



Krajowe Standardy Rachunkowości

Praktyczne zastosowanie,
przykłady, księgowania



20-lecie

PORTAL **FK**.PL

SERWIS DLA KSIĘGOWYCH

PRZETESTUJ BEZPŁATNIE PRZEZ 24 GODZINY!

Jedyny portal, w którym uzyskasz
odpowiedzi na swoje pytania
od najlepszych ekspertów

Korzystając z Portalu FK, otrzymujesz:



Prawo do indywidualnego kontaktu z ekspertami i zadawania im pytań



Nielimitowany dostęp do PORADNI, czyli stale powiększającej się i codziennie aktualizowanej bazy porad



Codziennie nowości z zakresu rachunkowości, podatków, kadr, płac i ZUS z praktycznym komentarzem



Dostęp do szkoleń online i materiałów video na temat zmian w prawie



Dostęp do ponad 2 400 aktualnych narzędzi dla księgowych i kadrowych – największa baza



Wyselekcjonowane treści dla firm, dla sektora publicznego i NGO

Przetestuj Portal FK **BEZPŁATNIE**



3 proste kroki do uzyskania 24-godzinnego bezpłatnego dostępu:

- 1** Wejdź na stronę www.portalfk.pl/test
- 2** Wypełnij formularz rejestracyjny
- 3** Odbierz wiadomość z linkiem aktywującym bezpłatny dostęp

www.portalfk.pl/test



Propozycja dotyczy
NOWYCH użytkowników



KRAJOWE STANDARDY RACHUNKOWOŚCI 2023

**Praktyczne zastosowanie
Przykłady księgowania**

Redakcja

Katarzyna Brzozowska

Wydawca:

Barbara Plucińska

Korekta:

Katarzyna Derdulska

Koordynator produkcji:

Mariusz Jeziński

DTP:

„Triograf” Dariusz Kołacz

ISBN 978-83-8344-147-4

Copyright © by Wiedza i Praktyka sp. z o.o., Warszawa 2023

Wiedza i Praktyka sp. z o.o. 03-918 Warszawa, ul. Łotewska 9a

tel. 22 518 29 29, faks 22 617 60 10 NIP: 526-19-92-256 Numer KRS: 0000098264

– Sąd Rejonowy dla m.st. Warszawy, Sąd Gospodarczy XIII Wydział Gospodarczy

Rejestrowy Wysokość kapitału zakładowego: 200.000 zł

Publikacja „Krajowe standardy rachunkowości 2023” jest chroniona prawem autorskim. Przedruk opublikowanych w niej materiałów – bez zgody wydawcy – jest zabroniony. Zakaz nie dotyczy cytowania publikacji z powołaniem się na źródło. Niniejsza publikacja została przygotowana z zachowaniem najwyższej staranności i wykorzystaniem wysokich kwalifikacji, wiedzy i doświadczenia autorów oraz konsultantów. Zaproponowane w niej wskazówki, porady i interpretacje dotyczą sytuacji typowych. Ich zastosowanie w konkretnym przypadku może wymagać dodatkowych, pogłębionych konsultacji. Publikowane rozwiązania nie mogą być traktowane jako oficjalne stanowisko organów i urzędów państwowych. W związku z powyższym redakcja nie może ponosić odpowiedzialności prawnej za zastosowanie zawartych w niniejszej publikacji wskazówek, przykładów, informacji itp. do konkretnych przypadków.

Spis treści

KSR 1.	„Rachunek przepływów pieniężnych”	9
KSR 2.	„Podatek dochodowy”	85
KSR 3.	„Niezakończone usługi budowlane”	143
KSR 4.	„Utrata wartości aktywów”	159
KSR 5.	„Leasing, najem i dzierżawa”	239
KSR 6.	„Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe”	309
KSR 7.	„Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja”	371
KSR 8.	„Działalność deweloperska”	401
KSR 9.	„Sprawozdanie z działalności”	417
KSR 10.	„Umowy o partnerstwie publiczno-privatnym oraz umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi”	449
KSR 11.	„Środki trwałe”	483
KSR 12.	„Działalność rolnicza”	529
KSR 13.	„Koszt wytworzenia jako podstawa wyceny produktów”	549
KSR 14.	„Kontynuacja działalności oraz rachunkowość jednostek przy braku kontynuowania działalności”	597
KSR 15	„Przychody ze sprzedaży wyrobów gotowych półproduktów, towarów i materiałów”	621
	Stanowisko KSR w sprawie rozrachunków z kontrahentami	639

Wstęp

Ustawa z 29 września 1992 r. to uniwersalny „kręgosłup” dla rachunkowości podmiotów prowadzących różne rodzaje działalności. Ma zastosowanie i dla podmiotów komercyjnych, i niekomercyjnych, finansowych i niefinansowych, mikro, małych i bardzo dużych. Musi więc regulować problematykę w taki sposób, aby była ona możliwa do zastosowania w różnych sytuacjach. Regulacje uor kierowane na jedne podmioty nie mogą ograniczać innych. To zadanie jest zrealizowane, ale w praktyce wiele jednostek (a właściwie ich kierownicy i służby księgowo) stają przed problemem, jak w konkretnej sytuacji zinterpretować i zastosować określony przepis uor. Aby jednostkom pomóc w rozwiązywaniu tych dylematów, podpowiedzieć rozwiązanie, dzięki któremu pokażą wiernie i rzetelnie swoją sytuację, powstają Krajowe Standardy Rachunkowości. Ich celem jest objaśnienie przepisów uor. Komitet Standardów Rachunkowości zawsze działa w granicach przepisu uor, nie kreuje rozwiązań, które nie są z nią zgodne, nawet jeśli takie są postulaty praktyki gospodarczej.

Zgodnie z art. 10 ust. 3 uor w przypadku braku uregulowania w przepisach rachunkowości zasad klasyfikacji, wyceny lub prezentacji określonej transakcji lub innego zdarzenia występującego w jednostce, kierownik jednostki – ustalając przyjęte zasady (politykę) rachunkowości – może korzystać z Krajowych Standardów Rachunkowości, a w razie ich braku – z MSR.

Nie jest więc obligatoryjne stosowanie Krajowych Standardów Rachunkowości przy formułowaniu zasad (polityki) rachunkowości przez jednostkę. To wybór kierownika jednostki (jako osoby odpowiedzialnej za rachunkowość). Ale stosowanie Krajowych Standardów Rachunkowości w sprawach nieuregulowanych przepisami o rachunkowości prowadzi do przyjęcia rozwiązań, które uznaje się za zapewniające rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki.

Najważniejsze zasady rachunkowości muszą być ujęte we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego. Tam też każda jednostka, która stosuje KSR, ujawnia informacje o ich stosowaniu.

Jednostka potwierdzająca przyjęcie Krajowych Standardów Rachunkowości jako jej zasad (polityki) rachunkowości zobowiązuje się stosować standardy, w sprawach nieuregulowanych ustawą. Nie jest właściwe powoływanie się na

stosowanie Krajowych Standardów Rachunkowości i jednocześnie wybiórcze stosowanie niektórych ich regulacji.

W pkt 3.2.4.KSR 7 bardzo wyraźnie wskazano, iż decyzja kierownika jednostki o stosowaniu tylko niektórych postanowień KSR, jest równoważna decyzji o nieprzyjęciu do stosowania Krajowych Standardów Rachunkowości. Ponadto prawo jednostki do stosowania MSR w sprawach nieuregulowanych przepisami ustawy jest warunkowe, gdyż w pierwszej kolejności jednostka powinna stosować Krajowe Standardy Rachunkowości, a staje się to możliwe wtedy, gdy kierownik jednostki podjął decyzję o włączeniu Krajowych Standardów Rachunkowości do przyjętych przez nią zasad (polityki) rachunkowości.

Nie ma potrzeby ujawnienia w sprawozdaniu finansowym faktu nieprzyjęcia Krajowych Standardów Rachunkowości do zasad (polityki) rachunkowości, stosowanych przez jednostkę. W takiej sytuacji, w każdym przypadku wystąpienia w działalności jednostki transakcji, zdarzenia lub warunku będących sprawami, których przepisy o rachunkowości nie regulują, jednostka jest zobowiązana do szczegółowego opracowania i uzasadnienia przyjętych zasad (polityki) rachunkowości w tych sprawach i ujawnienia tych spraw i zasad w sprawozdaniu finansowym.

Przypomnieć też należy, że jednostki, które postanowiły nie stosować Krajowych Standardów Rachunkowości nie mogą stwierdzać w przyjętych zasadach (polityce) rachunkowości, że w sprawach nieuregulowanych przepisami ustawy stosują MSR, gdyż byłoby to naruszenie warunków prawa do stosowania MSR, określonych przez ustawodawcę w przywołanych przepisach ustawy.

Znajomość rozwiązań KSR i stanowisk umożliwia lepsze i pełniejsze zrozumienie zasad rachunkowości. Nawet jeśli kierownik jednostki, kształtując politykę rachunkowości nie zdecyduje się na ich włączenie do dokumentacji polityki, to można i warto stosować wskazówki zawarte w KSR (pod warunkiem że konkretne rozwiązania będą ujęte w dokumentacji jednostki).

Niniejsza publikacja ma na celu przybliżyć Państwu krajowe Standardy, praktyczne przykłady oparte na ich wytycznych pokazują, jak ujmować wybrane operacje w księgach i jak je prezentować oraz ujawniać w sprawozdaniu finansowym.

Na dzień przygotowywania tego opracowania jest (obowiązuje) 13 KSR

- 1) Krajowy Standard Rachunkowości nr 1 „Rachunek przepływów pieniężnych”
- 2) Krajowy Standard rachunkowości nr 2 „Podatek dochodowy”
- 3) Krajowy Standard Rachunkowości nr 3 „Nieukończony usługi budowlane”
- 4) Krajowy Standard Rachunkowości Nr 4 „Utrata wartości aktywów”
- 5) Krajowy Standard Rachunkowości nr 5 „Leasing, najem i dzierżawa”
- 6) Krajowy Standard Rachunkowości nr 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe”
- 7) Krajowy Standard Rachunkowości nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja”
- 8) Krajowy Standard Rachunkowości nr 8 „Działalność deweloperska”
- 9) Krajowy Standard Rachunkowości nr 9 „Sprawozdanie z działalności”
- 10) Krajowy Standard Rachunkowości nr 10 „Umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym oraz umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi”
- 11) Krajowy Standard Rachunkowości nr 11 „Środki trwałe”
- 12) Krajowy Standard Rachunkowości nr 12 „Działalność rolnicza”
- 13) Krajowy Standard Rachunkowości nr 13 „Koszt wytworzenia jako podstawa wyceny produktów”
- 14) Krajowy Standard Rachunkowości nr 14 „Kontynuacja działalności oraz rachunkowość jednostek przy braku kontynuowania działalności”
- 15) Krajowy Standard Rachunkowości nr 15 „Przychody ze sprzedaży wyrobów, półproduktów, towarów i materiałów”

Aktualnie kończą się prace poświęcone trzem kolejnym KSR, które będą dotyczyły

- Wartości niematerialnych i prawnych
- Nieruchomości i wartości niematerialnych zaliczonych do inwestycji
- Uproszczeń w rachunkowości

Postanowienia KSR są uzupełniane w stanowiskach, które dotyczą problemów bardziej szczegółowych, niewymagających aż tak kompleksowego podejścia. Obecnie mamy następujące stanowiska:

- 1) Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie rozrachunków z kontrahentami
- 2) Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie ujęcia, wyceny i prezentacji gruntów przekazanych w użytkowanie wieczyste w sprawozdaniach finansowych jednostek samorządu terytorialnego, a także w sprawie przekształcenia prawa wieczystego użytkowania tych

- gruntów w prawo własności
- 3) Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie zasady rzetelnego i jasnego obrazu w realizacji przepisów art. 4 ust. 1 oraz ust. 1a i 1b ustawy o rachunkowości
 - 4) Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie ujęcia transakcji zamiany składnika aktywów niepieniężnych na inny składnik aktywów niepieniężnych
 - 5) Stanowisko Komitetu w sprawie inwentaryzacji drogą spisu z natury zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów
 - 6) Stanowisko Komitetu w sprawie księgowego ujęcia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych
 - 7) Stanowisko Komitetu w sprawie wykazywania przez spółdzielnie mieszkaniowe w sprawozdaniu finansowym funduszków własnych oraz ustalania wyniku finansowego
 - 8) Stanowisko Komitetu w sprawie niektórych zasad prowadzenia ksiąg rachunkowych
 - 9) Stanowisko Komitetu w sprawie księgowego ujęcia praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia energii wytworzonej w odnawialnych źródłach energii

KSR 1

„Rachunek przepływów pieniężnych”

KSR 1. Rachunek przepływów pieniężnych

Rachunek przepływów pieniężnych to ten element sprawozdania który pokazuje zdolność jednostki do generowania środków pieniężnych. Jest elementem trudnym bowiem jest sporządzany wg zasady kasowej, podczas gdy pozostałe elementy honorują zasadę memoriału. Ustawa o rachunkowości nie zawiera wskazań technicznych, dlatego celem KSR nr 1 jest określenie szczegółowych zasad sporządzania rachunku przepływów pieniężnych, o którym mowa w art. 48b oraz 55 ust. 2 ustawy o rachunkowości, zwanej dalej „ustawą”. Ułatwi to wykazanie w rachunku przepływów pieniężnych użytecznych informacji o źródłach wpływów i kierunkach wydatków oraz zmianach stanu środków pieniężnych i ich ekwiwalentów, jakie nastąpiły w okresie objętym tym rachunkiem, oraz pozwoli zapewnić porównywalność treści wykazanych w nim pozycji.

Aktualna wersja uwzględnia, iż zgodnie z ustawą o rachunkowości do sporządzania rachunku przepływów pieniężnych są zobowiązane jednostki, których roczne sprawozdanie finansowe podlega obowiązkowi badania i ogłaszania, z uwzględnieniem uproszczeń, które mogą stosować jednostki mikro i małe.

KSR nr 1 określa szczegółowe zasady sporządzania rachunku przepływów pieniężnych zgodnie z wymogami załącznika nr 1 do ustawy. Zawiera on też reguły sporządzania skonsolidowanego rachunku przepływów pieniężnych zapewniające jego zgodność z przepisami rozporządzenia ministra finansów z 25 września 2009 r. w sprawie szczegółowych zasad sporządzania przez jednostki inne niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup kapitałowych.

■ WAŻNE

Wskazano, iż zaleca się, aby jednostki sporządzające rachunek przepływów pieniężnych, mimo że ustawa nie nakłada na nie takiego obowiązku, stosowały także jego postanowienia.

KSR wskazuje, iż jego postanowienia należy odpowiednio stosować do sporządzania rachunku przepływów pieniężnych przez banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji oraz inne instytucje finansowe, których dotyczą załączniki nr 2 i 3 do uor.