



CENTRUM EDUKACJI KIBR

Przez wiedzę do sukcesu



Niefinansowe aktywa trwałe

Ujęcie bilansowe i podatkowe

Prezentacja

Aneta Wilk-Łyś

Agenda

- 1. Rzeczowe aktywa trwałe**
2. Wartości niematerialne
3. Nieruchomości inwestycyjne
4. Koszty finansowania zewnętrznego
5. Dotacje państwowe
6. Aktywa przeznaczone do sprzedaży i działalność zaniechana
7. Leasing
8. Utrata wartości

Przepisy



Ustawa o Rachunkowości (UoR)



MSR 16

Definicja MSR 16

” Rzeczowe aktywa trwałe to zasoby

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

Definicja UoR

” Aktywa trwałe

Aktywa jednostki, które nie są zaliczane do aktywów obrotowych.

Przykład

aktywa rzeczowe, które co do zasady są przeznaczone do zbycia lub zużycia w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego lub w ciągu normalnego cyklu operacyjnego właściwego dla danej działalności, jeżeli trwa on dłużej niż 12 miesięcy

” Środki trwałe

Rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki.

Środki trwałe w budowie

” Zaliczane do aktywów trwałych środki trwałe w okresie ich:

- budowy,
- montażu,
- ulepszenia już istniejącego środka trwałego.

Ujęcie początkowe

Forma nabycia

Nabycie (zakup)

Cena nabycia
cena zakupu plus koszty bezpośrednio związane z nabyciem

Dotacja

Wartość godziwa

Połączenie jednostek

Wartość godziwa

Leasing

Wartość godziwa lub wartość bieżąca minimalnych opłat leasingowych (w zależności od tego, która jest niższa)

Wytworzenie we własnym zakresie

Koszty wytworzenia

Wymiana barterowa

Wartość godziwa aktywów przekazanych lub otrzymanych (o ile transakcja ma sens ekonomiczny)

Ujęcie początkowe, cd.

Koszty bezpośrednio związane z nabyciem

1. Koszty świadczeń pracowniczych
2. Koszty przygotowania miejsca
3. Koszty dostawy oraz koszty załadunku i wyładunku
4. Koszty instalacji i montażu
5. Koszty sprawdzenia, czy składnik aktywów działa poprawnie, pomniejszone o przychody netto ze sprzedaży wyrobów wytworzonych w tym czasie
6. Koszty usług profesjonalnych
7. Szacunkowe koszty demontażu i usunięcia składnika aktywów oraz koszty doprowadzenia miejsca, w którym się znajdował do stanu pierwotnego, do których jednostka jest zobowiązana w związku z nabyciem składnika rzeczowych aktywów trwałych lub jego używaniem w danym okresie w celu innym niż wytwarzanie wyrobów
8. Koszty finansowania zewnętrznego, jeżeli dany środek trwały spełnia definicję aktywa dostosowywanego (MSR 23), do momentu zakończenia prac (składnik aktywów jest gotowy do użytkowania (nie koniecznie użytkowany))

Koszty rozbiórki i przywrócenia do stanu pierwotnego (MSR)

- Koszty rozbiórki składnika aktywów oraz przywrócenia miejsca, na którym był on zlokalizowany, do stanu pierwotnego, stanowią element ceny nabycia lub kosztu wytworzenia środka trwałego w przypadku, gdy jednostka posiada obowiązek do poniesienia tego typu kosztów, który powstał w momencie nabycia aktywa.
- Jednostka kapitalizuje wartość bieżącą oczekiwanych kosztów rozbiórki rzeczowego aktywa trwałego w korespondencji z rezerwami (tzw. rezerwa rekultywacyjna) i amortyzuje ją przez okres użytkowania środka trwałego, którego one dotyczą.
- Zmiany wartości rezerwy związane z upływem czasu (tzw. odwijanie dyskonta) są ujmowane w zysku lub stracie okresu jako koszty finansowe.
- Inne zmiany, które wynikają ze zmiany oszacowań dotyczących oczekiwanych kosztów lub zmiany stopy procentowej mogą być w odpowiedni sposób zaliczone do wartości aktywa.

Zadanie

- Jednostka wybudowała budynek fabryczny w roku 2015 (1 stycznia). Było to możliwe między innymi dlatego, że jednostka zobowiązała się do przywrócenia terenu do stanu pierwotnego po zakończeniu użytkowania fabryki. Przewidywany okres użytkowania to 30 lat. Koszt wybudowania budynku to 60 mln zł.
- Jednostka w styczniu 2015 oszacowała spodziewane koszty demontażu i rekultywacji terenu, które spodziewa się ponieść w przyszłości na kwotę 20 mln zł. Stopa procentowa przed opodatkowaniem uwzględniająca ryzyko inwestycyjne została oszacowana na poziomie 8% (czynnik dyskontowy dla 30 lat wynosi 0.0994, natomiast dla 28 lat 0.1159).
- Na koniec 2016 roku (po dwóch latach) jednostka zmieniła szacunek kosztów z 20 na 25 milionów złotych.

Polecenie

Proszę obliczyć wartość aktywa trwałego na koniec 2015 i 2016 roku oraz podać wszystkie księgowania związane z powyższą sytuacją.

Zadanie - rozwiązanie

Obliczenie wysokości rezerwy podlegającej kapitalizacji

Oszacowane koszty rekultywacji	=	20,000 tys. zł
Współczynnik dyskonta dla 30 lat (*%)	=	0.0994
Koszty rekultywacji po dyskoncie	=	1 998 tys. zł

Ujęcie początkowe - księgowania

Wn Środki trwałe	61 998 tys. zł	(60 mln zł + 1,9 mln zł)
Ma Rezerwy	1 998 tys. zł	
Ma Zobowiązanie/Bank	60 000 tys. zł	

Ujęcie po pierwszym roku - księgowania

Wn Koszty finansowe	159 tys. zł	(1 998 tys. zł * 8%)
Ma Rezerwy	159 tys. zł	
Wn Koszty amortyzacji	2 067 tys. zł	(61 998 tys. zł:30 lat)
Ma Rezerwy	2 067 tys. zł	

→ „Odwracanie” dyskonta

→ Amortyzacja

Zadanie - rozwiązanie

Ujęcie po drugim roku - księgowania

Wn Koszty finansowe	172 tys. zł	$(1998 + 159) \text{ tys. zł} \cdot 8\%$	→ „Odwracanie” dyskonta
Ma Rezerwy	172 tys. zł		
Wn Koszty amortyzacji	2 067 tys. zł	$(61\,998 \text{ tys. zł} : 30 \text{ lat})$	→ Amortyzacja
Ma Rezerwy	2 067 tys. zł		

Obliczenie nowej wysokości rezerwy podlegającej kapitalizacji (w związku ze zmianą szacunku)

Oszacowane nowe koszty rekultywacji	=	25,000 tys. zł
Współczynnik dyskonta dla 28 lat (*%)	=	0.1159
Nowe koszty rekultywacji po dyskoncie	=	2 898 tys. zł $(25\,000 \text{ tys. zł} \cdot 0.1159)$
Rezerwa dotychczas utworzona	=	2 318 tys. zł $(1\,998 \text{ tys. zł} + 159 \text{ tys. zł} + 172 \text{ tys. zł})$
Rezerwa do utworzenia w korespondencji z kontem środków trwałych	=	580 tys. zł

Ujęcie zwiększenia rezerwy na koniec drugiego roku - księgowania

Wn Środki trwałe	580 tys. zł	$(2\,898 \text{ tys. zł} - 2\,318 \text{ tys. zł})$
Ma Rezerwy	580 tys. zł	

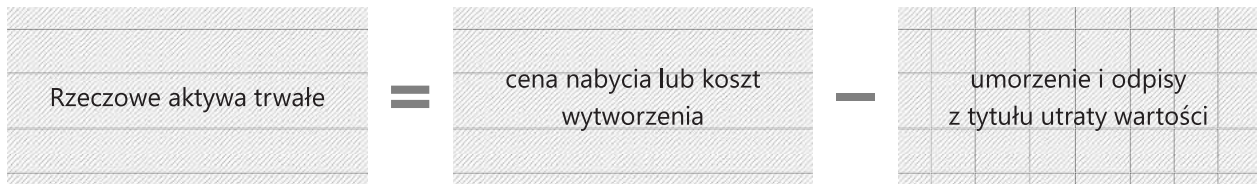
Ujęcie początkowe, cd.

Klasyfikacja środków trwałych

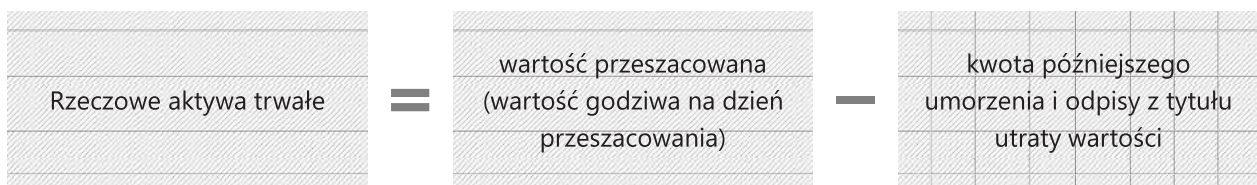
Grupa 0 Grunty	Grupa 1 Budynki i lokale	Grupa 2 Obiekty inżynierii lądowej i wodnej	Grupa 3 Kotły i maszyny energetyczne	Grupa 4 Maszyny, urządzenia i aparaty ogólnego zastosowania
Grupa 5 Specjalistyczne maszyny, urządzenia i aparaty	Grupa 6 Urządzenia techniczne	Grupa 7 Środki transportu	Grupa 8 Narzędzia, przyrządy, ruchomości i wyposażenie	Grupa 9 Inwentarz żywy

Wycena po ujęciu początkowym

Model oparty na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, tzw. model kosztowy



Model oparty na wartości przeszacowanej



Model wartości przeszacowanej według MSR

Kiedy stosować

- Można zastosować, jeśli jest możliwe wiarygodne ustalenie wartości godziwej danego składnika aktywów.

Warunki stosowania

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

Brak takiego wymogu w UoR

Według UoR jedynie na podstawie odrębnych przepisów

*Wzrost wartości środków trwałych powyżej ich wartości bilansowej na dzień przeszacowania odnoszony jest na **kapitał z aktualizacji wyceny***

Model wartości przeszacowanej według MSR

Kapitał z aktualizacji wyceny jest przenoszony do zysków zatrzymanych

1

**Jednorazowo
na koniec okresu użytkowania**

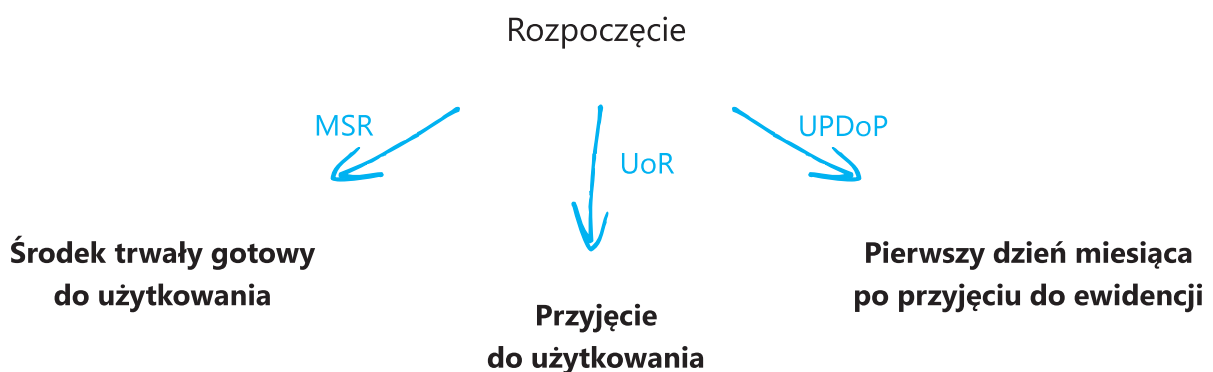


**Systematycznie
przez okres użytkowania**

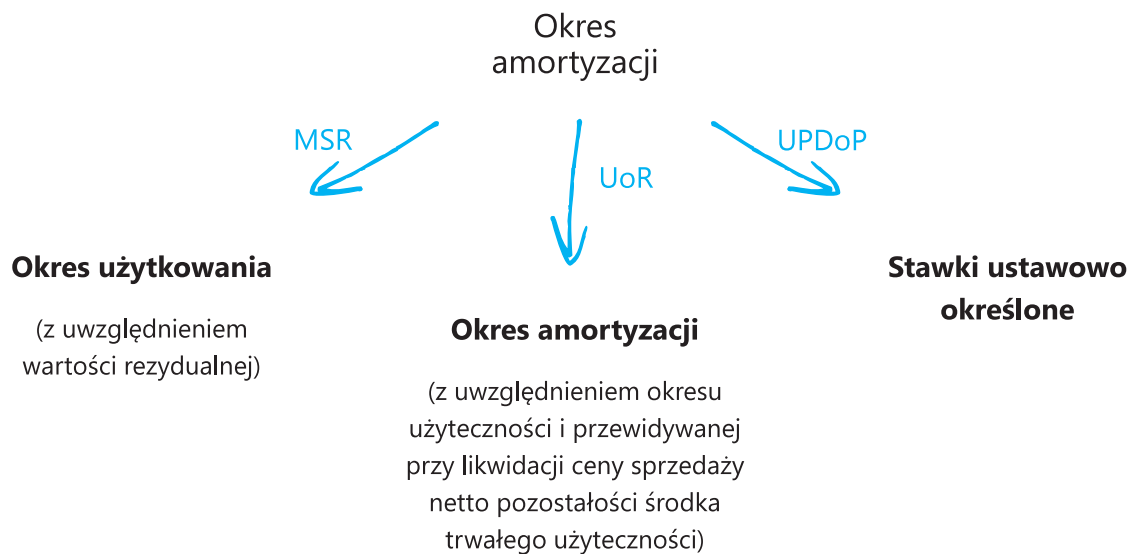
Według UoR kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny podlega zmniejszeniu o różnicę z aktualizacji wyceny uprzednio zaktualizowanych zbywanych lub zlikwidowanych środków trwałych.

Różnica ta wpływa na kapitał (fundusz) zapasowy lub inny o podobnym charakterze, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej.

Amortyzacja



Amortyzacja



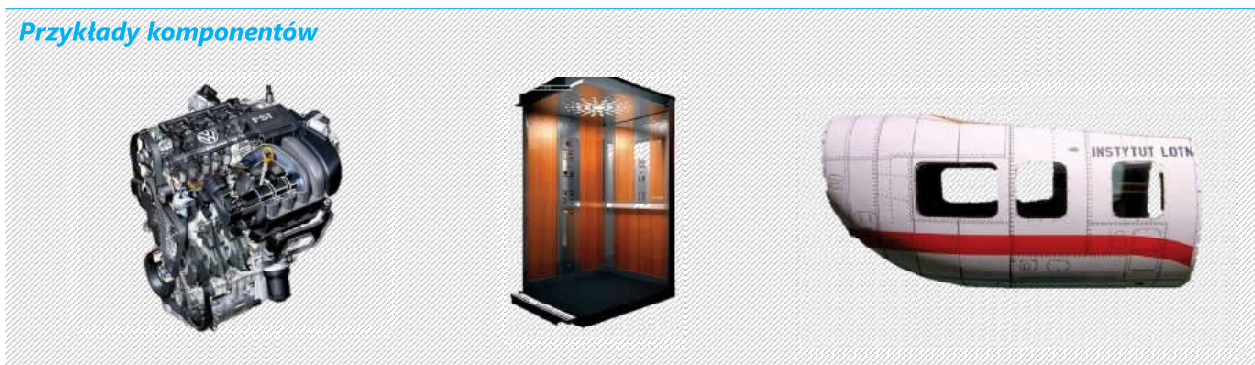
Komponenty według MSR

” Komponenty

rzeczowe aktywa trwałe, które stanowią część tego aktywa, są istotne w stosunku do wartości całkowitej tego aktywa i posiadają odmienny okres użytkowania.

- Komponenty są amortyzowane osobno według własnego okresu użytkowania.
- Brak bezpośredniego uregulowania w tym zakresie w UoR.

Przykłady komponentów



Środki trwałe w budowie 081

- Nabycie gruntów i innych składników majątku trwałego i koszty montażu
- Opłaty za użytkowanie gruntów w czasie budowy
- Założenie stref ochronnych zieleni
- Dokumentacja projektowa
- Ubezpieczenia majątkowe budowanych środków trwałych
- Próby montażowe i rozruch
- Koszty obsługi zobowiązań zaciągniętych pod budowę
- Przygotowanie terenów pod budowę
- Roboty budowlano montażowe
- Badania geologiczne itp.
- Wartość uzyskanych (w budowie) i przekazanych do używania środków trwałych
- Odpisy z tytułu trwałej utraty wartości
- Wartość sprzedanych lub przekazanych nieodpłatnie środków trwałych w budowie
- Poniesione straty losowe w środkach trwałych w budowie

Rozliczenie kosztów wspólnych dla kilku budowanych obiektów następuje według wskaźnika:

$$\frac{\text{koszty wspólne (pośrednie)} * 100\%}{\text{wszystkie koszty bezpośrednie dla wszystkich obiektów}}$$

Przykład

Jednostka zakupiła dwie maszyny: spawarkę i tokarkę

- | | | |
|--------------------|-----------------|--------------------------------|
| • Wartość tokarki | 30,000 zł | |
| • Wartość spawarki | 20,000 zł | |
| • Transport | 10,000 zł netto | → Koszt wspólny do rozliczenia |

Rozliczenie kosztów transportu

- 10 000 zł stanowi 20% kosztu całkowitego obu maszyn
- Koszty wspólne przypadające na tokarkę $20\% * 30,000 \text{ zł} = 6,000 \text{ zł}$
- Koszty wspólne przypadające na spawarkę $20\% * 20,000 \text{ zł} = 4,000 \text{ zł}$

Wartość maszyn po zaalokowaniu

- | | |
|------------|-----------|
| • Tokarka | 36,000 zł |
| • Spawarka | 24,000 zł |

Późniejsze nakłady inwestycyjne czy wydatki bieżące?

” Nakłady inwestycyjne

Wydatki, których skutkiem jest nabycie rzeczowych składników majątku trwałego lub poprawa ich zdolności do generowania dochodu.

W momencie przeprowadzania przeglądu generalnego, jeśli kryteria ujmowania są spełnione, jego koszty zostają ujęte w wartości bilansowej odpowiedniej pozycji rzeczowych aktywów trwałych jako koszt zastąpienia.

” Wydatki bieżące

Koszty ponoszone w ramach bieżącej działalności przedsiębiorstwa lub koszty ponoszone w celu utrzymania istniejącej zdolności aktywów do generowania korzyści ekonomicznych.

Środki trwałe – ujęcie podatkowe

Art. 16a Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych („updop”)

Amortyzacji podlegają, stanowiące własność lub współwłasność podatnika, nabyte lub wytworzone we własnym zakresie, kompletne i zdatne do użytku w dniu przyjęcia do używania:

- budowle, budynki oraz lokale będące odrębną własnością,
- maszyny, urządzenia i środki transportu,
- inne przedmioty,
- o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub [...], zwane środkami trwałymi.

Środki trwałe – ujęcie podatkowe

Amortyzacji ponadto podlegają, niezależnie od przewidywanego okresu użytkowania (również zwane środkami trwałymi)

- *Przyjęte do użytkowania inwestycje w obcych środkach trwałych, zwane dalej "inwestycjami w obcych środkach trwałych,"*
- *Budynki i budowle wybudowane na cudzym gruncie*
- *Składniki majątku, niestanowiące własności lub współwłasności podatnika, wykorzystywane przez niego na potrzeby związane z prowadzoną działalnością na podstawie umowy leasingu, jeżeli zgodnie z przepisami rozdziału 4a updop odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający*

Środki trwałe – ujęcie podatkowe

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



okresu
używania



uprawnienia
do amortyzacji



prawa
własności



związku z działalnością
gospodarczą

Środki trwałe – ujęcie podatkowe

Amortyzacja

Określone ustawowe stawki

- metoda liniowa
- metoda liniowa z podwyższonymi stawkami
- metoda liniowa z indywidualnymi stawkami
- metoda degresywna
- jednorazowy odpis (do łącznej kwoty 50 tys. euro, dla niektórych podatników i dla wybranych grup środków trwałych)

Moment rozpoczęcia

- od pierwszego miesiąca następującego o wprowadzeniu do ewidencji

Niskocenne środki trwałe

- do 3 500 zł

Zadanie



Czy podatnik może dowolnie podjąć decyzję o przewidywanym okresie używania?



Czy możliwe jest zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od budynków zakwalifikowanych do sprzedaży i aktualnie niewykorzystywanych oraz od budynków niewykorzystywanych, ale nie zakwalifikowanych do sprzedaży?



Wnioskodawca na podstawie umów o współpracę przekazuje kontrahentom składniki majątku (głównie formy wtryskowe – narzędzia lub urządzenia). Pozostają one własnością Spółki oraz będą wykorzystywane wyłącznie do produkcji produktów na jej rzecz. Kontrahent nie będzie zobowiązany do uiszczania odrębnej opłaty z tytułu wykorzystywania narzędzi/urządzeń, ale będzie zobligowany do uwzględnienia tego faktu przy kalkulacji ceny za wytworzone przy jego pomocy podzespoły. Narzędzia/urządzenia zostaną ujęte w ewidencji środków trwałych Spółki. Czy odpisy amortyzacyjne mogą być KUP?



Czy odsetki naliczone a niezapłacone od kredytu na cele inwestycyjne należy ująć w wartości początkowej?

Zadanie cd



Czy różnice kursowe naliczone a niezrealizowane należy ująć w wartości początkowej?



Czy można zaliczyć do KUP straty z tytułu niezamortyzowanych w pełni inwestycji w obcych środkach trwałych? Jeśli tak, to pod jakimi warunkami?



Jak rozliczyć wartość netto starego budynku, który zostanie wyburzony, a na jego miejscu zostanie wybudowany nowy? Jak ująć koszt demontażu starego budynku?



W którym momencie można zaliczyć do KUP opłatę wstępną za leasing?

Agenda

1. Rzeczowe aktywa trwałe
- 2. Wartości niematerialne**
3. Nieruchomości inwestycyjne
4. Koszty finansowania zewnętrznego
5. Dotacje państwowe
6. Aktywa przeznaczone do sprzedaży i działalność zaniechana
7. Leasing
8. Utrata wartości

Przepisy



Ustawa o Rachunkowości (UoR)



MSR 38

Definicja

UoR

” Wartości niematerialne i prawne

Nabyte przez jednostkę, zaliczane do aktywów trwałych, prawa majątkowe nadające się do gospodarczego wykorzystania, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, przeznaczone do używania na potrzeby jednostki, a w szczególności:

- autorskie prawa majątkowe, prawa pokrewne, licencje, koncesje,
- prawa do wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów użytkowych oraz zdobniczych,
- know-how.

MSR 38

” Wartości niematerialne

Możliwe do zidentyfikowania aktywa niepieniężne, które nie mają postaci fizycznej.

Ujęcie początkowe

Forma nabycia

Nabycie (zakup)
Cena nabycia
cena zakupu plus koszty bezpośrednio związane z nabyciem

Dotacja
Wartość godziwa

Połączenie jednostek
Wartość godziwa

Leasing
Wartość godziwa lub wartość bieżąca minimalnych opłat leasingowych (w zależności od tego, która jest niższa)

Wytworzenie we własnym zakresie
Koszty wytworzenia pod warunkiem spełnienia kryteriów

Wymiana barterowa
Wartość godziwa aktywów przekazanych lub otrzymanych (o ile transakcja ma sens ekonomiczny)



Zakaz ujmowania wewnętrznie wytworzonych: marki, znaku towarowego, wartości firmy (ang. goodwill'u) – brak spełnienia kryteriów ujęcia jako aktywa

Prace badawcze i rozwojowe

Moment spełnienia warunków



Prace rozwojowe – warunki UoR 33.2

Koszty zakończonych prac rozwojowych prowadzonych przez jednostkę na własne potrzeby, poniesione przed podjęciem produkcji lub zastosowaniem technologii, zalicza się do WNIIP jeżeli:

Produkt lub technologia wytwarzania są ściśle ustalone, a dotyczące ich koszty prac rozwojowych wiarygodnie określone

Techniczna przydatność produktu lub technologii została stwierdzona i odpowiednio udokumentowana i na tej podstawie jednostka podjęła decyzję o wytwarzaniu tych produktów lub stosowaniu technologii

Koszty prac rozwojowych zostaną pokryte, według przewidywań, przychodami ze sprzedaży tych produktów lub zastosowania technologii

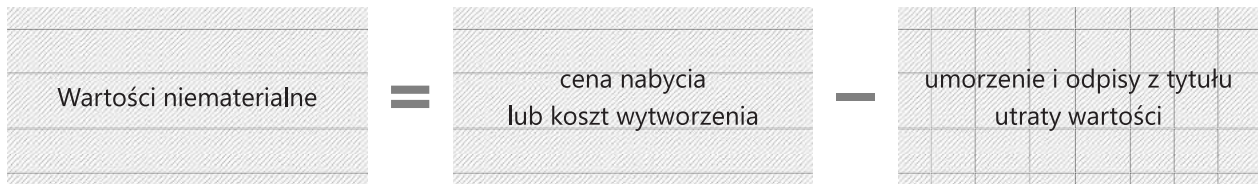
Prace rozwojowe – warunki MSR 38

Warunki kapitalizacji kosztów prac rozwojowych

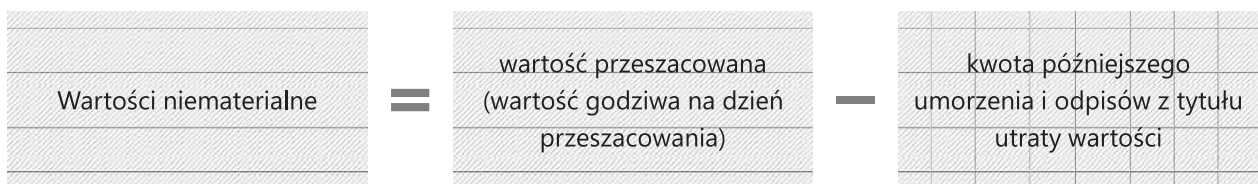
	MSR 38	UoR
• Jest prawdopodobne, że jednostka osiągnie przyszłe korzyści ekonomiczne związane z prowadzonymi pracami;	+	
• Istnieje zamiar ukończenia składnika aktywów oraz jego użytkowania lub sprzedaży	+	-
• Są dostępne zasoby, które mają służyć ukończeniu składnika aktywów oraz jego użytkowaniu lub sprzedaży	+	-
• Istnieje możliwość użytkowania lub sprzedaży składnika wartości niematerialnych	+	
• Istnieje możliwość, z technicznego punktu widzenia, ukończenia składnika aktywów niematerialnych w celu użytkowania lub sprzedaży	+	-
• Można wiarygodnie ustalić poniesione nakłady	+	

Wycena po ujęciu początkowym

Model oparty na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, tzw. model kosztowy



Model oparty na wartości przeszacowanej



Według MSR 38
wymagany AKTYWNY RYNEK



Według UoR
wymagane odrębne przepisy

Amortyzacja

Wartości niematerialne o określonym okresie użytkowania

- Podlegająca amortyzacji wartość składnika aktywów (cena nabycia lub koszt wytworzenia lub przeszacowana kwota minus wartość końcowa) powinna zostać równomiernie rozłożona w ciągu okresu jego użytkowania.
- Wartość rezydualna wartości niematerialnej wynosi zero, chyba że inna jednostka zobowiązała się odkupić wartość niematerialną pod koniec okresu jej użyteczności lub też istnieje aktywny rynek, z którego można pobrać dane odnośnie wartości końcowej danego składnika aktywów (istnienie tego rynku musi być prawdopodobne również po okresie użytkowania składnika aktywów).
- Amortyzację rozpoczyna się w chwili, gdy składnik aktywów jest gotowy do użycia.
- Metoda amortyzacji oraz okres użytkowania powinny być weryfikowane co najmniej na koniec każdego roku obrotowego i zmieniane w razie konieczności (zmiana szacunku).

Wartości niematerialne o nieokreślonym okresie użytkowania

- Okres użyteczności nie może być określony, np. w sytuacji, gdy po przeanalizowaniu wszystkich dostępnych informacji, jednostka nie jest w stanie określić okresu, przez jaki czas możliwe jest osiągnięcie korzyści ekonomicznych z danej wartości niematerialnej.
- Wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania nie amortyzuje się.
- Okres użytkowania takich aktywów jest weryfikowany w każdym okresie w celu ustalenia, czy zdarzenia i okoliczności nadal potwierdzają, iż okres taki jest nieokreślony i jeśli następuje zmiana w tym zakresie, to jest ona ujmowana prospektywnie.
- Testy na utratę wartości aktywów są przeprowadzane co najmniej raz do roku oraz za każdym razem kiedy istnieją przesłanki, że nastąpiła utrata wartości tego składnika (zgodnie z MSR 36).

Amortyzacja – UoR

Zasady te same jak dla środków trwałych, ale...

- Koszty, prac rozwojowych, odpisuje się przez okres ekonomicznej użyteczności rezultatów prac rozwojowych. Jeżeli w wyjątkowych przypadkach nie można wiarygodnie oszacować okresu ekonomicznej użyteczności rezultatów zakończonych prac rozwojowych, to okres dokonywania odpisów nie może przekraczać 5 lat.
- Od wartości firmy jednostka dokonuje odpisów amortyzacyjnych przez okres jej ekonomicznej użyteczności. Jeżeli nie można wiarygodnie oszacować okresu ekonomicznej użyteczności, to okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych wartości firmy nie może być dłuższy niż 5 lat.
- Istnieje możliwość ujęcia ujemnej wartości firmy. Ustawa określa zasady jej odpisywania w przychody.

*Są to istotne różnice
w stosunku do MSR*

Szczególne przypadki

Pracownicy i koszty szkoleń

Prawa do zawodników

Strategia opracowana
przez Zarząd jednostki

Relacje z klientami

Koszt witryny internetowej

Zadanie

W jaki sposób jednostka powinna ująć w księgach poniższe przypadki?

- Opracowana przez informatyków jednostki witryna internetowa. Koszt 100 tys. zł.
- Wyceniona przez rzeczoznawcę wartość marki stworzonej przez jednostkę pięć lat temu. Wartość 5 mln zł.
- Zakupiony 3 letni kontrakt dotyczący wykorzystania zawodnika pierwszoligowego. Wartość 50 mln zł.
- Kontuzja zawodnika, który był „przedmiotem” powyższego kontraktu.
- Zakupiony patent za kwotę 20 mln zł dwa lata temu. Wartość patentu oceniona przez rzeczoznawcę na koniec okresu obrotowego 30 mln zł.
- Wyceniona przez rzeczoznawcę na kwotę 20 mln zł lista klientów uzyskana w ramach przejęcia kontroli nad inną jednostką.
- Wynagrodzenia zespołu opracowującego recepturę innowacyjnego leku. Wartość tych wynagrodzeń 100 tys. zł. Zespół pozyskuje wiedzę, którą zamierza wykorzystać do dalszych ukierunkowanych prac.

Zadanie

W jaki sposób jednostka powinna ująć w księgach poniższe przypadki?

- Opracowana przez informatyków jednostki witryna internetowa. Koszt 100 tys. zł.
- Wyceniona przez rzeczoznawcę wartość marki stworzonej przez jednostkę pięć lat temu. Wartość 5 mln zł.
- Zakupiony 3 letni kontrakt dotyczący wykorzystania zawodnika pierwszoligowego. Wartość 50 mln zł.
- Kontuzja zawodnika, który był „przedmiotem” powyższego kontraktu.

Jeśli witryna służy celom handlowym (tj. sprzedaż internetowa) – skapitalizować. W pozostałych przypadkach odnieść w koszty okresu.

Nie ma możliwości kapitalizacji wewnętrznie wytworzonej marki.

Skapitalizować jako wartość niematerialną – prawa do zawodnika. Okres amortyzacji 3 lata.

Ocenić, czy nie nastąpiła utrata wartości kontraktu. Dokonać odpisu, jeśli konieczny.

Zadanie

W jaki sposób jednostka powinna ująć w księgach poniższe przypadki?

- Zakupiony patent za kwotę 20 mln zł dwa lata temu. Wartość patentu oceniona przez rzeczoznawcę na koniec okresu obrotowego 30 mln zł.
- Wyceniona przez rzeczoznawcę na kwotę 20 mln zł lista klientów uzyskana w ramach przejęcia kontroli nad inną jednostką.
- Wynagrodzenia zespołu opracowującego recepturę innowacyjnego leku. Wartość tych wynagrodzeń 100 tys. zł. Zespół pozyskuje wiedzę, którą zamierza wykorzystać do dalszych ukierunkowanych prac.

Ujęcie patentu jako wartości niematerialnej. Brak możliwości przeszacowania. Według UoR potrzebne byłby odrębne przepisy. Według MSR 38 potrzebny byłby aktywny rynek.

Ujęcie listy klientów na dzień połączenia w wartości godziwej (najprawdopodobniej 20 mln zł).

Jest to etap prac badawczych. Wynagrodzenia zostaną odniesione w koszty okresu.

Ujęcie podatkowe

§ Amortyzacji podlegają wyłącznie te prawa majątkowe, które zostały nabyte przez podatnika

Zamknięty katalog praw majątkowych uprawniających do dokonywania amortyzacji:

- spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego
- spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego
- prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej
- autorskie lub pokrewne prawa majątkowe
- licencje
- prawa określone w ustawie z dnia 30 czerwca 2000 r. - Prawo własności przemysłowej (Dz.U. z 2013 r. poz. 1410)
- wartość stanowiąca równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (know-how)
- Wartość firmy (pod konkretnymi warunkami)
- Wartość prac rozwojowych (pod konkretnymi warunkami)
- Powyższe składniki majątku, jeśli są używane na podstawie umowy leasingu, w której odpisów amortyzacyjnych dla celów podatkowych dokonuje korzystający

Zadanie



Czy Spółka może amortyzować prawo ze zgłoszenia znaku towarowego, które nabyła?

Agenda

1. Rzeczowe aktywa trwałe
2. Wartości niematerialne
- 3. Nieruchomości inwestycyjne**
4. Koszty finansowania zewnętrznego
5. Dotacje państwowe
6. Aktywa przeznaczone do sprzedaży i działalność zaniechana
7. Leasing
8. Utrata wartości

Przepisy



Ustawa o Rachunkowości (UoR)



MSR 40

Definicja MSR 40

” Nieruchomość inwestycyjna to nieruchomość¹ utrzymywana² **w celu osiągnięcia korzyści**

Z tytułu:

- czynszów
- przyrostu wartości nieruchomości
- lub z obu tych tytułów

A nie w drodze:

- wykorzystania przy produkcji dostawach towarów świadczeniu usług
- czynnościach administracyjnych
- sprzedaży w ramach zwykłej działalności

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

¹ grunt, budynek lub jego część albo oba te elementy

² przez właściciela lub leasingobiorcę w leasingu finansowym

Definicja UoR art 3.1 pkt 17

” Inwestycje, przez które rozumie się aktywa posiadane przez jednostkę w celu osiągnięcia z nich korzyści ekonomicznych wynikających z:

- przyrostu wartości tych aktywów,
- uzyskania przychodów w formie odsetek, dywidend (udziałów w zyskach) lub innych pożytków, w tym również z transakcji handlowej.

W szczególności aktywa finansowe oraz te nieruchomości i wartości niematerialne i prawne, które nie są użytkowane przez jednostkę, lecz są posiadane przez nią w celu osiągnięcia tych korzyści.

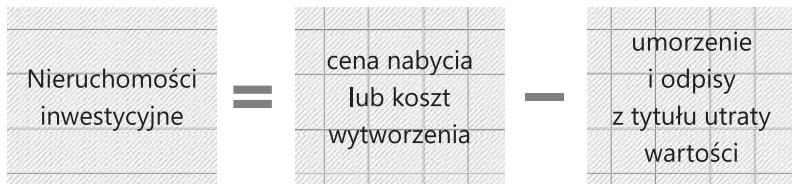
Ujęcie początkowe

W momencie początkowego ujęcia nieruchomość inwestycyjną wykazuje się w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia z uwzględnieniem kosztów przeprowadzenia transakcji.

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

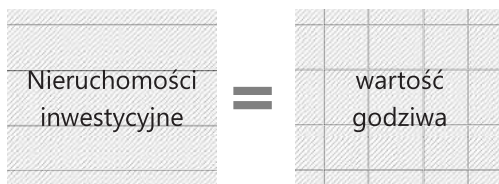
Wycena po ujęciu początkowym

Model oparty na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, tzw. model kosztowy



W przypadku wyboru modelu kosztu historycznego, jednostka jest zobowiązana ujawnić wartość godziwą swoich nieruchomości inwestycyjnych.

Model oparty na wartości przeszacowanej



- Zmiany wartości godziwej odnoszone do zysku lub straty
- Nie ma amortyzacji



Według MSR 40 – wymagana konsekwencja dla wszystkich nieruchomości inwestycyjnych



Według UoR – brak konsekwencji dla wszystkich nieruchomości inwestycyjnych

Zadanie

- Jednostka posiada nieruchomość (biurowiec) zakupioną dziesięć lat temu za 10 mln zł. Ustalono wówczas okres użytkowania na 40 lat i zerową wartość rezydualną.
- Jednostka postanowiła oddać w leasing operacyjny część nieruchomości. Ustalono, że przedmiotem leasingu będą dwa z dziesięciu pięter biurowca.
- Jednostka stosuje model wartości godziwej dla nieruchomości inwestycyjnych i model kosztu historycznego dla nieruchomości zajmowanych przez właściciela.
- Wartość godziwa całej nieruchomości w chwili podjęcia decyzji (i dokonywania operacji gospodarczej) wynosiła 20 mln zł.

Polecenie

Jak jednostka ujmie powyższą transakcję w księgach według UoR, według MSR 40 i jakie będą konsekwencje podatkowe?

Czy podejście zmieni się, jeśli transakcja będzie odbywała się między jednostkami tej samej grupy kapitałowej?

Zadanie - ujęcie według MSR 40

Wartość księgowa nieruchomości w chwili zmiany sposobu użytkowania $10\,000\text{ tys. zł} - 10\,000\text{ tys. zł} * 10/40 = 7\,500\text{ tys. zł}$

Wartość księgowa części nieruchomości oddanej w leasing: $2/10 * 7\,500\text{ tys. zł} = 1\,500\text{ tys. zł}$

Wartość godziwa części nieruchomości oddanej w leasing: $2/10 * 20\,000\text{ tys. zł} = 4\,000\text{ tys. zł}$

Ujęcie księgowe (tylko komponent oddany w leasing):	Wn Rzeczowe aktywa trwałe	2 500 tys. zł	→ Wycena początkowa
		(4 000 tys. zł - 1 500 tys. zł)	
	Ma Kapitał z aktualizacji wyceny	2 500 tys. zł	
	Wn Nieruchomości inwestycyjne	4 000 tys. zł	→ Przeniesienie
	Ma Rzeczowe aktywa trwałe	4 000 tys. zł	

Kolejne zmiany wartości godziwej już będą odnoszone w zyski i straty okresu. Komponent będący nieruchomością inwestycyjną nie będzie amortyzowany.

Zadanie - ujęcie według UoR i updog

Wartość księgowa nieruchomości w chwili zmiany sposobu użytkowania $10\,000\text{ tys. zł} - 10\,000\text{ tys. zł} * 10/40 = 7\,500\text{ tys. zł}$

Wartość księgowa części nieruchomości oddanej w leasing: $2/10 * 7\,500\text{ tys. zł} = 1\,500\text{ tys. zł}$

Wartość godziwa części nieruchomości oddanej w leasing: $2/10 * 20\,000\text{ tys. zł} = 4\,000\text{ tys. zł}$

Ujęcie księgowe (tylko komponent oddany w leasing):	Wn Rzeczowe aktywa trwałe	2 500 tys. zł	→ Wycena początkowa
		(4 000 tys. zł - 1 500 tys. zł)	
	Ma Przychody	2 500 tys. zł	
	Wn Nieruchomości inwestycyjne	4 000 tys. zł	→ Przeniesienie
	Ma Rzeczowe aktywa trwałe	4 000 tys. zł	

Kolejne zmiany wartości godziwej już będą odnoszone w zyski i straty okresu. Komponent będący nieruchomością inwestycyjną nie będzie amortyzowany.

Agenda

1. Rzeczowe aktywa trwałe
2. Wartości niematerialne
3. Nieruchomości inwestycyjne
4. **Koszty finansowania zewnętrznego**
5. Dotacje państwowe
6. Aktywa przeznaczone do sprzedaży i działalność zaniechana
7. Leasing
8. Utrata wartości

Przepisy



Ustawa o Rachunkowości
(UoR)



MSR 23

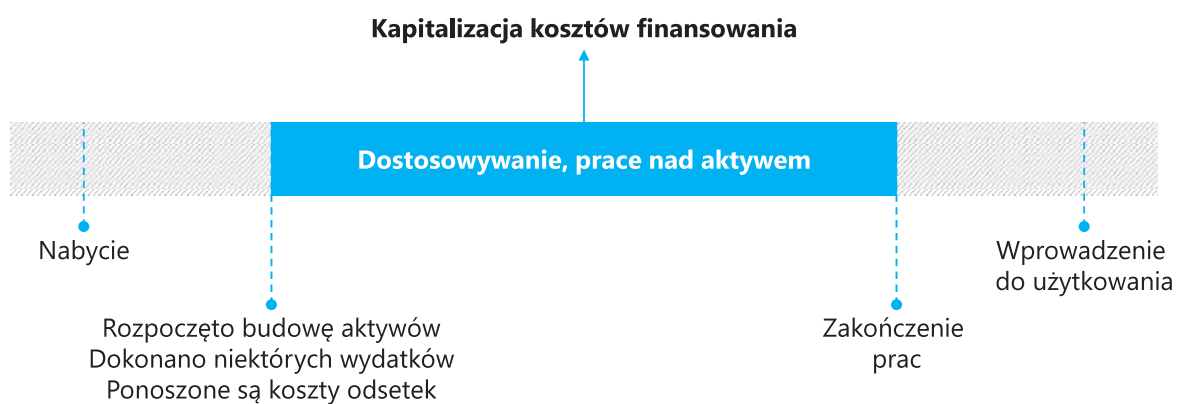
Wymogi MSR

- Wszystkie jednostki sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z MSSF są zobowiązane dokonywać kapitalizacji zewnętrznych kosztów finansowania, które można w sposób bezpośredni przypisać nabyciu, budowie lub wytworzeniu tzw. aktywa dostosowywanego.
- Są te koszty finansowania zewnętrznego, których można by uniknąć, gdyby nie zostały poniesione nakłady na dostosowywany składnik aktywów.

” Dostosowywany składnik aktywów

Składnik aktywów, który wymaga znacznego okresu czasu niezbędnego do przygotowania go do zamierzonego użytkowania lub sprzedaży.

Okres kapitalizacji



Agenda

1. Rzeczowe aktywa trwałe
2. Wartości niematerialne
3. Nieruchomości inwestycyjne
4. Koszty finansowania zewnętrznego
- 5. Dotacje państwowe**
6. Aktywa przeznaczone do sprzedaży i działalność zaniechana
7. Leasing
8. Utrata wartości

Przepisy



Ustawa o Rachunkowości
(UoR)



MSR 20

Wymogi MSR

Dotacje rządowe

pomoc rządowa, która przybiera formę przekazania jednostce środków finansowych, w zamian za spełnianie przez nią, w przeszłości lub w przyszłości, określonych warunków związanych z jej działalnością operacyjną.

- Dotacje ujmuje się tylko wtedy, gdy istnieje wystarczająca pewność, że warunki otrzymania środków zostaną spełnione, a środki faktycznie wpłyną.
- Dwie metody rozliczenia księgowego dotacji:
 - **metoda kapitałowa**, zgodnie z którą dotacja nie jest ujmowana w ramach zysków i strat,
 - **metoda przychodów**, zgodnie z którą dotacja jest ujmowana w zysku lub stracie na przestrzeni jednego lub kilku okresów.

Ujęcie podatkowe



W celu ustalenia właściwego ujęcia podatkowego, jednostka musi ocenić, czy otrzymana dotacja stanowi **przychód w świetle UPDOP**.-----• Art 12.1

Jeśli tak, to czy jest on **przedmiotem opodatkowania** ----• Art 17
podatkiem dochodowym od osób prawnych
 oraz czy odnośne koszty stanowią
 czy też nie stanowią **kosztu uzyskania przychodu**.-----• Art 12.4

Agenda

1. Rzeczowe aktywa trwałe
2. Wartości niematerialne
3. Nieruchomości inwestycyjne
4. Koszty finansowania zewnętrznego
5. Dotacje państwowe
- 6. Aktywa przeznaczone do sprzedaży i działalność zaniechana**
7. Leasing
8. Utrata wartości

Przepisy



Ustawa o Rachunkowości
(UoR)



MSSF 5

Wymogi MSR

Aktywa trwałe lub grupy do zbycia są klasyfikowane jako „przeznaczone do sprzedaży” („aktywa do zbycia”), jeśli ich wartość bilansowa zostanie odzyskana w drodze transakcji sprzedaży, a nie poprzez dalsze wykorzystywanie przez jednostkę.

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

- aktywa trwałe lub grupa do zbycia były dostępne do natychmiastowej sprzedaży w obecnym stanie,
- ich sprzedaż była wysoce prawdopodobna,
- sprzedaż musi nastąpić w ciągu roku od klasyfikacji.

Prezentacja

Aktywa trwałe lub grupy do zbycia przeznaczone do sprzedaży¹ prezentuje się

odrębnie od pozostałych aktywów i zobowiązań

Jednostka nie dokonuje przekształcenia danych porównawczych.

¹ włącznie z wynikającymi z nich zobowiązaniami

Wycena

Krok 1

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

Krok 2

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

niższej z:

Dotychczasowej wartości bilansowej	Wartości godziwej minus koszty zbycia
------------------------------------	---------------------------------------

- Różnice z powyższej wyceny odnoszone są w zysk lub stratę okresu. Późniejsze odwrócenie utraty wartości jest możliwe tylko do wysokości wcześniej dokonanych odpisów.

Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży nie podlegają amortyzacji.

Zmiana planów

Zmiana planów odnośnie sprzedaży

Jednostka wycenia aktywo według poniższego schematu i przenosi je ponownie do aktywów trwałych.

Niższa z:

wartość bilansowa pomniejszona o wszelkie odpisy amortyzacyjne lub uwzględniającej wszelkie aktualizacje wyceny, jakie byłyby dokonane gdyby składnik aktywów nigdy nie został zaklasyfikowany jako przeznaczony do sprzedaży	wartość odzyskiwalna w dniu podjęcia decyzji o niedokonywaniu sprzedaży
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------

Różnice wynikające z powyższej wyceny odnoszone są, poza wyjątkowymi sytuacjami, w zysk i stratę okresu obrotowego.

Ujęcie podatkowe



Dla celów podatkowych,
jednostka traktuje powyższe aktywa
jak własne rzeczowe aktywa trwałe
i stosuje do nich odpowiednio takie zasady

Agenda

1. Rzeczowe aktywa trwałe
2. Wartości niematerialne
3. Nieruchomości inwestycyjne
4. Koszty finansowania zewnętrznego
5. Dotacje państwowe
6. Aktywa przeznaczone do sprzedaży i działalność zaniechana
- 7. Leasing**
8. Utrata wartości

Przepisy



**Ustawa
o Rachunkowości
(UoR)**



MSR 17



KSR 5

Wymogi MSR

Umowa leasingowa

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



Zarówno MSR 17 jak i UoR wyodrębniają dwa rodzaje leasingu – **leasing finansowy** i **leasing operacyjny** (choć UoR nie wprowadza wprost takiej terminologii).

Leasing finansowy – warunki MSR

	MSR
Przeniesienie tytułu własności	+
Opcja zakupu za cenę niższą niż wartość godziwa	+
Okres leasingu obejmuje przeważającą część okresu użyteczności	+
Wartość bieżąca opłat jest prawie równa wartości godziwej środka na dzień rozpoczęcia leasingu	+
Specyficzne aktywo, dopasowane do potrzeb leasingobiorcy	+
Prawo wypowiedzenia, ale konieczność zapłaty wszelkich opłat	+
Prawo przedłużenia na warunkach korzystniejszych niż rynkowe	+
Ryzyko związane z fluktuacją wartości końcowej jest po stronie leasingobiorcy	+

Leasing finansowy – warunki UoR

	MSR	UoR
Przeniesienie tytułu własności	+	+
Opcja zakupu za cenę niższą niż wartość godziwa	+	+
Okres leasingu nie krótszy niż 3/4 okresu użyteczności (inne niż w MSR)	≠	+
Wartość bieżąca opłat przekracza 90% wartości rynkowej przedmiotu umowy na ten dzień (inne niż w MSR)	≠	+
Specyficzne aktywo, dopasowane do potrzeb leasingobiorcy	+	+
Prawo wypowiedzenia, ale konieczność zapłaty wszelkich opłat	+	+
Prawo przedłużenia na warunkach korzystniejszych niż rynkowe	+	+
Ryzyko związane z fluktuacją wartości końcowej jest po stronie leasingobiorcy (jeden z warunków w MSR, brak w UoR)	+	-

Leasing finansowy – ujęcie księgowo

Wn Aktywa trwałe Ma Zobowiązanie z tytułu leasingu

Według NIŻSZEJ z wartości bieżącej minimalnych opłat leasingowych lub wartości godziwej aktywa.

Wn Koszty finansowe Ma Zobowiązanie z tytułu leasingu

Według stopy procentowej leasingu lub krańcowej stopy leasingobiorcy. Rozliczanie według stałej stopy zwrotu.

Wn Koszty amortyzacji Ma Umorzenie

Według okresu leasingu lub okresu użytkowania, jeśli jest krótszy. W wyjątkowych przypadkach według okresu użytkowania.

Ponadto na bieżąco księgowane są spłaty rat, które w odpowiedniej części stanowią spłatę kapitału i odsetek.

Zadanie

Jednostka zawiera 7 letnią umowę, na podstawie której otrzymuje prawo do użytkowania maszyny w zamian za następujące opłaty:

1. Opłata początkowa płacona przy podpisaniu umowy 100 tys. zł.
 2. Równe raty roczne płatne z dołu 160 tys. zł.
 3. Wartość końcowa maszyny 60 tys. zł (z czego 30 tys. jest gwarantowane przez leasingobiorcę na koniec okresu umowy).
 4. Ubezpieczenie maszyny płatne rocznie 10 tys. zł (bez marży leasingodawcy).
 5. Płatność dodatkowa, jeśli jednostka przekroczy 250 godzin pracy miesięcznie w wysokości 100 zł za każdą godzinę ponad ten limit.
- Wartość maszyny w zawieranych w tym czasie transakcjach rynkowych wynosiła 1 000 tys. zł.
 - Szacowany okres użyteczności takich maszyn wynosi około 8 lat.
 - Krańcowa stopa procentowa 7%.
 - Umowa nie zawiera opcji wykupu > Jednostka nie przewiduje wykupu na koniec okresu leasingu.

Polecenie

W jaki sposób jednostka powinna księgowo ująć powyższą transakcję?

Zadanie

	Opłaty	Czynnik dyskontowy	Wartość bieżąca opłat
0	100,000	1.00	100,000
1	160,000	0.9346	149,533
2	160,000	0.8734	139,750
3	160,000	0.8163	130,608
4	160,000	0.7629	122,063
5	160,000	0.7130	114,078
6	160,000	0.6663	106,615
7	190,000	0.6227	118,322
IRR	7.00%		980,969

Zadanie cd

Ujęcie aktywa trwałego – według wartości godziwej (brak informacji o stopie procentowej leasingodawcy, założenie – że jest ona niższa lub równa wartości bieżącej minimalnych opłat leasingowych).

Wn Aktywa trwałe	980 969	→	Wprowadzenie aktywa trwałego
Ma Zobowiązanie z tytułu leasingu	980 969		
Wn Zobowiązanie z tytułu leasingu	100 000	→	Splata opłaty wstępnej
Ma Kasa	100 000		
Wn Koszty amortyzacji	140 138	→	1 000 000 : 7 lat
Ma Umorzenie	140 138		
Wn Koszty ubezpieczenia	10 000	→	Zaksięgowanie rocznego ubezpieczenia (rozłożenie w czasie poprzez RMK)
Ma Zobowiązania z tytułu dostaw i usług	10 000		

Zadanie

	Zobowiązanie				
	BO	Splata opłaty wstępnej	Odsetki naliczone (7%)	Splata raty	BZ
0	980,969	(100,000)	61,667.82	(160,000)	782,637
1	782,637		54,784.56	(160,000)	677,421
2	677,421		47,419.48	(160,000)	564,841
3	564,841		39,538.85	(160,000)	444,380
4	444,380		31,106.57	(160,000)	315,486
5	315,486		22,084.02	(160,000)	177,570
6	177,570		12,429.91	(190,000)	-

Leasing operacyjny

” Umowa leasingu operacyjnego to umowa, która nie spełnia kryteriów leasingu finansowego

- Wszystkie opłaty z tytułu umowy leasingu operacyjnego są rozkładane równomiernie na okres leasingu i systematycznie odnoszone w koszty.
- Jednostka nie rozpoznaje aktywa w księgach.

Sprzedaż i leasing zwrotny (ang. sale and leaseback)

Finansowy

W treści ekonomicznej nie ma sprzedaży. Księgowo transakcja jest traktowana jako pożyczka.

Operacyjny

Następuje rozpoznanie sprzedaży aktywa trwałego.

UWAGA na szczególne przypadki!

Leasing w podatkach

Leasing finansowy (art. 17f ust. 1 updop)

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

Leasing w podatkach

Leasing operacyjny (art. 17b ust. 1 updop)

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

Leasing w podatkach



W praktyce często występuje sytuacja, w której ta sama umowa leasingu jest klasyfikowana inaczej dla celów księgowych i podatkowych.

Prowadzi to do wystąpienia różnic przejściowych i w konsekwencji rozpoznanie podatku odroczonego.

Agenda

1. Rzeczowe aktywa trwałe
2. Wartości niematerialne
3. Nieruchomości inwestycyjne
4. Koszty finansowania zewnętrznego
5. Dotacje państwowe
6. Aktywa przeznaczone do sprzedaży i działalność zaniechana
7. Leasing
- 8. Utrata wartości**

Przepisy



**Ustawa
o Rachunkowości
(UoR)**



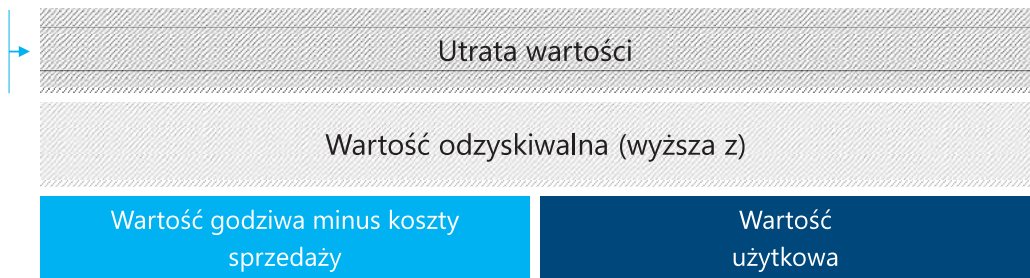
MSR 36



KSR 4

Wymogi MSR

Wartość bilansowa



Cena sprzedaży składnika aktywów lub ośrodka wypracowującego środki pieniężne w zwykłej transakcji między uczestnikami rynku

Wartość bieżąca przyszłych, przepływów pieniężnych, których uzyskania oczekuje się z tytułu dalszego użytkowania składnika aktywów lub ośrodka wypracowującego środki pieniężne

Przesłanki utraty wartości

Z zewnętrznych źródeł informacji

- Znaczne zmniejszenie wartości rynkowej danego aktywa.
- Istotne niekorzystne zmiany w otoczeniu rynkowym prawnym, technologicznym, w którym funkcjonuje dane aktywo.
- Wzrost rynkowych stóp zwrotu z inwestycji.
- Wzrost kosztów pracy produkcyjnej.

Z wewnętrznych źródeł informacji

- Utrata przydatności danego składnika aktywów.
- Fizyczne uszkodzenie (zniszczenie).
- Zmiany w zakresie lub sposobie wykorzystania danego aktywa (na przykład wynikające z decyzji biznesowych jednostki).

OWŚP

Jeśli oszacowanie wartości odzyskiwalnej pojedynczego składnika aktywów nie jest możliwe, jednostka powinna ustalić wartość odzyskiwalną ośrodka wypracowującego środki pieniężne – OWŚP¹, do którego należy dany składnik aktywów.

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

¹ ang. cash generating unit – CGU

Alokacja utraty wartości w OWŚP

Odpis z tytułu utraty wartości powinien być przypisany do poniższych składników aktywów ośrodka w następującej kolejności:

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

*Wartość poszczególnych aktywów, w wyniku przypisania odpisu z tytułu utraty wartości, nie może osiągnąć wartości **niższej od wyższej z**: wartości odzyskiwalnej lub zera.*

Utrata wartości w UoR

99 Trwała utrata wartości

Zachodzi, gdy istnieje **duże prawdopodobieństwo**, że kontrolowany przez jednostkę składnik aktywów **nie przyniesie w przyszłości w znaczącej części** lub w całości przewidywanych **korzyści** ekonomicznych.

- Uzasadnia to dokonanie odpisu aktualizującego doprowadzającego wartość składnika aktywów wynikającą z ksiąg rachunkowych **do ceny sprzedaży netto**, a w przypadku jej braku – **do ustalonej w inny sposób wartości godziwej**.
- Odpis prezentowany jest w pozostałych kosztach operacyjnych (co wynika z definicji tej pozycji opisanej w art 3.1).

Zadanie 1

- Jednostka zakupiła maszynę w dniu 1 stycznia 2010 roku za 2 mln zł. Ustalono okres użytkowania na 5 lat z wartością rezydualną równą zero.
- W dniu 31 grudnia 2011 roku jednostka zauważyła istotny spadek wydajności maszyny wynikający z jej częściowego, ale trwałego uszkodzenia. Ustalono również, że maszyna będzie pracowała do końca pierwotnie planowanego okresu użytkowania.
- Ustalono, że cena takiej maszyny (nowej) w dniu 31 grudnia 2011 to 1,8 mln zł. Oszacowano również wartość użytkową (opartą o przyszłe przepływy pieniężne generowane przez maszynę) na kwotę 1,1 mln zł.

Polecenie

W jakiej wartości będzie zaprezentowana maszyna w sprawozdaniu finansowym na 31 grudnia 2012.

Zadanie 1

Wartość bilansowa przed utratą wartości
 $2\ 000\ \text{tys. zł} - \frac{2}{5} * 2\ 000\ \text{tys. zł}$
= 1 200 tys. zł

Wartość odzyskiwalna: 1 100 tys. zł	
wyższa z:	

Wartość godziwa	Wartość użytkowa
$1\ 800\ \text{tys. zł} - \frac{2}{5} * 1\ 800\ \text{tys. zł}$ = 1 080 tys. zł	1 100 tys. zł

Na dzień 31.12.2011 jednostka rozpozna utratę wartości w kwocie **100 tys. zł**

Na dzień 31.12.2012 maszyna będzie miała wartość księgową **733 tys. zł** ($1100\ \text{tys. zł} - \frac{1}{3} * 1100\ \text{tys. zł}$)

Zadanie 2

- Sieć pizzerii dokonała oceny wartości odzyskiwalnej jednej z restauracji, która stanowi ośrodek wypracowujący środki pieniężne. Ustalono, że jest to 10 000 tys. zł. Wiadomo również, że wartość odzyskiwalna gruntu wynosi 3 000 tys. zł.
- W skład ośrodka wchodziły następujące aktywa (tys. zł):

Wartość firmy (efekt połączenia z inną siecią pizzerii)	1 000
Grunt	3 000
Budynek	4 000
Piec	1 000
Maszyny i urządzenia	1 000
Zapasy, należności i kasa	2 000

Polecenie

Proszę ustalić wartość poszczególnych aktywów w OWŚP.

	Przed utratą	Utrata	Po utracie
Wartość firmy	1 000	(1 000)	0
Grunt	3 000	0	3 000
Budynek	4 000	(666)	3 334
Piec	1 000	(167)	833
Maszyny i urządzenia	1 000	(167)	833
Zapasy, należności i kasa	2 000	0	2 000
RAZEM	12 000	(2 000)	10 000

Ujęcie podatkowe



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



Dziękuję
za uwagę!

Rysowane strzałki: www.thinkdesignblog.com
Licencja: CC BY-SA 3.0
Entypo pictograms by Daniel Bruce - www.entypo.com
Licencja: CC BY-SA 4.0



Centrum Edukacji Krajowej Izby Biegłych Rewidentów

al. Jana Pawła II 80

00-175 Warszawa

e-mail: ce@kibr.org.pl

tel. 22 637 31 04

fax 22 637 30 84