.000.000		(S.k.) 987.998	
Konto 70-0 „Sprzedaż produktów”		Konto 70-1 „Koszt sprzedanych produktów”			
	120.000.000 (5)	(1a) 4.283.437			
		(6) 100.000.000			
		(7) 3.528.565			

B. PRAKTYCZNE ZASTOSOWANIE MIĘDZYNARODOWYCH STANDARDÓW RACHUNKOWOŚCI

I. UWZGLĘDNIANIE ZMIANY STÓP PROCENTOWYCH W ZOBOWIĄZANIACH LEASINGOWYCH WEDŁUG MSSF 16

Nasza spółka stosuje MSR jako podstawę sprawozdawczości finansowej. W związku z wymaganiami MSSF 16 ujmujemy aktywa z tytułu praw do użytkowania oraz zobowiązania leasingowe generalnie dla wszystkich umów leasingu (w tym najmu i dzierżawy zawartych na czas oznaczony), których umowy czas trwania w momencie zawarcia umowy jest dłuższy niż 12 miesięcy. W momencie zawierania większości umów rynkowe stopy procentowe utrzymywały się na stosunkowo niskim poziomie. Wraz ze zjawiskami zachodzącymi w gospodarce nastąpiły znaczące wzrosty rynkowych stóp procentowych. Czy zobowiązania leasingowe powinny być przeliczone z wykorzystaniem bieżących rynkowych stóp procentowych w związku z ich znaczącym wzrostem?

W sytuacji opisanej w pytaniu spółka powinna dokonać szczegółowej analizy zawartych umów. Odpowiedź na pytanie będzie bowiem uzależniona od rodzaju danej umowy i zawartych w niej postanowień oraz przyczyny, która wywołała zmianę przepływów.

1. Ocena przyczyn wystąpienia zmian w przepływach związanych z umowami leasingowymi

Zasady ujmowania zmian w przepływach związanych z umowami leasingowymi reguluje MSSF 16 „Leasing”, który różnicuje podejście w zależności od tego, co jest przyczyną

powstania zmiany. Jeżeli jednostka zmienia umowę leasingową (np. modyfikuje ją poprzez aneksowanie), to zmiany takie podlegają wytycznym pkt 44–46B tego standardu. W sytuacji gdy zmiany przepływów nie są związane ze zmianą umowy (wynikają z istniejących warunków umownych), jednostka powinna poddać ocenie przyczyny ich wystąpienia. Wyróżnić można tutaj trzy podstawowe okoliczności:

- 1) zmiana przepływów wynika ze zmiany szacunku okresu leasingu (np. leasingobiorca skraca lub wydłuża okres leasingu w ramach posiadanych możliwości) bądź ze zmiany planów co do skorzystania z opcji wykupu składnika bazowego (np. jednostka planuje skorzystać z opcji wykupu, gdy wcześniej odrzucała to rozwiązanie lub na odwrót),
- 2) zmiana przepływów wynika ze zmiany w przyszłych opłatach leasingowych spowodowanej zmianą w indeksie lub stawce stosowanej do ustalania tych opłat lub ze zmiany w kwocie związanej z gwarantowaną wartością końcową (jeżeli jest uwzględniona w umowie),
- 3) zmiana przepływów wynika ze zmian stóp referencyjnych.

Każda ze wskazanych zmian uwzględniana jest w inny sposób.

Dla Prenumeratorów GOFIN



Międzynarodowe Standardy
Rachunkowości dostępne
w serwisie www.przepisy.gofin.pl

2. Sposób postępowania w zależności od przyczyny wystąpienia zmiany przepływów

Zmiany przepływów związane ze zmianą okresu lub planów co do opcji wykupu

Zmiany okresu leasingu na warunkach umownych (skrócenie trwania umowy lub jej wydłużenie zgodnie z możliwościami umownymi) lub zmiana planów jednostki co do opcji wykupu przedmiotu leasingu powodują konieczność przeliczenia przyszłych (zweryfikowanych – nowych) płatności leasingowych zaktualizowaną stopą procentową. Zaktualizowana stopa procentowa uwzględnia bieżące uwarunkowania rynkowe, zatem jeżeli bieżące stopy rynkowe znacząco wzrosły, zaktualizowana stopa leasingu będzie wyższa niż pierwotna. Jednostka ujmuje kwotę z tytułu aktualizacji wyceny zobowiązania leasingowego w korespondencji z wartością składnika aktywów z tytułu prawa do użytkowania. Od przedstawionego podejścia pojawia się jeden wyjątek – jeżeli w wyniku przeliczenia maleje wartość zobowiązania, to korekta ta „drugostronnie” nie może zmniejszyć wartości bilansowej składnika aktywów z tytułu prawa do użytkowania poniżej zera. W takim przypadku jednostka powinna zmniejszyć wartość danego składnika aktywów do zera, a pozostałą część rozliczyć z wynikiem finansowym okresu (ująć przychód).

Zmiany przepływów związane ze zmianą indeksu lub stawki bądź kwoty gwarancji końcowej

Zmiany opłat leasingowych wynikające ze zmiany indeksu lub stawki bądź kwoty gwarancji końcowej powodują konieczność przeliczenia przyszłych (zweryfikowanych – nowych) płatności leasingowych z wykorzystaniem dotychczasowej stopy procentowej. Dotychczasowa stopa procentowa to stopa wykorzystywana dla ustalania kosztów finansowych – jest to zazwyczaj stopa pierwotna leasingu, jeżeli płatności nie są uzależnione od stóp referencyjnych. Jeżeli płatności leasingowe uzależnione są od stóp referencyjnych, to dotychczasowa stopa procentowa odzwierciedla zmiany w stopie procentowej referencyjnej. W przy-

padku wystąpienia takiego przeliczenia jednostka ujmuje kwotę z aktualizacji wyceny zobowiązania leasingowego w korespondencji z wartością składnika aktywów z tytułu prawa do użytkowania. W przypadku takiej aktualizacji wyceny pojawia się analogiczny wyjątek jak do przedstawionego we wcześniejszej możliwości – jeżeli zmniejszeniu ulega zobowiązanie, to jednostka może zmniejszyć wartość bilansową składnika aktywów z tytułu praw do użytkowania maksymalnie do zera. Nierozliczona z wartością składnika aktywów z tytułu praw do użytkowania korekta wartości zobowiązania ujmowana jest w wyniku finansowym.

Zmiany przepływów związane ze zmianą referencyjnej stopy procentowej

Zmiany opłat leasingowych związane ze zmianą referencyjnej stopy procentowej rozliczane są jako zmiany (aktualizacja) stopy procentowej leasingu (ze względu na czynnik referencyjny, np. stopę WIBOR). Powoduje to, że przy każdej istotnej zmianie stóp referencyjnych jednostka powinna przeliczyć stopę leasingu. Jeżeli stopy referencyjne wzrastają, to przeliczenie spowoduje wzrost stopy leasingu, w wyniku czego jednostka będzie ujmować wyższy koszt finansowy na tych umowach po dniu weryfikacji stopy leasingu. Zmiany stopy leasingu wprowadzane są prospektywnie, w związku z czym wyższy koszt finansowy pojawi się w okresach, w których przepływy wzrosły. Oczywiście, jeżeli stopy procentowe referencyjne (np. WIBOR) maleją, przeliczenie spowoduje spadek stopy leasingu, w wyniku czego jednostka po przeliczeniu będzie ujmować niższy koszt finansowy w miesiącach następujących po takiej weryfikacji. Sama zmiana stopy leasingu w tym podejściu nie powoduje konieczności przeliczenia zobowiązania leasingowego, ponieważ:

- wyższe płatności leasingowe będą uwzględniały wyższą stopą procentową,
- nowe przepływy (przeliczone z uwzględnieniem zmienionej stopy referencyjnej) zdyskontowane zaktualizowaną stopą leasingu powinny zrównać się z wartością bilansową zobowiązania leasingowego.

Zmiany przepływów związane ze zmianą kwot wynikających z przeliczeń walutowych

Obok przedstawionych powyżej zasad dotyczących zmian przepływów określonych w MSSF 16 wystąpić mogą również zmiany przepływów związane ze zmianą kwot wynikających z przeliczeń walutowych (leasing w walucie obcej lub leasing denominowany w walucie obcej). Zasady przeliczania i ujmowania transakcji i pozycji w walucie obcej reguluje MSR 21 „Skutki zmian kursów wymiany walut”. Zgodnie z wytycznymi tego standardu, na dzień bilansowy jednostka sprawozdawcza powinna przeliczyć pozycje pieniężne w walucie obcej (a więc również zobowiązania leasingowe denominowane w walucie obcej) po kursie z dnia bilansowego. Różnice kursowe powstające na takich przeliczeniach ujmuje się generalnie w wyniku finansowym okresu. W konsekwencji tego wzrost (lub spadek) zobowiązania leasingowego z tytułu zmiany kursu wymiany waluty traktowany jest jak normalna różnica kursowa.

Przykład

Spółka stosująca MSR jako podstawę sprawozdawczości finansowej, w związku z wymaganiami MSSF 16 ujmuje aktywa z tytułu praw do użytkowania oraz zobowiązania leasingowe generalnie dla wszystkich umów leasingu (w tym najmu i dzierżawy zawartych na czas oznaczony). Wśród zawartych umów zidentyfikowała następujące rodzaje:

- 1) umowy dzierżawy nieruchomości, zawarte na 3 lata, które przewidują stałe opłaty półroczne z tego tytułu w polskich złotych; opłaty te nie podlegają zmianom w trakcie trwania umowy; umowy zdyskontowano stopą procentową ustaloną na moment rozpoczęcia leasingu;
- 2) umowy najmu powierzchni biurowej zawarte na 5 lat; umowy te denominowane są w euro – faktury z poszczególnych miesięcy (w złotych polskich) różnią się ze względu na różny kurs odniesienia w tych miesiącach (kursem odniesienia jest kurs NBP z pierwszego roboczego dnia danego miesiąca kalendarzowego); zobowiązanie z tytułu leasingu (i odpowiednio aktywa z tytułu praw do użytkowania) ustalono dyskontując przepływy pieniężne w euro (miesięczne opłaty najmu) stopą procentową przyjętą dla euro, a następnie zdyskontowaną wartość przeliczono po kursie NBP z dnia rozpoczęcia leasingu; umowa nie przewiduje zmian płatności – stawka w euro za 1 m² używanej powierzchni nie ulega zmianie;
- 3) umowy leasingu środków transportu zawarte na okres od 3–5 lat; umowy te przewidują płatności miesięczne w polskich złotych, jednak płatności zmieniają się wraz ze zmianami stopy referencyjnej (najczęściej WIBOR 3M); w momencie rozpoczęcia danej umowy płatności zdyskontowano stopą procentową (rynkową WIBOR + marża), przy czym ze względu na niskie stopy WIBOR w tamtym czasie stopy te ustalone zostały na poziomie zbliżonym do marży;
- 4) umowy leasingu maszyn zawarte na okres 5–8 lat; umowy przewidują stałe płatności miesięczne w polskich złotych, które nie zmieniają się wraz ze zmianami stóp procentowych, ale w określonych momentach (raz w roku lub dwa razy w roku) płatności podlegają waloryzacji o wskaźnik inflacji podawany przez GUS; waloryzacja polega na tym, że przyszłe płatności (po dniu waloryzacji) są przeliczane o współczynnik $1 + \text{stopień inflacji}$.

W momencie zawierania większości umów rynkowe stopy procentowe utrzymywały się na stosunkowo niskim poziomie. Wraz ze zjawiskami zachodzącymi w gospodarce nastąpiły znaczące wzrosty rynkowych stóp procentowych. W związku z tym w spółce pojawiły się poniżej opisane wątpliwości.

Czy w umowach typu 1, 2 i 4 zobowiązania leasingowe powinny być przeliczone z wykorzystaniem bieżących rynkowych stóp procentowych w związku z ich znaczącym wzrostem? Jeżeli takie przeliczenie jest uzasadnione, to jak rozliczyć powstałą różnicę? Czy stanowi ona przychód okresu (np. przychód finansowy), czy powinna skorygować wartość składnika aktywów z tytułu praw do użytkowania?

Umowy tego typu nie podlegają przeliczeniu ze względu na wzrost (nawet znaczący) bieżących rynkowych stóp procentowych. Uwzględnienie zaktualizowanych stóp procentowych byłoby zasadne w przypadku zmian planów co do okresu leasingu lub opcji wykupu, lub w przypadku modyfikacji umowy.

Czy w umowach typu 2 zobowiązanie leasingowe powinno być przeliczone ze względu na zmiany kursu wymiany waluty? Jeżeli tak, to jak wykazać zmianę wartości zobowiązania – jako korektę składnika aktywów z tytułu praw do użytkowania, czy wynikowo?

Spółka powinna przeliczyć zobowiązanie leasingowe, stosując MSR 21. Zmiany wartości stanowią różnice kursowe, kwalifikujące się do ujęcia na ogólnych zasadach w wyniku finansowym okresu.

Czy w umowach typu 4 wartość zobowiązania leasingowego powinna być przeliczana w związku ze zmianą rat leasingowych, które wynikają z waloryzacji płatności? Jeżeli tak, to jaką stopę procentową zastosować – dotychczasową, czy zaktualizowaną? Jak w takim przypadku rozliczyć zmianę wartości – wynikiowo, czy jako korektę składnika aktywów z tytułu praw do użytkowania?

Spółka powinna przeliczyć zobowiązanie leasingowe w związku ze zmianą płatności leasingowych w wyniku waloryzacji płatności. Przyszłe (zaktualizowane) przepływy dyskontowane są dotychczasową stopą procentową. Kwotę z aktualizacji wyceny zobowiązania leasingowego ujmuje się jako korektę składnika aktywów z tytułu prawa do użytkowania. Jeżeli następuje zmniejszenie wartości (korekta „in minus”), jednostka powinna zmniejszyć wartość netto składnika aktywów z tytułu prawa do użytkowania maksymalnie do zera (nierozliczoną w ten sposób część ujmuje się w wyniku finansowym okresu). Jeżeli płatności leasingowe nie są uzależnione od stopy referencyjnej, to w dyskontowaniu uwzględnia się stopę leasingu bez jej korekty do wartości rynkowych.

Czy w umowach typu 3 wartość zobowiązania leasingowego powinna być przeliczana w związku ze zmianą rat leasingowych, które wynikają ze zmiany stopy referencyjnej w umowie leasingu?

Spółka nie przelicza zobowiązania leasingowego w związku ze zmianą płatności leasingowych, które wynikają ze zmiany stopy referencyjnej. Taką zmianę płatności uwzględnia się jako zmianę (aktualizację) stopy procentowej leasingu, w wyniku czego przyszły wzrost płatności ujmowany jest jako wyższy koszt finansowy w kolejnych miesiącach.

II. KOSZTY PRODUKCJI BILLBOARDU SPONSORSKIEGO WEDŁUG MSR 38

Spółka akcyjna „A” stosująca MSR/MSSF zleciła agencji „Y” wyprodukowanie billboardu sponsorskiego, tzn. kilkusekundowego utworu audiowizualnego, prezentującego sponsora. Spółka otrzymała fakturę z tytułu „Produkcja billboardu sponsorskiego” na łączną kwotę netto 5.800 zł, w tym 2.800 zł za postprodukcję i wynagrodzenie oraz 3.000 zł za prawa do użytkowania billboardu na 1 rok w emisji TV (licencja). Spółka zastrzegła sobie prawo do przedłużenia licencji. Koszt produkcji billboardu ujęła na rozliczeniach międzyokresowych kosztów (z tytułu marketingu/reklamy) i będzie je rozliczać przez 12 m-cy. W przypadku przedłużenia licencji spółka planuje ponownie zaksięgować kwoty związane z przedłużeniem licencji. Za wartości niematerialne i prawne spółka uznaje składniki podlegające ewidencji bilansowej i podatkowej, w tym licencje, o okresie wykorzystania dłuższym niż 1 rok i wartości od 2.000 zł do 10.000 zł, mimo iż MSR 38 nie wskazuje okresów dla tych składników. Czy ewidencja poprzez rozliczenia międzyokresowe kosztów (całej kwoty 5.800 zł) jest prawidłowa?

Przedstawione pytanie porusza kilka wątków związanych z wartościami niematerialnymi oraz kosztami działalności reklamowej. W odpowiedzi postaramy się omówić poszczególne rozwiązania, zwracając uwagę na wymagania Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) w tym zakresie.

1. Możliwość stosowania uproszczeń w odniesieniu do nieistotnej pozycji i transakcji

MSSF ukierunkowane są na sprawozdawczość finansową użyteczną dostawcom kapitału. W związku z tym regulacje międzynarodowe dopuszczają możliwość stosowania uproszczeń w zakresie ujmowania, wyceny, prezentacji i ujawniania informacji w odniesieniu do nieistotnej pozycji i transakcji. Wyraźnie wskazują na to zapisy pkt 30 i 31 MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” oraz pkt 8 MSR 8 „Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów”. Podejście uproszczone nie jest uzasadnione, jeśli jego celem jest realizacja założonego, określonego celu sprawozdawczego (np. manipulacja wynikiem finansowym). Warto również podkreślić, że ocena istotności uwzględnia nie tylko wartość lub wynik pojedynczej transakcji lub pozycji, lecz łączny wpływ wielu zbliżonych lub identycznych transakcji lub pozycji na sprawozdanie finansowe. Nie znając podstawowych parametrów ekonomicznych spółki „A” oraz liczby transakcji danego typu nie możemy ocenić istotności przedstawionej pozycji dla sprawozdania finansowego. Biorąc jednak pod uwagę jej nominalny wymiar (5.800 zł) można przypuszczać, że ujęte kwoty są nieistotne (w ujęciu pojedynczej transakcji, jak i szerszej grupy tego typu transakcji). W takim przypadku jednostka może ująć transakcję zgodnie z polityką rachunkowości, która może uwzględniać przedstawione wyżej rozwiązania, w tym również rozliczyć transakcję, stosując zasady podatkowe.

2. Identyfikacja i ujęcie dla potrzeb MSR wartości niematerialnych oraz kosztów reklamy i promocji

Jeżeli jednostka identyfikuje daną transakcję lub pozycję jako istotną, bądź co do zasady w pełni stosuje MSR/MSSF do wszystkich transakcji i pozycji, to powinna zastosować postanowienia właściwego standardu. W przedstawionej w pytaniu sytuacji pojawiają się koszty poniesione na pozyskanie i późniejsze wykorzystanie billboardu sponsorskiego. W związku z tym, że spółka „A” zleciła wytworzenie możliwego do zidentyfikowania, niepieniężnego składnika aktywów, nieposiadającego postaci fizycznej oraz nabywa prawo jego użytkowania (licencję), składniki takie co do zasady podlegają regulacjom MSR 38 „Wartości niematerialne”. Fakt, że składniki takie mogą mieć okres użytkowania krótszy niż rok nie ma tutaj znaczenia, ponieważ regulacje międzynarodowe (w odróżnieniu od ustawy o rachunkowości) nie wymagają, aby okres ekonomicznej użyteczności aktywów niematerialnych był dłuższy niż rok. Należy jednak podkreślić, że samo zidentyfikowanie składnika aktywów niematerialnych, który podlega MSR 38 nie oznacza od razu, że składnik taki kwalifikuje się do ujęcia jako element aktywów niematerialnych zgodnie z tym standardem.

Drugą istotną kwestią, którą należy rozważyć w analizowanym kontekście jest rodzaj pozycji, która powstaje. Zgodnie z pkt 69 MSR 38 „*w niektórych przypadkach nakłady ponosi się w celu osiągnięcia przyszłych korzyści ekonomicznych, ale **nie następuje nabywanie ani powstanie żadnego składnika wartości niematerialnych ani innego składnika aktywów, który mógłby zostać ujęty***” (podkreślenie redakcji). Parafrazując ten zapis w odniesieniu do wartości niematerialnych można stwierdzić, że czasami powstają wartości niematerialne, które nie kwalifikują się do ujęcia jako wartości niematerialne. Brzmi to niewątpliwie dosyć dziwnie, jednak jest kwintesencją wskazanych zapisów – czasami nabywamy określone składniki spełniające definicję wartości niematerialnych, które jednak nie są ujmowane jako wartości niematerialne. Pozycjami takimi są (m.in.) nakłady na działania

reklamowe i promocyjne – nie kwalifikują się one do ujęcia jako wartości niematerialne. Jak je zatem wykazać? Należy je ujmować w kosztach w momencie ich poniesienia. Zgodnie z wytycznymi zawartymi we wskazanym pkt 69 MSR 38 *„W przypadku dostawy dóbr, jednostka ujmuje takie nakłady jako koszt, jeżeli nabywa prawo dostępu do tych dóbr. W przypadku dostawy usług, jednostka ujmuje nakłady jako koszt wtedy, gdy usługi te zostały dostarczone jednostce”*.

Kluczowe znaczenie w zakresie ujęcia billboardu sponsorskiego ma ocena, czy jego nabycie stanowi część działalności reklamowo-promocyjnej spółki „A”. Wśród teoretyków i praktyków rachunkowości wyróżnić można dwa podstawowe podejścia do identyfikacji działalności reklamowej lub promocyjnej:

- 1) szerokie rozumienie działalności reklamowo-promocyjnej,
- 2) wąskie rozumienie działalności reklamowo-promocyjnej.

W pierwszym ujęciu działalność reklamowa i promocyjna identyfikowana jest bardzo szeroko i obejmuje wszelkiego rodzaju działania związane i ukierunkowane na działalność reklamową i promocyjną danego podmiotu. W tym podejściu działania takie obejmują nie tylko koszty przekazywania (komunikowania) reklam w postaci np. kosztów emisji spotów reklamowych, dystrybucji ulotek, publikacji banerów reklamowych w internecie czy dystrybucji katalogów reklamowych, lecz również wszelkie nakłady konieczne do poniesienia w związku z działalnością reklamową, np. koszty przygotowania materiału reklamowego, koszty druku (lub zakupu) ulotek i katalogów reklamowych, koszty przygotowania filmów reklamowych, licencje na użytkowanie filmów reklamowych. Podmiot identyfikujący działalność reklamowo-promocyjną w szerokim znaczeniu nie ujmuje składnika aktywów niematerialnych (nie ujmuje wartości niematerialnych i prawnych) w odniesieniu do tych pozycji.

Przykład

Uwzględniając dane podane w pytaniu, spółka „A”, stosując szerokie rozumienie działalności reklamowo-promocyjnej, powinna zaliczyć wszelkie nakłady poniesione w związku z przygotowaniem i późniejszym użytkowaniem billboardów sponsorskich do działalności reklamowo-promocyjnej, które nie są wykazywane jako wartości niematerialne. Przyjmując, że podana w pytaniu kwota: 2.800 zł dotyczy przygotowania billboardu, a kwota: 3.000 zł to opłata z tytułu jego wykorzystania przez rok, spółka „A” powinna rozdzielić te dwa elementy. Pierwszy element kwalifikuje się do ujęcia w koszty w momencie przygotowania billboardu/banera dla jednostki, ponieważ koszty działalności promocyjnej zostały poniesione, a kontrahent zrealizował usługę w tym zakresie. Drugi element (prawo do użytkowania billboardu przez rok) generuje koszt w okresie jego możliwego wykorzystania, w związku z tym koszt z tego tytułu powinien być rozliczony w czasie (spółka „A” otrzymuje możliwość).

Z kolei wąskie rozumienie działalności reklamowo-promocyjnej oznacza, że do obszaru tego zaliczane są jedynie koszty działań stricte reklamowych (np. koszty emisji reklam, koszty wyświetlania reklam na stronach internetowych, koszty dystrybucji reklam). W tym ujęciu nakłady ponoszone na autorskie prawa majątkowe, prawa do utworów, licencje na użytkowanie autorskich praw majątkowych itp. traktowane są za odrębne aktywa, które mogą podlegać ujęciu jako wartości niematerialne, nawet jeżeli powiązane są z reklamą (np. filmy reklamowe, graficzny projekt baneru reklamowego, piosenki reklamowe, autorska treść baneru).

Przykład

Uwzględniając dane podane w pytaniu, spółka „A”, przyjmując wąskie rozumienie działalności reklamowo-promocyjnej, może ująć nakłady poniesione na przygotowanie billboardu sponsorskiego oraz licencję dotyczącą jego użytkowania (autorskich praw majątkowych) jako wartości niematerialne rozliczane zgodnie z MSR 38. Rozwiązanie takie wydaje się jednak bardzo dyskusyjne.

W kontekście zapisów MSR 38 pierwsze podejście (szerokie rozumienie działalności reklamowo-promocyjnej) wydaje się być właściwsze i bardziej uzasadnione. Zakładając więc szerokie rozumienie działalności reklamowo-promocyjnej, spółka „A” powinna:

- 1) ująć niezwłocznie koszt w kwocie 2.800 zł w wyniku finansowym w momencie jego poniesienia (przygotowania billboardu przez kontrahenta), zakładając że kwota ta odzwierciedla koszty przygotowania billboardu/banera,
- 2) rozliczać w czasie kwotę opłaty licencyjnej z tytułu użytkowania billboardu przez rok w związku z faktem, że usługa w postaci możliwości korzystania z banera generuje koszt systematycznie w trakcie roku; jednostka może wykazać tę kwotę w momencie otrzymania i pokrycia faktury jako pozostałe należności bądź rozliczenia międzyokresowe kosztów.

III. ROZLICZENIE KOSZTÓW WYDZIAŁOWYCH WEDŁUG MSR 2

Nasza spółka produkcyjna stosuje MSR. Wytworzone produkty wyceniamy w oparciu o techniczny koszt wytworzenia. Wyodrębniliśmy pięć wydziałów, na których gromadzone są koszty, tzn. dział zakupów, dział planowania produkcji, dział rozwoju produktu, magazyn zaopatrzenia oraz dział kontroli jakości. Czy zgromadzone na tych wydziałach koszty (wynagrodzeń, amortyzacji, usług obcych, zużycia energii i gazu) powinniśmy zaliczyć do kosztów produkcyjnych i ująć w technicznym koszcie wytworzenia, czy może odnosić je na koszty zarządu lub sprzedaży?

1. Parametry uwzględniane w wycenie zapasów

Zasady wyceny zapasów, a zatem również wyceny produktów gotowych, półproduktów, produkcji w toku i materiałów reguluje MSR 2 „Zapasy”. Zgodnie z wytycznymi tego standardu, zapasy na moment początkowego ujęcia ujmują się w koszcie (ang. *cost*), który przetłumaczono w polskiej wersji MSR jako cenę nabycia lub koszt wytworzenia. Koszt pozyskania zapasów uwzględnia wszystkie koszty zakupu (ang. *costs of purchase*), koszty przetworzenia (ang. *costs of conversion*) oraz inne koszty poniesione w trakcie doprowadzania zapasów do ich aktualnego miejsca i stanu. Zgodnie z pkt 11 MSR 2, koszty zakupu (nabycia) obejmują:

- cenę zakupu,
- cła importowe i pozostałe podatki (inne niż te możliwe do odzyskania w okresie późniejszym przez jednostkę od urzędów skarbowych),
- **koszty transportu, załadunku i wyładunku oraz**
- **inne koszty dające się bezpośrednio przyporządkować do pozyskania zasobów.**

Przy określaniu kosztów zakupu odejmuje się opusty, rabaty handlowe i inne podobne elementy, które powodują, że ostateczna cena (lub koszt np. usługi transportowej) będzie niższy niż pierwotnie zadeklarowany np. na fakturze zakupowej.

W kontekście postawionego pytania kluczowe znaczenie mają zaznaczone wyżej elementy tworzące koszt zakupu. Wskazują one, że wartość początkowa (przede wszystkim materiałów i towarów) uwzględnia nie tylko cenę zakupu, lecz wszelkie nakłady poniesione w związku z pozyskaniem składnika. Zwracamy uwagę, że sformułowanie „inne koszty dające się bezpośrednio przyporządkować do pozyskania (...)” (ang. *other costs directly attributable to the acquisition*) nie jest doprecyzowane w standardzie. Powoduje to, że użyte określenie może być interpretowane bardzo wąsko – np. wyłącznie jako koszty bezpośrednie (i krańcowe) związane z pozyskaniem pozycji konkretnej, bądź szerszej – jako koszty związane z całym procesem zakupu (m.in.) materiałów produkcyjnych w przedsiębiorstwie. Przykładowo, w podejściu zawężającym do kosztów zaliczone zostaną np. koszty testowania poszczególnych dostaw materiałów przez zewnętrzny podmiot, który ewidencjonowałby (i fakturował) odrębnie koszty usługi testowania dla poszczególnych dostaw. W tym ujęciu do kosztów zakupu nie zostałyby zaliczone koszty powiązane z różnymi zakupami materiałów w firmie (np. wynagrodzenia pracowników działu zakupów), mimo że związek przyczynowo skutkowy między kosztem i pozyskaniem materiałów ewidentnie by istniał (spółka zatrudnia pracownika, który obsługuje zamówienia). Z kolei w szerszym podejściu koszty zakupu obejmują zarówno koszty bezpośrednie, jak i koszty związane z procesem pozyskiwania składników, lecz przypisane do nich na zasadzie bezpośredniej alokacji. W tym ujęciu do kosztów zakupu zostałyby zaliczone zarówno wskazane wcześniej koszty krańcowe związane z poszczególnymi zakupami (gdyby nie było danego zakupu, nie byłoby kosztu), jak i koszty powiązane ze wszystkimi zakupami i alokowane bezpośrednio do nich.

Zaznaczamy, że nie jesteśmy upoważnieni do interpretowania MSSF (interpretację MSSF może przeprowadzać wyłącznie Komitet ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej, tzw. KIMSF), jednak biorąc pod uwagę istotę ekonomiczną wyceny w koszcie (nakładach poniesionych na pozyskanie składnika) oraz wytyczne związane z ustalaniem kosztu (w tym kosztu przetworzenia), uzasadnione wydaje się uwzględnianie w wycenie początkowej również kosztów przypisywanych (alokowanych) do materiałów. Oczywiście, w skrajnych sytuacjach podejście takie rodzi wątpliwości, np. gdy w danym miesiącu nie pojawiły się zakupy bądź są one na znacznie niższym poziomie niż normalnie. Wówczas należałoby rozważyć przypisanie kosztów działu zakupu (w całości lub części) do wyniku finansowego okresu (analogicznie do nieuzasadnionej części pośrednich kosztów stałych produkcji).

Należy również zwrócić uwagę, że w szerszym podejściu koszty zakupu mogą dotyczyć wszystkich procesów zakupów realizowanych w jednostce, czyli zakupów surowców i innych materiałów produkcyjnych, jak również usług, środków trwałych itp. W takim przypadku konieczna jest ich alokacja do tych zakupów.

Drugim kluczowym parametrem uwzględnionym w wycenie zapasów jest koszt przetworzenia. Na podstawie pkt 12–14 MSR 2, koszty przetworzenia zapasów obejmują:

- koszty bezpośrednie produkcji (koszty materiałów bezpośrednich, koszty płac bezpośrednich),
- zmienne koszty pośrednie produkcji – koszty, które zmieniają się bezpośrednio lub prawie bezpośrednio wraz ze zmianą wielkości produkcji, koszty materiałów pomocniczych, koszty smarów, energii itp.; w związku z faktem, że zmienne koszty pośrednie produkcji zmieniają się wraz z wielkością produkcji, przy dokładniejszym

ich pomiarze mogą być zaliczone do kosztów bezpośrednich produkcji; przykładowo, w przypadku zainstalowania licznika energii na maszynie i ewidencji zużycia energii na konkretne zlecenia produkcyjne, np. poprzez wykorzystanie systemem zarządzania produkcją MES (ang. *Manufacturing Execution System*) zsynchronizowanego z systemem finansowo-księgowym, możliwe jest uznanie energii elektrycznej za koszt bezpośredni (w części związanej ze zleceniami produkcyjnymi),

- stałe koszty pośrednie produkcji, w części uznanej za uzasadnione, czyli z uwzględnieniem normalnego wykorzystania zdolności produkcyjnych; koszty te najczęściej obejmują koszty amortyzacji i utrzymania budynków i wyposażenia fabryki, produkcyjne (fabryczne) koszty zarządzania i administracji, np. wynagrodzenie kierowników produkcyjnych, brygadzystów, koszty ogrzewania hali produkcyjnych itp.

Do kosztów pozyskania zapasów (np. kosztu wytworzenia) zaliczane są również niektóre koszty pozaprodukcyjne, jednak tylko w takim zakresie, w jakim ponosi się je celem doprowadzenia zapasów do ich aktualnego stanu i miejsca, a także koszty finansowania zewnętrznego, jeżeli kryteria określone w MSR 23 „Koszty finansowania zewnętrznego” są spełnione.

Należy zwrócić uwagę, że MSR 2 dodatkowo wymienia również koszty, które co do zasady nie kwalifikują się do ujęcia w wartości początkowej zapasów (pkt 16 MSR 2).

2. Analiza kosztów zgromadzonych na poszczególnych wydziałach

W pytaniu nie wskazano jakie dokładnie koszty gromadzone są na podanych przez spółkę wydziałach (miejscach powstawania kosztów tzw. MPK), a sama lista rodzajowa kosztów (wynagrodzenia, amortyzacja, usługi obce, zużycie energii i gazu) jest niewystarczająca do udzielenia odpowiedzi. Zakładamy zatem, że pod poszczególnymi wydziałami kryją się koszty jednoznacznie powiązane z nazwami tych wydziałów.

Koszty powstające w dziale zakupów, który odpowiada za zakup materiałów produkcyjnych, usług oraz środków trwałych

Koszty działu zakupów powiązane są z zakupami przedsiębiorstwa, w związku z tym uzasadnione jest, aby były one rozliczane na procesy, z którymi są związane. Część kosztów związana z nabyciem materiałów produkcyjnych kwalifikuje się do ujęcia w wartości początkowej materiałów produkcyjnych, a później wraz z ich zużyciem, trafia do kosztu wytworzenia produktów (półproduktów lub produkcji w toku). Analogicznie, część kosztów związana z nabyciem usług kwalifikuje się do ujęcia w sposób powiązany z usługami, a część związana z zakupem środków trwałych kwalifikuje się do kosztu (ceny nabycia) środków trwałych. Dobrym narzędziem w zakresie alokacji kosztów zakupu na różne nabywane zasoby i usługi może być rachunek kosztów działań, gdzie poszczególne zamówienia realizowane w danym okresie (ważone np. ich pracochłonnością) byłyby nośnikami (podstawą) do rozliczenia kosztów. Oczywiście zastosowanie i wprowadzenie rachunku kosztów działań (ABC) wymagałoby często dodatkowych nakładów oraz dodatkowego zaangażowania, np. ze strony osób obsługujących zamówienia (należałoby ewidencjonować obsługę zamówień realizowanych w danym miesiącu w przekroju poszczególnych rodzajów).

Ze względów praktycznych podmioty gromadzą często koszty zakupu na odrębnym koncie (bez korygowania wartości materiałów) i nie prowadzą dodatkowych, szczegółowych ewidencji i kalkulacji rozliczeniowych. W takim przypadku uzasadnione jest rozliczanie kosztów zakupu bezpośrednio na zlecenia produkcyjne (lub produkty w ujęciu asortymentów – w zależności od tego, jaki sposób kalkulacji produktu jednostka prowadzi) z uwzględnieniem

niem rozchodu materiałów oraz na materiały pozostawione w magazynie. W tym kontekście należy pamiętać, że w przypadku znaczących kwot tych kosztów:

- część z kosztów zakupu powinna trafić na zakupione usługi lub środki trwałe, jeżeli takie zakupy pojawiły się w okresie,
- niektóre z kosztów nie mogą być traktowane jako koszty zakupu (np. uzasadnione jest, aby wynagrodzenie pracownika działu zakupów za czas urlopu odniesione zostało na koszty zarządu), oraz
- w miesiącach „bezczynności” uzasadnione jest, aby część stałych kosztów działu zakupu rozliczać w koszty zarządu (na analogicznych zasadach, jak koszty niewykorzystanego potencjału).

Jeżeli koszty zakupu są uznawane za nieistotne, to można rozliczać je w uproszczony sposób (np. w całości odnieść na wynik okresu).

Koszty powstające w dziale planowania produkcji, który odpowiada za tworzenie planów produkcyjnych we współpracy z działem sprzedaży i działem zakupów

Koszty działu planowania produkcji wpisują się w produkcyjne koszty zarządzania (zarządzanie produkcją obejmuje proces planowania, decydowania, organizowania, kierowania ludźmi i kontrolowania). W związku z tym powinny być one rozliczane w analogiczny sposób jak wszelkie stałe koszty pośrednie produkcji (amortyzacja maszyn produkcyjnych, wynagrodzenie kierownika działu produkcji, koszty utrzymania maszyn i urządzeń itp.). Koszty te są zatem alokowane do kosztu wytworzenia produktów (z uwzględnieniem ewentualnie niepełnego wykorzystania potencjału produkcyjnego). Należy zwrócić uwagę, że to po stronie jednostki leży dokładność rozliczania tych kosztów, np. mogą być one dodane do kosztów ogólnowydziałowych (wydziału produkcyjnego) i z nimi rozliczane na produkty bądź mogą podlegać odrębnemu rozliczeniu z wykorzystaniem innego klucza.

Koszty powstające w dziale rozwoju, który odpowiada za rozwój produktu, wyznacza kierunki rozwoju oraz dba o wprowadzenie produktu na rynek

Koszty działu rozwoju produktu kwalifikują się zazwyczaj do kosztów badań i rozwoju, a zatem generalnie nie podlegają uwzględnieniu w koszcie wytworzenia produktów. W zależności od ich charakteru przypisywane są do kosztów zarządu lub sprzedaży, a w określonych sytuacjach mogą tworzyć prace rozwojowe ujmowane zgodnie z MSR 38 „Wartości niematerialne”. Wyjątkiem są zidentyfikowane koszty projektowe związane np. z dostosowywaniem produktów do konkretnych klientów lub koszty projektowania produktu dla konkretnego klienta (pod konkretne zlecenie). Takie koszty mogą być dodane do kosztów wytworzenia produktów (zgodnie z pkt 15 MSR 2).

Koszty powstające w magazynie zaopatrzenia, który odpowiada za składowanie materiałów od momentu odbioru od dostawcy do wydania na produkcję

Generalnie koszty magazynowania nie kwalifikują się do ujęcia w kosztach wytworzenia produktów, na co wyraźnie wskazuje pkt 16 lit. b) MSR 2. Wyjątek stanowią koszty magazynowania niezbędne w trakcie procesu produkcyjnego pomiędzy jednym i drugim etapem produkcji (np. koszty magazynowania półproduktów czy produkcji w toku w trakcie ich wysychania, dojrzewania, studzenia). Koszty takie (wskazane tutaj jako wyjątek) nie dotyczą procesu podanego w pytaniu – jednostka nie powinna ich uwzględniać w koszcie wytworzenia.

Koszty powstające w dziale kontroli jakości, który odpowiada za jakość produktów, kontrolę dostaw, ustalenie procedur kontroli i weryfikację ich przestrzegania

Koszty działu kontroli jakości mogą kwalifikować się do ujęcia w koszcie wytworzenia produktów, jednak tylko w części powiązanej z procesem produkcyjnym. Przykładowo koszty testowania produktów, półproduktów, produkcji w toku itp. kwalifikują się do ujęcia w koszcie wytworzenia poszczególnych zleceń lub serii produkcyjnych. Oznacza to, że jednostka powinna rozważyć zastosowanie systemu rozliczania kosztów jakości, który pozwoli na taką alokację.

Należy zwrócić uwagę, że koszty kontroli jakości dostaw mogą kwalifikować się do ujęcia w wartości początkowej materiałów (stanowiąc element kosztów zakupów) jeżeli można je bezpośrednio przypisać do procesu pozyskania tych składników. W związku z tym również te koszty mogą trafić do kosztu wytworzenia produktów w związku z rozchodem materiałów produkcyjnych, które były testowane w momencie ich pozyskania (dostawy do firmy). Inne koszty kontroli jakości (np. związane z obsługą zwrotów, reklamacji, przygotowaniem procedur kontroli i weryfikację ich przestrzegania) kwalifikują się do ujęcia w wyniku finansowym okresu (zazwyczaj jako koszty zarządu).

IV. KOSZTY EKSPERTYZY STANU TECHNICZNEGO ZBIORNIKÓW NA PALIWA WEDŁUG MSR 16

Spółka z o.o. stosująca MSR jest właścicielem zbiorników na paliwa płynne, które zalicza do rzeczowych aktywów trwałych. Z polityki rachunkowości spółki wynika, że środki trwałe wycenia według modelu ceny nabycia/kosztu wytworzenia. W określonych odstępach czasu spółka musi przeprowadzać legalizację zbiorników, co jest poprzedzone ich czyszczeniem i oceną (ekspertyzą) stanu technicznego w celu ustalenia czy nie wymagają remontu. Zgodnie z MSR 16 spółka stosuje podejście komponentowe, tzn. ewentualne nakłady na istotne remonty ujmuje jako odrębny komponent danego środka trwałego (CAPEX). Czy wydatki (nakłady) na ekspertyzę zbiornika (w tym koszty rusztowania) można potraktować jako komponent uwzględniony w wartości środka trwałego jako zwiększenie jego wartości, który podlega amortyzacji w trakcie dalszego użytkowania tego składnika? Koszty ekspertyz są znaczące i ponoszone systematycznie.

Wydatki (nakłady) na ekspertyzę stanu technicznego zbiorników na paliwa płynne (w tym koszty rusztowania) można potraktować jako odrębny komponent środka trwałego. Koszty komponentu nie podwyższają jednak bezpośrednio wartości brutto zbiornika jako całości, lecz stanowią odrębną część składową i podlegają rozliczeniu do momentu kolejnego przeglądu.

1. Podstawy stosowania podejścia komponentowego

Podmioty stosujące MSR jako podstawę sprawozdawczości finansowej powinny ujmować i wyceniać rzeczowe aktywa trwałe (środki trwałe) zgodnie z wytycznymi MSR 16 „Rzecz-

we aktywa trwałe”. Standard ten przewiduje, że na moment początkowego ujęcia jednostka wycenia składniki rzeczowych aktywów trwałych w koszcie (cenie nabycia lub koszcie wytworzenia), z wyjątkiem określonych sytuacji, gdy zastosowanie ma inny standard, np. środki trwałe nabyte w ramach transakcji przejęcia przedsięwzięcia (biznesu) ujmowane są początkowo w wartości godziwej.

MSR 16 przewiduje tzw. podejście komponentowe, które oznacza, że dla potrzeb naliczania amortyzacji dany środek trwały dzielony jest na komponenty (części składowe), biorąc pod uwagę ich wartość w relacji do wartości środka trwałego jako całości. Należy zwrócić uwagę, że dany środek trwały wykazywany jest w bilansie jako pojedyncza pozycja bilansowa, a wyodrębnienie konieczne jest w kontekście naliczania amortyzacji i ewentualnej wymiany poszczególnych komponentów. Mimo to dla potrzeb zastosowania podejścia komponentowego jednostka powinna rozbić w analityce dany środek trwały na jego elementy składowe. Zgodnie z wytycznymi MSR 16, bieżące koszty utrzymania nie mają wpływu na wycenę pozycji środków trwałych – są ujmowane w kosztach w momencie ich poniesienia. Inaczej wygląda rozwiązanie w odniesieniu do wymiany części składowych.

2. Koszty wymiany komponentów tworzących dany środek trwały

Koszty wymiany poszczególnych komponentów tworzących dany środek trwały w momencie ich poniesienia są aktywowane w wartości tego środka trwałego poprzez zastąpienie komponentu wymienianego. Dotychczas wykazywany komponent podlega spisaniu (następuje odpisanie wartości brutto komponentu i przypisanego do niego umorzenia). Jeżeli komponent podlegający wymianie nie został w całości zamortyzowany, to jego wartość bilansowa (różnica między księgowaną wartością brutto i umorzeniem, odpowiadająca części jeszcze niezamortyzowanej) podlega odpisaniu w koszty okresu. Należy zauważyć, że przyjęte w MSR 16 podejście znacząco różni się od koncepcji „ulepszenia”, którą znamy z polskich regulacji ustawy o rachunkowości i ustaw podatkowych. Według MSR część składowa podlega wyodrębnieniu i usunięciu, a nowy element jest wprowadzany w jej miejsce niezależnie od tego, czy następuje przyrost użyteczności danego składnika w porównaniu z momentem jego pozyskania.

3. Konieczność dokonywania przeglądów w regularnych odstępach czasu

W niektórych przypadkach warunkiem ciągłego wykorzystywania danej pozycji rzeczowych aktywów trwałych jest konieczność przeprowadzania w regularnych odstępach czasu generalnych przeglądów (ang. *inspection*), niezależnie od tego czy dochodzi do wymiany (zastąpienia) poszczególnych części składowych. Zgodnie z pkt 14 MSR 16, w momencie przeprowadzania takiego przeglądu, jednostka powinna ocenić, czy są spełnione kryteria ujmowania, czyli:

- a) czy istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka uzyska przyszłe korzyści ekonomiczne związane ze składnikiem rzeczowych aktywów trwałych (np. w związku z wykorzystaniem danego składnika w prowadzonej działalności gospodarczej); oraz
 - b) czy koszty przeglądu (i odpowiednio składnika rzeczowych aktywów trwałych) można ustalić w wiarygodny sposób.
-

Jeżeli kryteria ujmowania są spełnione, to koszty przeglądu danego składnika rzeczowych aktywów trwałych są ujmowane w jego wartości bilansowej. Koszty systematycznych przeglądów traktowane są jako odrębny komponent środka trwałego (ang. *inspection component*) i podlegają rozliczeniu w drodze naliczania dla nich amortyzacji. W momencie przeprowadzenia kolejnego przeglądu jego koszty są traktowane jako zastąpienie kosztów wcześniejszego przeglądu – koszty poprzedniego przeglądu są spisywane z kont w wartości brutto i umorzenia. Jeżeli koszty poprzedniego przeglądu nie zostały całkowicie zamortyzowane do dnia nowego przeglądu, to niezamortyzowana część podlega odpisaniu w wynik finansowy okresu. Takie rozwiązanie jest stosowane, nawet jeżeli w wyniku przeglądu nie następuje wymiana określonej części składowej.

Przykład

Spółka „Alfa” posiada maszynę, z której co trzy lata musi wymontować wał napędowy i wysłać do specjalistycznej firmy w celu przeprowadzenia badania radiograficznego. Jeżeli badanie to wykaze pęknięcia wału, to podlega on wymianie, natomiast jeśli badanie nie zidentyfikuje usterek, to wał jest montowany w maszynie. W przedstawionej sytuacji uzasadnione jest, zgodnie z wytycznymi MSR 16, aby koszty przeglądu obejmujące m.in. koszty wymontowania wału napędowego i jego badania radiograficznego traktowane były jako odrębny komponent środka trwałego, niezależnie od tego czy wał będzie podlegał wymianie.

Co istotne przedstawione podejście w zakresie przeglądów stosowane jest niezależnie od tego, czy jednostka zidentyfikowała koszty przeglądu w momencie początkowego ujęcia składnika aktywów. Jeśli jest to uzasadnione, to w momencie nabycia lub wytworzenia składnika aktywów wymagającego przeglądów jednostka może określić wartość komponentu dotyczącego przeglądów na podstawie oszacowanych przyszłych kosztów takiego przeglądu.

Naszym zdaniem w sytuacji opisanej w pytaniu wydatki (nakłady) na badanie (ekspertyzę) stanu technicznego ponoszone systematycznie w związku z koniecznością ewentualnych remontów zbiorników na paliwo płynne wpisują się jednoznacznie w rozumienie komponentu dotyczącego przeglądów, o którym mowa w pkt 14 MSR 16. Koszty komponentu będą obejmować koszty konieczne do przeprowadzenia badania, a zatem również koszty budowy rusztowań. W momencie zidentyfikowania komponentu podlega on wyodrębnieniu w ramach danego środka trwałego i amortyzacji w trakcie dalszego użytkowania tego składnika. Należy zwrócić uwagę, że koszty takie nie podwyższają bezpośrednio wartości brutto zbiornika jako całości, lecz stanowią odrębną część składową i podlegają rozliczeniu (i ewentualnemu spisaniu) do momentu kolejnego przeglądu.

ZESZYTY METODYCZNE RACHUNKOWOŚCI. DODATEK

Redakcja: Redaktor Naczelna: Wiesława Śliwińska-Sokół
Dodatek opracowała: Jolanta Idzikowska
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
e-mail: zeszyty@gofin.pl
<http://czasopismaksiegowych.pl/zmr>

Wydawca: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN sp. z o.o.
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
tel.: 95 720 85 40, **e-mail:** sklep@gofin.pl

NAKŁAD 10 100



PRENUMERATA 2025 szczegóły na sklep.gofin.pl

Numer kompletu	Komplety promocyjne w PRENUMERACIE 2025	Cena podstawowa	RABAT	Cena promocyjna
KOMPLET nr 1	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6) + Gazeta Podatkowa	2991 zł	33%	1997 zł
KOMPLET nr 2	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6)	2242 zł	20%	1798 zł
KOMPLET nr 3	Biuletyn Informacyjny (tab. 2 poz. 1) + Gazeta Podatkowa	1347 zł	11%	1198 zł

Lp.	Tytuł czasopisma	Cykl wydawniczy	PRENUMERATA		
			2025		
			cały rok	I półrocze	IV kwartał
1.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych z comiesięcznym dodatkiem Serwis Podatkowy	co 10 dni	598,00 zł	299,00 zł	149,50 zł
2.	Ubezpieczenia i Prawo Pracy	dwutygodnik	420,00 zł	210,00 zł	102,00 zł
3.	Poradnik VAT	dwutygodnik	410,00 zł	205,00 zł	99,50 zł
4.	Zeszyty Metodyczne Rachunkowości	dwutygodnik	408,00 zł	204,00 zł	99,00 zł
5.	Przegląd Podatku Dochodowego	dwutygodnik	406,00 zł	203,00 zł	98,50 zł
6.	KOMPLET CZASOPISM (poz. 1-5)	patrz poz. 1-5	1798,00 zł	1121,00 zł	548,50 zł
7.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych bez dodatku Serwis Podatkowy	co 10 dni	548,00 zł	274,00 zł	134,50 zł

Ceny zawierają podatek VAT. Koszty wysyłki pokrywa Wydawnictwo.

Warunkiem prenumeraty jest złożenie zamówienia (np. na sklep.gofin.pl) oraz jednoczesne dokonanie wpłaty na konto: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN, BH w Warszawie S.A. nr: 14 1030 1133 0000 0000 3533 0000.
 Po otrzymaniu wpłaty wystawiamy fakturę.

Informacje o innych produktach: Internetowy Serwis Głównego Księgowego, Czasopisma Księgowych on-line, Gazeta Podatkowa, Program DRUKI Gofin, Serwis Budżetowy, segregatory i boksy, dostępne są na stronie internetowej:

sklep.gofin.pl

Informacji udziela także **Biuro Obsługi Klienta** – tel. **95 720 85 40**, infolinia **800 162 732**

Publikacje zamieszczone w czasopismach nie stanowią opinii prawnych, urzędowej interpretacji przepisów ani innego oficjalnego stanowiska organów państwowych.

Wszelkie prawa zastrzeżone: kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie zabronione.