



www.gofin.pl

ZESZYTY METODYCZNE RACHUNKOWOŚCI

nr 12 (348)

Dwutygodnik

ISSN 1429-396X

20.06.2013 r.

Dodatek nr

8

AKTYWA TRWAŁE W FIRMIE – EWIDENCJA I WYCENA

I. WARTOŚCI NIEMATERIALNE I PRAWNEstr. 3

1. Zakwalifikowanie danego składnika majątku do wartości niematerialnych i prawnych str. 3
2. Opłaty za udzielenie koncesji str. 4
3. Zakup komputera z oprogramowaniem OEM str. 4
4. Początkowa wycena wartości niematerialnych i prawnych str. 5
5. Podstawowe zasady amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych str. 6
6. Okres rozpoczęcia i stawka amortyzacji str. 8
7. Wycena bilansowa i ujęcie w sprawozdaniu finansowym wartości niematerialnych i prawnych str. 9
8. Sprzedaż wartości niematerialnej i prawnej str. 10
9. Ewidencja wzoru użytkowego sfinansowanego dotacją str. 12
10. Nakłady na opracowanie programu komputerowego i wstrzymanie jego realizacji str. 13

II. RZECZOWE AKTYWA TRWAŁEstr. 14

1. Ustalanie wartości początkowej środków trwałych str. 14
2. Wartość początkowa środka trwałego sfinansowanego dotacją str. 16
3. Ujawnienie środka trwałego str. 17
4. Amortyzacja bilansowa i podatkowa a ewidencja księgowa str. 18
5. Uproszczenia związane ze środkami trwałymi str. 20
6. Czy można dokonać zmiany okresu używania środka trwałego? str. 21
7. Wytworzenie środka trwałego we własnym zakresie str. 22
8. Wynik na sprzedaży środka trwałego, który uległ wypadkowi str. 23

9. Prawo użytkowania wieczystego gruntu i jego przekształcenie na prawo własności.....	str. 24
10. Wstrzymanie i zaniechanie budowy środka trwałego.....	str. 27

III. NIERUCHOMOŚCI INWESTYCYJNE.....str. 31

1. Jakie aktywa zalicza się do nieruchomości inwestycyjnych?.....	str. 31
2. Wycena nieruchomości inwestycyjnej.....	str. 31
3. Wydatki związane z utrzymaniem inwestycji w nieruchomości.....	str. 34
4. Przychody i koszty związane ze zbyciem nieruchomości inwestycyjnej.....	str. 35
5. Zmiany cen nieruchomości inwestycyjnych wycenianych według wartości rynkowej.....	str. 35
6. Przekwalifikowanie środków trwałych do inwestycji wycenianych według wartości rynkowej.....	str. 36
7. Przekwalifikowanie nieruchomości do inwestycji wycenianych według zasad stosowanych do środków trwałych.....	str. 39
8. Przekwalifikowanie nieruchomości z inwestycji do środków trwałych.....	str. 40

IV. DŁUGOTERMINOWE AKTYWA FINANSOWE.....str. 43

1. Aktywa zaliczane do długoterminowych aktywów finansowych.....	str. 43
2. Zasady ewidencji księgowej nabycia udziałów w innej jednostce.....	str. 45
3. Prezentacja nabycia udziałów innej jednostki w sprawozdaniu finansowym.....	str. 47
4. Przychody ze sprzedaży udziałów.....	str. 49
5. Objęcie udziałów w spółce w zamian za wkład rzeczowy.....	str. 50
6. Sprzedaż udziałów objętych w księgach odpisem aktualizującym.....	str. 53
7. Sprzedaż udziałów nabytych w zamian za wkład niepieniężny.....	str. 54
8. Ujęcie księgowe i prezentacja w bilansie długoterminowej pożyczki udzielonej wspólnikowi.....	str. 55
9. Wycena bilansowa akcji w walucie obcej w księgach akcjonariusza według ustawy o rachunkowości.....	str. 56

V. POZOSTAŁE AKTYWA TRWAŁE.....str. 59

1. Odsetki od lokaty długoterminowej naliczone na dzień bilansowy.....	str. 59
2. Zatrzymana kaucja gwarancyjna w bilansie.....	str. 60
3. Depozyt gwarancyjny u leasingobiorcy w księgach rachunkowych i bilansie.....	str. 60
4. Wpłacone kaucje wynikające z umów najmu.....	str. 62
5. Wyksięgowanie aktywów z tytułu podatku odroczonego.....	str. 63
6. Linia produkcyjna nabyta w celu przynoszenia korzyści z jej dzierżawy.....	str. 63
7. Należności z tytułu leasingu finansowego.....	str. 67

Podstawowym aktem prawnym, na którym oparto wyjaśnienia zawarte w niniejszej publikacji, jest ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2013 r. poz. 330 ze zm.), dalej zwana ustawą o rachunkowości.

I. WARTOŚCI NIEMATERIALNE I PRAWNE

1. Zakwalifikowanie danego składnika majątku do wartości niematerialnych i prawnych

Jako wartości niematerialne i prawne do ksiąg rachunkowych wprowadza się prawa majątkowe:

- nabyte przez jednostkę,
- zaliczane do aktywów trwałych,
- nadające się do gospodarczego wykorzystania,
- o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok,
- przeznaczone do używania na potrzeby jednostki.

Ustawa o rachunkowości wymaga, aby wartości niematerialne i prawne zostały nabyte. Aktywów niematerialnych wytworzonych we własnym zakresie ustawa nie zalicza do wartości niematerialnych i prawnych. Oznacza to, że do tej kategorii aktywów mogą być zaliczone jedynie prawa majątkowe zakupione, otrzymane w drodze darowizny, wniesione w formie aportu, ale nie te, wytworzone przez jednostkę samodzielnie we własnym zakresie. Wyjątek stanowią koszty zakończonych prac rozwojowych, które zostaną omówione w dalszej części rozdziału.

W przypadku wartości niematerialnych i prawnych ważny jest również okres użyteczności ekonomicznej, który powinien być dłuższy niż 12 miesięcy. W momencie nabycia określonego składnika wartości niematerialnych i prawnych jednostka powinna zastanowić się, czy czerpanie korzyści związanych z posiadaniem tego prawa będzie trwało dłużej niż 1 rok.

Do wartości niematerialnych i prawnych zalicza się:

- autorskie prawa majątkowe, prawa pokrewne, licencje, koncesje,
- prawa do wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów użytkowych oraz zdobniczych,
- know-how,
- nabytą wartość firmy,
- koszty zakończonych prac rozwojowych.

Know-how oznacza równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej, organizacyjnej.

Nabyta wartość firmy stanowi różnicę między ceną nabycia określonej jednostki lub zorganizowanej jej części a niższą od niej wartością godziwą przejętych aktywów netto.

Koszty zakończonych prac rozwojowych są to koszty prac prowadzonych przez jednostkę na własne potrzeby, poniesione przed podjęciem produkcji lub zastosowaniem technologii, pod warunkiem, że:

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

Jeśli koszty zakończonych prac rozwojowych nie spełniają równocześnie wszystkich wymienionych wyżej warunków, to zalicza się je do pozostałych kosztów operacyjnych roku obrotowego, w którym zakończono prace.

2. Opłaty za udzielenie koncesji

Jak w księgach rachunkowych ująć opłaty za udzielenie koncesji? Czy koncesja jest wartością niematerialną i prawną?

W celu wykonywania niektórych rodzajów działalności gospodarczej, jak na przykład ochrona osób i mienia, przewozy lotnicze, czy rozpowszechnianie programów radiowych i telewizyjnych, wymagane jest uzyskanie koncesji.

Ustawa o rachunkowości, na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 14 wprost kwalifikuje koncesje do wartości niematerialnych i prawnych.

Koncesja stanowi wartość niematerialną i prawną, jeżeli spełnia warunki określone w art. 3 ust. 1 pkt 14 ustawy o rachunkowości. W takiej sytuacji opłatę za wydanie koncesji ujmuje się w księgach rachunkowych, zapisem:

- **Wn konto 02** „Wartości niematerialne i prawne”
(w analityce: Koncesja),
- **Ma konto 13-0** „Rachunek bieżący” lub konto zespołu 2.

Należy jednak pamiętać, że w sytuacji gdy wartość udzielonej koncesji jest niewielka, tj. nie przekracza kwoty granicznej określonej dla składników zaliczanych do wartości niematerialnych i prawnych (np. 3.500 zł), jednostka może zastosować uproszczenia przewidziane w ustawie o rachunkowości (art. 4 ust. 4 tej ustawy) i kierując się zasadą istotności (art. 8 ust. 1 tej ustawy):

- 1) wydatki przeznaczone na uzyskanie koncesji zarachować w koszty podstawowej działalności operacyjnej, zapisem:
 - **Wn konto 40** „Koszty według rodzajów” lub konto zespołu 5
(w analityce: Podatki i opłaty),
 - **Ma konto 13-0** „Rachunek bieżący” lub konto zespołu 2, albo
- 2) zaliczyć nabytą koncesję do wartości niematerialnych i prawnych i dokonać jednorazowego odpisu amortyzacyjnego całej jej wartości.

Zwracamy uwagę, że dla celów podatku dochodowego zarówno przepisy art. 16b ust. 1 updop, jak i art. 22b ust. 1 updof wśród wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji nie wymieniają koncesji.

3. Zakup komputera z oprogramowaniem OEM

Firma kupiła komputer. W skład zestawu wchodzi Office – wersja OEM. Czy mogę ją zaksięgować jedną kwotą na konto środków trwałych, czy wyodrębnić jako wartość niematerialną i prawną? Jest to kwota 900 zł.

Skrót OEM pochodzi z języka angielskiego i oznacza „Official Equipment Manufacturer”, czyli dosłownie „oficjalny wytwórca sprzętu”. Zgodnie z definicją zawartą w „Wielkim słowniku wyrazów obcych PWN” (Warszawa 2008 r.) – OEM jest to oznaczenie oprogramowania lub elementów sprzętu komputerowego dostarczanych producentowi, który jest uprawniony do istotnych zniżek w ich zakupie w zamian za zapewnienie użytkownikom pełnego serwisu.

Nazwa OEM jest stosowana w odniesieniu do producentów komputerów osobistych, w sytuacji gdy sprzedają oni komputer razem z oprogramowaniem będącym standardowym wyposażeniem. Zwrócić należy uwagę, iż oprogramowanie OEM jest nierozdzielnie połączone z komputerem (lub jego częścią), na którym jest ono zainstalowane. Nie można go przenosić na inne komputery ani odsprzedawać. W związku z tym nie jest możliwa np. ponowna instalacja oprogramowania na nowszym sprzęcie zakupionym przez użytkownika tego oprogramowania.

W księgach rachunkowych koszty zakupu oprogramowania OEM, integralnie związanego z konkretnym komputerem, powinny zwiększać wartość tego komputera. Taki program nie spełnia przesłanki odrębnej wartości niematerialnej i prawnej, ponieważ samodzielnie nie nadaje się do gospodarczego wykorzystania.

W związku z powyższym zakup komputera wraz z oprogramowaniem OEM może zostać ujęty w księgach rachunkowych, zapisem:

1. Faktura VAT dokumentująca zakup komputera wraz z oprogramowaniem OEM:
 - a) wartość w cenie zakupu:
 - **Wn konto 30** „Rozliczenie zakupu”,
 - b) VAT naliczony:
 - **Wn konto 22-1** „VAT naliczony i jego rozliczenie”,
 - c) łączna kwota zobowiązania:
 - **Ma konto 24** „Pozostałe rozrachunki”,
 - d) zarachowanie nakładów poniesionych na zakup sprzętu komputerowego (komputer wraz z oprogramowaniem OEM oraz ewentualne koszty związane z zakupem):
 - **Wn konto 08** „Środki trwałe w budowie”,
 - **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu”.
2. OT – przyjęcie środka trwałego do używania w wartości początkowej stanowiącej cenę nabycia obejmującej wartość komputera, oprogramowania OEM oraz ewentualne koszty związane z zakupem:
 - **Wn konto 01** „Środki trwałe”,
 - **Ma konto 08** „Środki trwałe w budowie”.

4. Początkowa wycena wartości niematerialnych i prawnych

Wycena początkowa wartości niematerialnych i prawnych zależy od sposobu ich nabycia. Wartością początkową może być:

- 1) **w przypadku odpłatnego nabycia:** cena nabycia, czyli cena zakupu obejmująca kwotę należną sprzedającemu, bez podlegającego odliczeniu podatku od towarów i usług, powiększona o koszty bezpośrednio związane z zakupem, tj. koszty montażu, instalacji, dokumentacji i uruchomienia, obniżona o rabaty, opusty oraz inne podobne zmniejszenia,
- 2) **w przypadku nieodpłatnego przyjęcia (w tym w drodze darowizny):** cena sprzedaży takiego samego lub podobnego prawa, tj. aktualna cena rynkowa,
- 3) **w przypadku nabycia w formie wkładu niepieniężnego:** wartość tego składnika aktywów zadeklarowana w umowie spółki. Jednak wartość ta (w umowie spółki) nie powinna być wyższa od jego wartości rynkowej.

Przykład**Ustalenie wartości początkowej programu komputerowego**

Jednostka zakupiła oprogramowanie komputerowe za kwotę: 4.000 zł netto. Przed uruchomieniem programu skorzystała z usług firmy informatycznej, która na zlecenie dokonała testów i instalacji programu. Koszt usługi wyniósł: 500 zł netto.

Wartość początkową oprogramowania stanowi cena nabycia w wysokości: 4.500 zł, tj.:

- a) cena zakupu oprogramowania: 4.000 zł oraz*
- b) cena usługi testowania i instalacji programu: 500 zł.*

Do wartości niematerialnych i prawnych zalicza się m.in. autorskie prawa majątkowe do utworu w postaci projektu graficznego. W rozumieniu ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (Dz. U. z 2006 r. nr 90, poz. 631 ze zm.), projekt graficzny jest bowiem utworem.

Zakupione prawa wycenia się po cenie ich nabycia, obejmującej także koszty finansowania zakupu, jak np. odsetki, prowizje i różnice kursowe, poniesione lub uzyskane do dnia przekazania wartości niematerialnej i prawnej do używania. Jeżeli oddanie do używania prawa poprzedza poniesienie dodatkowych kosztów, to zwiększają one cenę nabycia (art. 28 ust. 8 ustawy o rachunkowości).

Opracowanie projektu graficznego opakowań produktów obejmuje zaprojektowanie wyglądu opakowań. Następnie jednostka nabywa prawa autorskie do tego projektu, które jako prawa majątkowe zalicza do wartości niematerialnych i prawnych. Nakłady poniesione na opracowanie projektu graficznego, jako nakłady, które można w racjonalny i uzasadniony sposób bezpośrednio przyporządkować do czynności przygotowania wartości niematerialnej i prawnej (tutaj: autorskiego prawa majątkowego do projektu graficznego opakowań), powinny zostać ujęte w wartości początkowej tej wartości niematerialnej i prawnej.

Przykład**Ustalenie wartości początkowej praw autorskich do projektu graficznego**

Jednostka podpisała umowę na modernizację grafiki opakowań produkowanych przez nią wyrobów. Ogólna wartość projektu wyniosła: 35.000 zł. Ponadto firma wykonująca projekt przekazała prawa autorskie do wykonanego projektu za kwotę: 1.000 zł.

Wartość początkową wartości niematerialnej i prawnej (praw autorskich do projektu) stanowi cena nabycia w wysokości: 36.000 zł, tj.:

- a) cena zakupu praw autorskich do projektu graficznego: 1.000 zł oraz*
- b) cena usługi wykonania tego projektu graficznego: 35.000 zł.*

Zwracamy uwagę, iż w odniesieniu do nabytych praw majątkowych spełniających kryteria określone dla wartości niematerialnych i prawnych, ale o niskiej jednostkowej wartości początkowej (np. nieprzekraczającej 3.500 zł – analogicznie jak dla celów podatkowych), można zastosować uproszczenie i bezpośrednio w momencie przyjęcia do używania odnieść ich wartość w koszty działalności operacyjnej.

5. Podstawowe zasady amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych

Odpisów amortyzacyjnych wartości niematerialnych i prawnych dokonuje się poprzez systematyczne i planowe rozłożenie ich wartości początkowej na ustalony okres amortyzacji.

Rozpoczęcie amortyzacji następuje nie wcześniej niż po przyjęciu prawa majątkowego do używania. Na dzień przyjęcia składnika do wartości niematerialnych i prawnych jednostka ma obowiązek ustalić jego:

- okres amortyzacji,
- stawkę amortyzacyjną,
- metodę amortyzacji.

Prawidłowość ustalonych okresów amortyzacji oraz stawek amortyzacyjnych powinna być przez jednostkę okresowo weryfikowana.

Przepisy ustawy o rachunkowości nie wyznaczają konkretnych okresów amortyzacji dla poszczególnych składników wartości niematerialnych i prawnych. Możliwość wyboru w tym zakresie pozostawiono kierownikom jednostek. Termin amortyzacji został wyznaczony jedynie dla:

- kosztów zakończonych prac rozwojowych, tj. nie dłużej niż 5 lat,
- nabytej wartości firmy, tj. nie dłużej niż 5 lat, w uzasadnionych przypadkach kierownik jednostki może wydłużyć ten okres do 20 lat.

Przykład

Nabycie wartości niematerialnych i prawnych i ich umorzenie

I. Założenia:

1. Jednostka zakupiła dokumentację na surowiec służący do produkcji kosmetyków za kwotę netto: 12.000 zł.
2. Dokumentacja zawiera informacje o sposobie produkcji oraz analizę trwałości surowca, dlatego została przyjęta przez jednostkę jako składnik wartości niematerialnych i prawnych w postaci know-how.
3. Jednostka zamierza korzystać z dokumentacji przez 5 kolejnych lat. Ustalono stawkę amortyzacyjną w wysokości: 20% rocznie.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. OT – zaliczenie dokumentacji do wartości niematerialnych i prawnych	12.000 zł	02	30
2. PK – miesięczny odpis amortyzacyjny	200 zł	40	07-2

III. Księgowania:

Konto 30 „Rozliczenie zakupu”				Konto 02 „Wartości niematerialne i prawne” (w analizie: Dokumentacja surowca do produkcji kosmetyków)				Konto 40-0 „Amortyzacja”			
(S.p.)	12.000	12.000	(1)	(1)	12.000			(2)	200		
Konto 07-2 „Odpisy umorzeniowe wartości niematerialnych i prawnych”											
		200	(2)								

6. Okres rozpoczęcia i stawka amortyzacji

6.1. Moment amortyzacji licencji

Zakupiliśmy licencje na gry, tj. licencje dające prawo do wydania i dystrybucji gier komputerowych. Umowa licencyjna zawarta jest na 2 lata. Jednak grę wydaliśmy po ponad roku od daty zakupu licencji. Czy prawidłowo postępujemy, dokonując odpisów amortyzacyjnych licencji dopiero od momentu wydania gry, a nie od daty zakupu licencji?

W sytuacji opisanej w pytaniu jednostka nabyła licencję na wydanie i dystrybucję gier w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Przewidywany okres używania tej licencji przekracza 1 rok, zatem licencja ta może zostać zaliczona do wartości niematerialnych i prawnych.

Umowa licencyjna jest zaś umową o korzystanie z utworu. Na jej podstawie właściciel autorskich praw majątkowych nie przenosi na inny podmiot swoich praw, lecz jedynie udziela upoważnienia do korzystania z praw w określony sposób, w określonym czasie, za stosownym wynagrodzeniem lub nieodpłatnie. Autor może więc, w formie tzw. umowy licencyjnej, udostępnić utwór do korzystania nabywcy.

Jeśli z zawartej umowy licencyjnej wynika, że jednostka ma prawo do korzystania z utworu już od momentu zakupu licencji, to odpisów amortyzacyjnych może dokonywać poczynając od tej daty.

Dokonywanie odpisów amortyzacyjnych od nabytych przez jednostkę licencji dopiero od momentu wydania gry jest nieprawidłowe.

Przy ustalaniu okresu amortyzacji i rocznej stawki amortyzacyjnej należy uwzględnić okres ekonomicznej użyteczności wartości niematerialnych i prawnych. Dzieląc 100 przez ten okres (w latach) uzyskujemy roczną stawkę amortyzacyjną stosowaną dla celów bilansowych.

Okres lub stawkę amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych jednostka ustala sama, uwzględniając przewidywany okres ekonomicznej użyteczności prawa. W przypadku licencji wydanej na 2 lata okres amortyzacji powinien wynosić 2 lata, a roczna stawka amortyzacji dla celów bilansowych: $(100 : 2 \text{ lata}) = 50\%$.

6.2. Ustalenie okresu i stawki amortyzacyjnej prawa do znaku towarowego

Jaką stawkę amortyzacyjną ustalić dla prawa do znaku towarowego? Czy może ona wynosić 20% zarówno dla celów podatkowych, jak i bilansowych?

Przepisy ustawy o rachunkowości nie precyzują okresów amortyzacji i stawek amortyzacyjnych dla poszczególnych składników wartości niematerialnych i prawnych.

Stosownie do postanowień ustawy o rachunkowości, w odniesieniu do odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od wartości niematerialnych i prawnych stosuje się przepisy dla środków trwałych, a dokładnie art. 31 ust. 2 oraz art. 32 ust. 1–4 i ust. 6 tej ustawy. Niemniej jednak przy ustalaniu okresu amortyzacji i rocznej stawki amortyzacyjnej bierze się pod uwagę okres ekonomicznej użyteczności wartości niematerialnej i prawnej.

Ustawa o rachunkowości nie przewiduje stosowania, jako zasady, podatkowych stawek amortyzacyjnych dla celów bilansowych. Jeśli jednak okres ekonomicznej użyteczności prawa do znaku towarowego przyjęty przez jednostkę dla celów bilansowych jest zgodny z okresem amortyzacji określonym dla celów podatkowych, to stawka amortyzacyjna dla celów bilansowych i podatkowych będzie taka sama.

Odpisy amortyzacyjne od nabytego prawa do znaku towarowego ujmuje się w księgach rachunkowych, zapisem:

- **Wn konto 40** „Koszty według rodzajów”
(w analityce: Amortyzacja) lub odpowiednie konto zespołu 5,
- **Ma konto 07-2** „Odpisy umorzeniowe wartości niematerialnych i prawnych”.

Natomiast dla celów podatkowych okres amortyzacji prawa do znaku towarowego nie może być krótszy niż 60 miesięcy. Dlatego maksymalna roczna stawka amortyzacyjna prawa do znaku towarowego dla celów podatkowych wynosi 20%.

7. Wycena bilansowa i ujęcie w sprawozdaniu finansowym wartości niematerialnych i prawnych

7.1. W jakiej pozycji bilansu wykazać poszczególne rodzaje wartości niematerialnych i prawnych?

Wartości niematerialne i prawne w bilansie ujmuje się w pozycji A.I aktywów z podziałem na:

- 1) koszty zakończonych prac rozwojowych (wiersz A.I.1),
- 2) wartość firmy (wiersz A.I.2),
- 3) inne wartości niematerialne i prawne (wiersz A.I.3),
- 4) zaliczki na wartości niematerialne i prawne (wiersz A.I.4).

W wierszu A.I.3. „**Inne wartości niematerialne i prawne**” ujmuje się: prawa majątkowe, prawa pokrewne, licencje, koncesje, prawa do wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów użytkowych i zdobniczych, know-how.

W wierszu A.I.4. „**Zaliczki na wartości niematerialne i prawne**” ujmuje się kwoty przekazane dostawcom na poczet realizacji zamówień na prawa majątkowe oraz inne tytuły wartości niematerialnych i prawnych.

7.2. W jakiej kwocie wykazuje się wartości niematerialne i prawne w bilansie?

Wartości niematerialne i prawne wycenia się nie rzadziej niż na dzień bilansowy według cen nabycia lub kosztów wytworzenia (dotyczy kosztów zakończonych prac rozwojowych), pomniejszonych o odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości. Oznacza to, że na dzień bilansowy wartości niematerialne i prawne wykazuje się w odpowiednim wierszu bilansu w wartości netto.

Wykazaniu w bilansie, jako wartość księgowa (netto) podlega wartość salda debetowego konta 02 „Wartości niematerialne i prawne”, pomniejszona o dokonane odpisy umorzeniowe lub amortyzacyjne zaewidencjonowane po stronie Ma konta 07-2 „Odpisy umorzeniowe wartości niematerialnych i prawnych”.

Przykład

Spółka z o.o. posiada w ewidencji zakupione prawo do znaku towarowego o wartości początkowej: 7.000 zł. Przyjęty okres amortyzacji prawa do znaku to 5 lat. Umorzenie na dzień bilansowy wynosi: 1.400 zł.

Ustalenie wartości bilansowej znaku towarowego:

a) wartość początkowa znaku towarowego: 7.000 zł,

b) dotychczasowe umorzenie: 1.400 zł,

c) wartość znaku towarowego na dzień bilansowy: 7.000 zł – 1.400 zł = 5.600 zł.

Zatem prawo do znaku towarowego spółka wykaże w aktywach bilansu w wierszu A.I.3. „Inne wartości niematerialne i prawne”, w kwocie: 5.600 zł.

Zwracamy uwagę, iż zaliczki na wartości niematerialne i prawne wykazuje się w bilansie według wartości nominalnej, tj. w wielkości przedpłat dokonanych na rzecz dostawców praw majątkowych i innych tytułów wartości niematerialnych i prawnych.

8. Sprzedaż wartości niematerialnej i prawnej

Przychody i koszty związane ze zbyciem wartości niematerialnych i prawnych kwalifikuje się do pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych (por. art. 3 ust. 1 pkt 32 lit. a ustawy o rachunkowości). Wobec tego przychód ze zbycia wartości niematerialnej i prawnej jednostka ujmie w księgach rachunkowych po stronie Ma konta 76-0 „Pozostałe przychody operacyjne”.

Jak wynika z art. 33 ust. 1 ustawy o rachunkowości, do wyceny wartości niematerialnych i prawnych oraz sposobów dokonywania od nich odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych stosuje się przepisy przewidziane dla środków trwałych w tym zakresie, tj. art. 31 ust. 2 oraz art. 32 ust. 1–4 i ust. 6 tej ustawy. Dlatego też ewidencja księgowa sprzedaży prawa majątkowego będzie odbywać się podobnie jak ewidencja sprzedaży środka trwałego.

Zgodnie z zasadą określoną w art. 32 ust. 1 w związku z art. 33 ust. 1 ustawy o rachunkowości, zakończenie amortyzacji sprzedanego prawa majątkowego nastąpi z chwilą jego sprzedaży. Jednostka w miesiącu sprzedaży prawa majątkowego wyksięguje ten składnik majątku z ewidencji na podstawie dokumentu „LT – Likwidacja środka trwałego” – zapisem księgowym:

- 1) dotychczasowe umorzenie wartości niematerialnej i prawnej:
 - **Wn konto 07-2** „Odpisy umorzeniowe wartości niematerialnych i prawnych”,
 - **Ma konto 02** „Wartości niematerialne i prawne”,
- 2) pozostała nieumorzona wartość wartości niematerialnej i prawnej:
 - **Wn konto 76-1** „Pozostałe koszty operacyjne”,
 - **Ma konto 02** „Wartości niematerialne i prawne”.

Z kolei sprzedaż prawa majątkowego jednostka ujmie w księgach, zapisem:

- 1) wartość prawa majątkowego w cenie sprzedaży netto:
 - **Ma konto 76-0** „Pozostałe przychody operacyjne”,
- 2) VAT należny, jeśli wystąpi:
 - **Ma konto 22-2** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”,
- 3) wartość brutto należności wobec odbiorcy:
 - **Wn konto 24** „Pozostałe rozrachunki”.

Ewidencję księgową sprzedaży wartości niematerialnej i prawnej przedstawia przykład liczbowy.

Przykład

Sprzedaż prawa do znaku towarowego

I. Założenia:

1. Spółka z o.o. posiada zakupione w 2010 r. prawo do znaku towarowego o wartości początkowej: 24.000 zł i dotychczasowym umorzeniu: 16.800 zł. Jednostka przyjęła stawkę amortyzacyjną dla tego prawa w wysokości 20%.
2. W czerwcu 2013 r. jednostka sprzedała prawo do znaku towarowego za kwotę: 12.300 zł, w tym VAT: 2.300 zł.
3. Jednostka sporządza rachunek zysków i strat w wersji porównawczej.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – odpis umorzeniowy za czerwiec 2013 r.: (24.000 × 20%) : 12 m-cy =	400 zł	40-0	07-2
2. LT – sprzedaż prawa do znaku towarowego:			
a) dotychczasowe odpisy umorzeniowe znaku towarowego	17.200 zł	07-2	02
b) nadwyżka wartości początkowej nad amortyzacją	6.800 zł	76-1	02
3. FS – sprzedaż znaku towarowego:			
a) wartość w cenie sprzedaży netto	10.000 zł		76-0
b) VAT należny	2.300 zł		22-2
c) wartość należności od odbiorcy	12.300 zł	24	

III. Księgowania:

Konto 02 „Wartości niematerialne i prawne” (w analityce: Prawo do znaku towarowego)				Konto 22-2 „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”				Konto 24 „Pozostałe rozrachunki”			
(S.p.)	24.000	17.200	(2a)		2.300	(3b)		(3c)	12.300		
		6.800	(2b)								
Konto 07-2 „Odpisy umorzeniowe wartości niematerialnych i prawnych”				Konto 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”				Konto 76-0 „Pozostałe przychody operacyjne”			
(2a)	17.200	16.800	(S.p.)	(2b)	6.800					10.000	(3a)
		400	(1)								
Konto 40-0 „Amortyzacja”											
(1)	400										

Przypominamy, że w rachunku zysków i strat koszty i przychody związane ze sprzedażą wartości niematerialnych i prawnych wykazuje się w jednej pozycji jako wynik ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych. W przypadku przedstawionym na przykładzie zysk ze zbycia prawa do znaku towarowego w kwocie: 10.000 zł – 6.800 zł = 3.200 zł jednostka ujmie w pozycji D.1 porównawczego rachunku zysków i strat lub G.1 rachunku zysków i strat w wariancie kalkulacyjnym, jako „Zysk ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych”.

9. Ewidencja wzoru użytkowego sfinansowanego dotacją

Spółka z o.o. otrzymała fakturę VAT za opracowany wzór użytkowy oraz dotację na sfinansowanie kosztów tego wzoru. Jak zaksięgować ww. operacje gospodarcze?

Wzorem użytkowym – zgodnie z art. 94 ust. 1 ustawy z dnia 30 czerwca 2000 r. Prawo własności przemysłowej (Dz. U. z 2003 r. nr 119, poz. 1117 ze zm.) – jest nowe i użyteczne rozwiązanie o charakterze technicznym, dotyczące kształtu, budowy lub zestawienia przedmiotu o trwałej postaci. Na wzór użytkowy może być udzielone prawo ochronne. Posiadanie prawa ochronnego do wzoru użytkowego daje prawo wyłącznego korzystania ze wzoru użytkowego w sposób zarobkowy lub zawodowy na całym obszarze Rzeczypospolitej Polskiej. Prawo ochronne do wzoru użytkowego trwa dziesięć lat od daty dokonania zgłoszenia tego wzoru w Urzędzie Patentowym.

W myśl ustawy o rachunkowości, nabyte przez jednostkę prawo do wzoru użytkowego uznawane jest za wartość niematerialną i prawną pod warunkiem jednak, że spełnia kryteria określone w art. 3 ust. 1 pkt 14 tej ustawy.

Fakturę za opracowanie wzoru użytkowego (przy założeniu, że jednostka nie stosuje konta 30 „Rozliczenie zakupu”) można ująć zapisem:

- a) wartość netto faktury:
 - **Wn konto 02** „Wartości niematerialne i prawne”,
- b) VAT podlegający odliczeniu:
 - **Wn konto 22-1** „VAT naliczony i jego rozliczenie”,
- c) wartość brutto faktury:
 - **Ma konto 24** „Pozostałe rozrachunki”.

Wartość początkową prawa do wzoru użytkowego w razie odpłatnego nabycia stanowi cena jego nabycia, przez którą rozumie się cenę zakupu, która obejmuje kwotę należną sprzedającemu, bez podlegających odliczeniu podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego oraz powiększoną o koszty bezpośrednio związane z zakupem i przystosowaniem składnika do stanu zdatnego do używania (art. 28 ust. 2 ustawy o rachunkowości).

Cena nabycia wartości niematerialnych i prawnych obejmuje ponadto – stosownie do art. 28 ust. 8 ww. ustawy – ogół kosztów poniesionych w związku z nabyciem tego prawa, do dnia bilansowego lub przyjęcia do używania, w tym również:

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

Od wartości początkowej prawa do wzoru użytkowego, zaliczonego do wartości niematerialnych i prawnych, jednostka powinna dokonywać odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych według zasad określonych w art. 33 ustawy o rachunkowości.

Natomiast w kwestii otrzymanej przez spółkę dotacji mają zastosowanie przepisy art. 41 ustawy o rachunkowości, w myśl których środki pieniężne otrzymane na sfinansowanie nabycia wartości niematerialnych i prawnych, jeżeli stosownie do innych ustaw nie zwiększają one kapitałów (funduszy) własnych, zalicza się do rozliczeń międzyokresowych przychodów. Zaliczone do rozliczeń międzyokresowych przychodów kwoty zwiększają stopniowo pozostałe przychody operacyjne, równolegle do odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od wartości niematerialnych i prawnych sfinansowanych z tych źródeł.

Wpływ dotacji otrzymanej na sfinansowanie kosztów nabycia wzoru użytkowego na konto bankowe pytającej jednostki wskazane jest zaksięgować zapisem:

- **Wn konto 13-0** „Rachunek bieżący”,
- **Ma konto 84** „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”.

Następnie równolegle do odpisów amortyzacyjnych dokonywanych od tego wzoru, kwotę dotacji podlegającą ewidencji na koncie 84 należy przeksięgować na konto pozostałych przychodów operacyjnych, zapisem:

- **Wn konto 84** „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”,
- **Ma konto 76-0** „Pozostałe przychody operacyjne”.



Uwaga: Jeżeli wartość niematerialna i prawna została sfinansowana dotacją tylko w pewnej części, na pozostałe przychody operacyjne odnosi się wyłącznie tę część, która odpowiada wielkości przyznanej dotacji.

10. Nakłady na opracowanie programu komputerowego i wstrzymanie jego realizacji

Podjęliśmy działania by stworzyć wewnętrzny program, który umożliwiłby rozliczanie produkcji. Finalnie byłaby to wartość niematerialna i prawna. Płaciliśmy wynagrodzenie osobie koordynującej projekt i ujmowaliśmy na koncie „Rozliczenie zakupu”. Obecnie okazało się, że spółka matka zakazała nam kontynuowania tego projektu (nie wiadomo czy definitywnie, czy za jakiś czas wróciemy do tego). Co zrobić z poniesionymi nakładami?

Z pytania nie wynika jednoznacznie czy program do rozliczenia produkcji, jest wytworzony przez pracownika jednostki w ramach wykonywanych obowiązków, czy też jednostka zleciła prace komuś z zewnątrz. Ma to decydujące znaczenie do kwalifikacji nakładów poniesionych na ten program.

Do ewidencji zwiększeń i zmniejszeń wartości niematerialnych i prawnych służy konto 02 „Wartości niematerialne i prawne”. Z uwagi na fakt, iż w rachunkowości nie występują wartości niematerialne i prawne w budowie, początkowo nakłady ponoszone na ich nabycie mogą być (do momentu oddania do używania) gromadzone, tak jak to czyni jednostka, na koncie 30 „Rozliczenie zakupu”, a dopiero w chwili oddania do używania odniesione na konto 02, zapisem: **Wn konto 02, Ma konto 30**.

W przypadku czasowego wstrzymania realizacji tworzenia programu, poniesione dotychczas nakłady pozostają na koncie 30 „Rozliczenie zakupu”. Czasowe wstrzymanie nie powoduje bowiem żadnych zapisów w księgach. Jeżeli jednak jednostka nie wie czy jest to czasowe, czy definitywne wycofanie się z realizacji projektu i w międzyczasie wystąpi dzień bilansowy, to zasadne jest utworzenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości aktywów. Z uwagi na fakt, iż nakłady ponoszone na opracowanie programu pytająca jednostka aktywowała na koncie 30, to odpis ten może utworzyć zapisami: **Wn konto 76-1, Ma konto 30**. Późniejsze ustanie przyczyny (tj. powrót do realizacji projektu), dla której dokonano odpisu aktualizującego, zwiększy wartość aktywów i podlegać będzie zaliczeniu do pozostałych przychodów operacyjnych (**Wn konto 30, Ma konto 76-0**).

W omawianej sytuacji należy również zwrócić uwagę na fakt, iż na podstawie art. 74 ust. 3 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych, prawa majątkowe do programu komputerowego stworzonego przez pracownika w wyniku wykonywania obowiązków ze stosunku pracy przysługują pracodawcy, o ile umowa nie stanowi inaczej. Dlatego właścicielem

praw autorskich do programu komputerowego wytworzonego przez pracownika w ramach jego obowiązków pracowniczych z reguły jest pracodawca, chyba że zawarta umowa o pracę lub inna umowa cywilnoprawna zawiera odmienne postanowienia w tym zakresie.

Prawa majątkowe do wytworzonego przez pracownika programu komputerowego nie spełniają podstawowego warunku zaliczenia go do wartości niematerialnych i prawnych. Nie zostały one nabyte, tylko wytworzone we własnym zakresie. Zgodnie bowiem z definicją wartości niematerialnych i prawnych, jednym z warunków zaliczenia prawa do korzystania z programu komputerowego do wartości niematerialnych i prawnych jest jego nabycie (zakup).

Wydatki poniesione na wytworzenie programu komputerowego przeznaczonego na potrzeby jednostki, takie jak koszty wynagrodzeń twórców (pracowników) tego programu, składki ZUS od tych wynagrodzeń obciążające jednostkę oraz wartość zużytych materiałów, obciążają koszty bieżącej działalności operacyjnej jednostki, zapisem:

- **Wn konto 40** „Koszty według rodzajów” lub odpowiednie konto zespołu 5,
- **Ma konta zespołu 1, 2, 3.**

II. RZECZOWE AKTYWA TRWAŁE

1. Ustalanie wartości początkowej środków trwałych

1.1. Cena nabycia środka trwałego

Środki trwałe ujmuje się w księgach rachunkowych w wartości początkowej. Wartość początkowa środka trwałego stanowi podstawę do ustalenia i dokonywania odpisów amortyzacyjnych. W zależności od sposobu ich pozyskania, to znaczy – zakupu, otrzymania w formie darowizny lub aportu, czy wytworzenia we własnym zakresie wartość początkowa środka trwałego będzie się różnie kształtować. Środki trwałe pozyskane w drodze zakupu wycenia się według ceny nabycia.

Cena nabycia środka trwałego obejmuje wszystkie koszty bezpośrednio i pośrednio związane z jego zakupem poniesione od momentu podjęcia decyzji o zakupie do dnia przyjęcia środka trwałego do używania. Na cenę nabycia składa się kwota należna sprzedającemu bez podlegających odliczeniu podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego:

1) powiększona o:

- (+) obciążenia o charakterze publicznoprawnym,
- (+) koszty bezpośrednio związane z zakupem i przystosowaniem składnika aktywów do stanu zdatnego do używania lub wprowadzenia do obrotu,
- (+) koszty transportu, załadunku, wyładunku, składowania,

2) pomniejszona o:

- (–) rabaty, opusty, inne podobne zmniejszenia i odzyski,

3) skorygowana o:

- (+/-) koszt obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu sfinansowania zakupu środków trwałych i związanych z nimi różnic kursowych, pomniejszony o przychody z tego tytułu.

Nabycie środka trwałego z reguły w pierwszej kolejności ujmuje się na kontach księgowych, zapisem:

- **Wn konto 30** „Rozliczenie zakupu”,
- **Ma konto 24** „Pozostałe rozrachunki”.

Jeżeli środek trwały wymaga montażu, to wstępnie wszystkie nakłady na jego nabycie księguje się zapisem:

- **Wn konto 08** „Środki trwałe w budowie”,
- **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu”.

Jednostka może także postanowić, iż każdy zakup środka trwałego (niezależnie od tego czy wymaga montażu) będzie księgowana za pośrednictwem konta 08.

Samo przyjęcie środka trwałego bezpośrednio z zakupu lub po zakończeniu montażu przebiega zapisem:

- **Wn konto 01** „Środki trwałe”,
- **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu” lub 08 „Środki trwałe w budowie”.

Jeśli jednostka przyjmie w swojej polityce rachunkowości, że do operacji zakupu środków trwałych nie stosuje konta 30 „Rozliczenie zakupu”, to nabycie środka trwałego będzie odbywać się z pominięciem tego konta, zapisem:

- **Wn konto 08** „Środki trwałe w budowie” lub 01 „Środki trwałe”,
- **Ma konto 24** „Pozostałe rozrachunki”.

Zwracamy uwagę, że środki trwałe wytworzone we własnym zakresie wycenia się według kosztu wytworzenia. Natomiast otrzymane w drodze darowizny czy w formie aportu można wyceniać według ceny rynkowej lub inaczej określonej wartości godziwej.

1.2. Koszt wytworzenia środka trwałego wybudowanego we własnym zakresie

Koszt wytworzenia środka trwałego obejmuje ogół kosztów (bezpośrednio i pośrednio związanych z budową) poniesionych przez jednostkę za okres jego budowy do dnia bilansowego lub przyjęcia do używania, w tym również:

- a) niepodlegający odliczeniu podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy,
- b) koszt obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu ich sfinansowania i związane z nim różnice kursowe, pomniejszony o przychody z tego tytułu.

Do kosztu wytworzenia środka trwałego zalicza się w szczególności koszty bezpośrednio związane z wytworzeniem środka trwałego, takie jak wartość zużytych materiałów w cenie nabycia (zakupu), usług obcych, wynagrodzeń pracowników zatrudnianych bezpośrednio przy budowie środka trwałego, koszty delegacji służbowych związanych z tą budową, jak również koszty montażu, przeglądu, remontu, ulepszenia poniesione przed przekazaniem środka trwałego do używania.

Wartość początkową środka trwałego w czasie budowy pomniejszać będą stwierdzone niedobory, ubytki naturalne, a także straty powstałe w wyniku zdarzeń losowych.

Na wartość początkową środka trwałego wytwarzanego we własnym zakresie wpływ mają również koszty obsługi zaciągniętych zobowiązań w celu ich sfinansowania, to znaczy prowizje i odsetki od kredytu lub pożyczki, koszty uruchomienia i zabezpieczenia kredytu, a także różnice kursowe od kredytów, pożyczek, zobowiązań, przedpłat – przypadające na okres budowy środka trwałego aż do dnia oddania go do używania.

Zwracamy uwagę, że do wartości początkowej wytwarzanych środków trwałych nie zalicza się między innymi:

- 1) kosztów ogólnego zarządu (tj. wynagrodzenia wraz z narzutami kadry kierowniczej, służb księgowych, BHP, niezwiązanych bezpośrednio z realizowaną budową),
- 2) kosztów sprzedaży,
- 3) kar, grzywien, sankcji i odszkodowań zapłaconych w związku z realizacją budowy, za wyjątkiem odszkodowań dla osób fizycznych i prawnych z tytułu wywłaszczenia należących do nich gruntów zajętych pod budowę,
- 4) podatku od nieruchomości oraz opłaty za wieczyste użytkowanie gruntu, na którym będzie wybudowany środek trwały,
- 5) odsetek od pożyczek i kredytów oraz prowizji od tych kredytów i pożyczek naliczonych po przekazaniu środka trwałego do używania.

Przypominamy, że do momentu przekazania środka trwałego do używania, wszystkie koszty jego budowy gromadzi się na koncie 08 „Środki trwałe w budowie”, zapisem:

- **Wn konto 08** „Środki trwałe w budowie”,
- **Ma różne konta.**

Przyjęcie środka trwałego do używania po zakończeniu budowy odbywa się zapisem:

- **Wn konto 01** „Środki trwałe”,
- **Ma konto 08** „Środki trwałe w budowie”.

2. Wartość początkowa środka trwałego sfinansowanego dotacją

Gmina otrzymała dotację na wybudowanie środka trwałego. Jak ustalić wartość początkową tego środka trwałego? Czy powinno się ją pomniejszyć o kwotę otrzymanej dotacji? Od jakiej wartości należy dokonywać odpisów amortyzacyjnych?

Otrzymanie dotacji na dofinansowanie zakupu bądź budowy środka trwałego nie ma wpływu ani na wartość początkową tego środka trwałego, ani na wysokość i sposób dokonywania odpisów amortyzacyjnych.

Ustalając wartość początkową środka trwałego, jednostka powinna przyjąć wszystkie poniesione na ten cel wydatki, nie dokonując przy tym odliczenia otrzymanej dotacji. Wartość ta będzie też podstawą do naliczania odpisów amortyzacyjnych.

Wartość początkową środka trwałego sfinansowanego (w całości lub w części) z otrzymanej dotacji stanowi odpowiednio cena jego nabycia lub koszt wytworzenia – w zależności od tego czy środek ten został przez jednostkę zakupiony, czy wytworzony (wybudowany) we własnym zakresie. Ustalona zgodnie z przepisami art. 28 ustawy o rachunkowości cena nabycia lub koszt wytworzenia środka trwałego nie są pomniejszane o kwotę otrzymanej dotacji.

Ponadto, niezależnie od źródeł sfinansowania środka trwałego (a więc także w przypadku środka trwałego sfinansowanego dotacją) od jego wartości początkowej – ustalonej zgodnie z przepisami art. 28 ustawy o rachunkowości – dokonywane są odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe na ogólnych zasadach.

3. Ujawnienie środka trwałego

W lipcu 2012 r. w naszej jednostce ujawniono środek trwały. Przeprowadzone postępowanie wyjaśniające wykazało, że środek ten został przez jednostkę nabyty w drodze kupna, a nakłady na jego nabycie pomyłkowo ujęto w kosztach. Nie został on ujęty w ewidencji środków trwałych. W jaki sposób ustalić wartość początkową takiego środka trwałego?

Z pytania wynika, że przeprowadzone przez jednostkę postępowanie wyjaśniające – dotyczące źródła pochodzenia ujawnionego środka trwałego – wykazało, że środek ten został przez jednostkę nabyty w drodze kupna. W związku z czym jego wartość początkową będzie stanowiła cena nabycia.

Sposób ujęcia ujawnionego środka trwałego w ewidencji księgowej zależy od tego, w jaki sposób jednostka pozyskała ten składnik majątku.

W przypadku ujawnienia środka trwałego, który został pozyskany w drodze kupna, a nakłady na jego nabycie zostały pomyłkowo ujęte w kosztach, wprowadzenie tego środka trwałego do ksiąg rachunkowych może wyglądać następująco:

- 1) nabycie środka trwałego i jego ujawnienie miało miejsce w tym samym roku obrotowym:
 - **Wn konto 01 „Środki trwałe”,**
 - **Ma odpowiednie konto kosztów** – konto, na którym zostały pomyłkowo ujęte wydatki na zakup środka trwałego,
- 2) błąd polegający na nieujęciu składnika majątku w ewidencji środków trwałych został popełniony w latach poprzednich i błąd ten nie wpływa istotnie na wynik finansowy jednostki za lata poprzednie:
 - **Wn konto 01 „Środki trwałe”,**
 - **Ma konto 76-0 „Pozostałe przychody operacyjne”,**
- 3) błąd polegający na nieujęciu składnika majątku w ewidencji środków trwałych został popełniony w latach poprzednich i istotnie zniekształca wynik finansowy jednostki za lata poprzednie:
 - **Wn konto 01 „Środki trwałe”,**
 - **Ma konto 82 „Rozliczenie wyniku finansowego”.**

Gdyby środek trwały został ujawniony w drodze inwentaryzacji jako nadwyżka, jego wprowadzenie do ewidencji bilansowej odbyłoby się za pośrednictwem konta 24-1/1 „Rozliczenie nadwyżek”, zapisem:

- **Wn konto 01 „Środki trwałe”,**
- **Ma konto 24-1/1 „Rozliczenie nadwyżek”.**

Po wyjaśnieniu nadwyżki środka trwałego, jego wartość, za pośrednictwem konta 24-1/1, zostałaby odniesiona odpowiednio na wskazane powyżej konta.

Od kiedy należy rozpocząć dokonywanie odpisów amortyzacyjnych od ujawnionego środka trwałego dla celów bilansowych? Czy można rozpocząć ich dokonywanie zgodnie z prawem podatkowym, tj. począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym został on wprowadzony do ewidencji środków trwałych?

Ustawa o rachunkowości nie określa od kiedy należy rozpocząć dokonywanie odpisów amortyzacyjnych od ujawnionych środków trwałych. W takim przypadku zastosowanie będą więc mieć ogólne zasady określone w art. 32 ust. 1 tej ustawy, zgodnie z którymi rozpoczęcie amortyzacji następuje nie wcześniej niż po przyjęciu środka trwałego do używania.

Podkreślenia wymaga jednak fakt, że ujawnienie dotyczy składników, które są wykorzystywane w działalności jednostki, mimo że nie zostały ujęte w ewidencji środków trwałych, ani nie nastąpiło ich formalne przyjęcie do używania. Zatem aby możliwe było dokonywanie odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od ujawnionych składników majątku trwałego musi nastąpić formalne przyjęcie tych składników do używania i wprowadzenie ich do ewidencji środków trwałych.

Nie będzie sprzeczne z ustawą o rachunkowości rozpoczęcie odpisów amortyzacyjnych od ujawnionego środka trwałego zgodnie z prawem podatkowym, tj. począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym został on wprowadzony do ewidencji środków trwałych.

Należy przy tym pamiętać, że przepisy ustawy o rachunkowości (a także przepisy ustaw o podatku dochodowym) nie przewidują możliwości naliczenia odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej ujawnionego środka trwałego za okres przed wprowadzeniem go do ewidencji.

4. Amortyzacja bilansowa i podatkowa a ewidencja księgowa

Ewidencję kosztów prowadzimy na kontach zespołu 4 i 5. W jaki sposób powinniśmy księgować amortyzację, jeżeli podatkowy odpis amortyzacyjny jest wyższy od bilansowego?

4.1. Zasady amortyzacji bilansowej i podatkowej

W księgach rachunkowych jednostki należy dokonywać odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od środka trwałego zgodnie z wymaganiami art. 32 ustawy o rachunkowości, czyli drogą systematycznego, planowego rozłożenia jego wartości początkowej na ustalony okres amortyzacji. Ustawa o rachunkowości nie określa wysokości stawek amortyzacyjnych oraz długości okresu amortyzacji, ale wymaga, by przy ich ustalaniu uwzględnić okres ekonomicznej użyteczności.

Na okres ekonomicznej użyteczności środków trwałych – w myśl art. 32 ust. 2 ustawy o rachunkowości – mają wpływ w szczególności:

- a) liczba zmian, na których pracuje środek trwały (może być przyczyną modyfikacji okresu amortyzacji),
- b) tempo postępu techniczno-ekonomicznego (może spowodować skrócenie okresu amortyzacji),
- c) wydajność środka trwałego mierzona liczbą godzin jego pracy lub liczbą wytworzonych produktów albo innym właściwym miernikiem (jednostka może rozłożyć amortyzację według planowanej liczby godzin pracy tego środka trwałego lub planowej liczby produktów wytworzonych przy użyciu tego środka),
- d) prawne lub inne ograniczenia czasu używania środka trwałego (mogą wynikać na przykład z przepisów bhp, przepisów związanych z ochroną środowiska i innych),
- e) przewidywana przy likwidacji cena sprzedaży netto istotnej pozostałości środka trwałego (dotyczy to sytuacji, w której jednostka jest w stanie oszacować wartość pozostałości środka trwałego (odzysku), wtedy gdy jego wysokość jest istotna).

W odróżnieniu do ustawy o rachunkowości przepisy o podatku dochodowym regulują szczegółowo zasady amortyzacji. Stawki amortyzacyjne zostały określone w załącznikach do ustawy o podatku dochodowym. Przepisy podatkowe w niektórych sytuacjach zezwalają na podwyższenie lub obniżenie stawki amortyzacyjnej oraz na stosowanie indywidualnych stawek amortyzacyjnych dla używanych lub ulepszonych środków trwałych po raz pierwszy

wprowadzonych do ewidencji danego podatnika. W niektórych przypadkach możliwe jest również dokonanie jednorazowego odpisu amortyzacyjnego.

4.2. Dostosowanie ewidencji analitycznej w celu ustalania podstawy opodatkowania

Ze względu na różne zasady amortyzacji określone w przepisach podatkowych i bilansowych, w tym na różne sposoby ustalania stawki amortyzacyjnej, bardzo często dochodzi do rozbieżności pomiędzy odpisami amortyzacyjnymi bilansowymi i podatkowymi.

Dlatego wskazane jest prowadzić dwie odrębne ewidencje analityczne, tj. na potrzeby ustawy o rachunkowości oraz dla potrzeb podatku dochodowego. Często programy finansowo-księgowe w osobnym module „środki trwałe” dają możliwość prowadzenia „podwójnej” ewidencji środka trwałego, osobno dla celów bilansowych i podatkowych. Do podstawy opodatkowania wlicza się wówczas tylko odpisy amortyzacyjne w wysokości wynikającej z tabeli prowadzonej dla celów podatkowych. Jeśli stosowane przez jednostkę oprogramowanie finansowo-księgowe nie daje takiej możliwości, można utworzyć osobną ewidencję dla celów podatkowych za pomocą arkusza kalkulacyjnego, na przykład w Excelu.

Można również odpowiednio dostosować ewidencję księgową na koncie w zespole 4, prowadzoną dla amortyzacji (np. konto 40-1 „Amortyzacja”), wyodrębniając amortyzację stanowiącą koszt podatkowy i amortyzację niestanowiącą kosztów uzyskania przychodów.

Przykład

Ustalenie kwoty amortyzacji podatkowej i bilansowej

I. Założenia:

- Spółka zakupiła maszynę produkcyjną, której:
 - wartość początkowa wynosi: 150.000 zł,
 - okres ekonomicznej użyteczności ustalono na 7 lat,
 - roczna stawka amortyzacyjna dla celów bilansowych wynosi: 14%.
- Dla celów podatkowych roczna stawka amortyzacyjna środka trwałego wynosi: 20%.
- Spółka przyjęła w swojej polityce rachunkowości zasadę, iż amortyzację środka trwałego rozpoczyna od miesiąca następującego po przyjęciu tego środka do używania, a do ewidencji kosztów działalności operacyjnej stosuje konta zespołu 4 i 5.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. OT – przyjęcie środka trwałego do używania	150.000 zł	01	30
2. PK – miesięczny odpis amortyzacyjny: $(150.000 \text{ zł} \times 14\%) : 12 \text{ m-cy} =$	1.750 zł	40-0 50	07-1 49

III. Księgowania:

Konto 01 „Środki trwałe”		Konto 07-1 „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”		Konto 30 „Rozliczenie zakupu”	
(1)	150.000		1.750 (2)		150.000 (1)
Konto 40-0 „Amortyzacja”		Konto 49 „Rozliczenie kosztów”		Konto 50 „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej”	
(2)	1.750		1.750 (2)	(2)	1.750

IV. Ustalenie różnicy pomiędzy amortyzacją bilansową i podatkową:

- 1) miesięczna kwota amortyzacji bilansowej: 1.750 zł,
- 2) miesięczna kwota amortyzacji podatkowej: $(150.000 \text{ zł} \times 20\%) : 12 \text{ m-cy} = 2.500 \text{ zł}$.

Jednostka ustalając podstawę opodatkowania na koniec bieżącego okresu uwzględni w kosztach uzyskania przychodów amortyzację podatkową w kwocie: 2.500 zł, a nie kwotę: 1.750 zł jaka wynika z ksiąg rachunkowych.

Ponadto w tej sytuacji wystąpi przejściowa różnica między bilansową a podatkową wartością aktywów, o której mowa w art. 37 ustawy o rachunkowości. W przypadku gdy kwota amortyzacji podatkowej jest wyższa od bilansowej, wartość bilansowa środka trwałego jest wyższa od jego wartości podatkowej. Oznacza to, że występuje dodatnia różnica przejściowa, w związku z którą tworzy się rezerwę na odroczony podatek dochodowy. Rezerwę tę tworzą jednostki będące podatnikami podatku dochodowego, tj. rozliczające się na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Przy czym jednostki, których roczne sprawozdania finansowe nie podlegają obowiązkowi badania, mogą odstąpić od ustalania rezerw (także aktywów) z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

5. Uproszczenia związane ze środkami trwałymi

Jednostki mogą przyjąć uproszczenia dotyczące niskocennych składników majątku, posiadających cechy środków trwałych, polegające na tym, że składniki majątku nieprzekraczające określonej wartości początkowej:

- 1) ujmowane będą w ewidencji środków trwałych i amortyzowane lub umarzane w sposób określony w art. 32 ust. 6 ustawy o rachunkowości, tj. przez dokonywanie zbiorczych odpisów dla grup środków trwałych zbliżonych rodzajem i przeznaczeniem lub w drodze jednorazowego odpisu ich wartości w ciężar kosztów, lub
- 2) traktowane będą jak materiały, tzn. nie będą ujmowane w ewidencji środków trwałych, tylko odnoszone bezpośrednio w koszty działalności operacyjnej w miesiącu oddania ich do używania.

Odpisane bezpośrednio w koszty składniki majątku wskazane jest ująć w ewidencji pozabilansowej. Sposób prowadzenia tej ewidencji powinien umożliwić identyfikację każdego z takich składników (tj. ich stan, lokalizację, osoby, które są za nie odpowiedzialne).

Ustawa o rachunkowości nie określa przy tym wartości niskocennych środków trwałych. Pozostawia tym samym jednostkom swobodę określania dolnej granicy wartości dla środków trwałych. Najczęściej jednostki ze względów praktycznych przyjmują za wartość graniczną kwotę określoną w przepisach prawa podatkowego, tzn. 3.500 zł.

Przykład

Jednostka „X” ustaliła w zasadach (polityce) rachunkowości, że składniki majątku, spełniające definicję środków trwałych, o wartości początkowej:

- *od 500 zł do 1.500 zł, będą odpisywane w koszty zużycia materiałów w miesiącu oddania do używania,*
- *od 1.500 zł do 3.500 zł, będą wprowadzane do ewidencji środków trwałych i amortyzowane jednorazowo w miesiącu oddania do używania,*
- *powyżej 3.500 zł, będą wprowadzane do ewidencji środków trwałych i amortyzowane na zasadach ogólnych.*

Uproszczenie może także dotyczyć zasad księgowania wydatków związanych z ulepszeniem środków trwałych. W ustawie o rachunkowości nie określono kwoty granicznej dla

nakładów na ulepszenie środka trwałego. Generalnie wszystkie nakłady o charakterze ulepszenia księguje się zapisem: **Wn konto 08, Ma konto 21 lub 30**, a po zakończeniu ulepszenia zwiększają one wartość początkową środka trwałego dla celów bilansowych, zapisem: **Wn konto 01, Ma konto 08**.

W odniesieniu do kosztów ulepszenia można jednak – na podstawie art. 4 ust. 4 ustawy o rachunkowości – zastosować uproszczenie i rozliczać je w księgach rachunkowych według zasady podatkowej, jeżeli nie wywiera to istotnie ujemnego wpływu na rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy jednostki.

Dla celów podatkowych, jeśli wartość nakładów na ulepszenie środka trwałego jest wyższa niż 3.500 zł, należy zwiększyć o nie wartość początkową środka trwałego. Natomiast w przypadku, gdy wartość nakładów nie przekroczy kwoty 3.500 zł, dla celów podatkowych wydatek taki podlega bezpośredniemu zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów. Wynika to z treści art. 16g ust. 13 updop oraz art. 22g ust. 17 updof. Należy przy tym pamiętać, że poniesione w danym roku kolejne nakłady na ulepszenie środka trwałego podlegają sumowaniu. Jeżeli łączne koszty ulepszeń danego środka trwałego przekroczą graniczne 3.500 zł, to konieczne będzie zwiększenie wartości początkowej oraz bieżąca korekta kosztów uzyskania przychodów.

Przykład

Jednostka „A” w zasadach (polityce) rachunkowości przyjęła uproszczenie, polegające na rozliczaniu kosztów ulepszeń według zasady podatkowej wraz z graniczną kwotą: 3.500 zł. W marcu 2013 r. poniosła nakłady na ulepszenie środka trwałego o wartości netto 2.500 zł i zaksięgowała je bezpośrednio w koszty działalności operacyjnej, zapisem:

- **Wn konto 40-2 „Usługi obce”,**
- **Ma konto 30 „Rozliczenie zakupu”.**

6. Czy można dokonać zmiany okresu używania środka trwałego?

W maju 2012 r. przyjęliśmy do używania środek trwały, ustalając okres jego użytkowania na 8 lat. Czy teraz możemy zmienić okres używania tego środka trwałego z 8 na 10 lat i skorygować dokonane dotychczas odpisy amortyzacyjne?

Jednostki dokonują odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych drogą systematycznego, planowego rozłożenia ich wartości początkowej na ustalony okres amortyzacji.

Okres, stawkę i metodę amortyzacji ustala się na dzień przyjęcia środka trwałego do używania. Przy czym przy ustalaniu okresu amortyzacji i rocznej stawki amortyzacyjnej należy uwzględnić okres ekonomicznej użyteczności środka trwałego.

Okres amortyzacji oraz stawkę lub metodę amortyzacji określa się indywidualnie dla każdego składnika majątkowego. Dlatego też dla poszczególnych składników majątkowych jednostka może określić inne metody amortyzacji (tj. dla każdego z osobna), właściwe dla ich sposobu wykorzystania.

Zgodnie z wymaganiami ustawy o rachunkowości, jednostki mają obowiązek przeprowadzania okresowej weryfikacji przyjętych okresów i stawek amortyzacji. Weryfikację taką przeprowadza się co najmniej na koniec okresu sprawozdawczego. Okres i stawka amortyzacji wymaga odpowiedniej korekty, jeśli w wyniku przeprowadzonej weryfikacji okaże się, że składnik majątku będzie używany dłużej lub krócej niż to przewidywano w dniu jego przyjęcia do używania.

Nową stawkę stosuje się zgodnie z art. 31 ust. 3 ustawy o rachunkowości, począwszy od następnego roku obrotowego. Wobec tego, w sytuacji opisanej w pytaniu jednostka nie powinna korygować dotychczas dokonanych odpisów amortyzacyjnych. Od następnego roku obrotowego, ze względu na decyzję o wydłużeniu okresu użytkowania środka trwałego z 8 lat do 10, zastosuje obniżoną stawkę amortyzacji i będzie dokonywać niższych odpisów amortyzacyjnych.

7. Wytworzenie środka trwałego we własnym zakresie

Zakupiliśmy niepełne urządzenie (obudowę i mechanikę bez wyposażenia elektrycznego) o wartości początkowej powyżej 3.500 zł. Urządzenie to będzie służyło do wyprodukowania przez nas innego typu urządzenia razem z elektroniką, które będzie służyło naszej działalności gospodarczej. Czy wydatki na zakup urządzenia można zaksięgować w koszty w momencie przekazania? Czy może (ze względu na wartość) zaliczyć je do środków trwałych i amortyzować?

W opisanej sytuacji mamy do czynienia z wytworzeniem środka trwałego we własnym zakresie. Nabyte urządzenie będzie jednym z elementów nowego, innego typu urządzenia (środka trwałego). Tym samym nie można go uznać za środek trwały.

Zakup niepełnego urządzenia, które będzie służyło do wytworzenia środka trwałego można ująć w księgach rachunkowych na koncie 08 „Środki trwałe w budowie” lub potraktować jako materiał do wytworzenia nowego środka trwałego i odnieść w ciężar konta 40-1 „Zużycie materiałów i energii” i równolegle na konto zespołu 5 (jeżeli nowy środek trwały jednostka wytwarza we własnym zakresie).

Do kosztu wytworzenia środka trwałego zalicza się bowiem w szczególności koszty bezpośrednio związane z wytworzeniem środka trwałego, takie jak: wartość zużytych materiałów w cenie nabycia (zakupu), wartość usług obcych, wynagrodzenia pracowników zatrudnianych bezpośrednio przy budowie środka trwałego, koszty delegacji służbowych związanych z tą budową, jak również koszty montażu, przeglądu, remontu, ulepszenia poniesione przed przekazaniem środka trwałego do używania.

Wartość początkową środka trwałego w czasie budowy pomniejszać będą stwierdzone niedobory, ubytki naturalne, a także straty powstałe w wyniku zdarzeń losowych.

Do momentu przekazania środka trwałego do używania, wszystkie koszty jego wytworzenia gromadzone będą na koncie 08 „Środki trwałe w budowie”, zapisem:

- **Wn konto 08** „Środki trwałe w budowie”,
- **Ma różne konta**.

Przyjęcie środka trwałego do używania po zakończeniu budowy odbywa się zapisem:

- **Wn konto 01** „Środki trwałe”,
- **Ma konto 08** „Środki trwałe w budowie”.

Jeżeli środek trwały wytwarza się własnymi siłami, to koszty jego wytworzenia można gromadzić wstępnie na kontach zespołu 4 i 5, zapisem:

- **Wn konto 40** „Koszty według rodzajów”,
- **Ma różne konta**

oraz równolegle:

- **Wn konto 53** „Koszty działalności pomocniczej”,
- **Ma konto 49** „Rozliczenie kosztów”.

Przyjęcie środka trwałego wytworzonego własnymi siłami ujmuje się zapisem:

- **Wn konto 01** „Środki trwałe”,
- **Ma konto 53** „Koszty działalności pomocniczej”.

8. Wynik na sprzedaży środka trwałego, który uległ wypadkowi

Nasz samochód uległ zniszczeniu na skutek wypadku drogowego. Samochód ten był w części zamortyzowany. Sprzedaliśmy go nie dokonując naprawy. Od ubezpieczyciela otrzymaliśmy odszkodowanie, które zaliczyliśmy do pozostałych przychodów operacyjnych. Pozostałą na koncie rozliczeń międzyokresowych kosztów kwotę ubezpieczenia prześięgowaliśmy na konto pozostałych kosztów operacyjnych. Czy otrzymane odszkodowanie oraz nierozliczoną kwotę ubezpieczenia należy uwzględnić w rachunku zysków i strat, ustalając wynik na sprzedaży?

Przychody i koszty związane ze zbyciem środków trwałych zalicza się, na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 32 ustawy o rachunkowości, do pozostałych kosztów i przychodów operacyjnych, jako koszty i przychody pośrednio związane z działalnością operacyjną jednostki.

Natomiast w rachunku zysków i strat wykazuje się wynik ze zbycia środków trwałych, nie zaś odrębnie przychody i koszty. Wynik ten (zysk lub stratę) ustala się jako różnicę między przychodami uzyskanymi ze zbycia środków trwałych (w sytuacji opisanej w pytaniu będzie to cena sprzedaży netto) a poniesionymi w związku z tym kosztami (tutaj: nieumorzoną częścią środka trwałego).

Jeśli przychód uzyskany ze sprzedaży środka trwałego był wyższy od kosztów związanych z tą sprzedażą, to jednostka w rachunku zysków i strat wykaże zysk ze sprzedaży odpowiednio: w pozycji D.I. „Zysk ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych” – jeśli sporządza porównawczy rachunek zysków i strat lub w pozycji G.I – jeśli sporządza kalkulacyjny rachunek zysków i strat.

Natomiast w sytuacji, gdy koszty związane ze sprzedażą środka trwałego były wyższe od przychodów ze sprzedaży, jednostka wykaże stratę na sprzedaży w pozycji E.I. „Strata ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych” porównawczego rachunku zysków i strat lub w pozycji H.I w wersji kalkulacyjnej rachunku zysków i strat.

Otrzymane odszkodowanie oraz nierozliczona kwota ubezpieczenia, o których mowa w pytaniu, nie wpływają na wynik uzyskany ze sprzedaży uszkodzonego samochodu. Odszkodowanie powypadkowe wykazuje się w rachunku zysków i strat w pozycji D.III lub G.III. „Inne przychody operacyjne”, natomiast nierozliczoną kwotę ubezpieczenia można wykazać w pozycji E.III lub H.III. „Inne koszty operacyjne”.

Przykład

I. Założenia:

1. W ewidencji bilansowej środków trwałych jednostki widnieje samochód o wartości początkowej: 45.000 zł i dotychczasowym umorzeniu: 19.000 zł. Samochód ten uległ uszkodzeniu na skutek wypadku drogowego.
2. W związku z wypadkiem firma ubezpieczeniowa przyznała jednostce odszkodowanie w wysokości: 4.000 zł. Powyższe środki wpłynęły na rachunek bieżący jednostki.
3. Uszkodzony samochód sprzedano (bez naprawy) za kwotę: 10.000 zł netto plus VAT: 2.300 zł (zakładamy, że sprzedaż nie korzysta ze zwolnienia z VAT).
4. Do dnia jego sprzedaży koszty ubezpieczenia nie zostały w całości odniesione w koszty. Na koncie 64-0 pozostała nierozliczona składka w kwocie: 100 zł.
5. Rachunek zysków i strat jednostka sporządza w wersji kalkulacyjnej.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. WB – wpływ odszkodowania z firmy ubezpieczeniowej	4.000 zł	13-0	76-0
2. FS – faktura dokumentująca sprzedaż samochodu:			
a) wartość netto	10.000 zł		76-0
b) VAT należny	2.300 zł		22-2
c) wartość brutto	12.300 zł	24	
3. LT – rozchód (wyksięgowanie) samochodu w związku z jego sprzedażą:			
a) dotychczasowe umorzenie środka trwałego	19.000 zł	07-1	01
b) niezamortyzowana część środka trwałego: 45.000 zł – 19.000 zł =	26.000 zł	76-1	01
4. PK – wyksięgowanie nierozliczonej składki ubezpieczeniowej	100 zł	76-1	64-0

III. Księgowania:

Konto 13-0 „Rachunek bieżący”		Konto 76-0 „Pozostałe przychody operacyjne”		Konto 22-2 „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”	
(1)	4.000		4.000 (1)		2.300 (2b)
			10.000 (2a)		
Konto 24 „Pozostałe rozrachunki”		Konto 07-1 „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”		Konto 01 „Środki trwałe”	
(2c)	12.300	(3a)	19.000	(S.p.)	19.000 (3a)
			19.000 (S.p.)	(S.p.)	26.000 (3b)
Konto 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”		Konto 64-0 „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”			
(3b)	26.000	(S.p.)	100		
(4)	100		100 (4)		

W rachunku zysków i strat (sporządzonym w wersji kalkulacyjnej) w pozycji H.I. „Strata ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych” jednostka wykaże stratę ze zbycia środka trwałego w kwocie: 26.000 zł – 10.000 zł = 16.000 zł.

9. Prawo użytkowania wieczystego gruntu i jego przekształcenie na prawo własności

Jak należy zaksięgować operacje związane z przekształceniem prawa użytkowania wieczystego w prawo własności? Przy ustalaniu opłaty z tytułu przekształcenia prawa użytkowania wieczystego w prawo własności organ Skarbu Państwa przyjął, że opłata ta jest równa różnicy pomiędzy ceną nieruchomości gruntowej a wartością prawa użytkowania wieczystego. Nadmieniam, że do tej pory grunt ten nie był nigdzie zaksięgowany i nie był amortyzowany.

Grunty w użytkowaniu wieczystym ujmuje się wyłącznie w ewidencji pozabilansowej. Natomiast prawo użytkowania wieczystego gruntu podlega ewidencji i amortyzacji bilansowej.

Co do zasady grunty użytkowane wieczysto są własnością Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków. Jednostka, której oddano grunt w użytkowanie wieczyste, nie ujmuje wartości tego gruntu w ewidencji bilansowej, lecz ujmuje go jedynie w ewidencji pozabilansowej, jednostronnym zapisem: **Wn konto 09-0** „Obce środki trwałe” (w analityce: Grunty w użytkowaniu wieczystym).

Stosownie do art. 3 ust. 1 pkt 15 ustawy o rachunkowości, do środków trwałych zalicza się nieruchomości, w tym między innymi grunty i prawo użytkowania wieczystego gruntu. Prawo użytkowania wieczystego gruntu jednostka powinna więc przyjąć do środków trwałych i ująć w księgach rachunkowych na koncie 01 „Środki trwałe” (w analityce: Prawo użytkowania wieczystego gruntu).

W przypadku nabycia prawa użytkowania wieczystego gruntu, wartość początkową prawa stanowi cena jego nabycia, o której mowa w art. 28 ust. 2 i 8 ustawy o rachunkowości. Jest to więc cena zakupu, obejmująca kwotę należną sprzedającemu (bez podlegającego odliczeniu VAT i podatku akcyzowego), powiększona o koszty bezpośrednio związane z zakupem i przy zastosowaniu środka trwałego do stanu zdatnego do używania – poniesione do dnia przyjęcia go do używania, a pomniejszona o rabaty, opusty, inne podobne zmniejszenia i odzyski. W odniesieniu do prawa wieczystego użytkowania gruntu jego wartość początkową w przypadku nabycia na rynku pierwotnym (tj. na przykład od gminy, powiatu, województwa) stanowi pierwsza opłata, która wynosi zazwyczaj 15%–25% wartości gruntu, a na rynku wtórnym cena nabycia określona w akcie notarialnym oraz opłaty notarialne, cywilnoprawne i sądowe towarzyszące temu zakupowi.

Przyjęcie do ewidencji środków trwałych nabytego prawa użytkowania wieczystego gruntu ujmuje się w księgach rachunkowych, zapisem:

- **Wn konto 01** „Środki trwałe”
(w analityce: Prawo użytkowania wieczystego gruntu),
- **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu” lub 24 „Pozostałe rozrachunki”.

Zgodnie z ustawą o rachunkowości, od wartości początkowej prawa użytkowania wieczystego gruntu dokonuje się odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych. Przy ustalaniu okresu amortyzacji i rocznej stawki amortyzacyjnej należy uwzględnić okres ekonomicznej użyteczności prawa (zob. art. 32 ust. 1 i 2 ustawy o rachunkowości). Okres użytkowania wieczystego gruntu wynosi z reguły 99 lat. Z uwagi jednak na to, że jest to okres bardzo długi, w praktyce przyjmowany okres amortyzacji prawa wynosi zazwyczaj 20 lat.

Odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych w odniesieniu do prawa użytkowania wieczystego gruntu dokonuje się wyłącznie dla celów bilansowych na zasadach ogólnych dla środków trwałych, zapisem:

- **Wn konto 40-0** „Amortyzacja” lub konto zespołu 5,
- **Ma konto 07-1** „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”.

Jeśli prawo użytkowania wieczystego gruntu zostało otrzymane przez jednostkę nieodpłatnie (na przykład od gminy), to według art. 41 ust. 1 i 2 ustawy o rachunkowości, zalicza się je do rozliczeń międzyokresowych przychodów, zapisem:

- **Wn konto 01** „Środki trwałe”,
- **Ma konto 84** „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”.

Następnie kwoty te stopniowo zwiększają pozostałe przychody operacyjne, równolegle do dokonywanych odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych, zapisem:

- **Wn konto 84** „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”,
- **Ma konto 76-0** „Pozostałe przychody operacyjne”.

Przekształcenie prawa użytkowania wieczystego gruntu w prawo własności wiąże się z wyksięgowaniem z ewidencji bilansowej wartości początkowej prawa użytkowania wieczystego wraz z dotychczasowymi odpisami amortyzacyjnymi i z wprowadzeniem do ewidencji środków trwałych gruntu, do którego nabyto prawo własności. Jednocześnie należy wyksięgować z ewidencji pozabilansowej wartość gruntu w użytkowaniu wieczystym.

Na podstawie ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego w prawo własności nieruchomości (Dz. U. z 2012 r. poz. 83), zwanej dalej ustawą o przekształceniu, osoby fizyczne i prawne będące w dniu 13 października 2005 r. użytkownikami wieczystym nieruchomości mogą wystąpić z żądaniem przekształcenia prawa użytkowania wieczystego tych nieruchomości w prawo własności (por. art. 1 ust. 1 tej ustawy). Ponadto osoba, na której rzecz zostało przekształcone prawo użytkowania wieczystego w prawo własności nieruchomości, jest zobowiązana do uiszczenia dotychczasowemu właścicielowi opłaty z tytułu tego przekształcenia.

Stosownie do art. 3 ust. 2 ustawy o przekształceniu, prawo użytkowania wieczystego przekształca się w prawo własności nieruchomości z dniem, w którym decyzja o przekształceniu stała się ostateczna. Decyzja o przekształceniu, wydana przez właściwy organ, stanowi podstawę wpisu do księgi wieczystej.

W świetle ustawy o rachunkowości gruntu zalicza się do środków trwałych. Dlatego też jednostka powinna wprowadzić do ewidencji bilansowej wartość początkową gruntu ustaloną zgodnie z art. 28 ust. 2 i 8 ustawy o rachunkowości. W przypadku gruntu nabytego w drodze przekształcenia prawa użytkowania wieczystego gruntu (nabytego wcześniej odpłatnie) w prawo własności, na jego wartość początkową będą się składać:

- opłata z tytułu przekształcenia prawa użytkowania wieczystego gruntu w prawo własności,
- koszty związane z nabyciem gruntu,
- nieumorzona wartość początkowa prawa użytkowania wieczystego gruntu (tj. jego wartość netto).

Towarzyszyć temu będą następujące zapisy księgowe:

1. LT – wyksięgowanie prawa użytkowania wieczystego gruntu z ewidencji bilansowej:
 - a) wartość początkowa prawa wieczystego użytkowania gruntu:
 - **Ma konto 01** „Środki trwałe”
(w analityce: Prawo użytkowania wieczystego gruntu),
 - b) dotychczasowe umorzenie:
 - **Wn konto 07-1** „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”,
 - c) wartość nieumorzona zwiększająca wartość początkową gruntu:
 - **Wn konto 01** „Środki trwałe”
(w analityce: Grunt).
2. OT – opłata z tytułu przekształcenia prawa wieczystego użytkowania gruntu w prawo własności określona w otrzymanej przez jednostkę decyzji oraz ewentualne koszty bezpośrednio związane z nabyciem gruntu:
 - **Wn konto 01** „Środki trwałe”
(w analityce: Grunt),
 - **Ma konto 24** „Pozostałe rozrachunki”.

3. WB – zapłata opłaty za przekształcenie:
 - **Wn konto 24** „Pozostałe rozrachunki”,
 - **Ma konto 13-0** „Rachunek bieżący”.

Natomiast nabycie na własność gruntu objętego wcześniej prawem wieczystego użytkowania otrzymanym nieodpłatnie ujmuje się w księgach rachunkowych, zapisami:

1. LT – wyksięgowanie z ewidencji bilansowej prawa użytkowania wieczystego gruntu:
 - a) wartość początkowa prawa użytkowania wieczystego gruntu:
 - **Ma konto 01** „Środki trwałe”
(w analityce: Prawo użytkowania wieczystego gruntu),
 - b) dotychczasowe umorzenie:
 - **Wn konto 07-1** „Odписы umorzeniowe środków trwałych”,
 - c) nieumorzona wartość prawa użytkowania wieczystego gruntu:
 - **Wn konto 76-1** „Pozostałe koszty operacyjne”.
2. PK – wyksięgowanie salda nieodpisanej wartości prawa użytkowania wieczystego gruntu:
 - **Wn konto 84** „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”,
 - **Ma konto 76-0** „Pozostałe przychody operacyjne”.
3. OT – opłata z tytułu przekształcenia prawa użytkowania wieczystego gruntu powiększona o ewentualne koszty związane bezpośrednio z nabyciem gruntu:
 - **Wn konto 01** „Środki trwałe”
(w analityce: Grunt),
 - **Ma konto 24** „Pozostałe rozrachunki”.
4. WB – zapłata opłaty za przekształcenie:
 - **Wn konto 24** „Pozostałe rozrachunki”,
 - **Ma konto 13-0** „Rachunek bieżący”.

Podsumowując można stwierdzić, że jeśli prawo użytkowania wieczystego gruntu zostało przez jednostkę nabyte odpłatnie, to po przekształceniu w prawo własności wartość gruntu należy zwiększyć o nieumorzoną część wartości początkowej prawa użytkowania wieczystego gruntu. Natomiast w sytuacji gdy jednostka otrzymała to prawo nieodpłatnie, pozostała w księgach rachunkowych nieumorzoną wartość początkową tego prawa spisuje w ciężar konta 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”.

Dodatkowo, z ewidencji pozabilansowej w każdym przypadku należy wyksięgować grunt będący w użytkowaniu wieczystym jednostronnym zapisem: **Ma konto 09-0** „Obce środki trwałe” (w analityce: Grunty w użytkowaniu wieczystym).

Zwracamy również uwagę, że od wartości początkowej gruntów nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych (zob. art. 31 ust. 2 ustawy o rachunkowości). Wyjątek od tej zasady stanowią jedynie grunty służące wydobywaniu kopalin metodą odkrywkową.

10. Wstrzymanie i zaniechanie budowy środka trwałego

Podjęcie decyzji o czasowym wstrzymaniu budowy

W zeszłym roku rozpoczęliśmy budowę magazynu, ponosząc w związku z tym określone nakłady. Na początku tego roku wstrzymaliśmy budowę na pewien czas. Czy w związku z tym powinniśmy dokonać jakichś zapisów w księgach rachunkowych?

Do ewidencji nakładów poniesionych w okresie budowy środka trwałego służy konto 08 „Środki trwałe w budowie”. Na koncie tym jednostka powinna ujmować wszystkie wy-

datki za okres od momentu rozpoczęcia budowy do momentu przyjęcia środka trwałego do używania.

W przypadku czasowego wstrzymania budowy, poniesione dotychczas na tę budowę nakłady pozostają na koncie 08 „Środki trwałe w budowie”. Czasowe wstrzymanie budowy nie powoduje bowiem żadnych zapisów w księgach.

Jednak w odniesieniu do czasowo wstrzymanej budowy zasadne może okazać się utworzenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych, który ujmuje się w księgach, zapisem: **Wn konto 76-1, Ma konto 08**.

Także ewentualne koszty związane z zabezpieczeniem czasowo wstrzymanej budowy środka trwałego zalicza się – na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 32 ustawy o rachunkowości – do pozostałych kosztów operacyjnych (**Wn konto 76-1**). Koszty te nie mają bowiem bezpośredniego związku z budową środka trwałego i nie będą stanowiły elementu jego kosztu wytworzenia.

Zaniechanie budowy środka trwałego

Z powodu pogarszającej się sytuacji finansowej zmuszeni jesteśmy do podjęcia decyzji o całkowitym zaniechaniu budowy. Jakich księgowanій powinniśmy w związku z tym dokonać?

Podjęcie przez kierownika jednostki decyzji o ostatecznym (nieodwracalnym) zaniechaniu budowy środka trwałego skutkuje wyksięgowaniem z konta 08 „Środki trwałe w budowie” i odniesieniem w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych wartości poniesionych dotychczas nakładów na budowę. Odbędzie się to zapisem:

- **Wn konto 76-1** „Pozostałe koszty operacyjne”,
- **Ma konto 08** „Środki trwałe w budowie”.

Księgowania tego dokonuje się w dacie podjęcia decyzji o zaniechaniu budowy i przeznaczeniu jej do sprzedaży bądź likwidacji. Przy czym, w przypadku przeznaczenia zaniechanej budowy do likwidacji, do dnia dokonania fizycznej likwidacji ogół kosztów zgromadzonych dotychczas na koncie 08 wskazane jest ująć w ewidencji pozabilansowej na koncie 09-1 „Środki trwałe w budowie w likwidacji” (zapis jednostronny po stronie Wn).

Po dokonaniu fizycznej likwidacji, potwierdzonej protokołem sporządzonym przez komisję likwidacyjną (zatwierdzonym przez kierownika jednostki), koszty ujęte na koncie 09-1 należy wyksięgować (zapisem jednostronnym po stronie Ma).

Czy wartość nakładów poniesionych na budowę, które w momencie podjęcia decyzji o zaniechaniu tej budowy odniesiono w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych, stanowią będzie koszty dla celów podatkowych?

W świetle art. 22 ust. 5e updog oraz art. 15 ust. 4f updog, koszty zaniechanych inwestycji (tzn. środków trwałych w budowie w rozumieniu ustawy o rachunkowości) są potrącalne w dacie zbycia inwestycji lub ich likwidacji.

Niestety w przepisach podatkowych brak jest definicji likwidacji, dlatego też wciąż istnieją wątpliwości, czy likwidacja następuje w dacie postawienia w stan likwidacji, czy w dacie przeprowadzenia fizycznej likwidacji. Organy podatkowe przyjmują najczęściej stanowisko, że likwidację należy traktować w sposób dosłowny, czyli jako fizyczną likwidację polegającą na rozbiórce, złomowaniu, zniszczeniu itp. Przykładowo z interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 1 lutego 2013 r., nr ILPB3/423-445/12-4/KS, wynika iż likwidacja powinna być działaniem nieodwracalnym i trwałym. W odniesieniu jednak do dokumentacji inwestycyjnej wystarczającej do uznania kosztów zaniechanej inwestycji dla

celów podatkowych jest podjęcie decyzji o zaniechaniu inwestycji, wykreślenie z ewidencji rachunkowej i sporządzenie protokołu likwidacyjnego, dokumentującego skutki decyzji o zaniechaniu inwestycji bez konieczności przeprowadzenia fizycznej likwidacji dokumentacji.

W związku z powyższym, w dacie podjęcia decyzji o sprzedaży bądź likwidacji koszty zaniechanej budowy, które nie stanowią jeszcze kosztów uzyskania przychodów, wskazane jest ujmować je wstępnie na koncie analitycznym (utworzonym w ramach konta 76-1) przeznaczonym do ewidencji kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów (nkup). Wiązać się to będzie z wyksięgowaniem tych kosztów w momencie sprzedaży bądź fizycznej likwidacji środka trwałego w budowie z konta przeznaczonego do ewidencji kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów (nkup) na konto służące do ewidencji kosztów uzyskania przychodów (kup). Oczywiście przeksięgowanie to będzie możliwe tylko wówczas, gdy sprzedaż bądź fizyczna likwidacja środka trwałego w budowie zostanie dokonana w tym samym roku, co podjęcie decyzji o zaniechaniu budowy. Natomiast gdy sprzedaż lub fizyczna likwidacja rozpoczętej budowy będzie miała miejsce np. w następnym roku, nakłady poniesione za okres budowy trzeba będzie doliczyć „statystycznie” do kosztów uzyskania przychodów w momencie jej zbycia lub fizycznej likwidacji.

Ewidencję księgową zaniechania budowy środka trwałego, jej likwidacji oraz sprzedaży przedstawiono na przykładach liczbowych.

Przykład

Ostateczne zaniechanie i likwidacja budowy

I. Założenia:

1. W 2012 r. jednostka rozpoczęła budowę hali magazynowej. Na początku lutego 2013 r. zarząd jednostki podjął decyzję o zaniechaniu budowy i postawieniu jej w stan likwidacji.
2. Ogół kosztów poniesionych na budowę hali od momentu jej rozpoczęcia do jej zaniechania wyniósł: 52.000 zł.
3. Fizycznej likwidacji dokonano w maju 2013 r., co zostało potwierdzone protokołem likwidacji.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – wyksięgowanie nakładów poniesionych na budowę hali w związku z jej zaniechaniem (zapis pod datą podjęcia decyzji o zaniechaniu budowy i postawienia jej w stan likwidacji, tj. w lutym 2013 r.)	52.000 zł	76-1/0	08
2. Postawienie rozpoczętej budowy w stan likwidacji – ewidencja pozabilansowa w księgach lutego 2013 r.	52.000 zł	09-1	
3. Fizyczna likwidacja rozpoczętej budowy na podstawie protokołu likwidacji – ewidencja pozabilansowa w księgach maja 2013 r.	52.000 zł		09-1
4. PK – przeksięgowanie kosztu zaniechanej budowy w momencie jej fizycznej likwidacji na konto służące do ewidencji kosztów uzyskania przychodów	52.000 zł	76-1/1	76-1/0

III. Księgowania:

Konto 76-1/0 „Pozostałe koszty operacyjne” (w analityce: Pozostałe koszty operacyjne – nkup)

(1)	52.000	52.000	(4)
-----	--------	--------	-----

Konto 76-1/1 „Pozostałe koszty operacyjne” (w analityce: Pozostałe koszty operacyjne – kup)

(4)	52.000	
-----	--------	--

Konto 08 „Środki trwałe w budowie”

(S.p.)	52.000	52.000	(1)
--------	--------	--------	-----

Ewidencja pozabilansowa

Konto 09-1 „Środki trwałe w budowie w likwidacji”

(2)	52.000	52.000	(3)
-----	--------	--------	-----

Przykład
Ostateczne zaniechanie i sprzedaż budowy**I. Założenia:**

1. W 2012 r. jednostka rozpoczęła budowę hali magazynowej. Na początku stycznia 2013 r. zarząd jednostki podjął decyzję o zaniechaniu budowy i jej sprzedaży.
2. Ogół kosztów poniesionych na budowę środka trwałego od rozpoczęcia budowy do jej sprzedaży wyniósł: 49.000 zł.
3. Sprzedaży dokonano w czerwcu 2013 r. Faktura dokumentująca sprzedaż opiewała na kwotę brutto: 67.650 zł (w tym VAT: 12.650 zł).
4. Sprzedaży dokonano wraz z gruntem, na którym rozpoczęto budowę środka trwałego. Wartość początkowa gruntu wynosiła: 25.000 zł.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – wyksięgowanie nakładów poniesionych na budowę hali w związku z jej zaniechaniem (zapis pod datą podjęcia decyzji o zaniechaniu budowy i jej sprzedaży, tj. w styczniu 2013 r.)	49.000 zł	76-1/0	08
2. FS – faktura dokumentująca sprzedaż nieruchomości:			
a) kwota brutto	67.650 zł	24	
b) VAT należny	12.650 zł		22-2
c) wartość netto	55.000 zł		76-0
3. LT – wyksięgowanie wartości początkowej gruntu – zapis pod datą sprzedaży nieruchomości, tj. w czerwcu 2013 r.	25.000 zł	76-1/1	01
4. PK – przeksięgowanie kosztu zaniechanej budowy w momencie jej sprzedaży na konto służące do ewidencji kosztów uzyskania przychodów	49.000 zł	76-1/1	76-1/0

III. Księgowania:

Konto 76-1/0 „Pozostałe koszty operacyjne” (w analityce: Pozostałe koszty operacyjne – nkup)

(1)	49.000	49.000	(4)
-----	--------	--------	-----

Konto 76-1/1 „Pozostałe koszty operacyjne” (w analityce: Pozostałe koszty operacyjne – kup)

(3)	25.000	
(4)	49.000	

Konto 08 „Środki trwałe w budowie”

(S.p.)	49.000	49.000	(1)
--------	--------	--------	-----

Konto 24 „Pozostałe rozrachunki”		Konto 22-2 „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”		Konto 76-0 „Pozostałe przychody operacyjne”	
(2a)	67.650		12.650 (2b)		55.000 (2c)
Konto 01 „Środki trwałe”					
(S.p.)	25.000	25.000	(3)		

III. NIERUCHOMOŚCI INWESTYCYJNE

1. Jakie aktywa zalicza się do nieruchomości inwestycyjnych?

Stosownie do przepisów ustawy o rachunkowości, a dokładnie art. 3 ust. 1 pkt 17, przez inwestycje rozumie się aktywa posiadane przez jednostkę w celu osiągnięcia z nich korzyści ekonomicznych wynikających z przyrostu wartości tych aktywów, uzyskania przychodów w formie odsetek, dywidend (udziałów w zyskach) lub innych pożytków, w tym również z transakcji handlowej. W szczególności do inwestycji zalicza się aktywa finansowe oraz te nieruchomości i wartości niematerialne i prawne, które nie są użytkowane przez jednostkę, lecz są posiadane przez nią w celu osiągnięcia wspomnianych wyżej korzyści.

Nieruchomości inwestycyjne przynoszą korzyści właścicielowi lub korzystającemu z tej nieruchomości (np. w oparciu o umowę leasingu finansowego) dzięki wzrostowi ich wartości lub uzyskiwaniu z tytułu ich posiadania innych pożytków (np. w postaci czynszu z najmu lub dzierżawy gruntów, budynków, lokali), w tym również z transakcji handlowej.

Kryterium odróżniającym nieruchomości zaliczane do inwestycji od tych zaliczanych do środków trwałych stanowi cel ich posiadania bez względu na to, czy nieruchomości uzyskano drogą nabycia, wytworzenia, aportu, czy przekwalifikowania ze środków trwałych.

Przykłady nieruchomości inwestycyjnych

1. Jednostka produkcyjno-handlowa zakupiła lokal mieszkalny, nie dla potrzeb prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej, ale z zamiarem późniejszej sprzedaży po korzystnej cenie (z zyskiem). W związku z tym lokal został zakwalifikowany przez jednostkę jako nieruchomość inwestycyjna, gdyż nie będzie przez nią użytkowany, ale został nabyty w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych wynikających z przyrostu jej wartości.
2. Jednostka posiada grunt, którego przyszłe użytkowanie jest bliżej nieokreślone. Niemniej jednak nie zamierza w krótkim okresie przeznaczyć go na sprzedaż, ani samodzielnie jako właściciel z niego korzystać w ramach swojej podstawowej działalności. Grunt jest przez jednostkę utrzymywany w posiadaniu ze względu na wzrost jego wartości.
3. Jednostka będąca firmą transportową jest właścicielem budynku usługowo-handlowego, który przeznaczyła pod wynajem. W związku z tym zakwalifikowała posiadany budynek do nieruchomości inwestycyjnych ze względu na pozyskiwane z niego korzyści w postaci czynszu najmu.

2. Wycena nieruchomości inwestycyjnej

Spółka z o.o. nabyła nieruchomość i zaliczyła ją do inwestycji. W jakiej wartości powinna przyjąć tę nieruchomość do ewidencji? Czy spółka może amortyzować tę nieruchomość?

Na dzień nabycia nieruchomość inwestycyjna wyceniana jest – zgodnie z art. 35 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości – według ceny nabycia albo ceny zakupu, jeżeli koszty prze-

prowadzenia i rozliczenia transakcji nie są istotne. Ponadto należy pamiętać, że tego typu aktywa należy wycenić przynajmniej na dzień bilansowy, zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 1a ustawy o rachunkowości, według zasad:

- stosowanych do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych lub
- według ceny rynkowej bądź inaczej określonej wartości godziwej.

Wyboru metody wyceny powinien dokonać kierownik jednostki, dając temu wyraz w dokumentacji wymaganej art. 10 ustawy o rachunkowości.

2.1. Wycena bilansowa według zasad obowiązujących dla środków trwałych

Wycena nieruchomości inwestycyjnych według zasad obowiązujących środki trwałe polega na tym, że wartość nieruchomości inwestycyjnych wykazuje się w bilansie w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia lub wartości przeszacowanej (po aktualizacji wyceny) powiększonej o koszty ulepszenia oraz pomniejszonej o odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości.

Odpisy umorzeniowe inwestycji w nieruchomości wycenianej według zasad przyjętych dla środków trwałych ujmuje się w księgach, zapisem:

- **Wn konto 76-1** „Pozostałe koszty operacyjne”,
- **Ma konto 07-3** „Odpisy umorzeniowe inwestycji w nieruchomości i prawa”.

W sytuacji gdy działalnością podstawową jednostki jest wynajem nieruchomości, koszty eksploatacji (utrzymania) nieruchomości zalicza się do kosztów działalności podstawowej, a przychody z wynajmu stanowią przychody ze sprzedaży usług.

Przykład

Ustalenie wartości bilansowej nieruchomości inwestycyjnej wycenianej metodą przyjętą dla środków trwałych

Spółka „X” zajmująca się produkcją i sprzedażą mebli zakupiła budynek (biuro-wiec) o wartości: 500.000 zł z przeznaczeniem pod wynajem. Nabytą nieruchomość zakwalifikowała do inwestycji długoterminowych. Zgodnie ze swoją polityką rachunkowości, nieruchomości inwestycyjne jednostka wycenia według zasad przyjętych dla środków trwałych. Dokonuje więc odpisów amortyzacyjnych tej nieruchomości oraz zobowiązana jest do dokonywania ewentualnych odpisów z tytułu trwałej utraty jej wartości. Dotychczasowe odpisy amortyzacyjne dokonane do dnia bilansowego wyniosły: 12.500 zł.

Wartości bilansowa inwestycji w nieruchomości na 31 grudnia 2012 r. wyniosła:

- a) wartość początkowa nieruchomości inwestycyjnej: 500.000 zł,*
- b) dotychczasowe odpisy amortyzacyjne: 12.500 zł,*
- c) wartość bilansowa nieruchomości inwestycyjnej na dzień bilansowy: 500.000 zł*
– 12.500 zł = 487.500 zł.

Jednostka również powinna dokonywać okresowo weryfikacji wartości nieruchomości. Oznacza to konieczność ustalania, nie rzadziej niż na dzień bilansowy, aktualnej wartości rynkowej nieruchomości, a w razie utraty wartości inwestycji w nieruchomości, dokonania odpisu aktualizującego jej wartość. Odpis z tytułu trwałej utraty wartości nieruchomości inwestycyjnej ujmuje się w księgach rachunkowych, zapisem:

- **Wn konto 76-1** „Pozostałe koszty operacyjne”,
- **Ma konto 07-6** „Odpisy z tytułu trwałej utraty wartości inwestycji w nieruchomości i prawa”.

2.2. Wycena bilansowa według wartości rynkowej lub inaczej określonej wartości godziwej

Jednostka do wyceny nieruchomości inwestycyjnej może również przyjąć cenę rynkową bądź inaczej określoną wartość godziwą. W takim przypadku podstawę weryfikacji wartości nieruchomości inwestycyjnych stanowi możliwa do uzyskania na dzień bilansowy cena ich sprzedaży netto lub wycena rzeczoznawcy.

Za wartość godziwą przyjmuje się bowiem kwotę, za jaką dany składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie uregulowane na warunkach transakcji rynkowej, pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi, niepowiązаныmi ze sobą stronami (zob. art. 28 ust. 6 ustawy o rachunkowości). Wartość godziwą powinna być ustalona w sposób staranny, obiektywny i sprawdzalny. Wartością godziwą może być więc cena pochodząca z rynku, czyli cena sprzedaży (rynkowa), a gdy nie ma możliwości dla danego składnika aktywów określenia ceny sprzedaży, wówczas wartość godziwą ustala się na dzień bilansowy szacunkowo, np. przy pomocy rzeczoznawcy.

Zwracamy uwagę, że przy wycenie nieruchomości zaliczanych do inwestycji według ceny rynkowej bądź inaczej określonej wartości godziwej, nie uwzględnia się w wartości inwestycji odrębnie kosztów ulepszeń oraz utraty wartości spowodowanej użytkowaniem lub upływem czasu. Oznacza to, że w tym przypadku nie nalicza się amortyzacji dla celów bilansowych, ani nie dokonuje odpisów aktualizujących. Cena rynkowa czy też wartość godziwą uwzględniają już bowiem zarówno skutki ulepszeń, jak i utraty wartości. Skutki utraty wartości nieruchomości inwestycyjnej oraz jej ulepszeń znajdują bowiem odzwierciedlenie w wartości rynkowej (wartości godziwej).

Gdy jednostka zgodnie ze swoją polityką rachunkowości stosuje do wyceny inwestycji w nieruchomości cenę rynkową, to skutki zmian w wyniku aktualizacji wyceny takich nieruchomości ujmuje się zgodnie z treścią art. 3 ust. 1 pkt 32 ustawy o rachunkowości do pozostałych kosztów i przychodów operacyjnych.

W związku z tym wzrost wartości rynkowej nieruchomości inwestycyjnej zwiększa jej wartość, zapisem:

- **Wn konto 04** „Inwestycje w nieruchomości i prawa”
(w analityce: Nieruchomości),
- **Ma konto 76-0** „Pozostałe przychody operacyjne”.

Z kolei obniżenie wartości rynkowej nieruchomości inwestycyjnej ujmuje się zapisem:

- **Wn konto 76-1** „Pozostałe koszty operacyjne”,
- **Ma konto 04** „Inwestycje w nieruchomości i prawa”
(w analityce: Nieruchomości).

Przykład

Ustalenie wartości nieruchomości inwestycyjnej wycenianej według wartości rynkowej

Spółka „A” w 2011 r. nabyła nieruchomość w celu uzyskiwania z niej pożytków w postaci czynszu najmu. Cena nabycia nieruchomości wynosiła: 600.000 zł. W swojej polityce rachunkowości spółka przyjęła dla nieruchomości inwestycyjnych wycenę w cenie rynkowej (wartości godziwej).

Na dzień bilansowy, tj. 31 grudnia 2011 r., wartość godziwa nieruchomości inwestycyjnej wynosiła: 650.000 zł. W związku z tym jednostka ujęła na dobro konta 76-0 „Pozostałe przychody operacyjne” kwotę: 50.000 zł, zapisem:

- **Wn konto 04** „Inwestycje w nieruchomości i prawa”
(w analityce: Nieruchomości),
- **Ma konto 76-0** „Pozostałe przychody operacyjne”.

Na kolejny dzień bilansowy, tj. 31 grudnia 2012 r., wartość godziwa tej nieruchomości wynosi: 635.000 zł. Spółka w związku ze spadkiem wartości nieruchomości inwestycyjnej dokonała aktualizacji wartości budynku na dzień bilansowy w wysokości: 650.000 zł – 635.000 zł = 15.000 zł, zapisem:

- **Wn konto 76-1** „Pozostałe koszty operacyjne”,
- **Ma konto 04** „Inwestycje w nieruchomości i prawa”
(w analityce: Nieruchomość).

Wartość bilansowa nieruchomości inwestycyjnej na 31 grudnia 2012 r. wyniosła:

- a) wartość nieruchomości inwestycyjnej na początek okresu: (+) 650.000 zł,
- b) spadek wartości nieruchomości inwestycyjnej: (–) 15.000 zł,
- c) wartość godziwa nieruchomości inwestycyjnej na koniec okresu: 635.000 zł.

3. Wydatki związane z utrzymaniem inwestycji w nieruchomości

Firma posiada trzy budynki zaliczone do inwestycji. Jak księgować wydatki związane z ich utrzymaniem, tj. wydatki na ogrzewanie, podatek od nieruchomości, koszty ochrony?

Koszty i przychody związane z utrzymywaniem nieruchomości zaliczonych do inwestycji, w tym także z aktualizacją wartości tych inwestycji, jak również z ich przekwalifikowaniem odpowiednio do środków trwałych, jeżeli do wyceny inwestycji przyjęto cenę rynkową bądź inaczej określoną wartość godziwą, zalicza się do pozostałych kosztów i przychodów operacyjnych w myśl art. 3 ust. 1 pkt 32 lit. c) ustawy o rachunkowości.

Jeżeli jednostka posiada nieruchomości spełniające warunki określone dla inwestycji w art. 3 ust. 1 pkt 17 ustawy o rachunkowości, to ponoszone koszty związane z jej utrzymywaniem, w tym np. wydatki na ogrzewanie, podatek od nieruchomości, koszty ochrony, powinny być księgowane na podstawie dowodów księgowych, zapisem:

- **Wn konto 76-1** „Pozostałe koszty operacyjne”,
- **Ma konto zespołu 0, 1, 2, 3, 5 itp.**

W sytuacji jednak, gdy przedmiotem działalności podstawowej (statutowej) jest wynajem nieruchomości (budynków), przychody z wynajmu tych budynków i koszty ich eksploatacji (utrzymania) zalicza się odpowiednio do przychodów ze sprzedaży usług oraz kosztów działalności podstawowej.

Jak księgować nakłady poniesione na modernizację budynków zaliczonych do inwestycji?

Ujęcie bilansowe kosztów modernizacji budynków zaliczonych do inwestycji zależy od przyjętej przez jednostkę metody ich wyceny.

W przypadku wyceny nieruchomości zaliczanej do inwestycji według zasad stosowanych do środków trwałych, nakłady poniesione na jej modernizację zwiększą wartość początkową nieruchomości, zapisem:

- **Wn konto 04** „Inwestycje w nieruchomości”,
- **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu”

i będą odnoszone w koszty poprzez odpisy amortyzacyjne.

Jeśli natomiast jednostka wycenia inwestycje w nieruchomości według wartości godziwej (w cenie rynkowej), to wszelkie zmiany w wycenie tej nieruchomości dotyczące ulepszeń powinny być odzwierciedlone w cenie rynkowej. Dlatego nakłady poniesione na ulepszenie takiej nieruchomości odnosi się bezpośrednio w pozostałe koszty operacyjne, zapisem:

- **Wn konto 76-1** „Pozostałe koszty operacyjne”,
- **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu”.

4. Przychody i koszty związane ze zbyciem nieruchomości inwestycyjnej

Czy sprzedaż nieruchomości zaliczonej do inwestycji księguje się do przychodów finansowych? Jak ująć tę sprzedaż w księgach rachunkowych?

Przychody i koszty związane ze zbyciem nieruchomości zaliczonych do inwestycji zalicza się – zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 32 lit. b) ustawy o rachunkowości – do pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych.

Przychód ze sprzedaży nieruchomości zaliczonej przez jednostkę do inwestycji ujmuje się w księgach rachunkowych, zapisem:

- a) wartość inwestycji w cenie sprzedaży netto (przychód ze sprzedaży):
 - **Ma konto 76-0** „Pozostałe przychody operacyjne”,
- b) VAT należny, jeśli wystąpi:
 - **Ma konto 22-2** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”,
- c) wartość należności (cena sprzedaży brutto):
 - **Wn konto 24** „Pozostałe rozrachunki”.

Natomiast ewidencja księgowa kosztu sprzedaży nieruchomości zaliczonej do inwestycji będzie zależała od przyjętego sposobu wyceny tej nieruchomości opisanego w polityce rachunkowości jednostki.

Wyksięgowanie nieruchomości inwestycyjnej z ewidencji bilansowej z tytułu jej sprzedaży może przebiegać następującymi zapisami:

- 1) w przypadku wyceny według ceny nabycia (zakupu) lub kosztu wytworzenia:
 - a) dotychczasowe umorzenie nieruchomości inwestycyjnej:
 - **Wn konto 07-3** „Odpisy umorzeniowe inwestycji w nieruchomości i prawa”,
 - **Ma konto 04** „Inwestycje w nieruchomości i prawa”,
 - b) nieumorzona wartość inwestycji:
 - **Wn konto 76-1** „Pozostałe koszty operacyjne”,
 - **Ma konto 04** „Inwestycje w nieruchomości i prawa”,
- 2) w przypadku wyceny według wartości rynkowej:
 - **Wn konto 76-1** „Pozostałe koszty operacyjne”,
 - **Ma konto 04** „Inwestycje w nieruchomości i prawa”.

5. Zmiany cen nieruchomości inwestycyjnych wycenianych według wartości rynkowej

Zgodnie z przyjętą zasadą spółka z o.o. wycenia nieruchomości zakwalifikowane do inwestycji według wartości rynkowej. Co w przypadku utraty lub wzrostu wartości tej nieruchomości?

Jeżeli jednostka przyjęła, iż wyceny inwestycji w nieruchomości dokonuje w cenach rynkowych, to powinna aktualizować wartość nieruchomości do ceny rynkowej co najmniej na

każdy dzień bilansowy. Ewentualne zmiany wartości rynkowej (godziwej) nieruchomości inwestycyjnej (jej wzrosty oraz zmniejszenia) rozlicza się wynikowo i odnosi odpowiednio na pozostałe przychody lub koszty operacyjne. Taki sposób ewidencji wynika wprost z art. 3 ust. 1 pkt 32 lit. c) ustawy o rachunkowości.

Wzrost wartości rynkowej nieruchomości inwestycyjnej zwiększa jej wartość, a drugostronnie zarachowywany jest do pozostałych przychodów operacyjnych, zapisem: **Wn konto 04, Ma konto 76-0**. Jeżeli natomiast w wyniku wyceny nastąpi obniżenie wartości rynkowej nieruchomości, to różnica zostanie odniesiona na pozostałe koszty operacyjne, zapisem: **Wn konto 76-1, Ma konto 04**.

Przykład

I. Założenia:

W czerwcu 2012 r. spółka z o.o. dokonała modernizacji nieruchomości o wartości: 2.000.000 zł zaliczanej do inwestycji. Koszt modernizacji wyniósł: 50.000 zł. Do wyceny inwestycji jednostka wybrała metodę według wartości godziwej. Wartość rynkowa na dzień bilansowy wynosiła: 2.200.000 zł.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. Koszt modernizacji nieruchomości inwestycyjnej	50.000 zł	76-1	30
2. Wycena według wartości godziwej na dzień bilansowy: 2.200.000 zł – 2.000.000 zł =	200.000 zł	04	76-0

III. Księgowania:

Konto 04 „Inwestycje w nieruchomości i prawa”		Konto 30 „Rozliczenie zakupu”		Konto 76-0 „Pozostałe przychody operacyjne”	
(S.p.) 2.000.000			50.000 (1)		200.000 (2)
(2) 200.000					
Konto 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”					
(1) 50.000					

6. Przekwalifikowanie środków trwałych do inwestycji wycenianych według wartości rynkowej

6.1. Podstawowe zasady przekwalifikowania środków trwałych do inwestycji

Posiadamy w środkach trwałych boisko sportowe (prawo wieczystego użytkowania gruntów) wraz z budynkiem szatni. Obecnie boisko to jest wynajmowane, nie prowadzimy tam działalności gospodarczej. W grudniu 2012 r. zarząd podjął uchwałę, aby przekwalifikować powyższy obiekt do inwestycji w nieruchomości i wycenić według wartości rynkowej. Jak zaksięgować przekwalifikowanie środka trwałego do inwestycji?

Jednostka może przekwalifikować nieruchomości (grunty, prawo użytkowania wieczystego, budynki i budowle) ze środków trwałych do inwestycji, pod warunkiem jednak, że nieruchomości te spełniają warunki określone dla inwestycji w art. 3 ust. 1 pkt 17 ustawy o ra-

chunkowości. Przypominamy, że do inwestycji zalicza się w szczególności te nieruchomości i wartości niematerialne i prawne, które nie są użytkowane przez jednostkę, lecz są posiadane przez nią w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych wynikających z przyrostu ich wartości lub innych pożytków, np. czynszów z najmu.

Jeżeli jednostka wybrała do wyceny inwestycji w nieruchomości ceny rynkowe, to ich przekwalifikowanie ze środków trwałych może zaksięgować zapisami:

- 1) wprowadzenie inwestycji według wartości rynkowej:
 - **Wn konto 04** „Inwestycje w nieruchomości i prawa”,
- 2) wyksięgowanie nieruchomości z ewidencji środków trwałych (cena nabycia):
 - **Ma konto 01** „Środki trwałe”,
- 3) wyksięgowanie dotychczasowych odpisów umorzeniowych:
 - **Wn konto 07-1** „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”,
- 4) różnica pomiędzy wartością rynkową nieruchomości a jej wartością bilansową:
 - a) wartość bilansowa mniejsza od wartości rynkowej:
 - **Ma konto 76-0** „Pozostałe przychody operacyjne”,
 - b) wartość bilansowa większa od wartości rynkowej:
 - **Wn konto 76-1** „Pozostałe koszty operacyjne”.

Ewentualne późniejsze zwiększenie lub zmniejszenie wartości nieruchomości (inwestycji w nieruchomości) wykazuje się wynikowo z wykorzystaniem kont pozostałych przychodów lub kosztów operacyjnych.

Co po przekwalifikowaniu środka trwałego do inwestycji z amortyzacją podatkową i bilansową?

Przy wycenie nieruchomości zaliczanej do inwestycji według ceny rynkowej bądź inaczej określonej wartości godziwej nie uwzględnia się w wartości inwestycji odrębnie kosztów ulepszeń oraz utraty wartości spowodowanej użytkowaniem lub upływem czasu (czyli nie nalicza się amortyzacji dla celów bilansowych). Cena rynkowa czy też wartość godziwa uwzględniają bowiem zarówno skutki ulepszeń, jak i utraty wartości z tytułu zużycia. Koszty ulepszeń ujmuje się i rozlicza analogicznie, jak koszty utrzymania nieruchomości zaliczonych do inwestycji i obciąża konto 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”.

Dla celów podatkowych nieruchomości przekwalifikowane według prawa bilansowego ze środków trwałych do inwestycji traktuje się nadal jak środki trwałe. Tym samym, niezależnie od sposobu ich wyceny w księgach rachunkowych, dla celów podatkowych dokonuje się podatkowych odpisów amortyzacyjnych. Warunkiem dokonywania odpisów amortyzacyjnych dla celów podatkowych jest uznanie takich nieruchomości za środek trwały, zgodnie z art. 22a updof oraz art. 16a updop.

Różnica pomiędzy wartością rynkową nieruchomości a jej wartością bilansową powstała na dzień przekwalifikowania nie wpływa na podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym.

W przypadku wyceny nieruchomości według cen rynkowych może powstać przejściowa różnica pomiędzy wartością bilansową a podatkową tego składnika aktywów. Od różnicy tej tworzone są aktywa (korekta „w dół”) lub rezerwy (korekta „w górę”) z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

Przypominamy, iż obowiązek tworzenia rezerw i ustalania aktywów dotyczy wyłącznie jednostek opłacających podatek dochodowy od osób prawnych. Przy czym, jeśli roczne sprawozdania finansowe tych jednostek nie podlegają obowiązkowi badania, o którym mowa

w art. 64 ust. 1 ustawy o rachunkowości, mogą one zrezygnować z tworzenia rezerw i ustalania aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

6.2. Przekwalifikowanie nieruchomości do inwestycji wycenianych według ceny rynkowej

Dokonując wyceny inwestycji w nieruchomości według ceny rynkowej bądź inaczej określonej wartości godziwej jednostka powinna wziąć pod uwagę trzy następujące sytuacje:

- 1) wartość bilansowa = wartość rynkowa bądź inaczej określona wartość godziwa,
- 2) wartość bilansowa > wartość rynkowa bądź inaczej określona wartość godziwa,
- 3) wartość bilansowa < wartość rynkowa bądź inaczej określona wartość godziwa.

Przykład

Wartość bilansowa nieruchomości w momencie przekwalifikowania do inwestycji jest niższa od wartości rynkowej

I. Założenia:

- 1. Jednostka posiada grunt stanowiący środek trwały, który został nabyty w celu wykorzystywania w prowadzonej działalności gospodarczej, o wartości początkowej: 500.000 zł.
- 2. W związku ze zmianą przeznaczenia jednostka przekwalifikowała grunt ze środków trwałych do inwestycji w nieruchomości, które zgodnie z polityką rachunkowości wycenia się według wartości rynkowej. Na podstawie wyceny rzeczoznawcy wartość rynkowa gruntu w momencie przekwalifikowania wynosiła: 650.000 zł.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – przekwalifikowanie gruntu ze środków trwałych do inwestycji:			
a) wartość inwestycji w nieruchomości według wartości rynkowej	650.000 zł	04	
b) wyksięgowanie wartości początkowej gruntu z ewidencji środków trwałych	500.000 zł		01
c) różnica pomiędzy wartością rynkową nieruchomości a jej wartością bilansową	150.000 zł		76-0

III. Księgowania:

Konto 04 „Inwestycje w nieruchomości i prawa”			Konto 01 „Środki trwałe”			Konto 76-0 „Pozostałe przychody operacyjne”			
(1a)	650.000		(S.p.)	500.000	500.000	(1b)		150.000	(1c)

Przykład

Wartość bilansowa nieruchomości w momencie przekwalifikowania do inwestycji jest wyższa od wartości rynkowej

I. Założenia:

- 1. Jednostka posiada budynek stanowiący środek trwały, który został nabyty w celu wykorzystywania w prowadzonej działalności gospodarczej o wartości początkowej: 900.000 zł i dotychczasowym umorzeniu: 100.000 zł.

2. W związku ze zmianą przeznaczenia jednostka przekwalifikowała ten budynek do inwestycji w nieruchomości, które zgodnie z polityką rachunkowości wycenia się według wartości rynkowej. Na podstawie wyceny rzeczoznawcy wartość rynkowa budynku w momencie przekwalifikowania wynosiła: 780.000 zł.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – przekwalifikowanie budynku ze środków trwałych do inwestycji:			
a) wartość inwestycji w nieruchomości według wartości rynkowej	780.000 zł	04	01
b) wyksięgowanie wartości początkowej budynku z ewidencji środków trwałych	900.000 zł		
c) dotychczasowe umorzenie budynku	100.000 zł	07-1	
d) różnica pomiędzy wartością rynkową budynku a jego wartością bilansową	20.000 zł	76-1	

III. Księgowania:

Konto 04 „Inwestycje w nieruchomości i prawa”		Konto 01 „Środki trwałe”				Konto 07-1 „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”			
(1a)	780.000	(S.p.)	900.000	900.000	(1b)	(1c)	100.000	100.000	(S.p.)
Konto 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”									
(1d)	20.000								

7. Przekwalifikowanie nieruchomości do inwestycji wycenianych według zasad stosowanych do środków trwałych

W sytuacji gdy jednostka przyjęła w swojej polityce rachunkowości, że inwestycje w nieruchomości i prawa wycenia w cenach nabycia lub kosztach wytworzenia i amortyzuje według zasad obowiązujących dla środków trwałych, operacja przekwalifikowania środka trwałego do inwestycji przebiegać będzie następująco:

- przeksięgowanie wartości początkowej środka trwałego (tutaj: ceny nabycia nieruchomości) z konta 01 na konto 04, zapisem:
 - Wn konto 04** „Inwestycje w nieruchomości i prawa”,
 - Ma konto 01** „Środki trwałe”,
- przeksięgowanie – w ramach ewidencji szczegółowej prowadzonej do konta 07 – dotychczasowego umorzenia środka trwałego (tutaj: prawa wieczystego użytkowania gruntów oraz budynki i budowle) na konto odpisów umorzeniowych inwestycji w nieruchomości, zapisem:
 - Wn konto 07-1** „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”,
 - Ma konto 07-3** „Odpisy umorzeniowe inwestycji w nieruchomości i prawa”.

Przykład

I. Założenia:

- Jednostka posiada nieruchomości (grunt, prawo wieczystego użytkowania gruntów oraz budynki i budowle) stanowiące jej środki trwałe, które zostały nabyte w celu wykorzystywania w prowadzonej działalności gospodarczej. Wartość początkowa:

- a) budynków i budowli wynosi: 1.100.000 zł, natomiast dotychczasowe umorzenie wynosi: 115.000 zł,
 b) gruntu wynosi: 11.500.000 zł,
 c) prawa wieczystego użytkowania gruntu: 1.200.000 zł, natomiast dotychczasowe umorzenie wynosi: 180.000 zł.
2. W związku ze zmianą przeznaczenia nieruchomości, jednostka przekwalifikowała je ze środków trwałych do inwestycji w nieruchomości. Budynki, budowle oraz prawo użytkowania wieczystego gruntów będą amortyzowane na dotychczasowych zasadach.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – przekwalifikowanie nieruchomości ze środków trwałych do inwestycji:			
a) budynku i budowle:			
– wartość początkowa	1.100.000 zł	04	01
– dotychczasowe umorzenie	115.000 zł	07-1	07-3
b) grunt – wartość początkowa	11.500.000 zł	04	01
c) prawo wieczystego użytkowania gruntów:			
– wartość początkowa	1.200.000 zł	04	01
– dotychczasowe umorzenie	180.000 zł	07-1	07-3

III. Księgowania:

Konto 04 „Inwestycje w nieruchomości i prawa”		Konto 01 „Środki trwałe”		Konto 07-1 „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”					
(1a)	1.100.000	(S.p.)	13.800.000	1.100.000	(1a)	(1a)	115.000	295.000	(S.p.)
(1b)	11.500.000			11.500.000	(1b)	(1c)	180.000		
(1c)	1.200.000			1.200.000	(1c)				

Konto 07-3 „Odpisy umorzeniowe inwestycji w nieruchomości i prawa”	
	115.000 (1a)
	180.000 (1c)

8. Przekwalifikowanie nieruchomości z inwestycji do środków trwałych

Posiadamy budynek, który obecnie wynajmujemy. Od lipca nieruchomość tę będziemy wykorzystywać w ramach podstawowej działalności gospodarczej. Pomieszczenia budynku zostaną przeznaczone na działalność produkcyjną. Jak ująć w księgach rachunkowych przekwalifikowanie nieruchomości z inwestycji do środków trwałych?

Z treści pytania nie wynika według jakiej metody jednostka wycenia nieruchomości zaliczoną do inwestycji, tj. według zasad stosowanych dla środków trwałych, czy według ceny rynkowej, bądź inaczej określonej wartości godziwej. Zatem na przykładach liczbowych zaprezentujemy obie metody.

8.1. Przekwalifikowanie nieruchomości wycenianej według zasad określonych dla środków trwałych

Przykład

I. Założenia:

Jednostka postanowiła przekwalifikować nieruchomość z inwestycji do środków trwałych, ze względu na fakt, iż będzie ją wykorzystywać w podstawowej działalności gospodarczej. Inwestycje w nieruchomości jednostka wycenia według zasad określonych dla środków trwałych. Wartość początkowa nieruchomości według ceny nabycia wynosiła: 850.000 zł, a dotychczasowe jej umorzenie: 38.250 zł.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – przekwalifikowanie inwestycji w nieruchomości do środków trwałych:			
a) przeksięgowanie wartości początkowej	850.000 zł	01	04
b) przeksięgowanie dotychczasowego umorzenia	38.250 zł	07-4	07-1

III. Księgowania:

Konto 01 „Środki trwałe”		Konto 04 „Inwestycje w nieruchomości i prawa”		Konto 07-1 „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”	
(1a)	850.000	(S.p.)	850.000	850.000	(1a)
Konto 07-4 „Odpisy umorzeniowe inwestycji w nieruchomości i prawa”					
(1b)	38.250	38.250	(S.p.)		38.250 (1b)

8.2. Przekwalifikowanie nieruchomości wycenianej według ceny rynkowej

Jednostki, które wyceniają nieruchomości inwestycyjne według ceny rynkowej bądź inaczey określonej wartości godziwej przy przekwalifikowaniu ich do środków trwałych muszą ustalić wartość netto tych nieruchomości, jaką miałyby na dzień przekwalifikowania, gdyby od dnia ich wprowadzenia do ewidencji były wyceniane według wartości w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia powiększonej o koszty ulepszenia i pomniejszonej o odpisy amortyzacyjne. Różnicę pomiędzy wartością godziwą a wartością netto nieruchomości odnosi się do pozostałych kosztów bądź przychodów operacyjnych.

Przykład

W trakcie użytkowania nieruchomości nie poniesiono nakładów na jej ulepszenie

I. Założenia:

1. Jednostka 1 kwietnia 2013 r. przekwalifikowała nieruchomość inwestycyjną do środków trwałych. Wartość godziwa tej nieruchomości na dzień przekwalifikowania wynosiła: 1.100.000 zł, natomiast cena jej nabycia: 900.000 zł. Nieruchomość tę jednostka

przyjęła do używania 1 czerwca 2008 r. Z polityki rachunkowości wynika, iż budynki produkcyjne jednostka amortyzuje według stawki: 2,5%, a rozpoczęcie amortyzacji następuje po miesiącu oddania środka trwałego do użytkowania.

2. Ustalenie wartości początkowej budynku: 900.000 zł.
3. Ustalenie dotychczasowego umorzenia: $[(900.000 \text{ zł} \times 2,5\%) : 12 \text{ m-cy}] \times 57 \text{ m-cy} = 106.875 \text{ zł}$.
4. Ustalenie różnicy pomiędzy wartością godziwą a wartością netto nieruchomości: $1.100.000 \text{ zł} - (900.000 \text{ zł} - 106.875 \text{ zł}) = 306.875 \text{ zł}$.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – przekwalifikowanie inwestycji w nieruchomości do środków trwałych:			
a) przeksięgowanie wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnej	1.100.000 zł		04
b) ujęcie nieruchomości w środkach trwałych według ceny nabycia	900.000 zł	01	
c) ujęcie dotychczasowego umorzenia nieruchomości	106.875 zł		07-1
d) ujęcie różnicy pomiędzy wartością godziwą a wartością netto nieruchomości	306.875 zł	76-1	

III. Księgowania:

Konto 01 „Środki trwałe”		Konto 04 „Inwestycje w nieruchomości i prawa”		Konto 07-1 „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”	
(1b)	900.000	(S.p.)	1.100.000	1.100.000	(1a)
				106.875	(1c)
Konto 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”					
(1d)	306.875				

Przykład

W trakcie użytkowania nieruchomości poniesiono nakłady na jej ulepszenie

I. Założenia:

1. Jednostka 1 kwietnia 2013 r. przekwalifikowała nieruchomość inwestycyjną do środków trwałych. Wartość godziwa tej nieruchomości na dzień przekwalifikowania wynosiła: 500.000 zł, a cena jej nabycia: 400.000 zł. Nieruchomość tę jednostka przyjęła do używania 1 czerwca 2011 r. W okresie użytkowania nieruchomości poniesiono nakłady na ulepszenie w kwocie: 125.000 zł, które w lipcu 2012 r. odniesiono bezpośrednio w pozostałe koszty operacyjne. Z polityki rachunkowości wynika, iż budynki produkcyjne jednostka amortyzuje według stawki: 2,5%, a rozpoczęcie amortyzacji następuje po miesiącu oddania środka trwałego do użytkowania.
2. Ustalenie wartości początkowej budynku: $400.000 \text{ zł} + 125.000 \text{ zł} = 525.000 \text{ zł}$.
3. Ustalenie dotychczasowego umorzenia:
 - a) $(400.000 \text{ zł} \times 2,5\%) : 12 \text{ m-cy} \times 13 \text{ m-cy} = 10.833,33 \text{ zł}$ (do momentu ulepszenia),
 - b) $(525.000 \text{ zł} \times 2,5\%) : 12 \text{ m-cy} \times 8 \text{ m-cy} = 8.750 \text{ zł}$,
 - c) razem dotychczasowe umorzenie: $10.833,33 \text{ zł} + 8.750,00 \text{ zł} = 19.583,33 \text{ zł}$.
4. Ustalenie różnicy pomiędzy wartością godziwą a wartością netto nieruchomości: $500.000,00 \text{ zł} - (525.000,00 \text{ zł} - 19.583,33 \text{ zł}) = (-) 5.416,67 \text{ zł}$.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – przekwalifikowanie inwestycji w nieruchomości do środków trwałych:			
a) przejęcie wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnej	500.000,00 zł		04
b) ujęcie nieruchomości w środkach trwałych według ceny nabycia powiększonej o nakłady poniesione na ulepszenie	525.000,00 zł	01	
c) ujęcie dotychczasowego umorzenia nieruchomości	19.583,33 zł		07-1
d) ujęcie różnicy pomiędzy wartością godziwą a wartością netto nieruchomości	5.416,67 zł		76-0

III. Księgowania:

Konto 01 „Środki trwałe”	Konto 04 „Inwestycje w nieruchomości i prawa”	Konto 07-1 „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”
(1b) 525.000,00	(S.p.) 500.000,00 500.000,00 (1a)	19.583,33 (1c)
Konto 76-0 „Pozostałe przychody operacyjne”		
5.416,67 (1d)		

IV. DŁUGOTERMINOWE AKTYWA FINANSOWE

1. Aktywa zaliczane do długoterminowych aktywów finansowych

1.1. Prezentacja w bilansie według ustawy o rachunkowości

Do długoterminowych aktywów finansowych zalicza się aktywa płatne i wymagalne lub przeznaczone do zbycia w okresie przekraczającym 12 miesięcy od dnia bilansowego. Wykazuje się je w aktywach bilansu w pozycji A.IV.3 z podziałem na aktywa w jednostkach powiązanych i w pozostałych jednostkach, tj.:

- udziały lub akcje,
- inne papiery wartościowe,
- udzielone pożyczki,
- inne długoterminowe aktywa finansowe.

Długoterminowe aktywa finansowe	Opis
Udziały lub akcje	Udziały i akcje stanowią dla posiadających je inwestorów lokatę kapitału oraz dają prawo kontrolowania lub też wywierania wpływu na politykę finansową jednostki, która jest emitentem tych udziałów lub akcji. Inwestorami (wspólnikami, akcjonariuszami) mogą być jednostki powiązane jak i pozostałe. Nie zalicza się do tej grupy udziałów i akcji własnych jednostki sporządzającej bilans oraz udziałów i akcji jednostki dominującej posiadanych przez jednostkę zależną, ponieważ tego rodzaju akcje i udziały wykazuje się pozycji A.III pasywów bilansu, tj. „Udziały i akcje własne”.

Inne papiery wartościowe	Są to obligacje, bony komercyjne, listy zastawne, skrypty dłużne, certyfikaty inwestycyjne, jednostki uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych oraz inne podobne nieposiadające terminu wymagalności lub też o terminie wymagalności późniejszym niż rok od dnia bilansowego. Wykazuje się je jako długoterminowe aktywa finansowe, tylko wówczas jeśli są płatne i wymagalne lub przeznaczone do zbycia po 12 miesiącach od dnia bilansowego. W przeciwnym razie traktuje się je i wykazuje w aktywach bilansu jako inwestycje krótkoterminowe.
Udzielone pożyczki	Są to udzielone przez jednostkę kontrahentom pożyczki pieniężne, których termin zapłaty przypada nie wcześniej niż po 12 miesiącach od dnia bilansowego. Jeżeli jednak spłata pożyczki następuje w ratach, to tę część rat pożyczki, która podlegać będzie spłacie w następnym roku obrotowym po dniu bilansowym (w ciągu 12 kolejnych miesięcy po tym dniu), zalicza się do inwestycji krótkoterminowych i wykazuje w pozycji B.III.1 lit. a) lub lit. b) aktywów.
Inne długoterminowe aktywa finansowe	Są to inne niż udziały, akcje, inne papiery wartościowe i pożyczki aktywa finansowe, między innymi długoterminowe lokaty bankowe, wydane przez banki certyfikaty depozytowe, bony oszczędnościowe, długoterminowe należności z tytułu leasingu finansowego, pod warunkiem, że ich realizacja nastąpi nie wcześniej niż po 12 miesiącach od dnia bilansowego.

Ze względu na prezentację aktywów inwestycyjnych w bilansie można wyróżnić:

- 1) inwestycje długoterminowe: są to aktywa utrzymywane przez jednostkę przez okres dłuższy niż rok od dnia bilansowego w celu osiągnięcia oczekiwanych korzyści w postaci przyrostu ich wartości, uzyskania odsetek, dywidend oraz innych pożytków, które obejmują:
 - a) aktywa niefinansowe, tj. nieruchomości i wartości niematerialne i prawne,
 - b) aktywa finansowe, np. udziały, akcje, udzielone pożyczki,
- 2) inwestycje krótkoterminowe: obejmują aktywa finansowe nabyte w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych z przyrostu ich wartości lub uzyskania pożytków w innej postaci – w tym również z transakcji handlowej, które są płatne i wymagalne lub przeznaczone do zbycia w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego lub od daty ich założenia, wystawienia lub zbycia, albo stanowią aktywa pieniężne.

Przykład

Spółka „A” zakupiła w grudniu 2012 r. dwuletnie obligacje skarbowe z terminem wykupu grudzień 2014 r. Jednostka zamierza utrzymać obligacje do terminu wykupu.

Na dzień bilansowy 31 grudnia 2012 r. wykazała zakupione obligacje w swoim bilansie jako długoterminowe aktywa finansowe w pozostałych jednostkach w pozycji A.IV.3 lit. b) w wierszu „Inne papiery wartościowe”.



Uwaga: W zakresie długoterminowych aktywów finansowych mają zastosowanie przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 2001 r. w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych (Dz. U. nr 149, poz. 1674 ze zm.), dalej zwanego rozporządzeniem o instrumentach finansowych. Przepisów tego rozporządzenia mogą nie stosować jednostki, których sprawozdania finansowe nie podlegają obowiązkowemu badaniu zgodnie z art. 64 ust. 1 ustawy o rachunkowości, jeżeli nie wywiera to istotnie ujemnego wpływu na sytuację majątkową i wynik finansowy jednostki. Te jednostki stosują wówczas ogólne zasady wyceny określone w ustawie o rachunkowości.

1.2. Ujęcie w księgach rachunkowych

W księgach rachunkowych inwestycje krótkoterminowe, jeśli planowane jest ich zbycie w okresie nieprzekraczającym dwunastu miesięcy, licząc od dnia bilansowego, ewidencjonowane są na koncie 14 „Krótkoterminowe aktywa finansowe”. Długoterminowe inwestycje finansowe, jeśli przeznaczone są do zbycia po upływie jednego roku od dnia bilansowego, ujmują się na koncie 03 „Długoterminowe aktywa finansowe”, zaś inwestycje w nieruchomości i wartości niematerialne i prawne ujmują się na koncie 04 „Inwestycje w nieruchomości i prawa”.

Przychody ze zbycia inwestycji zaliczonych do aktywów finansowych, np. przychody ze sprzedaży akcji, udziałów, dłużnych papierów wartościowych ujmują się w księgach rachunkowych po stronie Ma konta 75-0 „Przychody finansowe”, a koszty z tym związane po stronie Wn konta 75-1 „Koszty finansowe”.

Natomiast przychody ze zbycia nieruchomości i praw zaliczanych do inwestycji ujmują się w księgach rachunkowych po stronie Ma konta 76-0 „Pozostałe przychody operacyjne”, a koszty z tym związane po stronie Wn konta 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”.

1.3. Prezentacja w rachunku zysków i strat

W rachunku zysków i strat wykazuje się jedynie wynik finansowy uzyskany ze sprzedaży inwestycji (tj. zysk lub stratę), bez odrębnego wykazywania przychodów i kosztów związanych ze sprzedażą.

Jeśli wystąpi nadwyżka ceny sprzedaży nad ceną nabycia sprzedawanych aktywów finansowych, to powstaje zysk, który wykazuje się jako „Zysk ze zbycia inwestycji” – w wierszu:

- J.III w wariantcie kalkulacyjnym lub
- G.III w wariantcie porównawczym.

W sytuacji gdy powstaje strata na sprzedaży aktywów finansowych (nadwyżka ceny nabycia nad ceną sprzedaży), podlega ujęciu jako „Strata ze zbycia inwestycji” – w wierszu:

- K.II w wariantcie kalkulacyjnym,
- H.II w wariantcie porównawczym.

Również w odniesieniu do inwestycji w nieruchomości i prawa w rachunku zysków i strat wykazuje się jedynie wynik finansowy uzyskany ze sprzedaży tych nieruchomości, tzn.:

- „Zysk ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych”, który prezentuje się w wierszu G.I w wariantcie kalkulacyjnym lub w wierszu D.I w wariantcie porównawczym,
- „Stratę ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych”, którą prezentuje się w wierszu H.I w wariantcie kalkulacyjnym lub w wierszu E.I w wariantcie porównawczym.

2. Zasady ewidencji księgowej nabycia udziałów w innej jednostce

Jak ująć w księgach zakupione przez spółkę z o.o. udziały w innej spółce?

Nabyte przez jednostkę udziały w innych jednostkach stanowią składnik aktywów finansowych – inwestycji. W zależności od celu ich nabycia (przeznaczenia), mogą to być inwestycje długoterminowe lub krótkoterminowe.

Posiadane przez spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością udziały w innej spółce są zazwyczaj traktowane jako długoterminowe aktywa finansowe i zaliczane w ewidencji bilansowej do inwestycji długoterminowych księgowanych na koncie 03 „Długoterminowe aktywa finansowe” (na mocy art. 3 ust. 1 pkt 17 ustawy o rachunkowości). Celem nabycia takich udziałów jest bowiem najczęściej czerpanie korzyści ekonomicznych z tytułu ich posiadania, wynikające z przyrostu ich wartości, np. w postaci dywidendy lub wywierania wpływu na politykę finansową spółki.

Jeżeli jednak przedmiotowe udziały zostaną przez jednostkę zaliczone do inwestycji krótkoterminowych, a więc w przypadku przeznaczenia ich do zbycia w okresie nieprzekraczającym dwunastu miesięcy, wskazane jest je zaksięgować na koncie 14 „Krótkoterminowe aktywa finansowe”.

Ewidencja księgowa nabycia udziałów w innej jednostce może przebiegać zapisem:

1. Nabycie udziałów:

- **Wn konto 03** „Długoterminowe aktywa finansowe” lub 14 „Krótkoterminowe aktywa finansowe”,
- **Ma konto 24** „Pozostałe rozrachunki”
(w analityce: Konto imienne sprzedawcy).

2. WB – wpłata należności za nabyte udziały:

- **Wn konto 24** „Pozostałe rozrachunki”
(w analityce: Konto imienne sprzedawcy),
- **Ma konto 13-0** „Rachunek bieżący”.

Nabyte przez jednostkę udziały ujmuje się na dzień ich nabycia według cen nabycia lub zakupu – jeżeli koszty przeprowadzenia i rozliczenia transakcji nie są istotne (por. art. 35 ust. 1 ustawy o rachunkowości).

W jaki sposób wycenić posiadane udziały na dzień bilansowy?

W sytuacji gdy jednostka posiada na dzień bilansowy udziały w innych jednostkach (niepodporządkowanych), dokonując wyceny bilansowej tych udziałów powinna uwzględnić zarówno przepisy ustawy o rachunkowości, jak i rozporządzenia o instrumentach finansowych (jeżeli roczne sprawozdanie finansowe jednostki podlega obowiązkowemu badaniu).

Udziały w innych jednostkach, zaliczone do długoterminowych aktywów finansowych wycenia się na dzień bilansowy – stosownie do art. 28 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości – według ceny nabycia pomniejszonej o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości lub według wartości godziwej. Natomiast inwestycje krótkoterminowe, do których zalicza się m.in. udziały, wycenia się na dzień bilansowy, stosując art. 28 ust. 1 pkt 5 ustawy o rachunkowości, a więc według ceny (wartości) rynkowej albo według ceny nabycia lub ceny (wartości) rynkowej, zależnie od tego, która z nich jest niższa, a te, dla których nie istnieje aktywny rynek (co ma zastosowanie przede wszystkim do udziałów) – w inny sposób określonej wartości godziwej.

Przepisy rozporządzenia w zakresie wyceny udziałów w innych jednostkach są w zasadzie analogiczne. W tym przypadku mają zastosowanie przepisy § 14 oraz § 16 pkt 3 rozporządzenia o instrumentach finansowych.

W odniesieniu do udziałów nie istnieje aktywny rynek. Trudne jest zatem ustalenie ich wartości godziwej, dlatego też wskazane jest wycenić je w cenie nabycia.

Natomiast, jeśli jednostka posiada na dzień bilansowy udziały w jednostkach podporządkowanych, to wycenia je wyłącznie w oparciu o przepisy ustawy o rachunkowości, tzn.:

- według ceny nabycia pomniejszonej o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości lub
- według wartości godziwej (a więc w zasadzie w cenie rynkowej), lub
- metodą praw własności, pod warunkiem, że będzie ona stosowana jednolicie wobec wszystkich jednostek podporządkowanych.

Udziały w jednostkach podporządkowanych nie są bowiem zaliczane do instrumentów finansowych i nie stosuje się w odniesieniu do nich przepisów rozporządzenia o instrumentach finansowych.

3. Prezentacja nabycia udziałów innej jednostki w sprawozdaniu finansowym

3.1. W której pozycji bilansu zaprezentować posiadane przez nas udziały w innej jednostce?

W bilansie udziały zaliczane do inwestycji długoterminowych wykazuje się w aktywach w pozycji A.IV.3. „Długoterminowe aktywa finansowe – udziały lub akcje” z podziałem na udziały w jednostkach powiązanych (A.IV.3 lit. a) i udziały w pozostałych jednostkach (A.IV.3 lit. b).

Należy przy tym zaznaczyć, iż w pozycji A.IV.3 aktywów bilansu wykazuje się udziały w polskich i zagranicznych spółkach z o.o., spółkach osobowych, spółdzielniach itp. Nie mogą to być udziały własne jednostki sporządzającej bilans oraz udziały jednostki dominującej posiadane przez jednostkę zależną – tego rodzaju udziały wykazywane są w pozycji A.III pasywów bilansu jako „Udziały (akcje) własne”.

Jeżeli udziały w innej jednostce zostaną zaliczone do inwestycji krótkoterminowych, a więc w przypadku przeznaczenia ich do zbycia w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego, wykazuje się je w aktywach bilansu w pozycji B.III.1. „Inwestycje krótkoterminowe – udziały lub akcje” w jednostkach powiązanych (B.III.1 lit. a) lub w pozostałych jednostkach (B.III.1 lit. b).

3.2. Czy nabycie udziałów w innej jednostce wykazuje się w rachunku zysków i strat?

Samo nabycie przez jednostkę udziałów w innej jednostce nie jest wykazywane w rachunku zysków i strat – nie ma bowiem wpływu na wynik finansowy jednostki. Na wynik finansowy wpływają jedynie poniesione przez jednostkę koszty związane z nabyciem tych udziałów (jeśli oczywiście z punktu widzenia jednostki nie są to koszty istotne). Zarachowuje się je bowiem – w momencie ich poniesienia – w ciężar kosztów finansowych.

W rachunku zysków i strat wykazuje się ponadto wynik finansowy uzyskany ze sprzedaży aktywów finansowych (tj. zysk lub stratę), bez odrębnego wykazywania przychodów i kosztów finansowych związanych ze sprzedażą.

Jeśli wystąpi nadwyżka ceny sprzedaży nad ceną nabycia sprzedawanych aktywów, to powstaje zysk, który wykazuje się jako „Zysk ze zbycia inwestycji” w wierszu J.III w wariantcie kalkulacyjnym lub w wierszu G.III w wariantcie porównawczym. W przeciwnym przypadku powstaje strata, która podlega ujęciu jako „Strata ze zbycia inwestycji” w wierszu K.II w wariantcie kalkulacyjnym lub w wierszu H.II w wariantcie porównawczym.

Przykład

Ustalenie wyniku ze zbycia aktywów finansowych w rachunku zysków i strat

W danym roku obrotowym spółka zaksięgowła w ciężar kosztów finansowych wartość sprzedanych udziałów innej spółki z o.o. w cenie nabycia równej: 7.500 zł oraz na dobro pozostałych przychodów finansowych przychód ze sprzedaży udziałów w kwocie: 14.000 zł. Spółka sporządza rachunek zysków i strat w wariantcie porównawczym. W rachunku zysków i strat sporządzonym na dzień bilansowy wykazała zysk ze zbycia aktywów finansowych w kwocie: 6.500 zł.

**Prezentacja zysku ze zbycia udziałów innej jednostki
w rachunku zysków i strat (fragment rachunku zysków i strat)**

Wiersz	Wyszczególnienie	Dane za rok	
		bieżący	poprzedni
G.	Przychody finansowe	6.500 zł	0 zł
III.	Zysk ze zbycia inwestycji	6.500 zł	0 zł

3.3. Jak zaprezentować operację nabycia udziałów w innej jednostce w rachunku przepływów pieniężnych?

Wydatki na zakup udziałów, które stanowią składnik aktywów finansowych, zalicza się do przepływów działalności inwestycyjnej i wykazuje w pozycji B.II.3 lit. a) lub b) – w zależności od tego czy jednostka nabyła udziały jednostki powiązanej czy innej.

Stosownie do postanowień Krajowego Standardu Rachunkowości nr 1 „Rachunek przepływów pieniężnych” (KSR nr 1), stanowiącego załącznik do uchwały nr 5/11 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 10 maja 2011 r. (Dz. Urz. Min. Fin. nr 6, poz. 26), pozycja B.II.3 obejmuje wydatki na aktywa finansowe, w tym:

- a) w jednostkach powiązanych – to jest jednostkach odpowiadających definicji zawartej w art. 3 ust. 1 pkt 43 ustawy o rachunkowości, za wyjątkiem akcji i udziałów jednostki dominującej. Jeżeli wydatki są istotne, zaleca się podział tej pozycji odpowiednio do pkt b);
- b) w pozostałych jednostkach z tytułu:
 - nabycia aktywów finansowych – to jest wydatkowania środków pieniężnych na nabycie udziałów i akcji innych jednostek, papierów wartościowych oraz innych aktywów finansowych, niezaliczonych do ekwiwalentów środków pieniężnych,
 - udzielania pożyczek długoterminowych na okres dłuższy niż rok (od dnia ich udzielenia).

Należy przy okazji zaznaczyć, iż nabycie przez jednostkę udziałów w innej jednostce wymaga szczegółowego opisanie w informacji dodatkowej, będącej składową rocznego sprawozdania finansowego. W ustępie 1 pkt 1 dodatkowych informacji i objaśnień (objaśnienia do bilansu) jednostka powinna bowiem podać szczegółowy zakres zmian m.in. wartości inwestycji długoterminowych (w tym udziałów), zawierający stan tych aktywów na początek roku obrotowego, zwiększenia i zmniejszenia oraz stan końcowy.

Przykład

I. Założenia:

W 2012 r. spółka z o.o. nabyła udziały w spółce „AXC” (niebędącej jednostką powiązaną), które zaliczone zostały do inwestycji długoterminowych. Cena nabycia (zakupu) udziałów wynosi: 27.500 zł.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. Nabycie udziałów w innej spółce	27.500 zł	03	24
2. WB – zapłata za nabyte udziały	27.500 zł	24	13-0

III. Księgowania:

Konto 03 „Długoterminowe aktywa finansowe”		Konto 24 „Pozostałe rozrachunki” (w analityce: Spółka „AXC”)			Konto 13-0 „Rachunek bieżący”	
(1)	27.500	(2)	27.500	27.500	(1)	27.500
						(2)

IV. Prezentacja w bilansie (fragment):

Pozycja	Treść pozycji	Stan na dzień bilansowy w złotych
Aktywa		
A.	Aktywa trwałe	27.500
IV.	Inwestycje długoterminowe	27.500
3.	Długoterminowe aktywa finansowe	27.500
	b) w pozostałych jednostkach	27.500
	– udziały lub akcje	27.500

V. Prezentacja w rachunku przepływów pieniężnych (fragment):

Pozycja	Treść pozycji	Dane na rok obrotowy w złotych
B.	Przepływy środków pieniężnych z działalności inwestycyjnej	
I.	Wpływy	
II.	Wydatki	27.500
3.	Na aktywa finansowe, w tym:	27.500
	a) w jednostkach powiązanych	
	b) w pozostałych jednostkach	27.500
	– nabycie aktywów finansowych	27.500
	– udzielone pożyczki długoterminowe	
4.	Inne wydatki inwestycyjne	
III.	Przepływy pieniężne netto z działalności inwestycyjnej (I – II)	– 27.500

4. Przychody ze sprzedaży udziałów

Dochodem ze zbycia udziałów jest różnica pomiędzy sumą przychodów uzyskanych z odpłatnego ich zbycia a kosztami poniesionymi na ich nabycie.

Przychody i koszty związane ze sprzedażą aktywów finansowych zalicza się – w myśl przepisów ustawy o rachunkowości – do działalności finansowej jednostki. Stosownie do art. 42 ust. 3 ww. ustawy, wynik operacji finansowych stanowi między innymi zysk ze zbycia lub stratę ze zbycia inwestycji innych niż nieruchomości i wartości niematerialne i prawne zaliczanych do inwestycji.

Zatem przychód uzyskany ze sprzedaży udziałów ujmuje się w księgach, zapisem:

- **Wn konto 13-0** „Rachunek bieżący” lub 24 „Pozostałe rozrachunki”,
- **Ma konto 75-0** „Przychody finansowe”.

Ponadto dodatkowym zapisem w księgach rachunkowych należy ująć wartość sprzedaży udziałów w cenie nabycia:

- **Wn konto 75-1** „Koszty finansowe”,
- **Ma konto 03** „Długoterminowe aktywa finansowe” lub 14 „Krótkoterminowe aktywa finansowe”.

Przykład

Sprzedaż wcześniej nabytych udziałów

I. Założenia:

Jednostka sprzedała zakupione w 2011 r. za kwotę: 5.000 zł udiały w spółce z o.o. „KJM”, które zostały przez nią zaliczone do długoterminowych aktywów finansowych. Cena sprzedaży udziałów wyniosła: 9.000 zł.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – wyksięgowanie wartości sprzedanych udziałów (rozchód udziałów)	5.000 zł	75-1	03-1
2. PK – przychód ze sprzedaży udziałów	9.000 zł	24	75-0
3. WB – wpływ środków pieniężnych za sprzedane udiały	9.000 zł	13-0	24

III. Księgowania:

Konto 13-0 „Rachunek bieżący”			Konto 03-1 „Długoterminowe aktywa finansowe”			Konto 24 „Pozostałe rozrachunki”		
(S.p.)	10.000		(S.p.)	5.000	5.000 (1)	(2)	9.000	9.000 (3)
(3)	9.000							
Konto 75-1 „Koszty finansowe”			Konto 75-0 „Przychody finansowe”					
(1)	5.000				9.000 (2)			

5. Objęcie udziałów w spółce w zamian za wkład rzeczowy

5.1. Ewidencja księgowa przekazania środka trwałego na poczet wkładu kapitałowego

W ewidencji środków trwałych spółki z o.o. figurują komputery, które spółka postanowiła wnieść aportem do spółki komandytowej. Jak powinny przebiegać księgowania takiej operacji?

W sytuacji opisanej w pytaniu w księgach rachunkowych spółki z o.o. ewidencji podlegać będzie zarówno objęcie udziałów w kapitale spółki komandytowej, jak i wyksięgowanie wartości księgowej wniesionego do tej spółki wkładu.

Objęte przez jednostkę udiały w innej jednostce zalicza się – w myśl art. 3 ust. 1 pkt 24 i 26 ustawy o rachunkowości – do aktywów finansowych. W księgach rachunkowych ujmuje się je – w zależności od okresu, na jaki zostały nabyte – jako:

- 1) inwestycje krótkoterminowe,
- 2) inwestycje długoterminowe.

Objęte w zamian za wkład niepieniężny udziały zalicza się zazwyczaj do długoterminowych aktywów finansowych i ujmuje – w wartości nominalnej – na przeznaczonym do tego koncie 03 „Długoterminowe aktywa finansowe”. W przypadku gdy przedmiotem wkładu są środki trwałe, udziały te ujmuje się zapisem:

- **Wn konto 03** „Długoterminowe aktywa finansowe”,
- **Ma konto 76-0** „Pozostałe przychody operacyjne”.

Z kolei wyksięgowanie z ewidencji bilansowej wartości księgowej środka trwałego przekazanego na poczet wkładu do spółki komandytowej może odbyć się zapisami:

- 1) w przypadku środka trwałego nie w pełni amortyzowanego:
 - a) wartość początkowa:
 - **Ma konto 01** „Środki trwałe”,
 - b) dotychczasowe umorzenie:
 - **Wn konto 07-1** „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”,
 - c) nieumorzona część wartości początkowej środka trwałego:
 - **Wn konto 76-1** „Pozostałe koszty operacyjne”,
- 2) w przypadku środka trwałego całkowicie amortyzowanego:
 - **Wn konto 07-1** „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”,
 - **Ma konto 01** „Środki trwałe”.

Jeżeli na kontach 76-1 i 76-0 powstanie różnica między wyższą wartością nominalną objętych udziałów (która w istocie jest ich ceną rynkową) a niższą wartością księgową przekazanego w zamian za te udziały aportu (stanowiącą cenę ich nabycia), to należy odnieść ją na kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny. Odbywa się to zapisem:

- **Wn konto 76-1** „Pozostałe koszty operacyjne”,
- **Ma konto 81-3** „Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny”.

W świetle bowiem art. 28 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości, udziały w innych jednostkach mogą być wyceniane m.in. w cenie nabycia pomniejszonej o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości, przy czym wartość w cenie nabycia można przeszacować do wartości w cenie rynkowej, odnosząc różnicę z przeszacowania na kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny.

Jednocześnie równolegle do powyższego zapisu doprowadza się wartość rynkową udziałów do wartości księgowej jako ceny nabycia, zapisem:

- **Wn konto 03-5** „Odpisy aktualizujące długoterminowe aktywa finansowe”,
- **Ma konto 03** „Długoterminowe aktywa finansowe”.

W przeciwnym przypadku, tzn. gdy wartość księgowa wnoszonego aportu jest wyższa od obejmowanych w zamian za ten aport udziałów – naszym zdaniem – już w momencie wniesienia aportu powstaje strata, którą jednostka poniosła w związku z otrzymaniem udziałów o wartości niższej niż wartość księgowa wnoszonego aktywu. W takim przypadku nie dokonuje się dodatkowych zapisów księgowych.

5.2. Wnoszenie wkładów niepieniężnych a obowiązek wystawienia faktury VAT

Na podstawie obecnie obowiązujących przepisów wnoszenie wkładów niepieniężnych do spółek prawa handlowego lub cywilnego podlega opodatkowaniu VAT na ogólnych zasadach, określonych w przepisach o podatku od towarów i usług. Opodatkowaniu nie podlega jedynie wniesienie aportem całego przedsiębiorstwa lub zorganizowanej jego części (por. art. 6 pkt 1 ustawy o VAT).

W związku z tym, w przypadku aportu pojedynczych składników majątku (np. środków trwałych), czynność ta podlegać będzie opodatkowaniu VAT. Podmiot wnoszący aport (będący czynnym podatnikiem VAT) zobowiązany jest transakcję tę udokumentować fakturą VAT, wystawioną z zastosowaniem stawki właściwej dla składnika majątku będącego przedmiotem aportu. Obowiązek wystawienia takiej faktury wynika z art. 106 ust. 1 ustawy o VAT.

Natomiast przy ustalaniu podstawy opodatkowania aportu uwzględnić należy art. 29 ust. 9 ustawy o VAT, który stanowi, że w przypadku wykonywania odpłatnej dostawy towarów lub usług, dla których nie została określona cena, podstawą opodatkowania jest wartość rynkowa towarów lub usług, pomniejszona o kwotę podatku. Zatem zasadniczo za podstawę opodatkowania VAT przy wniesieniu wkładu niepieniężnego należy przyjąć wartość rynkową netto przedmiotu aportu.

Z faktury wystawionej na okoliczność wniesienia aportu księgowaniu podlega jedynie wynikająca z tej faktury kwota podatku od towarów i usług.

U wnoszącego wkład niepieniężny ewidencja księgowa kwoty VAT należnego wynikającego z faktury dokumentującej wniesienie tego wkładu zależy od uzgodnień pomiędzy wnoszącym a przyjmującym aport:

- 1) jeżeli VAT zwracany jest wnoszącemu aport, to kwotę VAT wykazaną na fakturze wnoszący aport ujmuje zapisem: **Wn konto 24, Ma konto 22-2**,
- 2) jeżeli VAT nie jest zwracany wnoszącemu, to kwotę VAT wykazaną na fakturze wnoszący aport ujmuje zapisem: **Wn konto 76-1, Ma konto 22-2**.

Przykład

I. Założenia:

1. Spółka z o.o. przekazała na poczet wkładu niepieniężnego do spółki komandytowej dwa zespoły komputerowe figurujące w ewidencji bilansowej środków trwałych. Wartość księgowa tych środków trwałych wynosiła:
 - a) zespół komputerowy całkowicie umorzony o wartości początkowej: 7.000 zł,
 - b) zespół komputerowy częściowo umorzony o wartości początkowej: 8.000 zł i umorzeniu: 5.000 zł.
2. W zamian za wniesiony wkład spółka objęła udziały o wartości nominalnej: 3.500 zł.
3. Faktura dokumentująca wniesienie wkładu zawierała następujące dane:
 - a) wartość netto: 3.500 zł,
 - b) kwota VAT należnego: 805 zł,
 - c) ogółem wartość: 4.305 zł.
4. Zgodnie z umową, VAT nie jest zwracany wnoszącemu.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. LT – wyksięgowanie z ewidencji środków trwałych przekazanych na poczet wkładu do spółki komandytowej:			
a) wartość początkowa środków trwałych: 7.000 zł + 8.000 zł =	15.000 zł		01
b) dotychczasowe umorzenie: 7.000 zł + 5.000 zł =	12.000 zł	07-1	
c) nieumorzona wartość przekazanych środków trwałych: 8.000 zł – 5.000 zł =	3.000 zł	76-1	

2. PK – udziały objęte w zamian za wkład niepieniężny	3.500 zł	03	76-0
3. PK – różnica pomiędzy wartością rynkową udziałów (równą wartości nominalnej obejmowanych udziałów) a niższą wartością księgową wkładów (wartością netto): 3.500 zł – 3.000 zł =	500 zł	76-1	81-3
oraz równolegle doprowadzenie wartości rynkowej do wartości księgowej jako ceny nabycia	500 zł	03-5	03
4. VAT należny wynikający z faktury	805 zł	76-1	22-2

III. Księgowania:

Konto 01 „Środki trwałe”				Konto 07-1 „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”				Konto 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”			
(S.p.)	15.000	15.000	(1a)	(1b)	12.000	12.000	(S.p.)	(1c)	3.000		
								(3)	500		
								(4)	805		
Konto 03 „Długoterminowe aktywa finansowe”				Konto 76-0 „Pozostałe przychody operacyjne”				Konto 81-3 „Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny”			
(2)	3.500	500	(3)			3.500	(2)			500	(3)
Konto 22-2 „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”				Konto 03-5 „Odpisy aktualizujące długoterminowe aktywa finansowe”							
		805	(4)	(3)	500						

6. Sprzedaż udziałów objętych w księgach odpisem aktualizującym

Czy w przypadku sprzedaży udziałów, które objęte są odpisem aktualizującym należy rozwiązać ten odpis aktualizujący?

Udziały w innych jednostkach wycenia się – stosownie do art. 28 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości – według ceny nabycia pomniejszonej o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości. Przy czym trwała utrata wartości zachodzi wtedy, gdy istnieje duże prawdopodobieństwo, że kontrolowany przez jednostkę składnik aktywów nie przyniesie w przyszłości w znaczącej części lub w całości przewidywanych korzyści ekonomicznych. Uzasadnia to dokonanie odpisu aktualizującego doprowadzającego wartość składnika aktywów wynikającą z ksiąg rachunkowych do ceny sprzedaży netto, a w przypadku jej braku – do ustalonej w inny sposób wartości godziwej (art. 28 ust. 7 ustawy o rachunkowości).

W przypadku sprzedaży udziałów, na które uprzednio dokonano odpisu aktualizującego, równolegle do wyksięgowania wartości sprzedanych udziałów w cenie nabycia wyksięguje się dokonany uprzednio odpis aktualizujący z tytułu trwałej utraty wartości. Odbywa się to zapisem:

- **Wn konto 03-5** „Odpisy aktualizujące długoterminowe aktywa finansowe”,
- **Ma konto 75-1** „Koszty finansowe”.

Można również do kosztów finansowych zarachować jedynie różnicę pomiędzy wartością udziałów w cenie ich nabycia a zarachowanym odpisem aktualizującym. Dokonuje się tego w następujący sposób:

a) rozchód udziałów w cenie ich nabycia:

- **Ma konto 03** „Długoterminowe aktywa finansowe”,

- b) wyksięgowanie odpisu aktualizującego z tytułu trwałej utraty wartości:
 – **Wn konto 03-5** „Odpisy aktualizujące długoterminowe aktywa finansowe”,
 c) różnica (poz. a – b):
 – **Wn konto 75-1** „Koszty finansowe”.

Przykład

I. Założenia:

- Spółka „A” posiada udziały w spółce „B” o wartości w cenie nabycia: 130.000 zł, które zakwalifikowała do długoterminowych aktywów finansowych. W związku z postawieniem spółki „B” w stan upadłości, spółka „A” dokonała w 2011 r. odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości posiadanych udziałów na kwotę: 110.000 zł.
- W 2012 r. spółka „A” sprzedała całość udziałów w spółce „B” za kwotę: 5.000 zł.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. Przychód ze sprzedaży udziałów	5.000 zł	24	75-0
2. PK – wyksięgowanie sprzedanych udziałów z ewidencji bilansowej:			
a) rozchód udziałów w cenie nabycia	130.000 zł		03
b) wyksięgowanie odpisu aktualizującego	110.000 zł	03-5	
c) różnica (poz. 2a – 2b)	20.000 zł	75-1	
3. WB – otrzymanie zapłaty za udziały	5.000 zł	13-0	24

III. Księgowania:

Konto 24 „Pozostałe rozrachunki”	Konto 75-0 „Przychody finansowe”	Konto 03 „Długoterminowe aktywa finansowe”
(1) 5.000 5.000 (3)	5.000 (1)	(S.p.) 130.000 130.000 (2a)
Konto 03-5 „Odpisy aktualizujące długoterminowe aktywa finansowe”	Konto 75-1 „Koszty finansowe”	Konto 13-0 „Rachunek bieżący”
(2b) 110.000 110.000 (S.p.)	(2c) 20.000	(3) 5.000

7. Sprzedaż udziałów nabytych w zamian za wkład niepieniężny

W 2011 r. nasza spółka w zamian za wkład niepieniężny nabyła udziały innej spółki. Różnicę między wartością nominalną obejmowanych udziałów a niższą wartością księgową wkładu odniesiono wówczas na konto kapitału z aktualizacji wyceny. Dokonano również zapisu doprowadzającego wartość rynkową udziałów do wartości księgowej jako ceny nabycia. Czy w momencie zbycia tych udziałów należy tę różnicę rozliczyć?

Jeżeli w księgach na dzień zbycia udziałów figuruje nierozliczone saldo konta 81-3 „Kapitał z aktualizacji wyceny” z tytułu różnicy pomiędzy wartością rynkową (równą wartości nominalnej obejmowanych udziałów) a niższą wartością księgową wkładów, to w momencie zbycia udziałów wskazane jest je rozliczyć, zapisem: **Wn konto 81-3, Ma konto 03-5**.

Przykład

I. Założenia:

1. Jednostka nabyła w 2011 r. 100 udziałów spółki „ABC” o wartości nominalnej: 60.000 zł. Wartość udziałów pokryto wkładem niepieniężnym w postaci środka trwałego o wartości początkowej: 120.000 zł i dotychczasowym umorzeniu: 70.000 zł. Udziały te zakwalifikowano do długoterminowych aktywów finansowych.
2. W 2012 r. jednostka sprzedała wszystkie posiadane w spółce „ABC” udziały za kwotę: 40.000 zł.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. Przychód ze sprzedaży udziałów	40.000 zł	24	75-0
2. PK – wyksięgowanie sprzedanych udziałów:			
a) wartość księgowa udziałów	50.000 zł	75-1	03
b) rozliczenie różnic z aktualizacji wyceny udziałów	10.000 zł	81-3	03-5
3. WB – otrzymanie zapłaty za udziały	40.000 zł	13-0	24

III. Księgowania:

Konto 24 „Pozostałe rozrachunki”				Konto 75-0 „Przychody finansowe”				Konto 03 „Długoterminowe aktywa finansowe”			
(1)	40.000		40.000 (3)			40.000	(1)	(S.p.)	50.000		50.000 (2a)
Konto 75-1 „Koszty finansowe”				Konto 81-3 „Kapitał z aktualizacji wyceny”				Konto 03-5 „Odpisy aktualizujące długoterminowe aktywa finansowe”			
(2a)	50.000			(2b)	10.000		10.000 (S.p.)	(S.p.)	10.000		10.000 (2b)
Konto 13-0 „Rachunek bieżący”											
(3)	40.000										

8. Ujęcie księgowe i prezentacja w bilansie długoterminowej pożyczki udzielonej wspólnikowi

Jak zaksięgować pożyczkę dla wspólnika spółki z o.o. z terminem spłaty za 5 lat? Czy jest to inwestycja długoterminowa, czy należności długoterminowe? Gdzie w bilansie pokazać pożyczkę dla wspólnika i odsetki od tej pożyczki?

Ewidencja udzielonej wspólnikowi spółki z o.o. pożyczki odbywa się za pomocą konta 24 „Pozostałe rozrachunki”.

Przelew środków pieniężnych z tytułu udzielonej pożyczki na rachunek wspólnika ujmuje się w księgach rachunkowych, zapisem:

- **Wn konto 24** „Pozostałe rozrachunki”
(w analityce: Konto imienne wspólnika – rozrachunki z tytułu pożyczki),
- **Ma konto 13-0** „Rachunek bieżący”.

Splata pożyczki przez wspólnika w księgach spółki z o.o. (pożyczkodawcy) będzie odbywać się zapisem odwrotnym:

- **Wn konto 13-0** „Rachunek bieżący”,
- **Ma konto 24** „Pozostałe rozrachunki”

(w analityce: Konto imienne wspólnika – rozrachunki z tytułu pożyczki).

Jednostki zobligowane do poddania badaniu rocznego sprawozdania finansowego do wyceny pożyczki powinny stosować skorygowaną cenę nabycia – stosownie do § 16 pkt 1 rozporządzenia o instrumentach finansowych.

Natomiast jednostki, których sprawozdanie finansowe nie podlega obowiązkowemu badaniu, mogą wycenić pożyczkę według zasad określonych w ustawie o rachunkowości. W świetle art. 28 ust. 1 pkt 7 oraz 7a ustawy o rachunkowości, na dzień bilansowy udzielone pożyczki wycenia się w kwocie wymaganej zapłaty, z zachowaniem zasady ostrożności, przy czym udzielone pożyczki zaliczone do aktywów finansowych mogą być wyceniane według skorygowanej ceny nabycia, a jeżeli jednostka przeznacza je do sprzedaży w okresie do 3 miesięcy, to według wartości rynkowej lub inaczej określonej wartości godziwej.

Użyte w ustawie wyrażenie „mogą” powoduje, że jednostki mają możliwość odstąpienia od wyceny w skorygowanej cenie nabycia i wyceny pożyczki na dzień bilansowy w kwocie wymaganej zapłaty.

Za kwotę wymaganej zapłaty w przypadku udzielonej pożyczki, przyjmuje się wyrażoną w złotych kwotę w wartości historycznej pożyczki pomniejszoną o spłacone raty i powiększoną o należne odsetki umowne według stanu na dzień bilansowy.

Naliczenie na dzień bilansowy należnych od pożyczkobiorcy (wspólnika) odsetek ujmuje się w księgach rachunkowych, zapisem:

- **Wn konto 24** „Pozostałe rozrachunki”
- (w analityce: Konto imienne wspólnika – rozrachunki z tytułu pożyczki),
- **Ma konto 75-0** „Przychody finansowe”.

Należy pamiętać, że odsetki od pożyczki wykazuje się w bilansie razem z pożyczką.

W sprawozdaniu finansowym udzieloną wspólnikowi przez spółkę z o.o. pożyczkę o terminie spłaty za 5 lat wraz odsetkami należy zaliczyć do inwestycji długoterminowych i ująć w aktywach bilansu w pozycji A.IV.3 lit. b). „Długoterminowe aktywa finansowe w pozostałych jednostkach – udzielone pożyczki”.

Dopiero na rok przed spłatą pożyczki należy zmienić jej kwalifikację i ująć ją w bilansie jako krótkoterminowe aktywa finansowe od pozostałych jednostek ze względu na termin płatności, który będzie wtedy nie dłuższy niż rok, licząc od dnia bilansowego.

Jeżeli spłata pożyczki stosownie do umowy będzie następować ratami, to raty podlegające spłacie w ciągu kolejnych 12 miesięcy po dniu bilansowym jednostka zaliczy do inwestycji krótkoterminowych i ujmie w bilansie w pozycji B.III.1 lit. b).

9. Wycena bilansowa akcji w walucie obcej w księgach akcjonariusza według ustawy o rachunkowości

9.1. Zasady bilansowej wyceny akcji

W myśl art. 30 ust. 1 ustawy o rachunkowości, nie rzadziej niż na dzień bilansowy wycenia się wyrażone w walutach obcych składniki aktywów (z wyłączeniem udziałów w jednostkach podporządkowanych wycenianych metodą praw własności) i pasywów – po obowią-

zującym na ten dzień średnim kursie ogłoszonym dla danej waluty przez Narodowy Bank Polski.

Tym samym również wyrażone w walutach obcych akcje (zaliczane zarówno do krótkoterminowych, jak i długoterminowych aktywów finansowych) wycenia się na dzień bilansowy według średniego kursu NBP obowiązującego w tym dniu dla danej waluty.

Jeśli rok obrotowy pytającej jednostki pokrywa się z rokiem kalendarzowym, to do wyceny akcji (wyrażonych w euro), dokonywanej na dzień 31 grudnia 2012 r., jednostka powinna zastosować kurs ogłoszony przez NBP w tabeli kursów nr 252/A/NBP/2012 z 31 grudnia 2012 r. – wynoszący: 4,0882 zł/EUR.

Należy przypomnieć, iż akcje bądź udziały w innych jednostkach, zaliczone do długoterminowych aktywów finansowych wycenia się na dzień bilansowy – stosownie do art. 28 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości – według ceny nabycia pomniejszonej o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości lub według wartości godziwej (a więc w zasadzie w cenie rynkowej).

Udziały w jednostkach podporządkowanych zaliczone do aktywów trwałych mogą być ponadto wyceniane metodą praw własności (art. 28 ust. 1 pkt 4 ww. ustawy) – ale w przypadku udziałów wyrażonych w walutach obcych nie są one wyceniane na dzień bilansowy po obowiązującym na ten dzień średnim kursie ogłoszonym dla danej waluty przez Narodowy Bank Polski (por. art. 30 ust. 1 ww. ustawy).

Natomiast akcje bądź udziały zaliczone do inwestycji krótkoterminowych wycenia się na dzień bilansowy, stosując art. 28 ust. 1 pkt 5 ustawy o rachunkowości, a więc według ceny (wartości) rynkowej albo według ceny nabycia lub ceny (wartości) rynkowej, zależnie od tego, która z nich jest niższa, a te, dla których nie istnieje aktywny rynek (tzn. nienotowane na giełdzie) – w inny sposób określonej wartości godziwej (wartości godziwej w znaczeniu określonym w art. 28 ust. 6 ustawy ww. ustawy).

9.2. Sposób ujęcia w księgach różnic powstałych w wyniku bilansowej wyceny akcji

Ewidencja księgowa różnic kursowych powstałych w wyniku wyceny bilansowej akcji (bądź udziałów) wyrażonych w walucie obcej zależeć będzie od tego czy zostały one zakwalifikowane do długoterminowych, czy do krótkoterminowych aktywów finansowych oraz od przyjętego sposobu wyceny tych aktywów.

Udziały bądź akcje w innych jednostkach (zaliczone zarówno do krótkoterminowych, jak i do długoterminowych aktywów finansowych) wyrażone w walutach obcych wprowadza się do ksiąg rachunkowych po średnim kursie, ogłoszonym dla danej waluty przez NBP z dnia poprzedzającego dzień zakupu (art. 30 ust. 2 pkt 2 ustawy o rachunkowości).

Następnie na dzień bilansowy aktywa te wycenia się po kursie średnim ogłoszonym na ten dzień przez NBP. Powstałe w wyniku tej wyceny różnice kursowe rozliczane są zgodnie z przepisami art. 30 ust. 4 ustawy o rachunkowości, w myśl których różnice kursowe dotyczące aktywów wyrażonych w walutach obcych (za wyjątkiem różnic dotyczących inwestycji długoterminowych), powstałe na dzień ich wyceny zalicza się odpowiednio do przychodów (dodatnie) lub kosztów (ujemne) finansowych. Z kolei różnice kursowe dotyczące inwestycji długoterminowych wyrażonych w walutach obcych, powstałe na dzień wyceny, rozlicza się w sposób określony w art. 35 ust. 2 i 4 ww. ustawy.

W świetle zaś art. 35 ust. 4 ustawy o rachunkowości, skutki przeszacowania inwestycji zaliczonych do aktywów trwałych, powodujące wzrost ich wartości do poziomu cen rynkowych, zwiększają kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny. Obniżenie wartości inwestycji uprzednio przeszacowanej do wysokości kwoty, o którą podwyższono z tego tytułu kapitał

(fundusz) z aktualizacji wyceny, jeżeli kwota różnicy z przeszacowania nie była do dnia wyceny rozliczona, zmniejsza ten kapitał (fundusz). W pozostałych przypadkach skutki obniżenia wartości inwestycji zalicza się do kosztów finansowych. Wzrost wartości danej inwestycji bezpośrednio wiążący się z uprzednim obniżeniem jej wartości, zaliczonym do kosztów finansowych, ujmuje się do wysokości tych kosztów jako przychody finansowe.

Różnice kursowe dotyczące wyrażonych w walutach obcych akcji lub udziałów, zaliczonych do krótkoterminowych aktywów finansowych

Ustalono dla celów bilansowych różnice kursowe dotyczące wyrażonych w walutach obcych akcji lub udziałów, zaliczonych do krótkoterminowych aktywów finansowych, rozlicza się wynikowo. W przypadku bowiem krótkoterminowych aktywów finansowych wycenianych w cenach rynkowych różnice kursowe dotyczące wyceny tych aktywów zalicza się odpowiednio do przychodów lub kosztów finansowych.

W przypadku natomiast, gdy wycena tych aktywów następuje po cenie nabycia nie wyższej od ceny rynkowej, różnice kursowe powodujące, że cena nabycia jest wyższa od ceny rynkowej, zalicza się do kosztów finansowych. Jeśli zaś cena rynkowa jest wyższa od ceny nabycia, wówczas krótkoterminowe aktywa finansowe pozostają w ewidencji i są wykazywane w bilansie po cenie nabycia, czyli w wartości nieprzecenionej. W takiej sytuacji objaśnienie na ten temat celowe jest zamieścić w dodatkowych informacjach i objaśnieniach.

Różnice kursowe wynikające z przeliczenia akcji bądź udziałów zaliczonych do długoterminowych aktywów finansowych

Wynikowo rozliczane są również różnice kursowe wynikające z przeliczenia akcji bądź udziałów zaliczonych do długoterminowych aktywów finansowych, ale tylko wycenianych w cenie nabycia. Jeśli bowiem figurująca w księgach na dzień bilansowy wartość wyrażonych w cenie nabycia udziałów i akcji jest wyższa od ich wartości obliczonej przy zastosowaniu kursów giełdowych za ostatni okres i średniego kursu ogłoszonego dla danej waluty na dzień bilansowy przez NBP, to różnicę między niższą aktualną wartością tych aktywów a wyższą wartością, po której figurują one w księgach, odnosi się na konto kosztów finansowych. W przeciwnym wypadku, tzn. gdy wartość udziałów i akcji wyrażona w cenach nabycia jest niższa od ich wartości obliczonej przy zastosowaniu kursów giełdowych i średniego kursu ogłoszonego przez NBP, to aktywa te nie są przeceniane i różnice kursowe nie powstają. Objaśnienie na ten temat celowe jest wówczas zamieścić w dodatkowych informacjach i objaśnieniach.

Różnice kursowe wynikające z przeliczenia akcji bądź udziałów wycenianych w cenach rynkowych

Jeśli natomiast akcje bądź udziały wyceniane są w cenach rynkowych, to ustalone na dzień bilansowy różnice kursowe traktuje się tak samo jak wzrost lub obniżenie cen rynkowych. Wzrost odnosi na kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny (**konto 81-3**). Natomiast obniżenie odnosi się na konto 81-3 do wysokości kwoty, o którą uprzednio podwyższono z tego tytułu kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny, a powyżej na konto kosztów finansowych.

Reasumując

Ewidencja księgowa różnic kursowych przebiegać więc będzie w sposób przedstawiony w tabeli. Zwracamy jednak uwagę, że wyjaśnienia zawarte w tabeli dotyczą jednostek, które

nie stosują przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 2001 r. w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych (Dz. U. nr 149, poz. 1674 ze zm.).

Rodzaj aktywu finansowego	Ujemne różnice kursowe		Dodatnie różnice kursowe	
	Wn	Ma	Wn	Ma
Krótkoterminowe aktywa finansowe:				
– wyceniane w cenie nabycia nie wyższej od ceny rynkowej	75-1	14	—	—
– wyceniane według cen rynkowych	75-1	14	14	75-0
Długoterminowe aktywa finansowe:				
– wyceniane w cenie nabycia	75-1	03	—	—
– wyceniane według cen rynkowych	83-1 lub 75-1	03-5	03-5	83-1

V. POZOSTAŁE AKTYWA TRWAŁE

1. Odsetki od lokaty długoterminowej naliczone na dzień bilansowy

W grudniu założyliśmy lokatę długoterminową. Bank w potwierdzeniu salda wykazał kwotę lokaty wraz z naliczonymi odsetkami na 31 grudnia 2012 r. Jak zaksięgować naliczone odsetki niezrealizowane i jak zaprezentować je w bilansie?

Odsetki od lokaty naliczone przez bank i wykazane w potwierdzeniu salda na dzień bilansowy, ujmuje się na podstawie tego dokumentu, na koncie bankowym lokaty, zapisem:

- **Wn konto 13-5** „Inne rachunki bankowe”,
- **Ma konto 75-0** „Przychody finansowe”.

W sytuacji natomiast, gdy jednostka nalicza odsetki we własnym zakresie, może je zaksięgować zapisem:

- **Wn konto 65** „Pozostałe rozliczenia międzyokresowe”
(w analityce: Nienotyfikowane przez bank odsetki od lokat terminowych),
- **Ma konto 75-0** „Przychody finansowe”.

Odsetki naliczone przez bank i wykazane w potwierdzeniu salda ujmowane są w aktywach bilansu odpowiednio w pozycjach, do których zakwalifikowano lokaty terminowe, a mianowicie:

- 1) w pozycji A.IV.3 lit. a) lub b) – „Długoterminowe aktywa finansowe” – jako inne długoterminowe aktywa finansowe, gdy lokaty terminowe środków pieniężnych w banku założone są na okres dłuższy niż 12 miesięcy,
- 2) w pozycji B.III.1 lit. a) lub b) – „Krótkoterminowe aktywa finansowe” – jako inne krótkoterminowe aktywa finansowe, gdy lokaty terminowe środków pieniężnych w banku założone są na okres od 3 do 12 miesięcy,
- 3) w pozycji B.III.1 lit. c) – „Krótkoterminowe aktywa finansowe” – jako inne środki pieniężne, gdy lokaty terminowe środków pieniężnych w banku założone są na okres do 3 miesięcy.

Analogicznie wykazuje się odsetki naliczone we własnym zakresie. Taki sposób prezentacji nienotyfikowanych przez bank odsetek od lokat terminowych wynika z Komunikatu nr 19/DR/2002 Ministerstwa Finansów z dnia 20 grudnia 2002 r. w sprawie zasad prezentacji danych w sprawozdaniu finansowym za rok 2002 przez jednostki inne niż banki i zakłady ubezpieczeń (Dz. Urz. Min. Fin. z 2003 r. nr 1, poz. 2).

2. Zatrzymana kaucja gwarancyjna w bilansie

Czy zatrzymane na okres powyżej 1 roku kaucje gwarancyjne z faktur za wykonane roboty budowlane wykazuje się w bilansie jako należności powyżej 12 m-cy, czy jak należność główną do 12 m-cy?

Należności z tytułu dostaw i usług zalicza się do aktywów obrotowych i prezentuje w pozycji B.II.1 i 2 aktywów bilansu, jako należności krótkoterminowe od jednostek powiązanych i pozostałych, z podziałem na należności o okresie spłaty do 12 miesięcy (krótkoterminowe) i o okresie spłaty powyżej 12 miesięcy (długoterminowe).

Do rozrachunków z tytułu dostaw i usług zalicza się również zatrzymaną przez odbiorcę kaucję z tytułu gwarancji. Należy zatem przyjąć, iż wobec tego rodzaju należności również obowiązują ogólne zasady podziału, tj. ujmuje się je w pozycji B.II.1 lub 2, jako kaucje o okresie spłaty do 12 miesięcy i o okresie spłaty powyżej 12 miesięcy.

3. Depozyt gwarancyjny u leasingobiorcy w księgach rachunkowych i bilansie

Depozyt gwarancyjny jest powszechnie zwany też kaucją gwarancyjną i ma charakter zwrotny. W przypadku umów leasingu jest to opłata, którą uiszcza korzystający. Stanowi swego rodzaju zabezpieczenie ewentualnych roszczeń leasingodawcy, w przypadku nienależytego wykonywania umowy leasingu przez leasingobiorcę.

Ze względu na zwrotny charakter depozytu, ani w świetle przepisów ustawy o rachunkowości, ani ustaw o podatku dochodowym, wydatek ten nie jest kosztem. Jest tylko zabezpieczeniem na poczet przyszłych płatności, a jego wpłata powinna być ujęta na kontach księgowych, zapisem:

- **Wn konto 24** „Pozostałe rozrachunki”
(w analityce: Depozyt gwarancyjny),
- **Ma konto 13-0** „Rachunek bieżący”.

Jeśli umowa jest wykonywana przez korzystającego prawidłowo, to po jej zakończeniu, zależnie od treści umowy, depozyt jest zwracany na rachunek korzystającego lub potrącany z ostatnich płatności.

Krajowy Standard Rachunkowości nr 5 „Leasing, najem i dzierżawa” rozróżnia dwa rodzaje kaucji gwarancyjnych (depozytów) wnoszonych przez korzystającego:

- kaucje gwarancyjne podlegające zwrotowi,
- kaucje gwarancyjne rozliczane na poczet opłat leasingowych.

Ze względu na ten podział ewidencja rozliczenia depozytu gwarancyjnego po zakończeniu umowy leasingu u leasingobiorcy może przebiegać następująco:

- 1) w przypadku zwrotu depozytu:
 - **Wn konto 13-0** „Rachunek bieżący”,
 - **Ma konto 24** „Pozostałe rozrachunki”
(w analityce: Depozyt gwarancyjny),
- 2) w przypadku depozytu rozliczanego na poczet opłat leasingowych:
 - **Wn konto 24** „Pozostałe rozrachunki”
(w analityce: Rozrachunki bieżące z leasingodawcą),
 - **Ma konto 24** „Pozostałe rozrachunki”
(w analityce: Depozyt gwarancyjny).

Przykład

I. Założenia:

1. Spółka z o.o. (korzystający) użytkuje na podstawie umowy leasingu operacyjnego biurowe urządzenie wielofunkcyjne. Zgodnie z harmonogramem wpłat załączonym do umowy, spółka jest zobowiązana do zapłaty czynszu w wysokości: 1.000 zł brutto (w tym VAT: 186,99 zł) oraz depozytu gwarancyjnego w wysokości: 100 zł miesięcznie.
2. Zgodnie z postanowieniami umowy leasingu, po zakończeniu umowy depozyt gwarancyjny podlega zwrotowi (kwota depozytu za cały okres leasingu: 3.600 zł).
3. Spółka prowadzi ewidencję kosztów na kontach zespołu 4, a ewidencję usług obcych prowadzi z pominięciem konta 30 „Rozliczenie zakupu”.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. Faktura z tytułu czynszu leasingowego (ostatnia rata zgodnie z harmonogramem spłat):			
a) wartość netto czynszu	813,01 zł	40	
b) VAT naliczony	186,99 zł	22-1	
c) wartość brutto faktury	1.000,00 zł		24
2. WB – zapłata ostatniej raty depozytu gwarancyjnego	100,00 zł	24	13-0
3. WB – zapłata czynszu leasingowego	1.000,00 zł	24	13-0
4. WB – zwrot depozytu gwarancyjnego przez leasingodawcę po zakończeniu umowy leasingu	3.600,00 zł	13-0	24

III. Księgowania:

Konto 13-0 „Rachunek bieżący”				Konto 22-1 „VAT naliczony i jego rozliczenie”				Konto 24 „Pozostałe rozrachunki” (w analityce: Rozrachunki bieżące z leasingodawcą)			
(4)	3.600,00	100,00	(2)	(1b)	186,99			(3)	1.000,00	1.000,00	(1c)
		1.000,00	(3)								
Konto 24 „Pozostałe rozrachunki” (w analityce: Depozyt gwarancyjny)				Konto 40 „Koszty według rodzajów” (w analityce: Usługi obce)							
(S.p.)	3.500,00	3.600,00	(4)	(1a)	813,01						
(2)	100,00										

Jak w bilansie wykazać wpłacony depozyt gwarancyjny?

Depozyt gwarancyjny wpłacony w trakcie trwania umowy leasingu należy wykazać na dzień bilansowy w aktywach bilansu w kategorii „Należności”.

W zależności od terminu rozliczenia depozytu ujmuje się go, jako:

- 1) „**Inne należności krótkoterminowe**” w pozycji B.II.1 lit. b) lub B.II.2 lit. c) – jeśli depozyt zostanie rozliczony w ciągu następnych 12 miesięcy po dniu bilansowym,
- 2) „**Należności długoterminowe**” w pozycji A.III.1 lub 2 – jeśli depozyt będzie rozliczony w okresie dłuższym niż 12 miesięcy od dnia bilansowego.

4. Wpłacone kaucje wynikające z umów najmu

W grudniu 2009 r. zawarliśmy umowę najmu biura na 3 lata i wpłaciliśmy wynikającą z umowy kaucję. W grudniu 2012 r. przedłużono umowę na kolejne 6 miesięcy do maja 2013 r. W jakiej pozycji bilansu sporządzonego na 31 grudnia 2012 r. powinniśmy wykazać kwotę należności z tytułu kaucji?

Kaucje wpłacone z tytułu najmu lokali, jeżeli umowa najmu wygasa później niż rok po dniu bilansowym, zalicza się do należności długoterminowych i wykazuje w aktywach trwałych bilansu w pozycji A.III. „Należności długoterminowe”.

Na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 18 lit. c) ustawy o rachunkowości, do należności krótkoterminowych zalicza się ogół należności z tytułu dostaw i usług oraz całość lub część należności z innych tytułów niezaliczonych do aktywów finansowych, a które stają się wymagalne w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego. W związku z tym należności wymagalne po 12 miesiącach od dnia bilansowego zalicza się do należności długoterminowych.

W bilansie sporządzonym na dzień 31 grudnia 2012 r., jako krótkoterminowe, jednostka powinna wykazać te należności, których spłata nastąpi do 31 grudnia 2013 r. oraz wszystkie należności z tytułu dostaw i usług.

Co do zasady należności z tytułu wpłaconych kaucji kwalifikuje się do pozostałych należności, a wpłatę kaucji ujmuje się w księgach rachunkowych, zapisem:

- **Wn konto 24** „Pozostałe rozrachunki”,
- **Ma konto 13-0** „Rachunek bieżący”.

W sytuacji opisanej w pytaniu termin rozliczenia kaucji oraz zakończenia umowy najmu przypada na maj 2013 r. Zatem kaucję wskazane jest wykazać w aktywach bilansu w pozycji B.II.2 lit. c) „Należności krótkoterminowe od pozostałych jednostek – inne”.

Korzystamy z drogi dojazdowej do naszej siedziby. Droga jest własnością innej jednostki. Zgodnie z umową najmu wpłaciliśmy właścicielowi drogi kaucję, która zostanie rozliczona po zakończeniu umowy zawartej na 5 lat. Czy należności z tytułu tej kaucji w bilansie powinny być wykazane jako długoterminowe, czy może jako należności z tytułu dostaw i usług w okresie spłaty powyżej 12 miesięcy?

Jak już wcześniej wspomniano należności z tytułu wpłaconych innym jednostkom kaucji zalicza się do pozostałych należności, a nie do należności z tytułu dostaw i usług.

W przypadku opisanym w pytaniu jednostka zawarła umowę najmu na 5 lat, a warunkiem tej umowy było wpłacenie kaucji. Kaucję, która jest wymagalna dopiero po 12 miesiącach od dnia bilansowego lub dalszych latach zalicza się do należności długoterminowych i prezentuje w aktywach bilansu w pozycji A.III.2. „Należności długoterminowe od pozostałych jednostek”.

5. Wyksięgowanie aktywów z tytułu podatku odroczonego

Na koniec 2012 r. zaksięgowaliśmy aktywa na podatek odroczony (Wn konto 65, Ma konto 82) dotyczący utworzonej rezerwy na odpisy emerytalne za lata ubiegłe (pierwszy odpis). Czy saldo na koncie 65 podlega odpisaniu z początkiem następnego roku sprawozdawczego, a jeśli tak to jakim zapisem?

Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego – ustalone w wysokości kwoty przewidzianej w przyszłości i możliwej do odliczenia od dochodu, w związku z ujemnymi różnicami przejściowymi dotyczącymi aktywów i pasywów, które spowodują w przyszłości zmniejszenie podstawy opodatkowania – ujmuje się generalnie zapisem:

- **Wn konto 65** „Pozostałe rozliczenia międzyokresowe”,
- **Ma konto 87** „Podatek dochodowy od osób prawnych”.

Przy czym w przypadku ustalania aktywów z tytułu podatku odroczonego w związku z operacjami, które na podstawie art. 54 ust. 3 ustawy o rachunkowości – jako istotnie wpływające na sprawozdanie finansowe za rok lub lata poprzednie – ujmowane są na koncie 82 „Rozliczenie wyniku finansowego”, kwotę podatku odroczonego również ujmuje się na tym koncie. Odbywa się to zapisem: **Wn konto 65, Ma konto 82**.

Wprowadzenie do ksiąg aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego następuje w kolejnych latach ustalania podatku odroczonego drogą:

- księgowania na koniec okresu sprawozdawczego tylko zmiany pomiędzy stanem na koniec i początek okresu sprawozdawczego,
- stornowania (wyksięgowania) ich dotychczasowego stanu i zaksięgowania stanu ustalonego na nowo na koniec okresu sprawozdawczego.

Wybór jednego z ww. rozwiązań ewidencyjnych należy do jednostki. W tym drugim przypadku operacja wyksięgowania dotychczasowych aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego może nastąpić na początek (pod datą 1 stycznia) lub koniec okresu sprawozdawczego (pod datą 31 grudnia).

Niezależnie jednak od tego czy księgowanie aktywów z tytułu podatku odroczonego odbyło się w korespondencji z kontem 87, czy 82 ich wyksięgowanie w roku następnym (jeśli taką zasadę przyjęła jednostka) powinno odbyć się zapisem:

- **Wn konto 87** „Podatek dochodowy od osób prawnych”,
- **Ma konto 65-0** „Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego”.

6. Linia produkcyjna nabyta w celu przynoszenia korzyści z jej dzierżawy

6.1. Ewidencja umowy dzierżawy spełniającej warunki dla leasingu finansowego

Nasza firma sprowadziła maszyny specjalistyczne, które utworzą linię produkcyjną. Będziemy ją wydzierżawiać, a po upływie okresu dzierżawy sprzedamy tej samej firmie. Jak zaksięgować nakłady na wytworzenie tej linii i inne operacje związane z tym zdarzeniem? Czy będzie to inwestycja ujęta na koncie 04, a jeśli tak, to czy powinna być amortyzowana?

W opisaney sytuacji mogą mieć zastosowanie przepisy art. 3 ust. 4–5 ustawy o rachunkowości, dotyczące umów o charakterze leasingu finansowego.

W myśl powyższych przepisów, oddane do używania korzystającemu środki trwałe na mocy umowy, zgodnie z którą jedna ze stron, zwana dalej „finansującym”, oddaje drugiej stronie, zwanej dalej „korzystającym”, środki trwałe do odpłatnego używania lub również pobierania pożytków na czas oznaczony, środki te zalicza się u finansującego do aktywów finansowych odpowiednio jako inne długoterminowe bądź krótkoterminowe aktywa, pod warunkiem jednak, że umowa spełnia co najmniej jeden z następujących warunków:

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

Przepisy ustawy o rachunkowości nie wskazują jednak szczegółowej ewidencji księgowej tego typu umów. Tym samym jednostka, na podstawie art. 10 ust. 3 ustawy o rachunkowości, może skorzystać ze wskazówek zawartych w Krajowym Standardzie Rachunkowości nr 5 „Leasing, najem i dzierżawa” (KSR nr 5), stanowiącym załącznik do uchwały nr 16/11 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 13 grudnia 2011 r. (Dz. Urz. Min. Fin. nr 9, poz. 52). Standard dotyczy wszystkich rodzajów umów leasingu, nazwanych w Kodeksie cywilnym, najmu i dzierżawy oraz wszelkich umów o podobnym charakterze, których przedmiotem są m.in. środki trwałe. Istnieje duże prawdopodobieństwo, iż umowa pomiędzy pytającą jednostką a firmą, której wydzierżawiono linię produkcyjną spełnia warunki umowy o podobnym charakterze do umowy leasingu finansowego. W związku z tym, do ewidencji zdarzeń opisanych w pytaniu jednostka może zastosować wskazówki określone w KSR nr 5.

W przypadku gdy umowa zawarta pomiędzy korzystającym a finansującym spełnia warunki umowy leasingu finansowego – według KSR nr 5 – finansujący przedmiot umowy zalicza do długoterminowych, względnie krótkoterminowych aktywów finansowych z tytułu należności. Są one wyceniane w wartości inwestycji leasingowej netto. Przez inwestycję leasingową netto rozumie się inwestycję leasingową brutto zdyskontowaną za pomocą stopy procentowej

leasingu. Inwestycja leasingowa brutto natomiast składa się z należnych finansującemu opłat leasingowych powiększonych o ewentualną niegwarantowaną wartość końcową.

Wartość inwestycji leasingowej netto zwiększają początkowe koszty bezpośrednie doprowadzenia do zawarcia umowy leasingowej. Należy jednak zaznaczyć, iż nie zalicza się do nich początkowych kosztów bezpośrednich poniesionych przez finansujących będących producentami przedmiotów leasingu lub pośrednikami, związanych z negocjacjami i działaniami służącymi doprowadzeniu do zawarcia umowy leasingu. W ich bowiem przypadku koszty te są ujmowane jako koszt z chwilą sprzedaży przedmiotu leasingu; w przypadku leasingu finansowego następuje to zazwyczaj na moment rozpoczęcia leasingu.

Ujęcie należności z tytułu umowy o charakterze leasingu finansowego

Według KSR nr 5, w sytuacji gdy oddane w leasing finansowy aktywa były uprzednio wprowadzone do ewidencji towarów, wyrobów gotowych, środków trwałych w budowie, środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, ich wartość netto przenosi się z odpowiednich kont aktywów na konto „Rozrachunki z korzystającym z tytułu przedmiotu umowy”, na którym wykazuje się je w wartości inwestycji leasingowej netto (**Wn konto 24, Ma konto 01, 02, 08, 33, 60**). Ewentualną różnicę między wartością inwestycji leasingowej netto a wartością netto przedmiotu leasingu finansowego, pomniejszoną o wartość bieżącą niegwarantowanej wartości końcowej (o ile jest ona istotna) odnosi się na konto przychodów finansowych lub kosztów finansowych (**Wn konto 24, Ma konto 75-0 lub Wn konto 75-1, Ma konto 24**). Rozwiązanie takie stosuje się również w przypadkach, gdy finansujący jest producentem przedmiotu leasingu lub pośrednikiem.

Jeżeli oddane w leasing finansowy aktywa trafiły bezpośrednio od ich dostawcy do korzystającego, to zapis na koncie „Rozrachunki z korzystającym z tytułu przedmiotu umowy” następuje w powiązaniu z zapisem po stronie Ma konta „Rozliczenie zakupu” lub „Pozostałe rozrachunki” (**Wn konto 24, Ma konto 30 lub 24**).

Podział opłaty podstawowej na część kapitałową i odsetkową

Finansujący dzieli opłatę podstawową na część kapitałową oraz odsetkową. Część odsetkowa stanowi przychód z tytułu leasingu finansowego. W przypadku gdy działalność leasingowa nie jest działalnością podstawową finansującego, część odsetkową odnosi się na przychody finansowe (**Ma konto 75-0**). Część kapitałowa opłaty leasingowej stanowi natomiast spłatę należności od korzystającego.

Podział opłaty powinien nastąpić przy zastosowaniu metody wewnętrznej stopy zwrotu (np. IRR), tak aby odzwierciedlić stałą okresową stopę zwrotu inwestycji leasingowej netto dokonanej przez finansującego w ramach leasingu finansowego.

Ewidencja opłat z tytułu umów o charakterze leasingu finansowego

Jeśli umowa dzierżawy linii produkcyjnej, spełnia warunki dla umowy leasingu finansowego, to ewidencja w księgach rachunkowych może przebiegać w sposób zaprezentowany na przykładzie.

Przykład

I. Założenia:

1. Spółka nabyła maszyny specjalistyczne, które utworzyły linię produkcyjną o wartości początkowej: 250.000 zł. Linia ta została przez spółkę wydierżawiona innej jednostce. Nakłady na linię produkcyjną jednostka gromadziła na koncie 08 „Środki trwałe w budowie”.

2. Umowa dzierżawy zawierała następujące dane:

- a) czas trwania umowy dzierżawy: 3 lata (od 1 lipca 2012 r. do 30 czerwca 2015 r.),
- b) miesięczny czynsz dzierżawny: 8.000 zł,
- c) po zakończeniu umowy linia zostanie sprzedana korzystającemu za kwotę: 12.500 zł.

3. Podział czynszu na część kapitałową i odsetkową. Wewnętrzna stopa zwrotu wynosi: 0,991%. Obliczono ją przy zastosowaniu funkcji IRR arkusza kalkulacyjnego Excel. Pierwsza rata w kwocie: 8.000,00 zł dotyczy:

- a) części kapitałowej: 5.522,55 zł,
- b) części odsetkowej: 2.477,45 zł.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. Przekazanie linii produkcyjnej korzystającemu	250.000,00 zł	24	08
2. Faktura VAT z tytułu czynszu:			
a) opłata brutto	9.840,00 zł	20	
b) kwota VAT	1.840,00 zł		22-2
c) wartość netto	8.000,00 zł		24
3. PK – rozliczenie czynszu netto:			
a) część kapitałowa	5.522,55 zł	24	24
b) część odsetkowa	2.477,45 zł	24	75-0
4. WB – otrzymanie opłaty	9.840,00 zł	13-0	20

III. Księgowania:

Konto 13-0 „Rachunek bieżący”		Konto 20 „Rozrachunki z odbiorcami”		Konto 24 „Pozostałe rozrachunki” (w analityce: Rozliczenie faktury z tytułu czynszu)	
(4)	9.840,00	(2a)	9.840,00	(4)	
				(3a)	5.522,55
				(3b)	2.477,45
Konto 24 „Pozostałe rozrachunki” (w analityce: Rozrachunki z korzystającym z tytułu przedmiotu umowy)		Konto 08 „Środki trwałe w budowie”		Konto 22-2 „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”	
(1)	250.000,00	(S.p.)	250.000,00	(1)	
	5.522,55				1.840,00
					(2b)
Konto 75-0 „Przychody finansowe”					
	2.477,45				
					(3b)

6.2. Ewidencja w sytuacji, gdy zawarto zwykłą umowę dzierżawy

Jak przebiegać będzie ewidencja przekazania linii produkcyjnej w dzierżawę oraz jej sprzedaży po zakończeniu umowy, w sytuacji gdy umowa nie ma charakteru umowy leasingu finansowego?

Przekazanie linii produkcyjnej do używania na podstawie zwykłej umowy dzierżawy nie powoduje przeniesienia prawa własności na dzierżawcę, dlatego linia produkcyjna pozostaje – jako środek trwały – nadal w ewidencji bilansowej jednostki, będącej jej właścicielem.

W omawianej sytuacji jednostka powinna dokonać następujących księgowowań:

- 1) przekazanie linii produkcyjnej w dzierżawę (zapis w sytuacji, gdy do momentu przekazania w dzierżawę linia figurowała na koncie 08):
 - **Wn konto 01** „Środki trwałe”,
 - **Ma konto 08** „Środki trwałe w budowie”,
- 2) opłaty z tytułu dzierżawy:
 - a) wartość brutto:
 - **Wn konto 20** „Rozrachunki z odbiorcami”,
 - b) wartość netto – jeżeli wynajem nie jest działalnością statutową jednostki:
 - **Ma konto 76-0** „Pozostałe przychody operacyjne”,
 - c) VAT należny:
 - **Ma konto 22-2** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”.

W koszty odnoszone będą miesięczne odpisy umorzeniowe dokonywane od środka trwałego przekazanego w dzierżawę według zasad ogólnych określonych w art. 32 ustawy o rachunkowości.

Sprzedaż linii produkcyjnej po zakończeniu umowy dzierżawy niespełniającej warunków leasingu finansowego przebiegać będzie na warunkach ogólnych dotyczących sprzedaży środków trwałych. Zatem koszty i przychody związane ze sprzedażą linii, jako pośrednio związane z działalnością operacyjną jednostki – na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 32 ustawy o rachunkowości – ujmuje się na kontach 76-0 „Pozostałe przychody operacyjne” i 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”.

7. Należności z tytułu leasingu finansowego

Przepisy ustawy o rachunkowości mówią, iż oddane do używania korzystającemu środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne na podstawie umowy leasingu finansowego zalicza się u finansującego do aktywów finansowych odpowiednio jako długo- lub krótkoterminowe aktywa. W bilansie wykazuje się je w kwocie wymaganej zapłaty, z zachowaniem ostrożności (art. 28 ust. 1 pkt 7 ustawy o rachunkowości) w pozycji A.IV lub poz. B.III.

Natomiast w myśl pkt XI.2 Krajowego Standardu Rachunkowości nr 5 „Leasing, najem i dzierżawa” (KSR nr 5), finansujący wykazuje w bilansie jako aktywa finansowe w podziale na krótkoterminowe i długoterminowe należność z tytułu leasingu finansowego, ustaloną jako wartość bieżącą opłat leasingowych należnych od korzystającego z tytułu leasingu finansowego (inwestycję leasingową netto). Według KSR nr 5:

- a) **inwestycja leasingowa netto** to inwestycja leasingowa brutto zdyskontowana za pomocą stopy procentowej leasingu,
- b) **inwestycja leasingowa brutto** to suma należnych finansującemu opłat leasingowych wynikających z umowy leasingu finansowego oraz ewentualnej niegwarantowanej wartości końcowej przypadającej finansującemu.

Treść KSR nr 5 opiera się na rozwiązaniach MSR nr 17 „Leasing”. W kwestii będącej przedmiotem niniejszego opracowania rozwiązania krajowe i międzynarodowe są analogiczne.

ZESZYTY METODYCZNE RACHUNKOWOŚCI

Redakcja: Redaktor Naczelna: Wiesława Śliwińska
 Dodatek opracowała: Joanna Kacprzyk
 adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
 e-mail: zeszyty@gofin.pl

Wydawca: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN sp. z o.o.
 adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
 tel.: 95 720 85 40, faks 95 720 85 60

NAKŁAD **16 000**



PRENUMERATA 2013 szczegóły na www.sklep.gofin.pl

Numer kompletu	Komplety promocyjne z nagrodami - II półrocze 2013 r.	Cena
KOMPLET nr 1	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6) + Gazeta Podatkowa	1 133,00 zł
KOMPLET nr 2	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6)	958,50 zł
KOMPLET nr 3	Biuletyn Informacyjny (tab. 2 poz. 1) + Gazeta Podatkowa	449,00 zł

Lp.	Tytuł czasopisma	Cykl wydawniczy	PRENUMERATA 2013	
			II półrocze	III kwartał
1.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych z comiesięcznym dodatkiem Serwis Podatkowy + on-line GRATIS!	co 10 dni	274,50 zł	137,25 zł
2.	Ubezpieczenia i Prawo Pracy + on-line GRATIS!	dwutygodnik	177,00 zł	88,50 zł
3.	Poradnik VAT + on-line GRATIS!	dwutygodnik	168,00 zł	84,00 zł
4.	Zeszyty Metodyczne Rachunkowości + on-line GRATIS!	dwutygodnik	174,00 zł	87,00 zł
5.	Przegląd Podatku Dochodowego + on-line GRATIS!	dwutygodnik	165,00 zł	82,50 zł
6.	KOMPLET CZASOPISM (poz. 1-5) + Serwis Głównego Księgowego GRATIS!	patrz poz. 1-5	958,50 zł	479,25 zł
7.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych bez dodatku Serwis Podatkowy + on-line GRATIS!	co 10 dni	229,50 zł	114,75 zł

Ceny zawierają podatek VAT. Koszty wysyłki pokrywa Wydawnictwo.

Warunkiem prenumeraty jest złożenie zamówienia (np. faksem: 95 720 85 60) oraz **jednoczesne dokonanie wpłaty** na konto: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN, BH Oddział w Gorzowie Wlkp., nr 14 1030 1133 0000 0000 3533 0000. Po otrzymaniu wpłaty wystawiamy fakturę VAT.

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

www.sklep.gofin.pl

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

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

Wszelkie prawa zastrzeżone: kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie zabronione.