

BIULETYN RACHUNKOWOŚCI I PODATKÓW



SPIS TREŚCI



- 2** Metody amortyzacji środków trwałych

- 3** Zmiany polityki rachunkowości w świetle przepisów Ustawy o Rachunkowości i MSR

- 5** Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej (MSR 20)

- 7** Wycena kontraktów długoterminowych przez wykonawcę usługi zgodnie z Polskimi Standardami Rachunkowości

- 8** Świadczenia finansowe z Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych a opodatkowanie VAT

- 9** Jakie wątpliwości na gruncie ustawy o VAT wywołuje definicja pierwszego zasiedlenia ?

Nadzór merytoryczny - RACHUNKOWOŚĆ

Arkadiusz Lenarcik



*Biegły Rewident
Dyrektor
Departament Audytu we
Wrocławiu*
arkadiusz.lenarcik@ecagroup.pl

Karierę zawodową rozpoczął alizacji zleceń z zakresu wyceny w dziale audytu ogólnopolskiej firmy audytorskiej gdzie był przede wszystkim odpowiedzialny za całość prac związanych z badaniem sprawozdań finansowych. Posiada doświadczenie w zakresie badania sprawozdań finansowych zgodnie z Ustawą o Rachunkowości jak i Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości (MSR/MSSF), ale także w re-

Metody amortyzacji środków trwałych

Katarzyna Ćwik

*Asystent Biegłego Rewidenta
Departament Audytu w Krakowie*
katarzyna.cwik@ecagroup.pl

Amortyzacja jest jednym z podstawowych kosztów działalności operacyjnej przedsiębiorstwa. Wyraża ona, bowiem utratę wartości środków trwałych na skutek używania (zużycie fizyczne) lub upływu czasu (zużycie ekonomiczne).

Aby ustalić wartość odpisów amortyzacyjnych, w pierwszej kolejności należy ustalić wartość początkową środka trwałego. W ustawie o rachunkowości wymienione są dwa parametry stosowane do określenia tejże wartości. W przypadku, gdy przedsiębiorstwo we własnym zakresie wytworzy środek trwały, to wartość początkową tego środka jest jego koszt wytworzenia. Natomiast w przypadku zakupu środka trwałego, za wartość początkową należy przyjąć cenę nabycia.

Zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości odpisów amortyzacyjnych od środka trwałego dokonuje się drogą systematycznego, planowego rozłożenia

jego wartości początkowej na ustalony okres amortyzacji, czyli przewidywany okres użytkowania danego środka trwałego (przewidywany okres ekonomicznej użyteczności środka trwałego). Aby poprawnie określić przewidywany okres ekonomicznej użyteczności, należy określić, jak na zużycie środka trwałego wpływają poniższe czynniki:

1. liczba zmian, na których pracuje środek trwały,
2. tempo postępu techniczno – ekonomicznego,
3. wydajność środka trwałego mierzona liczbą godzin jego pracy lub liczbą wytworzonych produktów albo innym właściwym miernikiem,
4. prawne lub inne ograniczenia czasu używania środka trwałego,
5. przewidywana przy likwidacji cena sprzedaży netto istotnej pozostałości środka trwałego (cena sprzedaży netto jest to możliwa do uzyskania na dzień bilansowy cena sprzedaży pomniejszona o rabaty i opusty oraz koszty związane z przystosowaniem składnika, np. środka trwałego do sprzedaży).

Przedsiębiorstwa mają prawo do dokonania wyboru metod amortyzacji dla poszczególnych środków trwałych w celu rozłożenia wartości początkowej danego środka trwałego na cały okres jego użytkowania. Obowiązuje jednak zasada, że przyjęta na dzień rozpoczęcia używania środka trwałego metoda nie może być zmieniona w późniejszym okresie.

W praktyce mogą być stosowane następujące metody amortyzacji:

1. metoda amortyzacji równomiernej,
2. metoda amortyzacji nierównomiernej.

ECA Group już drugi rok organizuje spotkania z cyklu „Konferencja CFO”

Najbliższa konferencja odbędzie się we wrześniu w Warszawie.

Informacje dostępne będą

już w sierpniu na

www.ecagroup.pl

Najczęściej stosowaną metodą liczenia amortyzacji środków trwałych jest metoda amortyzacji równomiernej, przy której przedsiębiorstwo zakłada, iż środek trwały zużywa się jednakowo w każdej jednostce czasu przez cały przewidywany okres jego ekonomicznej użyteczności bez względu na stopień i intensywność jego wykorzystania. Przykładem metody amortyzacji równomiernej jest metoda liniowa.

Ustawa o rachunkowości dopuszcza również stosowanie metod amortyzacji nierównomiernej. Zakładają one, że zużycie środka trwałego kształtuje się różnie (a więc nierównomiernie) w poszczególnych jednostkach czasu przez cały przewidywany okres jego ekonomicznej użyteczności. Do tej grupy metod amortyzacji zalicza się:

1. metodę naturalną,
2. metody degresywne,
3. metodę progresywną.

W metodzie naturalnej należy założyć, że zużycie środka trwałego jest jednakowe na każdą jednostkę jego pracy (np. sztukę, tonę, godzinę, kilometr) i dlatego zużycie jest proporcjonalne nie do długości ekonomicznej użyteczności środka trwałego, a do wielkości (wydajności) wykonywanej przez niego pracy.

Metody degresywne należą do metod przyspieszonych i przyjmują założenie malejącej przydatności środka trwałego w okresie jego ekonomicznej użyteczności, w związku, z czym przyjmuje się stopy amortyzacyjne malejące w czasie. Cechą charakterystyczną tych metod jest, więc to, że wysokość odpisów amortyzacyjnych w początkowym okresie używania środka trwałego jest wysoka, co powoduje wzrost kosztów z tytułu zużycia środków trwałych i zmniejszenie wyniku finansowego przedsiębiorstwa.

Należy zwrócić uwagę na fakt, iż stosowanie metody degresywnej jest ograniczone przez przepisy prawa podatkowego zgodnie, z którymi w roku, w którym kwota amortyzacji obliczona metodą degresywną zrównałaby się lub byłaby niższa od kwoty amortyzacji ustalonej metodą liniową oraz w latach następnym – należy przejść na liczenie bieżącego zużycia środka trwałego przy zastosowaniu metody liniowej. Następną metodą zaliczaną do grupy metod amortyzacji nierównomiernej jest metoda progresywna, która zakłada, że zużywanie się środka trwałego powoduje wzrost kosztów jego eksploatacji spowodowany chociażby koniecznością częstszych napraw i remontów w związku, z czym – w przeciwieństwie do metod degresywnych – stopy amortyzacyjne są rosnące w czasie.

Katarzyna Ćwik

Zmiany polityki rachunkowości w świetle przepisów Ustawy o Rachunkowości i MSR

Maciej Gapiński

Starszy Konsultant

Departament Audytu w Poznaniu

maciej.gapinski@ecagroup.pl

- metody wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego;
- sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych;
- opis systemu służącego ochronie danych i ich zbiorów.

Polityka (zasady) rachunkowości, zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 11 ustawy o rachunkowości (UoR), to wybrane i stosowane przez jednostkę rozwiązania dopuszczone ustawą, w tym także określone w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości (MSR), zapewniające wymaganą jakość sprawozdań finansowych. Jednostki obowiązane są stosować przyjęte zasady (politykę) rachunkowości, rzetelnie i jasno przedstawiając sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy (art. 4 ust 1 UoR). Polityka rachunkowości powinna być sporządzona w języku polskim oraz mieć formę pisemną. Jej zakres powinien obejmować w szczególności (art. 10 ust. 1 UoR):

- określenie roku obrotowego i wchodzących w jego skład okresów sprawozdawczych;



Odpowiedzialność za opracowanie i aktualizację polityki rachunkowości spoczywa na kierowniku jednostki. Dokumentacja przyjętych zasad rachunkowości powinna być opracowana z uwzględnieniem specyfiki działalności jednostki, a przyjęte w niej zasady prowadzenia rachunkowości winny w efekcie zapewniać wymaganą jakość sprawozdań finansowych.

Ponadto, jak wynika z art. 5 ust. 1 UoR, przyjęte przez jednostkę zasady rachunkowości powinny być stosowane w sposób ciągły. Nie oznacza to jednak, że przyjęte w polityce rachunkowości zasady nie mogą ulec zmianie.

Zasady dokonywania zmian w ramach przyjętej polityki rachunkowości zostały uregulowane w art. 8 ust. 2 UoR. Zgodnie z niniejszym artykułem jednostka może, ze skutkiem od pierwszego dnia roku obrotowego, bez względu na datę podjęcia decyzji, zmienić dotychczas stosowane rozwiązania na inne, przewidziane ustawą. Jeżeli wprowadzenie zmian w polityce rachunkowości ma miejsce w trakcie roku obrotowego, to muszą być one zastosowane z mocą wsteczną (od pierwszego dnia danego okresu sprawozdawczego).

Zmiana dotychczas stosowanych rozwiązań wymaga również określenia w informacji dodatkowej wpływu tych zmian na sprawozdania finansowe wymagane innymi przepisami prawa, jeżeli zostały one sporządzone za okres, w którym powyższe rozwiązania uległy zmianie. W przypadku takim należy w sprawozdaniu finansowym jednostki za rok obrotowy, w którym zmiany te nastąpiły, podać przyczyny tych zmian, określić liczbowo ich wpływ na wynik finansowy oraz zapewnić porównywalność danych sprawozdania finansowego dotyczących roku poprzedzającego rok obrotowy, w którym dokonano zmian.

Ustawa o rachunkowości w dość ogólny sposób reguluje zagadnienia związane z dokonywaniem zmian w polityce rachunkowości. W szczególności dotyczy to sposobu ujawnienia zmian w sprawozdaniu finansowym jednostki, a także dostosowania sprawozdań za lata ubiegłe w taki sposób, aby dane finansowe spełniały wymóg porównywalności. Bardziej pogłębiona analiza zmian w polityce rachunkowości oraz ich wpływu na kształt sprawozdań finansowych została zawarta w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości, a dokładnie w MSR 8 „Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów”.

MSR 8 określa w sposób szczegółowy zasady dokonywania zmian w polityce rachunkowości, sposób ujęcia księgowego oraz zakres ujawnień w sprawozdaniu finansowym. Ponadto MSR 8 reguluje również kwestie związane z obowiązkiem zapewnienia porównywalności sprawozdań finansowych w związku z wprowadzeniem zmian w polityce rachunkowości. MSR 8 określa w paragrafie 14 sytuacje kiedy jednostka może dokonać zmian w polityce rachunkowości. Zgodnie z niniejszym paragrafem stosowane zasady rachunkowości mogą ulec zmianie

tylko wówczas, gdy:

- wymagają tego postanowienia standardu lub interpretacji; lub
- informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym będą bardziej przydatne i wiarygodne.

Dodatkowo MSR 8 wskazuje jakie zdarzenia nie są traktowane jako zmiany polityki rachunkowości. Dotyczy to przede wszystkim zastosowania nowych zasad rachunkowości w odniesieniu do zdarzeń i transakcji, które nie występowały wcześniej lub były nieistotne.

Użytkownicy sprawozdań finansowych powinni mieć możliwość porównania sprawozdań finansowych jednostki na przestrzeni czasu, w celu ustalenia tendencji zmian sytuacji finansowej jednostki, jej wyników działalności oraz przepływów pieniężnych. Dlatego też należy stosować te same zasady (politykę) rachunkowości z okresu na okres, chyba że dokonanie zmiany zasad (polityki) rachunkowości spełnia wcześniej wymienione kryteria (zawarte w paragrafie 14 MSR 8).



Wprowadzenie przez jednostkę zmian w polityce rachunkowości odbywa się na zasadach określonych w paragrafie 19 MSR 8:

- a) jednostka rozlicza zmianę zasad (polityki) rachunkowości związaną z początkowym zastosowaniem standardu lub interpretacji zgodnie z określonymi przepisami przejściowymi zawartymi w tym standardzie lub interpretacji, jeśli takowe istnieją; oraz
- b) jeśli jednostka dokonuje zmiany zasad (polityki) rachunkowości w związku z początkowym zastosowaniem standardu lub interpretacji, które nie zawierają określonych przepisów przejściowych dotyczących tej zmiany, lub dokonuje zmia-

ny zasad (polityki) rachunkowości dobrowolnie, zmianę tę jednostka wprowadza retrospektywnie.

Podejście retrospektywne polega na zastosowaniu nowych zasad (polityki) rachunkowości wobec transakcji, innych zdarzeń i warunków, jak gdyby zasady te były stosowane od zawsze. Jeśli zmiana polityki rachunkowości jest ujmowana retrospektywnie według zasad opisanych w paragrafie 19 a) oraz b), jednostka koryguje bilans otwarcia każdej pozycji kapitału własnego, której ta zmiana dotyczy, najwcześniejszego prezentowanego okresu oraz ujawnia inne dane porównawcze każdego okresu, tak jak gdyby zmienione zasady (polityka) rachunkowości były stosowane od zawsze.

MSR 8 wskazuje również na pewne ograniczenia retrospektywnego ujęcia wprowadzonych zmian w polityce rachunkowości (paragrafy 23-27). Wiąże się to z sytuacją, kiedy niewykonalne jest w praktyce - mimo podjęcia wszelkich racjonalnych wysiłków i czynności - ustalenie wpływu zastosowanych zmian zasad rachunkowości na informacje porównawcze jednego lub więcej okresów sprawozdawczych. W konsekwencji braku możliwości określenia wpływu nowych zasad rachunkowości na dane prezentowane w sprawozdaniach finansowych za poprzednie okresy sprawozdawcze, jednostki mogą zastosować podejście prospektywne.

Podejście prospektywne do zmian zasad (polityki) rachunkowości i ujęcia skutku zmiany wartości szacunkowych zakłada, że:

- a) zastosowanie nowej zasady (polityki) rachunkowości wobec transakcji, innych zdarzeń i warunków następuje od momentu, w którym ta zmiana miała miejsce; oraz
- b) zmiany wartości szacunkowych ujmowane są w okresie bieżącym i w okresach przyszłych, na które te zmiany mają wpływ.

Kolejnym zagadnieniem związanym z dokonywaniem zmian w polityce rachunkowości jest sposób ujawnienia w sprawozdaniu finansowym informacji na temat wprowadzonych zmian i ich wpływu na kształt sprawozdania. W odróżnieniu od ustawy o rachunkowości, MSR 8 określa w sposób szczegółowy zakres oraz zasady ujawnienia informacji związanych z wprowadzeniem zmian w polityce rachunkowości. W paragrafach 28-31 ujęto zasady dokonywania ujawnień w sprawozdaniu finansowym dla następujących sytuacji: zastosowanie standardu lub interpretacji po raz pierwszy, dobrowolna zmiana zasad rachunkowości oraz brak zastosowania standardu lub interpretacji, które zostały opublikowane, ale nie weszły jeszcze w życie.

Dokonywanie przez jednostki zmian w polityce rachunkowości może być skutkiem zmieniających się przepisów, bądź dobrowolnej decyzji kierownictwa. Dobrowolne zmiany dokonywane przez kierownictwo jednostki powinny być wprowadzane tylko wtedy, gdy wpłynęło to na bardziej rzetelne i wiarygodne przedstawienie sytuacji finansowej danego podmiotu dla odbiorców sprawozdań finansowych. Ponadto, wprowadzanie zmian w polityce rachunkowości w danym roku obrotowym wymaga stosownego ujawnienia w sprawozdaniu finansowym za ten rok informacji o zmianach i ich wpływie na wynik finansowy, a także zapewnienia porównywalności danych finansowych zawartych w sprawozdaniach za lata poprzednie.

Maciej Gapiński



Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej (MSR 20)

Piotr Ligorowski

Starszy Konsultant

Departament Audytu w Zabrze

piotr.ligorowski@ecagroup.pl



W okresie działania wielu programów unijnych wspierających przedsiębiorczość, a z drugiej strony skutków kryzysu gospodarczego, coraz częstsze stają się przypadki pomocy państwa bankom i przedsiębiorstwom prywatnym, które mają problemy finansowe. Pomoc taka przybierać może dwa podstawowe warianty:

- **dotacji rządowych** - polegających na przekazaniu jednostce gospodarczej środków finansowych lub materialnych w zamian za spełnienie przez nią w przeszłości lub w przyszłości określonych warunków związanych z jej podstawową działalnością operacyjną;
- **pomocy rządowej** – polegającej na pomocy rządu jednemu podmiotowi lub określonej grupie podmiotów spełniających jasno określone kryteria.

Procesy przyznawania dotacji ściśle określają warunki jakie musi spełnić podmiot, aby otrzymać pomoc państwa. Jednocześnie jednostka gospodarcza otrzymująca taką pomoc musi pamiętać o jej właściwym zaprezentowaniu i opisanu w spra-

wozdaniu finansowym.

Podczas ujmowania dotacji w księgach rachunkowych ważne są dwie kwestie:

- ujęcie dotacji dopiero wtedy, gdy powstanie pewność, że jednostka spełni wszystkie wymagane przez państwo warunki związane z otrzymaniem dotacji, zarówno przed, jak i po jej fizycznym otrzymaniu;
- musi istnieć możliwość określenia wartości pomocy rządowej, a w przypadku wystąpienia transakcji z rządem - nie może ona być powiązana z działalnością operacyjną jednostki.

Do dotacji można zatem zaliczyć otrzymane od państwa grunty, maszyny, czy umorzenie zobowiązań podatkowych, jednak nie można ująć w księgach jako dotacji: darmowego doradztwa podatkowego czy technicznego, ani preferencyjnych pożyczek.

Szczegóły ujmowania dotacji rządowych opisuje MSR 20. Standard ten wskazuje podział dotacji na dwa podstawowe rodzaje:

- **dotacje do aktywów** – polegające na wsparciu przez państwo jednostki gospodarczej w zakupieniu, wytworzeniu lub pozyskaniu w inny sposób aktywów trwałych;
- **dotacje do przychodów** – jest to inne niż w pierwszym przypadku wsparcie państwa.

Bez względu na rodzaj i sposób otrzymania dotacji, metoda ujęcia w księgach pozostaje ta sama dla otrzymanych środków trwałych, pieniężnych czy redukcji zobowiązań wobec rządu.

Podstawową regułą ujmowania dotacji jest ich prezentacja jako przychód w poszczególnych okresach, w celu zapewnienia współmierności z generowanymi przez dotacje kosztami. Wtedy dotacje nie powinny bezpośrednio zwiększać kapitału własnego.

MSR 20 daje jednak możliwość wyboru jednej z dwóch metod podejścia księgowego:

- **metoda kapitałowa** polegająca na bezpośrednim zwiększeniu kapitału własnego;
- **metoda przychodów** polegająca na zaliczeniu dotacji do przychodów jednego lub większej ilości okresów.

Każda z metod ma swoich zwolenników jak i przeciwników. Pierwsza z nich wydaje się sprzeczna z wcześniejszymi założeniami. Odnosi się jednak do dotacji, które nie generują kosztów. Preferowana będzie przykładowo przy otrzymaniu dotacji przez uczelnie wyższe czy szpitale, które niejako dostają wsparcie od swojego „udziałowca” czyli państwa, dlatego uzasadnione staje się pokazanie ich wsparcia w kapitale własnym.

Natomiast w przypadku dotacji dla jednostek prywatnych, metoda kapitałowa jest możliwa do zastosowania w sytuacji, gdy otrzymaną dotacją jest grunt, który nie podlega amortyzacji i nie da się zaprezentować kosztów bezpośrednio z nim związanych w rachunku zysków i strat.

Można jednak zastosować w tym przypadku także metodę przychodów. Jeśli warunkiem otrzymania dotacji było wybudowanie na nim budynku, wówczas kosztami dotacji może być amortyzacja powstałego budynku, a dotacja rozliczana będzie przez okres jego użytkowania. W tym wypadku wyznacznikiem okresu rozliczania dotacji będzie okres, przez jaki jednostka ponosić będzie koszty związane z realizacją warunków otrzymania dotacji.

Za metodą przychodów w przypadku sektora prywatnego przemawia także fakt, iż pochodzą z obcego źródła i stanowią dla jednostki pewien przychód, generując przy tym w większości przypadków określone koszty. Sytuacja zależy od spełnienia określonych warunków, dlatego ważne jest ujmowanie ich jako przychody w odpowiednich okresach.

MSR 20 daje także możliwość wyboru metody prezentacji otrzymanych dotacji. Dotacje do przychodu prezentowane mogą być w rachunku zysków i strat jako przychód w odrębnej pozycji zatytułowanej „Pozostałe przychody”. Łatwiej wtedy porównać koszty związane z dotacją z innymi kosztami; czy dotacją skompensowaną ze związanymi z nią kosztami, które nie zostałyby bez niej poniesione.

Z kolei dotacje do aktywów prezentować można jako przychody przyszłych okresów ujmowane przez okres użytkowania składnika aktywów lub odjąć kwotę dotacji, aby uzyskać wartość netto dotowanego składnika aktywów. Druga metoda pozwala ująć dotację jako przychód przez okres umarżania danego składnika aktywów zredukowanymi odpisami amortyzacyjnymi.

Ważne jest również zaprezentowanie w sprawozdaniu finansowym wszelkich istotnych informacji na temat otrzymanych dotacji, w taki sposób, aby pozwalały na poprawne zrozumienie sprawozdania finansowego. Ujawnieniu podlegają m.in.:

- zastosowane do ujmowania dotacji rządowych zasady rachunkowości;
- rodzaj oraz zasięg dotacji rządowych oraz opis innych form pomocy rządowej, z których jednostka odniosła bezpośrednią korzyść;

niespełnione warunki inne zdarzenia warunkowe związane z ujętą w sprawozdaniu pomocą rządową.

Piotr Ligorowski



Wycena kontraktów długoterminowych przez wykonawcę usługi zgodnie z Polskimi Standardami Rachunkowości

Przemysław Kotowski

Asystent Biegłego Rewidenta
Departament Audytu w Zabrze
przemyslaw.kotowski@ecagroup.pl

Konieczność wyceny kontraktów długoterminowych wynika z art. 34a ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym wycenie podlegają umowy z tytułu niezakończonych usług, w tym budowlanych, których okres realizacji jest dłuższy niż 6 miesięcy, a zostały one wykonane na dzień bilansowy w istotnym stopniu. Ustawa o rachunkowości podaje ogólne zasady wyceny takich umów, jednak w odniesieniu do długoterminowych usług jednostki zobligowane są stosować Krajowy Standard Rachunkowości nr 3: *Niezakończone usługi budowlane*.

Poza pracami budowlanymi standard dopuszcza możliwość stosowania przyjętych w nim zasad do wyceny innych usług długoterminowych o podobnym charakterze np. usług informatycznych, geologicznych, projektowych, naukowo badawczych etc.. Należy zauważyć, że Krajowy Standard Rachunkowości nr 3 nakłada obowiązek wyceny kontraktów o okresie realizacji krótszym niż 6 miesięcy jeżeli w sposób istotny wpływają na sytuację jednostki. Z kolei ustawa o rachunkowości pozwala na odstąpienie od wyceny kontraktów o okresie realizacji dłuższym niż 6 miesięcy jeżeli ich udział w przychodach operacyjnych jest nieistotny z punktu widzenia jednostki (art. 34d).

Zgodnie z ustawą o rachunkowości przez wycenę kontraktów długoterminowych rozumie się głównie oszacowanie przychodów, które nie wpłynęły na poprzednie okresy sprawozdawcze, a wynikają ze stopnia zaawansowania wykonania usługi. Wyjątki od tej zasady to:

- 1) kontrakty oparte na tzw. metodzie ceny plus, które są płatne na podstawie faktur kosztowych przedstawionych przez wykonawcę powiększonych o z góry ustaloną marżę, wówczas przychody należy obliczyć jako ogół poniesionych kosztów powiększonych o marżę wynikającą z kontraktu,
- 2) umowy w których nie jest możliwe wiarygodne oszacowanie stopnia zaawansowania usługi, co powoduje iż przychody szacowane są w wysokości ogółu poniesionych kosztów, co do których istnieje pewność, że zostaną pokryte przez zamawiającego (tzw. metoda przychodu zerowego).

Stopień zaawansowania usługi można mierzyć:

- 1) jako udział kosztów poniesionych od dnia zawarcia usługi do dnia ustalenia przychodu w całkowitych kosztach wykonania usługi (tzw. metoda kosztowa) – wówczas można posłużyć się wzorem z Krajowego Standardu Rachunkowości:

Stopień za- awansa wania usługi	koszty umowy rzeczywiście poniesione od dnia rozpoczęcia realizacji do dnia bilansowego	=	koszty umowy rzeczywiście poniesione od daty jej rozpoczęcia do dnia bilansowego	+	wymagające jeszcze poniesienia koszty niezbędne do pełnego wykonania umowy wynikające z aktualnego globalnego budżetu kosztów umowy

- 2) liczbą przepracowanych godzin bezpośrednich do wykonania usługi,
- 3) na podstawie obmiaru wykonanych prac – co wymaga posiadania harmonogramu prac i rodzi konieczność szacowania zarówno kosztów jak i przychodów w celu zapewnienia ich współmierności,
- 4) inną wiarygodną metodą.

Ujęcie oszacowanych przychodów z tytułu niezakończonych usług, o okresie realizacji dłuższym niż 6 miesięcy, przebiega w sprawozdaniu finansowy w następujący sposób:

- 1) jeżeli przychody oszacowane są wyższe od przychodów zafakturowanych wówczas różnicę należy wykazać w aktywach w pozycji: krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe (jeżeli pozycja stanowi istotny element w aktywach wskazane jest jej wyodrębnienie w rozliczeniach międzyokresowych jako np.: aktywa z tytułu niezakończonych umów budowlanych), natomiast w rachunku zysków i strat w pozycji przychody ze sprzedaży produktów,
- 2) w przypadku, gdy zafakturowane przychody są wyższe od przychodów szacowanych, wówczas o różnicę należy skorygować przychody w rachunku zysków i strat a następnie wykazać ją w pozycji pasywów: rozliczenia międzyokresowe (rozliczenie międzyokresowe przychodów),
- 3) jeżeli koszty oszacowane są większe od kosztów ujętych w księgach wówczas w rachunku zysków i strat zwiększają one koszty bieżącego okresu natomiast w bilansie wykazywane są w pasywach w pozycji rozliczenia międzyokresowe (bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów)
- 4) natomiast jeżeli koszty oszacowane są niższe od kosztów ujętych w księgach wówczas o różnicę należy pomniejszyć koszty bieżącego okresu i drugostronnie wykazać w pozycji aktywów: rozliczenia międzyokresowe.

Przemysław Kotowski



Nadzór merytoryczny - PODATKI

Katarzyna Wawro-Rzychoń



Doradca Podatkowy nr wpisu 11311
Departament
Doradztwa Podatkowego
 katarzyna.wawro-rzychon@ecagroup.pl

Absolwentka kierunku Finanse i Bankowość Akademii Ekonomicznej w Katowicach. Doświadczenie zawodowe zdobywała w dziale doradztwa podatkowego międzynarodowej firmy doradczej, uczestnicząc w bieżącej obsłudze klientów krajowych i zagranicznych oraz audytach podatkowych.

Specjalizuje się w zagadnieniach związanych z podatkiem dochodowym od osób prawnych oraz podatkowymi aspektami działalności w specjalnych strefach ekonomicznych.

Autorka oraz współautorka publikacji z zakresu prawa podatkowego. Wykładowca problematyki opodatkowania podmiotów gospodarczych podatkiem dochodowym od osób prawnych.

Świadczenia finansowane z Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych a opodatkowanie VAT

Marta Krzewińska

Konsultant Podatkowy
Departament
Doradztwa Podatkowego
 marta.krzewinska@ecagroup.pl

Podmiot administrujący Zakładowym Funduszem Świadczeń Socjalnych (ZFŚS) nie działa w charakterze podatnika, w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług. Tym samym świadczenia finansowane z ZFŚS nie podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT.

Tak orzekł Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 30 marca 2011 r. (sygn. akt: I FSK 449/10).

W myśl przepisów ustawy o ZFŚS pracodawca zatrudniający, na dzień 1 stycznia danego roku, co najmniej 20 pracowników, jest zobowiązany do utworzenia ZFŚS (art. 3 ust. 1 ustawy o ZFŚS). Jednocześnie, na podstawie art. 10 ustawy o ZFŚS, pracodawca administruje środkami funduszu.

Zgodnie natomiast z art. 15 ust. 1 Ustawy o podatku od towarów i usług (dalej: **ustawa o VAT**) podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Z kolei działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy.

Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów za-

robkowych (art. 15 ust. 2 ustawy o VAT).

W świetle powyższych regulacji, należy zgodzić się z zaprezentowanym stanowiskiem NSA, iż pracodawca, jako zobowiązany do utworzenia i administrowania ZFŚS, podejmuje jedynie działania techniczne o nieodpłatnym charakterze, które pozostają całkowicie poza działalnością gospodarczą. Pracodawca nie rozpoczyna i nie prowadzi działalności gospodarczej w celu dysponowania funduszem socjalnym, a jedynie wykonuje obowiązki jakie nakłada na niego ustawa o ZFŚS. W konsekwencji należy uznać, iż nie działa on w charakterze podatnika, w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy o VAT. Zatem, zakup towarów i usług dokonany w ramach działalności socjalnej, nie wywołuje żadnych skutków w podatku VAT, zarówno w przypadku, gdy cała wartość towaru/usługi finansowana

jest ze środków ZFŚS, jak i w przypadku, gdy częściową opłatnością obciążani są pracownicy.

Powyższym wyrokiem NSA potwierdził zatem ugruntowaną już linię orzecznictwa sądów administracyjnych w przedmiotowej kwestii (przykładowo: wyrok NSA z dnia 18 stycznia 2011 r., sygn. akt: I FSK 91/10, z dnia 15 października 2010 r., sygn. akt: I FSK 1511/09 czy też z dnia 2 września 2008 r., sygn. akt: I FSK 1076/07).

Niemniej jednak należy zwrócić uwagę na odmienne stanowisko organów podatkowych w zakresie rozliczania podatku VAT od wydatków, które w części finansowane są z ZFŚS a w części przez pracownika. Organy podatkowe w wydawanych interpretacjach uznają bowiem, że okoliczność, iż pracodawca wykonuje czynności administratora ZFŚS, nie zmienia faktu, że właścicielem funduszu i zgromadzonych na nim środków pozostaje pracodawca.

Ponadto, prowadzenie działalności socjalnej jest obowiązkiem ustawowym pracodawcy, a nie funduszu. Zatem, realizując ustawowy obowiązek, pracodawca działa w swoim imieniu, wykonując własne zadania. Natomiast obciążanie pracowników częścią poniesionych na ich rzecz wydatków, świadczy o odpłatnym charakterze czynności. Wobec tego, pracodawca – w odniesieniu do przedmiotowych czynności - występuje w roli podatnika, w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy o VAT. W konsekwencji, organy podatkowe uznają, iż pracodawca świadczy odpłatną usługę na rzecz pracowników, a podstawą opodatkowania jest kwota jaką pracownicy są obowiązani zapłacić.

Jednakże w mojej opinii słuszne jest stanowisko prezentowane przez sądy administracyjne. Należy mieć zatem nadzieję, że w ślad za ugruntowaną już praktyką orzecznictwa NSA w powyższej kwestii, zmianie ulegnie stanowisko zajmowane przez organy podatkowe.

Marta Krzewińska



Jakie wątpliwości na gruncie ustawy o VAT wywołuje definicja pierwszego zasiedlenia ?

Tomasz Moszczyński

Doradca Podatkowy nr wpisu 11536

Departament

Doradztwa Podatkowego

tomasz.moszczyński@ecagroup.pl

Nieprecyzyjna definicja pierwszego zasiedlenia na gruncie ustawy o VAT, powoduje, że pozostaje zagadnieniem nierozstrzygniętym, zarówno na gruncie ustawy, jak i w orzecznictwie sądów administracyjnych, czy możliwe jest pierwsze zasiedlenie budynku lub budowli wyłącznie w całości, czy również w części.

Dla prawidłowego opodatkowania sprzedaży nieruchomości zabudowanych, konieczne jest ustalenie, czy i kiedy doszło do ich pierwszego zasiedlenia. Od tego bowiem zależy zastosowanie zwolnienia z opodatkowania podatkiem od towarów i usług w stosunku do tej dostawy.

Stosownie do treści art. 2 pkt 14) ustawy o VAT – przez pierwsze zasiedlenie rozumie się oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierw-

szemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, po ich: a) wybudowaniu lub b) ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30 proc. wartości początkowej. Przez oddanie do użytkowania w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, o którym mowa w ww. przepisie rozumieć należy np. sprzedaż nieruchomości, czy też oddanie nieruchomości w najem lub dzierżawę.

Jednocześnie w myśl art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT dostawa budynków, budowli lub ich części zwolniona jest z opodatkowania z wyjątkiem przypadków gdy dokonywana jest w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim, albo pomiędzy pierwszym zasiedleniem, a dostawą budynku budowli lub ich części upłynął okres krótszy niż 2 lata. Jednocześnie dostawę budynków, budowli lub ich części, nieobjętą zwolnieniem, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT zwalnia się z opodatkowania na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy o VAT, pod warunkiem że w stosunku do tych obiektów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należ-

nego o kwotę podatku naliczonego, a dokonujący ich dostawy nie ponosił wydatków na ich ulepszenie, a jeżeli ponosił takie wydatki, to były one niższe niż 30% wartości początkowej tych obiektów (z zastrzeżeniem ust. 7a).

Omawiane zwolnienie ma zastosowanie do dostawy zabudowanych nieruchomości gruntowych ponieważ stosownie do treści art. 29 ust. 5 ustawy o VAT – w przypadku budynków, budowli lub ich części trwale z gruntem związanych, z podstawy opodatkowania nie wyodrębnia się wartości gruntu.

Nie budzi wątpliwości zastosowanie omawianego zwolnienia dla dostawy całej nieruchomości w przypadku, gdy w stosunku do tej nieruchomości w całości nie mają zastosowania przepisy o pierwszym zasiedleniu. Brak jednakże na gruncie ustawy o VAT regulacji precyzujących, jakie skutki dla dostawy całej nieruchomości wywoła zastosowanie przepisów o pierwszym zasiedleniu wyłącznie do części zbywanej nieruchomości. W praktyce omawiany problem pojawić może się np. w sytuacji, w której zbywca zabudowanej nieruchomości oddał w najem część lokali w budynku posadowionym na zbywanym gruncie, co stanowiłoby pierwsze zasiedlenie tej części nieruchomości w rozumieniu art. 2 pkt 14) ustawy o VAT.

Jeżeli dostawa całej nieruchomości miałaby miejsce po upływie dwóch lat od oddania w najem ww. lokali, co jest przesłanką dla zastosowania zwolnienia na gruncie art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT - do rozstrzygnięcia pozostaje kwestia, czy dostawa takiej nieruchomości zwolniona będzie z opodatkowania w całości, czy jedynie w części dotyczącej lokali oddanych uprzednio w najem. Na gruncie ustawy o VAT brak regulacji precyzyjnie rozstrzygających omawiany problem.

Dostawa jednego towaru powinna, co do zasady, podlegać jednolitym zasadom opodatkowania. Powyższy pogląd podzielił np. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w wyroku z dnia 26.01.2010 r., sygn. I SA/Wr 1876/09, orzekając, iż niedopuszczalne jest dzielenie przedmiotu sprzedaży na poszczególne składniki wyłącznie w celu zróżnicowania stawek podatkowych, jeśli na gruncie prawa cywilnego jest to jeden przedmiot sprzedaży.

Z kolei w przedmiocie niedopuszczalności zróżnicowania stawek podatkowych wobec zastosowania przepisów o pierwszym zasiedleniu dla dostawy nieruchomości zabudowanej wypowiedział się Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, który w wyroku z dnia 14 września 2010 r., sygn. akt III SA/Wa 1359/10, stanął na stanowisku, że w ustawie o VAT brakuje podstaw prawnych dla przyjęcia poglądu, że dostawa tej samej rzeczy (budynku/budowli) podlega różnemu reżimowi podatkowemu, w zależności od tego, czy do określonej części nieruchomości mają zastosowanie przepisy o pierwszym zasiedleniu, czy też nie.

drugiej strony zastrzeżenia może budzić pogląd, zgodnie z którym np. oddanie w najem jednego lokalu, spośród setek znajdujących się w danym budynku, stanowić będzie w świetle ustawy o VAT pierwsze zasiedlenie, dzięki czemu dostawa takiego budynku, po zaistnieniu warunków dla zastosowania zwolnienia, w całości mogłaby korzystać ze zwolnienia z podatku. Już samo literalne brzmienie przepisów regulujących zwolnienie z opodatkowania dla dostawy nieruchomości budynkowych wskazuje bowiem, że zwolnieniu z opodatkowania podlegać może dostawa budynków, budowli lub ich **części**. Taka a nie inna treść ww. przepisów jest pochodną definicji pierwszego zasiedlenia wskazującej, że przez pierwsze zasiedlenie rozumie się oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich **części**.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w wyroku z dnia 8 lutego 2010 r., sygn. III SA/Gl 1359/09 orzekł, iż oddanie w najem tylko niektórych pomieszczeń stanowi pierwsze zasiedlenie tylko tych pomieszczeń. W konsekwencji sprzedaż budynku (będącego jednym przedmiotem własności) w części podlega opodatkowaniu, a w części jest zwolniona z VAT.

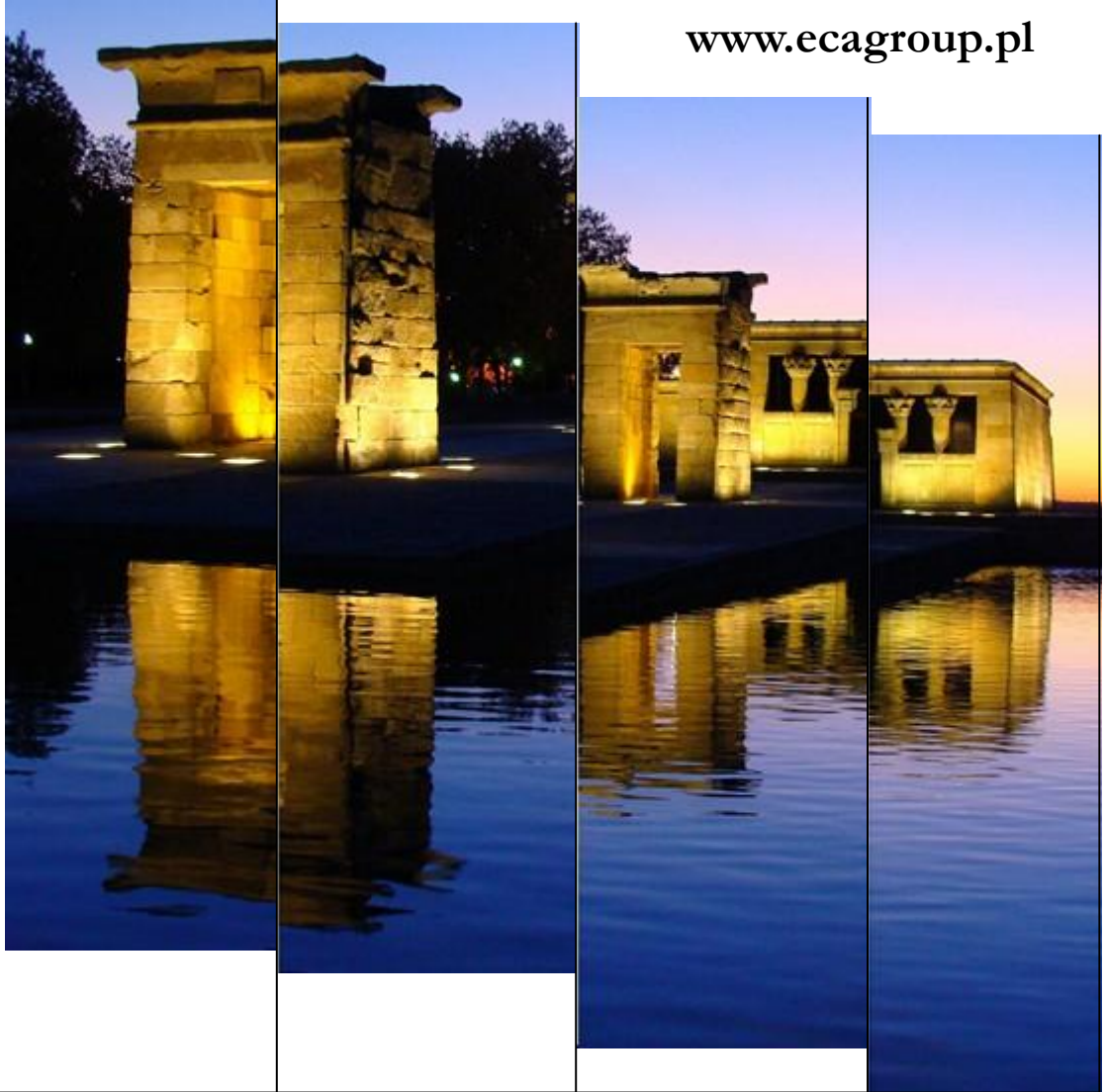
Choć jak wskazano powyżej dostawa jednego towaru powinna co do zasady, podlegać jednolitym zasadom opodatkowania - za dopuszczalnością rozdzielenia jednej transakcji pod względem VAT w wyjątkowych sytuacjach opowiedział się również Europejski Trybunał Sprawiedliwości, np. w wyroku C-291/92 w sprawie Finanzamt Uelzen vs Dieter Armbrrecht.

Jak wynika z powyższego – kwestia, jak należy opodatkować dostawę nieruchomości zabudowanej, jeżeli zastosowanie przepisów o pierwszym zasiedleniu odnosi się wyłącznie do części zbywanej nieruchomości to zagadnienie, które pozostaje nierozstrzygnięte, zarówno na gruncie ustawy o VAT, jak i w orzecznictwie sądów administracyjnych. W związku z powyższym koniecznym wydaje się doprecyzowanie przepisów ustawy o VAT regulujących kwestię pierwszego zasiedlenia w tym zakresie. Nie jest pozbawiony podstaw postulat, aby definicję pierwszego zasiedlenia, wzorem regulacji dotyczących poniesionych przez podatnika wydatków na ulepszenie użytkowanej nieruchomości, poszerzyć o wskazanie, jak duża część danej nieruchomości (np. 50 proc. powierzchni lub więcej) została oddana do użytkowania w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, abyśmy mieli do czynienia z pierwszym zasiedleniem w rozumieniu ustawy o VAT.

Tomasz Moszczyński



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

Wydawca: ECA Group

Nadzór merytoryczny:
Arkadiusz Lenarcik
Katarzyna Wawro-Rzychoń

Wydawca nie ponosi 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.

Siedziba:
ul. J. Supniewskiego 11
31-527 Kraków
tel: +48 12 417 78 00

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

ECA we Wrocławiu
ul. W. Jagielly 3/54
50-201 Wrocław
tel: +48 71 725 91 20

ECA w Poznaniu
ul. E. Szanieckiej 9a/9
60-215 Poznań
tel: +48 61 670 97 70

ECA w Zabrzu
ul. Hagera 41
41-800 Zabrze
tel: +48 32 376 41 82