

# BIULETYN RACHUNKOWOŚCI I PODATKÓW

## Nieodpłatne szkolenie pracowników kontrahenta

### SPIS TREŚCI

- 2 Ustalanie kosztu wytworzenia produktu a poziom wykorzystania zdolności produkcyjnych
- 4 Tworzenie oprogramowania na sprzedaż – ewidencja kosztów i przychodów w księgach rachunkowych
- 5 Wybrane aspekty zamknięcia roku – odroczony podatek dochodowy
- 6 Test na utratę wartości MSR 36
- 8 Identyfikacja obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej cen transferowych przy świadczeniu usług pomiędzy podmiotami powiązаныmi
- 9 Nieodpłatne szkolenie pracowników kontrahenta

Szkolenia pracownicze są obecnie bardzo popularną formą podnoszenia kwalifikacji oraz zwiększania motywacji pracowników. Coraz częściej sięgają po nie nie tylko pracodawcy, ale i podmioty kooperujące z danym pracodawcą. Rozliczenie wydatków na szkolenie pracowników wzbudza jednak wiele kontrowersji ze względu na prezentowane w tej kwestii stanowisko organów podatkowych. Zgodnie z treścią art. 12 ust. 1 ustawy o PIT za przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy uważa się

wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, a w szczególności wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto...

(AK)

**CIĄG DALSZY str. 9**



### III KONFERENCJA CFO

*Aspekty rachunkowe podatkowe i prawne*

Informacje na temat bezpłatnej konferencji w Katowicach na [www.ecagroup.pl](http://www.ecagroup.pl)



## Wybrane aspekty zamknięcia roku - odroczony podatek dochodowy



Jednym z ważniejszych, a zarazem trudniejszych zagadnień związanych z zamknięciem roku obrotowego jest ustalenie wartości podatku dochodowego. Wykazywany w rachunku zysków i strat podatek dochodowy dzieli się na: podatek dochodowy bieżący – tj. podatek dochodowy naliczany zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób praw-

nych należny za dany okres sprawozdawczy oraz podatek dochodowy odroczony – będący efektem różnic przejściowych pomiędzy wartością bilansową, a podatkową danego składnika aktywów lub pasywów. Występowanie różnic przejściowych pomiędzy prawem bilansowym a podatkowym wynika ...

(HT)

**CIĄG DALSZY str. 4**



**Katarzyna Szaruga**

*Biegły Rewident*

*Dyrektor*

*Departament Audytu w Zabrzu*

*katarzyna.szaruga@ecagroup.pl*

## Nadzór merytoryczny - RACHUNKOWOŚĆ Katarzyna Szaruga

Swoje doświadczenie zawodowe zdobywała w międzynarodowej firmie audytorskiej na stanowisku kierowniczym, gdzie była odpowiedzialna zarówno za przeprowadzanie badań i przeglądów sprawozdań finansowych jak i sporządzanie pakietów konsolidacyjnych, realizację zleceń Due Diligence i wyceny przedsiębiorstw. Posiada

także bogate doświadczenie w przekształcaniu sprawozdań finansowych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSR/MSSF), także w związku z wejściem spółek na Giełdę Papierów Wartościowych w Warszawie.

Autorka licznych artykułów i publikacji z zakresu rachunkowości w tym:

- ◆ „Operacje gospodarcze w praktyce księgowej” wydanie II uaktualnione
- ◆ „Operacje gospodarcze w praktyce księgowej”
- ◆ „Różnice kursowe”

## Ustalanie kosztu wytworzenia produktu a poziom wykorzystania zdolności produkcyjnych

### KOSZT WYTWORZENIA PRODUKTU

W myśl przepisów ustawy o rachunkowości produkty wycenia się według kosztów wytworzenia.

Zgodnie z art. 28 ust. 3 powołanej ustawy na koszt wytworzenia produktów składają się koszty pozostające w bezpośrednim związku z danym produktem oraz uzasadniona część kosztów pośrednio związanych z wytworzeniem tego produktu. Do uzasadnionej, odpowiedniej do okresu wytwarzania produktów, części kosztów pośrednich zalicza się zmienne pośrednie koszty produkcji oraz tę część stałych pośrednich kosztów produkcji, która odpowiada poziomowi tych kosztów przy normalnym wykorzystaniu zdolności produkcyjnych. Jeżeli natomiast nie jest możliwe ustalenie kosztu wytworzenia produktu, jego wyceny dokonuje się według ceny sprzedaży netto takiego samego lub podobnego produktu, pomniejszonej o przeciętnie osiągnięty przy sprzedaży produktów zysk brutto ze sprzedaży, a w przypadku produktu w toku – także z uwzględnieniem stopnia jego przetworzenia (tj. według tzw. skorygowanej ceny sprzedaży netto).

W omawianym artykule wymienione są również koszty, które nie mogą być zaliczone do kosztów wytworzenia.

Są to:

- koszty będące konsekwencją niewykorzystanych zdolności produkcyjnych i strat produkcyjnych,

- koszty ogólnego zarządu, które nie są związane z doprowadzeniem produktu do postaci i miejsca, w jakich się znajduje produkt na dzień wyceny,
- koszty magazynowania wyrobów gotowych i półfabrykatów, chyba że poniesienie tych kosztów jest niezbędne w procesie produkcji,
- koszty sprzedaży produktów.

Koszty te wpływają na wynik finansowy okresu sprawozdawczego, w którym zostały poniesione.

### KOSZTY BEZPOŚREDNIE

Zgodnie z ustawą o rachunkowości koszty bezpośrednie obejmują:

- wartość zużytych materiałów bezpośrednich,
- wartość płacy bezpośredniej z pochodnymi,
- koszty pozyskania i przetworzenia związane bezpośrednio z produkcją,
- inne koszty poniesione w związku z doprowadzeniem produktu do postaci i miejsca, w jakich znajduje się w momencie wyceny.

Ogólnie można zatem stwierdzić, że koszty bezpośrednie to takie koszty, które możemy wprost przypisać danemu produktowi.

### UZASADNIONA CZĘŚĆ KOSZTÓW POŚREDNICH

Powołane powyżej przepisy ustawy o rachunkowości wskazują, iż niezbędnymi warunkami oszacowania uzasadnionych kosztów pośrednich, a następnie ich rozliczenia na produkty są:



**Anna Kaczmarek**

*Starszy Konsultant*

*Departament Audytu we Wrocławiu*

*anna.kaczmarek@ecagroup.pl*

*W Ogólnopolskim Rankingu Firm Audytorskich 2011, dziennika Rzeczpospolita, Spółka ECA Seredyński i Partnerzy uplasowało się na 15 pozycji. Ranking podsumowuje wyniki audytorów w Polsce, a ECA już po raz trzeci zajmuje tak wysokie pozycje w notowaniu.*

- podział tych kosztów na zmienne i stałe w celu ustalenia wielkości kosztów stałych przypadających na wykorzystane i niewykorzystane zdolności produkcyjne,
- ustalenie normalnego poziomu wykorzystania zdolności produkcyjnych.

Podział kosztów pośrednich na zmienne i stałe rozpatrywany jest z punktu widzenia zachowania się składników tych kosztów w zależności od zmiany wielkości produkcji.

Całkowite pośrednie koszty zmienne produkcji zmieniają się wraz z rozmiarami działalności jednostki w okresie sprawozdawczym. Z reguły są one takie same dla każdej jednostki danego produktu. W związku z faktem, iż koszty te powstają w miarę zwiększania rozmiarów działalności, stanowią one uzasadnioną część kosztów pośrednich i przypisuje się je do każdej jednostki produkcji na podstawie rzeczywistego stopnia wykorzystania zdolności produkcyjnych. Do zmiennych pośrednich kosztów produkcji można zaliczyć np. wartość zużycia materiałów, energii, paliw i oprzyrządowania, niezaliczanych do kosztów bezpośrednich, których zużycie zależy od czasu pracy maszyn i urządzeń. Natomiast całkowite pośrednie koszty stałe produkcji są niezależne od rozmiarów działalności jednostki w okresie sprawozdawczym. Można do nich zaliczyć np. koszty amortyzacji i utrzymania (konserwacji, remontów) maszyn i urządzeń oraz budynków produkcyjnych, oraz koszty ogólnoprodukcyjne.

Warto w tym miejscu zwrócić uwagę, że gdyby wspomniane powyżej pośrednie koszty stałe produkcji były w całości rozliczane na produkty to w miarę spadku rozmiarów produkcji w danym okresie sprawozdawczym przeciętny koszt przypadający na jednostkę produkcji byłby coraz większy.

Konsekwencją tego byłoby:

- aktywowanie na zapasach produktów kosztów niewykorzystania zdolności produkcyjnych (tymczasem nie spełniają one definicji aktywów jako przyszłych korzyści ekonomicznych jednostki),
- brak porównywalności jednostkowego kosztu wytworzenia, gdyż podlegałby on fluktuacjom w kolejnych okresach z powodu różnego stopnia wykorzystania zdolności produkcyjnych,
- dostarczanie osobom zarządzającym mylących informacji do oceny rentowności produktów, gdyż system finansowo-księgowy wykazywałby wysokie

jednostkowe koszty wytworzenia w okresie spadku popytu (i zazwyczaj braku możliwości podniesienia cen) oraz relatywnie niskie koszty wytworzenia w okresie dużego popytu.

W związku z tym, iż podział pośrednich kosztów wytworzenia na koszty zmienne i stałe jest subiektywny i zależy od specyfiki i skali działalności poszczególnych jednostek, zasady tego podziału powinny być określone w Zakładowym Planie Kont.

### **KOSZTY NIEWYKORZYSTANYCH ZDOLNOŚCI PRODUKCYJNYCH (NIEUZASADNIONA CZĘŚĆ KOSZTÓW POŚREDNICH)**

Kolejna trudność związana z oszacowaniem kosztu wytworzenia produktu wiąże się z wyodrębnieniem stałych kosztów pośrednich, które odpowiadają normalnemu wykorzystaniu zdolności produkcyjnych. Normalny poziom zdolności produkcyjnych uzależniony jest od zdolności wytwórczych (potencjału wytwórczego) maszyn i urządzeń oraz planowanych efektywnych warunków techniczno-organizacyjnych produkcji. Trzeba więc uwzględnić liczbę zmian pracy oraz wydajność maszyn i urządzeń pomniejszone o utratę zdolności produkcyjnych na skutek dokonywania ulepszeń, remontów i konserwacji maszyn.



Należy także wziąć pod uwagę liczbę dni wolnych od pracy, sezonowe wahania produkcji i popytu.

Koszty wynikające z niewykorzystania zdolności produkcyjnych (określane mianem nieuzasadnionej części kosztów pośrednich produkcji) należy bezpośrednio odnieść na wynik okresu, w którym to niewykorzystanie nastąpiło. Koszty te:

- zwiększają „Koszt wytworzenia sprzedanych produktów” – w razie stosowania przez jednostkę wariantu kalkulacyjnego rachunku zysków i strat albo
- wpływają na „Zmianę stanu produktów” – w przypadku stosowania wariantu porównawczego rachunku zysków i strat,

chyba że zgodnie z treścią ekonomiczną zdarzeń właściwsze jest ich ujęcie jako pozostałych kosztów operacyjnych (np. gdy niewykorzystanie było spowodowane nieplanowymi przestojami w produkcji).

Sposób kalkulacji i ujęcie kosztów niewykorzystania zdolności produkcyjnych rodzi dla jednostek wiele praktycznych trudności. Brak jest również szczegółowych uregulowań w ustawie o rachunkowości odnośnie gromadzenia i rozliczania kosztów pośrednich. Dlatego też Komitet Standardów Rachunkowości wydał swoje Stanowisko w sprawie ustalania kosztu wytworzenia dla celów bilansowej wyceny zapasów stanowiące załącznik do uchwały Nr 1/07 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 16 stycznia 2007 r. Są w nim zawarte m.in. przykłady ustalania kosztu niewykorzystanych zdolności produkcyjnych w różnych warunkach organizacyjnych produkcji.

### **JEDNOSTKI ZWOLNIONE Z OBOWIĄZKU OKREŚLANIA NORMALNEGO POZIOMU WYKORZYSTANIA ZDOLNOŚCI PRODUKCYJNYCH**

Należy jeszcze zwrócić uwagę, iż od 1 stycznia 2009 r. dla jednostek, których sprawozdania finansowe nie podlegają badaniu przez biegłego rewidenta zostało wprowadzone uproszczenie dotyczące ustalania kosztu wytworzenia produktów. Otóż w myśl dodanego art. 28 ust. 4a ustawy o rachunkowości, w przypadku gdy roczne sprawozdanie finansowe jednostki nie podlega obowiązkowi badania i ogłaszania, to obliczając koszt wytworzenia produktu jednostka może do kosztów bezpośrednich doliczyć koszty pośrednie związane z wytworzeniem tego produktu, niezależnie od poziomu wykorzystania zdolności produkcyjnych.

Ustalony w ten sposób koszt wytworzenia nie może być jednak wyższy od ceny sprzedaży netto. Tym samym od 2009 r. takie jednostki nie mają obowiązku określania normalnego poziomu wykorzystania zdolności produkcyjnych i ustalania kosztu niewykorzystanych zdolności produkcyjnych. Zgodnie zatem z obecnie obowiązującymi przepisami obowiązek szacowania normalnego poziomu wykorzystania zdolności produkcyjnych spoczywa tylko na jednostkach zobligowanych do badania i ogłaszania sprawozdań finansowych.

*Anna Kaczmarek*



## Małgorzata Szostek

Starszy Konsultant

Departament Audytu w Warszawie  
małgorzata.szostek@ecagroup.pl

Program komputerowy wytworzony przez jednostkę z zamiarem wielokrotnej sprzedaży ujmuje się w księgach rachunkowych jako wyrób gotowy. Produkt ten, powstaje w jednorazowym cyklu produkcyjnym, natomiast może być sprzedawany w dowolnej liczbie egzemplarzy. Zasadnicza część kosztów wytworzenia oprogramowania zostaje poniesiona przed rozpoczęciem sprzedaży, tymczasem koszt związany ze sprzedażą kolejnego egzemplarza jest relatywnie niewielki w porównaniu z kosztami poniesionymi uprzednio.

Koszt wytworzenia programów komputerowych ewidencjonowany jest w księgach rachunkowych według zasad ogólnych. Najpierw koszt ten odnoszony jest na właściwe konta kosztów działalności operacyjnej (konta zespołu 4), a następnie za pośrednictwem konta 49 „Rozliczenie kosztów” - na konta zespołu 5. W chwili gdy dany program komputerowy jest już ukończony, rzeczywisty koszt jego wytworzenia odnosi się na konto „Produkty gotowe”.

## Tworzenie oprogramowania na sprzedaż – ewidencja kosztów i przychodów w księgach rachunkowych

Niejednokrotnie jednostka oferująca oprogramowanie wykonuje także czynności wdrożeniowe, takie jak np. konfiguracja funkcji na potrzeby użytkownika, testy, modyfikacje. W zależności od tego, czy powyższe prace wdrożeniowe będą służyły jedynie poprawkom wprowadzanym do oprogramowania dla konkretnego odbiorcy, z którym zawarto umowę, czy też będą one wykonywane w celu udoskonalenia programu sprzedawanego w przyszłości wszystkim odbiorcom, odmienny będzie sposób ewidencji kosztów z nimi związanych. W pierwszym przypadku koszty czynności wdrożeniowych będą ewidencjonowane jako koszty sprzedaży usługi wdrożenia w momencie jej realizacji, w drugim zaś przypadku zwiększą wartość wytworzonego przez jednostkę produktu.

W sytuacji sprzedaży wytworzonego przez jednostkę oprogramowania jako produktu wielokrotnej sprzedaży zastosowanie ma

art. 34 ust. 3 ustawy o rachunkowości. Zgodnie z przywołanym przepisem, wytworzone przez jednostkę filmy, oprogramowanie komputerów, projekty typowe i inne produkty o podobnym charakterze, przeznaczone do sprzedaży, wycenia się w okresie przyniesienia 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. Oznacza to, iż w przypadku sprzedaży programu jako produktu wielokrotnej sprzedaży na konto „Koszt sprzedanych produktów” odnoszona jest na bieżąco taka część kosztów wytworzenia produktów, jaka odpowiada różnicy między przychodem z ich sprzedaży a kosztami, które są niezbędne do realizacji sprzedaży (np. koszty wysyłki, koszty wykonania kopii).

Małgorzata Szostek

### Przykład:

Firma z branży informatycznej wyprodukowała program komputerowy o wartości 500.000 zł. W ciągu pierwszego roku po wytworzeniu oprogramowania sprzedano 1.000 egzemplarzy (kopii) produktu za cenę jednostkową 100 zł.

Koszty realizacji każdego zamówienia (koszty kopii) wyniosły 3.20 zł na jedną sztukę.

### Ewidencja zaistniałych operacji gospodarczych powinna przebiegać następująco:

#### Ujęcie wyrobów gotowych:

**Wn** „Produkty gotowe” 500.000 zł,

**Ma** „Koszty działalności podstawowej” 500.000 zł.

#### Sprzedaż 100.000 zł + VAT 23%:

**Wn** „Rozrachunki z odbiorcami” 123.000 zł,

**Ma** „VAT należny” 23.000 zł,

**Ma** „Przychody ze sprzedaży produktów” 100.000 zł.

#### Koszt sprzedanych produktów:

**Wn** „Koszty sprzedanych produktów” 96.800 zł,

**Ma** „Produkty gotowe” 96.800 zł.

#### Koszty wytworzenia kopii oprogramowania:

**Wn** „Koszty sprzedanych produktów” 3.200 zł,

**Ma** „Koszty działalności podstawowej” 3.200 zł.

Jak wynika z zaprezentowanego przykładu, firma informatyczna w pierwszym roku sprzedaży nowego oprogramowania nie zrealizuje zysku. Przychód w kwocie 100.000 zł jest równy kosztowi sprzedaży: (96.800 zł + 3.200 zł) = 100.000 zł. Sytuacja taka będzie się powtarzać, aż do momentu, gdy z konta „Produkty gotowe” nie zostanie odpisana cała kwota: 500.000 zł.

Jeżeli w okresie 5 lat jednostka nie odpisze całej kwoty: 500.000 zł, to nadwyżkę należy przenieść na konto pozostałych kosztów operacyjnych.

## Wybrane aspekty zamknięcia roku – odroczony podatek dochodowy

Jednym z ważniejszych, a zarazem trudniejszych zagadnień związanych z zamknięciem roku obrotowego jest ustalenie wartości podatku dochodowego. Wykazany w rachunku zysków i strat podatek dochodowy dzieli się na: podatek dochodowy bieżący – tj. podatek dochodowy naliczany zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych należny za dany okres sprawozdawczy oraz podatek dochodowy odroczony – będący efektem różnic przejściowych pomiędzy wartością bilansową a podatkową danego składnika aktywów lub pasywów. Występowanie różnic przejściowych pomiędzy prawem bilansowym a podatkowym wynika z odmiennego uznania momentu osiągnięcia przychodu lub kosztu. W przypadku ustawy o rachunkowości nadrzędne znaczenie mają zasady memoriału, współmierności przychodów i kosztów oraz ostrożnej wyceny. Natomiast przepisy podatkowe opierają się przede wszystkim na zasadzie kasowej.

Występujące pomiędzy wynikiem finansowym brutto a wynikiem podatkowym różnice mogą mieć charakter trwały lub przejściowy. Różnice trwałe są to różnice, które powstają w bieżącym okresie i nie znikają w okresach następnych. Wynikają one z faktu, iż zgodnie z przepisami prawa podatkowego niektóre przychody i koszty nigdy nie będą stanowiły przychodów i kosztów w ujęciu podatkowym. Natomiast istota różnic przejściowych polega na tym, iż pojawiają się one w bieżącym okresie i znikają w innych okresach sprawozdawczych. Różnice przejściowe dzieli się na:

- **dodatnie**, tj. te różnice przejściowe, które spowodują powstanie kwot zwiększających podstawę opodatkowania w przyszłych okresach, gdy wartość bilansowa składnika aktywów zostanie zrealizowana lub składnika pasywów rozliczona. Dodatnie różnice przejściowe powstają w sytuacji, gdy wartość bilansowa składnika aktywów jest wyższa niż jego wartość podatkowa albo wartość bilansowa składnika zobowiązań jest niższa niż jego wartość podatkowa. Do typowych różnic przejściowych dodatnich zaliczamy m.in.:
  - zastosowanie niższej stawki amorty-

zacyjnej dla celów bilansowych niż podatkowych;

- przyjęcie do użytkowania środków trwałych niskocennych podatkowo amortyzowanych jednorazowo, a bilansowo liniowo;
  - zarachowane niezrealizowane dodatnie różnice kursowe z wyceny bilansowej;
  - zarachowane należne, ale jeszcze nie otrzymane odsetki od udzielonych pożyczek;
  - **ujemne** różnice przejściowe powodują powstanie kwot pomniejszających podstawę opodatkowania w przyszłych okresach, gdy wartość bilansowa składnika aktywów zostanie zrealizowana lub składnika pasywów rozliczona. Powstają one w momencie, gdy wartość bilansowa składnika aktywów jest niższa niż jego wartość podatkowa albo wartość bilansowa składnika zobowiązań jest wyższa niż jego wartość podatkowa. Do najczęściej występujących ujemnych różnic przejściowych zalicza się m.in.:
    - amortyzację środków trwałych według wyższej stawki dla celów bilansowych niż podatkowych;
    - utratę wartości środków trwałych możliwą do odliczenia podatkowo w momencie likwidacji lub sprzedaży;
    - spisanie lub dokonanie odpisu aktualizującego wierzytelności;
    - dokonanie odpisu aktualizującego wartość zapasów;
    - utworzone w ciężar kosztów rezerwy, które podatkowo zostaną uznane za KUP w momencie ich realizacji;
    - zarachowane niezrealizowane ujemne różnice kursowe z wyceny bilansowej.
- Zgodnie z art. 37 ust. 1 ustawy o rachunkowości w związku występowaniem przejściowych różnic pomiędzy 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 są podatnikiem. Jednocześnie należy zaznaczyć, iż w przypadku jednostek nie podlegających obowiązkowi badania i ogłaszania ustawa zezwala na odstąpienie od ustalania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, pod warunkiem, iż nie



**Hanna Taterka**

*Starszy Konsultant*

*Departament Audytu w Poznaniu*

[hanna.taterka@ecagroup.pl](mailto:hanna.taterka@ecagroup.pl)

wpływa to ujemnie na sytuację majątkową, finansową i wynik finansowy jednostki.

W celu określenia wartości aktywów i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego jednostka dokonuje porównania wartości bilansowej składników aktywów i pasywów z ich wartością podatkową. Przez wartość księgową składników należy rozumieć ich wartość ustaloną zgodnie z zasadami rachunkowości. Natomiast przez wartość podatkową aktywów, zgodnie z art. 37 ust. 2 ustawy o rachunkowości, należy rozumieć kwotę wpływającą 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 aktywów jest ich wartością księgową. Natomiast wartością podatkową pasywów jest ich wartość księgową pomniejszona o kwoty, które w przyszłości pomniejszą podstawę 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 uwzględnieniu 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, które będą obowiązywały w momencie, gdy dany składnik aktywów zostanie zrealizowany lub kiedy zostanie rozwiązana rezerwa. Wartość odroczonej części podatku dochodowego ustala się jako różnicę pomiędzy stanem rezerw i aktywów z tytułu podatku odroczonego na koniec i początek okresu sprawozdawczego i wykazuje się w rachunku zysków i strat w pozycji podatek dochodowy.

*Ustawa o rachunkowości Dz. U. z 2009 r. nr 152 poz. 1223  
Krajowy Standard Rachunkowości nr 2 „Podatek dochodowy”*

*Hanna Taterka*



**Arkadiusz Lenarcik**

*Biegły Rewident*

*Dyrektor*

*Departament Audytu we Wrocławiu  
arkadiusz.lenarcik@ecagroup.pl*

Wartość firmy sama w sobie nie generuje przepływów pieniężnych. Przepływy te są jednak generowane przez ośrodki wypracowujące środki pieniężne, które odnoszą korzyści w postaci efektu synergii, co jest wynikiem połączenia jednostek gospodarczych. Zgodnie z takim założeniem, wartość firmy należy w pierwszej kolejności przypisać do odpowiednich ośrodków wypracowujących środki pieniężne i dopiero na takim poziomie przeprowadzić testowanie.

## Test na utratę wartości firmy według MSR 36

MSR 36 „Utrata wartości aktywów” wskazuje jednoznacznie, iż wartość firmy powinna zostać przyporządkowana i poddawana testom na utratę wartości na możliwie najniższym poziomie, na jakim jest ona monitorowana na wewnętrzne potrzeby zarządcze. Równocześnie nie powinna być ona poddawana testom na poziomie wyższym niż poziom segmentu działalności przedsiębiorstwa (branżowy lub geograficzny). W przypadku, gdy kierownictwo jednostki monitoruje inwestycję w wartość firmy na poziomie segmentu, rozważenie przyporządkowania wartości firmy do ośrodków wypracowujących środki pieniężne nie jest konieczne.

Poziom monitorowania wartości firmy determinuje również ustalenie odpisu z tytułu trwałej utraty wartości przez jednostkę dominującą sporządzającą skonsolidowane sprawozdanie finansowe grupy kapitałowej. W takim przypadku dochodzi może do sytuacji, gdzie wartość firmy monitorowana jest zarówno przez jednostkę dominującą, jak i jednostkę zależną. Sytuacja taka ma miejsce, gdy wartość firmy wynika z przejęć dokonywanych przez jednostkę zależną. Kiedy poziom monitorowania wartości firmy jest różny dla jednostki dominują-

cej i jednostki zależnej to dla celów sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego test na utratę wartości firmy powinien zostać przeprowadzony na poziomie, na którym jest ona monitorowana przez jednostkę dominującą. Test ten powinien zostać przeprowadzony na każdy dzień bilansowy. Procedura testu została opisana poniżej.

Zgodnie z MSR 36, jednostka posiadająca udziały w jednostkach podporządkowanych i sporządzająca skonsolidowane sprawozdanie finansowe zobowiązana jest do corocznego dokonania oceny czy nie wystąpiły przesłanki wskazujące na utratę wartości ustalonej w trakcie procedur konsolidacyjnych wartości firmy.

W sytuacji, gdy jednostka posiada 100% udziału w jednostce podporządkowanej, wartość bilansowa ośrodków wypracowujących środki pieniężne jednostek podporządkowanych powiększana jest o wykazywaną w sprawozdaniu finansowym wartość firmy (powstałą w wyniku nabycia tychże jednostek podporządkowanych), a następnie podlega porównaniu z wartością odzyskiwalną tych ośrodków. Gdy nastąpi rozpoznanie utraty wartości, kwota odpisu aktualizacyjnego koryguje w pierwszej kolejności wartość

firmy. Ewentualna nadwyżka odpisu ponad wartość firmy odnoszona jest na poszczególne aktywa jednostki podporządkowanej ujęte w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym. Cała kwota odpisu z tytułu utraty wartości koryguje wynik finansowy bieżącego okresu.

Z punktu widzenia testu na utratę wartości, wybór metody wyceny wartości firmy w wartości godziwej wprowadza uproszczenie polegające na wyeliminowaniu obowiązku „dopełnienia” wartości firmy. Jednak w ocenie kierownictwa przedsiębiorstwa mniej korzystnym skutkiem wyboru tej metody może być konieczność ujęcia całości odpisu z tytułu trwałej utraty wartości w sprawozdaniu z całkowitych dochodów. W skutek ujęcia w sprawozdaniu z sytuacji finansowej pełnej wartości firmy, wykazana w sprawozdaniu z całkowitych dochodów utrata wartości będzie wyższa niż w

przypadku, gdyby przedsiębiorstwo zdecydowało się na wybór metody proporcjonalnego udziału.

W przypadku, gdy udział przedsiębiorstwa w jednostce podporządkowanej wynosi mniej niż 100%, znowelizowany MSSF 3 „Połączenia jednostek” dopuszcza również nowe zasady wyceny wartości firmy i udziału nieuprawniającego do sprawowania kontroli. Nowy MSSF 3 zezwala na ujęcie w wartości firmy poza udziałem jednostki dominującej, również udziału nieuprawniającego do sprawowania kontroli w jednostce zależnej. MSSF 3 sprzed nowelizacji dopuszczał wycenę wartości firmy jedynie według metody proporcjonalnego udziału, pozwalając na ujęcie tylko części wartości firmy odnoszącej się do udziału uprawniającego do sprawowania kontroli.

Z punktu widzenia testu na utratę wartości, wybór metody wyceny wartości firmy w wartości godziwej wprowadza uproszczenie polegające na wyeliminowaniu obowiązku „dopełnienia” wartości firmy. Jednak w ocenie kierownictwa przedsiębiorstwa mniej korzystnym skutkiem wyboru tej metody może być konieczność ujęcia całości odpisu z tytułu trwałej utraty wartości w sprawozdaniu z całkowitych dochodów. W skutek ujęcia w sprawozdaniu z sytuacji finansowej pełnej wartości firmy, wykazana w sprawozdaniu z całkowitych dochodów utrata wartości będzie wyższa niż w przypadku, gdyby przedsiębiorstwo zdecydowało się na wybór metody proporcjonalnego udziału

*Arkadiusz Lenarcik*



---

**10 maja 2011 r. ECA Group  
po raz 3 będzie organizatorem  
KONFERENCJI CFO  
tym razem w Katowicach**

**Wszystkich chętnych zapraszamy  
do śledzenia informacji na naszej  
stronie [www.ecagroup.pl](http://www.ecagroup.pl)**

---

**Nadzór merytoryczny - PODATKI****Tomasz Biel****Tomasz Biel**

Doradca Podatkowy

Departament

Doradztwa Podatkowego

tomasz.biel@ecagroup.pl

Absolwent Wydziału Prawa Uniwersytetu Rzeszowskiego. Doświadczenie zawodowe zdobywał w renomowanej kancelarii prawniczej, a także w departamencie doradztwa podatkowego międzynarodowej firmy, uczestnicząc miedzy innymi w bieżącej obsłudze klientów krajowych i zagranicznych oraz audytach podatkowych.

Specjalizuje się w zagadnieniach związanych z podatkiem od towarów i usług oraz podatkiem dochodowym od osób prawnych.

Wykładowca problematyki opodatkowania podmiotów gospodarczych podatkiem od towarów i usług.

Autor oraz współautor publikacji z zakresu prawa podatkowego, w tym m. in. komentarza do podatku dochodowego od osób prawnych oraz artykułów.

## Identyfikacja obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej cen transferowych przy świadczeniu usług pomiędzy podmiotami powiązаныmi

Sposób sformułowania art. 9a ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (ustawa o CIT) oraz art. 25a ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (ustawa o PIT) budzi istotne wątpliwości interpretacyjne, przekładające się na praktyczne trudności przedsiębiorców w identyfikacji tych transakcji zawieranych z podmiotami powiązаныmi, które powinny zostać udokumentowane w dokumentacji podatkowej cen transferowych. Zgodnie z art. 9a ust. 2 ustawy o CIT (analogiczne regulacje zawiera art. 25a ustawy o PIT) obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej „obejmuje transakcję lub transakcje między podmiotami powiązаныmi w których łączna kwota (lub jej równowartość) wynikająca z umowy lub rzeczywiście zapłacona w roku podatkowym łączna kwota wymagalnych w roku podatkowym świadczeń przekracza równowartość

(...) 30.000 EURO – w przypadku świadczenia usług, sprzedaży lub udostępniania wartości niematerialnych i prawnych”.

Wątpliwości interpretacyjne na gruncie powyższych regulacji dotyczą przede wszystkim tego, czy wskazane ustawowo limity odnoszą się do wartości wynikających z pojedynczych umów czy kontraktów realizowanych w danym roku pomiędzy podmiotami powiązаныmi czy też do sumy wartości wynikających z takich umów czy porozumień.

W wydanych niedawno wyrokach (z dnia 17 maja 2010 r. sygn. III SA/Wa 2132/09 i III SA/Wa 2133/09) Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (WSA) częściowo wyjaśnia wątpliwości podatników.

W uzasadnieniu wyroków, WSA wyraził pogląd, że sformułowanie użyte w art. 9a ust. 2 ustawy o CIT mówiące o łącznej wartości wynikającej z umowy lub łącznej kwocie wymagalnych świadczeń

wskazuje, że zakresem zastosowania przedmiotowej regulacji objęte mogą być sytuacje, w których w danym roku podatkowym przedmiotem transakcji będzie jedno świadczenie (usługa) w ramach jednej umowy albo wiele świadczeń (usług) w ramach wielu umów albo też wiele świadczeń (usług) w ramach wielu umów – wykluczona jest możliwość arbitralnego wyboru przez podatnika jednej ze wskazanych opcji dla oceny istnienia lub nieistnienia obowiązku dokumentacyjnego. W ocenie WSA, fakt czy strony transakcji ustalą odrębnie ceny za każdą z usług czy też cena zostanie ustalona łącznie dla szeregu usług nie ma istotnego ekonomicznego i praktycznego znaczenia, skoro stronom kontraktu jest obojętne jakie elementy i usługi złożą się na ostatecznie wynegocjowaną cenę. Sąd podkreślił również, iż przyjęcie limitu 30.000 EURO dla

**Paulina Piątek-Styla**

Konsultant Podatkowy

Departament

Doradztwa Podatkowego

paulina.piatek-styla@ecagroup.pl

każdej z wykonywanych usług odrębnie prowadzić może do łatwego obejścia obowiązku dokumentacyjnego – strony mogą „przerzucić” część wynagrodzenia na inną usługę, co sprawi, że wartość zadanej z usług nie przekroczy ustawowego progu, a zatem wyeliminowany zostanie obowiązek dokumentacyjny.





Należy zgodzić się ze stanowiskiem Sądu, że gdyby limit z art. 9a ust. 2 ustawy o CIT (analogicznie art. 25a ust. 2 ustawy o PIT) odnosić odrębnie do każdej operacji handlowej pomiędzy podmiotami powiązаныmi, której przedmiotem są usługi, przedsiębiorcy mogliby w praktyce zupełnie wyeliminować nałożony ustawą o CIT (PIT) obowiązek dokumentacyjny poprzez sztuczny podział świadczonych lub nabywanych usług albo okresu w jakim są wykonywane w taki sposób, że wartość wynagrodzenia z tego tytułu nie przekroczyłaby progu wskazanego w ustawie o CIT (PIT). Skoro wyłączony zostałby obowiązek dokumentacyjny kontrahenci mieliby również możliwość dowolnego ustalania warunków świadczenia usług, w szczególności ustalania wysokości wynagrodzenia na poziomie znacznie odbiegającym od warunków rynkowych. Powyższe prowadziłoby do zaprzeczenia ratio legis przepisów w zakresie cen transferowych, którym jest przede wszystkim zapobieżenie przeliczeniu dochodu pomiędzy podmiotami powiązаныmi poprzez realizację transakcji na nierynkowych warunkach.

Zauważyć należy jednak, że wyroki WSA w Warszawie nie wyjaśniają wszystkich wątpliwości w zakresie interpretacji pojęcia „wartości transakcji” pomiędzy podmiotami powiązаныmi. Rozstrzygany stan faktyczny dotyczył bowiem sytuacji, w której jeden z podmiotów powiązanych dokonywał wyłącznie świadczenia usług (z wyłączeniem ich zakupu). Pojawia się zatem kolejna wątpliwość czy w przypadku gdy podmiot powiązany jest zarówno usługodawcą jak i usługobiorcą, to czy limit 30.000 EURO należy odnosić osobno do łącznej wartości należności i łącznej wartości zobowiązań z tytułu usług, czy też łącznej wartości zobowiązań i należności z tytułu usług (łącznego obrotu).

Wydaje się, że sposób sformułowania art. 9a ust. 2 ustawy o CIT (art. 25a ustawy o PIT), a także wspomniane ratio legis przepisów w zakresie cen transferowych przemawia za taką wykładnią przytoczonej regulacji, która ma na celu wyeliminowanie z obrotu gospodarczego transakcji zawieranych na warunkach znacznie odbiegających od rynkowych oraz zapobieganie przeliczeniu dochodów pomiędzy podmiotami powiązаныmi. Również z punktu widzenia Podatnika dokonującego transakcji z podmiotami powiązаныmi, najbezpieczniejszym byłoby przyjęcie takiej interpretacji art. 9a ustawy o CIT (art. 25a ustawy o PIT), z której wynika, iż łączną wartość transakcji usługowych stanowi suma kwot zobowiązań i należności z tytułu usług realizowanych w danym roku podatkowym między podmiotami powiązаныmi, a zatem wszystkie transakcje objęte tym limitem powinny zostać udokumentowane w dokumentacji podatkowej (tym bardziej, że organy podatkowe prezentują również taką wykładnię ww. przepisów np. w postanowieniu Urzędu Skarbowego Kraków – Krowdrza z dnia 23.09.2005 r. sygn. PBII/423/19/2005, organ wyraźnie wskazuje, że „(...) dla powstania obowiązku dokumentowania transakcji ma znaczenie zarówno kwota pojedynczej transakcji, jak i łączna kwota transakcji zawartych z jednym kontrahentem w danym roku podatkowym”). Warto dodać, że na przedstawienie dokumentacji podatkowej podatnik ma tylko 7 dni, co w wielu przypadkach czyni niemożliwym spełnienie żądania organu. Przed podatnikiem, który dokumentacji nie przedstawi, pojawia się realna możliwość oszacowania dochodu i opodatkowania go sanacyjną stawką 50 %.

*Paulina Piątek-Styla*

## Nieodpłatne szkolenie pracowników kontrahenta

Szkolenia pracownicze są obecnie bardzo popularną formą podnoszenia kwalifikacji oraz zwiększania motywacji pracowników. Coraz częściej sięgają po nie nie tylko pracodawcy, ale i podmioty kooperujące z danym pracodawcą. Rozliczenie wydatków na szkolenie pracowników wzbudza jednak wiele kontrowersji ze względu na prezentowane w tej kwestii stanowisko organów podatkowych.

Zgodnie z treścią art. 12 ust. 1 ustawy o PIT, za przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy uważa się

wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, a w szczególności wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych.

Organy podatkowe uzasadniając swoje stanowisko, odwołują się do powyższego przepisu, utrzymując, iż pracownicy, biorący udział w bezpłatnym szkoleniu organizowanym przez kontrahenta osiągają korzyść finansową, ponieważ kontrahent z własnej inicjatywy pokrywa koszty związane z uczestnictwem tych osób w przedmiotowych szkoleniach. Dzięki takiemu działaniu u pracowników dochodzi do przysporzenia majątkowego, gdyż inny podmiot ponosi za nich koszt finansowy, a tym samym osoby te nie muszą uszczuplać własnego majątku. Skoro zatem pracownik osiągnął określo-



**Angelika Krawczyk**

*Konsultant Podatkowy*

*Departament*

*Doradztwa Podatkowego*

[angelika.krawczyk@ecagroup.pl](mailto:angelika.krawczyk@ecagroup.pl)

ną korzyść majątkową to powstał po jego stronie przychód podatkowy.

Należy jednak zauważyć, że trudno uznać za zasadne odwoływanie się do osiągnięcia korzyści majątkowej w odniesieniu do szkoleń organizowanych przez kontrahenta w celu zapewnienia odpowiedniego użytkowania specjalistycznej maszyny, rozwijania wiedzy technicznej pracowników lub przekazania im praktycznych informacji o możliwych sposobach zastosowania sprzętu wykorzystywanego lub mającego być wykorzystywanym w miejscu pracy pracowników.

W związku z powyższym należy więc zauważyć, że nie każde szkolenie stanowi dla pracownika przychód. Pracownik nie ma przecież obowiązku ponoszenia kosztów własnych szkoleń w sytuacji, gdy szkolenia te mają za zadanie umożliwić mu prawidłowe wykonywanie obowiązków pracow-

niczych związanych z jego zatrudnieniem. Z założenia świadczenia takie powinny być więc wyłączone z opodatkowania zarówno w sytuacji, gdy jego koszty są ponoszone przez pracodawcę, jak i wówczas, gdy pokrywa je kontrahent pracodawcy.

Mając powyższe na uwadze, w mojej opinii, koszty szkolenia poniesione przez kontrahenta nie zawsze stanowią dla uczestniczących w nim pracowników przychód podatkowy. W celu jednoznacznego zaklasyfikowania lub wykluczenia takiego uczestnictwa do przychodu podatkowego pracownika należy bowiem każdorazowo zbadać czy uczestnictwo w takim szkoleniu rzeczywiście stanowi dla danego pracownika korzyść finansową, czy też służy przyuczeniu pracownika do pełnionych przez niego obowiązków pracowniczych.

*Angelika Krawczyk*

*Doradzając,  
przedstawiamy  
precyzyjne i  
praktyczne  
rozwiązania  
problemów  
podatkowych.*

## ECA POLECA

Serdecznie polecamy Państwa uwadze ostatnią publikację ekspertów ECA pt. „**Sprawozdanie finansowe według MSSF/MSR i ustawy o rachunkowości - Wycena, prezentacja, ujawnianie.**”

*W ECA Group nie  
stosujemy utartych  
szablonów, usługi  
dostosowujemy do  
indywidualnych  
potrzeb Klienta*

Książka została napisana pod redakcją **Michała Kolosowskiego** - Wiceprezesa Zarządu ECA, biegłego rewidenta, specjalisty z zakresu polskich i międzynarodowych standardów rachunkowości, cenionego i doświadczonego wykładowcy z zakresu rachunkowości oraz **Julii Siewierskiej** - biegłego rewidenta, specjalistki z zakresu polskiego i niemieckiego prawa bilansowego. W publikacji autorzy koncentrują się w głównej mierze na zagadnieniach związanych z zamknięciem roku i sporządzeniem bilansu wg MSR/MSSF oraz ustawy o rachunkowości.

Autorzy podchodzą do omawianych zagadnień w sposób praktyczny. Wykorzystując swoje wieloletnie doświadczenie w badaniu sprawozdań finansowych wzbogacają publikację licznymi przykładami praktycznymi i zadaniami.

Serdecznie zapraszamy do lektury. Książka do nabycia na stronach wydawnictwa ODDK oraz w księgarniach.

(AB)



## Nasi eksperci w mediach

Działalność ECA Group to także liczne publikacje, zarówno w zakresie podatków, jak i rachunkowości.

Poza wydawnictwami książkowymi, które prezentujemy na naszej stronie internetowej [www.ecagroup.pl](http://www.ecagroup.pl) możemy poszczycić się również licznymi artykułami.

Państwa uwadze polecamy między innymi lekturę artykułów opublikowanych na stronach portalu [www.taxfin.pl](http://www.taxfin.pl). W szczególności artykuł Tomasza Biela poruszającego pojęcie pustej faktury VAT, a także Małgorzaty Szostek odnośnie najczęściej popełnianych błędów przy sporządzaniu rachunku przepływów pieniężnych.

(AB)

**ECA Sereďyński i Partnerzy Sp. z o.o.**  
**ECA Wójciak i Partnerzy Sp. z o.o.**

**Siedziba:**

ul. J. Supniewskiego 11  
31-527 Kraków  
tel. +48 12 417 78 00  
email: biuro@ecagroup.pl

**ECA w Warszawie**

ul. J. Kossaka 12/1  
01-576 Warszawa  
tel. +48 22 633 03 00

**ECA w Poznaniu**

ul. E. Szczanieckiej 9a/9  
60-215 Poznań  
tel. +48 61 670 97 70

**ECA we Wrocławiu**

ul. W. Jagiełły 3/54  
50-201 Wrocław  
tel. +48 71 725 91 20

**ECA w Zabrzu**

ul. B. Hagera 41  
41-800 Zabrze  
tel. +48 32 376 41 40

**Departament Sprzedaży**

tel.+48 32 376 41 82  
kom. +48 600 815 871  
fax. +48 32 376 41 41

**Wydawca: ECA Group**

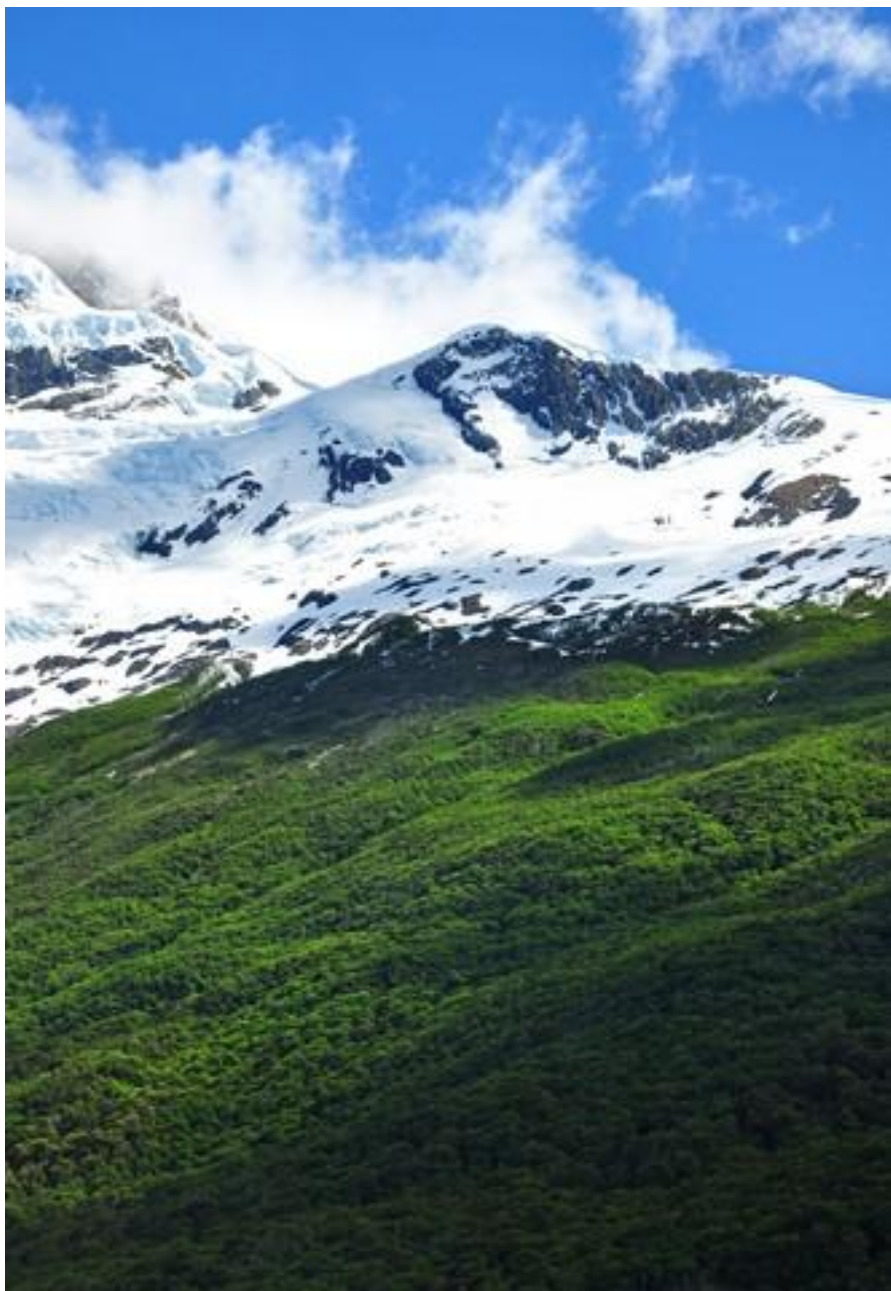
**Nadzór merytoryczny:**

*Katarzyna Szaruga*  
*Tomasz Biel*

**[www.ecagroup.pl](http://www.ecagroup.pl)**

**Kontakt w sprawie Biuletynu:**

Anna Bocheńska  
tel. +48 32 376 41 82  
fax. +48 32 376 41 41  
email: anna.bochenska@ecagroup.pl



*Nie ponosimy odpowiedzialności cywilnej za zdarzenia będące następstwem decyzji podjętych w oparciu o informacje zawarte w niniejszej publikacji. Informacje mają charakter ogólny i nie odnoszą się do sytuacji konkretnej firmy.*

*Przed podjęciem konkretnych decyzji proponujemy zasięgnięcie porady u naszych ekspertów.*

**e c a**  
consultants & auditors