



Materiały szkoleniowe z tematu pn.

**„ANALIZA FORMULARZA CIT-8 Z ZAŁĄCZNIKAMI PRZEZ PRYZMAT
SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO PODATNIKA”**



Program szkolenia

„ANALIZA FORMULARZA CIT-8 Z ZAŁĄCZNIKAMI PRZEZ PRYZMAT SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO PODATNIKA”

Dzień I

09:45 – 10:00 Rejestracja uczestników (kawa, herbata, woda, soki, słodki poczęstunek).

10:00 – 10.10 Pretest.

10.10 – 10.30 Wprowadzenie: cele szkolenia, oczekiwania uczestników.

10:30 – 12:00 Szkolenie.

- Wymogi, obowiązki, badanie, ogłaszanie sprawozdania finansowego.
- Sprawozdanie finansowe jako główne źródło informacji analitycznych - mini wykład.
- Podsumowanie trenera.

12:00 – 12:15 Przerwa kawowa (kawa, herbata, woda, soki, słodki poczęstunek).

12:15 – 14:00 Szkolenie.

- Charakterystyka pozycji bilansowych i wynikowych – bilans i rachunek zysków i strat.
- Informacje uzupełniające rachunek zysków i strat.
- Inwentaryzacja.
- Rozliczenia międzyokresowe przychodów.
- Zdarzenia po dniu bilansowym.
- Rachunek przepływów pieniężnych.
- Podsumowanie trenera – mini wykład.

14:00 – 15:00 Przerwa obiadowa.

15:00 – 17:00 Szkolenie.

- Definicje przychodów i kosztów w ujęciu podatkowym i bilansowym.
- Zadanie – analiza podatku dochodowego na podstawie sprawozdania finansowego.
- Leasing w ujęciu podatkowo-bilansowym.
- Przyczyny powstania różnic przejściowych.
- Analiza zadania leasing finansowo-operacyjny.
- Podsumowanie trenera.

Dzień II

08:45 – 09:00 Rozpoczęcie II dnia szkolenia (kawa, herbata, woda, soki, słodki poczęstunek).

09:00 – 11:00 Szkolenie.

- Przychody i koszty w ujęciu podatkowym - mini wykład.
- Różnice kursowe.
- Pożyczki, inwestycje, udziały, wierzytelności.
- Amortyzacja środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych.
- Analiza zadania rachunek przepływów pieniężnych.
- Podsumowanie trenera.

11:00 – 11:15 Przerwa kawowa (kawa, herbata, woda, soki, słodki poczęstunek).

11:15 – 13:00 Szkolenie.

- Dywidendy - mini wykład.
- Podatek u źródła - dyskusja grupowa z zapisaniem wyników na flipcharcie.
- Kary i odszkodowania.
- Darowizny.
- Podejście do rozliczenia straty podatkowej.
- Zebranie najlepszych praktyk, podsumowanie trenera.

13:00 – 14:00 Przerwa obiadowa.

14:00 – 15:50 Szkolenie.

- Podatek odroczony – mini wykład.
- Analiza zadania: podatek odroczony – dyskusja panelowa.
- Dyskusja w oparciu o poruszane tematy.
- Podsumowanie trenera, zakończenie szkolenia.

15:50 – 16:00 Posttest.



Prezentacja

„Analiza formularza CIT-8 z załącznikami przez pryzmat sprawozdania finansowego podatnika”



KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW






**ANALIZA FORMULARZA CIT-8
Z ZAŁĄCZNIKAMI PRZEZ PRYZMAT
SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO PODATNIKA**

KAPITAŁ LUDZKI
INICJATYWA EUROPEJSKA
UNIA EUROPEJSKA
EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

Szkolenia są współfinansowane ze środków Unii Europejskiej w ramach Europejskiego Funduszu Społecznego

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW






**Podstawowe informacje
dotyczące sprawozdań finansowych**

KAPITAŁ LUDZKI
INICJATYWA EUROPEJSKA
UNIA EUROPEJSKA
EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

2

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Ustawa o rachunkowości



Regulacje ustawy o rachunkowości mają zastosowania dla jednostek mających siedzibę lub zarząd na terytorium RP:

- 1) Spółek osobowych, kapitałowych, w organizacji i inne osoby prawne wyłączone Skarb Państwa i NBP.
- 2) Osób fizycznych, spółek cywilnych osób fizycznych, spółek jawnych osób fizycznych, spółek partnerskich oraz spółdzielni socjalnych, jeżeli ich przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy wyniosły co najmniej równowartość w walucie polskiej 1.200.000 euro.
- 3) Banków.

KAPITAŁ LUDZKI
INICJATYWA EUROPEJSKA
UNIA EUROPEJSKA
EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

3

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW



Ustawa o rachunkowości

- 4) Zakładów ubezpieczeniowych.
- 5) Funduszy powierniczych.
- 6) Funduszy inwestycyjnych.
- 7) Funduszy emerytalnych.
- 8) Gmin, Powiatów, Województw, jednostek budżetowych, zakładów budżetowych, Państwowych Funduszy Celowych.
- 9) Jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, z wyjątkiem spółek, o których mowa w pkt 1 i 2.
- 10) Jednostek które, otrzymują na realizację zadań zleconych, dotacje lub subwencje z budżetu państwa.

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA
EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Podstawy prawne sporządzania sprawozdań finansowych



a) Polskie:

- Ustawa o rachunkowości.
- Krajowe Standardy rachunkowości:
 - KSR nr 1 Rachunek przepływów pieniężnych;
 - KSR nr 2 Podatek dochodowy;
 - KSR nr 3 Kontrakty długoterminowe;
 - KSR nr 4 Trwała utrata wartości aktywów;
 - KSR nr 5 Leasing, najem, dzierżawa;

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA
EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW



Podstawy prawne sporządzania sprawozdań finansowych

- KSR nr 6 Rezerwy, rozliczenia międzyokresowe bierne i zobowiązania warunkowe;
- KSR nr 7 Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym;
- Kodeks spółek handlowych.
- Podatek dochodowy od osób prawnych.
- Rozporządzenia Ministra Finansów.

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA
EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Podstawy prawne sporządzania sprawozdań finansowych

b) Międzynarodowe

Międzynarodowe Standardy Rachunkowości

- MSSF 1-8
- MSR 1-41

Zmiany wchodzące w życie w 2013 roku i później



- MSSF 9-13

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

7

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Czym jest sprawozdanie finansowe



Sprawozdanie finansowe stanowi główne źródło informacji o kondycji, sytuacji majątkowej i finansowej oraz o wyniku finansowym jednostki.

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

8

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Adresaci sprawozdania finansowego

Adresaci i użytkownicy sprawozdań finansowych:



- 1) Inwestorzy, doradcy, analitycy finansowi.
- 2) Wierzyciele.
- 3) Organy rządowe i samorządowe.
- 4) Konkurencja.
- 5) Zarządzający firmą.

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

9

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Obowiązek sporządzania sprawozdania finansowego



Przedsiębiorstwa prowadzące działalność gospodarczą, stosujące politykę i zasady rachunkowości (obowiązujące bezwzględnie, jak i te możliwe do selektywnego zastosowania w ramach indywidualnego charakteru jednostki gospodarczej, określone ustawą o rachunkowości i w zgodzie z obowiązującym stanem prawnym), mają obowiązek sporządzić na podstawie ksiąg rachunkowych roczne sprawozdanie finansowe.

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

10

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Cechy jakościowe sprawozdań finansowych

Kluczowe cechy sprawozdań finansowych wg KSR i MSR to :



- 1) Kontynuacja działalności.
- 2) Ujęcie memorialowe.
- 3) Istotność.
- 4) Wierność odzwierciedlenia rzeczywistości.
- 5) Wspomagające decyzje dodatkowe cechy jakościowe.
- 6) Porównywalność.
- 7) Sprawdzalność.
- 8) Terminowość.
- 9) Zrozumiałość.

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

11

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Odpowiedzialność za sprawozdanie finansowe

Sprawozdanie finansowe sporządza specjalista w zakresie rachunkowości, któremu kierownik powierzył prowadzenie ksiąg rachunkowych. **Kierownik jednostki** musi znać zawartość sprawozdania, za które ponosi odpowiedzialność, oraz posiadać wiedzę na temat planów dotyczących danej jednostki.

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

12

Trzy punkty odniesienia sprawozdawczego

Sporządzenie sprawozdania finansowego składa się z 2 najważniejszych momentów:

- 1) Dzień bilansowy – dzień, na który jednostka sporządza bilans oraz rachunek wyników. Jeśli rok obrotowy jest równy kalendarzowemu, to ostatni dzień roku obrotowego przypada na 31.12.2012 r.
- 2) Dzień sporządzenia – moment, w którym można udostępnić gotowe sprawozdanie.

Dzień sporządzenia sprawozdania

Zgodnie z art. 52 ust. 1 ustawy o rachunkowości, osoba, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych oraz kierownik jednostki składają podpisy pod sporządzonym sprawozdaniem nie później niż 3 miesiąca od dnia bilansowego.



Stanowisko uwzględniające datę sporządzenia sprawozdania równoznaczną dacie podpisania wyraził w swojej interpretacji indywidualnej z 12.03.2008 r. (IP-PB3-423-20/08-2/KB) Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie.

Ponadto art. 24 ust. 5 pkt 2 ustawy o rachunkowości określa, że punkt wyjścia dla sporządzenia sprawozdania – zestawienie obrotów i sald kont księgi głównej powinno być sporządzone nie później niż 85. dnia po dniu bilansowym.

Dzień zatwierdzenia sprawozdania

Dniem zatwierdzenia sprawozdania jest dzień, w którym organ do tego uprawniony na podstawie obowiązujących przepisów prawa, statutu, umowy lub prawa własności podejmuje decyzję o zatwierdzeniu sprawozdania. Dzień zatwierdzenia sprawozdania winien nastąpić nie później niż 6 miesięcy od dnia bilansowego.

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW



 

Jednostki objęte sprawozdaniem

Przedsiębiorstwa i jednostki, które skorzystały z prawa sporządzenia sprawozdań finansowych zgodnie z MSR, stosują przepisy ustawy o rachunkowości w niepełnym zakresie.



Są to m.in.:

- 1) Spółki akcyjne będące emitentami papierów wartościowych – już dopuszczone bądź starające się o dopuszczenie do obrotu na jednym z rynków regulowanych.



16

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW



Jednostki objęte sprawozdaniem

- 2) Spółki prawa handlowego wchodzące w skład grupy kapitałowej, w której jednostka dominująca obejmuje je skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym zgodnie z MSR (art. 45 ust. 1d ustawy o rachunkowości).
- 2) Oddziały firm zagranicznych, jeżeli przedsiębiorstwa te sporządzają własne sprawozdanie, w skład którego wchodzi dane oddziału zgodnie z MSR (art. 45 ust. 1e ustawy o rachunkowości).



17

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW



Pozostałe jednostki

Regulacje dotyczące prowadzenia ksiąg rachunkowych, wyceny aktywów i pasywów, ustalania wyniku finansowego, przeprowadzenia badania, zatwierdzania, udostępniania i przechowywania sprawozdań zgodnie z ustawą o rachunkowości w pełnym zakresie stosują jednostki wymienione w ustawie oraz te, które nie skorzystały z uprawnień do stosowania MSR.

18

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW



Badanie, zatwierdzanie i ogłaszanie sprawozdań finansowych

KAPITAŁ LUDZKI
INICJATYWA WYKONAWCZA

UNIA EUROPEJSKA
EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

19

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Badanie, zatwierdzanie i ogłaszanie sprawozdań finansowych

Zakres podmiotowy:



- banki,
- zakłady ubezpieczeniowe,
- fundusze powiernicze,
- fundusze inwestycyjne,
- fundusze emerytalne,
- spółki akcyjne,
- pozostałe,

KAPITAŁ LUDZKI
INICJATYWA WYKONAWCZA

UNIA EUROPEJSKA
EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

20

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Badanie, zatwierdzanie i ogłaszanie sprawozdań finansowych



Badaniu podlegają sprawozdania finansowe spółek przejmujących i spółek nowo zawiązanych, sporządzone za rok obrotowy, w którym nastąpiło połączenie – a także roczne sprawozdania finansowe jednostek sporządzone zgodnie z MSR.

KAPITAŁ LUDZKI
INICJATYWA WYKONAWCZA

UNIA EUROPEJSKA
EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

21

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Pozostałe jednostki podlegające badaniu i ogłaszaniu sprawozdań finansowych



- zatrudnienie co najmniej 50 osób;
- suma aktywów co najmniej EUR 2.500.000,00;
- przychody netto co najmniej EUR 5.000.000,00;

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

22

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Ogłaszanie sprawozdania finansowego



- urzędy skarbowe (10 dni od zatwierdzenia);
- Krajowy Rejestr Sądowy (15 dni od zatwierdzenia);
- Monitor Polski B (15 dni od zatwierdzenia) – zmiana od 01.01.2013 r.

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

23

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Odpowiedzialność za sporządzenie sprawozdania finansowego po 01.01.2009 r.



Kierownik jednostki ponosi odpowiedzialność za wykonywanie określonych ustawą obowiązków w zakresie rachunkowości, w tym z tytułu nadzoru - również w przypadku, gdy określone obowiązki w zakresie rachunkowości zostaną powierzone innej osobie za zgodą kierownika jednostki. Przyjęcie odpowiedzialności przez inną osobę powinno być stwierdzone w formie pisemnej. W przypadku, gdy kierownikiem jednostki jest organ wieloosobowy, a nie została wskazana osoba odpowiedzialna za wykonywanie obowiązków, odpowiedzialność ponoszą wszyscy członkowie tego organu.

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

24

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW





Badanie sprawozdania finansowego przez biegłego

Zgodnie z art. 65. ust 1. ustawy o rachunkowości celem badania sprawozdania finansowego jest wyrażenie przez biegłego rewidenta pisemnej opinii oraz sporządzenie raportu wskazującego, czy sprawozdanie finansowe jest zgodne z zastosowanymi zasadami (polityką) rachunkowości. Ponadto raport winien stwierdzać, czy sprawozdanie rzetelnie i jasno przedstawia sytuację majątkową, jak i wynik finansowy badanej jednostki. Opinia ta powinna w szczególności wskazywać, czy badane sprawozdanie finansowe:

- 1) zostało sporządzone na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych,



KAPITAŁ LUDZKI



UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

25


KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Badanie sprawozdania finansowego przez biegłego

- 2) zostało sporządzone zgodnie z określonymi ustawą zasadami rachunkowości,
- 3) jest zgodne co do formy i treści z obowiązującymi jednostkę przepisami prawa, statutem lub umową,
- 4) przedstawia rzetelnie i jasno wszystkie istotne dla oceny jednostki informacje, a w odniesieniu do sprawozdania z działalności jednostki – czy informacje zawarte w danym sprawozdaniu uwzględniają postanowienia art. 49 ust. 2 i są zgodne z informacjami zawartymi w rocznym sprawozdaniu finansowym.



KAPITAŁ LUDZKI



UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY


26

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Inwentaryzacja



KAPITAŁ LUDZKI



UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY



27

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW



Inwentaryzacja

Inwentaryzacja – zespół czynności mających na celu sprawdzenie, czy dane wynikające z ewidencji księgowej odpowiadają rzeczywistości oraz skorygowanie ich o ewentualne różnice inwentaryzacyjne oraz rozliczenie osób materialnie odpowiedzialnych za powierzone im mienie.

28



KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Inwentaryzacja



Najważniejsze cele inwentaryzacji:

- ustalenie rzeczywistego stanu składników majątku i źródeł ich pochodzenia,
- porównanie wyników ustaleń z danymi ewidencji prowadzonej w jednostce, a także ustalenie, wyjaśnienie i rozliczenie ewentualnych różnic inwentaryzacyjnych,
- doprowadzenie danych ksiąg rachunkowych do wysokości wynikającej ze stanu rzeczywistego,
- zapewnienie ochrony mienia oraz rozliczenia osób odpowiedzialnych materialnie, a także oceny ich kompetencji,
- ocenę przydatności posiadanych składników majątku.

29



KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Inwentaryzacja



Obowiązki kierownika jednostki:

- przepisy prawa bilansowego traktują inwentaryzację jako element rachunkowości, a za poprawne jej funkcjonowanie czynią odpowiedzialnym kierownika jednostki,
- kierownik jednostki zobowiązany jest do zapewnienia starannego i kompetentnego przygotowania, przeprowadzenia oraz rozliczenia inwentaryzacji.

30

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Inwentaryzacja

Przedmiot inwentaryzacji:



- środki trwałe,
- wartości niematerialne i prawne,
- rzeczowe składniki aktywów obrotowych,
- akcje, obligacje, bony oraz inne papiery wartościowe,
- aktywa pieniężne (z wyjątkiem środków na rachunkach bankowych),

KAPITAŁ LUDZKI
INICJATYWA EUROPEJSKA
ROZWÓJ I WYKORZYSTANIE

UNIA EUROPEJSKA
EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

31

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Inwentaryzacja

Przedmiot inwentaryzacji:



- rzeczowe składniki majątkowe będące własnością innej jednostki,
- fundusze własne,
- rezerwy na zobowiązania,
- pożyczki i kredyty,
- zobowiązania.

KAPITAŁ LUDZKI
INICJATYWA EUROPEJSKA
ROZWÓJ I WYKORZYSTANIE

UNIA EUROPEJSKA
EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

32

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Inwentaryzacja

Metody inwentaryzacji:



- spis z natury,
- potwierdzenie salda,
- weryfikacja na podstawie dokumentów.

KAPITAŁ LUDZKI
INICJATYWA EUROPEJSKA
ROZWÓJ I WYKORZYSTANIE

UNIA EUROPEJSKA
EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

33

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Inwentaryzacja

Terminy i częstotliwość przeprowadzania inwentaryzacji



- raz na rok, **na dzień bilansowy** (aktywa pieniężne, papiery wartościowe, zapasy odpisywane w koszty w momencie zakupu)
- **raz na 2 lata** – zapasy objęte ewidencją ilościowo-wartościową i znajdujące się w strzeżonych składowiskach

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

34

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Inwentaryzacja

Terminy i częstotliwość przeprowadzania inwentaryzacji



- **raz na 4 lata** – środki trwałe oraz maszyny i urządzenia wchodzące w skład środków trwałych w budowie znajdujące się na terenie strzeżonym
- raz na rok, rozpoczęcie **3 miesiące przed** dniem bilansowym, a zakończenie do **15 dni po** dniu bilansowym – pozostałe składniki majątku nie wymienione w pkt 1-3 (np. należności)

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

35

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW



Podatek odroczony

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

36



KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Podatek odroczony



Źródła prawa:

- Ustawa o rachunkowości (zasada ostrożnej wyceny),
- Krajowy Standard Rachunkowości nr 2 „Podatek dochodowy” – www.mf.gov.pl,
- Międzynarodowy Standard Rachunkowości 12,
- Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych.

37



KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Podatek odroczony



Krajowy Standard Rachunkowości nr 2 „Podatek dochodowy”

- przyjęty przez Komitet Standardów Rachunkowości w dniu 14 września 2004 roku, a następnie przekazany do ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów,
- zgodny z MSR 12 „Podatek dochodowy” wydanym przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości.



38

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Podatek odroczony

W związku z przejściowymi różnicami między wykazywaną w księgach rachunkowych wartością aktywów i pasywów, a ich wartością podatkową oraz stratą podatkową możliwą do odliczenia w przyszłości, jednostka tworzy rezerwę i ustala aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, którego jest podatnikiem.

39

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Podatek odroczony

Wartość podatkowa aktywów:

- kwota wpływająca na pomniejszenie podstawy obliczenia podatku dochodowego w przypadku uzyskania z nich, w sposób pośredni lub bezpośredni, korzyści ekonomicznych;
- jeżeli uzyskanie korzyści ekonomicznych z tytułu określonych aktywów nie powoduje pomniejszenia podstawy obliczenia podatku dochodowego, to wartość podatkowa jest ich wartością księgową.

KAPITAŁ LUDZKI
INICJATYWA EUROPEJSKA
ROZWÓJ I ZAJĘTOŚĆ

UNIA EUROPEJSKA
EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

40

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Podatek odroczony

Wartość podatkowa pasywów – to wartość księgową pasywów pomniejszona o kwoty, które w przyszłości pomniejszą podstawę podatku dochodowego.

Różnice:

- przejęciowe i trwałe (kryterium czasu)
- dodatnie i ujemne (skutki podatkowe)

KAPITAŁ LUDZKI
INICJATYWA EUROPEJSKA
ROZWÓJ I ZAJĘTOŚĆ

UNIA EUROPEJSKA
EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

41

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Podatek odroczony

Znak powstającej różnicy przejściowej wyznacza relacja wartości księgowej i podatkowej aktywów i pasywów



	Aktywa	Pasywa
Różnica dodatnia	$WK > WP$	$WK < WP$
Różnica Ujemna	$WK < WP$	$WK > WP$

KAPITAŁ LUDZKI
INICJATYWA EUROPEJSKA
ROZWÓJ I ZAJĘTOŚĆ

UNIA EUROPEJSKA
EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

42



KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Podatek odroczony



Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego:

W związku z występowaniem dodatnich różnic przejściowych tworzy się, z tytułu odroczonego podatku dochodowego, rezerwę w wysokości takiej kwoty podatku dochodowego, którą należy w przyszłości wpłacić, z uwzględnieniem stawki podatkowej obowiązującej w roku powstania obowiązku podatkowego (tzn. roku rozliczenia różnic przejściowych).

43



KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Podatek odroczony



Najczęściej występujące dodatnie różnice przejściowe:

- naliczone odsetki od należności, udzielonych pożyczek,
- dodatnie różnice kursowe z wyceny bilansowej środków pieniężnych i rozrachunków zagranicznych w walutach obcych,
- amortyzacja przyspieszona – stosowanie efektywnie wyższej stawki amortyzacji podatkowej niż bilansowej,

44



KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Podatek odroczony

Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego:

W związku z występowaniem ujemnych różnic przejściowych tworzy się aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w wysokości kwoty przewidzianej w przyszłości do odliczenia od podatku dochodowego. Ponadto tworzy się również aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynikające ze straty podatkowej możliwej do odliczenia, ustalonej z uwzględnieniem zasady ostrożności.

45

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

MINISTERSTWO
SKARBU
I
KRAJOWA
AGENCJA
BIZNESU

Podatek odroczony

Najczęściej występujące ujemne różnice przejściowe:

- naliczone, lecz jeszcze niezapłacone, odsetki od zaciągniętych pożyczek, nieuiszczonych w terminie zobowiązań z tytułu dostaw i usług,
- naliczone ujemne różnice kursowe powstałe przy wycenie bilansowej środków pieniężnych i rozrachunków zagranicznych w walucie obcej,
- amortyzacja spowolniona.

KAPITAŁ LUDZKI
INICJATYWA EUROPEJSKA
ROZWÓJ EKONOMICZNY

UNIA EUROPEJSKA
EUROPEJSKI
FUNDUSZ SPOŁECZNY

46

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

MINISTERSTWO
SKARBU
I
KRAJOWA
AGENCJA
BIZNESU

Zdarzenia następujące po dniu bilansowym

KAPITAŁ LUDZKI
INICJATYWA EUROPEJSKA
ROZWÓJ EKONOMICZNY

UNIA EUROPEJSKA
EUROPEJSKI
FUNDUSZ SPOŁECZNY

47

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

MINISTERSTWO
SKARBU
I
KRAJOWA
AGENCJA
BIZNESU

Zdarzenia następujące po dniu bilansowym

Definicje

Zdarzenia następujące po dniu bilansowym są to zdarzenia, zarówno korzystne jak i niekorzystne, które mają miejsce pomiędzy dniem bilansowym a datą zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji, spośród których wyróżniamy:

- zdarzenia, które dostarczają dowodów na istnienie określonego stanu na dzień bilansowy (zdarzenia następujące po dniu bilansowym wymagające dokonania korekt) oraz
- zdarzenia, które wskazują na stan zaistniały po dniu bilansowym (zdarzenia następujące po dniu bilansowym niewymagające dokonania korekt).

KAPITAŁ LUDZKI
INICJATYWA EUROPEJSKA
ROZWÓJ EKONOMICZNY

UNIA EUROPEJSKA
EUROPEJSKI
FUNDUSZ SPOŁECZNY

48

Zdarzenia następujące po dniu bilansowym

Przykłady zdarzeń następujących po dniu bilansowym, wymagających dokonania korekty:

- rozstrzygnięcie sprawy sądowej po dniu bilansowym, które potwierdza już istniejące zobowiązanie jednostki,
- uzyskanie informacji po dniu bilansowym o tym, że na dany dzień bilansowy nastąpiła utrata wartości składnika aktywów,
- ustalenie po dniu bilansowym kwoty wypłat z zysku lub premii, jeżeli na jednostce ciążyło prawne lub zwyczajowo oczekiwane zobowiązanie do dokonania wypłat,
- wykrycie oszustw lub błędów wskazujących na nieprawidłowość sprawozdania finansowego.

Utrata wartości aktywów

Utrata wartości aktywów

- Wartość handlowa
- Wartość użytkowa
- Wartość odzyskiwalna
- Aktywa wypracowujące korzyści ekonomiczne pojedynczo
- Ośrodek wypracowujący korzyści ekonomiczne
- Aktywa wspólne
- Aktywa wypracowujące korzyści ekonomiczne grupowo

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

52

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

Rozliczenia międzyokresowe

Cel

Celem standardu KSR jest określenie jednolitych zasad ujmowania w księgach rachunkowych rezerw, biernych rozliczeń międzyokresowych oraz zobowiązań warunkowych, jak też ich wyceny oraz kryteriów prezentacji i ujawniania w sprawozdaniu finansowym.

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

53

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

Rozliczenia międzyokresowe

```

graph TD
    Q1{Czy istnieje obecny obowiązek wynikający z obligującego zdarzenia?}
    Q2{Czy istnieje możliwy obowiązek wynikający z obligującego zdarzenia?}
    Q3{Czy w związku z wypełnieniem obowiązku prawdopodobny jest wpływ środków zawierających korzyści ekonomiczne?}
    Q4{Czy prawdopodobieństwo wystąpienia możliwego obowiązku jest znikome?}
    Q5{Czy możliwy jest wiarygodny szacunek kwoty obowiązku?}
    Q6{Czy obecny obowiązek jest związany z transakcją (operacyjną) działalnością jednostki?}
    R1[Utworzyć rezerwy]
    R2[Ujawnić istnienie zobowiązania warunkowego]
    R3[Utworzyć bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów]
    R4[Nic nie robić]



    Q1 -- Nie --> Q2
    Q1 -- Tak --> Q3
    Q2 -- Nie --> Q4
    Q2 -- Tak --> Q4
    Q3 -- Nie --> Q4
    Q3 -- Tak --> Q5
    Q4 -- Nie --> R2
    Q4 -- Tak --> R4
    Q5 -- Nie (rzadko) --> R2
    Q5 -- Tak --> Q6
    Q6 -- Nie --> R1
    Q6 -- Tak --> R3
  
```

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

54

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW






Rozliczenia międzyokresowe

Rezerwa na restrukturyzację



Restrukturyzacja – to zaplanowany i kontrolowany przez kierownictwo program, który zmienia w sposób istotny:

- Zakres prowadzonej działalności przez jednostkę gospodarczą.
- Sposób, w jaki działalność jest prowadzona.
- Warunki ujęcie rezerwy na restrukturyzację zgodnie z projektem KSR.
- Koszty podlegające ujęciu w ramach rezerwy restrukturyzacyjnej.






55

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW






Podatek dochodowy od osób prawnych

56

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Podstawa opodatkowania – kategoria dochodu

Dochód: ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych

Art. 7 ust. 1 – przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód bez względu na rodzaj źródeł przychodów, z jakich dochód ten został osiągnięty

Przychód:



Art. 7 ust. 1 – przedmiotem opodatkowania jest przychód w przypadkach określonych w art. 21 oraz art. 22

Pojęcie dochodu:

Art. 7 ust. 2 – dochodem jest z zastrzeżeniem art. 10 i 11, nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym

Pojęcie straty:

Art. 7 ust. 2 – jeśli koszty uzyskania przychodów przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą

57

Podstawa opodatkowania – kategoria straty

Pojęcie straty: ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych

Art. 7 ust. 2 – jeśli koszty uzyskania przychodów przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą.

Art. 7 ust. 5 – o wysokości straty, o której mowa w ust. 2, poniesionej w roku podatkowym można obniżyć dochód w najbliższych kolejno po sobie następujących pięciu latach podatkowych, z tym że wysokość obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% kwoty tej straty.

„Z ogólnej konstrukcji tego przepisu, która nie narzuca sposobu uwzględniania strat przy ustalaniu zobowiązania podatkowego, należy wnioskować, że odliczeń straty można dokonać już w trakcie roku podatkowego przy ustalaniu zaliczek na podatek.” Pismo z dnia 17 czerwca 2008 r. Izby Skarbowej w Warszawie IP-PB3-423-598/08/MŚ

Ustalanie dochodu

Przy ustalaniu dochodu będącego podstawą opodatkowania nie uwzględnia się (art. 7 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych):



- 1) przychodów ze źródeł przychodów położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub za granicą, jeżeli dochody z tych źródeł nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym albo są wolne od podatku,
- 2) przychodów wymienionych w art. 21 i 22,
- 3) kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w pkt 1 i 2,
- 4) strat przedsiębiorców przekształcanych, łączonych, przejmowanych lub dzielonych - w razie przekształcenia formy prawnej, łączenia lub podziału przedsiębiorców, z wyjątkiem przekształcenia spółki kapitałowej w inną spółkę kapitałową,
- 5) strat przedsiębiorstw państwowych przejmowanych lub nabywanych na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji.

Przychód a dywidendy

Dywidenda nie przyczynia się do uzyskania przez spółkę przychodu, więc wydatków na jej wypłatę w postaci odsetek od pożyczki oraz PCC nie można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów. **Wyrok NSA z 17 marca 2011 r., sygn. II FSK 2004/09**

W przepisach brak jest podstaw do różnicowania skutków podatkowych związanych z wypłatą wynagrodzenia za umarzone udziały w zależności od formy tego wynagrodzenia. Jeżeli wprost z przepisów prawa nie wynika, aby zapłata za umarzone udziały w formie niepieniężnej powodowała powstanie po stronie spółki obowiązku podatkowego, to nie można rozszerzać katalogu źródeł przychodu dla celów podatku. **Wyrok WSA w Gdańsku z 3 sierpnia 2011 r., sygn. I SA/Gd 308/11**

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW



Przychód a dywidendy

Bez względu na to, czy dywidenda jest wypłacana w formie pieniężnej czy niepieniężnej, nie można uznać, że po stronie spółki wypłacającej dywidendę powstaje jakiegokolwiek przysporzenie.

W ocenie Sądu nie jest poprawne przyjęcie za podstawę prawną opodatkowania spółki w wyniku wydania rzeczy z tytułu dywidendy.



art. 14 ust. 1 u.p.d.o.p.

Wyrok WSA w Poznaniu z 7 kwietnia 2011 r., sygn. I SA/Po 98/11

61



KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Przychód a dywidendy



W przypadku, gdy spółka nabyła własne udziały w celu ich umorzenia, a sposobem częściowej zapłaty za udziały było przeniesienie własności nieruchomości, nie można twierdzić, że nastąpiło „zwolnienie z długu”, które doprowadziło do powstania przychodu podatkowego. Nastąpiła jedynie zmiana formy wygaśnięcia zobowiązania. Zmiana formy wykonania zobowiązania, określona przepisem art. 453 kodeksu cywilnego, jest jednym ze sposobów wygaśnięcia z danego zobowiązania, ale nie jest równoznaczna ze zwolnieniem z długu.

Wyrok WSA w Gliwicach z 4 sierpnia 2011 r., I SA/GI 78/11

62

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW



 

Przychody

Czym jest przychód?

Kiedy powstaje?

Kiedy przysporzenie nie jest przychodem?

63

Zasada kasowa

Obciążenie podatkiem dochodowym to objęcie tym podatkiem każdego przyrostu majątku, z pominięciem wyjątków zapisanych w ustawie podatkowej.

Wyrazem tej zasady jest regulacja art. 7 ust. 1 u.p.d.o.p., stosownie do której przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód bez względu na rodzaj źródeł przychodów, z jakich dochód ten został osiągnięty.

W konsekwencji, za przychód podatkowy należy uznać każde przysporzenie majątkowe polegające na zwiększeniu aktywów lub zmniejszeniu pasywów podatnika, z wyjątkiem tych, które ustawa podatkowa wyłącza z tej kategorii.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 15 listopada 2012 r. II FSK 752/11

Wyłączenia z kategorii przychodów

- 1) Otrzymane pieniądze oraz wartości pieniężne.
- 2) Umorzone bądź przedawnione zobowiązania (wyjątek postępowanie układowe).
- 3) Zwrócone wierzytelności uprzednio odpisane jako nieściągalne/umorzone i zaliczone do KUP.
- 4) Wartość należności umorzonych, przedawnionych lub odpisanych jako nieściągalne w tej części, od której dokonane odpisy aktualizujące zostały uprzednio zaliczone do kosztów uzyskania przychodów.
- 5) Równowartość odpisów aktualizujących wartość należności, uprzednio zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, w przypadku ustania przyczyn, dla których dokonano tych odpisów.
- 6) Kaucja gwarancyjna a kaucja dobrego wykonania.

Kaucja gwarancyjna oraz dobrego wykonania

Sięgając do ustaw w poszukiwaniu definicji kaucji, okazuje się, iż nie jest dookreślone jej pojęcie. Bazując na definicji słownikowej, kaucję możemy przedstawić w postaci sumy pieniężnej, złożonej jako gwarancja dotrzymania zobowiązania i stanowiącej odszkodowanie w razie niedopełnienia zobowiązania.

Podstawową cechą kaucji jest zasadniczo jej zwrotny charakter, tzn. że w przypadku prawidłowego wykonania umowy kaucja podlega zwrotowi. Zwrotny charakter kaucji determinuje jej podatkowe traktowanie. Kaucja mogłaby zostać zaliczona do przychodów podmiotu, który ją otrzymał, jedynie wówczas, gdyby była ona kwotą zwrotną, która nie może zostać uznana za otrzymaną ani należną.

Kaucja gwarancyjna oraz dobrego wykonania

Kaucja dobrego wykonania stanowi określony umową procent wynagrodzenia należnego wykonawcy robót budowlanych – jest on potrącany przez inwestora z otrzymanych faktur i zatrzymywany do zakończenia okresu objętego gwarancją.

Jeżeli w okresie gwarancyjnym nie ujawnią się żadne wady, inwestor płaci resztę wynagrodzenia wykonawcy. W sytuacji, gdy w okresie tym pojawią się usterki, których wykonawca nie usunie, wierzyciel ma prawo pokryć koszty naprawy z kwoty kaucji.

W przypadku kaucji dobrego wykonania cała kwota należna wykonawcy, bez pomniejszenia jej o kaucję, powinna stanowić przychód podatkowy. Równocześnie kwota, którą usługobiorca potrąca z ustanowionej kaucji gwarancyjnej, w przypadku, gdy wykonawca sam nie usunie usterek, może pomniejszyć przychód podatkowy wykonawcy usług.

Rabat

Za osiągnięte w roku podatkowym przychody związane z działalnością gospodarczą i z działami specjalnymi produkcji rolnej, uważa się także należne przychody, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont.

Przepisy ustaw o CIT i o PIT nie definiują rabatu, bonifikaty czy skonta, trzeba odczytywać je na podstawie znaczenia językowego.



Organy podatkowe przyjmują, że rabat to „zniżka procentowa od wyznaczonej ceny towaru, przyznawana np. przy kupnie za gotówkę, przy zakupach hurtowych. Rabat stanowi zatem obniżkę ustalonej ceny określonego towaru lub usługi, wyrażoną procentowo lub kwotowo” (**interpretacja Izby Skarbowej w Warszawie z 14 maja 2008 r., IP-PB3-423-296/08-2/ECH**)

Skonto

Skonto to zniżka ceny towaru, objętego sprzedażą kredytową albo ratową, udzielona nabywcy. Skonto jest rodzajem obniżenia ceny stosowanym w przypadkach, kiedy zapłata za towar lub usługę dokonywana jest w terminie wcześniejszym, niż wynika to z treści umowy sprzedaży (**interpretacja Izby Skarbowej w Poznaniu z 10 grudnia 2009 r., ILPB3/423-795/09-5/KS**).

Bonifikata polega na zmniejszeniu uzgodnionej wcześniej należności za wykonane świadczenie (**interpretacja Izby Skarbowej w Warszawie z 30 września 2009 r., IPPB3/423-355/09-2/JG**).

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW



 

Obowiązek korekty przychodów

Faktura korygująca nie dokumentuje odrębnego, niezależnego zdarzenia gospodarczego, lecz odnosi się ściśle do stanu zaistniałego w przeszłości. Przyczyny jej wystawienia mogą być zróżnicowane.



Niezależnie jednak od przyczyny korekty wskazać należy, że punktem odniesienia dla faktury korygującej jest zawsze faktura pierwotna. Faktura korygująca nie generuje bowiem nowego (innego) momentu powstania przychodu, lecz modyfikuje jedynie "pierwotną" wysokość przychodu.

Pismo z dnia 4 czerwca 2013 r. Izba Skarbowa w Łodzi, sygn. IPTPB3/423-73/13-4/GG

73

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW



Moment powstania przychodu

Zgodnie z art. 12 ust. 3a ustawy za datę powstania przychodu, związanego z działalnością gospodarczą lub działami specjalnymi produkcji rolnej uważa się, z zastrzeżeniem ust. 3c-3e, dzień wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi albo częściowego wykonania usługi, nie później niż dzień:

- 1) wystawienia faktury albo
- 2) uregulowania należności

„(...) w świetle przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie ma znaczenia, kto dokonał spłaty zobowiązania, w szczególności, że przychód należny z tego tytułu nie powstaje w momencie zapłaty, lecz z chwilą zaistnienia zdarzeń zaistniałych w ustawie, tj. w dniu wydania przez Spółkę towaru, nie później niż w dniu wystawienia faktury (...).”

Pismo Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 11 maja 2012 r., Sygn. IPTPB3/423-95/12-2/PM

74



KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Moment powstania przychodu



NSA w wyroku z 2 czerwca 2010 r. (II FSK 274/09)
W sytuacji, gdy spółka zawiera z innymi podmiotami gospodarczymi długoterminowe umowy o świadczenie usług archiwizacyjnych, a klient zobowiązany jest z góry do zapłaty całej należności, opłata ta nie ma charakteru zaliczki, przedpłaty czy zadatku, ale należy uznać ją za wynagrodzenie. Wraz z otrzymaniem wynagrodzenia spółka wystawia fakturę. Przychód powstaje z chwilą jej wystawienia.

WSA w Bydgoszczy z 6 stycznia 2009 r. (I SA/Bd 744/08)
Przedsiębiorca powinien zaliczyć premię do przychodów dopiero wtedy, kiedy ją dostanie. Osiągając określony poziom zakupów, nie wykonuje bowiem usługi. Przychód rozliczy więc w momencie zapłaty.

75

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Moment powstania przychodu – pośrednictwo finansowe

Pismo z dnia 28 maja 2013 r. Izba Skarbowa w Poznaniu, sygn. ILPB3/423-67/12/13-S/JG, po wyroku WSA we Wrocławiu z dnia 3 grudnia 2012 r. sygn. akt I SA/Wr 1146/12

Okresem rozliczeniowym, o którym stanowi art. 12 ust. 3c ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, jest okres wyodrębniony przez strony umowy z uwagi na obowiązek dokonania rozliczeń za świadczone (cyklicznie, w sposób ciągły, czy w pewnym przedziale czasowym) usługi.



Mając zatem na uwadze opisane we wniosku okoliczności i fakt, iż należna Spółce z tytułu świadczonych usług prowizja jest naliczana tylko od faktycznie zawartych z Towarzystwem Ubezpieczeniowym umów lub uruchomionych przez Bank kredytów.

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA
EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

76

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Moment powstania przychodu – refakturowanie

Pismo z dnia 10 stycznia 2012 r. Izba Skarbowa w Łodzi, sygn. IPTPB3/423-258/11-4/KJ



Przyjęta praktyka gospodarcza oraz orzecznictwo dopuszczają sytuację, w której koszty niektórych usług, których odbiorcą jest inny podmiot niż podmiot obciążony przez ich wykonawcę, mogą być w ramach zawartych umów przenoszone na faktycznego odbiorcę poprzez wystawienie tzw. refaktur. Refakturowanie polega na zafakturowaniu odsprzedaczy usług bez doliczania jakiegolwiek marży. Celem refakturowania jest przeniesienie wyłożonych kosztów przez podmiot refakturowujący, na podmiot, który z danych usług faktycznie korzystał, mimo, że podmiot refakturowujący fizycznie danej usługi nie świadczy.

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA
EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

77

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Moment powstania przychodu – refakturowanie



Refakturowanie jest jedynie sprzedażą uboczną służącą realizacji zawartej umowy. Odbiorca faktury jest równocześnie odbiorcą refakturowanych usług – pomiędzy odbiorcą, a wystawcą refaktury istnieje umowa, z której wynika, że taka usługa jest przedmiotem świadczenia i odrębnego fakturowania. Przyjęty sposób rozliczenia powinien wynikać z zawartej umowy. W przypadku refakturowania mamy do czynienia z wykonaniem przez refakturowującego usługi innej, niż usługa, której refakturowanie dotyczy. Z uwagi na to, iż podmiot refakturowujący jest jedynie pośrednikiem w przekazywaniu opłat pomiędzy podmiotem faktycznie świadczącym usługi, a rzeczywistym ich odbiorcą, przychód należny z tytułu refakturowania usług powinien być wykazany w dacie wystawienia refaktury.

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA
EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

78



KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Moment powstania przychodu – zaliczka



„(...) nie każde otrzymane środki finansowe są przychodami, między innymi jeżeli nie są one zapłatą za wykonane świadczenie, a jedynie stanowią przedpłatę lub zaliczkę na poczet przyszłych świadczeń. Użyte w powyższym artykule sformułowanie „pobrane wpłaty lub zarachowane należności” odnosi się do pobranych przedpłat i zaliczek na poczet dostawy towarów i usług, których wykonanie jest odroczone w czasie i dopiero po realizacji łączącej strony umowy wystąpi przychód podatkowy (...).”

Pismo Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 12 listopada 2010 r., sygn. IPPB5/423-567/10-3/AS

79



KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Moment powstania przychodu – zaliczka



„(...) opłata za prenumeratę czasopisma objęta jest zakresem przepisu art. 12 ust. 4 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Przepis ten stanowi, że do przychodów nie zalicza się pobranych wpłat lub zarachowanych należności na poczet dostaw towarów i usług, które zostaną wykonane w następnych okresach sprawozdawczych. Wykupienie prenumeraty polega na zapłacie za czasopisma, które zostaną dostarczone prenumeratorowi w przyszłości. Z tego względu prenumerata jest typową przedpłatą dokonywaną na poczet przyszłej dostawy. (...)”

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 3 sierpnia 2010 r. (sygn. III SA/Wa 864/10).

80



KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Usługi rozliczane cyklicznie

Zgodnie z art. 12 ust. 3c. dotyczącym usług rozliczanych w czasie, organy podatkowe wskazują, iż ustawodawca określił możliwe daty powstania przychodu, przyjmując, że może to być ostatni dzień okresu rozliczeniowego określonego w umowie lub ostatni dzień okresu rozliczeniowego określonego na wystawionej fakturze. **Sformułowanie „nie rzadziej niż raz w roku” oznacza, iż okres rozliczeniowy nie może być dłuższy niż 12 miesięcy.** Słusznie też zwrócono w interpretacji uwagę, że istotnym dla wskazania daty powstania przychodu jest okoliczność ustalenia w umowie (fakturze) rozliczania w okresach rozliczeniowych i ustalenie tych okresów. W takim przypadku przychód z tytułu usług o ustalonym okresie rozliczeniowym powstaje w ostatnim dniu przyjętego przez strony okresu rozliczeniowego, a data wystawienia faktury oraz termin płatności nie decydują o terminie powstania przychodu.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 3 grudnia 2012 r. I SA/Wr 1147/12

81

Usługi rozliczane cyklicznie

W przypadku, gdy rozliczenie dokonywane jest w ramach roku podatkowego wynajmującego, powstała różnica powinna stanowić korektę przychodów roku podatkowego, w którym usługi były świadczone. Inaczej jest w sytuacji, gdy korekta jest dokonywana już po zakończeniu roku podatkowego, którego dotyczy. Wówczas powstaje pytanie czy płatności wyrównawcze powinny zostać przez wynajmującego rozpoznane w roku podatkowym, którego dotyczą, czy też na bieżąco.

Bieżące rozliczanie korekt przychodów (II Mazowiecki US w Warszawie z dnia 16.02.2007 r., sygn. 1472/ROP1/423-388/08/RM), argumentem przemawiającym jest fakt, iż przychody te stają się należne dopiero z chwilą faktycznego ustalenia tych płatności, a więc po zakończeniu roku podatkowego.

Nieodpłatne świadczenia



Z utrwalonego poglądu wyrażonego w orzecznictwie sądów administracyjnych wynika, że w zakres nieodpłatnego świadczenia wchodzi wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu, lub też wszystkie zdarzenia prawne i gospodarcze, których skutkiem jest, niezwiązane z kosztami czy też z inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku jednej stronie, mające konkretny wymiar finansowy.

Nieodpłatne świadczenie, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (jednolity tekst: Dz. U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482 ze zm.) nie musi wynikać z zobowiązania cywilnoprawnego. Polega ono na uzyskaniu przez podatnika przychodu bez ekwiwalentnego świadczenia wzajemnego. wyrok SN z 02.04.2003 (III RN 49/02).

Nieodpłatne świadczenia

- 1) Umowy toolingowe.
- 2) Umorzenie odsetek.
- 3) Umowne nienaliczanie odsetek.
- 4) Nieodpłatne pełnienie funkcji zarządczych.
- 5) Przekazanie urzędzeń biurowych współpracownikom.
- 6) Poręczenie kredytu/pożyczki przez udziałowców.
- 7) Podwyższenie kapitału albo dopłat przed podjęciem uchwały.
- 8) Otrzymanie infrastruktury niedrogowej (media)/drogowe.
- 9) Gwarancja zapłaty czynszu.
- 10) Okres zwolnienia z czynszu przychód z nieodpłatnych świadczeń czy rabat.

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Nieodpłatne świadczenia

„Nieodpłatne otrzymanie próbek towarów, katalogów oraz gadżetów reklamowych w celu ich późniejszego nieodpłatnego przekazania klientom nie stanowi przysporzenia o charakterze definitywnym, które znalazłoby odzwierciedlenie w majątku spółki. Tym samym po stronie spółki nie zostaje wykreowany przychód podatkowy, w myśl przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych”.



Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi (IPTPB3/423-144/12-4/MF) z 2 sierpnia 2012 r.

KAPITAŁ LUDZKI
INICJATYWA EUROPEJSKA
ROZWÓJ I PRACOWNICY

UNIA EUROPEJSKA
EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

88

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW



Zmiany w rozliczaniu kosztów 2013

KAPITAŁ LUDZKI
INICJATYWA EUROPEJSKA
ROZWÓJ I PRACOWNICY

UNIA EUROPEJSKA
EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

89

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Zmiany w rozliczaniu kosztów 2013

- 1) W przypadku zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów kwoty wynikającej z faktury (rachunku) – a jeżeli nie istniał obowiązek wystawienia faktury (rachunku) kwoty wynikającej z umowy albo innego dokumentu – i nieuregulowania rzeczowej kwoty w terminie 30 dni od daty upływu terminu płatności, podatnik jest zobowiązany do zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów o kwotę wynikającą z przedstawionych dokumentów.
- 2) Jeżeli termin płatności jest dłuższy niż 60 dni, zmniejszenie kosztów uzyskania przychodów o kwotę wynikającą z dokumentów, o których mowa w ust. 1, dokonuje się z upływem 90 dni od daty zaliczenia tej kwoty do kosztów uzyskania przychodów, o ile nie została ona uregulowana w tym terminie.



Art. 15b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

KAPITAŁ LUDZKI
INICJATYWA EUROPEJSKA
ROZWÓJ I PRACOWNICY

UNIA EUROPEJSKA
EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

90

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW






Zmiany w rozliczaniu kosztów 2013

Umorzeniem zobowiązania w rozumieniu omawianej ustawy podatkowej jest zwolnienie dłużnika z obowiązku jego wykonania, tj. zwolnienie go z długu. Instytucję tę reguluje art. 508 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93, z późn. zm.), zgodnie z którym zobowiązanie wygasa, gdy wierzyciel zwalnia dłużnika z długu, a dłużnik zwolnienie przyjmuje.



W opisanym zdarzeniu wygaśnięcie zobowiązania Spółki nastąpi z mocy prawa wskutek skumulowania w rękach jednego podmiotu praw przysługujących wierzycielowi i obowiązków dłużnika (tzw. konfuzja), a nie w wyniku zwolnienia jej z długu. Nie można zatem stwierdzić, że zobowiązania te zostaną umorzone w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 3 lit. a ustawy.

Pismo z dnia 3 kwietnia 2013 r. Izba Skarbowa w Łodzi, sygn. IPTPB3/423-11/13-2/GG.

94



KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Zmiany w rozliczaniu kosztów 2013



Obowiązek zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów w ujęciu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w przypadku, gdy spółka zaliczyła przed dniem 1 stycznia 2013 r. do kosztów uzyskania przychodów takie zobowiązanie, którego termin płatności przekraczał 60 dni i upłynął przed dniem 1 stycznia 2013 r.; podczas gdy spółka nie ureguluje tego zobowiązania w terminie oraz 90 dni od daty zaliczenia kwoty tego zobowiązania do kosztów uzyskania przychodów, upłynęło przed dniem 1 stycznia 2013 r.

Pismo z dnia 29 marca 2013 r., Izba Skarbowa w Bydgoszczy; sygn. ITPB3/423-8e/13/PST.

95

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW



Zmiany w rozliczaniu kosztów 2013

Zasady dokonywania korekty kosztów uzyskania przychodów w związku z zastosowaniem art. 15b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

W dniu 30 czerwca 2013 r. Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, prowadząca pełną księgowość, dokonuje zakupu materiałów do produkcji za kwotę 100.000 zł netto. Termin płatności określono na 60 dni (tekst jedn.: 29 sierpnia 2013 r.).



W lipcu 2013 r. do produkcji wydane zostaną materiały o wartości 20.000 zł netto i kwota ta zostanie zaliczona w tym miesiącu do kosztów uzyskania przychodów. Pozostała część zakupionych materiałów (na kwotę 80.000 zł netto) pozostanie nadal na stanie magazynu i kwota ta (tekst jedn.: 80.000 zł) nie zostanie ujęta na ten moment w kosztach uzyskania przychodów.

Pismo z dnia 8 lipca 2013 r. Izba Skarbowa w Łodzi, sygn. ITPB3/423-109/13-4/MF.

96

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW






Koszty uzyskania przychodu

KAPITAŁ LUDZKI
INICJATYWA EUROPEJSKA
FUNDUSZ SPOŁECZNY

100

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Koszty uzyskania przychodu



Art. 15. ust. 1. ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

Kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1. Koszty poniesione w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego, ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego, poprzedzającego dzień poniesienia kosztu.

KAPITAŁ LUDZKI
INICJATYWA EUROPEJSKA
FUNDUSZ SPOŁECZNY

101

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Koszty uzyskania przychodu



Kosztami uzyskania przychodów będą zatem takie koszty, które spełniają łącznie następujące warunki:

- 1) zostały poniesione przez podatnika,
- 2) pozostają w związku z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą,
- 3) ich poniesienie miało prowadzić do uzyskania przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów,
- 4) nie zostały wyłączone z kategorii kosztów podatkowych mocą art. 16 ust. 1 – ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

KAPITAŁ LUDZKI
INICJATYWA EUROPEJSKA
FUNDUSZ SPOŁECZNY

102

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Koszty uzyskania przychodu



„Uchybienie przepisom o rachunkowości nie pozbawia podatnika możliwości wykazania, że sporne wydatki stanowią koszty uzyskania przychodów. Sposób przeprowadzenia dowodów w postępowaniu podatkowym nie może być ograniczony, w tym także takimi przepisami jak przepisy dotyczące rachunkowości. Oświadczenia składane przez stronę postępowania oraz przedkładane przez nią inne dokumenty i dowody powinny być uwzględniane i oceniane także w postępowaniu przed organami podatkowymi”. Wyrok NSA z dnia 28 listopada 1996 r., SA/Ka 1646/95, LEX 28945.

KAPITAŁ LUDZKI
INICJATYWA
WYKONAWCZA

UNIA EUROPEJSKA
EUROPEJSKI
FUNDUSZ SPOŁECZNY

103

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Koszty uzyskania przychodu

Wyrok z dnia 19 listopada 2009 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu I SA/Wr 1548/09



Związek przyczynowy pomiędzy wydatkiem a uzyskaniem przychodu z jednej strony ma charakter hipotetyczny, co oznacza, iż nieosiągnięcie spodziewanego przychodu nie wyklucza uznania wydatku za koszt uzyskania przychodu. Z drugiej jednak strony związek ów musi mieć charakter widoczny, co należy rozumieć w ten sposób, iż ponoszenie kosztów winno omawiany cel realizować lub co najmniej zakładać osiągnięcie przychodu jako realne. Ocena możliwości uzyskania przychodu poprzez ponoszenie określonych wydatków winna być przy tym przeprowadzona z uwzględnieniem zasad doświadczenia życiowego i praktyki obrotu gospodarczego.

KAPITAŁ LUDZKI
INICJATYWA
WYKONAWCZA

UNIA EUROPEJSKA
EUROPEJSKI
FUNDUSZ SPOŁECZNY

104

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Koszty uzyskania przychodu

Wyrok z dnia 4 grudnia 2009 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu I SA/Wr 1136/09



- 1) W odniesieniu do przesłanki istnienia związku kosztu z przychodami należy stwierdzić, że chodzi tu o racjonalność i gospodarcze uzasadnienie kosztów oceniane z punktu widzenia prowadzonej działalności gospodarczej, a nie faktyczne wystąpienie skutku w postaci powstania czy też powiększenia przychodu.
- 2) Podatnik uznając wydatek za koszt uzyskania przychodu, mimo że jest to jego prawo, a nie przywilej, odnosi ewidentne korzyści, albowiem o ten koszt zmniejsza podstawę opodatkowania. Na nim więc spoczywa ciężar udowodnienia, że określony wydatek jest kosztem uzyskania przychodu.

KAPITAŁ LUDZKI
INICJATYWA
WYKONAWCZA

UNIA EUROPEJSKA
EUROPEJSKI
FUNDUSZ SPOŁECZNY

105



KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Koszty bezpośrednie



Art.15 ust. 4. Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

Koszty uzyskania przychodów **bezpośrednio związane z przychodami**, poniesione w latach poprzedzających rok podatkowy oraz w roku podatkowym, są potrącane w tym roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody, z zastrzeżeniem ust. 4b i 4c.

106



KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Koszty bezpośrednie



Koszt bezpośrednio związany z przychodami to taki, który można wprost przypisać do określonego przychodu. Innymi słowy kosztem bezpośrednio związanym z przychodami będzie wydatek, który prowadzi do powstania konkretnie oznaczonego przychodu, np.: zakup surowców do produkcji, zakup usług związanych z danym projektem inwestycyjnym.

Kosztami innymi niż bezpośrednio związane z przychodami będą zatem wszystkie te wydatki, których nie można jednoznacznie przyporządkować, w oparciu o możliwe metody alokacji, do osiągniętych przychodów (bo mają związek z wszelkimi transakcjami lub wywierają wpływ na całokształt sytuacji gospodarczej podatnika, jako tzw. koszty ogólne działalności czy koszty zarządu).

107

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW



Koszty bezpośrednie

Art. 15 ust. 4b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

Koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, odnoszące się do przychodów danego roku podatkowego, a poniesione po zakończeniu tego roku podatkowego do dnia:

- 1) sporządzenia sprawozdania finansowego, zgodnie z odrębnymi przepisami, nie później jednak niż do upływu terminu określonego do złożenia zeznania, jeżeli podatnicy są obowiązani do sporządzania takiego sprawozdania, albo
- 2) złożenia zeznania, nie później jednak niż do upływu terminu określonego do złożenia tego zeznania, jeżeli podatnicy, zgodnie z odrębnymi przepisami, nie są obowiązani do sporządzania sprawozdania finansowego.

Są potrącalne w roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody.

108

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Koszty bezpośrednie

Ust. 4c. ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

Koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, odnoszące się do przychodów danego roku podatkowego, a poniesione po dniu, o którym mowa w ust. 4b pkt 1 albo pkt 2, są potrącalne w roku podatkowym następującym po roku, za który sporządzane jest sprawozdanie finansowe lub składane zeznanie.

KAPITAŁ LUDZKI
INICJATYWA EUROPEJSKA
FUNDUSZ SPOŁECZNY

109

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Koszty bezpośrednie

Potrącalne w roku podatkowym, w którym osiągnięto odpowiadające im przychody:

- 1) Koszty poniesione w latach poprzedzających rok podatkowy.
- 2) Koszty poniesione w roku podatkowym.
- 3) Koszty poniesione po zakończeniu roku podatkowego, lecz do dnia sporządzenia sprawozdania finansowego, nie później jednak niż do upływu terminu określonego do złożenia zeznania.

Wykonawca robót budowlanych powinien odroczyć w czasie rozpoznawanie kosztów bezpośrednio związanych z konkretnym przychodem z tytułu świadczenia usług budowlanych (np. koszt materiałów bezpośrednio zużytych w trakcie realizacji kontraktu, robocizna własna, koszty bezpośrednie podwykonawców) do momentu rozpoznania tego przychodu. W konsekwencji, tego rodzaju koszty powinny być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, co do zasady z chwilą wykonania usługi lub częściowego wykonania.

KAPITAŁ LUDZKI
INICJATYWA EUROPEJSKA
FUNDUSZ SPOŁECZNY

110

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Koszty bezpośrednie

Wyrok z dnia 25 maja 2010 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku I SA/Gd 165/10

Przez koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związanych z przychodami należy rozumieć te koszty, których poniesienie wpłynęło bezpośrednio „na uzyskanie określonego przychodu, bowiem bezpośrednie powiązanie kosztu z przychodem może wystąpić tylko wtedy, gdy zostanie osiągnięty przychód.

Natomiast kosztami innymi niż koszty bezpośrednio związane z przychodami są wszelkie koszty niebędące kosztami bezpośrednio związanymi z przychodami, w tym koszty dotyczące całokształtu działalności podatnika związane z jego funkcjonowaniem.

KAPITAŁ LUDZKI
INICJATYWA EUROPEJSKA
FUNDUSZ SPOŁECZNY

111

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Koszty bezpośrednie

Wyrok z dnia 19 marca 2010 r. Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie II FSK 1751/08

Nie można zaaprobować toku rozumowania, w którym w przypadku nakładów poniesionych na budowę budynku nie ma możliwości ich bezpośredniego przypisania do konkretnego przychodu. Wręcz przeciwnie, przychodem tym będzie przychód z faktycznie sprzedanych lokali. Skoro przychód ten pojawia się stopniowo – wraz ze sprzedażą kolejnych lokali, to nie można powiedzieć, że wszystkie koszty poniesione na budowę mają związek z przychodem osiągniętym ze sprzedaży pierwszego z lokali.

Przyjęcie poglądu o możliwości potrącenia kosztu podatkowego, w sytuacji gdy nie wystąpił związek z nim przychód byłoby sprzeczne z zasadą z art. 15 ust. 4 u.p.d.o.p.

KAPITAŁ LUDZKI
UNIA EUROPEJSKA
EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

112

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Koszty pośrednie

Ogólna zasada

- Potrącalne w dacie ich poniesienia.

Koszty, które dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy.

- Gdy brak możliwości określenia jaka ich część dotyczy danego roku podatkowego, stanowią koszt proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczą.

KAPITAŁ LUDZKI
UNIA EUROPEJSKA
EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

113

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Koszty pośrednie

Art. 15 ust. 4d ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

Koszty uzyskania przychodów, inne niż koszty bezpośrednio związane z przychodami, są potrącalne w dacie ich poniesienia. Jeżeli koszty te dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy, a nie jest możliwe określenie jaka ich część dotyczy danego roku podatkowego; w takim przypadku stanowią koszty uzyskania przychodów proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczą.



Art. 15 ust. 4e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

Za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów uważa się dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych (zaksięgowano) na podstawie otrzymanej faktury (rachunku) albo dzień, w którym ujęto koszt na podstawie innego dowodu w przypadku braku faktury (rachunku), z wyjątkiem sytuacji gdy dotyczyłoby to ujętych jako koszty rezerw albo biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów.

KAPITAŁ LUDZKI
UNIA EUROPEJSKA
EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

114

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW



 

Moment poniesienia kosztów

III SA/Wa 1553/09 – Wyrok WSA w Warszawie



Sąd nie podziela poglądów Ministra Finansów o metodzie kwalifikacji przywołanych „jednorazowych wydatków” do kosztów uzyskania przychodu, sprowadzającej się do rozpoznawania kosztów „jednorazowych wydatków” systematycznie, w okresach miesięcznych – do czasu zakończenia umów najmu. Sąd uznaje, że z art. 15 ust. 4e pdp nie wynika sposób rozliczenia kosztów, zgodnie z którym sposób (moment) kwalifikacji kosztów uzyskania przychodu jest określony w przepisach ustawy o rachunkowości.

Ustawa o rachunkowości reguluje inne sfery życia społecznego i gospodarczego niż ustawy podatkowe; elementów konstrukcyjnych podatku nie powinno się domniemywać, na co wskazuje treść art. 217 Konstytucji RP. Sugerowanego przez Ministra sposobu rozliczeń kosztów uzyskania przychodu nie sposób wywieść z treści art. 15 ust. 4e pdp. Uwaga ostatnia jest tym bardziej istotna, że sposób kwalifikacji kosztów uzyskania przychodów został precyzyjnie określony przez ustawodawcę w art. 15 ust. 4d pdp, zatem jakiegokolwiek odstępstwo od wspomnianej regulacji powinno mieć wyraźny charakter.

115



KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Moment poniesienia kosztów



III SA/Wa 1553/09 - Wyrok WSA w Warszawie

W szczególności, w ustawie o rachunkowości uregulowano podstawy rachunkowości, co oznacza, że określone w niej są zasady rachunkowości (a nie opodatkowania) oraz tryb badania sprawozdań finansowych przez biegłych rewidentów, jak również zasady wykonywania działalności w zakresie usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych. Natomiast zagadnienia związane z powstaniem obowiązku podatkowego, jak też wysokością podatku i rygorami zaliczenia do kosztu uzyskania przychodu są regulowane w ustawach podatkowych, w tym w pdp.

116



KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Moment poniesienia kosztów



Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 19 marca 2010 r. (II FSK 1731/08)

Wbrew opinii autorki skargi kasacyjnej, treść art. 15 ust. 4e u.p.d.o.p. nie stanowi argumentu przemawiającego za proporcjonalnym rozliczeniem opłaty inicjalnej w czasie trwania umowy leasingu. Przywołany przepis definiuje wyrażenie: „dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów” w nawiązaniu do kwestii zaksięgowania danego kosztu. Przesądza tym samym, że koszty uzyskania przychodów, o których mowa w art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p., rozpoznawane są nie na zasadzie kasowej, lecz na zasadzie memorialowej (M. Chudzik).

117

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW



 

Moment poniesienia kosztów

W rozpatrywanej przez sąd sprawie – wstępna rata inicjalna z tytułu umowy leasingu w wysokości 15 proc. wartości przedmiotu leasingu miała charakter opłaty samoistnej, nieprzypisanej do poszczególnych rat leasingowych.



Jej poniesienie było warunkiem koniecznym realizacji umowy leasingu.

Rata ta powinna więc zostać zaliczona jednorazowo do kosztów uzyskania przychodów spółki w dacie jej poniesienia. Nie ma podstaw do rozliczania jej w czasie, bo jest to opłata samoistna, bezzwrotna i niezależna od pozostałych rat leasingowych uiszczanych w okresie trwania umowy. Należy ją zatem wiązać nie z całą umową rozumianą w wymiarze czasowym, lecz z momentem jej zawarcia.



121

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW



Koszty uzyskania przychodu

Problemy interpretacyjne

122

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW



 

Reprezentacja i reklama

Art. 16 ust. 1. ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych



Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów:

- kosztów reprezentacji, w tym wydatków poniesionych na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych, z wyjątkiem przypadków określonych przepisami o bezpieczeństwie i higienie pracy:
 - brak podziału na reklamę publiczną i niepubliczną,
 - koszty reklamy w całości kosztem uzyskania przychodu,
 - wyłączenie z kosztów uzyskania przychodów – kosztów reprezentacji, w tym usług gastronomicznych, napojów alkoholowych i zakupu żywności.

123

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW





Reprezentacja i reklama

Prezenty dla kontrahentów, które nie mają charakteru reklamowego (portfel, pióro, kalendarz, alkohol, kosmetyki itp.). Oznakowanie prezentu logo firmy przesądza o tym, że prezent ma charakter reklamowy i wydatek na jego zakup może być zaliczony do kosztów (koszulka, długopis, kartka świąteczna, kubek, smycz, karteczki samoprzylepne, kalendarz itp.).



Przyjmowanie kontrahentów – delegacji krajowych i zagranicznych, kieszonkowe dla członków tych delegacji, koszty ich wyżywienia i noclegów, bankietów, a także zorganizowanie dla nich atrakcji, takich jak np. bilety do teatru, na koncert.

KAPITAŁ LUDZKI
INICJATYWA EUROPEJSKA
FUNDRUSZ SPOŁECZNY



124

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW


Reprezentacja i reklama

Ubiór reprezentacyjny – oznakowany logo lub w inny sposób, wyklucza użytek na potrzeby osobiste (własność pracodawcy).

Wydatki na ubiór reprezentacyjny będą należeć do kosztów, tylko wtedy, gdy będą stanowił rzeczową formę wynagrodzenia pracownika, wynikającą z umowy o pracę.



Ponadto, można zaliczyć do kosztów wydatki ponoszone przez pracodawcę na ubiór roboczy i ochronny dla pracowników (obowiązek jego zapewnienia wynika z przepisów bhp).

KAPITAŁ LUDZKI
INICJATYWA EUROPEJSKA
FUNDRUSZ SPOŁECZNY



125

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Reprezentacja i reklama


Wystrój firmy i zagospodarowanie terenu wokół firmy - odbiega od zwyczajowo przyjętego w danej branży i okolicy, tj. bardziej ekskluzywne, wytworne, także ich utrzymanie, ozdoby i dekoracje świąteczne.

Organizacja jubileuszu firmy - poczęstunek gości, imprezy artystyczne, upominki, nagrody w konkursach, w zakresie, w jakim nie mają one charakteru reklamowego.

Wydatki związane z prasą



Zakup artykułów i napojów dla organów zarządzających i stanowiących podatkowników, a także rady nadzorczej - poczęstunek na posiedzeniach, naradach, zebraniach wewnętrznych (herbata, kawa, paluszki, ciastka, woda mineralna itp.).

KAPITAŁ LUDZKI
INICJATYWA EUROPEJSKA
FUNDRUSZ SPOŁECZNY



126

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Reprezentacja i reklama



Zakup artykułów i napojów dla pracowników,

Zakup artykułów i napojów dla organów zarządzających i stanowiących podatkników, a także rady nadzorczej - poczęstunek na posiedzeniach, naradach, zebraniach wewnętrznych (herbata, kawa, paluszki, ciastka, woda mineralna itp.),

KAPITAŁ LUDZKI
INICJATYWA EUROPEJSKA
FUNDUSZ SPOŁECZNY

127

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Reprezentacja i reklama

Wizytówki, papier firmowy, kalendarze itp. – materiały, które stanowią koszty ogólne firmy,

Konkursy i nagrody oraz sponsoring,



Wydatki na targi, gazety branżowe, w tym gazeta firmowa, a także wieńce pogrzebowe i klepsydry,

Wydatki na udział w programach jakościowych (ISO, TUV, Gazele Biznesu) oraz branżowych turniejach sportowych,

KAPITAŁ LUDZKI
INICJATYWA EUROPEJSKA
FUNDUSZ SPOŁECZNY

128

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Reprezentacja i reklama

„(...) wydatki na poczęstunek podawany podczas spotkań z kontrahentami w lokalach zewnętrznych, wiążą się z tworzeniem i utrwalaniem pozytywnego wizerunku firmy. Pomimo tego, że w czasie tych spotkań, prowadzone są rozmowy oraz negocjacje to wątpliwości budzi miejsce takiego spotkania, tj. poza siedzibą firmy. Spotkania biznesowe mogą być bowiem organizowane w każdym innym miejscu, zwłaszcza w siedzibach podmiotów gospodarczych. Trudno wykazać zatem inny niż reprezentacja - cel poniesienia tych wydatków.

Pismo Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 18 kwietnia 2011 r., sygn. IBPBI/1423-13/11/ESZ

„(...) wydatki ponoszone na zakup strojów służbowych z nadrukiem logo firmy o niskiej wartości jednostkowej, w które ubrani są pracownicy hotelowi podczas wykonywania swoich obowiązków, mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (...).”

KAPITAŁ LUDZKI
INICJATYWA EUROPEJSKA
FUNDUSZ SPOŁECZNY

129

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

Reprezentacja i reklama

„(...) przypadku przekazywania gadżetów czy prezentów o wyższej wartości wyselekcjonowanym kontrahentom lub potencjalnym kontrahentom, mimo iż będą one oznakowane logo firmy, gdy celem wydatku jest tworzenie pozytywnego wizerunku firmy i budowa odpowiednich relacji z klientami, wydatki takie będą miały charakter reprezentacyjny i w efekcie na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 28 UPDOP nie będą mogły zostać uznane za koszty uzyskania przychodów (...)”.

Pismo Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 5 sierpnia 2010 r., sygn. ILPB4/423-26/10-2/MC.

KAPITAŁ LUDZKI
UNIA EUROPEJSKA
EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

130

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

Reprezentacja i reklama

„(...) zakup kwiatów oraz innych elementów składających się na wystrój siedziby Spółki, należy potraktować jako zakup elementów dekoracyjnych, należący do standardów wyposażenia również w innych firmach o podobnej wielkości i charakterze działania. Jest on podobny w swym charakterze do zakupu, np. firanek, obrazów itp., tym samym, stanowi koszt ogólny funkcjonowania przedsiębiorstwa (...)”.

Pismo Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 27 listopada 2009 r., ILPB3/423-743/09-2/JG.

KAPITAŁ LUDZKI
UNIA EUROPEJSKA
EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

131

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

Świadczenia na rzecz pracowników

```

graph TD
    A[Świadczenia na rzecz Pracowników/współpracowników] --- B[Wynagrodzenia]
    A --- C[Problematyka samochodów/Telefonów/komórkowych]
    A --- D[Świadczenia medyczne]
    A --- E[Imprezy integracyjne]
    A --- F[Świadczenia z ZFSS]
    A --- G[Opcje na akcje/ubezpieczenia]
  
```

KAPITAŁ LUDZKI
UNIA EUROPEJSKA
EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

132

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Ubezpieczenie pracowników oraz współpracowników

Oplacone składki grupowego ubezpieczenia przez pracodawcę na rzecz pracowników stanowią koszty uzyskania przychodów z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej.

Pismo z dnia 23 marca 2005 r. Urząd Skarbowy w Tomaszowie Mazowieckim U.S.I/3.415-9/2005

W przypadku, gdy ubezpieczonym i uposażonym będzie pracownik to składki wpłacane do firmy ubezpieczeniowej przez zakład pracy na ubezpieczenie pracownika stanowią będą dla pracodawcy koszty uzyskania przychodów.

Pismo z dnia 11 sierpnia 2005 r. Urząd Skarbowy Kraków - Podgórze PD/423-19/05

KAPITAŁ LUDZKI
UNIA EUROPEJSKA
EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

136

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Wierzytelności

```

    graph TD
      A[WIERZYTELNOŚCI] --> B[Odpisy aktualizujące]
      A --> C[Spisanie wierzytelności w koszty]
      B --> D[wierzytelności odpisane jako przedawnione]
      B --> E[strata z odpłatnego zbycia wierzytelności]
      B --> F[umorzone wierzytelności]
  
```

KAPITAŁ LUDZKI
UNIA EUROPEJSKA
EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

137

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Wierzytelności

Odpis aktualizujący:
Wierzytelność zaliczona jako przychód należny

Nieściągalność wierzytelności uznaje się za uprawdopodobnioną:

- 1) W przypadku określonym w ust. 1 pkt 26a, w szczególności jeżeli:
 - a) dłużnik zmarł, został wykreślony z ewidencji działalności gospodarczej, postawiony w stan likwidacji lub została ogłoszona jego upadłość, obejmująca likwidację majątku, albo
 - b) zostało wszczęte postępowanie upadłościowe z możliwością zawarcia układu w rozumieniu przepisów prawa upadłościowego i naprawczego lub na wniosek dłużnika zostało wszczęte postępowanie układowe w rozumieniu przepisów o restrukturyzacji finansowej przedsiębiorstw i banków, albo
 - c) wierzytelność została potwierdzona prawomocnym orzeczeniem sądu i skierowana na drogę postępowania egzekucyjnego, albo
 - d) wierzytelność jest kwestionowana przez dłużnika na drodze powództwa sądowego.

KAPITAŁ LUDZKI
UNIA EUROPEJSKA
EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

138

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW




Różnice kursowe



Zasady ich rozliczania

KAPITAŁ LUDZKI
INICJATYWA EUROPEJSKA
ROZWOJU REGIONALNEGO

UNIA EUROPEJSKA
EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

142

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Operacje na rachunkach walutowych

Orzeczenie NSA z 14 czerwca 2011 r. (II FSK 185/10) dotyczyło podatnika, który zapytał organ podatkowy o możliwość ustalenia kwoty różnic kursowych przez pomniejszenie skumulowanych dodatnich różnic o kwotę, obliczonych globalnie różnic ujemnych.

Jak argumentował podatnik, należałoby odjąć ujemną wartość różnic kursowych od wartości dodatnich i otrzymaną kwotę zakwalifikować odpowiednio do przychodów lub kosztów uzyskania przychodów.

NSA nie zgodził się z tym. Wskazał, że nie powinno być wątpliwości, że ustawodawcy operującemu pojęciem przychodów i kosztów ich uzyskania (zwiększenia przychodów albo kosztów) chodziło o odzwierciedlenie rzeczywistego przebiegu zdarzeń gospodarczych (poszczególnych transakcji).



Nie pozostawił on wyboru takiego wariantu rozliczenia, który będzie najkorzystniejszy dla konkretnego podatnika. Sąd zauważył, że opisane przez podatnika uproszczenie kalkulacyjne zniekształcałoby rzeczywiste relacje występujące w ramach przeprowadzanych transakcji, rodząc niebezpieczeństwo nieuzasadnionego uprzywilejowania niektórych podatników.

KAPITAŁ LUDZKI
INICJATYWA EUROPEJSKA
ROZWOJU REGIONALNEGO

UNIA EUROPEJSKA
EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

143

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Operacje na rachunkach walutowych

W ubiegłych latach duże kontrowersje budził obowiązek przyjęcia przez podatników faktycznie zastosowanego kursu waluty w sytuacjach, gdy regulują oni swoje zobowiązania lub otrzymują zapłatę za pośrednictwem rachunków walutowych. Problem ten stał się przedmiotem **orzeczenia NSA z 3 lutego 2011 r. (II FSK 1682/09)**.

Sąd orzekł, że użyte w art. 15a ust. 4 ustawy o CIT określenie: „faktycznie zastosowany kurs waluty” oznacza taki kurs, po jakim podatnik rzeczywiście sprzedał lub nabył walutę. W przypadku operacji dokonywanych za pośrednictwem rachunku walutowego nie można zatem przyjąć, że faktycznie zastosowanym kursem waluty jest kurs ogłaszany przez bank, w którym podatnik ma swój rachunek. Nie dochodzi wówczas do zastosowania jakiegokolwiek kursu wymiany. W efekcie stosowany powinien być kurs średni NBP (zgodnie z art. 15a ust. 4 ustawy o CIT). Do podobnych wniosków doszedł też NSA w **wyroku z 27 września 2011 r. (II FSK 524/10)**.

KAPITAŁ LUDZKI
INICJATYWA EUROPEJSKA
ROZWOJU REGIONALNEGO

UNIA EUROPEJSKA
EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

144

Operacje na rachunkach walutowych

W sprawie będącej przedmiotem orzeczenia **WSA we Wrocławiu z 14 października 2011 r. (I SA/Wr 1229/11)** podatnik twierdził, że różnice kursowe od części środków własnych w walucie obcej, która odpowiada wartości VAT płaconego kontrahentowi, nie będą miały wpływu na wysokość przychodów ani kosztów podatkowych.

Jednak organy podatkowe oraz WSA zgodnie uznały, że dla powstania różnic kursowych, o których mowa w art. 15a ust. 2 pkt 3 i ust. 3 pkt 3 ustawy o CIT nie ma znaczenia, za co dokonywana jest zapłata. Powstanie różnic kursowych jest związane nie tylko z zapłatą za zobowiązanie, które jest kosztem podatkowym.

Operacje na rachunkach walutowych

Różnice te powstają również w związku z innymi zdarzeniami, które prowadzą do wypływu waluty z rachunku walutowego, nawet takimi, które nie skutkują wykazaniem kosztu podatkowego. Różnice kursowe powstałe na własnych środkach pieniężnych w walucie obcej, przy zapłacie zobowiązania w części dotyczącej VAT, powinny być zatem uwzględnione odpowiednio w przychodach lub kosztach podatkowych.

Operacje na rachunkach walutowych

Podatek od towarów i usług nie jest przychodem ani kosztem podatkowym. Z tego wynikają różnice na jego kwocie, przy fakturach wystawianych w walutach obcych, również nie mogą być uznane za taki koszt. Tak wynika z **wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 23 marca 2012 r. (II FSK 1508/10)**.

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w wyroku z 2 marca 2011 r. (I SA/Wr 183/11) był zdania, że różnice kursowe, powstałe w wyniku rozchodu środków z bieżącego rachunku walutowego, jako związane wyłącznie z posiadaniem środków pieniężnych na rachunku walutowym przez pewien czas, w którym nastąpiła zmiana kursu waluty, nie mogą być uwzględnione w wartości początkowej środka trwałego.

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

Aspekty praktyczne - zobowiązania w walucie obcej

otrzymanie faktury

dokonanie płatności

$FZ > NBP = \text{ujemna różnica kursowa}$
 $FZ < NBP = \text{dodatnia różnica kursowa}$

koszt średni NBP

faktycznie zastosowany (FZ)

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA

148

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

Aspekty praktyczne - należności w walucie obcej

wystawienie faktury

otrzymanie płatności

$FZ > NBP = \text{dodatnia różnica kursowa}$
 $FZ < NBP = \text{ujemna różnica kursowa}$

przychód średni NBP

faktycznie zastosowany (FZ)

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA

149

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

Pożyczki udzielone

udzielenie pożyczki

spłata

$FZ 1 > FZ 2 = \text{ujemna różnica kursowa}$
 $FZ 1 < FZ 2 = \text{dodatnia różnica kursowa}$

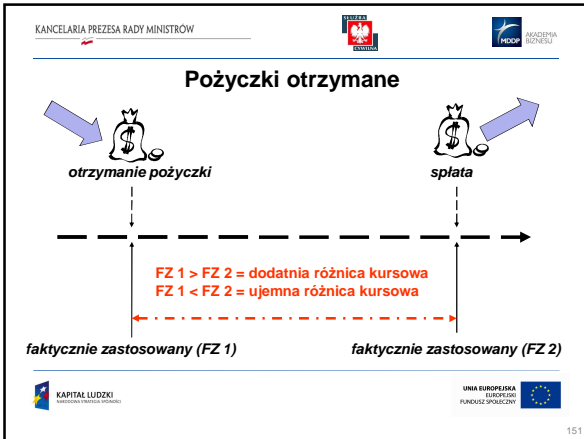
faktycznie zastosowany (FZ 1)

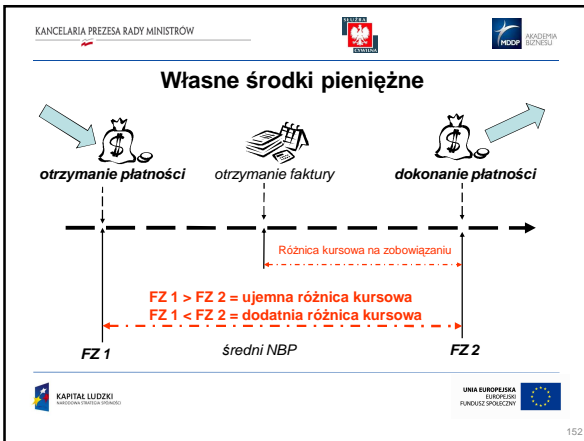
faktycznie zastosowany (FZ 2)

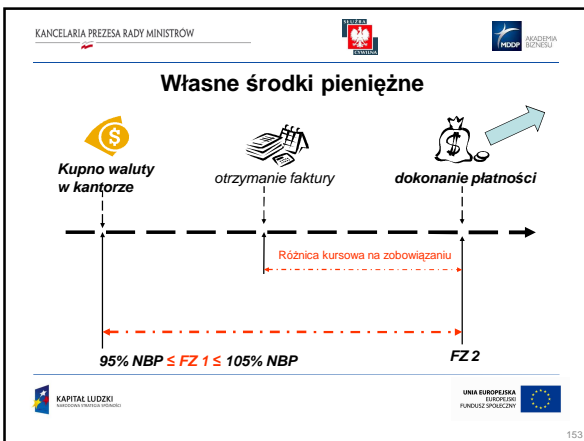
KAPITAŁ LUDZKI

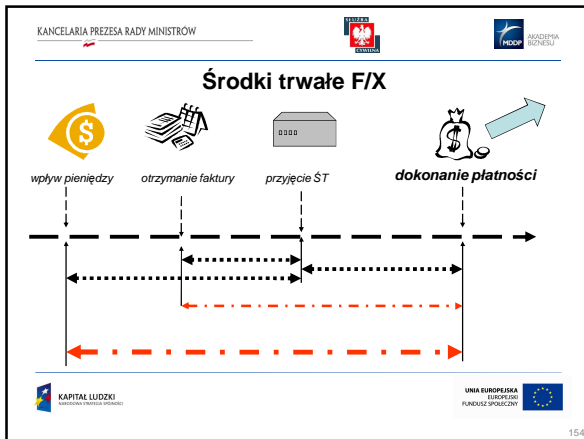
UNIA EUROPEJSKA

150









KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

Dopłaty, pożyczki, odsetki jako koszty uzyskania przychodów

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

155

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

Pożyczki, Dopłaty

- 1) Kwota główna pożyczki, kwota dopłat – nie jest przychodem ani kosztem podatkowym.
- 2) Pożyczki powinny być procentowane.
- 3) Dopłaty mogą być nieoprocentowane.
- 4) Pcc – 0,5% z możliwością zwolnienia w przypadku pożyczek.
- 5) Różnice kursowe na zasadach ogólnych.
- 6) Pożyczki denominowane w walucie obcej.

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

156

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

ODRODZENIE POLSKI

AKADEMIA BIZNESU

Odsetki

Odsetki – metoda kasowa.

Odsetki – kapitalizacja.

Odsetki a wartość początkowa środka trwałego.

Niedostateczna kapitalizacja.

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

157

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

ODRODZENIE POLSKI

AKADEMIA BIZNESU

Niedostateczna kapitalizacja

1) Podstawa prawna: art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 UPDOP.

2) Odsetki od pożyczek udzielonych przez podmioty powiązane (*sensu stricto*), nie stanowią KUP jeżeli zadłużenie pożyczkobiorcy w stosunku do określonych podmiotów (*sensu largo*) przekroczy na dzień spłaty odsetek trzykrotność kapitału zakładowego pożyczkobiorcy.

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

158

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

ODRODZENIE POLSKI

AKADEMIA BIZNESU

OBJĘCIE UDZIAŁÓW / AKCJI W ZAMIAN ZA WKŁAD PIENIĘŻNY I NIEPIENIĘŻNY

Lp.	Objęcie udziałów/akcji w zamian za wkład w postaci:	Przychód	Koszt uzyskania przychodów
1.	gotówki	nie występuje	nie dotyczy
2.	Przedsiębiorstwa /zorganizowane części przedsiębiorstwa	nie występuje	nie dotyczy
3.	środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych	przychód w wysokości nominalnej wartości udziałów/akcji w spółce kapitałowej	wartość początkowa przedmiotu wkładu, zaktualizowana zgodnie z odrębnymi przepisami, pomniejszona o dokonane przed wnieśieniem tego wkładu odpisy amortyzacyjne
4.	inne składniki niż ŚT i WNIP	przychód w wysokości nominalnej wartości udziałów/akcji w spółce kapitałowej	faktycznie poniesione, niezaliczone do kosztów uzyskania przychodów, wydatki na nabycie innych składników
5.	składników otrzymanych w związku z likwidacją lub wystąpieniem ze spółki osobowej	przychód w wysokości nominalnej wartości udziałów/akcji w spółce kapitałowej	wydatki na nabycie lub wytworzenie niezaliczone do kosztów uzyskania przychodów w jakiegokolwiek formie lub wartość początkowa przedmiotu wkładu pomniejszona o sumę dokonanych od tego składnika odpisów amortyzacyjnych

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

159

Kary umowne i odszkodowania

Wyłączenie nie obejmuje kar umownych wypłacanych z tytułu zwłoki w samej tylko realizacji kontraktu.

Istotą art. 16 ust. 1 pkt 22 UPDOP jest niezaliczanie do kosztów uzyskania przychodów odszkodowań (kar umownych) związanych generalnie z wadami towarów lub usług, a nie z samą zwłoką w dostarczeniu towarów lub wykonaniu usług.

Zatem kary umowne z tytułu samego nieterminowego dostarczenia towarów, tak jak i kary umowne z tytułu zwłoki spowodowanej nieterminowym wykonaniem usługi albo nieterminowym wykonaniem robót budowlanych powinny zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, jeżeli nie sprzeciwia się temu art. 15 ust. 1 (MF w piśmie z dnia 5.5.1997 r., sygn. PO3-MD-722-114/97).

Kara umowna za opóźnienie

Zapłacona kara umowna z tytułu nieterminowego wykonania usługi może być zaliczona w koszty uzyskania przychodów.

Pismo z dnia 28 stycznia 2009 r. Izba Skarbowa w Warszawie, IPPB1/415-1349/08-2/AG

Kary umowne jako odsetki za przekroczenie terminów przy wykonywaniu usług projektowych stanowią koszt uzyskania przychodów.

Pismo z dnia 17 sierpnia 2009 r. Izba Skarbowa w Warszawie, IPPB1/415-527/09-2/MT

Kara umowna za opóźnienie



Karę umowną za nieterminowe dostarczenie towaru na podstawie noty odsetkowej należy zaliczyć w koszty uzyskania przychodu.

Pismo z dnia 24 czerwca 2010 r. Izba Skarbowa w Warszawie, IPPB1/415-316/10-2/AM.

Wydatki poniesione na opłacenie usług profesjonalnego doradcy, mającego za zadanie ułatwić proces wycofywania się z niekorzystnych ekonomicznie umów mogą być uznane za koszty uzyskania przychodów na gruncie ustawy o PDOP.

Wyrok WSA w Warszawie 6 czerwca 2011 r., III SA/Wa 2705/10.

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Amortyzacja



Zasady rozliczania
oraz wątpliwości interpretacyjne

KAPITAŁ LUDZKI
INICJATYWA EUROPEJSKA
ROZWÓJ I PRACOWNICY

UNIA EUROPEJSKA
EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

172

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Amortyzacja ŚT

Zgodnie z art. 16a ustawy o CIT, środki trwałe to **stanowiące własność lub współwłasność** podatnika, nabyte lub wytworzone we własnym zakresie, **kompletne i zdane do użytku** w dniu przyjęcia do używania:



- 1) budowle, budynki oraz lokale będące odrębną własnością,
- 2) maszyny, urządzenia i środki transportu,
- 3) 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 leasingu.

KAPITAŁ LUDZKI
INICJATYWA EUROPEJSKA
ROZWÓJ I PRACOWNICY

UNIA EUROPEJSKA
EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

173

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Amortyzacja ŚT

Amortyzacji podlegają również, niezależnie od przewidywanego okresu używania:



- 1) przyjęte do używania **inwestycje w obcych środkach trwałych**,
- 2) **budynki i budowle wzbudowane na cudzym gruncie**,
- 3) składniki majątku niestanowiące własności lub współwłasności podatnika, wykorzystywane przez niego na potrzeby związane z prowadzoną działalnością gospodarczą **na podstawie umowy leasingu zawartej z właścicielem lub współwłaścicielem tych składników, jeżeli odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający**.

KAPITAŁ LUDZKI
INICJATYWA EUROPEJSKA
ROZWÓJ I PRACOWNICY

UNIA EUROPEJSKA
EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

174



KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Ulepszenie



Pismo z dnia 5 maja 2008 r. Izba Skarbowa w Katowicach IBPB3/423-108/08/JS/KAN-1284/08

Moment rozliczenia kosztów remontu środków trwałych. „Jeśli spółka dla celów bilansowych rozlicza koszty remontów w ciągu 5 lat, to powinna je zaliczać do kosztów uzyskania przychodów proporcjonalnie do tego okresu. (...) Z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego wynika, że Spółka rozlicza koszty remontów w kontekście prawa bilansowego zgodnie z przyjętymi zasadami polityki rachunkowej i rozlicza koszty remontów dla potrzeb bilansowych w ciągu 5 lat. Jeśli zatem Spółka, dla celów bilansowych rozlicza koszty remontów w ciągu 5 lat, to oznacza, iż wydatki te dotyczą 5 lat. Tym samym Spółka powinna je zaliczać do kosztów uzyskania przychodów proporcjonalnie do tego okresu. Zasada ta wynika z powołanego wcześniej art. 15 ust. 4d ustawy o pdop”.

184



KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Zmiana wartości początkowej



Zgodnie z art. 16 g ust. 16 i 17 ustawy o CIT, w razie trwałego odłączenia od danego środka trwałego części składowej lub peryferyjnej – wartość początkową tego środka zmniejsza się, od następnego miesiąca po odłączeniu, o różnicę między ceną nabycia (kosztem wytworzenia) odłączonej części, a przypadającą na nią, w okresie połączenia, sumą odpisów amortyzacyjnych, obliczoną przy zastosowaniu metody amortyzacji i stawki amortyzacyjnej przy obliczaniu odpisów amortyzacyjnych tego środka trwałego.

Jeżeli odłączona część zostanie następnie przyłączona do innego środka trwałego, w miesiącu połączenia zwiększa się wartość początkową tego innego środka o wyżej wymienioną różnicę.

185

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW



 

Zmiana wartości początkowej

Zgodnie z art. 16h ust. 2 ustawy o CIT, podatnicy dokonują wyboru jednej z metod amortyzacji dla poszczególnych środków trwałych przed rozpoczęciem ich amortyzacji; wybraną metodę stosuje się do pełnego zamortyzowania danego środka trwałego.



Zgodnie z art. 16h ust. 4 ustawy o CIT, podatnicy mogą dokonywać odpisów amortyzacyjnych w równych ratach, co miesiąc albo w równych ratach, co kwartał albo jednorazowo na koniec roku podatkowego.

Suma odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych dokonanych w pierwszym roku podatkowym, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji, nie może przekroczyć wartości tych odpisów przypadających za okres od wprowadzenia ich do ewidencji do końca tego roku podatkowego.

186


KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Kwestie problematyczne



„W sytuacji, gdy koszty poniesione są przez spółkę w celu nabycia lub wytworzenia więcej niż jednego środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej, a niemożliwe jest precyzyjne i bezpośrednie przyporządkowanie danego kosztu do konkretnego środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej, koszty te mogą powiększać wartość początkową poszczególnych środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, w części, jaka wynika z proporcji, w jakiej koszty te pozostają w stosunku do wartości tych środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych”. Pismo z dnia 22 stycznia 2007 r. Drugi Mazowiecki Urząd Skarbowy w Warszawie 1472/ROP1/423-347/06/MC.

KAPITAŁ LUDZKI
INICJATYWA EUROPEJSKA
ROZWÓJ I PRACOWNICY



187

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW





Dofinansowanie środka trwałego z dotacji

Z art. 16 ust. 1 pkt 48 UPDOP wynika, iż nie uważa się za koszty uzyskania przychodów – odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych dokonywanych, od tej części ich wartości, która odpowiada poniesionym przez podatnika wydatkom na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie tych środków lub wartości niematerialnych i prawnych, zwróconym podatnikowi w jakiegokolwiek formie.



W świetle stanowisk prezentowanych przez organy podatkowe – obowiązek wyłączenia z podatkowych kosztów odpisów amortyzacyjnych odpowiadających zwróconym podatnikowi wydatkom powstaje dopiero od momentu otrzymania takiego zwrotu.

KAPITAŁ LUDZKI
INICJATYWA EUROPEJSKA
ROZWÓJ I PRACOWNICY



188


KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Dofinansowanie środka trwałego z dotacji



Za przykład posłużyć tu może interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 4 października 2010 r., nr ILPB3/423-587/10-4/KS, w której powołany organ podatkowy podzielił pogląd wnioskodawcy, iż „(...) odpisy amortyzacyjne od powstałych u Podatnika w procesie inwestycyjnym środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, będą stanowiły koszt uzyskania przychodów w całości przed otrzymaniem dotacji i nie zachodzi konieczność korygowania kosztów dotychczasowych odpisów amortyzacyjnych dokonanych w poszczególnych miesiącach lub latach okresu pomiędzy oddaniem środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej do używania, a otrzymaniem dofinansowania”.

KAPITAŁ LUDZKI
INICJATYWA EUROPEJSKA
ROZWÓJ I PRACOWNICY



189

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW



 

Dywidendy

2) uzyskującym dochody (przychody) z dywidend oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, o których mowa w pkt 1 jest spółka podlegająca w Rzeczypospolitej Polskiej lub w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia,



3) spółka, o której mowa w pkt 2 posiada bezpośrednio *nie mniej niż 10%* udziałów (akcji) w kapitale spółki, o której mowa w pkt 1,

4) spółka, o której mowa w pkt 2, nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia.



196

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW



Dywidendy

4a. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 4, ma zastosowanie w przypadku, kiedy spółka uzyskująca dochody (przychody) z dywidend oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej posiada udziały (akcje) w spółce wypłacającej te należności w wysokości, o której mowa w ust. 4 pkt 3, nieprzerwanie przez okres dwóch lat.

197



KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Dywidendy

4b. Zwolnienie to ma również zastosowanie w przypadku, gdy okres dwóch lat nieprzerwanego posiadania udziałów (akcji), w wysokości określonej w ust. 4 pkt 3, przez spółkę uzyskującą dochody (przychody) z tytułu udziału w zysku osoby prawnej, mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, upływa po dniu uzyskania tych dochodów (przychodów).

W przypadku niedotrzymania warunku posiadania udziałów (akcji), w wysokości określonej w ust. 4 pkt 3, nieprzerwanie przez okres dwóch lat spółka, o której mowa w ust. 4 pkt 2 jest obowiązana do zapłaty podatku, wraz z odsetkami za zwłokę, od dochodów (przychodów) określonych w ust. 1 w wysokości 19% dochodów (przychodów) do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym utraciła prawo do zwolnienia. Odsetki nalicza się od następnego dnia po dniu, w którym po raz pierwszy skorzystała ze zwolnienia.

198

Dywidendy

Wypłata dywidendy na rzecz spółki zagranicznej.

Polska spółka wypłacająca dywidendę podmiotowi zagranicznemu jest zobowiązana do potrącenia 19% podatku i wpłacenia tego podatku na rachunek właściwego organu podatkowego. Należy pamiętać, że podatek do zapłacenia należy potrącić z dokonanej płatności (tj. podmiotowi zagranicznemu należy wypłacić jedynie kwotę netto – po potrąceniu podatku). Te same zasady dotyczą opodatkowania zaliczek na dywidendy.

Dywidendy z kraju

Przychód z dywidendy od polskiej spółki kapitałowej nie uwzględnia się przy ustalaniu dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania spółki otrzymującej (art. 7 ust. 3 pkt 2 ustawy o CIT).

Obowiązek poboru ewentualnego podatku od niej ciążył na spółce wypłacającej jako płatniku. Przy czym wypłacana dywidenda mogła korzystać ze zwolnienia z CIT na podstawie art. 22 ust. 4 ustawy o CIT (jednym z jego warunków jest posiadanie udziału w kapitale spółki, wypłacającej w wysokości nie mniejszej niż 10 proc.).

Jeśli warunki zwolnienia nie były spełnione, płatnik powinien pobrać od niej zryczałtowany podatek według stawki 19 proc. Podatek ten nie podlega odliczeniu.

Dywidendy z zagranicy

Inaczej wyglądają zasady opodatkowania przez spółkę polską dywidend z zagranicy, gdy nie znajdzie zastosowania zwolnienie zawarte w art. 20 ust. 3 ustawy o CIT. Zgodnie z art. 20 ust. 1 przychody ze źródeł położonych za granicą łączy się z przychodami uzyskanymi w Polsce.

Oznacza to, że jeśli polska spółka otrzymuje dywidendy, które nie korzystają z tego zwolnienia, to zobowiązana jest je uwzględnić w zaliczkach na podatek dochodowy, płaconych w ciągu roku. Jeżeli od dywidendy został pobrany podatek za granicą, to można go odliczyć od podatku obliczonego od łącznej sumy dochodów.

Dywidendy z zagranicy

Należy jednak pamiętać, że kwota takiego odliczenia nie może przekroczyć tej części podatku obliczonego przed odliczeniem, która proporcjonalnie przypada na dochód uzyskany w tym państwie i z tego źródła dochodu.

Dodatkowo, przy spełnieniu dodatkowych warunków (m.in. 75 proc. udziału polskiej spółki w kapitale spółki zagranicznej), odliczeniu podlega również kwota podatku od dochodów zapłacona przez spółkę wypłacającą dywidendę w części odpowiadającej udziałowi polskiej spółki.

Dywidendy z zagranicy poza UE

Otrzymanie dywidendy od zagranicznej spółki przez polską spółkę



Dywidendy otrzymane z zagranicy stanowią dla polskiej spółki zwykły przychód podatkowy – opodatkowany na zasadach ogólnych. Wynika to z art. 20 ust. 1 UPDOP. Zgodnie z tym przepisem, jeżeli podatnicy osiągają również dochody (przychody) poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w rozliczeniu za rok podatkowy, dochody (przychody) te łączy się z dochodami (przychodami) osiąganymi na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Może się zdarzyć, że zagraniczna spółka wypłacająca dywidendę była zobowiązana do potrącenia podatku u źródła. W takim przypadku polska spółka ma prawo do potrącenia takiego podatku od polskiego podatku dochodowego. Kwota odliczenia nie może jednak przekroczyć tej części podatku obliczonego przed dokonaniem odliczenia, która proporcjonalnie przypada na dochód uzyskany w obcym państwie.

Metody unikania podwójnego opodatkowania

Dochód	Metoda wyłączenia pełnego	Metoda zaliczenia pełnego	Metoda zaliczenia zwykłego
Dochód z p. źródła	200	200	200
Dochód z państwa rezydencji	100	100	100
Dochód razem	300	300	300
Podatek w państwa źródła [50%]	100	100	100
Podatek w państwa rezydencji [40%]	40	120	120
Podatek do zaliczenia w p. rezydencji	-	100	80
Podatek do zapłaty w p. rezydencji	40	20	40
Łącznie obciążenia podatkowe	140 (100+40)	120 (100+20)	140 (100+40)

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW



Odliczanie podatku u źródła

KAPITAŁ LUDZKI
INICJATYWA WYKONAWCZA

UNIA EUROPEJSKA
EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

205

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Odliczanie zagranicznego podatku u źródła

polska spółka z o.o. osiągnęła w 2010 r. dochód w wysokości 800 000 zł, z czego:

- 1) dochód w Polsce wyniósł 150 000 zł,
- 2) dochód w Holandii wyniósł – po przeliczeniu na złote – 650 000 zł (umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarta z Holandią przewiduje – jako metodę unikania podwójnego opodatkowania – metodę proporcjonalnego odliczenia).



Obowiązująca w Holandii stawka CIT to 25,5 proc., a więc spółka zapłaciła w Holandii podatek dochodowy w wysokości – po przeliczeniu na złote – 165 750 zł. Podatek w Polsce od kwoty 800 000 zł wynosi 152 000 zł. W tej sytuacji podatnik nie może odliczyć 152 000 zł podatku zapłaconego za granicą, lecz tylko 123 500 zł, tj. 81,25 proc. (udział dochodu „holenderskiego” w łącznym dochodzie spółki osiągniętym w 2010 r.) z kwoty 152 000 zł. Pozostała część kwoty 165 750 zł (czyli 42 250 zł) nie podlega odliczeniu od polskiego podatku (ani w ramach zeznania CIT-8 za 2010 r., ani w ramach zeznania CIT-8 za kolejne lata).

KAPITAŁ LUDZKI
INICJATYWA WYKONAWCZA

UNIA EUROPEJSKA
EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

206

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Odliczanie zagranicznego podatku u źródła

W 2010 r. spółka XY mająca siedzibę w Polsce uzyskała dochody w wysokości 200 000 zł z tytułu prowadzonej działalności handlowej w Polsce. Dodatkowo w tym samym okresie uzyskała dochód w wysokości 15 000 zł z tytułu odsetek od pożyczki udzielonej spółce czeskiej. Od wypłacanych odsetek spółka czeska pobrała 10% (1500 zł).

Dochód otrzymany w Czechach łączy się z dochodami osiągniętymi w Polsce – łączny dochód wynosi więc 215 000 zł. Podatek od tej kwoty wyliczony na podstawie UPDOP wynosi 40 850 zł (215 000 zł × 19%). Od kwoty polskiego podatku spółka może jednak odliczyć podatek zapłacony w Czechach (1500 zł). Kwota podatku zapłaconego w Czechach może być odliczona w całości, gdyż stawka pobranego tam podatku (10%) jest niższa od polskiej stawki (19%).

KAPITAŁ LUDZKI
INICJATYWA WYKONAWCZA

UNIA EUROPEJSKA
EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

207

Odcizanie zagranicznego podatku u źródła

Podstawą prawną do tego odliczenia jest polska ustawa o podatku dochodowym. Ze względu na brak wyraźnych przepisów odliczenie powinno być dokonane dopiero w rozliczeniu rocznym, a nie za miesiąc, w którym został pobrany podatek. Kwotę podatku przelicza się na złote polskie po średnim kursie NBP.

Jeżeli chodzi o długość okresu do odliczenia podatku zapłaconego w obcym państwie od dochodów tam osiągniętych (np. z odsetek) to podatek ten można odliczyć tylko w roku, w którym został on pobrany. Innymi słowy, jeżeli podmiot polski – pożyczkodawca ma stratę, to nie ma możliwości przeniesienia tego prawa do odliczenia na przyszłość, czyli do roku, w którym wystąpi dochód. Wynika to z faktu, że w UPDOP takie prawo jest przewidziane jedynie w stosunku do podatku zapłaconego od dywidend uzyskanych w obcym państwie. Należy więc domniemywać, że nieumieszczenie takiego rozwiązania w stosunku do odsetek było ze strony ustawodawcy celowe.

Brak podatku w Polsce a odliczenie WHT

Jeżeli podatnicy objęci nieograniczonym obowiązkiem podatkowym (podatnicy mający siedzibę lub zarząd na terytorium Polski) osiągają również dochody (przychody) poza terytorium Polski i dochody te podlegają w obcym państwie opodatkowaniu, w rozliczeniu za rok podatkowy dochody (przychody) te łączy się z dochodami (przychodami) osiąganymi na terytorium Polski (art. 20 UPDOP).

Wyjątek stanowi sytuacja, w której zachodzą okoliczności wymienione w art. 17 ust. 1 pkt 3 UPDOP. Przepis ten zwalnia od podatku dochody osiągane poza terytorium Polski przez podatników objętych nieograniczonym obowiązkiem podatkowym, jeżeli umowa międzynarodowa, której Polska jest stroną tak stanowi (a więc jeżeli umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarta z danym państwem przewiduje jako metodę unikania podwójnego opodatkowania metodę proporcjonalnego odliczenia).

Brak podatku w Polsce a odliczenie WHT

W tym przypadku od podatku obliczonego od łącznej sumy dochodów odlicza się kwotę równą podatkowi zapłaconemu w obcym państwie. Kwota odliczenia nie może jednak przekroczyć tej części podatku obliczonego przed dokonaniem odliczenia, która proporcjonalnie przypada na dochód uzyskany w obcym państwie.

Dla Podatnika przytoczony przepis oznacza, że podatek zapłacony za granicą (podatek u źródła) może pomniejszyć wyłącznie podatek płacony w Polsce za rok uzyskania danego dochodu (od którego zapłacony został podatek za granicą).

Nie ma przepisów pozwalających na odliczenie takiego podatku w kolejnych latach. W uproszczeniu można zatem stwierdzić, że nieodliczony w danym roku podatkowym podatek pobrany za granicą (podatek u źródła) przepada.

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

Podatek u źródła

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

211

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

Podatek u źródła

```

    graph TD
      WHT[WHT-art. 21 ust. 1 pkt 1] --- A[Z odsetek]
      WHT --- B[Z praw autorskich lub praw pokrewnych]
      WHT --- C[Projektów wynalazczych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych]
      WHT --- D[Tajemnica procesu produkcyjnej]
      WHT --- E[Za używanie lub prawo użytkowania urządzenia przemysłowego]
      WHT --- F[Know-how]
    
```

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

212

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

AKADEMIA BIZNESU

Podatek u źródła

```



    graph TD
      WHT[WHT-art. 21 ust. 1 pkt. 2 i 3] --- A[Widowskowa rozrywkowa sportowa]
      WHT --- B[Doradztwo, księgowość, usługi prawne]
      WHT --- C[Badania rynku, usługi reklamowych, zarządzania i kontrola]
      WHT --- D[Przetwarzania danych, gwarancji i poręczeń]
      WHT --- E[Świadczeń o podobnym charakterze]
    
```

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

213



KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Źródło przychodów położone w Polsce



O źródle dochodów położonych w Polsce można mówić wtedy, gdy takie źródło dochodów trwale związane jest z terytorium Polski lub gdy źródłem dochodów są polscy rezydenci, eksploatujący rzeczy lub dobra niematerialne należące do innych podmiotów, np.:

- 1) dochody uzyskane przez nie-rezydentów, dzięki prowadzonej działalności gospodarczej z terytorium Polski, bez względu na formę prowadzenia tej działalności,
- 2) dochody uzyskane przez nie-rezydentów z tytułu odsetek od zainwestowanego w Polsce kapitału (z tytułu udzielonych polskim podmiotom pożyczek, kredytów, w tym tzw. kredytu kupieckiego, zakupu obligacji, od lokat itd.),

214



KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Źródło przychodów położone w Polsce



- 3) dochody uzyskane przez nie-rezydentów z tytułu udziału w zysku polskiej osoby prawnej,
- 4) dochody uzyskane przez nie-rezydentów z eksploatacji zasobów naturalnych umiejscowionych na terytorium Polski lub w polskiej strefie ekonomicznej,
- 5) dochody uzyskane przez nie-rezydentów, dzięki położonej na terytorium Polski nieruchomości (np. z tytułu najmu lub dzierżawy), w tym z budowy lub zbycia takiej nieruchomości.

(Ministerstwo Finansów w piśmie z 24 lipca 2001 r. sygn. PB4/AK-8214-1045-277/01)

215



KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Należności licencyjne a upo



Pismo MF z dnia 2.12.2002 r., (nr PB7/033-0344-2558/02/TK) - oprogramowanie komputerowe, o ile ustawodawstwo wewnętrzne dotyczące praw autorskich bezpośrednio tego nie stanowi, ma być traktowane jako **utwór literacki, artystyczny czy naukowy**.

Zatem należności wypłacane za użytkowanie lub prawo do użytkowania oprogramowania komputerowego mieszczą się w definicjach należności licencyjnych, zawartych w polskich umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania, bez względu na to czy zostało to literalnie stwierdzone.

216

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Należności licencyjne a upo



Postanowienia MF z 17.01.2007 r. (DD7/933-223-PD/06/MB7-2792), z 22.01.2007 r. (DD7/033-242/KS/06-469), z 31.01.2007 r. (DD7/033-260/KS/06/4115)

„Dochód z tytułu użytkowania lub prawa do użytkowania programów komputerowych należy traktować jako należności licencyjne, albowiem program komputerowy stanowi utwór będący przedmiotem prawa autorskiego”.

KAPITAŁ LUDZKI
INICJATYWA EUROPEJSKA
FUNDUSZ SPOŁECZNY

217

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Należności licencyjne a upo



Programy komputerowe – nie uznawane za należności licencyjne

Wyrok WSA w Warszawie z 29 sierpnia 2006 r. (sygn. akt III SA/Wa 1400/06)
– „Skoro program komputerowy nie stanowi dzieła literackiego ani naukowego w rozumieniu polskiej regulacji w zakresie prawa autorskiego, to na podstawie art. 12 w zw. z art. 3 ust. 2 umowy zawartej pomiędzy Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Irlandii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, nie może być zakwalifikowany do należności licencyjnych”.

KAPITAŁ LUDZKI
INICJATYWA EUROPEJSKA
FUNDUSZ SPOŁECZNY

218

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Należności licencyjne a upo

Wyrok NSA z 5 lipca 2001 r. (sygn I SA/Ld 758/99), wyrok z 20 czerwca 2001 r. (sygn. III SA 163/00), wyrok WSA w Warszawie z 23 maja 2005 r. (sygn. III SA/Wa 630/05) – „Skoro w treści umowy w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu w artykule definiującym należności licencyjne nie wymieniono należności z tytułu licencji do programów komputerowych, to mając na uwadze obowiązujący w Polsce porządek prawny nie można ich przyporządkować do żadnej z wymienionych tam grup i co za tym idzie – nie można uznać, iż podlegają one w Polsce opodatkowaniu”.

KAPITAŁ LUDZKI
INICJATYWA EUROPEJSKA
FUNDUSZ SPOŁECZNY

219

Darowizny

- 1) darowizn przekazanych na cele określone w art. 4 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, organizacjom, o którym mowa w art. 3 ust. 2 i 3 tej ustawy lub równoważnym organizacjom, określonym w przepisach regulujących działalność pożytku publicznego, obowiązujących w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, prowadzącym działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych, realizującym te cele – łącznie do wysokości nieprzekraczającej 10 % dochodu, o którym mowa w art. 7 ust. 3 albo w art. 7a ust. 1,
- 2) darowizn na cele kultu religijnego – łącznie do wysokości nieprzekraczającej 10% dochodu, o którym mowa w art. 7 ust. 3 albo w art. 7a ust. 1.

Darowizny



Art. 18 ust. 1g ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

W przypadku, gdy podatnicy dokonują odliczenia darowizn wynikających z odrębnych ustaw, są obowiązani:

- 1) do udokumentowania wysokości darowizny dowodem wpłaty na rachunek bankowy obdarowanego, a w przypadku darowizny innej niż pieniężna – dokumentem, z którego wynika wartość tej darowizny oraz oświadczeniem obdarowanego o jej przyjęciu; jeżeli przedmiotem darowizny są towary, to za kwotę darowizny uznaje się wartość towaru wraz z podatkiem od towarów i usług ustalonym zgodnie z odrębnymi przepisami; z tym że przy określaniu wartości towaru stosuje się odpowiednio art. 14,
- 2) w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1, wykazać kwotę (wartość) przekazanej darowizny, kwotę dokonanego odliczenia oraz dane pozwalające na identyfikację obdarowanego, w szczególności jego nazwę, adres i numer identyfikacji podatkowej.

Kluczowe zmiany w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych – przepisy, orzecznictwo i interpretacje.

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW



 

Zmiany w CIT od I 2014 r.

Opodatkowanie spółek komandytowo – akcyjnych – stan do 1 stycznia 2014 r.



Uchwała 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 stycznia 2012 r.,
sygn. akt II FPS 1/11

„(...) w stanie prawnym obowiązującym w 2008 r. przychód (dochód) spółki kapitałowej posiadającej status akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej podlega opodatkowaniu w dniu otrzymania dywidendy wypłaconej akcjonariuszom na podstawie uchwały walnego zgromadzenia o podziale zysku, tj. zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r., Nr 54, poz. 654 ze zm.) (...).”

226

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW



Zmiany w CIT od I 2014 r.

Opodatkowanie spółek komandytowo – akcyjnych – stan od 1 stycznia 2014 r.

Od 1 stycznia 2014 r. SKA została objęta zakresem podmiotowym CIT w konsekwencji czego stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych.



Art. 1 ust. 3 CIT - przepisy ustawy mają również zastosowanie do:

1) Spółek komandytowo – akcyjnych, mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polski.

227

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW



 

Zmiany w CIT od I 2014 r.

**Opodatkowanie spółek komandytowo – akcyjnych
uzasadnienie projektu zmian**

„(...) Celem niniejszej nowelizacji jest zatem wyeliminowanie najbardziej jaskrawych przejawów, tak rozumianych, działań „optymalizacyjnych”. (...) przyjęcie, iż akcjonariusz uzyskuje przychód podatkowy dopiero w momencie faktycznego wypłacenia mu udziału w zysku (ewentualnie w dacie podjęcia uchwały o podziale i wypłacie zysku) — a nie w momencie uzyskania przychodu przez S.K.A. — powoduje, iż przychody i koszty generowane w toku prowadzonej działalności gospodarczej na poziomie S.K.A. w części przypadającej na akcjonariusza nie są opodatkowane zaliczkowo w trakcie roku podatkowego, a w razie niewypłacenia akcjonariuszowi zysku spółki — także po jego zakończeniu. Daje to w praktyce akcjonariuszom tej spółki możliwość odroczenia opodatkowania w dłuższym horyzoncie czasowym. (...)”

„(...) Konsekwencją nadania S.K.A. podmiotowości na gruncie ustawy CIT, jest wprowadzenie dwóch poziomów opodatkowania dochodu wypracowanego przez tą spółkę — podobnie, jak ma to miejsce w odniesieniu do pozostałych spółek-podatników podatku CIT, tj. spółki z ograniczoną odpowiedzialnością i spółki akcyjnej. Wspólnicy S.K.A., tj. zarówno jej akcjonariusz, jak i komplementariusz zostaną opodatkowani od faktycznie uzyskanego przez nich dochodu z uczestnictwa w zysku takiej spółki(...)”

228

Zmiany w CIT

Art. 14a. ust 1 ustawy o CIT: W przypadku gdy podatnik przez wykonanie świadczenia niepieniężnego reguluje w całości lub w części zobowiązanie, w tym z tytułu zaciągniętej pożyczki (kredytu), dywidendy, umorzenia albo zbycia w celu umorzenia udziałów (akcji), przychodem takiego podatnika jest wysokość zobowiązania uregulowanego w następstwie takiego świadczenia. Jeżeli jednak wartość rynkowa świadczenia niepieniężnego jest wyższa niż wysokość zobowiązania uregulowanego tym świadczeniem, przychód ten określa się w wysokości wartości rynkowej świadczenia niepieniężnego. Przepisy art. 14 ust. 1–3 stosuje się odpowiednio.

Zmiany w CIT od I 2015 r.

Zagraniczne spółki kontrolowane - Art. 24a ust. 1 i 2 ustawy o CIT.

1. Podatek od dochodów zagranicznej spółki kontrolowanej uzyskanych przez podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 1, wynosi 19% podstawy opodatkowania.
2. Użyte w niniejszym artykule określenie:
 - 1) zagraniczna spółka – oznacza:
 - a) osobę prawną,
 - b) spółkę kapitałową w organizacji,
 - c) jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej inną niż spółka niemająca osobowości prawnej,
 - d) spółkę niemającą osobowości prawnej, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 2 – nieposiadającą siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w której podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, posiada udział w kapitale, prawo głosu w organach kontrolnych lub stanowiących lub prawo do uczestnictwa w zysku;

Zmiany w CIT od I 2015 r.

Zagraniczne spółki kontrolowane - Art. 24a ust. 3 ustawy o CIT.

Zagraniczną spółką kontrolowaną jest:

- 1) zagraniczna spółka, mająca siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju wymienionym w rozporządzeniu wydanym na podstawie art. 9a ust. 6 albo
- 2) zagraniczna spółka mająca siedzibę lub zarząd na terytorium państwa, innego niż wskazane w pkt 1, z którym:
 - a) Rzeczpospolita Polska nie zawarła umowy międzynarodowej, w szczególności umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania albo
 - b) Unia Europejska nie zawarła umowy międzynarodowej
 – stanowiących podstawę do uzyskania od organów podatkowych tego państwa informacji podatkowych, albo



Dziękuję za uwagę!

Prezentację przygotowano
na podstawie literatury zamieszczonej w skrypcie



KAPITAŁ LUDZKI



UNIA EUROPEJSKA
EUROPEJSKI
FUNDUSZ SPOŁECZNY

Szkolenia są współfinansowane ze środków Unii Europejskiej w ramach Europejskiego Funduszu Społecznego



Skrypt

„Analiza formularza CIT-8 z załącznikami przez pryzmat sprawozdania finansowego podatnika”



SPIS TREŚCI:

1. Sprawozdania finansowe jednostki	3
A. Bilans	4
B. Rachunek zysków i strat	48
C. Informacja dodatkowa	59
D. Zamknięcie ksiąg rachunkowych.....	65
2. Wymóg badania sprawozdania finansowego	65
3. Różnice (przejściowe) pomiędzy księgowością a zasadami podatkowymi.....	66
4. Definicje podatkowe.....	69
5. Wartość podatkowa aktywów. Ustalanie różnic przejściowych między wartością bilansową a wartością podatkową aktywów	73
6. Wartość podatkowa pasywów. Ustalanie różnic przejściowych między wartością bilansową a wartością podatkową pasywów	81
7. Wartość podatkowa pozycji nieuwjętych w aktywach i zobowiązaniach. Ustalanie różnic przejściowych dotyczących tych pozycji. Straty podatkowe możliwe do odliczenia od dochodu w przyszłości. Niewykorzystane ulgi podatkowe.....	86
8. Ustalanie wartości podatkowych aktywów i pasywów w umowach leasingowych	88
9. Premie inwestycyjne	103
10. LITERATURA	112
11. WYKAZ USTAW	114
12. ZAŁĄCZNIK NR 1 – SPRAWOZDANIE FINANSOWE	119

1. Sprawozdania finansowe jednostki

Art. 45. Ustawy o rachunkowości (Dz. U. z 1994 r. Nr 121, poz. 591).

1. Sprawozdanie finansowe sporządza się na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych, o którym mowa w art. 12 ust. 2, oraz na inny dzień bilansowy, stosując odpowiednio, z zastrzeżeniem ust. 1a i 1b, zasady wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego, określone w rozdziale 4.

1a. Sprawozdania finansowe emitentów papierów wartościowych dopuszczonych, emitentów zamierzających ubiegać się lub ubiegających się o ich dopuszczenie do obrotu na jednym z rynków regulowanych krajów Europejskiego Obszaru Gospodarczego mogą być sporządzane zgodnie z MSR.

1b. Sprawozdania finansowe jednostek wchodzących w skład grupy kapitałowej, w której jednostka dominująca sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR, mogą być sporządzane zgodnie z MSR.

1c. Decyzję w sprawie sporządzania sprawozdań finansowych zgodnie z MSR, przez jednostki, o których mowa w ust. 1a oraz 1b, podejmuje organ zatwierdzający.

1d. Organ zatwierdzający może podjąć decyzję w sprawie zaprzestania stosowania MSR przy sporządzaniu sprawozdań finansowych przez jednostki w przypadku ustania okoliczności, o których mowa w ust. 1a i 1b.

1e. Sprawozdania finansowe oddziałów przedsiębiorcy zagranicznego mogą być sporządzane zgodnie z MSR, jeżeli przedsiębiorca ten sporządza sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR.

2. Sprawozdanie finansowe składa się z:

- 1) bilansu;
- 2) rachunku zysków i strat;
- 3) informacji dodatkowej, obejmującej wprowadzenie do sprawozdania finansowego oraz dodatkowe informacje i objaśnienia.

3. Sprawozdanie finansowe jednostek określonych w art. 64 ust. 1, podlegające corocznemu badaniu, obejmuje ponadto zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym, a w przypadku funduszy inwestycyjnych - zestawienie zmian w aktywach netto, oraz rachunek przepływów pieniężnych, z zastrzeżeniem ust. 3a.

3a. Sprawozdanie finansowe funduszu inwestycyjnego otwartego oraz sprawozdanie finansowe specjalistycznego funduszu inwestycyjnego otwartego nie obejmuje rachunku przepływów pieniężnych.

4. Do rocznego sprawozdania finansowego dołącza się sprawozdanie z działalności jednostki, jeżeli obowiązek jego sporządzania wynika z ustawy lub odrębnych przepisów.

5. Sprawozdanie finansowe oraz sprawozdanie z działalności jednostki sporządza się w języku polskim i w walucie polskiej. Dane liczbowe można wykazywać w zaokrągleniu do tysięcy złotych, jeżeli nie zniekształca to obrazu jednostki zawartego w sprawozdaniu finansowym oraz w sprawozdaniu z działalności.

6. Sprawozdania finansowe oraz sprawozdania z działalności emitentów papierów wartościowych dopuszczonych, emitentów zamierzających ubiegać się lub ubiegających się o ich dopuszczenie do obrotu na jednym z rynków regulowanych krajów Europejskiego Obszaru Gospodarczego sporządza się na podstawie przepisów ustawy, z uwzględnieniem przepisów o obrocie papierami wartościowymi.

A. Bilans

Art. 46. UoR. 1. W bilansie wykazuje się stany aktywów i pasywów na dzień kończący bieżący i poprzedni rok obrotowy.

1a. W przypadku sporządzania bilansu na inny dzień bilansowy niż określony w ust. 1, w bilansie wykazuje się stany aktywów i pasywów na ten dzień oraz na dzień kończący rok obrotowy bezpośrednio poprzedzający ten dzień bilansowy.

2. Wykazana w aktywach bilansu, z zastrzeżeniem ust. 2a, wartość poszczególnych grup składników aktywów wynika z ich wartości księgowej, skorygowanej o:

- 1) dotychczas dokonane odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe oraz odpisy aktualizujące, w tym również z tytułu trwałej utraty wartości składników aktywów trwałych;
- 2) odpisy aktualizujące wartość rzeczowych składników aktywów obrotowych;
- 3) odpisy aktualizujące wartość należności.

2a. Aktywa finansowe i zobowiązania finansowe wykazuje się w bilansie w kwocie netto po kompensacie, jeżeli jednostka ma bezwarunkowe prawo do kompensaty aktywów i zobowiązań danego rodzaju i zamierza je rozliczyć w kwocie netto albo jednocześnie wydać składnik aktywów finansowych i rozliczyć zobowiązanie finansowe.

3. Jeżeli w myśl odrębnych przepisów w ciągu roku dokonywane są odpisy z wyniku finansowego bieżącego roku obrotowego, to należy je wykazać ze znakiem ujemnym

w odrębnej pozycji pasywów "Kapitał (fundusz) własny", w pozycji "Odpisy z zysku netto w ciągu roku obrotowego (wielkość ujemna)".

4. Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych oraz inne fundusze tworzone na podstawie odrębnych przepisów, niezaliczone do kapitałów (funduszy) własnych, wykazuje się w pasywach bilansu w grupie zobowiązań jako fundusze specjalne.

5. Bilans powinien zawierać informacje w zakresie ustalonym:

- 1) dla jednostek innych niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji - w załączniku nr 1 do ustawy;
- 2) dla banków - w załączniku nr 2 do ustawy;
- 3) dla zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji - w załączniku nr 3 do ustawy.

Tabela 1. Pozycje aktywów bilansu z powiązaniem z kontami księgowymi.

Nazwa pozycji	Symbole wykazu kont syntetycznych	
	Salda Wn	Salda Ma korygujące aktywa z kolumny 2
1	2	3
A. Aktywa trwałe		
I. Wartości niematerialne i prawne		
1. Koszty zakończonych prac rozwojowych	02-1 „Koszty zakończonych prac rozwojowych”	07 „Odpisy umorzeniowe i aktualizujące wartości niematerialnych i prawnych”
2. Wartość firmy	02-2 „Wartość firmy”	07 „Odpisy umorzeniowe i aktualizujące wartości niematerialnych i prawnych”
3. Inne wartości niematerialne i prawne	02-3 „Inne wartości niematerialne i prawne”	07 „Odpisy umorzeniowe i aktualizujące wartości niematerialnych i prawnych”
4. Zaliczki na wartości niematerialne i prawne	24 „Pozostałe rozrachunki”, 30 „Rozliczenie zakupu”	
II. Rzeczowe aktywa trwałe		
1. Środki trwałe	01 „Środki trwałe”, 08 „Środki trwałe w budowie”, 24 „Pozostałe rozrachunki”, 30 „Rozliczenie zakupu”	07 „Odpisy umorzeniowe i aktualizujące środków trwałych”
a) grunty (w tym prawo użytkowania wieczystego gruntu)	01-1 „Grunty”	07 „Odpisy umorzeniowe i aktualizujące środków trwałych”
b) budynki, lokale i obiekty inżynierii lądowej i wodnej	01-2 „Budynki, lokale i obiekty inżynierii lądowej i wodnej”	07 „Odpisy umorzeniowe i aktualizujące środków trwałych”

c) urządzenia techniczne i maszyny	01-3 „Urządzenia techniczne i maszyny”	07 „Odpisy umorzeniowe i aktualizujące środków trwałych”
d) środki transportu	01-4 „Środki transportu”	07 „Odpisy umorzeniowe i aktualizujące środków trwałych”
e) inne środki trwałe	01-5 „Inne środki trwałe”	07 „Odpisy umorzeniowe i aktualizujące środków trwałych”
2. Środki trwałe w budowie	08 „Środki trwałe w budowie”	
3. Zaliczki na środki trwałe w budowie	24 „Pozostałe rozrachunki”, 30 „Rozliczenie zakupu”	
III. Należności długoterminowe		
1. Od jednostek powiązanych	24 „Pozostałe rozrachunki”	28 „Odpisy aktualizujące wartość należności”
2. Od pozostałych jednostek	24 „Pozostałe rozrachunki”	28 „Odpisy aktualizujące wartość należności”
IV. Inwestycje długoterminowe		
1. Nieruchomości	04-1 „Nieruchomości”	07 „Odpisy umorzeniowe i aktualizujące inwestycji w nieruchomości i prawa”
2. Wartości niematerialne i prawne	04-2 „Wartości niematerialne i prawne”	07 „Odpisy umorzeniowe i aktualizujące inwestycji w nieruchomości i prawa”
3. Długoterminowe aktywa finansowe		
a) w jednostkach powiązanych		
– udziały lub akcje	03-1 „Udziały lub akcje”	03-5 „Odpisy aktualizujące długoterminowe aktywa finansowe”
– inne papiery wartościowe	03-2 „Inne papiery wartościowe”	03-5 „Odpisy aktualizujące długoterminowe aktywa finansowe”
– udzielone pożyczki	03-3 „Udzielone pożyczki”, 24 „Pozostałe rozrachunki”	03-5 „Odpisy aktualizujące długoterminowe aktywa finansowe”, 28 „Odpisy aktualizujące wartość należności”
– inne długoterminowe aktywa finansowe	03-4 „Inne długoterminowe aktywa finansowe”, 13-5 „Inne rachunki bankowe”, 24 „Pozostałe rozrachunki”	03-5 „Odpisy aktualizujące długoterminowe aktywa finansowe”
b) w pozostałych jednostkach		
– udziały lub akcje	03-1 „Udziały lub akcje”	03-5 „Odpisy aktualizujące długoterminowe aktywa finansowe”

- inne papiery wartościowe	03-2 „Inne papiery wartościowe”	03-5 „Odpisy aktualizujące długoterminowe aktywa finansowe”
- udzielone pożyczki	03-3 „Udzielone pożyczki”, 24 „Pozostałe rozrachunki”	03-5 „Odpisy aktualizujące długoterminowe aktywa finansowe”, 28 „Odpisy aktualizujące wartość należności”
- inne długoterminowe aktywa finansowe	03-4 „Inne długoterminowe aktywa finansowe”, 13-5 „Inne rachunki bankowe”, 24 „Pozostałe rozrachunki”	03-5 „Odpisy aktualizujące długoterminowe aktywa finansowe”
4. Inne inwestycje długoterminowe	03 „Długoterminowe aktywa finansowe”	03-5 „Odpisy aktualizujące długoterminowe aktywa finansowe”
V. Długoterminowe rozliczenia międzyokresowe	64 „Rozliczenia międzyokresowe kosztów”, 65 „Pozostałe rozliczenia międzyokresowe”	
1. Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	65-0 „Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego”	
2. Inne rozliczenia międzyokresowe	64-0 „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”, 65-1 „Inne rozliczenia międzyokresowe”	
B. Aktywa obrotowe		
I. Zapasy		
1. Materiały	31 „Materiały i opakowania”	34-1 „Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów”, 34-7 „Odchylenia z tytułu aktualizacji wartości zapasów materiałów i towarów”
2. Półprodukty i produkty w toku	60-1 „Półprodukty”, 50 „Koszty działalności podstawowej - produkcyjnej”	62-0 „Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów”, 62-1 „Odchylenia z tytułu aktualizacji wartości zapasów produktów”
3. Produkty gotowe	60-0 „Produkty gotowe”, 67-0 „Inwentarz żywy”	62-0 „Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów”, 62-1 „Odchylenia z tytułu aktualizacji wartości zapasów produktów”, 67-1 „Odchylenia od cen ewidencyjnych inwentarza żywego”
4. Towary	33 „Towary”	34-2 „Odchylenia od cen ewidencyjnych towarów”, 34-7 „Odchylenia z tytułu aktualizacji wartości zapasów materiałów i towarów”
5. Zaliczki na dostawy	21 „Rozrachunki z dostawcami”, 30 „Rozliczenie zakupu”	

II. Należności krótkoterminowe		
1. Należności od jednostek powiązanych		
a) z tytułu dostaw i usług, o okresie spłaty:	20 „Rozrachunki z odbiorcami”	28 „Odpisy aktualizujące wartość należności”
- do 12 miesięcy	20 „Rozrachunki z odbiorcami”	28 „Odpisy aktualizujące wartość należności”
- powyżej 12 miesięcy	20 „Rozrachunki z odbiorcami”	28 „Odpisy aktualizujące wartość należności”
b) inne	24-5 „Rozrachunki wewnątrzskładowe”, 24-9 „Pozostałe rozrachunki - inne”	28 „Odpisy aktualizujące wartość należności”
2. Należności od pozostałych jednostek		
a) z tytułu dostaw i usług, o okresie spłaty:	20 „Rozrachunki z odbiorcami”	28 „Odpisy aktualizujące wartość należności”
- do 12 miesięcy	20 „Rozrachunki z odbiorcami”	28 „Odpisy aktualizujące wartość należności”
- powyżej 12 miesięcy	20 „Rozrachunki z odbiorcami”	28 „Odpisy aktualizujące wartość należności”
b) z tytułu podatków, dotacji, ceł, ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych oraz innych świadczeń	22 „Rozrachunki publicznoprawne”	
c) inne	23 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń i innych świadczeń na rzecz pracowników”, 24 „Pozostałe rozrachunki”	28 „Odpisy aktualizujące wartość należności”
d) dochodzone na drodze sądowej	24-6 „Należności dochodzone na drodze sądowej”	28 „Odpisy aktualizujące wartość należności”
III. Inwestycje krótkoterminowe		
1. Krótkoterminowe aktywa finansowe		
a) w jednostkach powiązanych		
- udziały lub akcje	14-1 „Udziały lub akcje”	14-5 „Odpisy aktualizujące krótkoterminowe aktywa finansowe”
- inne papiery wartościowe	14-2 „Inne papiery wartościowe”	14-5 „Odpisy aktualizujące krótkoterminowe aktywa finansowe”
- udzielone pożyczki	14-3 „Udzielone pożyczki”, 24 „Pozostałe rozrachunki”	14-5 „Odpisy aktualizujące krótkoterminowe aktywa finansowe”
- inne krótkoterminowe aktywa finansowe	14-4 „Inne krótkoterminowe aktywa finansowe”, 24 „Pozostałe rozrachunki”	14-5 „Odpisy aktualizujące krótkoterminowe aktywa finansowe”
b) w pozostałych jednostkach		

- udziały lub akcje	14-1 „Udziały lub akcje”	14-5 „Odpisy aktualizujące krótkoterminowe aktywa finansowe”
- inne papiery wartościowe	14-2 „Inne papiery wartościowe”	14-5 „Odpisy aktualizujące krótkoterminowe aktywa finansowe”
- udzielone pożyczki	14-3 „Udzielone pożyczki”, 24 „Pozostałe rozrachunki”	14-5 „Odpisy aktualizujące krótkoterminowe aktywa finansowe”
- inne krótkoterminowe aktywa finansowe	14-4 „Inne krótkoterminowe aktywa finansowe”, 24 „Pozostałe rozrachunki”	14-5 „Odpisy aktualizujące krótkoterminowe aktywa finansowe”
c) środki pieniężne i inne aktywa pieniężne		
- środki pieniężne w kasie i na rachunkach	10 „Kasa”, 13-0 „Rachunek bieżący”, 13-1 „Rachunek walutowy”	
- inne środki pieniężne	14-4 „Inne krótkoterminowe aktywa finansowe”, 13-9 „Środki pieniężne w drodze”, 13-5 „Inne rachunki bankowe”	
- inne aktywa pieniężne	14-4 „Inne krótkoterminowe aktywa finansowe”, 24 „Pozostałe rozrachunki”	
2. Inne inwestycje krótkoterminowe	14-4 „Inne krótkoterminowe aktywa finansowe”	14-5 „Odpisy aktualizujące krótkoterminowe aktywa finansowe”
IV. Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe	64 „Rozliczenia międzyokresowe kosztów”, 65 „Pozostałe rozliczenia międzyokresowe”, 22 „Rozrachunki publicznoprawne”	

Źródło: opracowanie własne.

Charakterystyka pozycji aktywów bilansu

Wartości niematerialne i prawne

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

- na podstawie art. 33 ust. 2 ustawy o rachunkowości - do wartości niematerialnych i prawnych, jeżeli:

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

Koszty prac rozwojowych, które nie spełniają wymienionych warunków, zalicza się do pozostałych kosztów operacyjnych. Zaliczenie tych kosztów do prac rozwojowych następuje po zakończeniu tych prac i stwierdzeniu, że spełniają one ww. kryteria (wszystkie równocześnie). Ten tytuł wartości niematerialnych i prawnych, jak wskazuje ustawa o rachunkowości, obejmuje tylko koszty nowych albo istotnie ulepszonych produktów lub technologii wytwarzania, a dotyczące ich koszty prac rozwojowych dadzą się wiarygodnie określić, zaś wycena tego składnika aktywów do bilansu powinna być dokonana po rzeczywiście poniesionych kosztach związanych z wykonaniem prac badawczo-rozwojowych zarówno we własnym zakresie, jak i siłami obcymi. Tak ustaloną wartość zmniejsza się o ewentualne odzyski podczas wykonania tych prac, a w bilansie wykazuje się, jak już wskazano, w wielkości pomniejszonej o odpisy amortyzacyjne, których okres dokonywania nie może - w myśl art. 33 ust. 3 ustawy o rachunkowości - przekraczać 5 lat.

Wartość firmy - zgodnie z art. 33 ust. 4 ustawy o rachunkowości - stanowi różnicę między ceną nabycia określonej jednostki lub zorganizowanej jej części a niższą od niej wartością godziwą przejętych aktywów netto. Amortyzacji wartości firmy dokonuje się metodą liniową przez okres 5 lat, z tym że kierownik jednostki może w uzasadnionych przypadkach okres ten wydłużyć do lat 20. Amortyzacja wartości firmy obciąża pozostałe koszty operacyjne (art. 44b ust. 10 ustawy o rachunkowości).

Użyte w wymienionym przepisie określenie „aktywa netto” obejmuje przejęte przez jednostkę aktywa i zmniejszające je przejęte z nimi zobowiązania. Przejęte, jako wartość firmy, składniki aktywów wycenia się nie w wartości wykazywanej w księgach rachunkowych

przekazującego, lecz - jak wynika to z przepisów - według wartości godziwej, tj. w cenie, za jaką dany składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie uregulowane na warunkach transakcji rynkowej, pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi, niepowiązаныmi ze sobą (niezależnymi od siebie kapitałowo i osobowo) stronami. W przypadku gdy cena nabycia jednostki lub jej zorganizowanej części została określona jako całość przejętych aktywów i pasywów, bez określenia szczegółowego ich składników, jednostka przejmująca powinna we własnym zakresie wycenić poszczególne składniki aktywów z uwzględnieniem przejętych zobowiązań. Jeśli zachodzi potrzeba, to przy wycenie można skorzystać z pomocy rzeczoznawcy.

Inne wartości niematerialne i prawne niż koszty zakończonych prac rozwojowych i wartość firmy, tj.: prawa majątkowe, prawa pokrewne, licencje, koncesje oraz prawa do wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów użytkowych i zdobniczych oraz know-how, wycenia się na dzień bilansowy według cen nabycia, pomniejszonych o odpisy amortyzacyjne i odpisy z tytułu trwałej utraty wartości.

Do wartości niematerialnych i prawnych stosuje się art. 3 ust. 4 ustawy o rachunkowości dotyczący leasingu finansowego, czyli praw majątkowych otrzymanych do odpłatnego z nich korzystania.

Zaliczki na wartości niematerialne i prawne wykazuje się - według wartości nominalnej, tzn. w wielkości kwot przekazanych dostawcom na poczet realizacji zamówień na prawa majątkowe i inne tytuły wartości niematerialnych i prawnych, wynikających z ewidencji szczegółowej do konta 24 „Pozostałe rozrachunki” lub 21, 30.

Rzeczowe aktywa trwałe

Środki trwałe

Zgodnie z definicją określoną w art. 3 ust. 1 pkt 15 ustawy o rachunkowości - przez środki trwałe rozumie się rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki. Zalicza się do nich w szczególności:

- nieruchomości - w tym grunty, prawo użytkowania wieczystego gruntu, budowle i budynki, a także będące odrębną własnością lokale, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego,
- maszyny, urządzenia, środki transportu i inne rzeczy,
- ulepszenia w obcych środkach trwałych,
- inwentarz żywy.

Środki trwałe oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub leasingu zalicza się do aktywów trwałych jednej ze stron umowy. Jeżeli umowa spełnia co najmniej jeden z warunków określonych w art. 3 ust. 4 ustawy o rachunkowości, zalicza się je do środków trwałych korzystającego (leasingobiorcy).

Należy przy tym zaznaczyć, iż kompletny i zdatny do użytku środek trwały to taki, który jest na tyle sprawny technicznie, że może być wykorzystywany w prowadzonej przez jednostkę działalności gospodarczej.

Natomiast warunek, iż środek trwały powinien być „przeznaczony na potrzeby jednostki” zostanie spełniony, jeżeli składnik majątku pozyskano do używania na potrzeby podstawowej (statutowej, operacyjnej) działalności jednostki lub na potrzeby jej działalności socjalnej.

Środki trwałe są utrzymywane przez jednostki w celu wykorzystania ich w procesie produkcji, dystrybucji, świadczenia usług, a także w celach administracyjnych. Jednostki nieprowadzące działalności gospodarczej wykorzystują środki trwałe dla realizacji ich zadań statutowych. Wykorzystywanie środków trwałych do realizacji statutowej (operacyjnej) działalności przynosi przychody, których nie można przypisać wyłącznie środkom trwałym, gdyż osiąganie tych przychodów łączy się także z wykorzystaniem innych aktywów. To właśnie odróżnia środki trwałe o charakterze użytkowym od nieruchomości o charakterze lokaty (inwestycji).

Do środków trwałych nie zalicza się m.in.:

- nieruchomości, które nie są użytkowane przez jednostkę do realizacji jej zadań statutowych (operacyjnych), lecz zostały nabyte lub wytworzone w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych wynikających z przyrostu ich wartości, uzyskania z nich przychodów lub innych pożytków. Zalicza się je do inwestycji, zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 17 ustawy o rachunkowości,

- u finansującego (leasingodawcy) nie zalicza się do środków trwałych składników majątku oddanych do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, jeżeli umowa spełnia co najmniej jeden z warunków określonych w art. 3 ust. 4 ustawy o rachunkowości. W takim przypadku zalicza się je u finansującego do aktywów finansowych, odpowiednio jako długoterminowe bądź krótkoterminowe aktywa.

Kwalifikując poszczególne rzeczowe składniki majątku do środków trwałych, należy uwzględnić, niezależnie od kryteriów określonych ustawą o rachunkowości (art. 3 ust. 1 pkt 15), także zasadę istotności, określoną w art. 8 ust. 1 tej ustawy, w powiązaniu z art. 4 ust. 4 tej ustawy, umożliwiającym stosowanie w księgach rachunkowych uproszczeń, jeżeli nie wywiera to istotnie ujemnego wpływu na sytuację majątkową i finansową jednostki oraz wynik finansowy. Oznacza to, że przedmioty o niskiej jednostkowej wartości, spełniające kryteria wymagane ustawą dla środków trwałych mogą, lecz nie muszą być zaliczone do środków trwałych.

Ustawa o rachunkowości określa jedynie kryteria rzeczowe i prawne składników majątku, które mogą być zaliczane do środków trwałych, nie określa natomiast dolnej granicy wartości środków trwałych. Jedynie ustawy o podatku dochodowym określają tę granicę dla potrzeb wymiaru podatku, która aktualnie wynosi 3.500 zł. Jednostka powinna ustalić we własnym zakresie wartość graniczną dla niskocennych składników majątku trwałego. Nic nie stoi na przeszkodzie, aby wartość ta była analogiczna, jak wartość określona w przepisach podatkowych i wynosiła 3.500 zł.

O zaliczeniu tych przedmiotów do środków trwałych decyduje kierownik jednostki, dając temu wyraz na piśmie - w decyzji (uchwale) ustalającej przyjęte przez jednostkę do stosowania zasady rachunkowości. Zwracamy uwagę, iż analogiczne zasady stosuje się do wartości niematerialnych i prawnych.

Środki trwałe w budowie

Środki trwałe w budowie (wiersz A.II.2) - zgodnie z ich definicją określoną w art. 3 ust. 1 pkt 16 ustawy o rachunkowości - są to zaliczane do aktywów trwałych środki trwałe w okresie ich budowy, montażu lub ulepszenia już istniejącego środka trwałego. Definicję tę uzupełniają przepisy art. 28 ust. 8 pkt 1 i 2 ustawy o rachunkowości, według których

cena nabycia i koszt wytworzenia środków trwałych w budowie obejmuje ogół kosztów poniesionych przez jednostkę za okres budowy, montażu, przystosowania i ulepszenia, do dnia bilansowego lub przyjęcia do używania, w tym również:

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

Do kosztów środków trwałych w budowie zalicza się:

- koszty opracowania założeń techniczno-ekonomicznych, projektu technicznego, lub wartość zakupionej dokumentacji typowej (powtarzalnej) wraz z kosztami związanymi z jej przystosowaniem,
- koszty poniesione na wykonanie ekspertyz i studiów oraz prac geodezyjnych i badań geologicznych,
- koszty wyburzenia i likwidacji starych obiektów, jeżeli ich likwidacja wiąże się bezpośrednio z budową nowego środka trwałego,
- koszty podróży służbowych związanych z przygotowaniem i realizacją budowy środków trwałych,
- wartość wycenionej dokumentacji otrzymanej nieodpłatnie od innych jednostek lub osób fizycznych,
- wartość robót budowlano-montażowych wykonanych i odebranych (odbior potwierdzony protokołem odbioru robót wykonanych własnymi, jak i obcymi siłami), w wielkości wynikającej z faktur i innych dokumentów potwierdzających ich wykonanie,
- wartość zamontowanych maszyn i urządzeń w realizowanym obiekcie na trwałe z nim związanych,
- wartość zamontowanych maszyn i urządzeń zużytych do wykonania robót budowlano-montażowych i wykończeniowych realizowanej budowy środków trwałych,
- koszty zakupu przedmiotów stanowiących wyposażenie obiektu w budowie,
- wartość robót instalacyjnych i infrastruktury związanej z realizacją i funkcjonowaniem budowanego obiektu,

- zakup robót już rozpoczętych, nabytych przez jednostkę z przeznaczeniem kontynuowania budowy na własne potrzeby,
- wartość nieodpłatnie otrzymanych materiałów, maszyn, urządzeń i innych rzeczy zużytych do budowy środków trwałych,
- wynagrodzenie za pełnienie nadzoru autorskiego i innego (np. budowlanego),
- inne koszty bezpośrednio i pośrednio związane z budową środków trwałych, poniesione w okresie trwania budowy - do momentu ich przekazania do eksploatacji, np.: koszty ubezpieczenia od ognia i innych zdarzeń losowych, koszty produkcji próbnej wykonanej przed przekazaniem zbudowanego obiektu do używania, niezbędnej dla sprawdzenia prawidłowego funkcjonowania, niepodlegający odliczeniu za czas trwania budowy podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy związany z zakupami materiałów i urządzeń na rzecz realizowanej budowy, koszty ogólnego zarządu jednostki pozostające w bezpośrednim związku z budową, odsetki i prowizje od kredytów i pożyczek zaciągniętych przez jednostkę na sfinansowanie części lub całości kosztów budowy - do momentu przekazania obiektu do używania, koszty założenia zieleni w okresie trwania budowy (po przekazaniu obiektu do używania zaliczane do kosztów działalności operacyjnej).

Do kosztów środków trwałych w budowie nie zalicza się:

- kosztów obsługi zobowiązań w związku z realizowaną budową (odsetek, prowizji i różnic kursowych) poniesionych po zakończeniu budowy i przekazaniu budowanego obiektu do używania (które - zgodnie z art. 42 ust. 3 ustawy o rachunkowości - stanowią koszty finansowe księgowane na koncie 75-1),
- kar i odszkodowań związanych z realizowaną budową (które - zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 32 lit. g ustawy o rachunkowości - zalicza się do pozostałych kosztów operacyjnych: **Wn konto 76-1**, z wyjątkiem odszkodowań dla osób fizycznych i prawnych z tytułu wyłączenia należących do nich gruntów zajętych pod budowę),
- kosztów ogólnego zarządu, które nie pozostają w bezpośrednim związku z realizowaną budową.

Koszt wytworzenia środków trwałych w budowie zmniejsza się o wartość odzyskanych podczas budowy materiałów (odpadów) oraz powstałych podczas produkcji próbnej

produktów, przyjętych z budowy do magazynu jednostki, a ponadto równowartość niedoborów rzeczowych stwierdzonych na podstawie spisu z natury w okresie trwania budowy oraz równowartość szkód spowodowanych zdarzeniami losowymi w trakcie budowy, przed jej zakończeniem i przekazaniem obiektów do używania.

Spośród ogółu kosztów budowy środków trwałych wyodrębnia się:

1) **koszty bezpośrednie**, do których zalicza się wartość zużytych materiałów bezpośrednich, wartość wykonanych robót budowlanych - w tym siłami własnymi, wartość robocizny bezpośredniej (wynagrodzeń oraz związanymi z nimi narzutami z tytułu świadczeń na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne na rzecz pracowników), wartość pracy sprzętu, maszyn, urządzeń i środków transportu, użytych do wykonania robót budowlanych oraz inne koszty pozostające w bezpośrednim związku z daną budową,

2) **koszty pośrednie** (zamiennie określane jako koszty wspólne), które wyróżniają się tym, że nie można ich przyporządkować bezpośrednio do danej budowy i zaliczyć do kosztu wytworzenia poszczególnych, realizowanych w ramach jednego przedsięwzięcia budowlanego dwóch lub więcej obiektów, jeżeli w momencie poniesienia dotyczą nie tylko jednego będącego w budowie obiektu, lecz co najmniej dwóch jednocześnie realizowanych na tym samym placu budowy zadań, które po zakończeniu budowy mają być rozliczone i ujęte w ewidencji środków trwałych, jako odrębne obiekty inwentarzowe, przykładowo - jeśli buduje się zakład produkcyjny - w tym halę produkcyjną, magazyny, oczyszczalnię ścieków, drogi dojazdowe, ogrodzenia. Do kosztów pośrednich (wspólnych) zalicza się:

- a) koszty poniesione na opracowanie założeń techniczno-ekonomicznych, ekspertyz, studiów oraz pomiarów geodezyjnych i badań geologicznych,
- b) koszty przygotowania terenu pod budowę (w tym poniesione w związku z likwidacją znajdujących się na placu budowy starych obiektów), tymczasowego - na okres trwania budowy - ogrodzenia, dróg dojazdowych i przepustów odwodniających na terenie budowy, tymczasowego zaplecza budowy i urządzeń stanowiących szalunki przestawne,
- c) koszty nadzoru autorskiego, budowlanego i specjalistycznego nad realizacją budowy obiektów,
- d) inne koszty o charakterze ogólnym, których nie można przyporządkować do poszczególnych obiektów realizowanych w ramach jednego przedsięwzięcia budowlanego, w tym także uzasadnioną część kosztów związanych z utrzymaniem

na czas budowy stanowiska pracy lub komórki organizacyjnej, wykonujących czynności nadzorczo - kontrolne i administracyjne na rzecz budowy środków trwałych.

Nie wyodrębnia się kosztów pośrednich, jeżeli przedmiotem budowy jest jeden obiekt, np. budowa tylko magazynu lub tylko hali produkcyjnej.

Zaliczki na środki trwałe w budowie

Zaliczki na środki trwałe w budowie (wiersz A.II.3) wykazują tylko te jednostki, które na poczet dostaw związanych z budową środków trwałych przekazały zaliczki, które do dnia bilansowego nie mają pokrycia w zrealizowanych przez wykonawców robotach budowlanych. Wykazuje się je w aktywach w wielkości przekazanej dostawcom - według wartości nominalnej. W wierszu tym wykazuje się również wartość dostaw przekazanych wykonawcom na poczet budowy. Przekazane środki pieniężne lub dostawy na poczet budowy lub zakupu środka trwałego mogą figurować na dzień bilansowy na koncie 24 lub 30, jeżeli otrzymano na nie fakturę VAT.

Należności długoterminowe

Należności długoterminowe (wiersz A.III) są to tylko te należności, które są wymagalne po 12 miesiącach od dnia bilansowego, tzn. te, których termin spłaty przypada w okresie dłuższym niż rok, licząc od dnia bilansowego.

Nie mogą to być jednak należności wynikające z rozrachunków z tytułu dostaw i usług (za sprzedane towary, produkty gotowe, materiały, opakowania i usługi), które bez względu na przewidziany umową termin zapłaty zalicza się w całości do krótkoterminowych.

Do należności długoterminowych zalicza się m.in.:

- 1) kwoty należne z tytułu kaucji wpłaconej w związku z wynajmem lokalu, której rozliczenie nastąpi po 12 miesiącach od dnia bilansowego,
- 2) kwoty należne od kontrahentów, wymagające zapłaty po 12 miesiącach od dnia bilansowego, jeśli wynikają z rozrachunków z tytułu sprzedaży środków trwałych, środków trwałych w budowie lub operacji finansowych.

Jeżeli spłata należności ma nastąpić ratami, to raty płatne w roku następującym po dniu bilansowym (tzn. jeżeli dniem bilansowym jest 31 grudnia 2011 r., a raty płatne

są w 2012 r.) wykazuje się w aktywach obrotowych w pozycji B.II - jako należności krótkoterminowe. Natomiast raty płatne w terminie późniejszym (tzn. jeżeli dniem bilansowym jest 31 grudnia 2011 r., a raty płatne są w 2013 r. i dalszych latach) wykazuje się w aktywach trwałych w wierszu A.III - jako należności długoterminowe.

Należności długoterminowe wykazuje się w bilansie z podziałem na należne:

- 1) w wierszu A.III.1 - od jednostek powiązanych,
- 2) w wierszu A.III.2 - od pozostałych jednostek.

Na dzień bilansowy stan należności wycenia się, stosując art. 28 ust. 1 pkt 7 ustawy o rachunkowości, w kwocie wymaganej zapłaty, z zachowaniem zasady ostrożności (czyli pomniejszonej o ewentualne odpisy aktualizujące te należności).

Kwotę wymaganej zapłaty należności wyznacza nominalna kwota należności. Mogą ją powiększać kary umowne, zasądzone koszty sądowe oraz należne za zwłokę w zapłacie odsetki umowne lub ustawowe, których zapłaty, według stanu na dzień bilansowy, oczekuje jednostka.

Zwracamy uwagę, iż jednostka ustalając kwotę wymaganej zapłaty nie nalicza kontrahentowi należnych odsetek, jeżeli nie rości sobie o nie pretensji. Zatem należność główną na dzień bilansowy powiększa się o odsetki tylko wówczas, gdy wierzyciel obciąży odsetkami dłużnika, wystawioną w tym celu notą księgową lub notą odsetkową oraz w każdym przypadku, gdy w umowie odsetki takie zostały przewidziane.

Jeżeli płatność należności ma nastąpić w walucie obcej, to kwotę wymaganej zapłaty w złotych ustala się, stosując ogłoszony przez NBP średni kurs tej waluty z dnia bilansowego, zgodnie z art. 30 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości.

Inwestycje długoterminowe

Nieruchomości

Do nieruchomości inwestycyjnych (wiersz A.IV.1) zalicza się te nieruchomości (grunty, budynki i budowle, stanowiące odrębną własność jednostki lokale, także spółdzielcze prawo do lokalu), które są posiadane przez jednostkę (nabyte lub wytworzone we własnym

zakresie) w celu osiągnięcia bezpośrednich korzyści, np. w postaci wzrostu ich wartości lub uzyskania pożytków np. z najmu, dzierżawy. Nie mogą one być używane przez jednostkę, jak środki trwałe, które przynoszą korzyści pośrednio, służąc prowadzeniu przez jednostkę działalności operacyjnej. Nie stanowią inwestycji te nieruchomości, które wynajmuje się wyłącznie w celu złagodzenia skutków niepełnego ich wykorzystania jako środków trwałych.

Nieruchomości inwestycyjne wycenia się - przyjmując za podstawę art. 28 ust. 1 pkt 1a ustawy o rachunkowości - według zasad stosowanych do środków trwałych lub według ceny rynkowej bądź inaczej określonej wartości godziwej. Jednostka stosuje do wszystkich inwestycji w nieruchomości tę samą metodę wyceny. Nie można wyceniać jednych nieruchomości w cenie nabycia, zaś innych w cenie rynkowej lub ustalonej w inny sposób wartości godziwej.

Wartości niematerialne i prawne

Do inwestycji w wartości niematerialne i prawne (wiersz A.IV.2) zalicza się te, które są posiadane przez jednostkę w celu uzyskania korzyści ekonomicznych z przyrostu ich wartości. Nie stanowią inwestycji prawa nabyte w celu wykorzystania ich do prowadzenia bieżącej działalności statutowej jednostki, bowiem wówczas ujmuje się je i wycenia jako wartości niematerialne i prawne w wierszu A.I aktywów bilansu. Nie ujmuje się też praw majątkowych, jeżeli nabyto je z zamiarem odprzedaży w ramach prowadzonej przez jednostki działalności. W takim przypadku ujmuje się je w księgach rachunkowych i w bilansie jako towary. Wartości niematerialne i prawne zaliczone do inwestycji w grupie aktywów trwałych wycenia się podobnie jak nieruchomości inwestycyjne według zasad stosowanych do wartości niematerialnych i prawnych lub według ceny rynkowej bądź inaczej określonej wartości godziwej. W praktyce inwestycje w tej postaci raczej nie występują.

Długoterminowe aktywa finansowe

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

- udziały lub akcje,
- inne papiery wartościowe,

- udzielone pożyczki,
- inne długoterminowe aktywa finansowe.

Udziały lub akcje (wiersz A.IV.3 lit. a lub 3 lit. b) wystąpią w tych jednostkach powiązanych i pozostałych jednostkach, które są inwestorami (wspólnikami, akcjonariuszami) zobowiązanymi do prowadzenia ksiąg rachunkowych lub członkami spółdzielni posiadającymi nabyte w tych jednostkach udziały. Zarówno udziały, jak i akcje stanowią dla posiadających je inwestorów lokatę kapitału i zarazem dają im prawo kontrolowania lub wywierania wpływu na politykę finansową jednostki będącej emitentem udziałów lub akcji.

Inne papiery wartościowe (wiersz A.IV.3 lit. a lub 3 lit. b) są to z reguły tzw. dłużne papiery wartościowe, zaliczane do długoterminowych aktywów finansowych, tj. płatne i wymagalne lub przeznaczone do zbycia w okresie przekraczającym 12 miesięcy 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. Każda odmiana (rodzaj) dłużnego papieru wartościowego wyróżnia się tym, że stanowi formę pożyczki zaciągniętej przez emitenta tego papieru od nabywcy i podlega spłacie w wielkości powiększonej o przysługujące nabywcy (inwestorowi) dyskonto (tzn. różnicę między wartością nominalną papieru wartościowego a niższą od niej ceną nabycia), a ponadto posiada z góry określoną datę jego wykupu oraz wielkość dyskonta, które realizuje w postaci zysku posiadacz danego papieru wartościowego.

Udzielone pożyczki (wiersz A.IV.3 lit. a lub 3 lit. b) wycenia się i wykazuje w bilansie - zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 7 ustawy o rachunkowości - w kwocie wymaganej zapłaty, z zachowaniem zasady ostrożności. Oznacza to, że kwotę udzielonej pożyczki długoterminowej wykazuje się w bilansie wraz z należnymi jednostce, zgodnie z umową, odsetkami. Pożyczkę pomniejsza ewentualny odpis aktualizujący. Jeżeli 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 wierszu B.III.1 lit. a) lub 1 lit. b) aktywów.

Udzielone pożyczki zaliczone do aktywów finansowych na podstawie art. 28 ust. 1 pkt 7a mogą być wyceniane według skorygowanej ceny nabycia.

Inne długoterminowe aktywa finansowe (wiersz A.IV.3 lit. a lub 3 lit. b) obejmują aktywa finansowe długoterminowe, inne niż udziały, akcje oraz inne papiery wartościowe i pożyczki (podlegające wykazaniu w wierszu A.IV.3 lit. a) - w poprzednich pozycjach), między innymi: długoterminowe lokaty bankowe, bony oszczędnościowe, jeżeli ich realizacja ma nastąpić nie wcześniej niż po 12 dniach od dnia bilansowego. Lokaty wycenia się według ich wartości nominalnej wraz ze skapitalizowanymi, zarachowanymi do przychodów finansowych odsetkami. W pozycji tej wykazuje się również odsetki od tych lokat ustalone za okres od dnia zawarcia umowy z bankiem do dnia bilansowego, ale nienotyfikowane przez bank.

Inne inwestycje długoterminowe

Inne inwestycje długoterminowe (wiersz A.IV.4) obejmują aktywa niekwalifikujące się do udziałów, akcji, dłużnych papierów wartościowych i pożyczek, przykładowo zdeponowane w banku jako lokata kapitału: złoto, kamienie szlachetne i dzieła sztuki. Wycenia się je jako inne inwestycje zaliczane do aktywów trwałych - zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości - według ceny nabycia pomniejszonej o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości lub według wartości godziwej. Bezpieczniej jest wyceniać je w cenach nabycia.

Długoterminowe rozliczenia międzyokresowe

Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego

Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego podlegające wykazaniu w wierszu A.V.1 wystąpią wówczas, jeśli wartość podatkowa aktywów przewyższa ich wartość bilansową, a wartość podatkowa zobowiązań jest niższa od ich wartości bilansowej i w związku z tym występują ujemne różnice przejściowe, które spowodują w przyszłości zmniejszenie podstawy obliczenia podatku dochodowego. W myśl art. 37 ust. 1 i 4 ustawy o rachunkowości, aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego ustala się nie tylko w związku z ujemnymi różnicami przejściowymi, które w przyszłości mają spowodować zmniejszenie podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym, lecz również z tytułu straty podatkowej możliwej do odliczenia, z uwzględnieniem jednak zasady ostrożności. Oznacza to, że przy obliczeniu aktywów z tytułu podatku odroczonego należy ocenić, jakie są realne możliwości uzyskania przychodów i dochodów (do odliczenia straty), w takiej wysokości, która pozwoli potrącić od nich w całości ujemne różnice przejściowe i straty.

Uwaga: Od ustalania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego może odstąpić jednostka, której roczne sprawozdanie finansowe nie podlega obowiązkowi badania i ogłaszania. Pod warunkiem jednak, że nie zniekształci to istotnie wyniku finansowego.

Inne rozliczenia międzyokresowe

Inne rozliczenia międzyokresowe podlegające wykazaniu w aktywach trwałych - w wierszu A.V.2 - obejmują koszty poniesione w bieżącym okresie sprawozdawczym, przypadające na przyszłe okresy sprawozdawcze, jeżeli ich aktywowanie trwa dłużej niż 12 miesięcy od dnia bilansowego, czyli tylko te, które kwalifikują się do czynnych rozliczeń międzyokresowych długoterminowych. Podziału na krótko- i długoterminowe rozliczenia międzyokresowe dokonuje się tylko na dzień bilansowy. Jeżeli przyjąć za dzień bilansowy 31 grudnia 2011 r., to do długoterminowych zalicza się tylko te spośród aktywowanych kosztów, które przypadają do rozliczenia po 31 grudnia 2012 r., czyli w 2013 r. i dalszych latach. Aktywowane koszty muszą spełniać kryteria wymagane dla aktywów, określone w art. 3 ust. 1 pkt 12 ustawy o rachunkowości, tzn. powinny spowodować w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych. Przedmiotem rozliczeń międzyokresowych mogą być koszty działalności operacyjnej i koszty finansowe, przykładowo mogą to być koszty większych remontów lub zapłacone z góry odsetki od zaciągniętego przez jednostkę kredytu, z tym że odsetki od kredytu na sfinansowanie budowy środków trwałych przypadające na czas trwania budowy zalicza się do kosztów budowy zwiększających wartość początkową środków trwałych.

Aktywa obrotowe

Zapasy

Zapasy (wiersz B.I) w znaczeniu określonym ustawą o rachunkowości (art. 3 ust. 1 pkt 18 lit. a), są to rzeczowe aktywa obrotowe, przeznaczone do zużycia lub zbycia w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego lub w ciągu normalnego cyklu operacyjnego właściwego dla danej działalności, jeżeli trwa on dłużej niż 12 miesięcy. Są to nabyte w celu zużycia na własne potrzeby materiały, wytworzone lub przetworzone przez jednostkę produkty gotowe (wyroby, usługi i roboty) zdatne do sprzedaży lub w toku produkcji, bądź półprodukty oraz towary nabyte celem odprzedaży w stanie nieprzetworzonym.

Rzeczowe składniki aktywów obrotowych bez względu na ich przeznaczenie i stosowane przez jednostkę metody ewidencji, wycenia się na dzień bilansowy według cen nabycia, zakupu lub kosztów wytworzenia nie wyższych od cen ich sprzedaży netto na dzień bilansowy. Jeżeli ewidencja zapasów w ciągu roku obrotowego jest prowadzona w cenach przyjętych do ewidencji, różniących się od rzeczywistych cen zakupu, nabycia lub kosztu wytworzenia, wówczas należy wartość wykazywanych w cenach ewidencyjnych zapasów znajdujących się w magazynie doprowadzić do cen nabycia, zakupu lub kosztów wytworzenia nie wyższych jednak od cen sprzedaży netto tych składników.

Zwracamy uwagę, iż zapasy towarów, materiałów i produktów gotowych ujmowane są w bilansie po skorygowaniu o odchylenia od cen ewidencyjnych oraz o odpisy aktualizujące.

Materiały

Materiały (wiersz B.I.1) - w znaczeniu ustawy o rachunkowości - są to aktywa nabywane przez jednostkę lub wytworzone we własnym zakresie, przeznaczone do zużycia jako surowce do wytwarzania produktów (wyrobów, robót i usług) albo na cele ogólnogospodarcze, reklamy względnie reprezentacji. Na równi z materiałami są traktowane także opakowania, nawet te, które są przeznaczone do wielokrotnego używania. Za materiały uważa się także zwierzęta nabyte z przeznaczeniem do uboju, pozostające na stanie na dzień bilansowy. W wierszu tym w bilansie wykazuje się stanowiące własność jednostki zapasy materiałów i opakowań, znajdujące się w jej magazynach lub poza jednostką (składowane przejściowo w obcych magazynach) oraz tzw. „materiały w drodze”, tj. zafakturowane przez sprzedawcę, lecz jeszcze niedostarczone, na które brakuje dowodów potwierdzających ich przyjęcie do magazynu.

Półprodukty i produkty w toku

Półprodukty (wiersz B.I.2) są to wytworzone przez jednostkę wyroby, które przeszły określone, technologicznie zamknięte fazy produkcji, przeznaczone głównie do montażu lub przerobu w dalszych fazach wytwarzania produktu gotowego w danym zakładzie produkcyjnym, jako elementy składowe tego produktu.

Produkty w toku (produkcja w toku) - wiersz B.I.2 - są to produkty rozpoczęte, niezakończone pod względem technologicznym, znajdujące się nadal w toku produkcji, wymagające dalszej obróbki.

Produkty gotowe

Produkty gotowe (wiersz B.I.3) rozumiane jako wytworzone przez jednostkę produkty niepodlegające dalszej obróbce w prowadzonym przez nią zakładzie, odpowiadające określonym normom technicznym, jakościowym i handlowym, przyjęte przez kontrolę odbioru jakościowego, przeznaczone do sprzedaży odbiorcom zewnętrznym lub we własnych placówkach handlowych.

Jako produkty wykazuje się w tym wierszu także występujące na dzień bilansowy zwierzęta niekwalifikujące się do środków trwałych oraz materiałów w gospodarstwach zajmujących się produkcją zwierzęcą.

W wierszu B.I.3 wykazuje się także artykuły przetwórstwa rolnego i wytworzone we własnym zakresie produkty produkcji roślinnej.

Zwracamy uwagę, iż wytworzone przez jednostkę filmy, oprogramowanie komputerów, projekty typowe i inne produkty o podobnym charakterze, przeznaczone do sprzedaży, wycenia się (stosując art. 34 ust. 3 ustawy o rachunkowości) w okresie przynoszenia przez nie korzyści ekonomicznych, nie dłuższym niż 5 lat, w wysokości nadwyżki kosztów ich wytworzenia nad przychodami według cen sprzedaży netto, uzyskanymi ze sprzedaży tych produktów w ciągu tego okresu. Nieodpisane po upływie tego okresu koszty wytworzenia zwiększają pozostałe koszty operacyjne.

Produkty nieobjęte ewidencją podczas składowania, których wartość odpisuje się w koszty w momencie ich wytworzenia (art. 17 ust. 2 pkt 4 ustawy o rachunkowości) ustala się na dzień bilansowy na podstawie dokonanego w tym celu spisu z natury. Wartość tych produktów wycenia się po rzeczywistym koszcie wytworzenia i koryguje koszty, zapisem: **Wn konto 60, Ma konto 70-1**. Jeżeli jednak ustalona według faktycznego kosztu wytworzenia tych produktów wartość okazałaby się wyższa od ich cen sprzedaży netto na dzień bilansowy, wówczas różnicę odpisuje się - zgodnie z art. 34 ust. 5 ustawy o rachunkowości, zaliczając ją do pozostałych kosztów operacyjnych.

Towary

Towary (wiersz B.I.4) - w świetle art. 3 ust. 1 pkt 19 ustawy o rachunkowości - są to rzeczowe aktywa obrotowe nabyte w celu odprzedaży w stanie nieprzetworzonym.

W wierszu B.I.4 wykazuje się towary znajdujące się w magazynie jednostki, a także towary znajdujące się w drodze, tzn. zafakturowane, lecz jeszcze niedostarczone (saldo debetowe konta 30). Ujmuje się tu także towary znajdujące się poza jednostką, przejściowo składowane w obcych magazynach, np. postawione do dyspozycji jednostki w wyniku zgłoszonej przez kontrahenta reklamacji albo przekazane przez jednostkę do przerobu obcego. Wśród towarów wyróżnia się również grunty, nieruchomości lub prawa majątkowe nabyte z przeznaczeniem do sprzedaży (np. grunty w firmach deweloperskich).

Jeśli jednostka odpisuje wartość towarów z chwilą ich nabycia bezpośrednio w koszty, to w wierszu tym wykazuje się korektę kosztów (zwiększającą wartość towarów) dotyczącą towarów niesprzedanych na dzień bilansowy.

W wierszu B.I.4 nie podlegają wykazaniu towary przyjęte na okresowe przechowanie w magazynach jednostki, które traktuje się jako zapasy obce, niebędące jej własnością, objęte ewidencją pozabilansową (na koncie 39 „Zapasy obce”).

Zaliczki na dostawy

W wierszu B.I.5 wykazuje się - jako zapasy - zaliczki wypłacane kontrahentom na poczet dostaw towarów, materiałów, produktów - w tym usług obcych, które do dnia bilansowego pozostały nierozliczone. Zaliczki zinwentaryzowane w drodze uzgodnienia i uzyskania od kontrahenta potwierdzenia salda wykazuje się według ich wartości nominalnej. Jeśli są to zaliczki wypłacone w walutach obcych, to ich wartość przelicza się na walutę polską (stosując art. 30 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości), po kursie średnim danej waluty obcej, ogłoszonym na dzień bilansowy przez NBP.

Należności krótkoterminowe

Należności krótkoterminowe (wiersz B.II) w znaczeniu określonym ustawą o rachunkowości (art. 3 ust. 1 pkt 18 lit. c), obejmują ogół należności z tytułu dostaw i usług (saldo debetowe wynikające z zapisów na koncie 20) oraz całość lub część należności z innych tytułów

niezaliczanych do aktywów finansowych, które staną się wymagalne w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego. Oznacza to, iż w bilansie na dzień 31 grudnia 2011 r. wykazane będą jako krótkoterminowe te należności, których spłata ma nastąpić do 31 grudnia 2012 r. oraz wszystkie należności z tytułu dostaw i usług wynikające z ewidencji analitycznej do konta 20 „Rozrachunki z odbiorcami”.

Zinventaryzowany stan należności krótkoterminowych podlegających wykazaniu w bilansie wycenia się, stosując art. 28 ust. 1 pkt 7 ustawy o rachunkowości, w kwocie wymaganej zapłaty, a więc łącznie z odsetkami z tytułu zwłoki w zapłacie, jeśli jednostka, korzystając z przysługującego jej uprawnienia (art. 481 § 1 K.c.), naliczyła je dłużnikowi albo jeżeli odsetki należą się jej zgodnie z umową zawartą na piśmie z kontrahentem z zachowaniem zasady ostrożności. Stan należności krótkoterminowych zwiększają na dzień bilansowy również zasądzone przez sąd odsetki z tytułu zwłoki w zapłacie oraz zwrot kosztów postępowania sądowego.

Stan należności wynikający z zapisów księgowych, ustalony na dzień bilansowy, wykazuje się w aktywach bilansu w wielkości zmniejszonej o odpisy aktualizujące wartość należności (obowiązek tego zmniejszenia wynika z art. 46 ust. 2 pkt 3 ustawy o rachunkowości). W bilansie zatem nie mogą figurować należności umorzone, przedawnione lub nieściągalne, nawet wówczas, gdy nie wysięgowano ich jeszcze na dzień bilansowy z ewidencji bilansowej.

Niespłacone na dzień bilansowy należności krótkoterminowe wyrażone w walucie obcej wycenia się - zgodnie z art. 30 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości - po obowiązującym na ten dzień średnim kursie ogłoszonym dla danej waluty przez NBP.

Należności z tytułu dostaw i usług

Za należności krótkoterminowe z tytułu dostaw i usług uważa się - jak już wskazano (zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 18 lit. c ustawy o rachunkowości) - ogół należności wynikających z rozrachunków jednostki z tytułu sprzedaży (ewentualnie z zakupów) towarów, materiałów, produktów gotowych i usług oraz opakowań, występujących w ewidencji bilansowej z zapisów na koncie 20, jako saldo debetowe tego konta. Do rozrachunków z tytułu dostaw i usług zalicza się również rozliczenia z tytułu:

- sprzedaży realizowanej na warunkach umowy komisji,

- sprzedaży skupionych uprzednio produktów rolnych, runa leśnego i surowców wtórnych oraz ich odprzedaży,
- wewnątrzspółnotowej dostawy towarów i z tytułu ich eksportu,
- udzielanych przez sprzedawców bonifikat, rabatów i opustów przy sprzedaży towarów, produktów i usług,
- reklamacji zgłoszonych przez nabywców do dostawców, dotyczących zrealizowanych dostaw i usług.

Nie zalicza się do rozrachunków z tytułu dostaw i usług należności wynikających ze sprzedaży rzeczowych składników aktywów trwałych (środków trwałych i środków trwałych w budowie) oraz wartości niematerialnych i prawnych, także zaliczek na poczet dostaw wymienionych wyżej składników aktywów trwałych. Nie należą do rozrachunków z tytułu dostaw i usług również należności wynikające ze sprzedaży długo- i krótkoterminowych aktywów finansowych, zaliczanych - w myśl ustawy o rachunkowości - do inwestycji. Wymienione rozrachunki z tytułu sprzedaży składników majątku trwałego, w tym długoterminowych aktywów finansowych oraz wszystkie rozrachunki z tytułu krótkoterminowych inwestycji ujmuje się w księgach nie na koncie 20, jak to ma miejsce w przypadku rozrachunków z tytułu dostaw i usług, lecz na koncie 24 „Pozostałe rozrachunki”. Jeśli chodzi o podział należności w tej grupie na wymagające spłaty w okresie do 12 miesięcy i powyżej 12 miesięcy, to wynika on z definicji należności krótkoterminowych (art. 3 ust. 1 pkt 18 lit. c ustawy o rachunkowości), a mianowicie:

- w pozycji do 12 miesięcy wykazuje się te należności krótkoterminowe od jednostek powiązanych z tytułu dostaw i usług, które są wymagane w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego, tzn. w bilansie na dzień 31 grudnia 2011 r. wykazane będą należności płatne do 31 grudnia 2012 r.,
- w pozycji powyżej 12 miesięcy wykazuje się należności, których ostateczny termin zapłaty wypada w okresie dłuższym niż 12 miesięcy od dnia bilansowego, czyli w bilansie na dzień 31 grudnia 2011 r. wykazane będą te należności z tytułu dostaw i usług, które mają być spłacane po 31 grudnia 2012 r., czyli w 2013 r. i dalszych okresach sprawozdawczych.

Należności z tytułu podatków, dotacji, ceł, ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych oraz innych świadczeń

W tej pozycji wykazuje się należności wynikające z rozrachunków publicznoprawnych z urzędem skarbowym (np. nadpłaty podatków, nadwyżki VAT naliczonego nad należnym, wykazane w deklaracji podatkowej), urzędami celnymi (np. zwrot cła, zabezpieczenia na poczet cła), zakładem ubezpieczeń społecznych (np. nadpłaty tytułu ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych), PFRON i innymi instytucjami.

Inne należności krótkoterminowe

W tej pozycji wykazuje się należności niedochodzone na drodze sądowej oraz wynikające z rozrachunków z innych tytułów niż publicznoprawne lub dostawy i usługi, tzn. należności wynikające z rozrachunków z pracownikami, członkami spółdzielni, współnikami i akcjonariuszami spółek handlowych, z wyjątkiem należności z tytułu zadeklarowanych, a nieopłaconych na dzień bilansowy udziałów lub akcji, które wykazuje się w pasywach bilansu - w wierszu A.II, jako należne wpłaty na kapitał podstawowy, ze znakiem minus (wielkość ujemna).

Należności dochodzone na drodze sądowej

W tej pozycji wykazuje się stan należności objętych na dzień bilansowy powództwem cywilnym, jeżeli nie są objęte odpisem aktualizującym (w znaczeniu określonym w art. 35b ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości). Stan tych należności powinien być uzgodniony z repertorium (wykazem, rejestrem spraw spornych) prowadzonym przez komórkę prawną (radcę prawnego) jednostki, celem wyjaśnienia spraw budzących wątpliwości i zastrzeżenia w zakresie ich ściągłości.

Inwestycje krótkoterminowe

Inwestycje krótkoterminowe (wiersz B.III) obejmują nabyte aktywa finansowe 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.

Krótkoterminowe aktywa finansowe

Udzielone pożyczki zaliczone do krótkoterminowych aktywów finansowych wycenia się, stosując art. 28 ust. 1 pkt 7 ustawy o rachunkowości, w kwocie wymaganej zapłaty, z zachowaniem zasady ostrożności. Oznacza to, że kwotę udzielonej pożyczki w wartości nominalnej zwiększa się o wymagane na dzień bilansowy należne jednostce, zgodnie z umową, odsetki.

Aktywa finansowe zaliczane do inwestycji krótkoterminowych wycenia się na dzień bilansowy, stosując art. 28 ust. 1 pkt 5 ustawy o rachunkowości, według ceny (wartości) rynkowej albo według ceny nabycia lub ceny (wartości) rynkowej, zależnie od tego, która z nich jest niższa, a inwestycje krótkoterminowe, 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 o rachunkowości).

Zwracamy uwagę, iż należności i udzielone pożyczki zaliczone do aktywów finansowych mogą być (na podstawie art. 28 ust. 1 pkt 7a ustawy o rachunkowości) wyceniane według skorygowanej ceny nabycia. Przy czym w sytuacji, gdy jednostka przeznaczająca je do sprzedaży w ciągu 3 miesięcy, można je wycenić według wartości rynkowej lub inaczej określonej wartości godziwej.

Krótkoterminowe aktywa finansowe zarówno w jednostkach powiązanych (wiersz B.III.1 lit. a), jak i w pozostałych jednostkach (wiersz B.III.1 lit. b) wykazuje się w bilansie z podziałem na:

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

W wierszu B.III.1 wykazuje się wartość krótkoterminowych aktywów finansowych wynikającą z zapisów na koncie 14 „Krótkoterminowe aktywa finansowe” z uwzględnieniem skutków aktualizacji wartości tych składników aktywów (konto 14-5).

Udziały lub akcje, jako inwestycje krótkoterminowe, w księgach rachunkowych jednostek będących inwestorami mogą wystąpić tylko wówczas, jeśli spełniają kryteria wymagane ustawą o rachunkowości (art. 3 ust. 1 pkt 18 lit. b) dla aktywów finansowych

krótkoterminowych, czyli jeśli są przeznaczone do zbycia w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego. Oznacza to, że w bilansie na dzień 31 grudnia 2011 r. wykazane będą tylko te, które są przeznaczone do zbycia w 2012 r., natomiast przeznaczone do sprzedaży po tym terminie wykazuje się jako inwestycje długoterminowe.

Inne papiery wartościowe, jako inwestycje krótkoterminowe, wystąpią wówczas i wykazuje się je w aktywach bilansu w wierszu B.III.1, jeśli są płatne i wymagalne lub przeznaczone do zbycia w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego lub od daty ich założenia, wystawienia lub nabycia. W tej grupie mogą zatem wystąpić, inne niż udziały i akcje, inwestycje krótkoterminowe w postaci papierów wartościowych, takich jak: obligacje, bony pieniężne i skarbowe, certyfikaty inwestycyjne, listy zastawne i inne niekwalifikujące się do długoterminowych aktywów finansowych, zwłaszcza te, które są notowane na aktywnym rynku (na giełdzie).

Udzielone pożyczki krótkoterminowe wykazuje się w wierszu B.III.1 tylko wówczas, jeśli kwalifikują się one do inwestycji krótkoterminowych w znaczeniu art. 3 ust. 1 pkt 17 ustawy o rachunkowości i są wymagalne w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego. Oznacza to, iż w aktywach bilansu na dzień 31 grudnia 2011 r. wykazane będą tylko te, których okres spłaty nastąpi do 31 grudnia 2012 r.

Inne krótkoterminowe aktywa finansowe wykazuje się w wierszu B.III.1, jeśli nie są to udziały, akcje lub papiery wartościowe albo pożyczki, a są płatne i wymagane w okresie dłuższym niż trzy miesiące, lecz nieprzekraczającym 12 miesięcy od dnia bilansowego, np. lokaty terminowe o terminie zapadalności krótszym niż rok od dnia bilansowego i należności od korzystającego (leasingobiorcy) w przypadku leasingu finansowego płatne w następnym, po dniu bilansowym roku obrotowym. Lokaty terminowe wycenia się według wartości nominalnej wraz z odsetkami. Natomiast należność od leasingobiorcy wycenia się analogicznie jak inne należności, w kwocie wymaganej zapłaty z zachowaniem ostrożności (por. art. 28 ust. 1 pkt 7 ustawy o rachunkowości).

Środki pieniężne i inne aktywa pieniężne

Środki pieniężne w kasie wykazuje się według wartości nominalnej, a ich stan wynikający z ksiąg rachunkowych powinien być potwierdzony inwentaryzacją w drodze spisu z natury i zgodny ze stanem wykazany w tym spisie na dzień bilansowy. Środki pieniężne w walucie

obcej znajdujące się na dzień bilansowy w kasie, potwierdzone inwentaryzacją w drodze spisu z natury wycenia się i wykazuje w bilansie w wartości przeliczanej na walutę polską, po kursie średnim ogłoszonym dla danej waluty obcej przez NBP na ten dzień.

Środki pieniężne na rachunkach (bieżącym i innych rachunkach bankowych, w tym na wyodrębnionym rachunku środków pieniężnych zakładowego funduszu świadczeń socjalnych i zakładowego funduszu rehabilitacji osób niepełnosprawnych) wykazuje się w wielkości potwierdzonej przez bank wyciągiem bankowym. Środki pieniężne w walucie krajowej wykazuje się w bilansie w wartości nominalnej. Środki pieniężne w walucie obcej znajdujące się na dzień bilansowy na rachunku walutowym wycenia się po kursie średnim ogłoszonym na ten dzień dla danej waluty obcej przez NBP.

Inne środki pieniężne obejmują niekwalifikujące się do środków pieniężnych w kasie i na rachunkach bankowych środki pieniężne, zwłaszcza:

- środki pieniężne w drodze stanowiące stan gotówki wpłacanej na rachunek bieżący jednostki w banku za pośrednictwem trezora bankowego, poczty i inkasentów; wykazuje się ją w bilansie w wartości nominalnej w wielkości wynikającej na dzień bilansowy z ksiąg rachunkowych,
- pełniące funkcję płatniczą: weksle i чеки obce, чеки podróżnicze, przekazy i inne dokumenty płatne w ciągu 3 miesięcy od dnia wystawienia; wycenia się je w kwocie należnej jednostce zapłaty, wynikającej z tych dokumentów płatniczych,
- środki pieniężne w banku - w ich wartości nominalnej, stanowiące lokaty terminowe o terminie zapadalności krótszym niż 3 miesiące, a także odsetki naliczone na dzień bilansowy od tych lokat, które jeszcze nie stały się należnością.

Inne aktywa pieniężne obejmują niekwalifikujące się do poprzednich pozycji (środków pieniężnych), przykładowo weksle i чеки obce o terminie płatności dłuższym niż 3 miesiące, należne jednostce dywidendy od spółek, w których jednostka posiada udziały lub akcje. Wycenia się je w wartości nominalnej, według omówionych wyżej zasad wyceny środków pieniężnych.

Inne inwestycje krótkoterminowe

Jako „Inne inwestycje krótkoterminowe” (wiersz B.III.2) wykazuje się składniki niekwalifikujące się do aktywów finansowych, spełniające kryteria wymagane dla inwestycji, które nie stanowią udziałów i akcji, papierów wartościowych, krótkoterminowych udzielonych przez jednostkę pożyczek lub środków pieniężnych, jeśli są przeznaczane do zbycia w okresie 12 miesięcy od dnia bilansowego, np. zdeponowane w banku złoto lub kamienie szlachetne, na okres nieprzekraczający 12 miesięcy od dnia bilansowego. Wycenia się je w sposób określony w art. 28 ust. 1 pkt 5 ustawy o rachunkowości, tj. w wartości (cenie) rynkowej, a jeżeli nie są notowane na giełdzie - w cenie nabycia nie wyższej od ceny rynkowej lub w inny sposób ustalonej wartości godziwej.

Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe

Do krótkoterminowych rozliczeń międzyokresowych, które wykazuje się w bilansie jako aktywa obrotowe w wierszu B.IV zalicza się te koszty, których aktywowanie kończy się w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego, w szczególności:

- 1) koszty remontów rozliczanych w czasie,
- 2) opłacone przez jednostkę z góry za przyszły rok czynsze, ubezpieczenia majątkowe i osobowe, prenumerata,
- 3) przypadające do rozliczenia koszty przygotowania nowej produkcji,
- 4) koszty trwających jeszcze prac rozwojowych, które jeśli zakończą się powodzeniem zostaną zaliczone do wartości niematerialnych i prawnych,
- 5) przeniesienie na dzień bilansowy nadwyżki kosztów rzeczywistych nad kosztami zarachowanymi z tytułu niezakończonych jeszcze usług lub robót budowlanych objętych długotrwałymi umowami,
- 6) różnica między niższą kwotą środków otrzymanych z tytułu zaciągniętego kredytu lub pożyczki, a wyższą od kwoty zobowiązania przypadającego do spłaty.

W bilansie wykazuje się rzeczywiste koszty działalności operacyjnej i koszty finansowe, których aktywowanie kończy się w 2012 r., wynikające z zapisów na kontach 64 i 65.

Tabela 2. Symbole wykazu kont syntetycznych.

Nazwa pozycji	Symbole wykazu kont syntetycznych	
	Salda Wn	Saldo Ma
1	2	3
A. Kapitał (fundusz) własny		
I. Kapitał (fundusz) podstawowy		80 „Kapitał (fundusz) podstawowy”
II. Należne wpłaty na kapitał podstawowy (wielkość ujemna)	24 „Pozostałe rozrachunki”	
III. Udziały (akcje) własne (wielkość ujemna)	14 „Krótkoterminowe aktywa finansowe”	
IV. Kapitał (fundusz) zapasowy		81-1 „Kapitał (fundusz) zapasowy”
V. Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny		81-3 „Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny”
VI. Pozostałe kapitały (fundusze) rezerwowe		81-2 „Kapitał (fundusz) rezerwowy”
VII. Zysk (strata) z lat ubiegłych	82 „Rozliczenie wyniku finansowego”	82 „Rozliczenie wyniku finansowego”
VIII. Zysk (strata) netto	86 „Wynik finansowy”	86 „Wynik finansowy”
IX. Odpisy z zysku netto w ciągu roku obrotowego (wielkość ujemna)	82 „Rozliczenie wyniku finansowego”	
B. Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania		
I. Rezerwy na zobowiązania		64 „Rozliczenia międzyokresowe kosztów”, 83 „Rezerwy”
1. Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego		83-0 „Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego”
2. Rezerwa na świadczenia emerytalne i podobne		
- długoterminowa		64-1 „Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów”
- krótkoterminowa		64-1 „Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów”
3. Pozostałe rezerwy		
- długoterminowe		64-1 „Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów”, 83-1 „Pozostałe rezerwy”
- krótkoterminowe		64-1 „Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów”, 83-1 „Pozostałe rezerwy”, 22 „Rozrachunki publicznoprawne”
II. Zobowiązania długoterminowe		
1. Wobec jednostek powiązanych		24 „Pozostałe rozrachunki”, 13 „Rachunki i kredyty bankowe”
2. Wobec pozostałych jednostek		
a) kredyty i pożyczki		24-0 „Pożyczki”, 13-4 „Kredyty bankowe”

b) z tytułu emisji dłużnych papierów wartościowych		24-9 „Pozostałe rozrachunki - inne”
c) inne zobowiązania finansowe		24?9 „Pozostałe rozrachunki - inne”
d) inne		24?9 „Pozostałe rozrachunki - inne”
III. Zobowiązania krótkoterminowe		
1. Wobec jednostek powiązanych		
a) z tytułu dostaw i usług, o okresie wymagalności:		21 „Rozrachunki z dostawcami”
- do 12 miesięcy		21 „Rozrachunki z dostawcami”
- powyżej 12 miesięcy		21 „Rozrachunki z dostawcami”
b) inne		24-0 „Pożyczki”, 24-9 „Pozostałe rozrachunki - inne”, 20 „Rozrachunki z dostawcami”
2. Wobec pozostałych jednostek		
a) kredyty i pożyczki		24-0 „Pożyczki”, 13-4 „Kredyty bankowe”
b) z tytułu emisji dłużnych papierów wartościowych		24-9 „Pozostałe rozrachunki - inne”
c) inne zobowiązania finansowe		24-9 „Pozostałe rozrachunki - inne”
d) z tytułu dostaw i usług, o okresie wymagalności:		21 „Rozrachunki z dostawcami”
- do 12 miesięcy		21 „Rozrachunki z dostawcami”
- powyżej 12 miesięcy		21 „Rozrachunki z dostawcami”
e) zaliczki otrzymane na dostawy		21 „Rozrachunki z dostawcami”, 24-9 „Pozostałe rozrachunki - inne”, 84 „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”
f) zobowiązania wekslowe		24-9 „Pozostałe rozrachunki - inne”
g) z tytułu podatków, ceł, ubezpieczeń i innych świadczeń		22 „Rozrachunki publicznoprawne”
h) z tytułu wynagrodzeń		23-0 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”
i) inne		20 „Rozrachunki z odbiorcami”, 23-4 „Rozrachunki z pracownikami”, 24-9 „Pozostałe rozrachunki - inne”
3. Fundusze specjalne		85 „Fundusze specjalne”
IV. Rozliczenia międzyokresowe		84 „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”

1. Ujemna wartość firmy		84 „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”
2. Inne rozliczenia międzyokresowe		
- długoterminowe		84 „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”
- krótkoterminowe		84 „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”

Źródło: opracowanie własne.

Kapitał (fundusz) własny

Kapitał (fundusz) podstawowy

W wierszu A.I. „Kapitał (fundusz) podstawowy” wykazuje się stan kapitału (funduszu) podstawowego danej jednostki - w zależności od jej formy prawnej i zasad gospodarki finansowej określanych odrębnymi przepisami, z uwzględnieniem aktualnie obowiązujących przepisów ustawy o rachunkowości.

W spółkach kapitałowych

W spółkach kapitałowych (z o.o. i akcyjnych) kapitał zakładowy ustala się i wykazuje według wartości nominalnej udziałów lub akcji w wielkości określonej w umowie (spółki z o.o.) lub statucie (spółki akcyjnej) i wpisanej w rejestrze sądowym. Zadeklarowane, lecz niewniesione wkłady kapitałowe ujmuje się jako należne wkłady na poczet kapitału (art. 36 ust. 2 ustawy o rachunkowości) i wykazuje w wierszu A.II pasywów, jako wielkość ujemną (ze znakiem minus) korygującą kapitał zadeklarowany. Jeżeli akcje są wydawane po cenie emisyjnej wyższej od ich wartości nominalnej, to nadwyżkę wartości (ceny) emisyjnej nad wartością nominalną (agio) zalicza się na zwiększenie kapitału zapasowego spółki akcyjnej.

Spółki kapitałowe w organizacji wykazują na dzień bilansowy swój kapitał zakładowy do czasu jego zarejestrowania w wierszu A.VI. „Pozostałe kapitały (fundusze) rezerwowe”.

Jeżeli w ciągu roku obrotowego nastąpiło podwyższenie kapitału zakładowego a udziałowcy (akcjonariusze) opłacili udziały (akcje), lecz sąd nie wydał na dzień bilansowy postanowienia o zwiększeniu kapitału, to wówczas kwotę podwyżki wykazuje się w wierszu A.VI. „Pozostałe kapitały (fundusze) rezerwowe”.

W spółkach osobowych

W spółkach osobowych (jawnych, partnerskich, komandytowych i komandytowo-akcyjnych) wykazuje się stan kapitału zakładowego określany w umowie właścicieli, stanowiący równowartość wkładów pieniężnych i rzeczowych wniesionych do spółki. Majątek ten w wysokości odzwierciedlonej w kapitale zakładowym spółki, po wniesieniu go przez poszczególnych wspólników do spółki, staje się majątkiem wspólników, a nie spółki. Spółki osobowe nie posiadają bowiem osobowości prawnej. Niewpłacone i niewniesione wkłady przewidziane umową spółki wykazuje się w pozycji A.II. „Należne wpłaty na kapitał podstawowy” ze znakiem przeciwnym. Na dzień bilansowy należy dokonać analizy i oceny rozrachunków ze wspólnikami, wyodrębniając z nich, zwłaszcza należności z tytułu pobranych przez wspólników zaliczek do rozliczenia (które pozostają na dzień bilansowy nadal, jako należności od wspólników na koncie 24) oraz kwoty na poczet podziału zysku i wpłat zaliczek na podatek dochodowy od właścicieli, które to wypłaty mają charakter trwały. Wypłaty o charakterze trwałym jako kwoty obciążające wspólników, ujmuje się na koncie 82 „Rozliczenie wyniku finansowego” (w analityce: Odpisy z wyniku finansowego za bieżący rok obrotowy) i wykazuje w pasywach bilansu w wierszu A.IX. „Odpisy z zysku netto w ciągu roku obrotowego (wielkość ujemna)”. Jeżeli wspólnicy pobiorą w ciągu roku ze spółki kwoty przewyższające zysk, co powoduje, że kapitał podstawowy jest niższy niż zapisany w umowie, to niedobór wykazuje się w pozycji A.II. „Należne wpłaty na kapitał podstawowy”.

Należy mieć też na uwadze, że wysokość kapitału zakładowego spółek osobowych nie jest ustawowo określona, a jego zmiany nie wymagają rejestracji w KRS. Wyjątkiem jest spółka komandytowo-akcyjna, której kapitał powinien wynosić co najmniej 50.000 zł (art. 126 § 2 K.s.h.) i wymaga rejestracji na zasadach analogicznych, jak w spółkach akcyjnych.

W spółkach cywilnych i jednostkach prowadzonych przez osoby fizyczne we własnym imieniu i na ryzyko własne

W spółkach cywilnych i jednostkach prowadzonych przez osoby fizyczne we własnym imieniu i na ryzyko własne wykazuje się, podobnie jak w spółkach osobowych, kapitał zakładowy stanowiący odzwierciedlenie wkładów wniesionych przez właściciela (właścicieli) do prowadzonej przez niego (nich) firmy. Wysokość tego kapitału nie ma charakteru stałego i w związku z tym na dzień bilansowy należy uwzględnić zmiany tego kapitału w ciągu roku mające charakter trwały, korygując odpowiednio jego wielkość początkową. Również w tych

jednostkach, podobnie jak w spółkach osobowych, konieczna jest analiza rozrachunków z właścicielem (właścicielami) na koncie 24 celem zmniejszenia kapitału o kwotę należnych od niego kwot na poczet prowadzonej przez niego firmy, mających charakter trwałe.

Należne wpłaty na kapitał podstawowy

Jako „Należne wpłaty na kapitał podstawowy (wielkość ujemna)” w wierszu A.II wykazuje się zadeklarowane, lecz niewniesione na dzień bilansowy wkłady kapitałowe - rzeczowe i finansowe w spółkach kapitałowych (z o.o. i akcyjnych) oraz spółkach osobowych. W tej pozycji wykazuje się również przewyższającą zysk kwotę zaliczek pobranych w ciągu roku przez wspólników spółek osobowych.

Udziały (akcje) własne

Jako „Udziały (akcje) własne (wielkość ujemna)” w wierszu A.III wykazuje się posiadane przez spółkę akcyjną akcje własne (art. 363 § 6 K.s.h.) według cen nabycia. Są to przejściowo wykazywane w księgach rachunkowych - na koncie 14 „Krótkoterminowe aktywa finansowe” - jako saldo debetowe tego konta, akcje własne przewidziane do zbycia lub umorzenia w ciągu roku od dnia bilansowego. Dotyczy to także udziałów własnych w spółkach z o.o. (art. 200 § 3 K.s.h.). W razie zbycia lub umorzenia własnych udziałów (akcji) stosuje się art. 36a ust. 1-3 ustawy o rachunkowości.

Kapitał (fundusz) zapasowy

Wiersz A.IV. „Kapitał (fundusz) zapasowy” wypełniają tylko te jednostki, które tworzą: kapitał zapasowy (spółki kapitałowe), fundusz przedsiębiorstwa (przedsiębiorstwa państwowe), fundusz zasobowy (spółdzielnie), fundusz zakładu (samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej). Spółki osobowe nie mają obowiązku tworzenia kapitału zapasowego. O utworzeniu tego kapitału decydują wspólnicy (właściciele) majątku znajdującego się w tych spółkach. Podobna sytuacja występuje w jednostkach prowadzonych przez osoby fizyczne we własnym imieniu i na własny rachunek, które tworzą jedynie kapitał zakładowy.

Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny

Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny (wiersz A.V) obejmuje skutki aktualizacji wyceny środków trwałych dokonanej na podstawie odrębnych przepisów w części w jakiej nastąpiło

zwiększenie wartości początkowej tych składników aktywów (dokonanej ostatnio według stanu na dzień 1 stycznia 1995 r.). Fundusz ten zmniejszają:

- przyrost wartości dotychczasowego umorzenia w wyniku aktualizacji wyceny środków trwałych,
- różnice z aktualizacji wyceny środków trwałych rozchodowanych na skutek sprzedaży, likwidacji, wniesienia jako aport i innych rozchodów tych składników aktywów,
- odpisy z tytułu trwałej utraty wartości środków trwałych (art. 32 ust. 4 i 5 ustawy o rachunkowości).

Ponadto w pozycji tej wykazuje się różnice z wyceny długoterminowych aktywów finansowych objętych ewidencją w cenach rynkowych wyższych od cen ich nabycia przez jednostki niestosujące rozporządzenia o instrumentach finansowych (art. 35 ust. 4 ustawy o rachunkowości).

Pozostałe kapitały (fundusze) rezerwowe

Wiersz A.VI pasywów bilansu „Pozostałe kapitały (fundusze) rezerwowe” wypełniają z reguły tylko te jednostki, w których tworzy się tzw. kapitał (fundusz) rezerwowy. W spółkach akcyjnych i z ograniczoną odpowiedzialnością fundusz ten tworzy się na podstawie przepisów art. 396 § 4 K.s.h. (spółki akcyjne), art. 177, 178 i 179 § 1 K.s.h. (spółki z o.o.). W spółkach akcyjnych - w świetle ww. art. 396 § 4 K.s.h. - kapitał rezerwowy może być tworzony na pokrycie szczególnych strat lub wydatków. W spółkach z o.o. kapitał rezerwowy tworzy się w miarę potrzeby z dopłat wspólników, w wysokości i terminach określonych uchwałą wspólników. Równowartość dopłat ujmuje się w odrębnej pozycji pasywów bilansu „Kapitał rezerwowy z dopłat wspólników” i wykazuje się jako składnik kapitału własnego dopóty, dopóki ten nie zostanie zużyty w sposób uzasadniający jego odpisanie. Uchwalone lecz niewniesione na dzień bilansowy dopłaty (saldo debetowe na koncie 24) wykazuje się w dodatkowej pozycji kapitałów własnych „Należne dopłaty na poczet kapitału rezerwowego (wielkość ujemna)”.

W wierszu A.VI wykazuje się także kapitał zakładowy spółek kapitałowych w organizacji (do czasu ich rejestracji w KRS). Jeżeli w ciągu roku nastąpiło podwyższenie kapitału zakładowego, udziałowcy (akcjonariusze) opłacili udziały (akcje), a sąd rejestrowy nie

dokonał wpisu o podwyższeniu, to podwyższoną wysokość kapitału wykazuje się również w wierszu A.VI.

Zysk (strata) z lat ubiegłych

Zysk (strata) z lat ubiegłych (wiersz A.VII) wystąpi w tych jednostkach, w których nie zatwierdzono sprawozdania finansowego za rok poprzedni lub po zatwierdzeniu sprawozdania pozostaje nierozliczony wynik finansowy z lat ubiegłych. Z reguły występuje nieznaająca pokrycia w kapitale (funduszu) zapasowym lub rezerwowym strata bilansowa z lat ubiegłych, która zmniejsza stan kapitału (funduszu) własnego.

W wierszu A.VII wykazuje się również skutki tzw. błędów, które w sposób istotny wpłynęły na wynik finansowy i podstawę opodatkowania za lata ubiegłe.

Zysk (strata) netto

Jednostki posiadające osobowość prawną w wierszu A.VIII. „Zysk (strata) netto” wykazują zysk lub stratę netto za bieżący rok obrotowy w wielkości wykazanej w rachunku zysków i strat.

Wynik finansowy spółek komandytowych, partnerskich, jawnych i cywilnych oraz jednostek prowadzonych przez osoby fizyczne we własnym imieniu i na własne ryzyko wykazuje się w niniejszym wierszu w wielkości brutto.

Odpisy z zysku netto w ciągu roku obrotowego

W wierszu A.IX. „Odpisy z zysku netto w ciągu roku obrotowego (wielkość ujemna)” wykazuje się wypłacone w ciągu roku zaliczki na poczet zysku, jako śródroczny podział wyniku finansowego. Przedsiębiorstwa państwowe oraz jednoosobowe spółki Skarbu Państwa w pozycji tej wykazują wpłaty z zysku, mające charakter dywidendy.

W świetle bowiem art. 53 ust. 5 ustawy o rachunkowości, odpisy z wyniku finansowego bieżącego roku obrotowego, w tym także wpłaty z zysku, dokonywane na podstawie odrębnych przepisów uznaje się za podział wyniku finansowego netto jednostek w ciągu roku obrotowego.

Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania

Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego

W wierszu B.I.1 wykazuje się rezerwę na odroczonego podatek dochodowy, którą tworzą tylko jednostki będące podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych.

W przypadku gdy roczne sprawozdanie finansowe jednostki nie podlega obowiązkowi badania i ogłaszania w myśl art. 64 ust. 1 ustawy o rachunkowości, to może ona odstąpić od ustalania rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego (art. 37 ust. 10 tej ustawy). Jednostki, które nie skorzystają z przysługującego im uprawnienia oraz wszystkie jednostki zobowiązane do badania i ogłaszania sprawozdania finansowego posiadające osobowość prawną, stosując art. 37 ust. 5 ustawy o rachunkowości, tworzą rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego w wysokości kwoty podatku dochodowego, wymagającej w przyszłości zapłaty, w związku z występowaniem dodatnich różnic przejściowych, tj. różnic, które spowodują zwiększenie podstawy obliczenia podatku dochodowego w przyszłości. Wysokość tej rezerwy ustala się przy uwzględnieniu stawek podatku dochodowego obowiązujących w roku powstania obowiązku podatkowego.

Rezerwy tej nie tworzą firmy prowadzone przez osoby fizyczne, spółki cywilne osób fizycznych oraz spółki handlowe osobowe, których właściciele rozliczają się z podatku dochodowego na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Rezerwa na świadczenia emerytalne i podobne

W wierszu B.I.2 wykazuje się wielkość utworzonej rezerwy z tytułu uzasadnionych biernych rozliczeń międzyokresowych na świadczenia, których obowiązek wynika z układu zbiorowego lub umów o pracę, np. odprawy emerytalne, nagrody jubileuszowe. Są to zatem zobowiązania określone w art. 39 ust. 2 ustawy o rachunkowości, przypadające na bieżący okres sprawozdawczy, z tytułu świadczeń zagwarantowanych prawem, tzn. gdy z przepisów lub umowy o pracę jednoznacznie wynika, że pracodawca jest zobowiązany do tego rodzaju świadczeń.

Pozostałe rezerwy

W wierszu B.I.3 wykazuje się te rezerwy na pewne lub o dużym stopniu prawdopodobieństwa zobowiązania, które nie kwalifikują się do wykazania w dwóch poprzednich wierszach (B.I.1 i 2), czyli nie stanowią rezerwy na odroczony podatek dochodowy i rezerw na świadczenia emerytalne i nagrody jubileuszowe. Są to zatem rezerwy utworzone:

1) jako bierne rozliczenia międzyokresowe, przykładowo z tytułu:

- realizacji umów o usługi długoterminowe,
- napraw i przeglądów gwarancyjnych oraz rękojmi dóbr trwałego użytku,

2) na pewne lub o dużym stopniu prawdopodobieństwa przyszłe zobowiązania (art. 35d ust. 1 i 2), a dotyczące: operacji finansowych (**Wn konto 75-1**), operacji niefinansowych (**Wn konto 76-1**), zdarzeń niezwiązanych z ogólnym ryzykiem gospodarowania (**Wn konto 77-1**).

Zobowiązania długoterminowe

Za zobowiązania długoterminowe uważa się te, które stają się wymagalne w okresie dłuższym niż 12 miesięcy od dnia bilansowego, tzn. na dzień bilansowy 31 grudnia 2011 r. będą to zobowiązania wymagające zapłaty po 31 grudnia 2012 r., czyli przewidziane do spłaty w 2013 r. i dalszych latach obrotowych. Zobowiązania te wycenia się na dzień bilansowy w kwocie wymagającej zapłaty, przy czym zobowiązania finansowe, których uregulowanie zgodnie z umową następuje drogą wydania aktywów finansowych innych niż środki pieniężne lub wymiany na instrumenty finansowe - wycenia się według wartości godziwej. Stan zobowiązań na dzień bilansowy wykazuje się wraz z odsetkami z tytułu zwłoki w zapłacie, jeżeli jednostka - jako nabywca - została nimi obciążona przez wierzyciela (na mocy art. 481 § 1 K.c.) lub zgodnie z umową i zasadą memoriału sama je naliczyła. Z ewidencji wyksięgowuje się zobowiązania, które w ciągu roku obrotowego uległy przedawnieniu lub umorzeniu, zarachowując je - na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 32 lit. d) ustawy o rachunkowości - do pozostałych przychodów operacyjnych. Zobowiązania wyrażone w walucie obcej, przelicza się na dzień bilansowy na walutę polską (art. 30 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości), stosując kurs średni, ogłoszony na ten dzień dla danej waluty obcej przez NBP.

Kredyty i pożyczki

W wierszu B.II.2 lit. a) wykazuje się kredyty i pożyczki zaciągnięte przez jednostkę, bez względu na ich przeznaczenie - zarówno na sfinansowanie nabycia i budowy środków trwałych oraz innych składników majątku trwałego, jak i aktywów obrotowych, wyrażone w walucie polskiej, jak i walutach obcych. Jeżeli zgodnie z umową otrzymane środki z tytułu zaciągniętego kredytu (pożyczki) są mniejsze od kwoty kredytu (pożyczki) przyznanego, jaka podlegać będzie spłacie, różnicę w postaci potrąconych odsetek pobranych z góry przez bank, zalicza się do aktywów i wykazuje w bilansie jako inne długoterminowe rozliczenia międzyokresowe czynne - w wierszu A.V.2 aktywów. Natomiast zobowiązanie z tytułu kredytu podaje się w wierszu B.II.2 lit. a) pasywów w pełnej kwocie, która podlega spłacie. Jeżeli okres spłaty przypada w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego, to stan kredytu ustalany na dzień bilansowy wykazuje się jako zobowiązanie krótkoterminowe w wierszu B.III.2 lit. a), a nie w wierszu B.II.2 lit. a).

W przypadku gdy odsetki są naliczane - zgodnie z umową - po przekazaniu środków z rachunku kredytu na rachunek bieżący i zarazem po wykorzystaniu kredytu, zachowuje się je w kwocie wymagającej zapłaty na zwiększenie kredytu i równocześnie zalicza do kosztów budowy środków trwałych (**Wn konto 08**) lub kosztów finansowych (**Wn konto 75-1**) albo aktywuje jako czynne rozliczenia międzyokresowe (długo- lub krótkoterminowe) i wykazuje się w wierszu A.V.2 lub w wierszu B.IV aktywów.

Jeżeli jednostka przyjmie zasadę, że naliczone, lecz niewymagające jeszcze zapłaty odsetki ujmuje w księgach na oddzielnym koncie 13-4 „Kredyty bankowe”, to w bilansie wykazuje je łącznie z kredytem stanowiącym zobowiązanie - w wierszu B.II.2 lit. a) lub B.III.2 lit. a).

Zobowiązania długoterminowe z tytułu emisji dłużnych papierów wartościowych

W wierszu B.II.2 lit. b), wykazuje się zobowiązania długoterminowe wynikające z rozrachunków (na koncie 24 „Pozostałe rozrachunki”) z tytułu wyemitowanych przez jednostkę dłużnych papierów wartościowych - w wartości emisyjnej, powiększonej o różnicę między wartością nominalną a niższą od niej wartością uzyskaną (emisyjną) lub o naliczone odsetki od dłużnych papierów wartościowych.

Jeśli dłużne papiery wartościowe są sprzedawane w wartości nominalnej, a w momencie ich wykupu lub częściowej zostaną zadeklarowane od nich odsetki, kwotą odsetek przypadających

do zapłaty do dnia bilansowego kapitalizuje się, zwiększając zobowiązanie z tytułu emisji dłużnych papierów wartościowych.

Inne długoterminowe zobowiązania finansowe

W wierszu B.II.2 lit. c) wykazuje się zobowiązania finansowe z innych tytułów niż wymienione w poprzednich wierszach: B.II.2 lit. a) i B.II.2 lit. b), których termin zapłaty przypada w okresie dłuższym niż 12 miesięcy od dnia bilansowego, tj. niestanowiące zobowiązań z tytułu kredytów i pożyczek zaciągniętych przez jednostkę oraz z tytułu emisji dłużnych papierów wartościowych, lecz wynikające z innych dokonywanych przez jednostkę operacji finansowych. Przykładowo w wierszu tym wykazuje się zobowiązania z tytułu instrumentów pochodnych oraz zobowiązanie finansowe z tytułu leasingu. Wycenia się je w kwocie wymagającej zapłaty lub w wartości godziwej (art. 28 ust. 1 pkt 8 ustawy o rachunkowości).

Inne zobowiązania długoterminowe

W wierszu B.II.2 lit. d) wykazuje się zobowiązania niekwalifikujące się do wykazania w poprzednich wierszach B.II.2 lit. a), B.II.2 lit. b) i B.II.2 lit. c), a mianowicie zobowiązania ustalone na dzień bilansowy z tytułów cywilnoprawnych i publicznoprawnych, bez względu na przyczynę ich powstania (z wyjątkiem pokrywanych ze środków funduszy specjalnych), których termin płatności jest dłuższy niż 12 miesięcy od dnia bilansowego. W wierszu tym wykazuje się m.in. zobowiązania ustalone w wyniku postępowania układowego i naprawczego, rozłożone do spłaty w okresie dłuższym niż 12 miesięcy od dnia bilansowego.

Zobowiązania krótkoterminowe

Zobowiązania z tytułu dostaw i usług

W wierszu B.III.1 lit. a) wykazuje się zobowiązania z tytułu dostaw i usług o okresie wymagalności:

- do 12 miesięcy,
- powyżej 12 miesięcy.

Jak już wyżej wskazano całość zobowiązań z tytułu dostaw i usług - bez względu na okres wymagalności - zalicza się do krótkoterminowych (zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 22 ustawy

o rachunkowości). Są to wszystkie zobowiązania wynikające z rozrachunków z kontrahentami krajowymi i zagranicznymi z tytułu zakupu towarów, materiałów, opakowań i usług obcych, także prowadzonego przez jednostkę skupu produktów rolnych oraz surowców wtórnych, wynikające z zapisów ewidencji analitycznej do konta 21 „Rozrachunki z dostawcami”, jako saldo kredytowe tego konta ustalone na dzień bilansowy. Na dzień bilansowy wycenia się je w kwocie wymagającej zapłaty (art. 28 ust. 1 pkt 8 ustawy o rachunkowości), tzn. łącznie z odsetkami z tytułu zwłoki w zapłacie, jeżeli jednostka jako nabywca została nimi obciążona przez wierzyciela (na mocy art. 481 § 1 K.c.) lub zgodnie z umową i zasadą memoriału sama je naliczyła. Zobowiązania krótkoterminowe wyrażone w walucie obcej, przelicza się na dzień bilansowy na walutę polską - zgodnie z art. 30 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości - po kursie średnim danej waluty obcej ogłoszonym na ten dzień przez NBP.

Kredyty i pożyczki

W wierszu B.III.2 lit. a) wykazuje się zaciągnięte przez jednostkę, niespłacone na dzień bilansowy kredyty i pożyczki, których spłata jest wymagalna w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego, bez względu na ich przeznaczenie, zarówno wyrażone w walucie polskiej, jak i w walutach obcych - według wskazówek podanych w wierszu B.II.2 lit. a).

Zobowiązania krótkoterminowe z tytułu emisji dłużnych papierów wartościowych

W wierszu B.III.2 lit. b) wykazuje się zobowiązania jednostki wynikające z tytułu wyemitowanych przez nią papierów wartościowych według wskazówek podanych w wierszu B.II.2 lit. b).

Inne krótkoterminowe zobowiązania finansowe

W wierszu B.III.2 lit. c) - wykazuje się zobowiązania z innych tytułów niż wymienione w poprzednich wierszach (B.III.2 lit. a i 2 lit. b), których termin zapłaty przypada w okresie nie dłuższym niż 12 miesięcy od dnia bilansowego, czyli płatne w 2012 r. - według wskazówek podanych w wierszu B.II.2 lit. c). W tym wierszu wykazuje się np. krótkoterminowe zobowiązania finansowe z tytułu leasingu.

Zaliczki otrzymane na dostawy

W wierszu B.III.2 lit. e) wykazuje się zainkasowane od nabywców, także potwierdzone fakturami VAT zaliczki (zadatki, przedpłaty) na poczet dostaw - według wartości nominalnej otrzymanych kwot, również zaliczki na poczet usług, które jednostka ma wykonać zgodnie z zawartymi przez nią umowami. Zaliczki otrzymane na poczet innych niż dostawy i usługi przyszłych świadczeń wykazuje się jako rozliczenia międzyokresowe przychodów (art. 41 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości - w wierszu B.IV.2).

Zobowiązania wekslowe

W wierszu B.III.2 lit. f) wykazuje się zobowiązania wynikające z wystawionych własnych weksli - według ich wartości nominalnej. Różnicę (dyskonto) między sumą wekslową (kwotą, na którą wystawiono weksel) a niższą od niej kwotą zobowiązania, którego zaspokojeniu dany weksel służy, zalicza się w momencie wystawienia weksla do kosztów finansowych.

Zobowiązania z tytułu podatków, ceł, ubezpieczeń i innych świadczeń

W wierszu B.III.2 lit. g) wykazuje się zobowiązania wynikające z rozrachunków publicznoprawnych z tytułu: wszelkich podatków (dochodowy, VAT, akcyzowy, od nieruchomości, od środków transportu), cła wraz z opłatą manipulacyjną, ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych, świadczeń na rzecz Funduszu Pracy, Funduszu Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych oraz Funduszu Emerytur Pomostowych. W wierszu tym można wykazać - jeśli nie zniekształca to obrazu sytuacji finansowej jednostki - również:

- VAT należny wynikający z wystawionych dla nabywców faktur VAT, który na dzień bilansowy nie stanowi jeszcze zobowiązania podatkowego,
- składki na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne naliczane i zarachowane w koszty bieżącego roku obrotowego (w grudniu), dotyczące wynagrodzeń, które zostaną zapłacone w następnym roku obrotowym (w styczniu), niestanowiące jeszcze na dzień bilansowy wymaganego prawnie zobowiązania.

Ze względu na to, że wymienione dwa tytuły nie stanowią wymaganego prawnie zobowiązania, traktuje się je jako rezerwy i w związku z tym w załączniku do bilansu lub w informacji dodatkowej wskazane jest zamieścić odpowiednie informacje lub wyodrębnienie

kwoty z powyższych tytułów w ramach wiersza B.III.2 lit. g), albo wykazać w pasywach w wierszu B.I.3. „Pozostałe rezerwy”.

Zobowiązania z tytułu wynagrodzeń

W wierszu B.III.2 lit. h) wykazuje się niewypłacone na dzień bilansowy wynagrodzenia pracownikom i osobom doraźnie zatrudnionym, stanowiące zobowiązania wobec tych osób.

Inne zobowiązania krótkoterminowe

W wierszu B.III.2 lit. i) wykazuje się zobowiązania płatne w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego, niekwalifikujące się do wykazania w poprzednich wierszach (od B.III.2 lit. a do B.III.2 lit. h).

Jako inne zobowiązania krótkoterminowe wykazuje się np.: zobowiązania z tytułu zakupu i budowy lub ulepszenia środków trwałych, zobowiązania wobec budżetu z tytułu wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa, zobowiązania wynikające z rozrachunków z pracownikami z innych tytułów niż wynagrodzenia, zobowiązania wobec jednostek i osób fizycznych z tytułu pobranych od nich kaucji, zobowiązania wynikające z rozrachunków z właścicielami, współnikami z tytułu uchwalonej, lecz nieodebranej dywidendy i inne.

Fundusze specjalne

W wierszu B.III.3. „Fundusze specjalne” wykazuje się ustalony na dzień bilansowy stan funduszy specjalnych, niewykorzystanych na dzień bilansowy, wynikający z ewidencji do konta 85 „Fundusze specjalne”, zwłaszcza:

- zakładowy fundusz świadczeń socjalnych (ZFŚS), tworzony zgodnie z ustawą o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych,
- zakładowy fundusz rehabilitacyjny osób niepełnosprawnych (ZFRON), tworzony na mocy przepisów ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych,
- fundusz remontowy, tworzony w spółdzielniach mieszkaniowych (zgodnie z art. 6 ust. 3 ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych),

- inne fundusze specjalne, tworzone zgodnie z obowiązującymi jednostką przepisami prawa.

Należy uwzględnić, że odsetki od stanu środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych i zakładowego funduszu rehabilitacji osób niepełnosprawnych zwiększają stan tych funduszy.

Rozliczenia międzyokresowe

Ujemna wartość firmy

Ujemna wartość firmy (wiersz B.IV.1) stanowi - według art. 33 ust. 4 ustawy o rachunkowości - różnicę powstałą przy zakupie jednostki lub jej zorganizowanej części albo przy łączeniu spółek, rozliczanych metodą nabycia, między ceną nabycia a wyższą od niej wartością godziwą przejętych aktywów netto (tzn. aktywów pomniejszonych o przejęte wraz ze składnikami aktywów zobowiązania, odpowiadające wartościowo kapitałowi - funduszowi własnemu).

Inne rozliczenia międzyokresowe

Inne rozliczenia międzyokresowe (wiersz B.IV.2) obejmują inne - niż ujemna wartość firmy i otrzymane zaliczki na dostawy - rozliczenia międzyokresowe przychodów, wynikające z zapisów na koncie 84 „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”, jako saldo kredytowe tego konta, w tym:

- środki pieniężne, w tym dotacje, subwencje i dopłaty, otrzymane na sfinansowanie nabycia lub budowy środków trwałych oraz prac rozwojowych, także dotacje i subwencje stanowiące pomoc finansową z funduszy Unii Europejskiej, jeżeli stosownie do przepisów zawartych w odrębnych ustawach nie zwiększają one kapitałów (funduszy) własnych,
- przyjęte nieodpłatnie, w tym także w drodze darowizny, środki trwałe, środki trwałe w budowie oraz wartości niematerialne i prawne (art. 41 ust. 2 ustawy o rachunkowości),
- objęte ugodą, układem lub postępowaniem naprawczym zobowiązania przewidziane do umorzenia, do czasu spełnienia warunków umownych.

W wierszu tym (B.IV.2) nie wykazuje się potwierdzonych fakturą VAT zaliczek (zadatków, przedpłat) pobranych od kontrahentów jednostki na poczet dostaw (towarów, produktów), które wykazuje się jako zobowiązania z tego tytułu w wierszu B.III.2 lit. e) pasywów, mimo że po potwierdzeniu ich otrzymaną fakturą VAT figurują one jako saldo kredytowe konta 84 „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”.

Wymienione wyżej tytuły rozliczeń międzyokresowych przychodów wykazuje się w pasywach bilansu z podziałem na:

- długoterminowe, jeśli całość lub część przychodów przypada do rozliczenia w okresie dłuższym niż 12 miesięcy od dnia bilansowego, czyli podlega zarachowaniu do przychodów po upływie roku od dnia bilansowego i w dalszych latach,
- **krótkoterminowe, jeśli całość lub część przychodów przypada do rozliczenia w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego**

B. Rachunek zysków i strat

Art. 47. 1. W rachunku zysków i strat wykazuje się oddzielnie przychody, koszty, zyski i straty oraz obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego za bieżący i poprzedni rok obrotowy.

Tabela 3. Definicje przychodów i zysków oraz kosztów i strat.

Przychody i zyski	Koszty i straty
Przez przychody i zyski rozumie się uprawdopodobnione powstanie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zwiększenia wartości aktywów, albo zmniejszenia wartości zobowiązań, które doprowadzą do wzrostu kapitału własnego lub zmniejszenia jego niedoboru	Przez koszty i straty rozumie się uprawdopodobnione zmniejszenia w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zmniejszenia wartości aktywów, albo zwiększenia wartości zobowiązań i rezerw, które doprowadzą do zmniejszenia kapitału własnego lub

w inny sposób niż wniesienie środków przez udziałowców lub właścicieli.

Do przychodów zalicza się:

- przychody operacyjne,
- pozostałe przychody operacyjne,
- przychody finansowe,
- zyski nadzwyczajne.

zwiększenia jego niedoboru w inny sposób niż wycofanie środków przez udziałowców lub właścicieli.

Do kosztów zalicza się:

- koszty operacyjne,
- pozostałe koszty operacyjne,
- koszty finansowe,
- straty nadzwyczajne.

Źródło: opracowanie własne.

W przypadku sporządzania rachunku zysków i strat za inny okres sprawozdawczy niż określony w ust. 1, w rachunku zysków i strat wykazuje się oddzielnie przychody, koszty, zyski i straty oraz obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego za bieżący okres sprawozdawczy oraz analogiczny okres sprawozdawczy poprzedniego roku obrotowego. W przypadku gdy jednostka przewiduje zaprzestanie określonego zakresu działalności mającego wpływ na przychody i koszty przyszłych okresów sprawozdawczych, przy zachowaniu zasady kontynuacji - odpowiednie przychody i koszty z tym związane należy wykazać odrębnie od przychodów i kosztów działalności kontynuowanej.

Rachunek zysków i strat powinien zawierać informacje w zakresie ustalonym:

- 1) dla jednostek innych niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji - w załączniku nr 1 do ustawy, w wariantcie kalkulacyjnym albo porównawczym, zależnie od wyboru dokonanego przez kierownika jednostki;
- 2) dla banków - w załączniku nr 2 do ustawy;
- 3) dla zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji - w załączniku nr 3 do ustawy.

Rachunek zysków i strat dla jednostek innych niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji powinien zawierać informacje w zakresie ustalonym w załączniku nr 1 do ustawy o rachunkowości - **w wariantcie kalkulacyjnym lub porównawczym** (art. 47 ust. 4 pkt 1 ww. ustawy).

Wybór postaci rachunku zysków i strat uzależniony jest od jednostki i powinien być potwierdzony pisemną decyzją jej kierownika w przyjętych zasadach (polityce) rachunkowości. Przy czym **sporządzenie rachunku zysków i strat w wariacie kalkulacyjnym** jest możliwe wówczas, gdy ewidencja księgowa kosztów działalności operacyjnej dokonywana jest tylko w układzie funkcjonalnym (na kontach zespołu 5) lub jednocześnie rodzajowym i funkcjonalnym (na kontach zespołu 4 i 5). Natomiast sporządzenie **porównawczego rachunku zysków i strat** jest możliwe wtedy, gdy jednostka ewidencjonuje koszty działalności operacyjnej wyłącznie w układzie rodzajowym (na kontach zespołu 4) lub jednocześnie rodzajowym i funkcjonalnym (na kontach zespołu 4 i 5).

Prezentacja danych liczbowych w rachunku zysków i strat w wariacie kalkulacyjnym oraz w wariacie porównawczym różni się tym, że:

- **w wariacie kalkulacyjnym** - koszty działalności operacyjnej wyszczególniane są wyłącznie w układzie kalkulacyjnym, z podziałem na koszt wytworzenia sprzedanych produktów, wartość sprzedanych towarów i materiałów, koszty sprzedaży oraz koszty ogólnego zarządu,
- **w wariacie porównawczym** - koszty działalności operacyjnej przedstawia się według poszczególnych rodzajów (tj. amortyzacja, zużycie materiałów i energii, itd.), natomiast przychody netto ze sprzedaży korygowane są o zmianę stanu produktów oraz o koszty wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki.

Pozostałe składniki rachunku zysków i strat w obu wariantach są jednakowe.

Tabela 4. Rachunek zysków i strat.

A.	Przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów, w tym: - od jednostek powiązanych.
I.	Przychody netto ze sprzedaży produktów.
II.	Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów.
B.	Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów, w tym: - jednostkom powiązanym.
I.	Koszt wytworzenia sprzedanych produktów.

II.	Wartość sprzedanych towarów i materiałów.
C.	Zysk (strata) brutto ze sprzedaży (A - B).
D.	Koszty sprzedaży.
E.	Koszty ogólnego zarządu.
F.	Zysk (strata) ze sprzedaży (C - D - E).

A.	Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi, w tym: - od jednostek powiązanych.
I.	Przychody netto ze sprzedaży produktów.
II.	Zmiana stanu produktów (zwiększenie - wartość dodatnia, zmniejszenie - wartość ujemna).
III.	Koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki.
IV.	Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów.
B.	Koszty działalności operacyjnej.
I.	Amortyzacja.
II.	Zużycie materiałów i energii.
III.	Usługi obce.
IV.	Podatki i opłaty, w tym: - podatek akcyzowy.
V.	Wynagrodzenia.
VI.	Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia.
VII.	Pozostałe koszty rodzajowe.
VIII.	Wartość sprzedanych towarów i materiałów.
C.	Zysk (strata) ze sprzedaży (A - B).

Źródło: opracowanie własne.

Przychody i koszty ujmuje się w księgach rachunkowych zgodnie z zasadami memoriału i współmierności określonymi w art. 6 ustawy o rachunkowości. W myśl zasady memoriału, w księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty. Zaś według zasady współmierności do aktywów lub pasywów danego okresu sprawozdawczego zaliczane będą koszty lub przychody dotyczące przyszłych okresów oraz przypadające na ten okres sprawozdawczy koszty, które jeszcze nie zostały poniesione.

Koszty działalności operacyjnej

Pozycja ta obejmuje koszty w układzie rodzajowym, księgowane w ciągu roku na kontach zespołu 4 - dotyczące wszystkich typów, rodzajów i odmian działalności prowadzonych przez jednostkę.

Tabela 5. Koszty w układzie rodzajowym.

Koszty w układzie rodzajowym		
B.I.	Amortyzacja	Bieżące odpisy amortyzacyjne dotyczące posiadanych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych służących działalności operacyjnej, a także odpisy amortyzacyjne od środków trwałych oddanych w najem, dzierżawę, leasing operacyjny, o ile najem ten stanowi podstawową działalność operacyjną.
B.II.	Zużycie materiałów i energii	Koszty zużytych materiałów podstawowych i pomocniczych, paliw, opakowań, materiałów gospodarczych, biurowych, książek, czasopism, zużycia energii elektrycznej, wodnej, ciepłej i innych; przedmiotów długotrwałego użytkowania, ale ze względu na ich niską wartość odpisywanych w koszty materiałów jednorazowo, z chwilą wydania do użytkowania, nieobjętych ewidencją środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych; niedobory materiałów uznane za mieszczące się w granicach normy.
B.III.	Usługi obce	Koszty świadczonych robót i usług przez inne podmioty na rzecz jednostki, itp. usługi transportowe, budowlano-montażowe, projektowe, najmu, dzierżawy, leasingu operacyjnego, bankowe, informatyczne, pocztowe, telekomunikacyjne, prowadzenia ksiąg rachunkowych, badania bilansu, itp.
B.IV.	Podatki i opłaty, w tym: - podatek akcyzowy	Są to podatki i opłaty obciążające koszty: podatek od czynności cywilnoprawnych, od środków transportu, od nieruchomości, opłaty notarialne, rejestracyjne, za ochronę środowiska, produktowe, za wieczyste użytkowanie gruntów; nie zalicza się do tej

		grupy kosztów zapłaconych przez jednostkę kar, grzywien i odszkodowań oraz innych opłat o charakterze sankcyjnym, także kosztów postępowania spornego, które zalicza się do pozostałych kosztów operacyjnych.
B.V.	Wynagrodzenia	Koszty wynagrodzeń pieniężnych lub świadczeń w naturze wypłacanych pracownikom jednostki z tytułu umowy o pracę, umowy zlecenia, o dzieło, umów menedżerskich, agencyjnych; w pozycji tej ujmuje się również przysługujące pracownikom wynagrodzenia za urlopy oraz za czas niezdolności do pracy wskutek choroby; nie ujmuje się natomiast nagród z zysku, funduszy specjalnych oraz zasiłków z ubezpieczeń społecznych
B.VI.	Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia	Obciążające pracodawcę składki na ubezpieczenia społeczne, Fundusz Pracy, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych oraz Fundusz Emerytur Pomostowych, koszty szkoleń dla pracowników, odpisy na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych, świadczenia urlopowe wypłacane w miejsce odpisu na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych, koszty z tytułu zachowania bezpieczeństwa i higieny pracy, odzież robocza, itp.
B.VII.	Pozostałe koszty rodzajowe	Inne koszty, których nie można zaliczyć do grup opisanych powyżej, np. koszty podróży służbowych pracowników, koszty reprezentacji, ryczałty wypłacane pracownikom za używanie prywatnych samochodów do celów służbowych, koszty składek na rzecz organizacji, do których przynależność jest obowiązkowa lub dobrowolna, itp.

Źródło: opracowanie własne.

Koszty w układzie rodzajowym ujmowane są zarówno jako koszty bieżącego okresu, jak i dotyczące przyszłych okresów sprawozdawczych. W rachunku zysków i strat sporządzanym w wariantcie porównawczym, korekty kosztów dotyczących przyszłych okresów dokonuje się poprzez zmianę stanu produktów.

Zmiana stanu produktów obejmuje:

- zmianę stanu wyrobów i półfabrykatów własnej produkcji,
- zmianę stanu produkcji w toku,
- **zmianę stanu rozliczeń międzyokresowych kosztów działalności operacyjnej.**

Układ kalkulacyjny kosztów dzieli koszty według miejsc ich powstawania. Budowa układu kalkulacyjnego kosztów umożliwi obliczenie pozycji rachunku zysków i strat w wersji kalkulacyjnej, takich jak koszt wytworzenia sprzedanych produktów oraz koszty sprzedaży i koszty zarządu.

Tabela 6. Koszty w układzie kalkulacyjnym.

Koszty w układzie kalkulacyjnym	
Koszty działalności podstawowej	koszty związane z podstawowym przedmiotem działalności jednostki, np. koszty zużytych materiałów, surowców do produkcji, opakowań bezpośrednich, wynagrodzenie pracowników produkcyjnych.
Koszty wydziałowe	pośrednie koszty produkcyjne, powstające na wydziałach produkcyjnych, m.in. związane z utrzymaniem ruchu maszyn i urządzeń, transportem wewnątrzwydziałowym, administracją wydziału, kosztami amortyzacji.
Koszty sprzedaży	koszty związane z obsługą odbiorców i pozyskaniem nowych, spedycją wyprodukowanych produktów, towarów i usług, np.: koszty wysyłki, opakowania, koszty badań marketingowych, wynagrodzenie pracowników zatrudnionych bezpośrednio w dziale sprzedaży
Koszty działalności pomocniczej	obejmują wydzielone w ramach jednostki komórki, które świadczą usługi na potrzeby innych komórek przedsiębiorstwa. Przykładem działalności pomocniczej jest wewnętrzny serwis urządzeń, napraw i remontów dla wydziałów produkcyjnych i administracji
Koszty zarządu	obejmują koszty administracyjno-gospodarcze, tj.: płace zarządu jednostki, koszty pomieszczeń administracyjnych, koszty ogólnoprodukcyjne, koszty utrzymania magazynów materiałów i wyrobów gotowych, koszty utrzymania biura

Źródło: opracowanie własne.

W wersji kalkulacyjnej rachunku zysków i strat problem współmierności kosztów się nie pojawia. Konstrukcja kosztów w układzie kalkulacyjnym pozwala zaliczać w koszty danego okresu jedynie tę część kosztów, która dotyczy tylko sprzedanych w danym okresie sprawozdawczym produktów, towarów i materiałów.

Pozostałe koszty i przychody operacyjne

Do pozostałych przychodów i kosztów działalności operacyjnej jednostki zalicza się przychody i koszty, które w sposób pośredni wiążą się z podstawową działalnością. Nie wynikają z niej bezpośrednio, ale powstały w wyniku podejmowania działań dotyczących działalności operacyjnej. W rachunku zysków i strat pozostałe przychody i koszty operacyjne wykazuje się z podziałem na:

Tabela 7. Pozostałe przychody i koszty operacyjne.

Pozostałe przychody operacyjne	Pozostałe koszty operacyjne
<ul style="list-style-type: none"> – zysk ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych, tzn. wynik finansowy (zysk), ustalony jako nadwyżka osiągniętych przychodów ze zbycia środków trwałych, środków trwałych w budowie, inwestycji w nieruchomości i prawa oraz wartości niematerialnych i prawnych nad poniesionymi w związku z tym kosztami. Przez zbycie, w tym przypadku rozumie się nie tylko sprzedaż, lecz również wszelkie rozchody ww. aktywów, tzn. także darowizny, inne nieodpłatne przekazania, niedobory i likwidację, – dotacje, – inne przychody operacyjne, np. należne lub otrzymane kary umowne z tytułu dostaw i usług, kaucje lub wadia otrzymane od innych jednostek, a następnie przepadłe, umorzone lub przedawnione zobowiązania. 	<ul style="list-style-type: none"> – strata ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych, tzn. wynik finansowy (strata) ustalony jako różnica między sumą osiągniętych przychodów ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych a wyższą od niej sumą kosztów poniesionych przez jednostkę w związku ze zbyciem tych aktywów, – aktualizacja wartości aktywów niefinansowych, – inne koszty operacyjne, np. nieodpłatnie przekazane rzeczowe aktywa obrotowe, poniesione koszty zaniechanej budowy środków trwałych, kaucje i wadia wniesione do innych jednostek, a następnie przepadłe.

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 8. Wariant kalkulacyjny i porównawczy rachunku zysków i strat

Wariant kalkulacyjny		Wariant porównawczy	
G.	Pozostałe przychody operacyjne.		D.
I.	Zysk ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych.		I.
II.	Dotacje.		II.
III.	Inne przychody operacyjne.		III.
H.	Pozostałe koszty operacyjne.		E.
I.	Strata ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych.		I.
II.	Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych.		II.
III.	Inne koszty operacyjne.		III.
I.	Zysk (strata) z działalności operacyjnej (F + G - H).		F.

Źródło: opracowanie własne.

Koszty i przychody działalności finansowej

Wynik operacji finansowych stanowi różnicę między przychodami finansowymi a kosztami finansowymi.

W rachunku zysków i strat przychody i koszty finansowe wykazuje się uwzględniając art. 42 art. 2 ustawy o rachunkowości, który wskazuje jakie przychody i koszty wpływają w szczególności na wynik operacji finansowych:

Tabela 9. Przychody i koszty finansowe.

Przychody finansowe	Koszty finansowe
<ul style="list-style-type: none"> - dywidendy i udziały w zyskach, w tym od jednostek powiązanych, - odsetki, w tym od jednostek powiązanych, - zysk ze zbycia inwestycji (z wyjątkiem nieruchomości oraz wartości niematerialnych) 	<ul style="list-style-type: none"> - odsetki, w tym dla jednostek powiązanych, - strata ze zbycia inwestycji (z wyjątkiem nieruchomości oraz wartości niematerialnych i prawnych zaliczanych do inwestycji), tzn. nadwyżka kosztów finansowych nad

<p>i prawnych zaliczanych do inwestycji), tzn. nadwyżka przychodów uzyskanych ze sprzedaży udziałów, akcji i dłużnych papierów wartościowych ustalona na podstawie ewidencji szczegółowej do konta 75-0 i 75-1,</p> <ul style="list-style-type: none"> - aktualizacja wartości inwestycji, - inne przychody finansowe, np. nadwyżka dodatnich różnic kursowych nad ujemnymi, dyskonto uzyskane przy zakupie weksli, umorzone kredyty i pożyczki. 	<p>przychodami finansowymi za rok obrotowy, związana ze zbyciem udziałów, akcji i dłużnych papierów wartościowych, ustalona na dzień bilansowy na podstawie ewidencji szczegółowej do kont 75-0 i 75-1,</p> <ul style="list-style-type: none"> - aktualizacja wartości inwestycji, - inne koszty finansowe, np. potrącone dyskonto od weksli obcych, umorzenie należności - z tytułu operacji finansowych, nadwyżka ujemnych różnic kursowych nad dodatnimi.
--	--

Źródło: opracowanie własne.

Do przychodów lub kosztów finansowych nie zalicza się odsetek, prowizji, dodatnich i ujemnych różnic kursowych uwzględnionych w:

- cenie nabycia lub koszcie wytworzenia środków trwałych, środków trwałych w budowie oraz wartości niematerialnych i prawnych (art. 28 ust. 8 pkt 2 ustawy o rachunkowości),
- cenie nabycia lub koszcie wytworzenia towaru lub produktu (art. 28 ust. 4 ustawy o rachunkowości).

W rachunku zysków i strat wykazuje się:

- wynik finansowy (zysk, stratę) ze sprzedaży aktywów finansowych oraz
- różnicę między dodatnimi a ujemnymi różnicami kursowymi w postaci nadwyżki dodatnich różnic nad ujemnymi (zysk) lub ujemnych nad dodatnimi (stratę).

Przychody i koszty finansowe z pozostałych operacji finansowych wykazuje się odrębnie.

Wynik zdarzeń nadzwyczajnych stanowi różnicę między zyskami nadzwyczajnymi a stratami nadzwyczajnymi. Przez zyski i straty nadzwyczajne rozumie się zyski i straty powstające na skutek zdarzeń trudnych do przewidzenia, poza działalnością operacyjną jednostki i niezwiązanych z ogólnym ryzykiem jej prowadzenia. Przykłady zdarzeń nadzwyczajnych przedstawiono w tabeli.

Tabela 10. Zyski i straty nadzwyczajne.

Zyski nadzwyczajne	Straty nadzwyczajne
<ul style="list-style-type: none"> – przychody ze sprzedaży zorganizowanej części jednostki, – przychody osiągnięte przez jednostkę w związku z likwidacją skutków zdarzeń losowych (np. grad, uderzenie pioruna) w postaci otrzymanych odszkodowań, – zyski z restrukturyzacji, jeśli jednostka została zobowiązana do jej przeprowadzenia na podstawie odrębnych przepisów, – wartość odzyskanych składników majątkowych po uprzednim rozliczeniu skutków zdarzenia losowego. 	<ul style="list-style-type: none"> – wartość bilansowa składników majątku wchodzących w skład sprzedanej zorganizowanej części przedsiębiorstwa, – utworzenie rezerwy na pewne lub o dużym stopniu prawdopodobieństwa przyszłe zobowiązania spowodowane zdarzeniami niezwiązanymi z ogólnym ryzykiem prowadzenia działalności, np. rezerwa na zobowiązania spowodowane restrukturyzacją, – skutki zaniechania i likwidacji pewnego rodzaju działalności, – skutki zdarzeń losowych (np. pożar, powódź, huragan), w tym koszty związane z usuwaniem tych zdarzeń,

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 11. Wariant kalkulacyjny i porównawczy.

Wariant kalkulacyjny		Wariant porównawczy
O.	Podatek dochodowy	L.
P.	Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty)	M.
R.	Zysk (strata) netto (N - O - P)	N.

Źródło: opracowanie własne.

c. Informacja dodatkowa

Zgodnie z Art. 48. 1. Informacja dodatkowa powinna zawierać istotne dane i objaśnienia niezbędne do tego, aby sprawozdanie finansowe odpowiadało warunkom określonym w art. 4 ust. 1, a w szczególności obejmować:

- 1) wprowadzenie do sprawozdania finansowego, zawierające opis przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, w tym metod wyceny i sporządzenia sprawozdania finansowego w zakresie, w jakim ustawa pozostawia jednostce prawo wyboru, oraz przedstawienie przyczyn i skutków ich ewentualnych zmian w stosunku do roku poprzedzającego;
- 2) dodatkowe informacje i objaśnienia:
 - a) do pozycji bilansu, rachunku zysków i strat, zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym oraz rachunku przepływów pieniężnych za okresy sprawozdawcze objęte sprawozdaniem finansowym,
 - b) proponowany podział zysku lub pokrycia straty,
 - c) podstawowe informacje dotyczące pracowników i organów jednostki,
 - d) inne istotne informacje dla zrozumienia sprawozdania finansowego.

2. Zakres informacji dodatkowej, sporządzanej przez jednostki inne niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji, określa załącznik nr 1 do ustawy.

Zestawienie zmian w kapitale własnym

Obejmuje informacje o zmianach poszczególnych składników kapitału (funduszu) własnego za bieżący i poprzedni rok obrotowy określone:

- 1) dla jednostek innych niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji - w załączniku nr 1 do ustawy;
- 2) dla banków - w załączniku nr 2 do ustawy;
- 3) dla zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji - w załączniku nr 3 do ustawy.

W przypadku sporządzania zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym za inny okres sprawozdawczy niż określony w ust. 1, w zestawieniu zmian w kapitale (funduszu) własnym wykazuje się zmiany poszczególnych pozycji kapitału (funduszu) własnego za bieżący okres sprawozdawczy i poprzedni rok obrotowy.

Rachunek przepływów pieniężnych

1. Rachunek przepływów pieniężnych sporządzony metodą bezpośrednią albo pośrednią, zależnie od wyboru dokonanego przez kierownika jednostki, wykazuje dane za bieżący i poprzedni rok obrotowy, obejmując informacje w zakresie ustalonym:
 - 1) dla jednostek innych niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji - w załączniku nr 1 do ustawy;
 - 2) dla banków - w załączniku nr 2 do ustawy;
 - 3) dla zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji - w załączniku nr 3 do ustawy.
2. W przypadku sporządzania rachunku przepływów pieniężnych za inny okres sprawozdawczy niż określony w ust. 1, rachunek przepływów pieniężnych sporządza się za bieżący okres sprawozdawczy i analogiczny okres sprawozdawczy poprzedniego roku obrotowego.
3. W rachunku przepływów pieniężnych należy uwzględnić wszystkie wpływy i wydatki z działalności operacyjnej, inwestycyjnej i finansowej jednostki, z wyjątkiem wpływów i wydatków będących rezultatem zakupu lub sprzedaży środków pieniężnych, przy czym dla właściwego określenia wartości przepływów pieniężnych:
 - 1) przez działalność operacyjną rozumie się podstawowy rodzaj działalności jednostki oraz inne rodzaje działalności, niezaliczone do działalności inwestycyjnej (lokacyjnej) lub finansowej;
 - 2) przez działalność inwestycyjną (lokacyjną) rozumie się nabywanie lub zbywanie składników aktywów trwałych i krótkoterminowych aktywów finansowych oraz wszystkie z nimi związane pieniężne koszty i korzyści;
 - 3) przez działalność finansową rozumie się pozyskiwanie lub utratę źródeł finansowania [zmiany w rozmiarach i relacjach kapitału (funduszu) własnego i obcego w jednostce] oraz wszystkie z nimi związane pieniężne koszty i korzyści.

Sprawozdanie z działalności jednostki

1. W przypadku spółek kapitałowych, spółek komandytowo-akcyjnych, towarzystw ubezpieczeń wzajemnych, towarzystw reasekuracji wzajemnej, spółdzielni, przedsiębiorstw państwowych, kierownik jednostki sporządza, wraz z rocznym sprawozdaniem finansowym, sprawozdanie z działalności jednostki.

2. Sprawozdanie z działalności jednostki powinno obejmować istotne informacje o stanie majątkowym i sytuacji finansowej, w tym ocenę uzyskiwanych efektów oraz wskazanie czynników ryzyka i opis zagrożeń, a w szczególności informacje o:

- 1) zdarzeniach istotnie wpływających na działalność jednostki, jakie nastąpiły w roku obrotowym, a także po jego zakończeniu, do dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego;
- 2) przewidywanym rozwoju jednostki;
- 3) ważniejszych osiągnięciach w dziedzinie badań i rozwoju;
- 4) aktualnej i przewidywanej sytuacji finansowej;
- 5) nabyciu udziałów (akcji) własnych, a w szczególności celu ich nabycia, liczbie i wartości nominalnej, ze wskazaniem, jaką część kapitału zakładowego reprezentują, cenie nabycia oraz cenie sprzedaży tych udziałów (akcji) w przypadku ich zbycia;
- 6) posiadanych przez jednostkę oddziałach (zakładach);
- 7) instrumentach finansowych w zakresie:
 - a) ryzyka: zmiany cen, kredytowego, istotnych zakłóceń przepływów środków pieniężnych oraz utraty płynności finansowej, na jakie narażona jest jednostka,
 - b) przyjętych przez jednostkę celach i metodach zarządzania ryzykiem finansowym, łącznie z metodami zabezpieczenia istotnych rodzajów planowanych transakcji, dla których stosowana jest rachunkowość zabezpieczeń;
- 8) stosowaniu zasad ładu korporacyjnego w przypadku jednostek, których papiery wartościowe zostały dopuszczone do obrotu na jednym z rynków regulowanych Europejskiego Obszaru Gospodarczego.

3. Sprawozdanie z działalności jednostki powinno również obejmować - o ile jest to istotne dla oceny sytuacji jednostki - wskaźniki finansowe i niefinansowe, łącznie z informacjami dotyczącymi zagadnień środowiska naturalnego i zatrudnienia, a także dodatkowe wyjaśnienia do kwot wykazanych w sprawozdaniu finansowym.

Informacje zgodnie z art. 50 zawarte w sprawozdaniu finansowym mogą być wykazywane ze szczegółowością większą niż określona w załącznikach do ustawy, jeżeli wynika to z potrzeb lub specyfiki jednostki.

1. Jednostka, która w roku obrotowym, za który sporządza sprawozdanie finansowe oraz w roku poprzedzającym ten rok obrotowy nie osiągnęła dwóch z następujących trzech wielkości:

- 1) średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty wyniosło nie więcej niż 50 osób,
 - 2) suma aktywów bilansu na koniec roku obrotowego w walucie polskiej nie przekroczyła równowartości 2.000.000 euro,
 - 3) przychody netto ze sprzedaży produktów i towarów oraz operacji finansowych w walucie polskiej nie przekroczyły równowartości 4.000.000 euro
- może sporządzić sprawozdanie finansowe w formie uproszczonej, wykazując informacje w zakresie ustalonym w załączniku nr 1 literami i cyframi rzymskimi. Informację dodatkową sporządza się w odpowiednio uproszczonej formie.
2. W przypadku gdy informacje dotyczące poszczególnych pozycji sprawozdania finansowego nie wystąpiły w jednostce zarówno w roku obrotowym, jak i za rok poprzedzający rok obrotowy, to przy sporządzaniu sprawozdania finansowego pozycje te pomija się.
3. Przepisu ust. 2 nie stosuje się do banków, spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych, zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji.

Skonsolidowane sprawozdanie finansowe

Zgodnie z art. 51. 1. jednostka, w skład, której wchodzi jednostki organizacyjne sporządzające samodzielne sprawozdania finansowe, sporządza łączne sprawozdanie finansowe, będące sumą sprawozdania finansowego jednostki i wszystkich jej oddziałów (zakładów), wyłączając odpowiednio:

- 1) aktywa i fundusze wydzielone;
- 2) wzajemne należności i zobowiązania oraz inne rozrachunki o podobnym charakterze;
- 3) przychody i koszty z tytułu operacji dokonywanych między jednostką a jej oddziałami (zakładami) lub między jej oddziałami (zakładami);
- 4) wynik finansowy operacji gospodarczych dokonywanych wewnątrz jednostki, zawarty w aktywach jednostki lub jej oddziałów (zakładów).

Można nie dokonywać wyłączeń, o których mowa w pkt 2-4, jeżeli nie wpływa to ujemnie na spełnienie obowiązków określonych w art. 4 ust. 1.

2. Do sprawozdania finansowego jednostki, w której skład wchodzi oddziały (zakłady) znajdujące się poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i tam sporządzające sprawozdania finansowe, włącza się odpowiednie dane wynikające z bilansów tych oddziałów (zakładów), wyrażone w walutach obcych, przeliczone na walutę polską po obowiązującym na dzień

bilansowy średnim kursie ogłoszonym dla danej waluty przez Narodowy Bank Polski, natomiast z rachunku zysków i strat - po kursie stanowiącym średnią arytmetyczną średnich kursów na dzień kończący każdy miesiąc roku obrotowego, a w uzasadnionych przypadkach - po kursie będącym średnią arytmetyczną średnich kursów na dzień kończący poprzedni rok obrotowy i dzień kończący bieżący rok obrotowy, ogłoszonych dla danej waluty przez Narodowy Bank Polski. Powstałe na skutek tych przeliczeń różnice wykazuje się w łącznym sprawozdaniu finansowym jednostki, w pozycji "Różnice kursowe z przeliczenia", jako składnik kapitału (funduszu) z aktualizacji wyceny.

Kierownik jednostki zapewnia sporządzenie rocznego sprawozdania finansowego nie później niż w ciągu 3 miesięcy od dnia bilansowego i przedstawia je właściwym organom, zgodnie z obowiązującymi jednostką przepisami prawa, postanowieniami statutu lub umowy.

3. Sprawozdanie finansowe podpisuje - podając zarazem datę podpisu - osoba, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych, i kierownik jednostki, a jeżeli jednostką kieruje organ wieloosobowy - wszyscy członkowie tego organu. Odmowa podpisu wymaga pisemnego uzasadnienia dołączonego do sprawozdania finansowego.

4. Przepisy ust. 1 i 2 stosuje się odpowiednio również do:

- 1) sprawozdania finansowego sporządzonego na dzień określony w art. 12 ust. 2 lub na inny dzień bilansowy;
- 2) sprawozdania z działalności jednostki określonego w art. 49, z tym że nie podpisuje go osoba, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych.

Zatwierdzenie rocznego sprawozdania finansowego

1. Roczne sprawozdanie finansowe jednostki, z zastrzeżeniem ust. 2b, podlega zatwierdzeniu przez organ zatwierdzający, nie później niż 6 miesięcy od dnia bilansowego. Przed zatwierdzeniem roczne sprawozdanie finansowe jednostek, o których mowa w art. 64, podlega badaniu zgodnie z zasadami określonymi w rozdziale 7.

2. (uchylony)

2a. Przepis ust. 1 nie dotyczy jednostek, w stosunku do których ogłoszona została upadłość.

2b. Roczne sprawozdanie finansowe oddziału przedsiębiorcy zagranicznego uważa się za zatwierdzone, jeżeli zostało zatwierdzone sprawozdanie finansowe przedsiębiorcy zagranicznego, obejmujące dane sprawozdania finansowego tego oddziału.

3. Podział lub pokrycie wyniku finansowego netto jednostek zobowiązanych, zgodnie z art. 64 ust. 1, do poddania badaniu rocznego sprawozdania finansowego może nastąpić po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego przez organ zatwierdzający, poprzedzonego wyrażeniem przez biegłego rewidenta opinii o tym sprawozdaniu bez zastrzeżeń lub z zastrzeżeniami. Podział lub pokrycie wyniku finansowego netto, dokonany bez spełnienia tego warunku, jest nieważny z mocy prawa.

4. Podział lub pokrycie wyniku finansowego netto jednostek niezobowiązanych do poddania badaniu rocznego sprawozdania finansowego może nastąpić po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego przez organ zatwierdzający.

5. Odpisy z wyniku finansowego bieżącego roku obrotowego, w tym także wpłaty z zysku, dokonywane na podstawie odrębnych przepisów uznaje się za podział wyniku finansowego netto jednostek w ciągu roku obrotowego.

Art.54.1. Jeżeli po sporządzeniu rocznego sprawozdania finansowego, a przed jego zatwierdzeniem, jednostka otrzymała informacje o zdarzeniach, które mają istotny wpływ na to sprawozdanie finansowe, lub powodujących, że założenie kontynuowania działalności przez jednostkę nie jest uzasadnione, powinna ona odpowiednio zmienić to sprawozdanie, dokonując jednocześnie odpowiednich zapisów w księgach rachunkowych roku obrotowego, którego sprawozdanie finansowe dotyczy, oraz powiadomić biegłego rewidenta, który sprawozdanie

to bada lub zbadał. Jeżeli zdarzenia, które nastąpiły po dniu bilansowym, nie powodują zmiany stanu istniejącego na dzień bilansowy, to odpowiednie wyjaśnienia zamieszcza się w informacji dodatkowej.

2. Jeżeli jednostka otrzymała informacje o zdarzeniach, o których mowa w ust. 1, po zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego, to ich skutki ujmuje w księgach rachunkowych roku obrotowego, w którym informacje te otrzymała.

3. Jeżeli w danym roku obrotowym lub przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego za ten rok obrotowy jednostka stwierdziła popełnienie w poprzednich latach obrotowych błędu, w następstwie którego nie można uznać sprawozdania finansowego za rok lub lata poprzednie za spełniające wymagania określone w art. 4 ust. 1, to kwotę korekty spowodowanej usunięciem tego błędu odnosi się na kapitał (fundusz) własny i wykazuje jako "zysk (strata) z lat ubiegłych".

D. Zamknięcie ksiąg rachunkowych

Zanim jednostka zamknie księgi rachunkowe musi przeprowadzić określone czynności, tzw. prace przedbilansowe. Czynności te doprowadzają stany w księgach rachunkowych do zgodności z zasadą wiernego i rzetelnego obrazu. W tym celu jednostka:

- 1) sprawdza realność danych figurujących w księgach rachunkowych poprzez ich porównanie ze stanem rzeczywistym ustalonym w wyniku inwentaryzacji,
- 2) sprawdza czy dokonano księgowania wszystkich dowodów dotyczących zamykanego okresu, tj. sprawdza czy wszystkie niezbędne informacje i dokumenty z innych działów (komórek organizacyjnych) zostały przekazane do działu księgowości,
- 3) wprowadza do ksiąg rachunkowych po datę ostatniego dnia roku obrotowego faktury i rachunki otrzymane po dniu bilansowym, zwiększające koszty i straty lub zobowiązania roku, za który sporządzane jest sprawozdanie finansowe,
- 4) upewnia się czy naliczono wszystkie wynikające z przepisów prawa lub zawartych umów:
 - a) koszty, np. odpis na ZFŚS (czy dokonano jego korekty na koniec roku), opłaty za korzystanie ze środowiska, składki na PFRON,
 - b) odsetki od należności i zobowiązań,
- 5) dokonuje wyceny bilansowej aktywów i pasywów.

2. Wymóg badania sprawozdania finansowego

Zgodnie z **Art. 64. 1.** ustawy o rachunkowości, badaniu podlegają roczne skonsolidowane sprawozdania finansowe grup kapitałowych oraz roczne sprawozdania finansowe - kontynuujących działalność:

- 1) banków, zakładów ubezpieczeń oraz zakładów reasekuracji;
 - 1a) spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych;
- 2) jednostek działających na podstawie przepisów o obrocie papierami wartościowymi oraz przepisów o funduszach inwestycyjnych;
 - 2a) jednostek działających na podstawie przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych;
- 3) spółek akcyjnych, z wyjątkiem spółek będących na dzień bilansowy w organizacji;

- 4) pozostałych jednostek, które w poprzedzającym roku obrotowym, za który sporządzono sprawozdania finansowe, spełniły co najmniej dwa z następujących warunków:
 - a) średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty wyniosło co najmniej 50 osób,
 - b) suma aktywów bilansu na koniec roku obrotowego stanowiła równowartość w walucie polskiej co najmniej 2.500.000 euro,
 - c) przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów oraz operacji finansowych za rok obrotowy stanowiły równowartość w walucie polskiej co najmniej 5.000.000 euro.
2. W jednostkach sporządzających łączne sprawozdania finansowe, o których mowa w art. 51 ust. 1, warunki określone w ust. 1 stosuje się do łącznego rocznego sprawozdania finansowego.
3. Badaniu podlegają sprawozdania finansowe spółek przejmujących i spółek nowo zawiązanych, sporządzone za rok obrotowy, w którym nastąpiło połączenie, a także roczne sprawozdania finansowe jednostek sporządzone zgodnie z MSR.
4. Badaniu podlegają również roczne połączone sprawozdania finansowe funduszy inwestycyjnych z wydzielonymi subfunduszami oraz roczne sprawozdania jednostkowe subfunduszy.

3. Różnice (przejściowe) pomiędzy księgowością a zasadami podatkowymi

Podstawowe zasady rachunkowości związane z wyceną aktywów i pasywów, a także ustalaniem wyniku finansowego to:

- zasada memoriału,
- zasada współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów,
- zasada ostrożności.

Zastosowanie tych zasad zapewnia rzetelność danych zawartych w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym. Zastosowanie tych zasad wyżej wymienionych powoduje jednak że dane wykazane w rachunku zysków i strat nie pokrywają się z wysokością przychodów i kosztów podatkowych.

W prawie podatkowym zasada memoriału dla niektórych operacji kosztowych i przychodowych zastąpiona została zasadą kasową. Zasada ostrożnej wyceny w ogóle nie jest realizowana w prawie podatkowym. Zasada współmierności realizowana jest według

odmiennego zakresu. Z powodu tych rozbieżności rzeczywisty obowiązek podatkowy powstaje często w innym okresie sprawozdawczym niż ten wykazany w księgach rachunkowych. Odmienny obowiązek podatkowy, rozbieżności pomiędzy prawem podatkowym a rachunkowością, powodują inną podstawę opodatkowania niż zysk brutto w rachunku zysków i strat. Na pogodzenie tych różnic pozwala w części podatek odroczony. Różnice pomiędzy wynikiem finansowym brutto a podstawą opodatkowania mają charakter trwały lub przejściowy.

Różnice trwałe (stałe) powstają w jednym okresie sprawozdawczym i nie zanikają w następnym. Są to różnice nieodwracalne. Należą do nich:

- ujemne różnice trwałe w zakresie przychodów – nieuwjmowane w księgach rachunkowych (np. pozabilansowo) przychody podatkowe (np. wartość nieodpłatnie otrzymanych świadczeń),
- ujemne różnice trwałe w zakresie kosztów – koszty stanowiące wyłącznie koszty księgowe i nietraktowane jako koszty uzyskania przychodu (np. odsetki od nieterminowo zapłaconych zobowiązań podatkowych, wpłaty na PFRON),
- dodatnie różnice trwałe w zakresie przychodów – ujęte w księgach rachunkowych przychody które nie są przychodami podatkowymi (np. rozwiązana rezerwa)
- dodatnie różnice trwałe w zakresie kosztów – koszty uznane za podatkowe, które nigdy nie będą kosztami w prawie bilansowym (teoretyczne)

Tabela 12. Przyczyny powstania różnic przejściowych.

Wykaz aktywów i pasywów	Przyczyna różnicy	Charakter różnicy
AKTYWA		
ŚRODKI TRWAŁE I WARTOŚCI NIEMATERIALNE I PRAWNE	Zastosowanie niższej stawki amortyzacyjnej dla celów bilansowych niż dla celów podatkowych	Dodatnia
	Zastosowanie wyższej stawki amortyzacyjnej dla celów bilansowych niż dla celów podatkowych	Ujemna
	Amortyzacja dla celów bilansowych prawa wieczystego użytkowania gruntu (podatkowo realizowanego w momencie sprzedaży)	Ujemna
	Przyjęcie do używania środków trwałych (wartości niematerialnych i prawnych) o niskiej wartości jednostkowej i amortyzowanie ich dla celów bilansowych liniowo, a dla celów podatkowych jednorazowo	Dodatnia
	Naliczenie utraty wartości zgodnie z art. 32 ust 4 Ustawy o rachunkowości dla celów bilansowych, podatkowo realizacja nastąpi w momencie sprzedaży	Ujemna

INWESTYCJE DŁUGOTERMINOWE I KRÓTKOTERMINOWE	Wycena bilansowa wg ceny rynkowej (godziwej), która jest wyższa od ceny nabycia	Dodatnia
	Wycena bilansowa wg ceny rynkowej (godziwej), która jest niższa od ceny nabycia	Ujemna
	Zarachowane , w ramach wyceny bilansowej niezrealizowane dodatnie różnice kursowe	Dodatnia
	Zarachowane , w ramach wyceny bilansowej niezrealizowane ujemne różnice kursowe	Ujemna
	Zarachowanie należnych ale jeszcze nieotrzymanych odsetek od udzielonych pożyczek	Dodatnia
	Odsetki i dyskonto potrącone z wartości nominalnej nabytych papierów wartościowych	Ujemna
	Zarachowane koszty z tytułu dyskonta i odsetek naliczone wg efektywnej stopy zwrotu	Ujemna
	Naliczenie utraty wartości zgodnie z art. 35 ust 2 Ustawy o rachunkowości dla celów bilansowych, podatkowo realizacja nastąpi w momencie sprzedaży	Ujemna
NALEŻNOŚCI	Zarachowane , w ramach wyceny bilansowej niezrealizowane dodatnie różnice kursowe	Dodatnia
	Zarachowane , w ramach wyceny bilansowej niezrealizowane ujemne różnice kursowe	Ujemna
	Zarachowanie należnych ale jeszcze nieotrzymanych odsetek za zwłokę	Dodatnia
	Odpisanie wierzytelności lub dokonanie odpisów z tytułu utraty wartości wierzytelności	Ujemna
ZAPASY	Naliczenie utraty wartości zgodnie z art. 34 ust 5 Ustawy o rachunkowości dla celów bilansowych, podatkowo realizacja nastąpi w momencie sprzedaży lub zużycia	Ujemna
ROZLICZENIE MIĘDZYOKRESOWE	Zarachowanie kosztów remontów rozliczanych w czasie, a podatkowo rozliczanych w momencie poniesienia	Dodatnia
	Zarachowanie kosztów zapłaconych za kilka okresów sprawozdawczych do rozliczenie w czasie, a podatkowo w momencie zapłaty	Dodatnia
PASYWA		
REZERWY	Utworzenie w ciężar kosztów różnego rodzaju rezerw, które w dacie ich realizacji zostaną uznane za koszt uzyskania przychodów	Ujemna
ZOBOWIĄZANIA	Zarachowane odsetki od kredytów i pożyczek, dla celów podatkowych realizowane w momencie zapłaty	Ujemna
	Zarachowane , w ramach wyceny bilansowej niezrealizowane dodatnie różnice kursowe	Dodatnia

Zarachowane , w ramach wyceny bilansowej niezrealizowane ujemne różnice kursowe	Ujemna
Zarachowanie naliczonych, ale jeszcze niezapłaconych odsetek za zwłokę	Ujemna
Zarachowanie w ciężar kosztów niewypłaconych do dnia bilansowego wynagrodzeń z tytułu umów o pracę, umów cywilnoprawnych,	Ujemna
Zarachowanie w ciężar kosztów niewypłaconych do dnia bilansowego składek na zus	Ujemna

Źródło: opracowanie własne.

4. Definicje podatkowe

Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego - kwota, jaka według przewidywań zmniejszy w przyszłości zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego lub będzie podlegać zwrotowi, w związku z występowaniem ujemnych różnic przejściowych lub w związku ze stratą podatkową, możliwą do odliczenia od dochodu w przyszłości; aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego powstają również w związku z niewykorzystanymi ulgami podatkowymi.

Dochód lub strata podatkowa - różnica pomiędzy przychodami podatkowymi i kosztami uzyskania przychodów. Jeżeli różnica pomiędzy przychodami podatkowymi a kosztami uzyskania przychodów jest dodatnia, stanowi dochód do opodatkowania, jeżeli jest ujemna, stanowi stratę podatkową.

Doliczenia do dochodu - doliczenia powiększające dochód, dokonywane w celu ustalenia podstawy opodatkowania, przedmiot i sposób doliczeń do dochodu określają przepisy podatkowe.

Doliczenia do podatku - zwiększenie kwoty stanowiącej iloczyn podstawy opodatkowania po odliczeniach i stawki podatkowej, dokonywane w celu ustalenia zobowiązania lub należności z tytułu podatku dochodowego; przedmiot i sposób doliczeń do podatku określają przepisy podatkowe.

Koszty lub przychody z tytułu podatku dochodowego - łączna kwota kosztów lub przychodów z tytułu podatku dochodowego (bieżącego i odroczonego), uwzględniana przy ustaleniu zysku lub straty netto za dany okres sprawozdawczy.

Koszty uzyskania przychodów - kwoty wpływające na zmniejszenie dochodu (zwiększające stratę podatkową). Zasady ustalania kosztów uzyskania przychodów określają przepisy podatkowe. Koszty stanowiące w myśl ustawy o podatku dochodowym element dochodów wolnych od podatku.

Należność z tytułu podatku dochodowego - kwota podatku dochodowego podlegająca zwrotowi lub zaliczeniu na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych, ustalona zgodnie z przepisami podatkowymi.

Niewykorzystane ulgi podatkowe - dochody wolne od podatku oraz zmniejszenia podstawy opodatkowania, podlegające przeniesieniu do odliczenia w następnych latach podatkowych.

Odliczenia od dochodu - odliczenia pomniejszające dochód, dokonywane w celu ustalenia podstawy opodatkowania, przedmiot i sposób odliczeń od dochodu określają przepisy podatkowe.

Odliczenia od podatku - zmniejszenie kwoty stanowiącej iloczyn podstawy opodatkowania po odliczeniach i stawki podatkowej, dokonywane w celu ustalenia zobowiązania lub należności z tytułu podatku dochodowego; przedmiot i sposób odliczeń od podatku określają przepisy podatkowe.

Podstawa opodatkowania - dochód pomniejszony o odliczenia od dochodu a powiększony o doliczenia do dochodu.

Podstawa opodatkowania po odliczeniach (podstawa obliczenia podatku dochodowego) - podstawa wymiaru zobowiązania z tytułu podatku dochodowego, ustalona za dany okres zgodnie z przepisami podatkowymi. Iloczyn podstawy opodatkowania po odliczeniach oraz stawki podatku dochodowego stanowi, po uwzględnieniu doliczeń do podatku i odliczeń od podatku, zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego. Podstawę opodatkowania po odliczeniach stanowi podstawa opodatkowania, pomniejszona

o zmniejszenia podstawy opodatkowania a powiększona o zwiększenia podstawy opodatkowania.

Połączenie - łączenie się spółek handlowych lub ich zorganizowanych części, o którym mowa w rozdziale 4a ustawy o rachunkowości.

Premia inwestycyjna - koszt uzyskania przychodów, zwolnienie dochodu, odliczenie od dochodu, zmniejszenie podstawy opodatkowania lub odliczenie od podatku w przypadku nabycia lub wytworzenia składnika aktywów podlegających amortyzacji lub gruntów zaliczonych do aktywów trwałych (z wyjątkiem gruntów wycenianych wg wartości godziwej), niewiążące się ze zmniejszeniem jego wartości podatkowej.

Przychody podatkowe - kwoty wpływające na zwiększenie dochodu (zmniejszające stratę podatkową). Zasady ustalania przychodów podatkowych określają przepisy podatkowe. Przychody stanowiące w myśl ustawy o podatku dochodowym element dochodów wolnych od podatku.

Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego - kwota zobowiązania z tytułu podatku dochodowego, które według przewidywań powstanie w przyszłości, w związku z występowaniem dodatnich różnic przejściowych.

Różnice przejściowe - różnice pomiędzy wartością bilansową danego składnika aktywów lub pasywów a jego wartością podatkową. Różnice przejściowe mogą być:

a) **Dodatnimi różnicami przejściowymi.** Są to te różnice przejściowe, które spowodują powstanie kwot zwiększających podstawę opodatkowania w przyszłych okresach, gdy wartość bilansowa składnika aktywów zostanie zrealizowana lub składnika pasywów rozliczona. Dodatkowo różnice przejściowe powstają, gdy wartość bilansowa składnika aktywów jest wyższa niż jego wartość podatkowa albo wartość bilansowa składnika zobowiązań jest niższa niż jego wartość podatkowa. Dodatkowo różnice przejściowe mogą również powstawać w związku z pozycjami nieuwjętymi w księgach jako aktywa lub zobowiązania.

b) **Ujemnymi różnicami przejściowymi.** Są to te różnice przejściowe, które powodują powstanie kwot pomniejszających podstawę opodatkowania w przyszłych okresach, gdy wartość bilansowa składnika aktywów zostanie zrealizowana lub

składnika pasywów rozliczona. Ujemne różnice przejściowe powstają, gdy wartość bilansowa składnika aktywów jest niższa niż jego wartość podatkowa albo wartość bilansowa składnika zobowiązań jest wyższa niż jego wartość podatkowa. Ujemne różnice przejściowe mogą również powstawać w związku z pozycjami nieuwjętymi w księgach jako aktywa lub zobowiązania.

Strategia podatkowa - planowana przez jednostkę transakcja lub seria transakcji, których celem jest osiągnięcie zamierzonego wpływu na zobowiązanie lub należność z tytułu podatku dochodowego.

Udziały - również odpowiednio akcje.

Wartość bilansowa składnika aktywów lub pasywów - wartość danego składnika aktywów lub pasywów ustalona zgodnie z zasadami rachunkowości.

Wartość podatkowa składnika aktywów lub pasywów - wartość danego składnika aktywów lub pasywów ustalona przy uwzględnieniu przepisów podatkowych.

Wynik finansowy brutto - zysk brutto lub strata brutto ustalona zgodnie z zasadami rachunkowości.

Zmniejszenia podstawy opodatkowania - zmniejszenia pomniejszające podstawę opodatkowania, dokonywane w celu ustalenia podstawy opodatkowania po odliczeniach; przedmiot i sposób odliczeń od podstawy opodatkowania określają przepisy podatkowe.

Zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego - kwota podatku dochodowego podlegająca zapłacie, ustalona zgodnie z przepisami podatkowymi.

Zwiększenia podstawy opodatkowania - zwiększenia powiększające podstawę opodatkowania, dokonywane w celu ustalenia podstawy opodatkowania po odliczeniach; przedmiot i sposób odliczeń od podstawy opodatkowania określają przepisy podatkowe.

5. Wartość podatkowa aktywów. Ustalanie różnic przejściowych między wartością bilansową a wartością podatkową aktywów

Wartość podatkowa aktywów jest to kwota, o której mowa w art. 37 ust. 2 ustawy o rachunkowości, wpływająca na pomniejszenie podstawy obliczenia podatku dochodowego (podstawy opodatkowania po odliczeniach) w przypadku uzyskania z nich, w sposób pośredni lub bezpośredni, korzyści ekonomicznych. Taki sposób ustalania wartości podatkowej stosuje się do aktywów, z których korzyści są opodatkowane.

Wpływ przyszłych korzyści z aktywów może być na pewnym etapie ich uzyskiwania opodatkowany. Jeżeli jednostka wycenia dany składnik aktywów w kwocie wyższej od jego wartości podatkowej, a korzyści z tego składnika aktywów będą w przyszłości, na pewnym etapie ich realizacji, opodatkowane, to utworzenia wymaga rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego

Przykład 1

W grudniu roku 20X2 jednostka nabyła budynek o wartości początkowej 1.100.000 zł, zaliczając go do środków trwałych. Dla celów rachunkowości środek trwały amortyzowano metodą liniową, przy założeniu 30-letniego okresu wykorzystywania i wartości końcowej 500.000 zł.

Koszty amortyzacji budynku są uznawane za koszty uzyskania przychodów. Przepisy podatkowe zakładają amortyzację środka trwałego według metody liniowej ze stawką 2,5%, bez uwzględnienia wartości końcowej.

Wartość bilansowa środka trwałego na dzień bilansowy 31.12.20X3 r.:	1.080.000 zł
Wartość podatkowa środka trwałego na dzień bilansowy 31.12.20X3 r.:	1.072.500 zł
Różnica przejściowa (dodatnia):	7.500 zł

Przykład 2

15.11.20X3 r. jednostka nabyła akcje, klasyfikując je jako przeznaczone do obrotu. Cenę nabycia akcji ustalono na 4.000.000 zł. Na dzień bilansowy 31.12.20X3 r. wartość godziwą akcji ustalono na 5.500.000 zł.

Przepisy podatkowe przewidują, że kwota wydatków na nabycie akcji jest uznawana za koszty uzyskania przychodów w momencie ich zbycia. Korekty wartości akcji nie stanowią przychodów podatkowych i kosztów uzyskania przychodów.

Wartość bilansowa akcji na dzień bilansowy 31.12.20X3 r.:	5.500.000 zł
Wartość podatkowa akcji na dzień bilansowy 31.12.20X3 r.:	4.000.000 zł
Różnica przejściowa (dodatnia):	1.500.000 zł

Jeżeli jednostka wycenia dany składnik aktywów w kwocie niższej od wartości podatkowej, a korzyści wynikające ze składnika aktywów będą w przyszłości opodatkowane na pewnym etapie realizacji tych korzyści, to ujęcia wymagają aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

Przykład 3

W grudniu roku 20X2 jednostka nabyła maszynę produkcyjną o wartości początkowej 510.000 zł. Dla celów rachunkowości maszynę amortyzowano metodą naturalną, w proporcji do liczby godzin pracy. Szacuje się, że maszyna przez okres jej używania przepracuje 10.000 godzin. Po okresie używania urządzenie zostanie zbyte za 10.000 zł. W 20X3 r. maszyna przepracowała 3.000 godzin.

Koszty amortyzacji maszyny są uznawane za koszty uzyskania przychodów. Przepisy podatkowe zakładają, że amortyzacji maszyny należy dokonywać według metody liniowej ze stawką 20%, bez uwzględnienia wartości końcowej.

Wartość bilansowa środka trwałego na dzień bilansowy 31.12.20X3 r.:	360.000 zł
Wartość podatkowa środka trwałego na dzień bilansowy 31.12.20X3 r.:	408.000 zł
Różnica przejściowa (ujemna)⁹:	-48.000 zł

Przykład 4

W dniu 31.12.20X3r. jednostka posiadała w zapasie towary o cenie nabycia 2.000.000 zł. Ceny towarów tego rodzaju uległy istotnemu obniżeniu w drugiej połowie 20X3 r. Według stanu na 31.12.20X3r. cenę sprzedaży tych towarów ustalono na 1.500.000 zł. Przepisy podatkowe przewidują, że wartość nabytych towarów jest uznawana za koszty uzyskania przychodów w momencie ich zbycia, a odpisy aktualizujące wartość towarów nie stanowią kosztów uzyskania przychodów.

Wartość bilansowa zapasu towarów na dzień bilansowy 31.12.20X3r.:	1.500.000 zł
Wartość podatkowa zapasu towarów na dzień bilansowy 31.12.20X3r.:	2.000.000 zł
Różnica przejściowa (ujemna):	-500.000 zł

Jeżeli korzyści ekonomiczne wynikające ze składnika aktywów nie będą opodatkowane, a odpisanie, utrata lub inne zmniejszenie wartości składnika aktywów nie zostanie uwzględnione jako zmniejszenie podstawy opodatkowania, to wartość podatkowa składnika aktywów jest jego wartością bilansową.

Wpływ przyszłych korzyści wynikających ze składnika aktywów może nie być opodatkowany. Może to - przykładowo - być spowodowane tym, że korzyści z aktywów zostały już opodatkowane na uprzednich etapach ich realizacji, a na danym etapie realizacji korzyści aktywa nie przynoszą już żadnych dodatkowych korzyści. Jeżeli korzyści ekonomiczne wynikające ze składnika aktywów nie będą uwzględniane przy ustalaniu przyszłej podstawy opodatkowania, a odpisanie, utrata lub inne zmniejszenie wartości składnika aktywów nie zostanie uwzględnione jako zmniejszenie podstawy opodatkowania, to realizacja przyszłych korzyści wynikających ze składnika aktywów, bądź brak realizacji tych korzyści, nie spowoduje powiększenia ani pomniejszenia podstawy opodatkowania.

Przykład 5

Jednostka 1.07.20X3 r. poręczyła spłatę nieoprocentowanej pożyczki na kwotę 1.000.000 zł, udzielonej dla BETA S.A. Ze względu na niewywiązywanie się przez BETA S.A. ze swoich zobowiązań, jednostka spłaciła kwotę pożyczki - 1.000.000 zł. Jednocześnie wstąpiła w prawa wierzyciela, przejmując wierzytelność z tytułu pożyczki. Ze względu na sytuację finansową dłużnika, jednostka objęła wierzytelność odpisem

aktualizującym.

W myśl przepisów podatkowych odpisy aktualizujące przejętą wierzytelności nie stanowią i nie będą stanowić kosztów uzyskania przychodów. W razie ewentualnej spłaty wierzytelności, w jednostce nie powstanie przychód podatkowy.

Wartość bilansowa należności na dzień bilansowy 31.12.20X3 r.: **0 zł**

Wartość podatkowa należności na dzień bilansowy 31.12.20X3 r.: **0 zł**

***Uzasadnienie:** bez względu na to, w jakiej kwocie wierzytelność zostanie spłacona, jednostka nie uzna kosztów uzyskania przychodów ani przychodów podatkowych w związku z udzieloną pożyczką. Zatem zgodnie z pkt 3.6. wartość podatkowa pożyczki jest równa jej wartości bilansowej.*

Różnica przejściowa: **0 zł**

Jeżeli korzyści ekonomiczne ze składnika aktywów nie będą opodatkowane, lecz odpisanie, utrata lub inne zmniejszenie wartości składnika aktywów zmniejszy podstawę opodatkowania, to wartość podatkowa składnika aktywów jest jego wartością bilansową powiększoną o kwotę, jaka w przyszłości zmniejszy podstawę opodatkowania, jeżeli jednostka uzyska korzyści odpowiadające wartości bilansowej tego składnika aktywów.

Niekiedy przepisy podatkowe przewidują, że uzyskanie korzyści wynikających z aktywów nie zostanie opodatkowane, lecz nieuzyskanie tych korzyści wpłynie na pomniejszenie podstawy opodatkowania. W przypadku tych aktywów ich przyszła pełna realizacja nie spowoduje powiększenia ani pomniejszenia podstawy opodatkowania, natomiast częściowe lub pełne odpisanie, utrata lub inne zmniejszenie wartości spowoduje pomniejszenie podstawy opodatkowania. Jeżeli następuje zmniejszenie wartości takich aktywów, ale z przyczyn określonych w przepisach podatkowych zmniejszenie takie nie jest jeszcze uwzględniane przy ustalaniu podstawy opodatkowania (będzie uwzględniane w przyszłości), powstają ujemne różnice przejściowe.

Przykład 6

W 20X3 r. jednostka sprzedała towary za 1.000.000 zł. Sprzedaż była opodatkowana stawką 0% dla celów podatku od towarów i usług. W związku z tym, że należność okazała się nieściągalna, lecz została zabezpieczona na kwotę 300.000 zł, na dzień

bilansowy - 31.12.20X3 r. - dokonano odpisu aktualizującego wartość należności na kwotę 700.000 zł. Koszty z tytułu odpisu aktualizującego wartość należności zostaną uznane w przyszłości za koszty uzyskania przychodów.

Wartość bilansowa należności na dzień bilansowy 31.12.20X3 r.:	300.000 zł
Wartość podatkowa należności na dzień bilansowy 31.12.20X3 r.:	1.000.000 zł (300.000+700.000)
Różnica przejściowa (ujemna):	-700.000 zł

Przykład 7

W 20X9 r. jednostka sprzedała towary za 2.000.000 w walucie obcej X. Sprzedaż była dla celów podatku od towarów i usług opodatkowana stawką 0%. Kurs waluty X na dzień sprzedaży wyniósł 5,00 zł. Do wyceny na dzień bilansowy - 31.12.20X9 r. - przeliczono należność według kursu 4,00 zł.

Przepisy podatkowe zakładają ujmowanie przychodów podatkowych lub kosztów uzyskania przychodów z tytułu różnic kursowych w momencie spłaty należności z tytułu sprzedaży.

Wartość bilansowa należności na dzień bilansowy 31.12.2009 r.:	8.000.000 zł (2.000.000 x 4)
Wartość podatkowa należności na dzień bilansowy 31.12.2009 r.: <i>Uzasadnienie: realizacja korzyści ze składnika aktywów nie spowoduje powiększenia podstawy opodatkowania, lecz brak takiej realizacji spowoduje zmniejszenie podstawy opodatkowania w przyszłości, w związku z czym zgodnie z pkt 3.8.: wartość podatkowa = wartość bilansowa należności + kwota, jaka w przyszłości zmniejszy podstawę opodatkowania, w związku z realizacją korzyści wynikających z należności według wartości bilansowej.</i>	10.000.000 zł (8.000.000 + 2.000.000)
Różnica przejściowa (ujemna):	-2.000.000 zł

Przykład 8

W 20X9 r. jednostka sprzedała towary za cenę 2.000.000 w walucie obcej X. Sprzedaż była dla celów podatku od towarów i usług opodatkowana stawką 0%. Kurs waluty na dzień sprzedaży wyniósł 5,00 zł. Do wyceny na dzień bilansowy - 31.12.20X9 r. - przeliczono należność według kursu 6,00 zł.

Przepisy podatkowe zakładają ujmowanie przychodów podatkowych lub kosztów uzyskania przychodów z tytułu różnic kursowych w momencie spłaty należności z tytułu sprzedaży.

Wartość bilansowa należności na dzień bilansowy 31.12.2009 r.:	12.000.000 zł (2.000.000x6)
Wartość podatkowa należności na dzień bilansowy 31.12.2009 r.:	10.000.000 zł (10.000.000+0)

Wartość podatkowa części należności, z której korzyści ekonomiczne nie będą opodatkowane, lecz której odpisanie, utrata lub inne zmniejszenie wartości zostanie uwzględnione jako zmniejszenie podstawy opodatkowania:

10.000.000 zł

Uzasadnienie: realizacja korzyści wynikających z tej części składnika aktywów nie spowoduje powiększenia podstawy opodatkowania, lecz brak takiej realizacji spowoduje zmniejszenie podstawy opodatkowania w przyszłości, w związku z czym zgodnie z pkt 3.8.: wartość podatkowa = wartość bilansowa części należności, z której korzyści nie będą opodatkowane + kwota, jaka w przyszłości zmniejszy podstawę opodatkowania, w związku z realizacją korzyści z tej części należności według wartości bilansowej.

(2.000.000x5+0)

Wartość podatkowa dodatnich różnic kursowych tj. części należności, z której korzyści zostaną opodatkowane:

0 zł

Uzasadnienie: realizacja korzyści wynikających z tej części składnika aktywów spowoduje powiększenie podstawy opodatkowania, w związku z czym zgodnie z pkt 3.1.: wartość podatkowa = kwota wpływająca na pomniejszenie podstawy opodatkowania w razie uzyskania z nich, w sposób bezpośredni lub pośredni, korzyści ekonomicznych.

Różnica przejściowa (dodatnia):	2.000.000 zł
--	---------------------

Przykład 9

Jednostka udzieliła 1.07.20X3 r. pożyczki w kwocie 1.000.000 zł, oprocentowanej według stopy 7% w stosunku rocznym, którą zakwalifikowano do udzielonych pożyczek i wierzytelności własnych. Na dzień bilansowy 31.12.20X3 r. nie dokonano odpisów aktualizujących wartość należności.

W myśl przepisów podatkowych przychody podatkowe z tytułu odsetek powstają w momencie ich otrzymania (zapłaty).

Wartość bilansowa należności na dzień bilansowy 31.12.20X3 r.: **1.035.000 zł**
(1.000.000 + 35.000 zł, tj. 7% od 1.000.000 / 2)

Wartość podatkowa należności na dzień bilansowy 31.12.20X3 r.: **1.000.000 zł**
(1.000.000 + 0)

Wartość podatkowa należności z tytułu pożyczek bez odsetek: **1.000.000 zł**

Uzasadnienie: realizacja korzyści wynikających z tej części składnika aktywów, bądź brak takiej realizacji, nie spowoduje zwiększenia ani zmniejszenia podstawy opodatkowania w przyszłości, w związku z czym zgodnie z pkt 3.6.: wartość podatkowa = wartość bilansowa.

0 zł

Wartość podatkowa odsetek od należności z tytułu pożyczek:

Uzasadnienie: realizacja korzyści wynikających z tej części składnika aktywów spowoduje powiększenie podstawy opodatkowania, w związku z czym zgodnie z pkt 3.1.: wartość podatkowa = kwota wpływająca na pomniejszenie podstawy opodatkowania w razie uzyskania z nich, w sposób bezpośredni lub pośredni, korzyści ekonomicznych.

Różnica przejściowa (dodatnia): **35.000 zł**

Przykład 10

W 20X3 r. jednostka sprzedała towary za 1.000.000 zł. Sprzedaż jest opodatkowana dla celów podatku od towarów i usług według stawki 22%. W związku z tym, że należność była nieściągalna, dokonano na dzień bilansowy odpisu aktualizującego 100% wartości

należności.

Koszty z tytułu odpisu aktualizującego należność zostaną uznane w przyszłości za koszty uzyskania przychodów w zakresie, w jakim uznano przychody podatkowe tj. w kwocie 1.000.000 zł. Pozostała część odpisów aktualizujących należność w kwocie 220.000 zł, odpowiadającej należnemu VAT, nie zostanie uznana za koszt uzyskania przychodów.

Uzasadnienie ustalania różnic przejściowych: mimo że należność nie spełnia kryteriów wyznaczonych przez definicję aktywów, zgodnie z pkt 3.12. zasady ustalania różnic przejściowych są analogiczne, jak w przypadku aktywów, gdyż należność uprzednio została ujęta w sprawozdaniu finansowym jako składnik aktywów.

Wartość bilansowa należności na dzień bilansowy 31.12.20X3 r.: **0 zł**

Wartość podatkowa należności na dzień bilansowy 31.12.20X3 r.: **1.000.000 zł**
(0+1.000.000)

Dla części należności wynikającej z VAT: **0 zł**

Uzasadnienie: realizacja korzyści wynikających z tej części składnika aktywów, bądź brak takiej realizacji, nie spowodują zwiększenia ani zmniejszenia podstawy opodatkowania w przyszłości, w związku z czym zgodnie z pkt 3.6.: wartość podatkowa = wartość bilansowa.

Dla pozostałej części należności: **1.000.000 zł**
(0+1.000.000)

Uzasadnienie: realizacja korzyści wynikających z tej części składnika aktywów nie spowoduje powiększenia podstawy opodatkowania, lecz brak takiej realizacji spowoduje zmniejszenie podstawy opodatkowania w przyszłości, w związku z czym zgodnie z pkt 3.8.: wartość podatkowa = wartość bilansowa + kwota, jaka w przyszłości zmniejszy podstawę opodatkowania, w związku z realizacją korzyści z części należności według wartości bilansowej.

Różnica przejściowa (ujemna): **-1.000.000 zł**

Aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego ujmuje się wyłącznie w odniesieniu do tych oczekiwanych przyszłych zwiększeń i zmniejszeń podstawy opodatkowania po odliczeniach (także doliczeń do podatku lub odliczeń od podatku), które wynikają ze zdarzeń przeszłych.

Przy ustaleniu aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego nie kompensuje się ze sobą różnic przejściowych.

Przykład 11

Na 31.12.20X3 r. jednostka posiadała dwie maszyny. Dane dotyczące tych środków trwałych:

Wartość środka trwałego	Maszyna 1	Maszyna 2
Początkowa - dla celów rachunkowości	1.000.000 zł	2.000.000 zł
Umorzenia - dla celów rachunkowości	400.000 zł	1.000.000 zł
Bilansowa (netto)	600.000 zł	1.000.000 zł
Początkowa - dla celów podatkowych	1.000.000 zł	2.000.000 zł
Umorzenia - dla celów podatkowych	800.000 zł	600.000 zł
Podatkowa (netto)	200.000 zł	1.400.000 zł

Poza powyższymi, nie występują żadne inne różnice przejściowe.

Choć suma wartości bilansowych obu środków trwałych jest równa sumie ich wartości podatkowych (1.600.000 zł), odrębnie uwzględnia się różnice przejściowe dodatnie 400.000 zł (600.000 zł - 200.000 zł) oraz różnice przejściowe ujemne 400.000 zł (1.000.000 - 1.400.000).

6. Wartość podatkowa pasywów. Ustalanie różnic przejściowych między wartością bilansową a wartością podatkową pasywów

Wartością podatkową pasywów jest - zgodnie z art. 37 ust. 3 ustawy o rachunkowości - ich wartość bilansowa pomniejszona o kwoty, które w przyszłości pomniejszą podstawę podatku dochodowego (podstawę opodatkowania po odliczeniach). Jeżeli wskutek przeszłych zdarzeń rozliczenie zobowiązań jednostki w przyszłości spowoduje zwiększenie podstawy opodatkowania, wartość podatkowa zobowiązania jest równa wartości bilansowej powiększonej o kwoty, które w przyszłości powiększą podstawę opodatkowania.

Jeżeli w wartości bilansowej zobowiązań jednostki zawarte są kwoty, które w przyszłości zmniejszą podstawę opodatkowania, to w związku z obsługą lub rozliczeniem zobowiązania nastąpi zmniejszenie podstawy opodatkowania w przyszłości, wynikające z przeszłych zdarzeń. Jednostka dysponuje zatem aktywami z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

Przykład 12

1.07.20X3 r. jednostka zaciągnęła zobowiązanie z tytułu kredytu na kwotę 5.000.000 zł, oprocentowane według stopy 10% w stosunku rocznym. Spłata kredytu i odsetek nastąpi 1.07.20X4 r.

Odsetki od zobowiązania będą uznane za koszty uzyskania przychodów w momencie ich spłaty.

Wartość podatkowa zobowiązania na dzień 31.12.20X3 r.: **5.000.000 zł**

Uzasadnienie: wartość bilansowa zawiera kwoty, które w przyszłości pomniejszą podstawę opodatkowania, w związku z czym zgodnie z pkt 4.1.:
wartość podatkowa = wartość bilansowa - kwota przyszłych zmniejszeń podstawy opodatkowania, zawartych w wartości bilansowej.

Wartość bilansowa zobowiązania na dzień 31.12.20X3 r.: **5.250.000 zł**

Różnice przejściowe (ujemne)¹⁷: **-250.000 zł**

Przykład 13

Układ zbiorowy pracy, którego stroną jest jednostka, przewiduje wypłatę nagród jubileuszowych. W związku z tymi świadczeniami na dzień 31.12.20X3 r. jednostka utworzyła rezerwy na nagrody jubileuszowe w kwocie 10.500.000 zł (dokonała biernych rozliczeń międzyokresowych).

Przepisy podatkowe przewidują, że koszty nagród jubileuszowych są kosztami uzyskania przychodów w momencie poniesienia tych kosztów. Utworzenie rezerw na nagrody jubileuszowe nie stanowi kosztów uzyskania przychodów.

Wartość podatkowa zobowiązania na dzień 31.12.20X3 r.: **0 zł**

Uzasadnienie: wartość bilansowa zawiera kwoty, które w przyszłości pomniejszą podstawę opodatkowania, w związku z czym zgodnie z pkt 4.1.:
wartość podatkowa = wartość bilansowa - kwota przyszłych zmniejszeń podstawy opodatkowania, zawartych w wartości bilansowej.

Wartość bilansowa zobowiązania na dzień 31.12.20X3 r.:	10.500.000 zł
Różnice przejściowe (ujemne):	-10.500.000 zł

Przykład 14

Rozliczenia międzyokresowe bierne z tytułu napraw gwarancyjnych wyniosły w jednostka na dzień 31.12.20X3 r. 1.000.000 zł. W grudniu 20X3 r. jednostka miała również zobowiązania z tytułu umów o dzieło z osobami nieprowadzącymi działalności gospodarczej

w kwocie 400.000 zł. Zobowiązania te nie zostały rozliczone do 31.12.20X3 r. Przepisy podatkowe przewidują, że koszty napraw gwarancyjnych są kosztami uzyskania przychodów w momencie ich poniesienia. Natomiast koszty z tytułu umów o dzieło zawartych z osobami nieprowadzącymi działalności gospodarczej są kosztami uzyskania przychodów

w momencie zapłaty wynagrodzenia.

	Rozliczenia międzyokresowe bierne	Zobowiązania z tytułu umów o dzieło
Wartość podatkowa na dzień 31.12.20X3 r.:	0 zł	0 zł
<i>Uzasadnienie: wartość bilansowa zawiera kwoty, które w przyszłości pomniejszą podstawę opodatkowania, w związku z czym zgodnie z pkt 4.1.: wartość podatkowa = wartość bilansowa - kwota przyszłych zmniejszeń podstawy opodatkowania, zawartych w wartości bilansowej.</i>	<i>(1.000.000-1.000.000)</i>	<i>(400.000-400.000)</i>
Wartość bilansowa na dzień 31.12.20X3 r.:	1.000.000 zł	400.000 zł
Różnice przejściowe (ujemne):	-1.000.000 zł	-400.000 zł

Niekiedy rozliczenie zobowiązania w terminie późniejszym spowoduje wykorzystanie aktywów jednostki, a ponadto, wskutek przeszłych zdarzeń, powiększy w przyszłości podstawę opodatkowania. Fakt, że zwiększenie w przyszłości podstawy opodatkowania wynikające z przeszłych zdarzeń, spowoduje powstanie w przyszłości zobowiązania z tytułu podatku dochodowego oznacza, że jednostka oczekuje wykorzystania obecnych lub przyszłych aktywów wskutek przeszłych zdarzeń, a zatem spoczywają na niej zobowiązania, których

termin wymagalności lub kwota nie są pewne (por. art. 3 ust. 1 pkt 20 ustawy o rachunkowości), co uzasadnia utworzenie rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Jeżeli zatem rozliczenie zobowiązania w terminie późniejszym spowoduje wykorzystanie aktywów jednostki, a ponadto, wskutek przeszłych zdarzeń, powiększy w przyszłości podstawę opodatkowania, wartość podatkowa zobowiązań jest wyższa od wartości bilansowej.

Przykład 15

Jednostka nabyła od dostawcy zagranicznego towaru. Zobowiązanie wobec dostawcy w walucie obcej X z tego tytułu wyniosło 1.000.000. Kurs waluty na dzień zaciągnięcia zobowiązania wyniósł 2,00 zł.

Dokonując wyceny na dzień 31.12.20X9 przeliczono zobowiązanie według kursu 1,70 zł. Przepisy podatkowe zakładają ujmowanie przychodów podatkowych lub kosztów uzyskania przychodów z tytułu różnic kursowych w momencie spłaty zobowiązań.

Wartość podatkowa zobowiązania na dzień bilansowy - 2.000.000 zł
31.12.20X9:

***Uzasadnienie:** rozliczenie zobowiązania w wartości bilansowej (1.700.000+300.000) spowodowałoby powiększenie podstawy opodatkowania o 300.000 zł, w związku z czym, zgodnie z pkt 4.1.: wartość podatkowa = wartość bilansowa + kwota przyszłych zwiększeń podstawy opodatkowania, które wynikają z przeszłych zdarzeń.*

Wartość bilansowa zobowiązania na dzień bilansowy - 1.700.000 zł
31.12.20X9:

Różnice przejściowe (dodatnie): 300.000 zł

Przykład 16

Jednostka zaciągnęła 1.07.20X1 r. kredyt w kwocie 1.000.000 zł, oprocentowany według stałej stopy 14% w stosunku rocznym. Kredyt wraz z odsetkami niepodlegającymi kapitalizacji powinien zostać spłacony w 20X4 r. Zobowiązanie w latach 20X1 - 20X2 służyło sfinansowaniu budowy środka trwałego, a odsetki za 20X1 r. i 20X2 r. zostały

uwzględnione w wartości środka trwałego w budowie. Odsetki za 20X3 r. tj. po przyjęciu do używania środka trwałego, zostały ujęte jako koszty finansowe. W myśl przepisów podatkowych odsetki naliczone od zobowiązań służących sfinansowaniu środka trwałego w okresie jego budowy (tj. za lata 20X1 - 20X2) zwiększają wartość środka trwałego w budowie. Natomiast odsetki naliczone po przyjęciu do używania środka trwałego (tj. naliczone w 20X3 r.) będą stanowić koszty uzyskania przychodów z chwilą ich zapłaty.

	31.12.20X1 r.	31.12.20X2 r.	31.12.20X3 r.
Wartość podatkowa zobowiązania:	1.070.000 zł	1.210.000 zł	1.210.000 zł
Wartość bilansowa zobowiązania:	1.070.000 zł	1.210.000 zł	1.350.000 zł
Różnice przejściowe:	0 zł	0 zł	-140.000 zł

Jeżeli zobowiązania jednostki mają postać rozliczeń międzyokresowych przychodów, to ich wartość podatkowa jest równa wartości, która w przyszłości zwiększy podstawę obliczenia podatku dochodowego (podstawę opodatkowania po odliczeniach).

Jeżeli jednostka ujęła rozliczenia międzyokresowe przychodów, (np. wobec otrzymania w postaci darowizny środków trwałych podlegających amortyzacji), a uzyskane z tego tytułu aktywa zaliczyła do przychodów podatkowych, to oznacza to, że powstała ujemna różnica przejściowa. Jest to tym uzasadnione, że ustalenie przychodów podatkowych - zgodnie z przepisami podatkowymi - w momencie otrzymania aktywów, powoduje uwzględnienie dla celów podatkowych transakcji, która nie mogła jeszcze wpłynąć na wynik finansowy jednostki. Realizacja przychodu ze sprzedaży produktów lub towarów nie następuje bowiem w chwili otrzymania aktywów, lecz wykonania świadczenia. W rezultacie efekty podatkowe takiej transakcji pojawiają się z "wyprzedzeniem" w stosunku do efektów, które powinny być ujęte zgodnie z zasadami rachunkowości.

7. Wartość podatkowa pozycji nieuwjętych w aktywach i zobowiązaniach. Ustalanie różnic przejściowych dotyczących tych pozycji. Straty podatkowe możliwe do odliczenia od dochodu w przyszłości. Niewykorzystane ulgi podatkowe

Nieujęte w aktywach lub zobowiązaniach, wynikające z przeszłych zdarzeń prawa i obowiązki, zmniejszające lub zwiększające podstawę opodatkowania w przyszłości, stanowią ujemne lub dodatnie różnice przejściowe w kwocie, w której spowodują - odpowiednio - zmniejszenie lub zwiększenie podstawy opodatkowania w przyszłości. Poniesione straty podatkowe, które zgodnie z przepisami prawa podatkowego jednostka może odliczyć w przyszłości od dochodu oraz niewykorzystane ulgi podatkowe stanowią podstawę do ujęcia aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

Straty podatkowe poniesione przez jednostkę mogą być zazwyczaj przez pewien okres, wyznaczony w przepisach podatkowych, uwzględniane przy ustalaniu w przyszłości podstawy opodatkowania. W przypadku wystąpienia straty podatkowej, możliwej w przyszłości do odliczenia od dochodu, przyjmuje się, że jednostka posiada aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Jest to tym uzasadnione, że jednostka w omawianej sytuacji uzyska przyszłe korzyści powstałe wskutek przeszłych zdarzeń. Korzyści te polegają na prawie do zmniejszenia przyszłego zobowiązania z tytułu podatku dochodowego, wobec odliczenia straty podatkowej od dochodu.

Przykład 17

W roku 20X3 jednostka poniosła stratę podatkową w kwocie 3.000.000 zł. Przepisy podatkowe przewidują, że strata ta może być odliczona od dochodu w okresie 5 kolejnych lat, przy czym w każdym z lat nie można pomniejszyć dochodu o więcej niż 50% jej kwoty i.

Kwota stanowiąca podstawę do ujęcia aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego:

-3.000.000 zł

Uzasadnienie: strata podatkowa podlegająca odliczeniu od dochodu, jaki zostanie osiągnięty w przyszłości, wynosi 3.000.000 zł, zatem zgodnie z pkt 5.1. stanowi ona podstawę do ujęcia aktywów z tytułu

odroczonego podatku dochodowego.

Straty podatkowe będą stanowiły podstawę do ujęcia aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, z uwzględnieniem pkt 11.11. - 11.20.

Dochody wolne od podatku, nieodliczone w roku podatkowym, oraz zmniejszenia podstawy opodatkowania, nieodliczone od podstawy opodatkowania w roku podatkowym, podlegają niekiedy odliczeniu w przyszłych latach podatkowych. W takim przypadku dochody te lub zmniejszenia stanowią podstawę do ujęcia aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Jest to tym uzasadnione, że jednostka w omawianej sytuacji uzyska przyszłe korzyści powstałe wskutek przeszłych zdarzeń. Korzyści te polegają na prawie do zmniejszenia przyszłego zobowiązania z tytułu podatku dochodowego, wobec przysługujących odliczeń (zmniejszeń). Przykłady dotyczące niewykorzystanych ulg podatkowych zawarto w rozdziale XIII.

Niektóre zdarzenia nie powodują ujęcia składnika aktywów lub zobowiązań (np. udzielenie poręczenia, przyjęcie w najem środka trwałego). Niekiedy jednak zdarzenia te mogą powodować, że w przyszłości nastąpi zmniejszenie lub zwiększenie podstawy opodatkowania. Oczekiwane zmniejszenie podstawy opodatkowania wskutek przeszłych zdarzeń oznacza powstanie ujemnych różnic przejściowych, a oczekiwane zwiększenie podstawy opodatkowania wskutek przeszłych zdarzeń - powstanie dodatnich różnic przejściowych. Wartość podatkowa tych pozycji, stanowiących jednocześnie różnice przejściowe, jest równa kwotom, które w przyszłości spowodują zwiększenie lub zmniejszenie podstawy opodatkowania.

Zasady, o których mowa w pkt 5.1. stosuje się odpowiednio do pozycji, które w przyszłości spowodują doliczenia do podatku lub odliczenia od podatku.

Wartość podatkowa pozycji nieuwjętych w aktywach i zobowiązaniach określa się, biorąc pod uwagę przepisy podatkowe obowiązujące na dzień bilansowy.

Przykład 18

W dniu 31.12.20X2 r. jednostka (korzystający) zawarła umowę leasingu z przedsiębiorstwem LEASING S.A. (finansujący). Przedmiotem umowy była maszyna. LEASING S.A. nabyła maszynę za cenę 140.400 zł (+22%VAT) a następnie oddała ją w używanie jednostce. Zgodnie z umową przeniesienie prawa własności nastąpi po dokonaniu zapłaty 50.000 zł w dniu 1.01.20X5 r. W umowie nie wskazano, że odpisów amortyzacyjnych dla celów podatkowych dokonuje korzystający. Jednostka jest podatnikiem VAT dokonującym wyłącznie sprzedaży opodatkowanej podatkiem od towarów i usług. LEASING S.A. nie korzysta ze zwolnień w podatku dochodowym. Ze względu na przeniesienie prawa własności przedmiotu umowy po jej zakończeniu, dla celów rachunkowości przedmiot umowy został zakwalifikowany, zarówno przez korzystającego jak i finansującego, do aktywów korzystającego. Stopę procentową finansującego ustalono (w przybliżeniu) na 7%. Stopa ta jest znana korzystającemu. Jednostka zamierza używać maszynę przez okres najbliższych 5 lat. Po tym okresie jednostka zamierza zbyć urządzenie za cenę 20.000 zł. Do amortyzacji jednostka stosuje metodę liniową.

Zgodnie z przepisami podatkowymi prawo do amortyzacji maszyny przysługuje finansującemu. Finansujący ujmuje przychody podatkowe z tytułu rat leasingowych w momencie wymagalności zapłaty. Korzystający zalicza opłaty leasingowe do kosztów uzyskania przychodów. Podatkowo maszyna jest amortyzowana liniowo, według stawki 20%, bez uwzględnienia wartości końcowej. Harmonogram rat leasingowych przedstawiono poniżej.

8. Ustalanie wartości podatkowych aktywów i pasywów w umowach leasingowych

W przypadku umów leasingowych wartości podatkowe aktywów i pasywów ustala się zgodnie z postanowieniami rozdziałów III-V, z uwzględnieniem postanowień niniejszego rozdziału.

Data wymagalności	Opłaty leasingowe	VAT	RAZEM
1.01.20X3 r.	50.000 zł	11.000 zł	61.000 zł
1.01.20X4 r.	50.000 zł	11.000 zł	61.000 zł
1.01.20X5 r. (cena sprzedaży)	50.000 zł	11.000 zł	61.000 zł
RAZEM	150.000 zł	33.000 zł	183.000 zł

KORZYSTAJĄCY				
	Ujęcie (31.12.X2 r.)	31.12.X3 r.	31.12.X4 r.	1.01.X5 r.
Wartość bilansowa maszyny:	140.400	116.320 <i>140.400 - (140.400- 20.000)/5</i>	92.240 <i>140.400 -2x (140.400- 20.000)/5</i>	92.240
Wartość podatkowa maszyny: <i>Uzasadnienie: ponieważ maszyna została ujęta w aktywach, a korzyści z niej wynikające będą w przyszłości opodatkowane, do ustalenia różnic przejściowych stosuje się pkt 3.1.</i>	0	0	0	50.000
Różnice przejściowe dotyczące maszyny:	140.400	116.320	92.240	42.240
Wartość podatkowa zobowiązań: <i>Uzasadnienie: ponieważ zobowiązanie zostało ujęte w księgach, a jego rozliczenie spowoduje powstanie kosztów uzyskania przychodów, do ustalenia różnic przejściowych stosuje się wyjaśnienia pkt 4.1.</i>	0	0	0	0
Wartość bilansowa zobowiązań:	140.400	96.728 <i>(1 + 7%)x</i>	50.000²³ <i>(1 + 7%)x</i>	0

		(140.400- 50.000)	(96.728- 50.000)	
Różnice przejściowe dotyczące zobowiązań:	-140.400	-96.728	-50.000	0

FINANSUJĄCY				
	Ujęcie (31.12.X2 r.)	31.12.X3 r.	31.12.X4 r.	1.01.X5 r.
Wartość bilansowa maszyny:	0	0	0	0
Wartość podatkowa maszyny: <i>Uzasadnienie: ponieważ maszyna została ujęta w aktywach, a korzyści z niej wynikające będą w przyszłości opodatkowane, do ustalenia różnic przejściowych stosuje się pkt 3.1. Późniejsze wyłączenie maszyny z ksiąg w chwili spełnienia kryteriów leasingu finansowego nie stanowi, zgodnie z pkt 3.12., przeszkody do stosowania pkt 3.1.</i>	140.400	112.320 140.400- 20%x 140.400	84.240 140.400- 2x20%x 140.400	0
Różnice przejściowe dotyczące maszyny:	-140.400	-112.320	-84.240	0
Wartość bilansowa należności:	140.400	96.728 (1+7%)x (140.400- 50.000)	50.000 (1+7%)x (96.728- 50.000)	0
Wartość podatkowa należności: <i>Uzasadnienie: ponieważ należności zostały ujęte w księgach, a korzyści z nich wynikające spowodują ujęcie przychodów podatkowych, do ustalenia różnic przejściowych stosuje się pkt 3.1.</i>	0	0	0	0
Różnice przejściowe dotyczące należności:	140.400	96.728	50.000	0

Jeżeli przy ustaleniu podstawy opodatkowania uwzględniono kwoty dotyczące przyszłych transakcji, które dla celów rachunkowości nie powodują jeszcze ujęcia niektórych składników aktywów lub pasywów (lub ich części), wartość podatkową tych pozycji, nieujętych w aktywach lub pasywach stanowią kwoty, które ustalono by jako wartości podatkowe, gdyby transakcje te ujęto w księgach.

Przykład 19

W dniu 31.12.20X2 r. jednostka (korzystający) zawarła umowę leasingu z przedsiębiorstwem GAMMA S.A. (finansujący). Przedmiotem umowy była maszyna biurowa. GAMMA S.A. nabyła ją za cenę 204.000 zł (+22%VAT) a następnie oddała ją w używanie jednostce. Po okresie, na który została zawarta umowa, w dniu 1.01.20X5 r., urządzenie zostanie zwrócone GAMMA S.A. W umowie wskazano, że odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający. Jednostka jest podatnikiem VAT dokonującym wyłącznie sprzedaży opodatkowanej podatkiem od towarów i usług. Stopa procentowa finansującego wynosi 9,5% i jest znana korzystającemu. Zgodnie z ustawą o rachunkowości przedmiot umowy został zakwalifikowany, zarówno przez korzystającego jak i finansującego, do aktywów finansującego. GAMMA S.A., po zwróceniu przez jednostkę urządzenia, zamierza używać maszynę przez okres kolejnych 2 lat (zatem okres użyteczności maszyny ustalono na 4 lata). Po tym okresie urządzenie zostanie sprzedane za niewielką kwotę. Do amortyzacji maszyny GAMMA S.A. stosuje metodę liniową. Zgodnie z przepisami podatkowymi prawo do amortyzacji maszyny przysługuje korzystającemu. W myśl przepisów podatkowych maszyna jest amortyzowana metodą liniową według stawki 14%.

Harmonogram opłat leasingowych przedstawiono poniżej:

Data wymagalności	Splaty wartości przedmiotu umowy (1)	Pozostała część opłat (2)	Razem opłaty leasingowe (3)=(1)+(2)	VAT (4)	RAZEM (5)
1.01.20X3 r.	28.000 zł	2.000 zł	30.000 zł	6.600 zł	36.600 zł
1.01.20X4 r.	28.000 zł	2.000 zł	30.000 zł	6.600 zł	36.600 zł
1.01.20X5 r.	148.000 zł	2.000 zł	150.000 zł	33.000 zł	183.000 zł
RAZEM	204.000 zł	6.000 zł	210.000 zł	46.200 zł	256.200 zł

KORZYSTAJĄCY				
	Ujęcie (31.12. 20X2 r.)	31.12.X3 r.	31.12.X4 r.	1.01.X5 r.
Wartość bilansowa maszyny:	0	0	0	0
Wartość podatkowa maszyny: <i>Uzasadnienie: mimo że maszyna nie stanowi składnika aktywów, zgodnie z pkt 6.2. do ustalenia wartości podatkowej stosuje się zasady właściwe dla składników aktywów, tj. pkt 3.1.</i>	204.000	175.440 204.000- 14%x 204.000	146.880 204.000- 2x14%x 204.000	0
Różnice przejściowe dotyczące maszyny:	-204.000	-175.440	-146.880	0
Wartość podatkowa zobowiązań: <i>Uzasadnienie: mimo że jednostka nie wykazuje zobowiązań z tytułu nabycia maszyny, zgodnie z pkt 6.2. do ustalenia wartości podatkowej stosuje się wyjaśnienia właściwe dla składników zobowiązań, tj. pkt 4.1.</i>	204.000	176.000 204.000- 28.000	148.000 204.000- 2x28.000	0
Wartość bilansowa zobowiązań:	0	75.000 0,5x210.000 -30.000	150.000 210.000- 2x30.000	0
Różnice przejściowe dotyczące zobowiązań:	204.000	101.000	-2.000	0

FINANSUJĄCY				
	Ujęcie (31.12.20X2 r.)	31.12.X3 r.	31.12.X4 r.	1.01.X5 r.
Wartość bilansowa maszyny:	204.000	153.000 204.000-25%x 204.000	102.000 204.000- 50%x 204.000	102.000

Wartość podatkowa maszyny: <i>Uzasadnienie: ponieważ maszyna została ujęta w aktywach, a korzyści z niej wynikające będą w przyszłości opodatkowane, do ustalenia różnic przejściowych stosuje się pkt 3.1.</i>	0	0	0	0
Różnice przejściowe dotyczące maszyny:	204.000	153.000	102.000	102.000
Wartość bilansowa należności:	0	0	0	0
Wartość podatkowa należności: <i>Uzasadnienie: mimo że należności nie zostały ujęte w księgach, zgodnie z pkt 6.2. do ustalenia wartości podatkowej stosuje się zasady właściwe dla składników aktywów, tj. pkt 3.1.</i>	204.000	176.000 204.000- 28.000	148.000 204.000- 2x28.000	0
Różnice przejściowe dotyczące należności:	-204.000	-176.000	-148.000	0
Wartość bilansowa produkcji niezakończonych (w jej koszty wchodzi amortyzacja):	0	75.000 0,5x210.000- 30.000	150.000 210.000- 2x30.000	0
Wartość podatkowa produkcji niezakończonych: <i>Uzasadnienie: ponieważ produkcja niezakończona (usługi w toku) została ujęta w księgach, a korzyści z niej wynikające spowodują w przyszłości ujęcie przychodów podatkowych, do ustalenia różnic przejściowych stosuje się pkt 3.1.</i>	0	0	0	0
Różnice przejściowe dotyczące produkcji niezakończonych:	0	75.000	150.000	0

Przykład zastosowania pkt 8.1.

W grudniu roku 20X3 jednostka nabyła maszynę do robót górniczych o wartości początkowej 120.000 zł. Przewidywany okres użytkowania maszyny wynosi 5 lat. Oczekuje się, że wartość końcowa środka trwałego wyniesie 0 zł. Dla celów rachunkowości środek trwały będzie amortyzowany metodą liniową. Koszty amortyzacji środka trwałego stanowią koszty uzyskania przychodów. Dla celów podatkowych środek trwały będzie amortyzowany metodą liniową według stawki 25%. Stawka podatku dochodowego określona przez przepisy podatkowe dla lat 20X4 - 20X8 wynosi 19%.

Stan na dzień	31.12.X3 r.	31.12.X4 r.	31.12.X5 r.	31.12.X6 r.	31.12.X7 r.	31.12.X8 r.
Wartość bilansowa:	120.000	96.000	72.000	48.000	24.000	0
Wartość podatkowa:	120.000	90.000	60.000	30.000	0	0
Różnice przejściowe:	0	6.000	12.000	18.000	24.000	0
Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego:	0	1.140 <i>(19%\times6.000)</i>	2.280 <i>(19%\times12.000)</i>	3.420 <i>(19%\times18.000)</i>	4.560 <i>(19%\times24.000)</i>	0

Przykład 20

W grudniu roku 20X3 jednostka nabyła samochód osobowy, którego cena nabycia wyniosła 120.000 zł. Jednostka zamierza użytkować samochód przez 6 lat. Dla celów rachunkowości samochód będzie amortyzowany metodą przyspieszoną podwójną. Przepisy podatkowe zezwalają na uznanie za koszty uzyskania przychodów amortyzacji samochodu od wartości początkowej nie większej niż równowartość 20.000 EURO,

przeliczonych na złote według kursu średniego EURO ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z dnia przekazania samochodu do używania. Kurs ten wyniósł 4,7170 zł. Dla celów podatkowych samochód będzie amortyzowany metodą liniową według stawki 20%, bez uwzględnienia wartości końcowej. W momencie zbycia samochodu jego cena nabycia (wyższa od równowartości 20.000 EURO, przeliczonych na złote według kursu średniego EURO ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z dnia przekazania samochodu do używania), pomniejszona o dokonane według zasad podatkowych odpisy amortyzacyjne od wartości początkowej (stanowiące i niestanowiące kosztów uzyskania przychodów stanowi koszt uzyskania przychodów). Stawka podatkowa, według stanu na 31.12.20X3 r. wynosi 19% i jest niezmienna w okresie 6 lat. Po sześciu latach (w grudniu 20X9 r.) samochód zbyto za 10.000 zł. W kolejnych latach prawdopodobne było, że podstawa opodatkowania jednostki w przyszłości, pozwoli na potrącenie ujemnych różnic przejściowych.

	31.12.X3 r.	31.12.X4 r.	31.12.X5 r.	31.12.X6 r.	31.12.X7 r.	31.12.X8 r.	31.12.X9 r.
Wartość bilansowa:	120.000,00	80.000,00	53.333,33	35.555,55	23.703,70	15.802,47	0,00
W tym część wartości bilansowej uwzględniana przy ustalaniu rezerw lub aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego:	94.340,00	62.893,33	41.928,89	27.952,59	18.635,06	12.423,37	0,00
W tym część wartości bilansowej nieuwzględniana przy ustaleniu rezerw lub aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego:	25.660,00	17.106,67	11.404,44	7.602,96	5.068,64	3.379,10	0,00
Wartość podatkowa:	94.340,00	75.472,00	56.604,00	37.736,00	18.868,00	0,00	0,00
Różnice przejściowe:	25.660,00	4.528,00	-3.270,67	-2.180,45	4.835,70	15.802,47	0,00
W tym część różnic przejściowych uwzględniana przy ustaleniu aktywów lub rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego:	0 (94.340,00-94.340,00)	-12.578,67 (62.893,33-75.472,00)	-14.675,11 (41.928,89-56.604,00)	-9.783,41 (27.952,59-37.736,00)	-232,94 (18.635,06-18.868,00)	12.423,37 (12.423,37-0,00)	0,00
W tym część różnic przejściowych nieuwzględniana przy ustaleniu aktywów lub rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego:	25.660,00	17.106,67	11.404,44	7.602,96	5.068,64	3.379,10	0,00
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego:	0	2.389,95 (19% 12.578,67)	2.788,27 (19% 14.675,11)	1.858,85 (19% 9.783,41)	44,26 (19% 232,94)	0,00	0,00
Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego:	0	0	0	0	0	2.360,44 (19% 12.423,37)	0

Przykład 21

W 20X3 r. jednostka sprzedała towary za 100.000 zł. Sprzedaż jest opodatkowana według stawki 22% dla celów podatku od towarów i usług. W związku z faktem, że należność była nieściągalna, dokonano odpisu aktualizującego wartość należności w 100% jej kwoty. Koszty z tytułu odpisu aktualizującego wartość należności zostaną uznane w przyszłości za koszty uzyskania przychodów w zakresie, w jakim uznano przychody podatkowe tj. w kwocie 100.000 zł pod warunkiem, że nieściągalność należności zostanie

uprawdopodobniona. Pozostała część odpisów aktualizujących wartość należności w kwocie 22.000 zł nie zostanie uznana za koszt uzyskania przychodów. Uprawdopodobnienie nieściągalności należności zależy od działań samej jednostki. Jeżeli jednostka skieruje pozew do sądu i uzyska prawomocne orzeczenie sądu zasądające zwrot należności, a następnie sprawę skieruje na drogę postępowania egzekucyjnego, to podatkowo nieściągalność należności zostanie uznana za uprawdopodobnioną. Jeżeli jednostka nie wykona tego działania i dopuści do przedawnienia należności, to w myśl przepisów podatkowych odpis aktualizujący należność nie zostanie uznany za koszt uzyskania przychodów, mimo nieściągalności należności. Stawka podatku dochodowego ustalona przez przepisy podatkowe dla 20X4 r. wynosi 19%.

Uzasadnienie ustalania różnic przejściowych: mimo że należność nie spełnia kryteriów wyznaczonych przez definicję aktywów, zgodnie z pkt 3.12. zasady ustalania różnic przejściowych są analogiczne, jak w przypadku aktywów, gdyż należność uprzednio została ujęta w księgach i wykazana w sprawozdaniu finansowym jako składnik aktywów. Rozwiązanie zależy od tego, jakie działania jednostka zamierza podjąć.

Wariant A

Jednostka zamierza skierować sprawę do sądu i następnie na drogę postępowania egzekucyjnego; jednocześnie brak przesłanek, wskazujących na to, że pozew zostanie odrzucony lub z jakichkolwiek innych przyczyn nie dojdzie do realizacji tych zamiarów. Uznanie nieściągalności należności za uprawdopodobnioną nastąpi zgodnie z oczekiwaniami w 20X4 r. Jednocześnie w roku tym, zgodnie z oczekiwaniami, podstawa opodatkowania wyniesie 1.000.000 zł.

	31.12.20X3 r.
Wartość bilansowa należności:	0 zł
Wartość podatkowa należności:	100.000 zł
Dla części należności wynikającej z VAT: Uzasadnienie: pkt 3.6.: <i>wartość podatkowa = wartość bilansowa.</i>	0 zł
Dla pozostałej części należności: Uzasadnienie: pkt 3.8.:	100.000 zł (0+100.000)

<i>wartość podatkowa = wartość bilansowa + kwota, jaka w przyszłości zmniejszy podstawę opodatkowania, w związku z realizacją korzyści z części należności według wartości bilansowej.</i>	
Różnice przejściowe:	-100.000 zł
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego:	19.000 zł

Wariant B

Jednostka nie zamierza skierować sprawy do sądu i następnie na drogę postępowania egzekucyjnego. Może o tym świadczyć uzasadniona intencja jednostki lub informacje o niedoprowadzaniu w poprzednich okresach sprawozdawczych do uprawdopodobnienia nieściągalności należności. Analogiczne rozwiązanie uzyska się również przy założeniu, że istnieją istotne przesłanki aby uznać, że pozew zostanie odrzucony lub z jakichkolwiek innych przyczyn nie dojdzie do realizacji tych zamiarów.

	31.12.20X3 r.
Wartość bilansowa należności:	0 zł
Wartość podatkowa należności:	0 zł
<i>Uzasadnienie: pkt 3.6.: Wartość podatkowa = wartość bilansowa.</i>	
Różnice przejściowe:	0 zł
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego:	0 zł

Przykład 22

W 20X3 r. jednostka nabyła akcje, klasyfikując je jako dostępne do sprzedaży. Cenę ich nabycia ustalono na 1.050.000 zł. Na 31.12.20X3 r. wyceniono akcje w wartości godziwej tj. 1.500.000 zł. Zasady (polityka) rachunkowości przyjęte przez jednostkę przewidują odnoszenie skutków przeceny aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży na kapitał z aktualizacji wyceny.

Przepisy podatkowe przewidują, że przychody podatkowe i koszty uzyskania przychodów z tytułu akcji są ujmowane w momencie ich zbycia. Ustawa o podatku dochodowym według stanu na 31.12.20X3 r. przewiduje, że dla 20X4 r. stawka podatkowa wyniesie 19%.

	31.12.20X3 r.
Wartość bilansowa inwestycji w akcje na 31.12.20X3 r.:	1.500.000 zł
Wartość podatkowa inwestycji w akcje na 31.12.20X3 r.:	1.050.000 zł
Różnica przejściowa:	450.000 zł
Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego:	85.500 zł

Zgodnie z pkt 12.1., ujęta rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego zmniejszy kapitał z aktualizacji wyceny o 85.500 zł.

Przykład 23

W dniu 1.07.20X3 r. jednostka nabyła obligacje o wartości nominalnej 1.000.000 zł i terminie wykupu 31.12.20X6 r., klasyfikując je jako dostępne do sprzedaży. Odsetki od obligacji wynoszą 4% i są płatne 31 grudnia każdego roku. Cena nabycia obligacji wyniosła 920.851 zł (w tym 20.000 zł odsetek naliczonych na dzień nabycia). W dniu 31.12.20X3 r. wartość godziwą obligacji ustalono na 950.000 zł (wartość ta nie zawierała odsetek, zapłaconych w tym dniu). Skutki wyceny aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży są ujmowane przez jednostkę w kapitale z aktualizacji wyceny (efektywną stopę procentową ustalono na 7,30%). Przepisy podatkowe przewidują, że przychody podatkowe z tytułu odsetek są ujmowane w momencie ich otrzymania. W momencie zbycia obligacji ujmowane są przychody podatkowe w wysokości należnej kwoty i koszty uzyskania przychodów w wysokości ceny nabycia (skorygowanej o odsetki zawarte w cenie nabycia, jeżeli uprzednio były one zapłacone). Skutki wyceny obligacji na dzień bilansowy nie stanowią natomiast przychodów podatkowych ani kosztów uzyskania przychodów. Ustawa o podatku dochodowym przewiduje, że dla 20X4 r. stawka podatkowa wyniesie 19%.

	31.12.20X3 r.
Wartość bilansowa inwestycji w obligacje:	950.000 zł
Wartość podatkowa inwestycji w obligacje:	900.851 zł 920.851-20.000
Różnica przejściowa (dodatnia), w tym:	49.149 zł
Różnica przejściowa (dodatnia) uwzględniona w wyniku finansowym:	13.019,08 zł $920.851 \times (1 + 7,30\%)^{1/2} - 40.000$ 900.851
Różnica przejściowa (dodatnia) uwzględniona w kapitale z aktualizacji wyceny:	36.129,92 zł 49.149-13.019,08
Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego:	9.338,31 zł 19%×49.149
Zwiększenie kosztów podatku dochodowego:	2.473,63 zł 19%×13.019,08

Zmniejszenie kapitału z aktualizacji wyceny:	6.864,68 zł 19% \times 36.129,92
---	--

Zgodnie z pkt 12.1., ujęta rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 9.338,31 zł zmniejszy kapitał z aktualizacji wyceny w kwocie 6.864,68 zł i zwiększy koszty podatku dochodowego o 2.473,63 zł.

Przykład zastosowania pkt 12.4.

Stany aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego na początek i koniec 20X3 r. były w jednostkowym sprawozdaniu finansowym spółki OMEGA S.A. następujące:

	1.01.20X3 r.	31.12.20X3 r.
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, w tym:	3.000.000	8.000.000
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczące inwestycji wycenianych w wartości godziwej (różnice z wyceny ujęto w kapitale z aktualizacji wyceny):	2.000.000	3.000.000
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczące pozostałych operacji:	1.000.000	5.000.000
Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, w tym:	2.000.000	7.000.000
Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczące inwestycji wycenianych w wartości godziwej (różnice z wyceny ujęto w kapitale z aktualizacji wyceny):	1.000.000	3.000.000
Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczące pozostałych operacji:	1.000.000	4.000.000

W roku obrotowym 20X3 powstało zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego (odniesione w całości na koszty podatku), w kwocie 10.000.000 zł. W roku obrotowym 20X3 OMEGA S.A. nie łączyła się z innymi spółkami, nie nabywała również innych jednostek lub ich

zorganizowanych części. OMEGA S.A. nie korzystała w latach uprzednich ani w roku bieżącym z premii inwestycyjnych.

Łączna kwota kosztów z tytułu podatku dochodowego w 20X3 r.:	9.000.000 <i>10.000.000-(5.000.000-1.000.000)+(4.000.000-1.000.000)</i>
Kwota korekty kapitału z aktualizacji wyceny wynikająca z wyceny aktywów lub rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dokonana w 20X3 r.:	-1.000.000 <i>(3.000.000-2.000.000)-(3.000.000-1.000.000)</i>

Przykład zastosowania pkt 12.4.

Przy sporządzeniu sprawozdania finansowego za rok obrotowy 20X3 r., zakończony w dniu 31.12.20X3 r. ustalono, że jednostka nie tworzyła rezerw na świadczenia pracownicze, wynikające z zatwierdzonego programu nagród jubileuszowych i z odpraw emerytalnych. Ze względu na wysokość kwot dotyczących tych świadczeń, uznano że błąd ten należy rozliczyć przez wynik finansowy z lat ubiegłych³⁸. Aby poprawnie rozliczyć skutki błędu ustalono co następuje:

	20X2 r.	20X3 r.
Rezerwy na świadczenia pracownicze na początek okresu:	20.000.000	21.800.000
Zwiększenia rezerw z tytułu naliczenia odsetek:	1.600.000	1.308.000
Zwiększenia rezerw z tytułu strat aktuarialnych:	2.280.000	954.400
Zmniejszenia rezerw z tytułu wymagalnych świadczeń:	2.080.000	1.112.400
Rezerwy na świadczenia pracownicze na koniec okresu:	21.800.000	22.950.000

9. Premie inwestycyjne

Niekiedy przepisy podatkowe przewidują, że w przypadku nabycia lub wytworzenia określonych aktywów, podatnik ma prawo do dokonania odliczeń od dochodu, odliczeń od podstawy opodatkowania lub od podatku albo do uznania pewnych kwot za koszty uzyskania przychodów. Rozwiązania podatkowe tego typu można podzielić na dwie grupy:

- a) rozwiązania, którym towarzyszy zmniejszenie wartości podatkowej nabytych lub wytworzonych aktywów; tego typu rozwiązania podatkowe przybierają formę przyspieszonych odpisów amortyzacyjnych dokonywanych dla celów podatkowych tzn. całkowita kwota zmniejszeń podstawy opodatkowania po odliczeniach jest analogiczna, jak w razie niestosowania tego typu rozwiązań, jednak zmniejszenia te są ujmowane w większym stopniu w początkowych okresach, a w mniejszym w późniejszych okresach; zasady ujmowania efektów podatkowych tego typu rozwiązań są analogiczne do zasad uwzględniania innych różnic przejściowych i zostały przedstawione w poprzednich rozdziałach,
- b) rozwiązania, którym nie towarzyszy zmniejszenie wartości podatkowej nabytych lub wytworzonych aktywów; tego typu rozwiązania podatkowe mają charakter dotacji i nazywane są premiami inwestycyjnymi.

Jeżeli jednostka korzysta z premii inwestycyjnych, zmniejszenia zobowiązań z tytułu podatku dochodowego wskutek ich wykorzystania ujmuje się i wycenia zgodnie z zasadami właściwymi dla ujmowania i wyceny dotacji, subwencji lub dopłat, służących sfinansowaniu nabycia lub wytworzenia środków trwałych albo wykonania prac rozwojowych. Różnice przejściowe dotyczące rozliczeń międzyokresowych przychodów, ujętych wskutek rozliczenia premii inwestycyjnych, nie stanowią podstawy do ujęcia aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

W przypadku korzystania z premii inwestycyjnych ujmowany jest również składnik aktywów z tytułu podatku odroczonego związany z dochodami wolnymi od podatku nieodliczonymi w roku podatkowym oraz zmniejszeniami podstawy opodatkowania, nieodliczonymi w roku podatkowym i przeniesionymi do odliczenia w latach następnych (o czym szerzej mowa w rozdziale V. Wartość podatkowa pozycji nieujętych w aktywach i zobowiązaniach. Ustalanie różnic przejściowych dotyczących tych pozycji. Straty podatkowe możliwe do odliczenia od dochodu w przyszłości. Niewykorzystane ulgi podatkowe). Ten składnik aktywów z tytułu

podatku odroczonego podlega testom na utratę wartości - w przypadku wystąpienia utraty wartości następuje równolegle odpisanie takich międzyokresowych rozliczeń przychodów z tytułu premii inwestycyjnych, w przypadku których dotacja już nie wystąpi.

Przykład 24

15.12.20X8 r. Y sp. z o.o. nabyła nowe technologie w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i wprowadziła je do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych. 20.12.20X8 r. jednostka zapłaciła za te technologie 2.000.000 zł. W grudniu 20X8 r. jednostka uzyskała prawo do odliczeń związanych z wydatkami na nowe technologie. Przepisy podatkowe przewidują, że wydatki na nabycie nowych technologii stanowią zmniejszenie podstawy opodatkowania w wysokości 50% wydatków, poniesionych przez podatnika, uwzględnionych w wartości początkowej w części, w jakiej została zapłacona w roku podatkowym, w którym nową technologię wprowadzono do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych. Zmniejszenie to nie powoduje obniżenia wartości podatkowej składnika wartości niematerialnych i prawnych. W przypadku gdy wysokość podstawy opodatkowania, nie pozwala na odliczenie wydatków związanych z nabyciem nowych technologii, zmniejszenia podstawy opodatkowania można dokonać w ciągu trzech następnych lat podatkowych w kwocie nie większej niż 50% wydatków.

Wartość bilansowa nowej technologii na dzień bilansowy 31.12.20X8:	2.000.000 zł
Wartość podatkowa nowej technologii na dzień bilansowy 31.12.20X8:	2.000.000 zł
Różnica przejściowa:	0 zł

Rozliczenia międzyokresowe przychodów w związku z premią inwestycyjną na dzień bilansowy 31.12.20X8 r.: 190.000 zł ($50\% \times 2.000.000 \times 19\% = 190.000$).

Równowartość rozliczeń międzyokresowych przychodów zwiększa koszty podatku dochodowego.

Wariant A

Podstawa opodatkowania spółki Y w bieżącym roku, pozwala na odliczenie kwoty wydatków na nabycie nowych technologii. Przy ustalaniu podstawy opodatkowania po odliczeniach,

spółka Y pomniejsza podstawę opodatkowania o kwotę 1.000.000 zł. Efektem jest:

- ujęcie rozliczeń międzyokresowych przychodów z tytułu odroczonego podatku dochodowego i kosztów podatku dochodowego w kwocie 190.000 zł,
- ujęcie zobowiązania z tytułu podatku dochodowego; zobowiązanie to jest niższe o 190.000 zł, wskutek uwzględnienia wydatków na nabycie nowych technologii.

Łączny efekt uwzględnienia zmniejszenia podstawy opodatkowania, związanego z wydatkami na nabycie nowych technologii, nie wpływa na koszty podatku dochodowego spółki Y.

Wariant B

Podstawa opodatkowania spółka Y, pozwala na odliczenie wydatków związanych z nabyciem nowych technologii. Brak jest dowodów wskazujących na możliwość odzyskania w przyszłości korzyści z aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

Spółka Y:

- ujmuje rozliczenia międzyokresowe przychodów i koszty podatku dochodowego w kwocie 190.000 zł,
- ujmuje aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w wysokości 190.000 zł (jako iloczyn stawki podatkowej i kwoty zmniejszenia podstawy opodatkowania) i zmniejszenie kosztów podatku dochodowego,
- przeprowadza test na utratę wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego (brak podstawy opodatkowania, pozwalającej na odliczenie wydatków związanych z nabyciem nowych technologii stanowi przesłankę wskazującą na utratę wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego). W przypadku utraty wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego spółka Y ujmuje odpis aktualizujący aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego oraz zmniejsza rozliczenia międzyokresowe przychodów z tytułu premii inwestycyjnych.

Przykład 25

S sp. z o.o. w 20X9 r. rozpoczęła działalność na terenie specjalnej strefy ekonomicznej. Zgodnie z obowiązującymi przepisami oraz zezwoleniem na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie strefy jednostka może ująć jako dochody wolne od podatku nakłady na środki trwałe i wartości niematerialne i prawne oraz na najem gruntów i budowli w wysokości 50% wydatków na te aktywa. Wydatki na środki trwałe i wartości niematerialne i prawne wyniosły w 20X9 r. 5.000.000 zł. Ze względu na fakt, że w przypadku wydatków inwestycyjnych spełnione są kryteria wyznaczone przez definicję premii inwestycyjnej, ujmuje się rozliczenia międzyokresowe przychodów w kwocie premii (tj. w kwocie $50\% \times 5.000.000 \times 19\% = 475.000$ zł) i zwiększyła koszty podatku dochodowego. Rozwiązanie to stosuje się bez względu na to, czy jednostka S osiąga dochód, czy poniesie stratę podatkową.

Wariant A

Przy ustaleniu podstawy opodatkowania za rok 20X9 spółka S uwzględnia odliczenie dochodów wolnych od podatku, związanych z działalnością w specjalnych strefach ekonomicznych.

Przy ustaleniu podstawy opodatkowania spółki S następuje odliczenie dochodów wolnych od podatku a tym samym, pośrednio, zmniejszenie zobowiązania z tytułu podatku dochodowego. Efektem jest:

- ujęcie rozliczeń międzyokresowych przychodów z tytułu odroczonego podatku dochodowego i kosztów podatku dochodowego w kwocie 475.000 zł,
- ujęcie zobowiązania z tytułu podatku dochodowego, uwzględniającego dochody wolne od podatku; zobowiązanie takie jest mniejsze o 475.000 zł, wskutek uwzględnienia dochodów wolnych od podatku.

Łączny efekt uwzględnienia dochodów wolnych od podatku nie wpływa na koszty podatku dochodowego spółki S.

Wariant B

Spółka S nie ma możliwości uwzględnienia, przy ustaleniu podstawy opodatkowania,

dochodów wolnych od podatku, związanych z działalnością w specjalnych strefach ekonomicznych. Dochody wolne od podatku będą uwzględniane przy ustaleniu podstawy opodatkowania w następnych latach podatkowych. Brak jest dowodów wskazujących na możliwość odzyskania w przyszłości korzyści z aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

Spółka S:

- ujmuje rozliczenia międzyokresowe przychodów i koszty podatku dochodowego w kwocie 475.000 zł,
- ujmuje aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w wysokości 475.000 zł (jako iloczyn stawki podatkowej i kwoty dochodów wolnych od podatku, podlegających odliczeniu w przyszłych latach podatkowych) i zmniejszenie kosztów podatku dochodowego,
- przeprowadza test na utratę wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego (brak możliwości odliczenia dochodów wolnych od podatku stanowi przesłankę wskazującą na utratę wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego). W przypadku utraty wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, spółka S zmniejsza rozliczenia międzyokresowe przychodów z tytułu premii inwestycyjnych.

Przykład 26

K sp. z o.o. w 20X9 r. rozpoczęła działalność na terenie specjalnej strefy ekonomicznej. Zgodnie z obowiązującymi przepisami oraz zezwoleniem na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie strefy jednostka może ująć jako dochody wolne od podatku nakłady na środki trwałe i wartości niematerialne i prawne oraz na najem gruntów i budowli w wysokości 50% wydatków na te aktywa (jednak w roku podatkowym nie poniesiono wydatków na te aktywa). Jednocześnie jednostka ma prawo do zwolnienia dochodu, w kwocie 50% dwuletnich kosztów pracy pracowników nowozatrudnionych w przedsiębiorstwie. Koszty pracy tych pracowników w bieżącym roku wyniosły 4.000.000 zł. Maksymalna kwota zwolnienia dochodu wynosi 50% wartości środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych lub dwuletnich kosztów pracy nowozatrudnionych pracowników, w zależności od tego która z nich jest wyższa. Stawka podatku dochodowego wynosi 19%.

Ze względu na fakt, że nie są spełnione kryteria wyznaczone przez definicję premii inwestycyjnej, skutki zwolnienia dochodu nie są ujmowane jako rozliczenia międzyokresowe przychodów. Jeżeli zatem K sp. z o.o. osiąga dochód, zwolnienie dochodu w kwocie 2.000.000 zł powoduje zmniejszenie kosztów podatku dochodowego i zobowiązania z tytułu podatku dochodowego w kwocie 380.000 zł. Jeżeli spółka K nie osiągnie dochodu do opodatkowania, ujmuje aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 380.000 zł i zmniejszenie kosztów podatku dochodowego. Następnie K przeprowadza test na utratę wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego (brak możliwości odliczenia dochodów wolnych od podatku stanowi przesłankę wskazującą na utratę wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego). W przypadku utraty wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, spółka S ujmuje koszty podatku dochodowego.

Przykład 27

Spółka Z S.A. rozpoczęła w 20X9 r. działalność na terenie specjalnej strefy ekonomicznej. Zgodnie z obowiązującymi przepisami oraz zezwoleniem na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie strefy jednostka może ująć jako dochody wolne od podatku kwoty, równe 50% wydatków na środki trwałe i wartości niematerialne i prawne oraz najem gruntu i budynku. Najem gruntów i budynków stanowi dla Z SA leasing operacyjny, nie poniesiono natomiast wydatków na nabycie lub wytworzenie środków trwałych stanowiących aktywa jednostki. Wydatki na najem gruntów i budynku wyniosły w 20X9 r. 2.000.000 zł. Stawka podatku dochodowego wynosi 19%.

Ze względu na fakt, że nie są spełnione kryteria wyznaczone przez definicję premii inwestycyjnej (wydatki nie są związane z ujętym składnikiem aktywów), skutki zwolnienia dochodu ujmuje się w okresie, w którym zwolnienie przysługuje. Jeżeli zatem spółka Z osiągnęłaby dochód w 20X9 r., ujęto by zmniejszenie kosztów podatku dochodowego w kwocie 190.000 zł ($50\% \times 2.000.000 \times 19\% = 190.000$ zł), wskutek zmniejszenia zobowiązania z tytułu podatku dochodowego. Jeżeli spółka Z nie osiągnie dochodu do opodatkowania, ujmuje aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 190.000 zł i zmniejszenie kosztów podatku dochodowego. Następnie Z przeprowadza test na utratę wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego (brak możliwości odliczenia dochodów wolnych od podatku stanowi przesłankę wskazującą na utratę wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego). W przypadku utraty wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, spółka S ujmuje koszty podatku dochodowego.

Przykład 28

W dniu 15.12.1995 r. jednostka nabyła maszynę o wartości początkowej 1.000.000 zł. Stosownie do obowiązujących wówczas przepisów jednostka dokonała:

- a) w 1995 r., jednorazowo odliczeń od dochodu w kwocie 1.000.000 zł, korzystając z ulgi inwestycyjnej; wskutek skorzystania z ulgi jednostka utraciła prawo do amortyzowania środka trwałego dla celów podatkowych,
- b) w 1996 r. odliczeń od dochodu w kwocie 1.000.000 zł korzystając z premii inwestycyjnej, stanowiącej odliczenie od dochodu kwoty, równej odliczeniu od dochodu z tytułu ulgi z roku ubiegłego.

Efekty podatkowe ulgi inwestycyjnej powodują ujęcie przez jednostkę rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, wynikających z dodatniej różnicy pomiędzy wartością bilansową a wartością podatkową środka trwałego. Dla celów rachunkowości maszyna jest amortyzowana metodą liniową według stawki 5%, bez wartości końcowej. W związku z tym wartość bilansowa maszyny na 31.12.2003 r. wyniosła 600.000 zł (1.000.000 zł - 8x5%x1.000.000 zł). Ponieważ wartość podatkowa maszyny wyniosła 0, rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego ustalono na 31.12.2003 r. w kwocie 114.000 zł (600.000 złx119%).

Efekty podatkowe premii inwestycyjnej zostały ujęte przez jednostkę w sprawozdaniu finansowym, sporządzonym za 1996 r., doprowadzając do zmniejszenia kosztów podatku. Stawka podatku dochodowego, w myśl ustawy o podatku dochodowym, wyniosła 40% w 1996 r.

Przy sporządzaniu sprawozdania finansowego za 2003 r. jednostka dokonała przekształcenia sprawozdania finansowego w celu uwzględnienia efektów premii inwestycyjnej. Jednostka na 31.12.2001 r., 31.12.2002 r. i 31.12.2003 r. nie dysponowała produktami, na które rozliczane są koszty amortyzacji maszyny. Ustalono oszczędności z tytułu premii inwestycyjnej:

$$1.000.000 \times 40\% = 400.000 \text{ zł}$$

Ponieważ premia inwestycyjna stanowi, zgodnie z pkt 13.2., rozliczenia międzyokresowe przychodów, które ujmuje się i wycenia zgodnie z zasadami właściwymi dla ujmowania

i wyceny dotacji, subwencji i dopłat, służących sfinansowaniu nabycia lub wytworzenia środków trwałych albo wykonania prac rozwojowych, należy ją odpisywać równolegle do dokonywania odpisów amortyzacyjnych. Wartość odpisów premii za okres 01.01.1996 r. - 31.12.2002 r. wyniosła 140.000 zł ($7 \times 5\% \times 400.000$ zł). Odpis premii za 2003 r. wynosi 20.000 zł ($400.000 \times 5\%$).

Aby przekształcić sprawozdanie finansowe dokonuje się następującego zapisu w księgach rachunkowych 2003 r.:

DT	Wynik finansowy z lat ubiegłych	260.000 <i>(400.000-140.000)</i>	
CT	Koszty podatku dochodowego		20.000
CT	Rozliczenie międzyokresowe przychodów		240.000

Jednocześnie należy zapewnić porównywalność sprawozdania finansowego za 2002 r., w sprawozdaniu finansowym sporządzonym za 2003 r.

Zgodnie z pkt 4.7. ujęcie premii inwestycyjnej jako rozliczeń międzyokresowych przychodów powoduje powstanie różnic przejściowych dotyczących tej pozycji bilansu, gdyż kwota premii inwestycyjnej, odpisywanej na wynik finansowy w kolejnych latach, nie będzie stanowiła przychodów podatkowych. Zgodnie z pkt 13.2. te różnice przejściowe są pomijane przy ustaleniu aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

10. Literatura

1. Stefan Babiarczyk, Lidia Błystak, Bogusław Dauter, Andrzej Gomułowicz, Ryszard Pęk, Krzysztof Winiarski, Aleksandra Wrzesińska-Nowacka, „Komentarz - podatek dochodowy od osób prawnych”, Oficyna Wydawnicza Unimex, Wrocław 2013;
2. Wiktor Gabrusewicz (red.), „Analiza sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstwa”, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2011;
3. Jadwiga Godlewska (red.), „Rachunkowość finansowa dla zaawansowanych”, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2011;
4. Teresa Kiziukiewicz (red.), „Audyt wewnętrzny w strukturze kontroli zarządczej”, Wydawnictwo Diffin, Warszawa 2013;
5. Danuta Krzywda (red.), „Rewizja sprawozdań finansowych. Praca zbiorowa”, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2012;
6. Dorota Kosacka, Bogdan Olszewski, „Leksykon - podatek dochodowy od osób prawnych 2013”, Oficyna Wydawnicza Unimex, Wrocław 2013;
7. Paweł Małecki, Małgorzata Mazurkiewicz, „CIT. Komentarz. Podatki i rachunkowość”, Wolters Kluwer, Warszawa 2013;
8. Irena Olchowicz, Agnieszka Tłaczała, „Różnice kursowe, rozliczenia międzyokresowe, rezerwy, zobowiązania warunkowe w rachunkowości i w podatkach”, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2009.
9. Marian Pałka, „Indeks księgowania operacji (zdarzeń) gospodarczych w jednostkach prowadzących działalność gospodarczą”, Wydawnictwo Ekspert Wrocław, Wrocław 2012;

10. Marian Pałka, „Zakładowy plan kont z komentarzem 2013 dla jednostek prowadzących działalność gospodarczą”, Wydawnictwo Ekspert Wrocław, Wrocław 2013;
11. Wanda Skoczylas, „Rachunkowość finansowa dla profesjonalistów”, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2009;
12. Irena Sobańska (red.), „Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne”, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2012;
13. Gertruda Krystyna Świdarska, „Jak czytać sprawozdanie finansowe”, Wydawnictwo Diffin, Warszawa 2013;
14. Gertruda Krystyna Świdarska, Wojciech Więclaw (red.), „Sprawozdania finansowe według polskich i międzynarodowych standardów rachunkowości”, Wydawnictwo Diffin, Warszawa 2008;
15. Kazimiera Winiarska (red.), „Zaawansowana rachunkowość finansowa. Przykłady. Zadania. Testy”, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2012;
16. „Zamknięcie roku 2012”, Wydawnictwo „RACHUNKOWOŚĆ”, Warszawa 2011.

11. Wykaz ustaw

- Ustawa z dnia 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych;
- Ustawa z dnia 16.11.2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych;
- Ustawa z dnia 18.11.2004 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw;
- Ustawa z dnia 12.11.2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw;
- Ustawa z dnia 27.07.2002 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych;
- Ustawa z dnia 9.06.2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych;
- Ustawa z dnia 20.11.1998 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych;
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10.09.2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych;
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19.03.1999 r. w sprawie określenia górnej granicy składek organizacji spółdzielczych na rzecz związków rewizyjnych i Krajowej Rady Spółdzielczej;
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25.11.2011 r. w sprawie określenia wzorów deklaracji, zeznania, oświadczenia oraz informacji podatkowych obowiązujących w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych;
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7.03.2002 r. w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego od niektórych rodzajów dochodów nierezydentów;
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20.10.2006 r. w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego od niektórych rodzajów dochodów nierezydentów;

- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20.12.2006 r. w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego od niektórych rodzajów dochodów nierezydentów;
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 11.12.2007 r. w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego od niektórych rodzajów dochodów nierezydentów;
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27.11.2008 r. w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego od niektórych rodzajów dochodów (przychodów) podatników podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych;
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29.06.2009 r. w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego od niektórych rodzajów dochodów (przychodów) podatników podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych;
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 31.12.2009 r. w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego od niektórych rodzajów dochodów (przychodów) podatników podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych;
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16.03.2010 r. w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego od niektórych dochodów podatników podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych;
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4.11.2011 r. w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego od niektórych rodzajów dochodów (przychodów) podatników podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych;
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5.10.2011 r. w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego od niektórych rodzajów dochodów (przychodów) podatników podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych;
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2.03.2012 r. w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego od niektórych dochodów podatników podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych;
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 9.04.2013 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych;
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 31.05.2006 r. w sprawie wzoru sprawozdania o realizacji uznanej metody ustalania ceny transakcyjnej dla celów podatku dochodowego od osób prawnych;

- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4.12.2007 r. w sprawie rozliczeń dochodów z tytułu udziału jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych;
- Ustawa z dnia 29.09.1994 r. o rachunkowości;
- Ustawa z dnia 9.11.2000 r. o zmianie ustawy o rachunkowości;
- Ustawa z dnia 27.08.2004 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz o zmianie ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie;
- Ustawa z dnia 18.03.2008 r. o zmianie ustawy o rachunkowości;
- Ustawa z dnia 10.07.2008 r. o zmianie ustawy o rachunkowości;
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15.11.2001 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości dla niektórych jednostek niebędących spółkami handlowymi, nieprowadzących działalności gospodarczej;
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 12.12.2001 r. w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych;
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25.09.2009 r. w sprawie szczegółowych zasad sporządzania przez jednostki inne niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup kapitałowych;
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17.09.2013 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych;
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28.12.2009 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości domów maklerskich;
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1.10.2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości banków;
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 11.08.2011 r. w sprawie określenia wzorcowego planu kont dla banków;
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24.12.2007 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości funduszy inwestycyjnych;
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28.12.2009 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji;

- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24.12.2007 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości funduszy emerytalnych;
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19.09.2011 r. w sprawie sprawozdania finansowego komitetu wyborczego;
- Komunikat Nr 17/DR/2001 Ministerstwa Finansów z dnia 5.10.2001 r. w sprawie sposobu wykazania niektórych danych w sprawozdaniu finansowym za rok 2002
- Komunikat Nr 19/DR/2002 Ministerstwa Finansów z dnia 20.12.2002 r. w sprawie zasad prezentacji danych w sprawozdaniu finansowym za rok 2002 przez jednostki inne niż banki i zakłady ubezpieczeń;
- Uchwała nr 5/11 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 10.05.2011 r. w sprawie przyjęcia poprawionego krajowego standardu rachunkowości nr 1 "Rachunek przepływów pieniężnych";
- Uchwała Nr 7/10 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 20.04.2010 r. w sprawie przyjęcia znowelizowanego krajowego standardu rachunkowości nr 2 "Podatek dochodowy";
- Uchwała nr 9/09 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 26.10.2009 r. w sprawie przyjęcia znowelizowanego krajowego standardu rachunkowości nr 3 "Niezakończone usługi budowlane";
- Uchwała nr 2/12 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 14.02.2012 r. w sprawie przyjęcia znowelizowanego Krajowego Standardu Rachunkowości nr 4 "Utrata wartości aktywów";
- Uchwała nr 16/11 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 13.12.2011 r. w sprawie przyjęcia znowelizowanego Krajowego Standardu Rachunkowości nr 5 "Leasing, najem i dzierżawa";
- Uchwała nr 7/08 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 14.10.2008 r. w sprawie przyjęcia krajowego standardu rachunkowości nr 6 "Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe";
- Uchwała nr 6/12 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 24.04.2012 r. w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości nr 7 "Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym - ujęcie i prezentacja";

- Uchwała nr 18/11 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 21.12.2011 r. w sprawie przyjęcia znowelizowanego stanowiska Komitetu w sprawie księgowego ujęcia praw (uprawnień) do emisji gazów cieplarnianych;
- Uchwała nr 1/07 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 16.01.2007 r. w sprawie przyjęcia stanowiska "Ustalanie kosztu wytworzenia dla celów bilansowej wyceny zapasów";
- Uchwała nr 7/07 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 26.06.2007 r. w sprawie przyjęcia stanowiska Komitetu w sprawie księgowego ujęcia praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia energii wytworzonej w odnawialnych źródłach energii;
- Komunikat nr 10 Ministra Finansów z dnia 18.05.2010 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia stanowiska Komitetu w sprawie niektórych zasad prowadzenia ksiąg rachunkowych;
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28.11.2001 r. w sprawie zakresu działania i sposobu organizacji Komitetu Standardów Rachunkowości.



12. ZAŁĄCZNIK NR 1. Sprawozdanie finansowe.

Sprawozdanie finansowe za rok obrotowy od 1 stycznia do 31 grudnia 2010 roku.

Dla udziałowców XYZ

Zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości z dnia 29 września 1994 roku z późniejszymi zmianami Zarząd jest zobowiązany zapewnić sporządzenie rocznego sprawozdania finansowego dającego prawdziwy i rzetelny obraz sytuacji majątkowej i finansowej Spółki na koniec roku obrotowego oraz wyniku finansowego za ten okres.

Elementy sprawozdania finansowego zostały przedstawione w niniejszym dokumencie w następującej kolejności:

Wprowadzenie do sprawozdania finansowego

Bilans na dzień 31 grudnia 2010 roku wykazujący po stronie aktywów i pasywów kwotę 29 411 913,25 złotych.

Rachunek zysków i strat za rok obrotowy od 1 stycznia do 31 grudnia 2010 roku (wariant porównawczy) wykazujący stratę netto w kwocie 30 454 421,14 złotych.

Dodatkowe informacje i objaśnienia.

Sprawozdanie Zarządu z działalności stanowi załącznik do niniejszego sprawozdania finansowego.

Członek Zarządu.

Prezes Zarządu.

Marian Saneczny

Marianna Żądło

Osoba odpowiedzialna
za sporządzenie sprawozdania.

Mariusz Wspaniały

Władysławowo, dnia 27.06.2011 roku.





1. Informacje o Spółce.

- a. XYZ Logistyka sp. z o.o. powstała w wyniku zawarcia umowy Spółki sporządzonej w dniu 19 grudnia 2007 r., w formie aktu notarialnego, Repertorium A w Kancelarii Notarialnej 1. Zgodnie z umową Spółka została zawiązana na czas nieokreślony.
- b. Siedziba Spółki mieści się we Władysławowie. W dniu 09 lutego 2011 roku postanowieniem Sądu Rejonowego, nastąpiła zmiana siedziby Spółki.
- c. Postanowieniem Sądu Rejonowego Spółka została wpisana do Krajowego Rejestru Sądowego – Rejestru Przedsiębiorców pod numerem KRS 99999999999999. Spółce nadano numer statystyczny REGON 0999999999999, NIP 888888888888.
- d. Przedmiotem działalności Spółki jest przede wszystkim:
 - Wynajem i zarządzanie nieruchomościami własnymi lub dzierżawionymi (PKD 68.20.Z)
 - Wynajem nieruchomości na własny rachunek (PKD 70.20.Z).

2. Zasady przyjęte przy sporządzeniu sprawozdania finansowego.

- a. Niniejsze sprawozdanie finansowe obejmuje okres od 1 stycznia 2010 do 31 grudnia 2010 roku i zostało sporządzone przy założeniu, że Spółka będzie kontynuować działalność gospodarczą w dającej się przewidzieć przyszłości oraz że nie zamierza ani nie jest zmuszona zaniechać działalności lub istotnie zmniejszyć jej zakresu. Zgodnie z wiedzą Zarządu Spółki nie istnieją okoliczności wskazujące na zagrożenie kontynuowania działalności przez Spółkę w okresie nie krótszym niż jeden rok od dnia bilansowego.
- b. Sprawozdanie finansowe za okres od 1 stycznia 2010 do 31 grudnia 2010 roku składa się z:
 - sprawozdania finansowego (bilans, rachunek zysków i strat, zestawienie zmian w kapitale własnym),
 - wybranych danych objaśniających,
 - pozostałych informacji dodatkowych.
- c. Walutą sprawozdawczą jest złoty polski („PLN”).
- d. Dane porównywalne były zweryfikowane przez biegłego rewidenta.

3. Zastosowane zasady i metody rachunkowości.

Zasady rachunkowości przyjęte przy sporządzaniu sprawozdania finansowego są zgodne z Ustawą o Rachunkowości z 29 września 1994 roku z późniejszymi zmianami, zwaną dalej Ustawą.

Poszczególne składniki aktywów i pasywów, z wyjątkiem nieruchomości inwestycyjnych, wycenia się stosując rzeczywiście poniesione na ich nabycie ceny, z zachowaniem zasady ostrożności.





a. Wartości niematerialne i prawne, środki trwałe.

Wartości niematerialne i prawne, środki trwałe oraz środki trwałe w budowie wycenia się według cen nabycia lub kosztów wytworzenia, pomniejszonych o dotychczasowe umorzenie oraz o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości. Odpisy amortyzacyjne są dokonywane przy zastosowaniu metody liniowej.

Wartości niematerialne i prawne oraz środki trwałe o wartości początkowej nie przekraczającej 3.500 zł obciążają koszty działalności jednorazowo w miesiącu oddania ich do użytkowania.

Na składniki aktywów, co do których istnieje podejrzenie, że w dającej się przewidzieć przyszłości nie będą przynosić korzyści ekonomicznych dokonuje się odpisu z tytułu trwałej utraty wartości.

W momencie likwidacji lub sprzedaży środków trwałych, wartość początkowa tych środków oraz dotychczasowe umorzenie są wysięgowywane, a wynik likwidacji lub sprzedaży jest odnoszony w ciężar rachunku zysków i strat.

W momencie oddania do używania ustalany jest okres ekonomicznej użyteczności dla każdego nabytego składnika aktywów, który to decyduje o okresie amortyzacji. Dokonywanie odpisów amortyzacyjnych rozpoczyna się począwszy od miesiąca następującego po miesiącu oddania składnika do używania.

Spółka stosuje dla podstawowych grup majątku roczne stawki amortyzacyjne zgodne z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z dnia 15 lutego 1992 roku (Dz. U. 2000r nr 54, poz. 654 z późn. zmianami).

Szacunki dotyczące okresu ekonomicznej użyteczności oraz metoda amortyzacji są przedmiotem przeglądu na koniec każdego roku obrotowego w celu weryfikacji, czy zastosowane metody i okres amortyzacji jest zgodny z przewidywanym rozkładem czasowym korzyści ekonomicznych przynoszonych przez ten środek trwały. Zmiana przyjętego okresu skutkuje zmianą kwoty dokonywanych odpisów amortyzacyjnych począwszy od pierwszego dnia następnego roku obrotowego.

b. Inwestycje.

Inwestycje są to aktywa posiadane przez jednostkę w celu osiągnięcia z nich korzyści ekonomicznych wynikających z przyrostu wartości tych aktywów, uzyskania przychodów w formie odsetek, dywidend (udziałów w zyskach) lub innych pożytków, w tym również z transakcji handlowej, a w szczególności aktywa finansowe oraz te nieruchomości i wartości niematerialne i prawne, które nie są użytkowane przez jednostkę, lecz są posiadane przez nią w celu osiągnięcia tych korzyści.

Aktywa finansowe – rozumie się przez to aktywa pieniężne, instrumenty kapitałowe wyemitowane przez inne jednostki, a także wynikające z kontraktu prawo do otrzymania aktywów pieniężnych lub prawo do wymiany instrumentów finansowych z inną jednostką na korzystnych warunkach.

Inwestycje niefinansowe.

Spółka do inwestycji niefinansowych zalicza nieruchomości inwestycyjne.

Nieruchomości inwestycyjne to nieruchomości obejmujące inwestycje w grunty, prawo wieczystego użytkowania oraz budynki i budowle, których Spółka nie użytkuje na własne potrzeby, lecz



są posiadane przez nią w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych wynikających z przyrostu wartości tych aktywów, w tym również ze sprzedaży i wynajmu.

Na dzień nabycia nieruchomości inwestycyjną wycenia się zgodnie z art. 35 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości, tzn. według cen nabycia albo cen zakupu, jeżeli koszty przeprowadzenia i rozliczenia transakcji nie są istotne.

Na dzień bilansowy inwestycje w nieruchomości wyceniane są według wartości godziwej (zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt.1a ustawy o rachunkowości).

Różnica z wyceny nieruchomości wpływa na wynik finansowy okresu, w którym dokonano wyceny tj. zmniejszenia lub zwiększenia wartości rynkowej nieruchomości odnoszone są w pozostałe koszty lub przychody operacyjne (zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt.32c ustawy o rachunkowości).

Inwestycje o charakterze trwałym.

Nabyte lub powstałe aktywa finansowe oraz inne inwestycje ujmuje się w księgach rachunkowych na dzień ich nabycia lub powstania według ceny nabycia. Na dzień bilansowy udziały w innych jednostkach oraz inne inwestycje zaliczane do aktywów trwałych są wycenione według ceny nabycia pomniejszonej o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości.

Odpisy z tytułu trwałej utraty wartości obciążają koszty finansowe. W przypadku ustania przyczyny, dla której dokonano odpisu, równowartość całości lub części uprzednio dokonanych odpisów z tytułu trwałej utraty wartości zwiększa wartość danego składnika aktywów i podlega zaliczeniu do przychodów finansowych.

Inwestycje krótkoterminowe.

Nabyte udziały, akcje oraz inne aktywa krótkoterminowe ujmuje się w księgach rachunkowych na dzień ich nabycia lub powstania według ceny nabycia. Na dzień bilansowy aktywa zaliczone do inwestycji krótkoterminowych są wycenione według ceny rynkowej a jeśli nie istnieje aktywny rynek według wartości nabycia.

Skutki zmian wartości inwestycji krótkoterminowych wpływają w pełnej wysokości odpowiednio na przychody lub koszty finansowe.

c. Zapasy.

Nie występują.

d. Należności i zobowiązania.

Należności i zobowiązania (w tym z tytułu kredytów i pożyczek) w walucie polskiej wykazywane są według wartości podlegającej zapłacie. Należności i zobowiązania w walutach obcych w momencie powstania ujmowane są według średniego kursu ustalonego przez Prezesa NBP dla danej waluty obcej. Dodatkowo lub ujemne różnice kursowe powstające w dniu płatności wynikające z różnicy pomiędzy kursem waluty na ten dzień, a kursem waluty w dniu powstania należności lub zobowiązania, odnoszone są odpowiednio na przychody lub koszty operacji finansowych.

Nie rozliczone na dzień bilansowy należności i zobowiązania w walucie obcej wycenia się według średniego kursu ustalonego dla danej waluty przez Prezesa NBP na ten dzień.





Wartość należności aktualizuje się uwzględniając stopień prawdopodobieństwa ich zapłaty poprzez dokonanie odpisu aktualizującego.

e. Środki pieniężne.

Krajowe środki pieniężne w kasie i na rachunkach bankowych wycenia się według wartości nominalnej. Wpływ walut na dewizowy rachunek bankowy wycenia się wg kursów kupna walut, stosowanych na ten dzień przez bank prowadzący rachunek dewizowy, zaś rozchód walut wycenia się wg kursu sprzedaży banku stosowanego na dzień ich rozchodu. Na dzień bilansowy środki pieniężne wyrażone w walucie obcej wycenia się według średniego kursu ustalonego dla danej waluty przez Prezesa NBP na ten dzień.

Ustalone na koniec roku obrotowego różnice kursowe wpływają na wynik finansowy będąc odnoszone odpowiednio na przychody lub koszty operacji finansowych.

f. Kapitały.

Kapitał zakładowy wykazuje się w wysokości określonej w umowie Spółki i wpisanej w rejestrze sądowym. Zadeklarowane, lecz nie wniesione wkłady kapitałowe ujmuje się jako należne wpłaty na poczet kapitału.

Kapitał zapasowy tworzony jest z odpisów z czystego zysku rocznego Spółki.

g. Rozliczenia międzyokresowe kosztów oraz rezerwy na zobowiązania.

W przypadku ponoszenia wydatków dotyczących przyszłych okresów sprawozdawczych Spółka dokonuje czynnych rozliczeń międzyokresowych. Do kosztów rozliczanych w czasie zalicza się przede wszystkim:

- prenumerata czasopism,
- podatek od nieruchomości,
- podatek rolny,
- koszty ubezpieczeń majątkowych i osobowych opłacane z góry,
- użytkowanie wieczyste.

Rezerwy tworzy się na zobowiązania w przypadku gdy kwota lub termin zapłaty są niepewne, ich powstanie jest pewne lub o dużym stopniu prawdopodobieństwa oraz wynikają one z przeszłych zdarzeń i ich wiarygodny szacunek jest możliwy.

Spółka tworzy rezerwy na koszty w wysokości prawdopodobnych zobowiązań przypadających na bieżący okres sprawozdawczy wynikających ze świadczeń wykonanych na rzecz Spółki przez kontrahentów oraz z obowiązku wykonania związanych z bieżącą działalnością przyszłych świadczeń, których kwotę można oszacować, choć data powstania nie jest jeszcze znana. Do rozliczeń międzyokresowych biernych zalicza się przede wszystkim: wartość wykonanych niezafakturowanych usług oraz dostaw, wartości usług, które zostaną wykonane w przyszłości a dotyczą bieżącego okresu obrotowego, rezerwy na badanie bilansu, rezerwy na wynagrodzenia.





h. Rozliczenia międzyokresowe przychodów.

W przypadku Spółki rozliczenia międzyokresowe przychodów obejmują w szczególności równowartość otrzymanych przychodów z tytułu świadczeń, których wykonanie nastąpi w przyszłych okresach sprawozdawczych.

i. Rezerwa i aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

W związku z przejściowymi różnicami między wykazywaną w księgach rachunkowych wartością aktywów i pasywów a ich wartością podatkową oraz stratą podatkową możliwą do odliczenia w przyszłości, jednostka tworzy rezerwę i ustala aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego ustala się w wysokości kwoty przewidzianej w przyszłości do odliczenia od podatku dochodowego, w związku z ujemnymi różnicami przejściowymi, które spowodują w przyszłości zmniejszenie podstawy obliczenia podatku dochodowego oraz straty podatkowej możliwej do odliczenia ustalonej przy zachowaniu zasady ostrożności.

Rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego tworzy się w wysokości kwoty podatku dochodowego, wymagającej w przyszłości zapłaty, w związku z występowaniem dodatnich różnic przejściowych, to jest różnic, które spowodują zwiększenie podstawy obliczenia podatku dochodowego w przyszłości.

Wysokość rezerwy i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego ustala się przy uwzględnieniu stawek podatku dochodowego obowiązujących w roku powstania obowiązku podatkowego.

j. Instrumenty finansowe

W przypadku nabycia aktywa finansowe wycenia się w cenie poniesionych wydatków (wartość nominalna wraz z kosztami transakcji poniesionymi bezpośrednio w związku z nabyciem aktywów finansowych).

Na dzień bilansowy aktywa przeznaczone do obrotu oraz dostępne do sprzedaży wyceniane są w wartości godziwej, zaś aktywa utrzymywane do terminu wymagalności oraz pożyczki udzielone przez Spółkę, w wysokości skorygowanej ceny nabycia.

Zobowiązania finansowe ujmuje się w księgach rachunkowych w kwocie wymagającej zapłaty. Na dzień bilansowy zobowiązania finansowe przeznaczone do obrotu wycenia się według wartości godziwej. Inne zobowiązania finansowe na dzień bilansowy są wykazywane według skorygowanej ceny nabycia.

Zyski i straty z przeszacowania na dzień bilansowy aktywów finansowych oraz zobowiązań finansowych zakwalifikowanych do kategorii przeznaczonych do obrotu (w tym instrumentów pochodnych) oraz aktywów finansowych zakwalifikowanych do kategorii dostępnych do sprzedaży i wycenianych w wartości godziwej (z wyłączeniem pozycji zabezpieczanych) odnoszone są odpowiednio do przychodów i kosztów finansowych okresu sprawozdawczego.





W przypadku aktywów i zobowiązań finansowych wycenionych w wysokości skorygowanej ceny nabycia (z wyjątkiem pozycji zabezpieczanych i zabezpieczających) odpis z tytułu dyskonta lub premii oraz pozostałe różnice ustalone na dzień wyłączenia ich z ksiąg rachunkowych, zalicza się odpowiednio do przychodów lub kosztów finansowych z tytułu odsetek okresu sprawozdawczego.

Wbudowany instrument pochody wycenia się na dzień ujęcia w księgach oraz na dzień bilansowy według wartości godziwej. Różnica między wartością godziwą ustaloną na dzień bilansowy, a wartością godziwą na dzień ujęcia w księgach odnoszona jest na wynik z operacji finansowych.

Instrumenty pochodne stanowiące instrument zabezpieczający, będące zabezpieczeniem wartości godziwej wycenia się w wartości godziwej, a zmianę odnosi się na wynik z operacji finansowych.

Instrumenty pochodne stanowiące instrument zabezpieczający, będący zabezpieczeniem przepływów pieniężnych wycenia się w wartości godziwej, a zmianę odnosi na kapitał z aktualizacji wyceny w części stanowiącej efektywne zabezpieczenie oraz na wynik z operacji finansowych w części nie stanowiącej efektywnego zabezpieczenia.

k. Wynik finansowy

Na wynik finansowy składa się: wynik na sprzedaży, wynik na pozostałej działalności operacyjnej, wynik na działalności finansowej, wynik na operacjach nadzwyczajnych oraz obowiązkowe obciążenie wyniku. Spółka stosuje wariant porównawczy rachunku zysków i strat.

Przychodem ze sprzedaży produktów, tj. wyrobów gotowych i usług jest kwota należna z tego tytułu od odbiorcy, pomniejszona o należny podatek od towarów i usług. Momentem sprzedaży jest przekazanie towarów odbiorcy lub odebranie przez niego usługi. W przypadku Spółki do przychodów ze sprzedaży produktów zalicza się przede wszystkim:

- przychody z tytułu najmu,
- przychody refakturowane związane z budową infrastruktury towarzyszącej nieruchomości klasyfikowanej jako nieruchomości inwestycyjnej.

Koszty sprzedanych wyrobów i usług są to koszty wytworzenia tych produktów i usług, które są współmierne do przychodów ze sprzedaży.

Pozostałe przychody i koszty operacyjne są to koszty i przychody nie związane bezpośrednio z normalną działalnością, wpływające na wynik finansowy.

Przychody finansowe są to należne przychody z operacji finansowych, natomiast **koszty finansowe** są to poniesione koszty operacji finansowych. Odsetki, prowizje oraz różnice kursowe dotyczące środków trwałych w budowie wpływają na wartość nabycia tych składników majątku. Różnice kursowe oraz odsetki od zobowiązań i kredytów inwestycyjnych po oddaniu środka trwałego do użytkowania wpływają na wynik operacji finansowych.

Wynik zdarzeń nadzwyczajnych stanowi różnicę między zrealizowanymi zyskami nadzwyczajnymi a poniesionymi stratami nadzwyczajnymi wynikającymi ze zdarzeń losowych.



**BILANS na 31 grudnia 2010 w zł.**

Wyszczególnienie	Nota	Rok bieżący	Rok poprzedni
A. AKTYWA TRWAŁE		29 289 689,96	63 369 325,04
I. Wartości niematerialne i prawne	1	1 672,96	1 825,04
1. Koszty zakończonych prac rozwojowych	-	-	-
2. Wartość firmy	-	-	-
3. Inne wartości niematerialne i prawne	-	1 672,96	1 825,04
4. Zaliczki na wartości niematerialne i prawne	-	-	-
II. Rzeczowe aktywa trwałe	2-7	-	7 500,00
1. Środki trwałe	2	-	7 500,00
a) grunty (w tym prawo użytkowania wieczystego gruntu)	3	-	-
b) budynki, lokale i obiekty inżynierii lądowej i wodnej	-	-	-
c) urządzenia techniczne i maszyny	-	-	-
d) środki transportu	-	-	-
e) inne środki trwałe	-	-	7 500,00
2. Środki trwałe w budowie	6	-	-
3. Zaliczki na środki trwałe w budowie	-	-	-
III. Należności długoterminowe	17	-	-
1. Od jednostek powiązanych	-	-	-
2. Od pozostałych jednostek	-	-	-
IV. Inwestycje długoterminowe	8-10	27 951 255,00	63 360 000,00
1. Nieruchomości	-	27 641 700,00	63 360 000,00
2. Wartości niematerialne i prawne	-	-	-
3. Długoterminowe aktywa finansowe	-	309 555,00	-
a) w jednostkach powiązanych	9	309 555,00	-
- udziały lub akcje	-	-	-
- inne papiery wartościowe	-	-	-
- udzielone pożyczki	-	-	-
- inne długoterminowe aktywa finansowe	-	309 555,00	-
b) w pozostałych jednostkach	10	-	-
- udziały lub akcje	-	-	-
- inne papiery wartościowe	-	-	-
- udzielone pożyczki	-	-	-
- inne długoterminowe aktywa finansowe	-	-	-
4. Inne inwestycje długoterminowe	-	-	-
V. Długoterminowe rozliczenia międzyokresowe	21, 30	1 336 762,00	-
1. Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	30	1 336 762,00	-
2. Inne rozliczenia międzyokresowe	-	-	-





B. AKTYWA OBROTOWE	-	122 223,29	318 410,94
I. Zapasy	11	25 000,00	-
1. Materiały	-	-	-
2. Półprodukty i produkty w toku	-	-	-
3. Produkty gotowe	-	-	-
4. Towary	-	-	-
5. Zaliczki na dostawy	-	25 000,00	-
II. Należności krótkoterminowe	16,18-20	96 654,11	292 403,90
1. Należności od jednostek powiązanych	20	-	-
a) z tytułu dostaw i usług, o okresie spłaty:	16	-	-
- do 12 miesięcy	-	-	-
- powyżej 12 miesięcy	-	-	-
b) inne	18	-	-
2. Należności od pozostałych jednostek	-	96 654,11	292 403,90
a) z tytułu dostaw i usług, o okresie spłaty:	16	-	-
- do 12 miesięcy	-	-	-
- powyżej 12 miesięcy	-	-	-
b) z tytułu podatków, dotacji, ceł, ubezpieczeń społecznych	-	9 757,59	98 307,94
c) inne	18	86 896,52	194 095,96
d) dochodzone na drodze sądowej	19	-	-
III. Inwestycje krótkoterminowe	12-15	369,68	25 806,69
1. Krótkoterminowe aktywa finansowe	-	369,68	25 806,69
a) w jednostkach powiązanych	13	-	-
- udziały lub akcje	-	-	-
- inne papiery wartościowe	-	-	-
- udzielone pożyczki	-	-	-
- inne krótkoterminowe aktywa finansowe	-	-	-
b) w pozostałych jednostkach	14	-	-
- udziały lub akcje	-	-	-
- inne papiery wartościowe	-	-	-
- udzielone pożyczki	-	-	-
- inne krótkoterminowe aktywa finansowe	-	-	-
c) środki pieniężne i inne aktywa pieniężne	15	369,68	25 806,69
- środki pieniężne w kasie i na rachunkach	-	369,68	25 806,69
- inne środki pieniężne	-	-	-
- inne aktywa pieniężne	-	-	-
2. Inne inwestycje krótkoterminowe	-	-	-
IV. Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe	22	199,50	200,35
AKTYWA OGÓŁEM		29 411 913,25	63 687 735,98



Wyszczególnienie	Nota	Rok bieżący	Rok poprzedni
A. KAPITAŁ (FUNDUSZ) WŁASNY	24-28	3 758 036,44	33 992 457,58
I. Kapitał (fundusz) podstawowy	24	100 000,00	100 000,00
II. Należne wpłaty na kapitał podstawowy	-	-	-
III. Udziały (akcje) własne	-	-	-
IV. Kapitał (fundusz) zapasowy	25	23 525 711,04	-
V. Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny	26	-	-
VI. Pozostałe kapitały (fundusze) rezerwowe	27	12 675 000,00	12 675 000,00
VII. Należne dopłaty na poczet kapitału rezerwowego (wielkość ujemna)	-	- 1 032 000,00	- 1 252 000,00
VIII. Zysk (strata) z lat ubiegłych	-	- 1 056 253,46	- 1 056 253,46
IX. Zysk (strata) netto	-	- 30 454 421,14	23 525 711,04
X. Odpisy z zysku netto w ciągu roku obrotowego	-	-	-
B. ZOBOWIĄZANIA I REZERWY NA ZOBOWIĄZANIA	-	25 653 876,81	29 695 278,40
I. Rezerwy na zobowiązania	29,31	565 521,00	5 913 240,00
1. Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	31	-	5 906 240,00
2. Rezerwa na świadczenia emerytalne i podobne	-	-	-
- długoterminowa	-	-	-
- krótkoterminowa	-	-	-
3. Pozostałe rezerwy	-	565 521,00	7 000,00
- długoterminowe	-	-	-
- krótkoterminowe	-	565 521,00	7 000,00
II. Zobowiązania długoterminowe	33,34-35	11 339 294,43	122 365,58
1. Wobec jednostek powiązanych	-	-	-
2. Wobec pozostałych jednostek	-	11 339 294,43	122 365,58
a) kredyty i pożyczki	34	11 339 294,43	-
b) z tytułu emisji dłużnych papierów wartościowych	35	-	-
c) inne zobowiązania finansowe	34	-	-
d) inne	-	-	122 365,58
III. Zobowiązania krótkoterminowe	32	13 710 935,21	23 659 672,82
1. Wobec jednostek powiązanych	-	2 292 569,84	2 052 305,57
a) z tytułu dostaw i usług, o okresie wymagalności:	-	20 927,33	428,71
- do 12 miesięcy	-	20 927,33	428,71
- powyżej 12 miesięcy	-	-	-
b) inne	-	2 271 642,51	2 051 876,86
2. Wobec pozostałych jednostek	-	11 418 365,37	21 607 367,25
a) kredyty i pożyczki	34	8 508 652,79	6 613 303,26
b) z tytułu emisji dłużnych papierów wartościowych	35	-	-
c) inne zobowiązania finansowe	-	-	-
d) z tytułu dostaw i usług, o okresie wymagalności:	-	142 580,49	14 113,93
- do 12 miesięcy	-	142 580,49	14 113,93
- powyżej 12 miesięcy	-	-	-
e) zaliczki otrzymane na dostawy	-	1 076 629,09	-
f) zobowiązania wekslowe	-	-	-
g) z tytułu podatków, ceł, ubezpieczeń i innych świadczeń	-	580 174,96	136 428,55
h) z tytułu wynagrodzeń	-	313 333,33	894 540,26
i) inne	-	796 994,71	13 948 981,25
3. Fundusze specjalne	-	-	-
IV. Rozliczenia międzyokresowe	23	38 126,17	-
1. Ujemna wartość firmy	-	-	-
2. Inne rozliczenia międzyokresowe	-	38 126,17	-
- długoterminowe	-	38 126,17	-
- krótkoterminowe	-	-	-
PASYWA OGÓŁEM	-	29 411 913,25	63 687 735,98


**RACHUNEK ZYSKÓW I STRAT (wariant porównawczy)
za okres obrotowy od 1 stycznia do 31 grudnia 2010 w zł.**

Wyszczególnienie	Nota	Rok bieżący	Rok poprzedni
A. PRZYCHODY NETTO ZE SPRZEDAŻY I ZRÓWNANE Z NIMI, w tym:	43-45	260 272,00	22 260,00
- od jednostek powiązanych	-	-	-
I. Przychody netto ze sprzedaży produktów	-	260 272,00	22 260,00
II. Zmiana stanu produktów	-	-	-
III. Koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki	-	-	-
IV. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów	-	-	-
B. KOSZTY DZIAŁALNOŚCI OPERACYJNEJ	46	1 775 565,35	1 086 790,89
I. Amortyzacja	-	152,08	1 824,96
II. Zużycie materiałów i energii	-	3 255,63	1 826,53
III. Usługi obce	-	950 685,92	142 106,88
IV. Podatki i opłaty, w tym:	-	429 583,89	407 150,71
- podatek akcyzowy	-	-	-
V. Wynagrodzenia	-	338 568,33	530 742,86
VI. Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia	-	-	-
VII. Pozostałe koszty rodzajowe	-	53 319,50	3 138,95
VIII. Wartość sprzedanych towarów i materiałów	-	-	-
C. ZYSK (STRATA) ZE SPRZEDAŻY (A-B)	-	- 1 515 293,35	- 1 064 530,89
D. POZOSTAŁE PRZYCHODY OPERACYJNE	47	1 079 363,80	31 086 485,80
I. Zysk ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych	-	-	-
II. Dotacje	-	-	-
III. Inne przychody operacyjne	-	1 079 363,80	31 086 485,80
E. POZOSTAŁE KOSZTY OPERACYJNE	48	36 078 878,49	25 109,00
I. Strata ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych	-	-	-
II. Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych	-	35 798 461,70	-
III. Inne koszty operacyjne	-	280 416,79	25 109,00
F. ZYSK (STRATA) Z DZIAŁALNOŚCI OPERACYJNEJ (C+D-E)	-	- 36 514 808,04	29 996 845,91
G. PRZYCHODY FINANSOWE	49	8 950,11	4 390,42
I. Dywidendy i udziały w zyskach, w tym:	-	-	-
- od jednostek powiązanych	-	-	-
II. Odsetki, w tym:	-	8 949,33	4 390,42
- od jednostek powiązanych	-	7 298,68	-
III. Zysk ze zbycia inwestycji	-	-	-
IV. Aktualizacja wartości inwestycji	-	-	-
V. Inne	-	0,78	-
H. KOSZTY FINANSOWE	50	1 191 565,21	569 285,29
I. Odsetki, w tym:	-	1 187 177,71	569 285,29
- dla jednostek powiązanych	-	112 264,43	105 884,10
II. Strata ze zbycia inwestycji	-	-	-
III. Aktualizacja wartości inwestycji	-	-	-
IV. Inne	-	4 387,50	-
I. ZYSK (STRATA) Z DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ (F+G-H)	-	- 37 697 423,14	29 431 951,04
J. WYNIK ZDARZEŃ NADZWYCZAJNYCH (J.I.-J.II.)	51	-	-
I. Zyski nadzwyczajne	-	-	-
II. Straty nadzwyczajne	-	-	-
K. ZYSK (STRATA) BRUTTO (I±J)	-	- 37 697 423,14	29 431 951,04
L. PODATEK DOCHODOWY	52	- 7 243 002,00	5 906 240,00
M. POZOSTAŁE OBOWIĄZKOWE ZMNIĘSZENIA ZYSKU	-	-	-
N. ZYSK (STRATA) NETTO (K-L-M)	-	- 30 454 421,14	23 525 711,04


**RACHUNEK ZYSKÓW I STRAT (wariant porównawczy)
za okres obrotowy od 1 stycznia do 31 grudnia 2010 w zł.**

Wyszczególnienie	Nota	Rok bieżący	Rok poprzedni
A. PRZYCHODY NETTO ZE SPRZEDAŻY I ZRÓWNANE Z NIMI, w tym:	43-45	260 272,00	22 260,00
- od jednostek powiązanych	-	-	-
I. Przychody netto ze sprzedaży produktów	-	260 272,00	22 260,00
II. Zmiana stanu produktów	-	-	-
III. Koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki	-	-	-
IV. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów	-	-	-
B. KOSZTY DZIAŁALNOŚCI OPERACYJNEJ	46	1 775 565,35	1 086 790,89
I. Amortyzacja	-	152,08	1 824,96
II. Zużycie materiałów i energii	-	3 255,63	1 826,53
III. Usługi obce	-	950 685,92	142 106,88
IV. Podatki i opłaty, w tym:	-	429 583,89	407 150,71
- podatek akcyzowy	-	-	-
V. Wynagrodzenia	-	338 568,33	530 742,86
VI. Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia	-	-	-
VII. Pozostałe koszty rodzajowe	-	53 319,50	3 138,95
VIII. Wartość sprzedanych towarów i materiałów	-	-	-
C. ZYSK (STRATA) ZE SPRZEDAŻY (A-B)	-	- 1 515 293,35	- 1 064 530,89
D. POZOSTAŁE PRZYCHODY OPERACYJNE	47	1 079 363,80	31 086 485,80
I. Zysk ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych	-	-	-
II. Dotacje	-	-	-
III. Inne przychody operacyjne	-	1 079 363,80	31 086 485,80
E. POZOSTAŁE KOSZTY OPERACYJNE	48	36 078 878,49	25 109,00
I. Strata ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych	-	-	-
II. Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych	-	35 798 461,70	-
III. Inne koszty operacyjne	-	280 416,79	25 109,00
F. ZYSK (STRATA) Z DZIAŁALNOŚCI OPERACYJNEJ (C+D-E)	-	- 36 514 808,04	29 996 845,91
G. PRZYCHODY FINANSOWE	49	8 950,11	4 390,42
I. Dywidendy i udziały w zyskach, w tym:	-	-	-
- od jednostek powiązanych	-	-	-
II. Odsetki, w tym:	-	8 949,33	4 390,42
- od jednostek powiązanych	-	7 298,68	-
III. Zysk ze zbycia inwestycji	-	-	-
IV. Aktualizacja wartości inwestycji	-	-	-
V. Inne	-	0,78	-
H. KOSZTY FINANSOWE	50	1 191 565,21	569 285,29
I. Odsetki, w tym:	-	1 187 177,71	569 285,29
- dla jednostek powiązanych	-	112 264,43	105 884,10
II. Strata ze zbycia inwestycji	-	-	-
III. Aktualizacja wartości inwestycji	-	-	-
IV. Inne	-	4 387,50	-
I. ZYSK (STRATA) Z DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ (F+G-H)	-	- 37 697 423,14	29 431 951,04
J. WYNIK ZDARZEŃ NADZWYCZAJNYCH (J.I.-J.II.)	51	-	-
I. Zyski nadzwyczajne	-	-	-
II. Straty nadzwyczajne	-	-	-
K. ZYSK (STRATA) BRUTTO (I±J)	-	- 37 697 423,14	29 431 951,04
L. PODATEK DOCHODOWY	52	- 7 243 002,00	5 906 240,00
M. POZOSTAŁE OBOWIĄZKOWE ZMNIĘSZENIA ZYSKU	-	-	-
N. ZYSK (STRATA) NETTO (K-L-M)	-	- 30 454 421,14	23 525 711,04

1. Wartości niematerialne i prawne – zmiana stanu w okresie obrotowym (według grup rodzajowych).

Lp.	Wyszczególnienie	Koszty zakończonych prac rozwojowych	Wartość firmy	Inne wartości niematerialne i prawne	Zaliczki na wartości niematerialne i prawne	Razem
1.	Wartość brutto na początek okresu			3 650,00		3 650,00
	Zwiększenia, w tym:	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	– nabycie					0,00
	– przemieszczenie wewnętrzne					0,00
	– inne					0,00
	Zmniejszenia, w tym:	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	– likwidacja					0,00
	– aktualizacja wartości					0,00
	– sprzedaż					0,00
	– przemieszczenie wewnętrzne					0,00
	– inne					0,00
2.	Wartość brutto na koniec okresu	0,00	0,00	3 650,00	0,00	3 650,00
3.	Umorzenie na początek okresu		0,00	1 824,96		1 824,96
	Zwiększenia			152,08		152,08
	Zmniejszenia, w tym:	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	– likwidacja					0,00
	– sprzedaż					0,00
	– przemieszczenie wewnętrzne					0,00
	– inne					0,00
4.	Umorzenie na koniec okresu	0,00	0,00	1 977,04	0,00	1 977,04
5.	Wartość netto na początek okresu	0,00	0,00	1 825,04	0,00	1 825,04
6.	Wartość netto na koniec okresu	0,00	0,00	1 672,96	0,00	1 672,96

2. Środki trwałe – zmiana stanu w okresie obrotowym (według grup rodzajowych).

Lp.	Wyszczególnienie	Grunty własne	Budynki i budowle	Urządzenia techniczne i	Środki transportu	Pozostałe środki trwałe	Razem
1.	Wartość brutto na początek okresu					30 000,00	30 000,00
	Zwiększenia, w tym:	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	– nabycie						0,00
	– przemieszczenie wewnętrzne						0,00
	– inne						0,00
	Zmniejszenia, w tym:	0,00	0,00	0,00	0,00	7 500,00	7 500,00
	– likwidacja						0,00
	– aktualizacja wartości					7 500,00	7 500,00
	– sprzedaż						0,00
	– przemieszczenie wewnętrzne						0,00
	– inne						0,00
2.	Wartość brutto na koniec okresu	0,00	0,00	0,00	0,00	22 500,00	22 500,00
3.	Umorzenie na początek okresu					22 500,00	22 500,00
	Zwiększenia					0,00	0,00
	Zmniejszenia, w tym:	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	– likwidacja						0,00
	– sprzedaż						0,00
	– przemieszczenie wewnętrzne						0,00
	– inne						0,00
4.	Umorzenie na koniec okresu	0,00	0,00	0,00	0,00	22 500,00	22 500,00
5.	Wartość netto na początek okresu	0,00	0,00	0,00	0,00	7 500,00	7 500,00
6.	Wartość netto na koniec okresu	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
7.	Stopień zużycia od wartości początkowej (%)	0%	0%	0%	0%	100%	100%

3. Wartości niematerialne i prawne, środki trwałe bilansowe (struktura własnościowa).

Struktura własnościowa środków trwałych.

Lp.	Wyszczególnienie	Wartość na koniec okresu	Wartość na początek okresu
1	Środki trwałe własne	0,00	7500,00
2	Środki trwałe używane na podstawie umów najmu		
3	Środki trwałe używane na podstawie umów dzierżawy		
4	Środki trwałe używane na podstawie umów leasingu		
5	Środki trwałe używane na podstawie pozostałych umów		
	Razem	0,00	7 500,00

Wartość gruntów użytkowanych wieczysto.

Spółka posiada prawa wieczystego użytkowania gruntów, które zgodnie z zapisami znowelizowanej ustawy o rachunkowości jest wyceniane i wykazywane w bilansie jako inwestycje długoterminowe - nieruchomości. Zakres zmian dotyczących nieruchomości inwestycyjnych przedstawia nota nr 7.

4. Wysokość i wyjaśnienie przyczyn odpisów aktualizujących wartość środków trwałych.

Lp.	Wyszczególnienie	Odpisy aktualizujące na początek okresu	zwiększenia	zmniejszenia	Odpisy aktualizujące na koniec okresu
1	wycofanie z używania środka trwałych	0,00	7 500,00	0,00	7 500,00
	Razem	0,00	7 500,00		7 500,00

5. Koszt wytworzenia środków trwałych w budowie oraz środków trwałych na własne potrzeby.

Nie dotyczy.

6. Poniesione w ostatnim roku obrotowym i planowane na następny rok nakłady na niefinansowe aktywa trwałe.

Lp.	Wyszczególnienie	Wartość w roku bieżących	Plany na rok następny
1	Nakłady na ochronę środowiska	0,00	
2	Nakłady na pozostałe niefinansowe aktywa trwałe	72 661,70	8 000 000,00
	Razem	72 661,70	8 000 000,00

7. Zakres zmian inwestycji długoterminowych.

Lp.	Wyszczególnienie	Nieruchomości	Wartości niematerialne	Długotermin. aktywa fin. JP	Długotermin. aktywa fin. JnP	Inne inwestycje długoterminowe	Razem
1.	Wartość na początek okresu	63 360 000,00					63 360 000,00
a)	Zwiększenia, w tym:	72 661,70	0,00	309 555,00	0,00	0,00	382 216,70
	– nabycie	72 661,70					72 661,70
	– aport						0,00
	– aktualizacja wartości						0,00
	– inne			309 555,00			309 555,00
b)	Zmniejszenia, w tym:	35 790 961,70	0,00	0,00	0,00	0,00	35 790 961,70
	– sprzedaż						0,00
	– aport						0,00
	– aktualizacja wartości	35 790 961,70					35 790 961,70
	– inne						0,00
	Przemieszczenia						0,00
2.	Wartość na koniec okresu	27 641 700,00	0,00	309 555,00	0,00	0,00	27 951 255,00

Do nieruchomości inwestycyjnych Spółka zalicza nieruchomości gruntowe o łącznej powierzchni 24,6644 ha, które są utrzymywane przez Spółkę z zamiarem ich sprzedaży.

Inwestycje w nieruchomości są wyceniane według wartości godziwej.

Wartość Nieruchomości została oszacowana w 2009 r. przez „Kaniseq Consult” dnia 10 lipca 2009 r. dla celów finansowania inwestycji budowy Centrum Handlowego. Do określenia wartości rynkowej nieruchomości zastosowano podejście porównawcze - metodę porównywania parami. W 2009 r. wartość Nieruchomości zaktualizowano do kwoty 63.360.000,00 zł.

W 2010 r. wyceny Nieruchomości dokonało „Geodezja” dnia 28 grudnia 2010 r. Wartość rynkową nieruchomości ustalono w oparciu o podejście porównawcze. Przyjęto stan i poziom cen na grudzień 2010 r. Wartość Nieruchomości zaktualizowano do kwoty 27.641.700,00 zł.

8. Zakres zmian aktywów finansowych od jednostek powiązanych.

Lp.	Wyszczególnienie	Udziały	Akcje	Inne papiery wartościowe	Udzielone pożyczki	Inne długoterminowe	Razem
1.	Wartość na początek okresu						0,00
a)	Zwiększenia, w tym:	0,00	0,00	0,00	0,00	309 555,00	309 555,00
	– nabycie						0,00
	– aport						0,00
	– aktualizacja wartości						0,00
	– inne					309 555,00	309 555,00
b)	Zmniejszenia, w tym:	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	– sprzedaż						0,00
	– aport						0,00
	– aktualizacja wartości						0,00
	– inne						0,00
	Przemieszczenia						0,00
2.	Wartość na koniec okresu	0,00	0,00	0,00	0,00	309 555,00	309 555,00

Spółka nabyła weksle inwestycyjne

<nazwa weksla>	<podmiot wystawiający>	<podmiot zobowiązany wykupić>	<data nabycia>	<data wykupu>	<cena nabycia zł>	<wartość weksla zł>	<dyskonto>
A/PTK nr 01			2010-12-09	2012-05-31	28 020,38	32 160,00	4 139,62
D/PTK nr 01			2010-12-22	2012-05-31	1 000,00	1 145,00	145,00
A/PTN nr 01			2010-12-09	2012-05-31	114 992,54	132 000,00	17 007,46
B/PTK nr 01			2010-12-09	2012-05-31	115 739,15	132 800,00	17 060,85
C/PTK nr 01			2010-12-16	2012-05-31	10 000,00	11 450,00	1 450,00
					269 752,07	309 555,00	39 802,93

* Na podstawie dokonanego w dniu [redacted] Wydział Gospodarczy Krajowego Rejestru Sądowego konstytutywnego wpisu aportu całego przedsiębiorstwa spółki [redacted] do [redacted] stroną we wszelkich relacjach (umownych, zobowiązaniowych) w miejsc [redacted] stał się [redacted]

9. Zakres zmian aktywów finansowych od pozostałych jednostek.

Nie dotyczy.

10. Odpisy aktualizujące wartość zapasów.

Nie dotyczy.

11. Zakres zmian inwestycji krótkoterminowe.

Nie dotyczy.

12. Zakres zmian aktywów finansowych od jednostek powiązanych.

Nie dotyczy.

13. Zakres zmian aktywów finansowych od pozostałych jednostek.

Nie dotyczy.

14. Struktura środków pieniężnych do rachunku przepływów pieniężnych.

Lp.	Wyszczególnienie	Wartość na koniec okresu	Wartość na początek okresu
1.	Środki pieniężne w kasie i na rachunkach bankowych	369,68	25 806,69
2.	Inne środki pieniężne	0,00	0,00
3.	Inne aktywa pieniężne	0,00	0,00
	Razem	369,68	25 806,69

15. Odpisy aktualizujące należności z tytułu dostaw i usług.

Nie dotyczy.

16. Odpisy aktualizujące należności długoterminowe.

Nie dotyczy.

17. Odpisy aktualizujące inne należności krótkoterminowe.

Nie dotyczy.

18. Odpisy aktualizujące należności dochodzone na drodze sądowej.

Nie dotyczy.

19. Struktura należności krótkoterminowych .

Lp.	Wyszczególnienie	Wartość na koniec roku	Należności bieżące	Należności przeterminowane do 6 miesięcy	Należności przeterminowane od 6-12 miesięcy	Należności przeterminowane powyżej 12 miesięcy
1.	Od jednostek powiązanych	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
a)	z tytułu dostaw i usług, w tym:	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
-	do 12 miesięcy	0,00				
-	powyżej 12 miesięcy	0,00				
b)	inne	0,00				
2.	Od pozostałych jednostek	96 654,11	11 019,19	17 342,01	68 292,91	0,00
a)	z tytułu dostaw i usług	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
-	do 12 miesięcy	0,00				
-	powyżej 12 miesięcy	0,00				
b)	z tytułu podatków, ceł, ubezpie. społ.	9 757,59	9 757,59			
c)	inne	86 896,52	1 261,60	17 342,01	68 292,91	0,00
d)	dochodzone na drodze sądowej	0,00				
	Razem	96 654,11	11 019,19	17 342,01	68 292,91	0,00

20. Długoterminowe rozliczenia międzyokresowe (aktywa).

Lp.	Wyszczególnienie	Wartość na początek okresu	Zwiększenia	Zmniejszenia	Wartość na koniec okresu
1	Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	0,00	1 336 762,00		1 336 762,00
	Razem	0,00	1 336 762,00	0,00	1 336 762,00

21. Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe (aktywa).

Lp.	Wyszczególnienie	Wartość na początek okresu	Zwiększenia	Zmniejszenia	Wartość na koniec okresu
1	RMK-ubezpieczenia	200,35	1 795,50	1 796,35	199,50
	Razem	200,35	1 795,50	1 796,35	199,50

22. Rozliczenia międzyokresowe (pasywa).

Lp.	Wyszczególnienie	Wartość na początek okresu	Zwiększenia	Zmniejszenia	Wartość na koniec okresu
1	Ujemna wartość firmy				0,00
2	Inne rozliczenia międzyokresowe	0,00	38 126,17	0,00	38 126,17
a)	długoterminowe	0,00	38 126,17	0,00	38 126,17
-	Dyskonto weksła na dzień bilansowy		38 126,17		38 126,17
b)	krótkoterminowe	0,00	0,00	0,00	0,00
	Razem	0,00	38 126,17	0,00	38 126,17

23. Dane o strukturze kapitału podstawowego.

Lp.	Wyszczególnienie	Ilość posiadanych akcji / udziałów	Wartość nominalna	Kapitał podstawowy na koniec okresu	Udział w kapitale podstawowym na koniec okresu
1.	Przedsiębiorstwo budowlane ██████████ ¹	30,00	1 000,00	30 000,00	30,00%
2.	██████████	30,00	1 000,00	30 000,00	30,00%
3.	██████████	40,00	1 000,00	40 000,00	40,00%
	Razem	100,00	-	100 000,00	100,00%

¹ Przedsiębiorstwo ██████████, postanowieniem Sądu Rejonowego ██████████ zostało postawione w stan upadłości

¹ ██████████, postanowieniem Sądu Rejonowego dla ██████████ 2011 roku, ogłosił upadłość z możliwością zawarcia układu postanowieniem sądu z dnia 17 grudnia 2010 r.

Wartość kapitału zakładowego oraz struktura jego własności na dzień bilansowy, w porównaniu do stanu na 31 grudnia 2009 r. (okres porównywalny), nie uległa zmianie.

24. Kapitał zapasowy.

Lp.	Wyszczególnienie	Rok bieżący	Rok poprzedni
1.	Wartość na początek okresu	0,00	0,00
a)	Zwiększenia, w tym:	23 525 711,04	0,00
-	przeznaczenie zysku z 2009 roku na k.zapasowy	23 525 711,04	
b)	Zmniejszenia, w tym:	0,00	0,00
2.	Wartość na koniec okresu	23 525 711,04	0,00

25. Kapitał z aktualizacji wyceny.

Nie dotyczy.

26. Pozostałe kapitały rezerwowe.

Lp.	Wyszczególnienie	Rok bieżący	Rok poprzedni
1.	Wartość na początek okresu	12 675 000,00	9 655 000,00
a)	Zwiększenia, w tym:	0,00	3 020 000,00
-	Uchwalone dopłaty do udziałów	0,00	3 020 000,00
b)	Zmniejszenia, w tym:	0,00	0,00
2.	Wartość na koniec okresu	12 675 000,00	12 675 000,00

Zgodnie z art. 36 ust. 2e ustawy o rachunkowości, uchwalone lecz nie wniesione dopłaty przez wspólników Spółki wykazuje się w bilansie w wielkości ujemnej w dodatkowej pozycji kapitałów własnych "Należne dopłaty na poczet kapitału rezerwowego".

Należne dopłaty na poczet kapitału rezerwowego.

Lp.	Wyszczególnienie	Rok bieżący	Rok poprzedni
1.	Wartość na początek okresu	-1 252 000,00	0,00
a)	Zwiększenia, w tym:	0,00	-1 252 000,00
-	Nie wniesione dopłaty do udziałów- [REDACTED]	0,00	-482 000,00
-	Nie wniesione dopłaty do udziałów- [REDACTED]	0,00	-330 000,00
-	Nie wniesione dopłaty do udziałów [REDACTED]		-440 000,00
b)	Zmniejszenia, w tym:	220 000,00	0,00
-	opłacone dopłaty [REDACTED]	220 000,00	
2.	Wartość na koniec okresu	-1 032 000,00	-1 252 000,00

Wysokość uchwalonych lecz nie wniesionych dopłat na dzień bilansowy wynoszą 1 032 000,00 zł i dotyczą uchwały z dnia 11.12.2000 gdzie wskazano ich termin wniesienia do 14.12.2000 roku na pokrycie bieżących zobowiązań, zobowiązań wobec Urzędu Miasta z tytułu opłat za nieruchomości oraz części zobowiązań z tytułu umowy kredytu inwestycyjnego nr K0000000 z dnia 17 grudnia 2000 roku i umowy zlecenia udzielonej gwarancji bankowej nr K00000000z dnia 20 grudnia 2000 roku.

27. Propozycje, co do sposobu podziału zysku, pokrycia straty.

Propozycją Zarządu Spółki strata za rok 2010 zostanie pokryta przyszłymi zyskami.

28. Zakres zmian stanu rezerw.

Lp	Wyszczególnienie	Wartość na początek okresu	Zwiększenia	Wykorzystanie	Rozwiązanie	Wartość na koniec okresu
1.	Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	5 906 240,00			5 906 240,00	0,00
2.	Rezerwy na świadczenia emerytalne i podobne	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
a)	długoterminowe	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
b)	krótkoterminowe	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
3.	Pozostałe rezerwy	7 000,00	565 521,00		7 000,00	565 521,00
a)	długoterminowe	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
b)	krótkoterminowe	7 000,00	565 521,00	0,00	7 000,00	565 521,00
-	badanie bilansu, usł.księgowe, poz.usł.	7 000,00	12 300,00		7 000,00	12 300,00
-	dotądowe koszty związane z podpisaną umową		277 221,00			277 221,00
-	rezerwa na koszty doradztwa		276 000,00			276 000,00
	Rezerwy na zobowiązania ogółem	5 913 240,00	565 521,00	0,00	5 913 240,00	565 521,00

29. Zakres zmian stanu aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

Lp.	Wyszczególnienie	Wartość
1.	Stan aktywa z tytułu OPD na początek okresu, w tym	0,00
a)	odniesionych na wynik finansowy	0,00
b)	odniesionych na kapitał własny	
c)	odniesionych na wartość firmy, ujemną wartość firmy	
2.	Zwiększenia, w tym	1 336 762,00
a)	odniesionych na wynik finansowy	1 336 762,00
-	Aktualiz. wartości nieruchomości inwestycyjnych	894 042,00
-	rezerwa na usługi obce	53 447,00
-	rezerwa na badanie bilansu	1 330,00
-	zarachowane odsetki od pożyczek i pożyczek	75 597,00
-	straty podatkowe	312 346,00
b)	odniesionych na kapitał własny	0,00
c)	odniesionych na wartość firmy, ujemną wartość firmy	0,00
3.	Zmniejszenia	0,00
a)	odniesionych na wynik finansowy	0,00
b)	odniesionych na kapitał własny	0,00
c)	odniesionych na wartość firmy, ujemną wartość firmy	0,00
4.	Stan aktywa z tytułu OPD na koniec okresu, w tym	1 336 762,00
a)	odniesionych na wynik finansowy	1 336 762,00
b)	odniesionych na kapitał własny	0,00
c)	odniesionych na wartość firmy, ujemną wartość firmy	0,00

30. Zakres zmian stanu rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

Lp.	Wyszczególnienie	Wartość
1.	Stan rezerwy z tytułu OPD na początek okresu, w tym	5 906 240,00
a)	odniesionych na wynik finansowy	5 906 240,00
b)	odniesionych na kapitał własny	
c)	odniesionych na wartość firmy, ujemną wartość firmy	
2.	Zwiększenia, w tym	0,00
a)	odniesionych na wynik finansowy	0,00
b)	odniesionych na kapitał własny	0,00
c)	odniesionych na wartość firmy, ujemną wartość firmy	0,00
3.	Zmniejszenia	5 906 240,00
a)	odniesionych na wynik finansowy	5 906 240,00
-	aktual.wartości nieruchomości inwestycyjnej	5 906 240,00
b)	odniesionych na kapitał własny	0,00
c)	odniesionych na wartość firmy, ujemną wartość firmy	0,00
4.	Stan rezerwy z tytułu OPD na koniec okresu, w tym	0,00
a)	odniesionych na wynik finansowy	0,00
b)	odniesionych na kapitał własny	0,00
c)	odniesionych na wartość firmy, ujemną wartość firmy	0,00

31. Struktura zobowiązań krótkoterminowych (poza funduszami specjalnymi).

Lp.	Wyszczególnienie	Wartość na koniec roku	Zobowiązania bieżące	Zobowiązania przeterminowane do 6 miesięcy	Zobowiązania przeterminowane od 6-12 miesięcy	Zobowiązania przeterminowane powyżej 12 miesięcy
1.	Wobec jednostek powiązanych	2 292 569,84	227 3996,28	18 475,70	97,86	0,00
a)	z tytułu dostaw i usług, w tym:	20 927,33	2 353,77	18 475,70	97,86	0,00
-	do 12 miesięcy	20 927,33	2 353,77	18 475,70	97,86	
-	powyżej 12 miesięcy	0,00				
b)	pozostałe	2 271 642,51	2 271 642,51			
2.	Wobec pozostałych jednostek	11 418 365,37	10 349 561,37	448 404,94	620 399,06	0,00
a)	kredyty i pożyczki	8 508 652,79	8 508 652,79	0,00		
b)	z tytułu emisji dłużnych pap. wart.	0,00				
c)	inne zobowiązania finansowe	0,00				
d)	z tytułu dostaw i usług	142 580,49	84 482,75	58 097,74	0,00	0,00
-	do 12 miesięcy	142 580,49	84 482,75	58 097,74		
-	powyżej 12 miesięcy	0,00				
e)	zaliczki otrzymane na poczet dostaw	1 076 629,09	1 076 629,09			
f)	zobowiązania wekslowe	0,00				
g)	z tytułu podatków, cel, ubezpiec. społ.	580 174,96	166 435,00	36 330,48	377 409,48	
h)	z tytułu wynagrodzeń	313 333,33	313 333,33			
i)	inne	796 994,71	200 028,41	353 976,72	242 989,58	
	Razem	13 710 935,21	12 623 557,65	466 880,64	620 496,92	0,00

32. Struktura czasowa zobowiązań długoterminowych.

Lp.	Wyszczególnienie	Wartość bilansowa na koniec okresu	Wymagalne powyżej 1 roku do 3 lat	Wymagalne powyżej 3 lat do 5	Wymagalne powyżej 5 lat
1.	Zobowiązania długoterminowe wobec jednostek powiązanych	0,00	0,00	0,00	0,00
-	kredyty bankowe	0,00			
-	z tytułu dłużnych papierów wartościowych	0,00			
-	inne zobowiązania finansowe	0,00			
-	inne	0,00			
-		0,00			
2.	Zobowiązania długoterminowe wobec pozostałych jednostek	11 339 294,43	11 339 294,43	0,00	0,00
-	kredyty bankowe	11 339 294,43	11 339 294,43		
-	z tytułu dłużnych papierów wartościowych	0,00			
-	inne zobowiązania finansowe	0,00			
-	inne	0,00			
-		0,00			
	Zobowiązania długoterminowe ogółem	11 339 294,43	11 339 294,43	0,00	0,00

33. Zobowiązania finansowe z tytułu pożyczek i kredytów.

Lp.	Wyszczególnienie	Wartość bilansowa na koniec okresu	Wymagalne do 1 roku	Wymagalne powyżej 1 roku do 3 lat	Wymagalne powyżej 3 lat do 5	Wymagalne powyżej 5 lat
1.	Kredyty bankowe	19 847 947,22	8 508 652,79	11 339 294,43	0,00	0,00
-	inwestycyjny	19 847 891,52	8 508 597,09	11 339 294,43		
-	w rachunku bieżącym w EUR	24,99	24,99			
-	w rachunku bieżącym w PLN	30,71	30,71			
2.	Pożyczki	1 662 424,91	1 662 424,91	0,00	0,00	0,00
-		738 203,81	738 203,81			
-		463 441,30	463 441,30			
-		460 779,80	460 779,80			
	Razem	21 510 372,13	10 171 077,70	11 339 294,43	0,00	0,00

34. Zobowiązania finansowe z tytułu emisji dłużnych papierów wartościowych.

Nie dotyczy.

35. Zobowiązania zabezpieczone na majątku jednostki.

Lp.	Wyszczególnienie	Wartość bilansowa na koniec okresu
1.	Kredyt w rachunku bieżącym spółki [REDAKTOWANE] s.k. na podstawie umowy nr [REDAKTOWANE] /raz z Aneksami	5 110 076,94
	Zabezpieczenie: hipoteka umowna kaucyjna do kwoty 7.800.000,00 zł	
2.	Zrealizowana gwarancja bankowa na podstawie Umowy zlecenia z [REDAKTOWANE] Spółka Akcyjna nr [REDAKTOWANE] r. wraz z Aneksami, na zabezpieczenie spłaty zobowiązania z tytułu zakupu prawa użytkowania wieczystego nieruchomości położonej we Wrocławiu przy ul. Kietczowskiej, wpisanej c [REDAKTOWANE]	13 229 127,27
	Zabezpieczenie: hipoteka umowna kaucyjna do kwoty 24.000.000,00zł.	
3.	Kredyt inwestycyjny, na podstawie Umowy z [REDAKTOWANE] kredyt inwestycyjny nr K [REDAKTOWANE] wraz z Aneksami, na spłatę zobowiązania z tytułu zakupu prawa użytkowania wieczystego nieruchomości położonej we [REDAKTOWANE] /pisanej do [REDAKTOWANE]	6 618 764,25
	Zabezpieczenia: hipoteka umowna kaucyjna do kwoty 1.320.000,00 zł oraz hipoteka umowna zwykła w wysokości 6.594.947,33 zł	

36. Zobowiązania warunkowe.

Lp.	Wyszczególnienie	Wartość bilansowa na koniec okresu
1.	Wobec jednostek powiązanych	5 110 076,94
-	hipoteka na zabezpieczenie kredytu w rachunku bieżącym [REDAKTOWANE]	5 110 076,94
2.	Wobec pozostałych jednostek	0,00
	Razem	5 110 076,94

37. Zobowiązania wobec budżetu państwa lub gminy z tytułu uzyskania prawa własności budynków i budowli.

Na dzień bilansowy Spółka nie posiadała pozabilansowych zobowiązań z tytułu uzyskania prawa własności nieruchomości.

38. Przeciętne zatrudnienie.

Lp.	Wyszczególnienie	Rok bieżący	Rok poprzedni
1.	Pracownicy fizyczni	0,00	0,00
2.	Pracownicy umysłowi	0,00	0,00
	Razem	0,00	0,00

W liczbie zatrudnionych ujęto osoby zatrudnione na podstawie umowy o pracę.

Zarząd Spółki jest powoływany przez Zgromadzenie Wspólników na okres wspólnej kadencji trzech lat. Członkowie zarządu nie są pracownikami w rozumieniu art. 2 Kodeksu Pracy.

39. Wynagrodzenie osób wchodzących w skład organów zarządzających oraz nadzorujących wypłacone lub należne.

Lp.	Wyszczególnienie	Rok bieżący	Rok poprzedni
1.	Wynagrodzenia wypłacone	0,00	0,00
2.	Wynagrodzenia należne organu	313 333,33	0,00
	- Zarządzający	313 333,33	0,00
	Razem	313 333,33	0,00

40. Pożyczki wypłacone osobom wchodzącym w skład organów zarządzających oraz nadzorujących.

W roku obrotowym Spółka nie udzieliła pożyczek osobom wchodzącym w skład organów zarządzających i nadzorujących.

41. Transakcje z członkami Zarządu, ich małżonkami, rodzeństwem, wstępnymi, zstępnymi lub innymi bliskimi im osobami.

W okresie sprawozdawczym od dnia 1 stycznia 2010 roku do dnia 31 grudnia 2010 roku nie wystąpiły znaczące transakcje z członkami Zarządu Spółki.

Znaczących transakcji nie zawierali również ich bliscy członkowie rodziny: małżonkowie, rodzeństwo, wstępnie, zstępni lub inne osoby powiązane osobiście z członkami Zarządu Spółki.

Na dzień 31 grudnia 2010 roku wypłacone osobom zarządzającym Spółkę zaliczki wynosiły 60 833,38 zł. Na dzień 31 grudnia 2010 roku nie wystąpiły zobowiązania wobec bliskich członków rodziny osób zarządzających lub nadzorujących.

42. Wykaz spółek, w których jednostka posiada co najmniej 20% udziałów w kapitale lub ogólnej liczbie głosów w organie stanowiącym spółki.



Spółka nie posiada udziałów w innych jednostkach.

43. Struktura rzeczowa przychodów ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów.

Lp.	Wyszczególnienie	Rok bieżący	Rok poprzedni
1.	Przychody netto ze sprzedaży produktów	0,00	0,00
2.	Przychody netto ze sprzedaży usług	260 272,00	22 260,00
-	przychody z najmu i dzierżawy	10 272,00	22 260,00
-	przychody refakturowane	250 000,00	0,00
3.	Przychody ze sprzedaży towarów	0,00	0,00
4.	Przychody ze sprzedaży materiałów	0,00	0,00
	Przychody netto ze sprzedaży razem	260 272,00	22 260,00

44. Struktura terytorialna przychodów ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów.

Lp.	Wyszczególnienie	Rok bieżący	Rok poprzedni
1.	Przychody netto ze sprzedaży produktów	0,00	0,00
-	kraj	0,00	0,00
2.	Przychody netto ze sprzedaży usług	260 272,00	22 260,00
-	kraj	260 272,00	22 260,00
3.	Przychody ze sprzedaży towarów	0,00	0,00
-	kraj	0,00	0,00
4.	Przychody ze sprzedaży materiałów	0,00	0,00
-	kraj	0,00	0,00
	Przychody netto ze sprzedaży razem	260 272,00	22 260,00

45. Przychody, koszty i wynik działalności zaniechanej w roku obrotowym lub przewidzianej do zaniechania w roku następnym.

Nie dotyczy.

46. Koszty rodzajowe oraz koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby.

Lp.	Wyszczególnienie	Rok bieżący	Rok poprzedni
1.	Amortyzacja	152,08	1 824,96
2.	Zużycie materiałów i energii	3 255,63	1 826,53
3.	Usługi obce	950 685,92	142 106,88
4.	Podatki i opłaty	429 583,89	407 150,71
	- podatek akcyzowy	0,00	
5.	Wynagrodzenia	338 568,33	530 742,86
6.	Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia	0,00	
7.	Pozostałe koszty rodzajowe	53 319,50	3 138,95
	Koszty rodzajowe ogółem	1 775 565,35	1 086 790,89
	Koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki	0,00	0,00

47. Struktura pozostałych przychodów operacyjnych.

Lp.	Wyszczególnienie	Rok bieżący	Rok poprzedni
1.	Zysk ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych	0,00	0,00
2.	Dotacje	0,00	0,00
3.	Inne przychody operacyjne	1 079 363,80	31 086 485,80
	- aktual.wartości nieruch.inwestycyjnej	0,00	31 085 476,03
	- korekta wynagrodzeń Zarządu za lata 2008 i 2009	1 079 361,88	0,00
	- pozostałe przychody	1,92	1 009,77
	Pozostałe przychody operacyjne ogółem	1 079 363,80	31 086 485,80

48. Struktura pozostałych kosztów operacyjnych.

Lp.	Wyszczególnienie	Rok bieżący	Rok poprzedni
1.	Strata ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych	0,00	0,00
2.	Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych	35 798 461,70	0,00
	- aktualizacja wartości nieruchomości inwest.	35 790 961,70	
	- odpisy aktualizujące wartość środków trwałych	7 500,00	
3.	Inne koszty operacyjne	280 416,79	25 109,00
	- Rezerwa na dodatkowe koszty związane z ugodą	277 221,00	0,00
	- koszty procesowe	3 174,60	
	- pozostałe koszty	21,19	25 109,00
	Pozostałe koszty operacyjne ogółem	36 078 878,49	25 109,00

49. Struktura przychodów finansowych.



Lp.	Wyszczególnienie	Rok bieżący	Rok poprzedni
1.	Dywidendy i udziały w zyskach	0,00	0,00
a)	od jednostek powiązanych	0,00	0,00
b)	od pozostałych jednostek	0,00	0,00
2.	Odsetki	8 950,11	4 390,42
a)	od jednostek powiązanych	7 298,68	0,00
-	odsetki od pożyczek	5 621,92	
-	dyskonto weksla	1 676,76	
b)	od pozostałych jednostek	1 651,43	4 390,42
-	odsetki bankowe	1 650,65	4 390,42
-	odsetki od pożyczek		
-	pozostałe	0,78	0,00
3.	Zysk ze zbycia inwestycji	0,00	0,00
4.	Aktualizacja wartości inwestycji	0,00	0,00
5.	Inne	0,00	0,00
	Przychody finansowe ogółem	8 950,11	4 390,42

50. Struktura kosztów finansowych.

Lp.	Wyszczególnienie	Rok bieżący	Rok poprzedni
1.	Odsetki	1 187 177,71	569 285,29
a)	od jednostek powiązanych	112 264,43	105 884,10
-	Odsetki od pożyczek	112 264,43	105 884,10
b)	od pozostałych jednostek	1 074 913,28	463 401,19
-	odsetki od kredytów	1 040 546,87	300 524,25
-	odsetki budżetowe	33 648,77	24 352,06
-	Odsetki od kontrahentów i pozostałe	717,64	138 524,88
2.	Strata ze zbycia inwestycji	0,00	0,00
3.	Aktualizacja wartości inwestycji	0,00	0,00
4.	Inne	4 387,50	0,00
-	zrealizowane różnice kursowe	4 387,50	
	Koszty finansowe ogółem	1 191 565,21	569 285,29

51. Wynik zdarzeń nadzwyczajnych oraz podatek dochodowy od zdarzeń nadzwyczajnych.

Nie dotyczy.

52. Rozliczenie głównych pozycji różniących podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym od wyniku finansowego brutto.

Lp.	Wyszczególnienie	Rok bieżący	Rok poprzedni
1.	Zysk brutto	-37 697 423,14 zł	29 431 951,04 zł
2.	Koszty nie stanowiące kosztu uzyskania przychodu, w tym:	36 881 100,45 zł	878 458,77 zł
	- energia cieplna i dzierżawa oprogramowania	287,06 zł	0,00 zł
	- Wynagrodzenia Zarządu – niewypl.wynagr	313 333,33 zł	526 000,00 zł
	- Rezerwa na usł.obce	276 000,00 zł	0,00 zł
	- odsetki od kredytów i pożyczek	175 313,96 zł	161 470,63 zł
	- odsetki budżetowe i odsetki od kontrahentów	34 346,56 zł	24 352,06 zł
	- odpisy aktualizujące środki trwałe	7 500,00 zł	
	- pozostałe koszty operacyjne w tym aktual.wartości nieruch.inwest.	36 071 374,90 zł	0,00 zł
	- inne	2 944,64 zł	166 636,08 zł
3.	Zwiększenia kosztów podatkowych	18 355,93 zł	0,00 zł
	- odsetki od kredytów	18 355,93 zł	0,00 zł
4.	Przychody nie będące przychodami podatkowymi	1 081 039,42 zł	31 085 476,03 zł
	- przychody zarach.z tyt.dyskonta weksli	1 676,76 zł	0,00 zł
	- niezrealizowane różnice kursowe	0,78 zł	0,00 zł
	- pozostałe przychody operacyjne	1 079 361,88 zł	0,00 zł
	- aktualizacja wartości nieruchomości	0,00 zł	31 085 476,03 zł
5.	Zwiększenia przychodów podatkowych	0,00 zł	292,81 zł
	- otrzymane odsetki	0,00 zł	292,81 zł
6.	Dochód /strata	-1 915 718,04 zł	-774 773,41 zł
7.	Odliczenia od dochodu	0,00 zł	0,00 zł
8.	Podstawa opodatkowania	-1 915 718,00 zł	-774 773,41 zł
9.	Podatek według stawki 19%	0,00 zł	0,00 zł
10.	Odliczenia od podatku	0,00 zł	0,00 zł
11.	Podatek należny	0,00 zł	0,00 zł
12.	Zmiana stanu aktywa na odroczony podatek dochodowy	-1 336 762,00 zł	0,00 zł
13.	Zmiana stanu rezerwy na odroczony podatek dochodowy	-5 906 240,00 zł	5 906 240,00 zł
14.	Razem obciążenie wyniku brutto	-7 243 002,00 zł	5 906 240,00 zł

53. Kursy walut przyjęte do wyceny pozycji z bilansu lub rachunku zysków i strat, wyrażonych w walutach obcych.

Na dzień bilansowy aktywa i zobowiązania pieniężne wyrażone w walutach obcych zostały przeliczone na złoty polski po obowiązującym na ten dzień średnim kursie ogłoszonym dla danej waluty przez Narodowy Bank Polski.

Różnice kursowe powstałe z przeliczenia ujmowane są w pozycji przychodów i kosztów finansowych.

Następujące kursy zostały przyjęte dla potrzeb wyceny bilansowej :

Waluta	Średni kurs w PLN	
	Rok bieżący	Rok poprzedni
EUR	3,9603	-

54. Umowy zawarte przez jednostkę, nieuwzględnione w bilansie.

Nie dotyczy.

55. Istotne transakcje zawarte przez jednostkę z jednostkami powiązаными.

Charakter transakcji	Przedsiębiorstwo budowlane A1	XYZ sp. z o.o. sp.k.	A2 sp. z o.o.*	Ogółem
Zakupy	-	39 144,81	-	39 144,81
Sprzedaż	-	-	-	-
Należności długo i krótkoterminowe z wyjątkiem pożyczek	-	-	-	-
Zobowiązania długo i krótkoterminowe z wyjątkiem pożyczek	182 765,00	264 614,53	182 765,40	630 144,93
Pożyczki udzielone	-	-	-	-
Pożyczki otrzymane	460 779,80	738 203,81	463 441,30	1 662 424,91
Przychody odsetkowe z pożyczek	-	-	-	-
Koszty odsetkowe od zobowiązań finansowych	30 560,00	45 072,51	31 010,00	106 642,51
Ogółem	674 104,80	1 087 035,66	677 216,70	2 438 357,16

* Na podstawie dokonanego w dniu 1 marca 2010 roku KRS w Sądzie Rejonowym konstytutywnego wpisu aportu całego przedsiębiorstwa spółki XYZ Now Sp. k. do A2 Sp. z o.o., stroną we wszelkich relacjach (umownych, zobowiązaniowych) w miejsce XYZ Now Sp. k. stał się A2 Sp. z o.o.

56. Wynagrodzenie biegłego rewidenta.

Lp.	Wyszczególnienia	Wysokość wynagrodzenia
1.	Obowiązkowe badanie rocznego sprawozdania finansowego	7 000,00
	Suma	7000,00

57. Informacje o znaczących zdarzeniach dotyczących lat ubiegłych ujętych w sprawozdaniu finansowym roku obrotowego, w tym o rodzaju popełnionego błędu oraz kwocie korekty.

Nie dotyczy.

58. Informacje o znaczących zdarzeniach, jakie nastąpiły po dniu bilansowym, a nieuwzględnionych w sprawozdaniu finansowym.



15.01.2011r. - Podpisanie Porozumienia w sprawie infrastruktury ze spółką AZAYY Poland sp. z o.o. z siedzibą w Radomiu, zmienionego aneksem z dnia 14.03.2011r. Na podstawie porozumienia XYZ Logistyka zobowiązała się do wyposażenia w infrastrukturę techniczną nieruchomości położonej we Radomiu, stanowiącej przedmiot sprzedaży przedwstępnej umowy sprzedaży nieruchomości z dnia 06.12.2010r. . Zapewnienie infrastruktury na nieruchomości, niezbędnej do realizacji przez AZAYY Poland sp. z o.o. inwestycji, było jednym z warunków zawarcia umowy przyrzeczonej. Zgodnie z porozumieniem infrastruktura ma zostać wykonana w terminie do 15.10.2011r.

02.02.2011r. Podpisanie ugody z Park sp. z o.o. z siedzibą w Warszawie, połączonej ze zrzeczeniem się roszczeń, aby uchylić niepewność co do roszczeń wynikających z relacji prawnych stron i uchylić spór istniejący między nimi. Ugoda dotyczyła odstąpienia w dniu 01.10.2010 r. przez XYZ Logistyka od umowy przedwstępnej sprzedaży nieruchomości, zawartej w dniu 24.04.2010 roku, na podstawie której XYZ Logistyka zobowiązała się sprzedać Park prawo użytkowania wieczystego nieruchomości położonej w Radomiu. Skutek ugody nastąpił w momencie złożenia przez XYZ Logistyka Sp. z o.o. do depozytu notarialnego kwoty 160.000,00 EUR, tj. dnia 24.02.2011r. (Protokół przyjęcia do depozytu kwoty pieniężnej). Skutkiem zawarcia ugody była m.in. zgoda Park wykreślenie roszczeń z księgi wieczystej nieruchomości, co było jednym z warunków podpisania umowy przyrzeczonej ze spółką AZAYY Poland Sp. z o.o.

14.03.2011r. – Podpisanie aneksu do Porozumienia w sprawie infrastruktury z AZAYY Poland Sp. z o.o., która weszła w prawa i obowiązki AZAYY Poland Sp. z o.o. na podstawie umowy przelewu wierzytelności oraz umowy o przejęcie długu z 25.01.2011r. Zmiany wprowadzone w Porozumieniu wynikają wprost ze zmian wprowadzonych do umowy przedwstępnej z dnia 06.12.2010r.

14.03.2011r. Podpisanie umowy o roboty budowlane z XYZ Grupa SA na wykonanie infrastruktury, do której dostarczenia XYZ Logistyka zobowiązała w Porozumieniu w sprawie infrastruktury zawartym z AZAYY sp. z o.o.

14.03.2011r. Podpisanie Porozumienia dotyczącego spłaty zadłużenia z Bankiem, na podstawie którego termin spłaty wierzytelności XYZ Logistyka wobec banku został przesunięty na dzień 31.03.2012r.

14.03.2011r. – Podpisanie z AZAYY sp. z o.o. zmian do umowy przedwstępnej z 01.11.2010 r. oraz podpisanie w jej wykonaniu umowy warunkowej sprzedaży nieruchomości.

15.03.2011r. – Podpisanie z AZAYY sp. z o.o. umowy przenoszącej własność nieruchomości położonej w Radomiu o powierzchni 10,31885 ha.

15.03.2011r. – spłata kredytu w rachunku bieżącym w wysokości 5.272.535,00 PLN, stanowiącego zobowiązanie spółki XYZ sp. z o.o. s.k., udziałowca XYZ Logistyka sp. z o.o. wobec Banku, zabezpieczonego hipoteką na nieruchomości położonej Radomiu, której prawo





użytkowania wieczystego należy do XYZ Logistyka sp. z o.o. Spłata kredytu stanowiła warunek wyrażenia przez Bank zgody na wykreślenie hipotek ustanowionych na zabezpieczenie wierzycelności banku na nieruchomości sprzedanej AZAYY sp. z o.o. Zgoda na wykreślenie hipotek stanowiła z kolei warunek zakupu nieruchomości przez AZAYY sp. z o.o.

12.04.2011r. – ogłoszenie upadłości z możliwością zawarcia układu XYZ sp. z o.o. s.k. na mocy postanowienia Sądu Rejonowego.

21.04.2011r. – zawarcie przedwstępnej umowy sprzedaży nieruchomości położonej w Radomiu ze spółką Q sp. z o.o. z siedzibą w Warszawie, na podstawie której XYZ Logistyka zobowiązała się do sprzedaży nieruchomości o powierzchni 1,5131 ha w terminie do 15.02.2012r.

15.06.2011r. - zawarcie przedwstępnej umowy sprzedaży nieruchomości położonej w Radomiu ze spółką AZAYY sp. z o.o., na podstawie której XYZ Logistyka zobowiązała się do sprzedaży nieruchomości o powierzchni 0,8 ha.

59. Zmiany zasad polityki rachunkowości w roku obrotowym.

Nie dotyczy.

60. Porównywalność danych.

Lp.	Inne zmiany	Wartość w roku bieżącym	Wartość w roku poprzednim
1.	Prezentacja dopłat do udziałów (z k.zapasowego na k.rezerwowo)	11 643 000,00	12 675 000,00
2.	Prezentacja niewniesionych dopłat do udziałów (z innych należn.krótkoterm. na zmniejszenie k.rezerwowego)	0,00	1 252 000,00
3.	Prezentacja w RZIS RMK (zwiększenie zmiany stanu produktów)	0,00	6 830,07
4.	Prezentacja w RZIS RMK (ze zmiany stanu na zwiększenie kosztów dział.operac.-usługi obce)	7 000,00	0,00
5.	Prezentacja w RZIS RMK (ze zmiany stanu na zmniejszenie kosztów dział.operac.-pozostałe koszty rodzajowe)	169,93	0,00

61. Informacje o wspólnych przedsięwzięciach, które nie podlegają konsolidacji.

Nie dotyczy.

62. Informacje dodatkowe, jeśli jednostka nie sporządza skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

Nie dotyczy.

63. Informacje o jednostce sporządzającej skonsolidowane sprawozdanie finansowe.

Nie dotyczy.



64. Sprawozdanie finansowe za okres, w którym nastąpiło połączenie.

Nie dotyczy.

65. Opis niepewności możliwości kontynuowania dalszej działalności, o ile występuje.

Nie istnieje zagrożenie dla kontynuacji działalności Spółki.

66. Inne informacje, które istotnie mogą wpłynąć na ocenę sytuacji majątkowej, finansowej oraz wyniku finansowego jednostki.

Nie stwierdza się innych informacji, które mogłyby istotnie wpłynąć na ocenę sytuacji majątkowej, finansowej oraz wyniku finansowego Spółki.





Studia przypadków

„Analiza formularza CIT-8 z załącznikami przez pryzmat sprawozdania finansowego podatnika”





Studium przypadku nr 1

Podatek dochodowy – prawidłowa klasyfikacja.

CZĘŚĆ KOSZTOWA

1. Koszty podatkowe za okres I- XI 2012 wyniosły 450 000 zł.
2. W miesiącu grudniu 2012 r. dokonano następujących operacji:
 - a) dokonano sprzedaży towarów, których wartość w cenie zakupu wyniosła 40 000 zł,
 - b) koszty sprzedaży ww. towarów wyniosły 6 000 zł,
 - c) koszty zarządu wyniosły 10 000 zł,
 - d) otrzymano notę obciążeniową za opóźnienie w zapłacie za energię elektryczną w kwocie 20,50 zł, nota została zapłacona 28 grudnia 2011 r.,
 - e) zapłacono odsetki za zwłokę we wpłacie podatku od nieruchomości 15,80 zł,
 - f) zapłacono zobowiązanie 1000 Euro po kursie 4,30 za zakupione towary (faktura zakupu została zaksięgowana po kursie 4,21),
 - g) dokonano wyceny bilansowej należności – ujemne różnice kursowe z tej wyceny wyniosły 587 zł (spółka wybrała model rozliczania różnic kursowych wg zasad podatkowych),
 - h) zapłacono karę za nieprzestrzeganie przepisów BHP - 2 000 zł,
 - i) dokonano naliczenia opłaty na PFRON za XII 2012r - 1 500 zł (kwota nie przelana do końca miesiąca),
 - j) koszt uzyskania przychodu z gospodarki leśnej wyniósł 2 100 zł,
 - k) otrzymano polisę ubezpieczeniową za ubezpieczenie majątku od ognia i innych zdarzeń losowych na kwotę 4 800, obejmującą okres od 16 grudnia 2011 r. do 15 grudnia 2012 r. (polisa będzie opłacana w ratach miesięcznych poczynając od 5 stycznia 2012 r.),
 - l) podjęto decyzję o spisaniu kosztu prac koncepcyjnych dotyczących planowanej rozbudowy budynku magazynowego w związku z rezygnacją z tej rozbudowy 7 000 zł,
 - m) zaksięgowano w koszty reprezentacji r-k za usługę gastronomiczną w kwocie 250 zł – dotyczy spotkania z kontrahentem,
 - n) przelano darowiznę w kwocie 500 zł na konto Caritasu,
 - o) spisano przedawnioną wierzytelność – kwota 320 zł,
 - p) spisano należność za sprzedane towary w kwocie 275,- (wartość netto bez podatku





- VAT) w związku z informacją iż wierzyciel wniósł wniosek o ogłoszenie upadłości
lecz wniosek ten został oddalony gdyż majątek jego nie wystarczał
na przeprowadzenie postępowania upadłościowego,
- q) dokonano wypłaty z funduszu socjalnego zapomogi dla pracownika w kwocie 400zł.
3. W miesiącu styczniu 2013 r. miały miejsce następujące operacje:
- a) w dniu 6.01.2012 r. dokonano wypłaty wynagrodzeń z tytułu umowy o pracę w kwocie 5 000 zł (zgodnie z regulaminem wynagradzania wynagrodzenia z umowy o pracę wypłacane są do 10 dnia następnego miesiąca), składki ZUS od tych wynagrodzeń (kwota 1000 zł) zostały opłacane przez pracodawcę (przelane do ZUS) 15 lutego 2012 r.,
 - b) w dniu 15.01.2012 r. zostały przelane do ZUS składki od wynagrodzeń osobowych wypłaconych 9.12.2011 r. za miesiąc listopad 2011 r. – kwota 1 050 zł,
 - c) 5 stycznia zostało wypłacone wynagrodzenie z tytułu umowy o dzieło (koszt został ujęty w kosztach sprzedaży w grudniu 2011 r.) - kwota brutto 500 zł.

POLECENIE:

Proszę ustalić koszt podatkowy PPHU „ABC” Sp. z o.o. za rok podatkowy I-XII 2012.

Miejsce na notatki:

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....



Studium przypadku nr 2

Podatek dochodowy – prawidłowa klasyfikacja.

CZĘŚĆ PRZYCHODOWA

1. Przychody podatkowe za okres I- XI 2012 wyniosły 600 000 zł.
2. W miesiącu grudniu 2012 r. miały miejsce następujące operacje:
 - a) dokonano sprzedaży towarów (wydano towar i wystawiono faktury) – przychody netto z tego tytułu wyniosły 75 000, zł – 45% tej kwoty została zapłacona w miesiącu grudniu,
 - b) na konto bankowe wpłynęły odsetki z lokat bankowych:
 - dnia 16 grudnia 250 zł (od lokaty trzymiesięcznej za okres 16 wrzesień - 15 grudzień),
 - c) dnia 31 grudnia wystawiono kontrahentom noty obciążeniowe na opóźnienia w zapłacie należności w łącznej kwocie 1200 zł,
 - d) otrzymano decyzję o przyznaniu dotacji na zakup środków trwałych stanowiących wyposażenie tworzonego nowego miejsca pracy dla osoby bezrobotnej w kwocie 10 000 zł,
 - e) na konto bankowe wpłynęła w dniu 16 grudnia kwota 755 zł - przyznane przez ubezpieczyciela odszkodowanie za zalanie pomieszczeń biurowych (decyzję o przyznaniu odszkodowania otrzymano i zaksięgowano w listopadzie),
 - f) rozwiązano odpisy aktualizujące:
 - na towary (towar został sprzedany) – 1000 zł,
 - na należności (dokonano zapłaty należności) – 1500 zł (odpis na należności dokonano po uzyskaniu wyroku sądowego i skierowaniu do egzekucji),
 - g) uzyskano przychód z gospodarki leśnej 2000 zł,
 - h) w związku z brakiem wystarczającej własnej powierzchni magazynowej w miesiącu grudniu wykorzystywano nieodpłatnie magazyn jednego z odbiorców o powierzchni 50 m (kontrahent ten wynajmuje innym firmom powierzchnię magazynową w tym samym obiekcie w cenie 100 zł za metr kwadratowy),
 - i) otrzymano przedpłatę na poczet usługi, która będzie świadczona w m-cu styczniu 2012 r. w kwocie 7 000 zł (50% wartości usługi),
 - j) wspólnicy wpłacili dopłaty do kapitału w kwocie 20 000 zł (zgodnie z uchwałą



- z listopada 2011 r. - 4 współników po 5 000 zł)
- k) na konto bankowe wpłynął zwrot podatku VAT – 3 000 zł.
3. W miesiącu styczniu 2013 r. miały miejsce następujące operacje gospodarcze:
- a) na konto bankowe wpłynęły dnia 1.01.2012 r. odsetki z lokat bankowych: 300 zł (od lokaty trzymiesięcznej za okres 1 październik 2011 do 31 grudzień 2011r.),
 - b) dnia 25.01 2012 r. na konto bankowe wpłynęła premia od dostawcy (z przekroczenie określonego limitu zakupów w IV kwartale 2011 r.) - kwota 350 zł,
 - c) w dniu 2.01.2012 r. wystawiono fakturę za wynajem pomieszczeń za miesiąc grudzień z datą sprzedaży 31.12.2011 r. kwota 2 200 zł (wg umowy najem rozliczany jest miesięcznie ostatniego dnia każdego miesiąca),
 - d) w dniu 15 stycznia 2012 r. wystawiono fakturę za wynajem maszyny za okres od 16.10.2011r. do 15.01.2012 r. – kwota 1700zł (wg umowy najem rozliczany jest kwartalni , 15-tego dnia pierwszego miesiąca w kwartale).

POLECENIE:

Proszę ustalić przychód podatkowy PPHU „ABC” Sp. z o.o. za rok podatkowy I-XII 2012

Miejsce na notatki:

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....



Studium przypadku nr 4

Uzgodnienie podatku dochodowego.

Uzgodnienie podatku dochodowego od wyniku finansowego brutto przed opodatkowaniem, według ustawowej stawki podatkowej, z podatkiem dochodowym licznym efektywnej stawki podatkowej spółki X za okres 12 miesięcy, zakończony 31 grudnia 2012 roku przedstawia się następująco:

	Okres 12 miesięcy zakończony 31.12.12	Okres 12 miesięcy zakończony 31.12.11
Zysk brutto przed opodatkowaniem z działalności kontynuowanej.	23 368	73 675
Zysk przed opodatkowaniem z działalności zaniechanej.		
Zysk brutto przed opodatkowaniem.	23 368	73 675
Podatek według ustawowej stawki podatkowej obowiązującej w Polsce, wynoszącej:	4 440	13 998
Koszty nie stanowiące kosztów uzyskania przychodów (trwale różnice), w tym:	13 979	5 921
- z tytułu utworzenia rezerwy na kary umowne:	1 265	3 804
- z tytułu spisania wartości należności zakwalifikowane jako niepodatkowe:	183	824
- z tytułu darowizn:	62	249
- z tytułu kosztów reprezentacji:	150	119
- z tytułu utworzenia rezerw na koszty nie stanowiących kosztów uzyskania przychodu:	77	340
- z tytułu utworzenia odpisu aktualizującego wartość należności z tytułu utraty kontroli nad jednostką - zależną:	9 434	0
- z tytułu kosztów wytworzenia dotyczących oddziału zagranicznego:	238	11
- z tytułu utworzenia odpisu aktualizującego wartość udzielonych pożyczek:	1 886	0
- pozostałe:	684	574
Przychody nie będące podstawą do opodatkowania (trwale różnice).	-2 384	-848
- z tytułu kar umownych:	-1 806	0
- z tytułu nieodliczanego podatku od towarów i usług od należności:	-3	-748
- pozostałe:	-575	-100
Pozostałe.	196	-242
Podatek według efektywnej stawki podatkowej wynoszącej.	16 231	18 829
Podatek dochodowy (obciążenie) wykazany w rachunku zysków i strat.	16 231	18 829
Podatek dochodowy przypisany działalności zaniechanej.		

Sprawozdanie z całkowitych dochodów:

	Okres 12 miesięcy zakończony 31.12.12	Okres 12 miesięcy zakończony 31.12.11
Działalność kontynuowana.		
Przychody ze sprzedaży.	1 078 589	1 030 092
Przychody ze sprzedaży produktów i usług.	1 074 811	1 027 158
Przychody ze sprzedaży materiałów.	3 778	2 934
Koszty sprzedanych produktów i materiałów.	-925 938	-897 075
Zysk brutto ze sprzedaży.	152 651	133 017
Pozostałe przychody operacyjne.	11 738	10 941
Koszty sprzedaży.	-21 062	-50 997
Koszty ogólnego zarządu.	-33 809	-26 108
Pozostałe koszty operacyjne.	-3 208	-6 786
Zysk z działalności kontynuowanej.	106 310	60 067
Przychody finansowe.	14 724	16 961
Koszty finansowe.	-29 910	-3 354
Wynik na utracie kontroli nad jednostką zależną.	-67 756	0
Zysk brutto.	23 368	73 674
Podatek dochodowy.	-16 231	-18 829
Zysk netto z działalności kontynuowanej.	7 137	54 845
Inne całkowite dochody za okres.	-98	204
Różnice kursowe z przeliczenia jednostki zagranicznej.	-98	204
Całkowite dochody ogółem za okres.	7 039	55 049
Średnia ważona liczba akcji.	69 600	69 600
Podstawowy zysk na jedną akcję w złotych.	0,10	0,79

Sprawozdanie z sytuacji finansowej:

	31 grudnia 2012	31 grudnia 2011
AKTYWA:		
Aktywa trwale (długoterminowe).	368 324	395 431
Rzeczowe aktywa trwale.	148 007	133 567
Nieruchomości inwestycyjne.	0	0
Wartości niematerialne.	8 883	9 393
Należności z tytułu dostaw i usług długoterminowych.	31	0
Aktywa finansowe długoterminowe.	178 816	204 198
Akcje/udziały w jednostkach zależnych.	59 705	203 216
Akcje/udziały w pozostałych jednostkach.	366	510
Udzielone pożyczki długoterminowe.	471	472
Lokaty długoterminowe.	0	0
Inne aktywa długoterminowe.	118 274	0
Aktywa z tytułu podatku odroczonego.	32 587	48 273
Aktywa obrotowe (krótkoterminowe).	879 341	605 128
Zapasy.	22 587	26 882
Należności z tytułu dostaw i usług, pozostałe należności i rozliczenia międzyokresowe kosztów.	649 708	302 870
Należności z tytułu dostaw i usług.	283 129	183 781
Należności z tytułu podatku dochodowego.	21 326	0
Pozostałe należności i rozliczenia międzyokresowe kosztów.	345 253	119 089
Należności z tytułu wyceny umów o usługę budowlaną i związane z wyceną kontraktów rozliczenia międzyokresowe.	151 416	78 519
Aktywa finansowe krótkoterminowe.	49 954	196 857
Instrumenty pochodne.	53	343
Inwestycje krótkoterminowe.	0	15 769
Lokaty krótkoterminowe.	0	7 211
Udzielone pożyczki krótkoterminowe.	0	133
Inne aktywa finansowe krótkoterminowe.	14 500	0
Środki pieniężne i ich ekwiwalenty.	35 401	173 401
Pozostałe aktywa niefinansowe krótkoterminowe.	5 676	0
Aktywa trwale przeznaczone do sprzedaży.	34	37
SUMA AKTYWÓW:	1 247 699	1 000 596

	31 grudnia 2012	31 grudnia 2011
PASYWA:		
Kapitał własny.	397 492	390 453
Kapitał podstawowy.	139 200	139 200
Nadwyżka ze sprzedaży akcji powyżej ich wartości nominalnej.	36 778	36 778
Kapitał zapasowy.	213 845	158 654
Różnice kursowe z przeliczenia jednostki zagranicznej.	532	630
Zyski zatrzymane/ Niepokryte straty.	7 137	55 191
Zobowiązania długoterminowe.	51 001	36 815
Oprocentowane kredyty bankowe i pożyczki.	0	0
Zobowiązania z tytułu leasingu finansowego.	64	176
Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego.	0	0
Rezerwa z tytułu świadczeń pracowniczych.	21 472	19 922
Zobowiązania z tytułu dostaw i usług oraz pozostałe zobowiązania.	29 465	16 717
Zobowiązania z tytułu dostaw i usług.	17 443	15 812
Zobowiązania z tytułu inwestycji.	128	48
Pozostałe zobowiązania.	11 894	857
Zobowiązania krótkoterminowe.	799 206	573 328
Zobowiązania z tytułu dostaw i usług oraz pozostałe zobowiązania.	273 122	245 208
Zobowiązania z tytułu dostaw i usług.	236 235	172 117
Zobowiązania z tytułu inwestycji.	3 729	4 093
Zobowiązania z tytułu podatku dochodowego.	0	21 026
Pozostałe zobowiązania.	33 158	47 972
Bieżąca część oprocentowanych kredytów bankowych i pożyczek.	291 987	0
Pozostałe zobowiązania finansowe oraz z tytułu leasingu finansowego.	111	6 079
Rezerwa z tytułu świadczeń pracowniczych.	1 895	1 424
Zobowiązania, rezerwy z tytułu wyceny umów o usługę budowlaną i przychody przyszłych okresów.	232 091	320 617
Zobowiązania z tytułu wyceny umów o usługę budowlaną.	135 274	248 519
Rezerwy z tytułu wyceny umów o usługę budowlaną.	96 333	71 853
Dotacje.	484	245
Zobowiązania razem.	850 207	610 143
SUMA PASYWÓW:	1 247 699	1 000 596

Sprawozdanie z przepływów pieniężnych:

	31 grudnia 2012	31 grudnia 2011
Przepływy środków pieniężnych z działalności operacyjnej.		
Zysk/(strata) brutto.	23 368	73 674
Korekty o pozycje:	-370 326	143 942
Amortyzacja.	10 517	10 558
Zyski/straty z tytułu różnic kursowych.	-1	9
Odsetki i dywidendy, netto.	4 311	-1 537
Zysk/strata na działalności inwestycyjnej.	14 447	-936
Zwiększenie/ (zmniejszenie) stanu zobowiązań/aktywów finansowych z tytułu wyceny instrumentów pochodnych.	-5 696	3 913
Utrata kontroli nad jednostką zależną.	67 756	0
Zwiększenie/zmniejszenie stanu należności.	-325 516	-43 510
Zwiększenie/zmniejszenie stanu zapasów.	4 295	-761
Zwiększenie/zmniejszenie stanu zobowiązań i rezerw z tytułu świadczeń pracowniczych z wyjątkiem kredytów i pożyczek.	64 549	25 607
Zmiana stanu rozliczeń z tytułu umów o usługę budowlaną.	-161 662	158 672
Podatek dochodowy zapłacony.	-42 892	-7 644
Pozostałe.	-434	-429
Środki pieniężne netto z działalności operacyjnej.	-346 958	217 616
Przepływy środków pieniężnych z działalności inwestycyjnej.		
Sprzedaż rzeczowych aktywów trwałych i wartości niematerialnych.	364	386
Nabycie rzeczowych aktywów trwałych i wartości niematerialnych.	-25 534	-14 753
Sprzedaż aktywów finansowych.	22 773	163 434
Nabycie aktywów finansowych.	-602	-156 886
Podwyższenie kapitału w jednostce zależnej.	-17 201	0
Nabycie jednostki zależnej po potrąceniu przejętych środków pieniężnych.	0	-160 784
Umorzenie udziałów w jednostce zależnej.	0	5 965
Dywidendy i odsetki otrzymane.	507	1 213
Udzielenie pożyczek.	-32 000	-133
Spłata udzielonych pożyczek.	135	0
Pozostałe.	-20 176	22
Środki pieniężne netto z działalności inwestycyjnej.	-71 734	-161 536
Przepływy środków pieniężnych z działalności finansowej.		
Wpływy z tytułu emisji akcji.	0	0
Spłata zobowiązań z tytułu leasingu finansowego.	-94	-105
Wpływy z tytułu zaciągnięcia pożyczek/kredytów.	291 063	0
Dywidendy wypłacone akcjonariuszom Spółki.	0	-39 672
Odsetki zapłacone.	-10 851	0
Pozostałe.	672	648
Środki pieniężne netto z działalności finansowej.	280 790	-39 129
Zwiększenie/(zmniejszenie) netto stanu środków pieniężnych i ich ekwiwalentów.	-137 902	16 951
Różnice kursowe netto.	-98	204
Środki pieniężne na początek okresu.	173 401	156 246
Środki pieniężne na koniec okresu, w tym:	35 401	173 401
- o ograniczonej możliwości dysponowania.	872	496

