

dr Roman Seredyński
Katarzyna Szaruga
Marta Dziedzia
Arkadiusz Lenarcik

OPERACJE GOSPODARCZE W PRAKTYCE KSIĘGOWEJ

Wycena i ujęcie na kontach według

- **polskiego prawa bilansowego (w tym KSR)**
- **MSR/MSSF**
- **prawa podatkowego**

Stan prawny na dzień 1 kwietnia 2015 r.



ODDK Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością Sp.k.
Gdańsk 2015

Spis treści

Wykaz skrótów	11
O Autorach	12
Wstęp	13
1. Środki trwałe	15
1.1. Środki trwałe w świetle ustawy o rachunkowości.....	15
1.1.1. Środki trwałe jako składnik aktywów spółki – definicje	15
1.1.2. Ustalanie wartości początkowej środków trwałych.....	19
1.1.3. Określenie długości okresu amortyzacji i stawek, moment rozpoczęcia amortyzacji – założenia	32
1.1.4. Remont a ulepszenie środków trwałych	36
1.1.5. Wycofanie środków trwałych z używania – ujęcie w księgach.....	41
1.1.6. Środki trwałe i operacje związane z nimi w sprawozdaniu finansowym	43
1.1.7. Aktualizacja wyceny środków trwałych	44
1.2. Środki trwałe w świetle Międzynarodowych Standardów Rachunkowości	47
1.2.1. Środki trwałe – klasyfikacja i ujęcie w księgach – zagadnienia ogólne.....	47
1.2.2. Okresy przewidywanej ekonomicznej użyteczności a stawki i metody amortyzacji	50
1.2.3. Rachunkowość komponentów w świetle MSR.....	52
1.2.4. Uwzględnienie wartości godziwej środków trwałych – okoliczności ujęcia w księgach	53
1.2.5. Utrata wartości środków trwałych	55
1.3. Środki trwałe w świetle przepisów podatkowych	57
1.3.1. Wartość początkowa środków trwałych zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych	59
1.3.2. Określenie stawek amortyzacji na potrzeby podatku dochodowego.....	62
1.3.3. Nakłady na zaniechane inwestycje a koszty uzyskania przychodów.....	70
1.3.4. Przyczyny i skutki rozbieżności pomiędzy ewidencją bilansową i podatkową środków trwałych	78
1.4. Przykłady	79
2. Wartości niematerialne i prawne	99
2.1. Wartości niematerialne i prawne w ustawie o rachunkowości	99
2.1.1. Koszty zakończonych prac rozwojowych	99
2.1.2. Wartość firmy	100
2.1.3. Prawa majątkowe	101
2.2. Rozwiązania podatkowe dla wartości niematerialnych i prawnych.....	103
2.2.1. Koszty zakończonych prac rozwojowych	103
2.2.2. Wartość firmy	104
2.2.3. Inne wartości niematerialne i prawne.....	105
2.3. Wartości niematerialne w myśl Międzynarodowych Standardów Rachunkowości...109	
2.3.1. Koszty prac badawczych i rozwojowych	109
2.3.2. Wartość firmy	110
2.3.3. Wartości niematerialne – ujęcie i wycena.....	112
2.4. Przykłady	118
3. Leasing.....	133
3.1. Leasing a ustawa o rachunkowości.....	134
3.1.1. Klasyfikacja leasingu w świetle polskiego prawa bilansowego	134
3.1.2. Ewidencja leasingu operacyjnego u korzystającego.....	138

3.1.3. Ewidencja leasingu operacyjnego u finansującego	141
3.1.4. Ewidencja leasingu finansowego u korzystającego	143
3.1.5. Ewidencja leasingu finansowego u finansującego	147
3.1.6. Leasing zwrotny	149
3.2. Leasing a Międzynarodowe Standardy Rachunkowości	150
3.2.1. Klasyfikacja leasingu w świetle MSR	150
3.2.2. Ewidencja leasingu finansowego u korzystającego	150
3.2.3. Ewidencja leasingu finansowego u finansującego	152
3.2.4. Ewidencja leasingu operacyjnego u korzystającego	152
3.2.5. Ewidencja leasingu operacyjnego u finansującego	152
3.2.6. Leasing zwrotny	153
3.3. Leasing w świetle podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku dochodowego od osób fizycznych	154
3.3.1. Kwalifikacja umowy leasingu	155
3.3.2. Leasing operacyjny w świetle ustaw o podatku dochodowym	155
3.3.3. Leasing finansowy w świetle ustaw o podatku dochodowym	160
3.4. Przykłady	162
4. Inwestycje	187
4.1. Definicje i zakres inwestycji	187
4.2. Inwestycje w nieruchomości oraz wartości niematerialne i prawne – ustawa o rachunkowości	189
4.3. Inwestycje w nieruchomości w świetle Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej	190
4.4. Aspekt podatkowy nieruchomości inwestycyjnych	192
4.5. Aktywa finansowe – ustawa o rachunkowości	192
4.6. Aktywa finansowe a Międzynarodowe Standardy Rachunkowości	195
4.7. Aktywa finansowe a podatek dochodowy od osób prawnych	195
4.8. Inne inwestycje	196
4.9. Przekwalifikowanie inwestycji	196
4.10. Przykłady	197
5. Instrumenty finansowe	219
5.1. Definicja i rodzaje instrumentów finansowych	219
5.2. Wycena instrumentu finansowego na dzień nabycia	221
5.3. Klasyfikacja instrumentów finansowych	221
5.4. Wycena instrumentów finansowych na dzień bilansowy	224
5.5. Przekwalifikowanie instrumentów finansowych	229
5.6. Wyłączenie instrumentu finansowego z ksiąg rachunkowych	231
5.7. Wbudowane instrumenty pochodne	232
5.8. Odpisy aktualizujące aktywa finansowe	235
5.9. Instrumenty finansowe w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości	238
5.10. Rachunkowość zabezpieczeń	245
5.11. Przykłady	249
6. Materiały i towary	269
6.1. Istota i klasyfikacja zapasów	269
6.1.1. Definicja według ustawy o rachunkowości	269
6.1.2. Definicja według MSR	269
6.2. Obrót materiałowy	270
6.2.1. Pojęcie oraz klasyfikacja materiałów	270
6.2.2. Wycena materiałów według przepisów ustawy o rachunkowości	274
6.2.3. Wycena materiałów według MSR 2	278

6.2.4. Aktualizacja wyceny zapasów według przepisów ustawy o rachunkowości ..280	
6.2.5. Aktualizacja wyceny zapasów według MSR 2	281
6.2.6. Skutki podatkowe tworzenia i rozwiązywania odpisów aktualizujących wartość materiałów	281
6.3. Obrót towarowy	281
6.3.1. Pojęcie towarów	281
6.3.2. Towary w obrocie hurtowym i detalicznym oraz ich wycena	283
6.3.3. Wycena towarów według przepisów ustawy o rachunkowości	285
6.3.4. Wycena towarów według MSR.....	286
6.3.5. Aktualizacja wyceny towarów według ustawy o rachunkowości	287
6.3.6. Aktualizacja wyceny towarów według MSR 2	287
6.3.7. Skutki podatkowe tworzenia i rozwiązywania odpisów aktualizujących wartość towarów	287
6.4. Skutki podatkowe kradzieży towarów handlowych	288
6.4.1. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych	289
6.4.2. Ustawa o podatku od towarów i usług	290
6.5. Skonta, bonusy, rabaty i premie pieniężne związane z zakupem	291
6.6. Przykłady	294
7. Rozliczanie różnic inwentaryzacyjnych	319
7.1. Inwentaryzacja	319
7.2. Rozliczanie różnic inwentaryzacyjnych	321
7.3. Rozliczanie różnic inwentaryzacyjnych w świetle przepisów podatkowych	324
7.3.1. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych	324
7.3.2. Ustawa o podatku od towarów i usług (VAT)	326
7.4. Przykłady	328
8. Koszt wytworzenia produktów	337
8.1. Definicja kosztu wytworzenia w świetle ustawy o rachunkowości	338
8.2. Poziom zdolności produkcyjnych	341
8.3. Ustalanie kosztów niewykorzystanych zdolności produkcyjnych	342
8.3.1. Wycena zapasów w czasach kryzysu gospodarczego	344
8.4. Uproszczenia według przepisów ustawy o rachunkowości	345
8.5. Odpisy aktualizujące produkty	346
8.6. Koszt wytworzenia w MSR 2 „Zapasy”	346
8.7. Uproszczenia stosowane w MSR 2	348
8.8. Koszt wytworzenia a przepisy podatkowe	349
8.9. Koszt wytworzenia w praktyce	351
8.10. Przykłady	352
9. Należności i zobowiązania.....	365
9.1. Rozrachunki w świetle ustawy o rachunkowości	365
9.1.1. Definicje i podział rozrachunków	365
9.1.2. Inwentaryzacja rozrachunków	368
9.1.3. Wycena rozrachunków	369
9.1.4. Odpisy aktualizujące należności	371
9.1.5. Formy regulowania wzajemnych rozrachunków	372
9.2. Rozrachunki w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości	376
9.2.1. Definicje i ujęcie rozrachunków w MSR	376
9.2.2. Zobowiązania warunkowe	379
9.2.3. Wycena rozrachunków według MSR	382
9.3. Rozrachunki a ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych	384
9.4. Przykłady	391

10. Kapitały	401
10.1. Spółka akcyjna	402
10.1.1. Kapitał podstawowy spółki akcyjnej	403
10.1.2. Kapitał zapasowy spółki akcyjnej	411
10.1.3. Kapitał rezerwowy spółki akcyjnej	412
10.2. Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością	412
10.2.1. Kapitał podstawowy w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością	412
10.2.2. Kapitał zapasowy spółki z o.o.	416
10.2.3. Kapitał rezerwowy spółki z o.o.	417
10.3. Kapitały własne spółek kapitałowych w świetle ustawy o rachunkowości	418
10.4. Kapitał z aktualizacji wyceny	420
10.5. Kapitały własne spółek kapitałowych według Międzynarodowych Standardów Rachunkowości	421
10.6. Wybrane zagadnienia w aspekcie podatkowym	422
10.6.1. Wypłata i opodatkowanie dywidendy	423
10.6.2. Podwyższenie kapitału zakładowego w formie nieaportowej	424
10.6.3. Podwyższenie kapitału zakładowego w formie aportowej	425
10.6.4. Podatek od czynności cywilnoprawnych	426
10.6.5. Wydatki związane z podniesieniem kapitału zakładowego	427
10.7. Przykłady	427
11. Rozliczenia międzyokresowe kosztów i rezerwy	437
11.1. Rozliczenia międzyokresowe kosztów	437
11.1.1. Rozliczenia międzyokresowe kosztów w świetle uregulowań ustawy o rachunkowości	438
11.1.2. Rozliczenia międzyokresowe kosztów w świetle uregulowań MSR	443
11.1.3. Bierne oraz czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów na gruncie podatkowym	445
11.2. Rozliczenia międzyokresowe przychodów	446
11.2.1. Rozliczenia międzyokresowe przychodów w świetle uregulowań ustawy o rachunkowości	447
11.2.2. Rozliczenia międzyokresowe przychodów a MSR	449
11.2.3. Rozliczenia międzyokresowe przychodów na gruncie podatkowym	450
11.3. Rezerwy na zobowiązania	451
11.3.1. Rezerwy w świetle uregulowań ustawy o rachunkowości	451
11.3.2. Rezerwy na zobowiązania a uregulowania Międzynarodowych Standardów Rachunkowości	454
11.3.3. Rezerwy w świetle przepisów podatkowych	459
11.4. Rezerwy oraz bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów w świetle Krajowego Standardu Rachunkowości	459
11.5. Przykłady	461
12. Podatek odroczony	477
12.1. Wartość księgowa i podatkowa aktywów i pasywów	479
12.1.1. Wartość podatkowa aktywów	479
12.1.2. Wartość podatkowa pasywów	481
12.2. Różnice przejściowe	483
12.2.1. Ogólna charakterystyka różnic między wynikiem finansowym brutto a podstawą opodatkowania	483
12.2.2. Dodatnie i ujemne różnice przejściowe	484
12.2.3. Identyfikacja różnic przejściowych w aktywach i pasywach	486
12.2.4. Typowe przyczyny powstawania różnic przejściowych	487
12.3. Aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego	490

12.3.1. Zasady ustalania aktywów i tworzenia rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego	490
12.3.2. Wycena aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego	491
12.4. Ujmowanie odroczonego podatku dochodowego	496
12.5. Prezentacja i ujawnianie informacji o odroczonym podatku dochodowym w sprawozdaniu finansowym.....	500
12.6. Etapy ustalania odroczonego podatku dochodowego	502
12.7. Synteza podobieństw i różnic między ustawą o rachunkowości i KSR 2 a MSR 12.....	503
12.8. Przykłady	505
13. Przychody	521
13.1. Przychody ze sprzedaży w świetle ustawy o rachunkowości.....	521
13.1.1. Definicje	521
13.1.2. Zasada memoriału oraz zasada współmierności przychodów i kosztów	522
13.1.3. Zdarzenia gospodarcze korygujące wartość przychodów ze sprzedaży....	524
13.1.4. Zaliczki na poczet przyszłych dostaw a przychody ze sprzedaży	532
13.1.5. Przychody ze sprzedaży w sprawozdaniu finansowym	533
13.2. Przychody ze sprzedaży w świetle Międzynarodowych Standardów Rachunkowości	536
13.2.1. Ogólne pojęcia.....	536
13.2.2. Odroczony termin płatności jako podstawa do dyskontowania przychodów.....	537
13.2.3. Warunki rozpoznania przychodów w świetle MSR.....	538
13.3. Istotne zagadnienia podatkowe.....	544
13.3.1. Przychody ze sprzedaży w świetle ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.....	544
13.3.2. „Przychody ze sprzedaży” w świetle ustawy o podatku od towarów i usług.....	544
13.3.3. Przychody ze sprzedaży wyrażone w walutach obcych.....	549
13.4. Szczególne formy przychodów ze sprzedaży	551
13.4.1. Sprzedaż komisowa	551
13.4.2. Sprzedaż ratalna.....	553
13.4.3. Sprzedaż na próbę.....	553
13.5. Przykłady	555
14. Wynagrodzenia	567
14.1. Wynagrodzenia według regulacji krajowych	567
14.1.1. Ogólna charakterystyka wynagrodzeń	567
14.1.2. Kategorie wynagrodzeń.....	571
14.1.3. Narzuty na wynagrodzenia – umowy o pracę	573
14.1.4. Narzuty na wynagrodzenia – inne umowy cywilnoprawne	575
14.2. Wynagrodzenia według Międzynarodowych Standardów Rachunkowości	577
14.2.1. Definicja i kategorie świadczeń pracowniczych według MSR 19	577
14.2.2. Krótkoterminowe świadczenia pracownicze	578
14.2.3. Świadczenia po okresie zatrudnienia.....	580
14.2.4. Inne długoterminowe świadczenia pracownicze.....	585
14.2.5. Świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy	585
14.3. Wynagrodzenia według przepisów podatkowych.....	587
14.3.1. Podatkowe ujęcie wynagrodzeń przez pracodawcę.....	587
14.3.2. Kalkulacja podstawy opodatkowania wynagrodzeń osób fizycznych	590
14.4. Przykłady	591
15. Różnice kursowe.....	599
15.1. Różnice kursowe a uregulowania ustawy o rachunkowości	600
15.1.1. Wycena	600

15.1.2. Wycena rozchodu środków pieniężnych	601
15.1.3. Kompensata należności i zobowiązań	602
15.1.4. Prezentacja różnic kursowych	602
15.1.5. Wpływ różnic kursowych na wysokość odroczonego podatku dochodowego	603
15.2. Różnice kursowe w świetle postanowień Międzynarodowych Standardów Rachunkowości	604
15.2.1. Waluta funkcjonalna	604
15.2.2. Waluta prezentacji	606
15.3. Różnice kursowe na gruncie podatkowym	607
15.3.1. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych	607
15.3.2. Ustawa o podatku od towarów i usług	615
15.4. Przykłady	616
16. Kontrakty długoterminowe	621
16.1. Kontrakty długoterminowe w polskich przepisach bilansowych	621
16.1.1. Specyfika kontraktów długoterminowych i konieczność ich zindywidualizowanego traktowania	621
16.1.2. Ogólne pojęcia i kategorie związane z ujęciem kontraktów długoterminowych w księgach rachunkowych	622
16.1.3. Informacje ujawniane w sprawozdaniu finansowym	638
16.2. Kontrakty długoterminowe według Międzynarodowych Standardów Rachunkowości	641
16.2.1. Koszty kontraktów długoterminowych (MSR)	644
16.2.2. Przychody w kontraktach długoterminowych (MSR)	645
16.2.3. Informacje ujawniane w sprawozdaniu finansowym	648
16.3. Aspekty podatkowe kontraktów długoterminowych	648
16.3.1. Przychody i koszty z wyceny kontraktów w świetle ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych	648
16.3.2. Wpływ wyceny kontraktów długoterminowych na podatek odroczoney	651
16.4. Przykłady	654
17. Połączenia spółek	675
17.1. Połączenia spółek – regulacje prawne zawarte w Kodeksie spółek handlowych – zarys ogólny	675
17.2. Połączenia spółek w świetle ustawy o rachunkowości	678
17.2.1. Metoda łączenia udziałów	679
17.2.2. Metoda nabycia	685
17.3. Połączenia spółek – uregulowania Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej	693
17.3.1. Zakres stosowania MSSF 3 – pojęcia i definicje	693
17.3.2. Księgi rachunkowe i sprawozdania finansowe spółek połączonych metodą nabycia według MSSF 3	702
17.4. Połączenia jednostek w świetle przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych	704
17.4.1. Połączenia spółek w przepisach podatkowych – zakres regulacji	704
17.4.2. Rozliczenie dochodów spółki przejmowanej i przejmującej	705
17.4.3. Wartość godziwa ustalana w metodzie nabycia a ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych	707
17.4.4. Wartość firmy ustalana w metodzie nabycia a ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych	708
17.4.5. Połączenia jednostek w aspekcie odroczonego podatku dochodowego	708
17.5. Przykłady	711

18. Przekształcenie sprawozdania finansowego na zgodne z MSSF	725
18.1. Kiedy możemy, a kiedy musimy stosować MSSF	725
18.2. Jak przygotować się do wprowadzenia MSSF w jednostce	726
18.2.1. Dzień przejścia na MSSF	727
18.2.2. Identyfikacja różnic	728
18.2.3. Wycena różnic.....	735
18.2.4. Wzór sprawozdania finansowego według MSSF	735
18.2.5. Wprowadzenie niezbędnych korekt	738
18.3. Przykłady	739
19. Utrata wartości aktywów	805
19.1. Utrata wartości aktywów – w świetle ustawy o rachunkowości i KSR 4	805
19.1.2. Test na utratę wartości w świetle KSR 4	805
19.1.3. Wartość handlowa a wartość użytkowa aktywów	809
19.1.4. Ustalanie odpisu aktualizującego wartość pojedynczych składników aktywów	814
19.1.5. Ustalanie odpisu aktualizującego wartość grupowych składników aktywów	824
19.1.6. Zmiany dokonanych odpisów aktualizujących	827
19.1.7. Test na utratę wartości firmy	829
19.2. Utrata wartości aktywów – uregulowania zawarte w MSR 36 „Utrata wartości aktywów”	831
19.2.1. Zakres uregulowań zawarty w MSR 36.....	831
19.2.2. Główne obszary różnic pomiędzy MSR 36 a KSR 4	831
19.3. Utrata wartości aktywów a ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych	834
19.4. Przykłady	834
20. Ujmowanie błędów i zmian zasad wyceny lub prezentacji operacji gospodarczych....	857
20.1. Błędy – wytyczne ustawy o rachunkowości oraz KSR 7	857
20.2. Zmiana zasad (polityki) rachunkowości – wytyczne ustawy o rachunkowości oraz KSR 7	862
20.3. Błędy w świetle MSR 8	866
20.4. Zmiany polityki rachunkowości w świetle MSR 8	869
20.5. Przykłady	871
Wykaz przykładów	877
Wykaz tabel.....	880
Wykaz schematów	881