



DZIENNIK URZĘDOWY

MINISTRA FINANSÓW

Warszawa, dnia 30 grudnia 2011 r.

Nr 9*)

TREŚĆ:

Poz.:

ZARZĄDZENIA MINISTRA FINANSÓW:

- 42 — nr 47 z dnia 1 grudnia 2011 r. w sprawie upoważnienia Dyrektora Izby Celnej w Katowicach do publikowania w Biuletynie Informacji Publicznej aktualnej listy pośredniczących podmiotów węglowych 182
- 43 — nr 48 z dnia 1 grudnia 2011 r. w sprawie upoważnienia Dyrektora Izby Celnej w Katowicach do publikowania w Biuletynie Informacji Publicznej aktualnej listy pośredniczących podmiotów węglowych 182
- 44 — nr 49 z dnia 1 grudnia 2011 r. w sprawie systemu kontroli zarządczej 182
- 45 — nr 51 z dnia 14 grudnia 2011 r. zmieniające zarządzenie w sprawie systemu kontroli zarządczej 201
- 46 — nr 53 z dnia 28 grudnia 2011 r. zmieniające zarządzenie w sprawie zasad rachunkowości i planów kont dla organów podatkowych podległych Ministrowi Finansów, w zakresie poboru i rozliczenia podatków, opłat, wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz innych niepodatkowych należności budżetowych, do których ustalania lub określania są uprawnione organy podatkowe 201
- 47 — nr 54 z dnia 28 grudnia 2011 r. w sprawie kancelarii tajnych, innych komórek organizacyjnych odpowiedzialnych za przetwarzanie materiałów niejawnych oraz przetwarzania informacji niejawnych 202
- 48 — nr 56 z dnia 28 grudnia 2011 r. w sprawie ustanowienia dysponentów środków budżetu państwa w części 19 — Budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe 205

OBWIESZCZENIA MINISTRA FINANSÓW:

- 49 — z dnia 14 listopada 2011 r. w sprawie ogłoszenia danych dotyczących osób wpisanych na listę doradców podatkowych oraz danych dotyczących dokonanych skreśleń z listy doradców podatkowych 206
- 50 — z dnia 2 grudnia 2011 r. w sprawie ogłoszenia wykazu danych dotyczących dokonanych skreśleń z listy doradców podatkowych 209

KOMUNIKATY MINISTRA FINANSÓW:

- 51 — nr 8 z dnia 24 listopada 2011 r. w sprawie wzoru informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego 210
- 52 — nr 9 z dnia 23 grudnia 2011 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia znowelizowanego Krajowego Standardu Rachunkowości nr 5 „Leasing, najem i dzierżawa” 219
- 53 — nr 10 z dnia 23 grudnia 2011 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia znowelizowanego stanowiska Komitetu w sprawie księgowego ujęcia praw (uprawnień) do emisji gazów cieplarnianych 251

INTERPRETACJE OGÓLNE MINISTRA FINANSÓW:

- 54 — nr DD7/8213/154/KSU/11/DD-418/2011 z dnia 23 listopada 2011 r. w sprawie zwolnienia w Polsce z opodatkowania „u źródła” dochodów z odsetek od dłużnych papierów wartościowych 254
- 55 — nr PT1/033-19-762/EFU/2011/1196 z dnia 29 listopada 2011 r. w sprawie zwolnienia od podatku od towarów i usług badań lekarskich wykonywanych w celu określenia stanu zdrowia osób zatrzymanych pod względem istnienia lub braku przeciwwskazań medycznych do zatrzymania i umieszczania w pomieszczeniu dla osób zatrzymanych 255
- 56 — nr DD9/033/297/BRT/SKT/2011/DD-466 z dnia 27 grudnia 2011 r. w sprawie stosowania przepisów art. 28 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307, z późn. zm.) w stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2006 r. 256

*) Ostatni numer w 2011 r.

42**ZARZĄDZENIE Nr 47 MINISTRA FINANSÓW**

z dnia 1 grudnia 2011 r.

**w sprawie upoważnienia Dyrektora Izby Celnej w Katowicach do publikowania
w Biuletynie Informacji Publicznej aktualnej listy pośredniczących podmiotów węglowych**

Na podstawie art. 28 ust. 2 ustawy z dnia 16 września 2011 r. o redukcji niektórych obowiązków obywateli i przedsiębiorców (Dz. U. Nr 232, poz. 1378) zarządza się, co następuje:

§ 2.

Zarządzenie wchodzi w życie z dniem podpisania.

§ 3.

§ 1.

Zarządzenie traci moc z dniem 2 stycznia 2012 r.

Upoważnia się Dyrektora Izby Celnej w Katowicach do publikowania przed dniem 2 stycznia 2012 r. w Biuletynie Informacji Publicznej Ministerstwa Finansów aktualnej listy pośredniczących podmiotów węglowych.

Minister Finansów

w z. *Ludwik Kotecki***43****ZARZĄDZENIE Nr 48 MINISTRA FINANSÓW**

z dnia 1 grudnia 2011 r.

**w sprawie upoważnienia Dyrektora Izby Celnej w Katowicach do publikowania
w Biuletynie Informacji Publicznej aktualnej listy pośredniczących podmiotów węglowych**

Na podstawie art. 16 ust. 3c ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2011 r. Nr 108, poz. 626, z późn. zm.¹⁾) zarządza się, co następuje:

§ 2.

Zarządzenie wchodzi w życie z dniem 2 stycznia 2012 r.

§ 1.

Upoważnia się Dyrektora Izby Celnej w Katowicach do publikowania w Biuletynie Informacji Publicznej Ministerstwa Finansów aktualnej listy pośredniczących podmiotów węglowych.

Minister Finansów

w z. *Ludwik Kotecki*

¹⁾ Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2011 r. Nr 120, poz. 690, Nr 171, poz. 1016, Nr 205, poz. 1208 i Nr 232, poz. 1378.

44**ZARZĄDZENIE Nr 49 MINISTRA FINANSÓW**

z dnia 1 grudnia 2011 r.

w sprawie systemu kontroli zarządczej

Na podstawie art. 34 ust. 1 ustawy z dnia 8 sierpnia 1996 r. o Radzie Ministrów (Dz. U. z 2003 r. Nr 24, poz. 199, z późn. zm.¹⁾), art. 69 ust. 1 pkt 1 oraz art. 70

ust. 4 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240, z późn. zm.²⁾) zarządza się, co następuje:

¹⁾ Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2003 r. Nr 80, poz. 717, z 2004 r. Nr 238, poz. 2390 i Nr 273, poz. 2703, z 2005 r. Nr 169, poz. 1414 i Nr 249, poz. 2104, z 2006 r. Nr 45, poz. 319, Nr 170, poz. 1217 i Nr 220, poz. 1600, z 2008 r. Nr 227, poz. 1505, z 2009 r. Nr 42, poz. 337, Nr 98, poz. 817, Nr 157, poz. 1241 i Nr 161, poz. 1277 oraz z 2010 r. Nr 57, poz. 354.

²⁾ Zmiany tekstu wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2010 r. Nr 28, poz. 146, Nr 96, poz. 620, Nr 123, poz. 835, Nr 152, poz. 1020, Nr 238, poz. 1578 i Nr 257, poz. 1726 oraz z 2011 r. Nr 185, poz. 1092 i Nr 201, poz. 1183.

§ 1.

Zarządzenie określa:

1) obowiązki w zakresie kontroli zarządczej:

- a) członków Kierownictwa Ministerstwa Finansów,
 - b) naczelników urzędów kontroli skarbowej, dyrektorów izb skarbowych, dyrektorów urzędów kontroli skarbowej, dyrektorów izb celnych, dyrektora Centrum Przetwarzania Danych Ministerstwa Finansów, dyrektora Centrum Edukacji Zawodowej Resortu Finansów,
 - c) dyrektorów departamentów i biur Ministerstwa Finansów,
 - d) przewodniczącego Komitetu Audytu dla działów administracji rządowej — budżet, finanse publiczne, instytucje finansowe,
 - e) kierownika komórki audytu wewnętrznego w Ministerstwie Finansów,
 - f) Departamentu Audytu Sektora Finansów Publicznych,
 - g) koordynatorów kontroli zarządczej w komórkach organizacyjnych Ministerstwa Finansów
- w tym szczegółowy tryb sporządzania dokumentów dotyczących kontroli zarządczej;

2) wzory dokumentów, o których mowa w pkt 1.

§ 2.

Ilekoć w zarządzeniu jest mowa o:

- 1) Ministerstwie — rozumie się przez to Ministerstwo Finansów;
- 2) ustawie — rozumie się przez to ustawę z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych;
- 3) członku Kierownictwa — rozumie się przez to osobę wchodzącą w skład Kierownictwa Ministerstwa;
- 4) członku Kierownictwa Ministerstwa koordynującego kontrolę zarządczą — rozumie się przez to członka Kierownictwa Ministerstwa wykonującego, z upoważnienia Ministra Finansów, zadania w zakresie zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej w działach administracji rządowej — budżet, finanse publiczne, instytucje finansowe;
- 5) Komitecie Audytu — rozumie się przez to Komitet Audytu dla działów administracji rządowej — budżet, finanse publiczne, instytucje finansowe, powołany na podstawie art. 288 ust. 1 i 3 ustawy;
- 6) planie działalności Ministra Finansów — rozumie się przez to plan działalności Ministra Finansów na rok następny, dla działów administracji rządowej — budżet, finanse publiczne, instytucje finansowe, sporządzony zgodnie z rozporządzeniem wydanym na podstawie art. 70 ust. 7 ustawy;
- 7) sprawozdaniu z wykonania planu działalności Ministra Finansów — rozumie się przez to sprawozdanie z wykonania planu działalności Ministra Finansów za rok poprzedni dla działów administracji rządowej — budżet, finanse publiczne, instytucje finansowe, sporządzone zgodnie z rozporządzeniem wydanym na podstawie art. 70 ust. 7 ustawy;

8) oświadczeniu o stanie kontroli zarządczej Ministra Finansów — rozumie się przez to oświadczenie Ministra Finansów o stanie kontroli zarządczej za rok poprzedni dla działów administracji rządowej — budżet, finanse publiczne, instytucje finansowe, sporządzone zgodnie z rozporządzeniem wydanym na podstawie art. 70 ust. 6 ustawy;

9) jednostkach — rozumie się przez to urzędy skarbowe, izby skarbowe, urzędy kontroli skarbowej, izby celne, Centrum Przetwarzania Danych Ministerstwa Finansów oraz Centrum Edukacji Zawodowej Resortu Finansów;

10) komórce organizacyjnej — rozumie się przez to departament/biuro w Ministerstwie;

11) Departamencie DA — rozumie się przez to Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych w Ministerstwie;

12) ryzyku — rozumie się przez to możliwość wystąpienia zdarzenia, które będzie miało negatywny wpływ na realizację założonych celów i zadań.

§ 3.

1. Organizację systemu kontroli zarządczej w Ministerstwie i jednostkach regulują w szczególności:

- 1) „Ramowe zasady kontroli zarządczej w resorcie finansów”;
- 2) „System kontroli zarządczej w Służbie Celnej”;
- 3) „Wdrożenie jednolitego systemu kontroli zarządczej w jednostkach administracji podatkowej i kontroli skarbowej”.

2. Członek Kierownictwa Ministerstwa koordynujący kontrolę zarządczą może wydawać inne, niż wymienione w ust. 1, instrukcje, wskazówki i procedury dotyczące funkcjonowania kontroli zarządczej w resorcie finansów, zgodne z założeniami dokumentów, o których mowa w ust. 1.

§ 4.

1. Kierownik jednostki jest zobowiązany do:

- 1) sporządzania, zgodnie z rozporządzeniem wydanym na podstawie art. 70 ust. 7 ustawy:
 - a) planu działalności na rok następny,
 - b) sprawozdania z wykonania planu działalności;
- 2) składania oświadczenia o stanie kontroli zarządczej w zakresie kierowanej jednostki, sporządzonego zgodnie z rozporządzeniem wydanym na podstawie art. 70 ust. 6 ustawy;
- 3) publikowania dokumentów, o których mowa w pkt 1 i 2, w Biuletynie Informacji Publicznej.

2. Dokumenty, o których mowa w ust. 1 pkt 1 i 2:

- 1) naczelnicy urzędów skarbowych przekazują do nadzorującego dyrektora izby skarbowej w terminie do dnia:
 - a) 20 grudnia każdego roku — w przypadku dokumentu, o którym mowa w ust. 1 pkt 1 lit. a,

- b) 21 lutego każdego roku — w przypadku dokumentu, o którym mowa w ust. 1 pkt 1 lit. b i pkt 2;
- 2) pozostali kierownicy jednostek przekazują do nadzorującego członka Kierownictwa w terminie do dnia:
 - a) 20 grudnia każdego roku — w przypadku dokumentu, o którym mowa w ust. 1 pkt 1 lit. a,
 - b) 10 marca każdego roku — w przypadku dokumentu, o którym mowa w ust. 1 pkt 1 lit. b i pkt 2.
- 3) podlegają publikacji w terminie 3 dni roboczych od terminów, o których mowa w pkt 1 i 2.
- 3. Dyrektor izby skarbowej przekazuje do nadzorującego członka Kierownictwa informację o stanie kontroli zarządczej w nadzorowanych urządach skarbowych, według wzoru określonego w załączniku nr 1 do zarządzenia — w terminie do dnia 10 marca każdego roku.

§ 5.

Dyrektor komórki organizacyjnej jest odpowiedzialny za:

- 1) sporządzenie i przekazanie:
 - a) nadzorującemu członkowi Kierownictwa i Departamentowi DA — planu pracy na rok następny, w terminie do dnia 20 grudnia każdego roku, według wzoru określonego w załączniku nr 2 do zarządzenia,
 - b) nadzorującemu członkowi Kierownictwa:
 - sprawozdania z wykonania planu pracy za pierwsze półrocze, w terminie do dnia 15 sierpnia każdego roku, według wzoru określonego w załączniku nr 3 do zarządzenia,
 - sprawozdania z wykonania planu pracy za rok poprzedni, w terminie do dnia 15 marca każdego roku, według wzoru określonego w załączniku nr 4 do zarządzenia,
 - oświadczenia o stanie kontroli zarządczej, w terminie do dnia 15 marca każdego roku, według wzoru określonego w załączniku nr 5 do zarządzenia;
- 2) aktualizację planu pracy po upływie pierwszego półroczu, w terminie do dnia 15 sierpnia każdego roku, w zakresie oceny ryzyka.

§ 6.

- 1. Członek Kierownictwa przedstawia członkowi Kierownictwa Ministerstwa koordynującemu kontrolę zarządczą propozycje:
 - 1) celów i zadań do projektu planu działalności Ministra Finansów, według wzoru określonego w załączniku nr 6 do zarządzenia albo informację wraz z uzasadnieniem braku propozycji celów i zadań — w terminie do dnia 10 września każdego roku;
 - 2) zmian do projektów: planu działalności Ministra Finansów, sprawozdania z wykonania planu działalności Ministra Finansów i oświadczenia o stanie kontroli zarządczej Ministra Finansów.

- 2. Członek Kierownictwa w zakresie nadzorowanych komórek organizacyjnych i jednostek przedstawia członkowi Kierownictwa Ministerstwa koordynującemu kontrolę zarządczą:

1) zaakceptowane:

- a) sprawozdania nadzorowanych komórek organizacyjnych z wykonania planu pracy za pierwsze półrocze — w terminie do dnia 25 sierpnia każdego roku,
- b) sprawozdania nadzorowanych komórek organizacyjnych z wykonania planu pracy za rok poprzedni — w terminie do dnia 31 marca każdego roku,
- c) oświadczenia nadzorowanych komórek organizacyjnych o stanie kontroli zarządczej — w terminie do dnia 31 marca każdego roku;

- 2) oświadczenia o stanie kontroli zarządczej sporządzane przez dyrektorów: Centrum Przetwarzania Danych Ministerstwa Finansów i Centrum Edukacji Zawodowej Resortu Finansów — w terminie do dnia 31 marca każdego roku;

- 3) oświadczenia o stanie kontroli zarządczej odpowiednio w administracji podatkowej, kontroli skarbowej oraz Służbie Celnej, według wzoru określonego w załączniku nr 7 do zarządzenia — w terminie do dnia 31 marca każdego roku.

§ 7.

W terminie do dnia 10 marca każdego roku:

- 1) Przewodniczący Komitetu Audytu — w zakresie działań administracji rządowej — budżet, finanse publiczne, instytucje finansowe oraz
- 2) Kierownik komórki audytu wewnętrznego w Ministerstwie — w zakresie Ministerstwa — przekazują członkowi Kierownictwa Ministerstwa koordynującemu kontrolę zarządczą opinię o funkcjonowaniu kontroli zarządczej.

§ 8.

Członek Kierownictwa Ministerstwa koordynujący kontrolę zarządczą przedstawia Kierownictwu Ministerstwa projekt planu działalności Ministra Finansów, sprawozdanie z wykonania planu działalności Ministra Finansów i oświadczenie o stanie kontroli zarządczej Ministra Finansów, na posiedzeniu Kierownictwa Ministerstwa lub w trybie obiegowym.

§ 9.

Dyrektor komórki organizacyjnej, w zakresie działalności tej komórki, jest odpowiedzialny za:

- 1) wdrożenie i promowanie zasad zarządzania ryzykiem w komórce organizacyjnej;
- 2) realizację celów i zadań, bieżące ich monitorowanie oraz zarządzanie ryzykiem związane z celami i zadaniami;
- 3) informowanie nadzorującego członka Kierownictwa o istotnych ryzykach;

- 4) wyznaczenie koordynatora kontroli zarządczej odpowiedzialnego za:
- a) gromadzenie i analizę informacji dotyczących kontroli zarządczej w komórce organizacyjnej, w tym informacji dotyczących ryzyk,
 - b) raportowanie dyrektorowi komórki organizacyjnej o ryzykach,
 - c) przekazywanie pracownikom komórki organizacyjnej niezbędnych informacji z zakresu kontroli zarządczej,
 - d) bieżącą współpracę z Departamentem DA.

§ 10.

Departament DA odpowiada za:

- 1) przygotowywanie dla członka Kierownictwa Ministerstwa koordynującego kontrolę zarządczą dokumentów w zakresie kontroli zarządczej;
- 2) bieżące monitorowanie terminowego przebiegu poszczególnych etapów opracowywania projektu planu działalności Ministra Finansów, planu działalności Ministra Finansów, sprawozdania z wykonania planu działalności Ministra Finansów i oświadczenia o stanie kontroli zarządczej Ministra Finansów;
- 3) publikowanie planu działalności Ministra Finansów, sprawozdania z wykonania planu działalności Ministra Finansów i oświadczenia o stanie kontroli zarządczej Ministra Finansów w Biuletynie Informacji Publicznej Ministerstwa Finansów;
- 4) proponowanie rozwiązań systemowych w zakresie systemu zarządzania ryzykiem;

- 5) gromadzenie informacji o systemie zarządzania ryzykiem;
- 6) przeprowadzenie raz w roku samooceny kontroli zarządczej w Ministerstwie Finansów według zasad określonych przez członka Kierownictwa Ministerstwa koordynującego kontrolę zarządczą;
- 7) bieżącą współpracę z komórkami organizacyjnymi oraz koordynatorami kontroli zarządczej.

§ 11.

- 1. Przepis § 5 pkt 1 lit. a i lit. b tiret pierwsze i drugie oraz pkt 2 stosuje się po raz pierwszy odpowiednio w odniesieniu do planu pracy na rok 2013, sprawozdań z wykonania tego planu oraz jego aktualizacji, z wyłączeniem Departamentu Administracji Podatkowej, Departamentu Audytu Sektora Finansów Publicznych, Departamentu Kontroli Skarbowej, Departamentu Służby Celnej oraz Biura Kontroli Resortowej w Ministerstwie Finansów, które sporządzają plan pracy na rok 2012, sprawozdania z wykonania tego planu oraz jego aktualizację.
- 2. Dyrektorzy izb celnych są obowiązani do sporządzenia sprawozdań z wykonania planu działalności za rok 2011.

§ 12.

Zarządzenie wchodzi w życie z dniem 5 grudnia 2011 r.

Minister Finansów

w z. *Ludwik Kotecki*

Załączniki do zarządzenia Nr 49 Ministra Finansów
z dnia 1 grudnia 2011 r. (poz. 44)

Załącznik nr 1

WZÓR

Informacja dyrektora izby skarbowej o stanie kontroli zarządczej w nadzorowanych urzędach skarbowych za rok

Dział I¹⁾

W zakresie przydzielonych, na podstawie art. 5 ust. 7 pkt 1 ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (Dz. U. z 2004 r. Nr 121, poz. 1267, z późn. zm.) uprawnień i odpowiedzialności informuję, że w nadzorowanych urzędach skarbowych:¹⁾

Część A²⁾

☐ w wystarczającym stopniu funkcjonowała adekwatna, skuteczna i efektywna kontrola zarządcza.

Część B

☐ w ograniczonym stopniu funkcjonowała adekwatna, skuteczna i efektywna kontrola zarządcza.

Zastrzeżenia dotyczące funkcjonowania kontroli zarządczej wraz z planowanymi działaniami, które zostaną podjęte w celu poprawy funkcjonowania kontroli zarządczej, zostały opisane w dziale II informacji.

Część C

☐ nie funkcjonowała adekwatna, skuteczna i efektywna kontrola zarządcza.

Zastrzeżenia dotyczące funkcjonowania kontroli zarządczej wraz z planowanymi działaniami, które zostaną podjęte w celu poprawy funkcjonowania kontroli zarządczej, zostały opisane w dziale II informacji.

Część D

Niniejsza informacja opiera się na mojej ocenie i informacjach dostępnych w czasie sporządzania niniejszego dokumentu pochodzących z:²⁾

- ☐ oświadczeń o stanie kontroli zarządczej naczelników urzędów skarbowych,
- ☐ monitoringu realizacji celów i zadań,
- ☐ samooceny kontroli zarządczej, przeprowadzonej z uwzględnieniem standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych³⁾,
- ☐ procesu zarządzania ryzykiem,
- ☐ audytu wewnętrznego,
- ☐ kontroli wewnętrznych,
- ☐ kontroli zewnętrznych,
- ☐ innych źródeł informacji:

.....

Jednocześnie informuję, że nie są mi znane inne fakty lub okoliczności, które mogłyby wpłynąć na treść niniejszej informacji.

.....
miejscowość, data

.....
podpis dyrektora izby skarbowej

Dział II⁴⁾**1. Zastrzeżenia dotyczące funkcjonowania kontroli zarządczej w roku ubiegłym.**

.....

.....

.....

Należy opisać przyczyny złożenia zastrzeżeń w zakresie funkcjonowania kontroli zarządczej, np. istotną słabość kontroli zarządczej, istotną nieprawidłowość w funkcjonowaniu jednostki sektora finansów publicznych albo działu administracji rządowej, istotny cel lub zadanie, które nie zostały zrealizowane, niewystarczający monitoring kontroli zarządczej, wraz z podaniem, jeżeli to możliwe, elementu, którego zastrzeżenia dotyczą, w szczególności: zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, skuteczności i efektywności działania, wiarygodności sprawozdań, ochrony zasobów, przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania, efektywności i skuteczności przepływu informacji lub zarządzania ryzykiem.

2. Planowane działania, które zostaną podjęte w celu poprawy funkcjonowania kontroli zarządczej.

.....

.....

.....

Należy opisać kluczowe działania, które zostaną podjęte w celu poprawy funkcjonowania kontroli zarządczej w odniesieniu do złożonych zastrzeżeń, wraz z podaniem terminu ich realizacji.

Dział III⁵⁾

Działania, które zostały podjęte w ubiegłym roku w celu poprawy funkcjonowania kontroli zarządczej.

1. Działania, które zostały zaplanowane na rok, którego dotyczy informacja:

.....

.....

.....

Należy opisać najistotniejsze działania, jakie zostały podjęte w roku, którego dotyczy niniejsza informacja w odniesieniu do planowanych działań wskazanych w dziale II informacji za rok poprzedzający rok, którego dotyczy niniejsza informacja.

2. Pozostałe działania:

.....

.....

.....

Należy opisać najistotniejsze działania, niezaplanowane w informacji za rok poprzedzający rok, którego dotyczy niniejsza informacja, jeżeli takie działania zostały podjęte.

Objaśnienia:

¹⁾ Ogólnej oceny funkcjonowania kontroli skarbowej w nadzorowanych urzędach skarbowych dokonuje dyrektor izby skarbowej. W dziale I, w zależności od wyników oceny stanu kontroli zarządczej, wypełnia się tylko jedną część z części A albo B, albo C przez zaznaczenie znakiem „X” odpowiedniego wiersza. Pozostałe dwie części wykreśla się. Część D wypełnia się niezależnie od wyników oceny stanu kontroli zarządczej.

Część A wypełnia się w przypadku, gdy przynajmniej 70% oświadczeń o stanie kontroli zarządczej za rok poprzedni złożonych przez naczelników urzędów skarbowych zawiera stwierdzenie, iż w wystarczającym stopniu funkcjonowała adekwatna, skuteczna i efektywna kontrola zarządcza (w dziale I zaznaczono część A) i nie ma innych informacji, które mogłyby świadczyć o istotnych nieprawidłowościach lub słabościach systemu kontroli zarządczej w nadzorowanych urzędach skarbowych. Część C wypełnia się w przypadku, gdy wszystkie oświadczenia o stanie kontroli zarządczej za rok poprzedni złożone przez naczelników urzędów skarbowych stwierdzają, iż nie funkcjonowała adekwatna, skuteczna i efektywna kontrola zarządcza (w dziale I zaznaczono część C). Część B zaznacza się w pozostałych przypadkach.

²⁾ Znakiem „X” zaznaczyć odpowiednie wiersze. W przypadku zaznaczenia punktu „innych źródeł informacji” należy je wymienić.

³⁾ Standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych ogłoszone przez Ministra Finansów na podstawie art. 69 ust. 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240, z późn. zm.).

⁴⁾ Dział II sporządzany jest w przypadku, gdy w dziale I niniejszej informacji zaznaczono część B albo C.

⁵⁾ Dział III sporządza się w przypadku, gdy w dziale I informacji za rok poprzedzający rok, którego dotyczy niniejsza informacja, była zaznaczona część B albo C lub gdy w roku, którego dotyczy niniejsza informacja, były podejmowane inne niezaplansowane działania mające na celu poprawę funkcjonowania kontroli zarządczej.

WZÓR

Plan pracy **na rok**
(nazwa komórki organizacyjnej)

Symbol i opis ryzyka uwzględniający przyczyny i skutki		Podjęmowane działania w odpowiedzi na ryzyko	Skutek wystąpienia ryzyka	Prawdopodobieństwo wystąpienia ryzyka	Ocena ryzyka	Działania niezbędne do podjęcia w odpowiedzi na ryzyko	Ocena ryzyka po I półroczu	Ocena działań podejmowa- nych w odpo- wiedzi na ryzy- ko
(a)		(b)	(c)	(d)	(e)	(f)	(g)	(h)
1. Cel działalności komórki organizacyjnej ¹⁾ :								
Miernik realizacji celu ²⁾ :								
1.1. Zadanie służące realizacji celu wraz ze wskazaniem koordynatora zadania ³⁾ :								
Ocena ryzyka ⁴⁾	DA 1.	Ad DA 1.	Ad DA 1.	Ad DA 1.	Ad DA 1.	Ad DA 1.	Ad DA 1.	Ad DA1.
	DA 2.	Ad DA 2	Ad DA 2	Ad DA 2	Ad DA 2	Ad DA 2	Ad DA 2	Ad DA2.
								
1.2. Zadanie służące realizacji celu wraz ze wskazaniem koordynatora zadania:								
Ocena ryzyka	.....							
								
1.3. Zadanie służące realizacji celu wraz ze wskazaniem koordynatora zadania:								
Ocena ryzyka	.....							
								
2. Cel działalności komórki organizacyjnej:								
Miernik realizacji celu:								

2.1. Zadanie służące realizacji celu wraz ze wskazaniem koordynatora zadania:									
Ocena ryzyka	.....								
Ocena ryzyka	.....								
2.2. Zadanie służące realizacji celu wraz ze wskazaniem koordynatora zadania:									
Ocena ryzyka	.....								
Ocena ryzyka	.....								
2.3. Zadanie służące realizacji celu wraz ze wskazaniem koordynatora zadania:									
Ocena ryzyka	.....								
Ocena ryzyka	.....								
3. Cel działalności komórki organizacyjnej:									
Miernik realizacji celu:									
3.1. Zadanie służące realizacji celu wraz ze wskazaniem koordynatora zadania:									
Ocena ryzyka	.....								
Ocena ryzyka	.....								
3.2. Zadanie służące realizacji celu wraz ze wskazaniem koordynatora zadania:									
Ocena ryzyka	.....								
Ocena ryzyka	.....								
3.3. Zadanie służące realizacji celu wraz ze wskazaniem koordynatora zadania:									
Ocena ryzyka	.....								
Ocena ryzyka	.....								

Objaśnienia:

¹⁾ Cel działalności komórki organizacyjnej

Plan pracy zawiera:

a) cele określone w planie działalności Ministra Finansów realizowane przez komórki organizacyjną oraz cele określone w planie działalności Ministra Finansów odnośnie których komórka organizacyjna opracowuje okresowe informacje; cele te wymienia się w planie pracy w pierwszej kolejności,

b) cele zgłoszone przez nadzorującego członka Kierownictwa na etapie przygotowania projektu planu działalności Ministra Finansów, a które nie zostały zawarte w projekcie planu działalności Ministra Finansów (decyzja o włączeniu tych propozycji należy do nadzorującego członka Kierownictwa),

c) cele wynikające z projektu budżetu państwa w układzie zadaniowym na rok, którego dotyczy plan pracy,

d) pozostałe cele związane z merytoryczną działalnością komórki organizacyjnej;

Komórka organizacyjna, która nie realizuje celów zawartych w planie działalności Ministra Finansów ani nie sporządza informacji o celach zawartych w planie działalności określa własne cele z uwzględnieniem informacji zawartych w pkt. b—d.

2) Miernik realizacji celu

Miernik umożliwiający ocenę czy zaplanowany cel na dany rok został osiągnięty na koniec roku.

3) Zadanie służące realizacji celu wraz ze wskazaniem koordynatora zadania

Plan pracy zawiera:

a) zadania określone w planie działalności Ministra Finansów realizowane przez komórke organizacyjną oraz zadania określone w planie działalności Ministra Finansów, oddzielnie których komórka organizacyjna opracowuje okresowe informacje,

b) zadania do celów zgłoszonych przez nadzorującego członka Kierownictwa na etapie przygotowania projektu planu działalności Ministra Finansów, a które nie zostały zawarte w projekcie planu działalności Ministra Finansów (jeżeli nadzorujący członek Kierownictwa zdecydował o włączeniu propozycji celów do planu pracy),

c) zadania wynikające pośrednio z planu działalności Ministra Finansów,

d) zadania/pod zadania/działania wynikające z projektu budżetu państwa w układzie zadaniowym na rok, którego dotyczy plan pracy,

e) pozostałe zadania związane z merytoryczną działalnością komórki organizacyjnej;

Do każdego zadania dyrektor komórki organizacyjnej wskazuje koordynatora zadania (jeden koordynator może być odpowiedzialny za realizację kilku zadań).

4) Ocena ryzyka:

a) identyfikacja ryzyka dokonywana jest w trakcie planowania działalności komórki organizacyjnej (do 20 grudnia każdego roku),

b) należy określić działania podejmowane w odpowiedzi na zidentyfikowane ryzyko,

c) skutek wystąpienia ryzyka należy ocenić w 3 stopniowej skali, gdzie 1 oznacza najmniejszy skutek, a 3 najwyższy; komórka organizacyjna może zastosować inną skalę oceny skutku wystąpienia ryzyka o ile zostanie zachowana trzystopniowa skala oceny ryzyka,

d) prawdopodobieństwo wystąpienia ryzyka należy ocenić w 3 stopniowej skali, gdzie 1 oznacza najmniejsze prawdopodobieństwo, a 3 najwyższe; komórka organizacyjna może zastosować inną skalę oceny skutku wystąpienia ryzyka o ile zostanie zachowana trzystopniowa skala oceny ryzyka,

e) należy umieścić ocenę ryzyka: niskie albo średnie albo wysokie, ocenę ryzyka należy określić poprzez obliczenie iloczynu oceny skutku i prawdopodobieństwa wystąpienia ryzyka:

— 1—2 — ryzyko niskie (kolor zielony na mapie ryzyka),

— 3—4 — ryzyko średnie (kolor pomarańczowy na mapie ryzyka),

— 6—9 — ryzyko wysokie (kolor czerwony na mapie ryzyka);

Zidentyfikowane ryzyka należy umieścić na mapie ryzyka, zgodnie z oceną skutku i prawdopodobieństwa przy użyciu symboli identyfikujących każde ryzyko (symbol komórki organizacyjnej i kolejny numer, np. DA1, DA2).

f) działania jakie należy podjąć w odpowiedzi na zidentyfikowane ryzyko należy wskazać, w przypadku, gdy ocena ryzyka jest wyższa niż akceptowalny przez dyrektora komórki organizacyjnej poziom ryzyka,

g) należy umieścić ocenę ryzyka: niskie albo średnie albo wysokie, ocena ryzyka dokonywana jest po 1 półroczu zgodnie z zasadami opisanymi w lit. c, d, e,

h) ocena działań podejmowanych w odpowiedzi na ryzyko określonych w kolumnie b i f po zakończeniu roku, z uwzględnieniem kryteriów: adekwatności, skuteczności i efektywności.

W przypadku komórek organizacyjnych odpowiedzialnych za sporządzanie okresowych informacji o realizacji celów i zadań wykonywanych przez jednostki dyrektor komórki może odstąpić od dokonania oceny ryzyka. W planie pracy umieszcza się wówczas zagrożenia, które mogą wpłynąć na realizację celów i zadań zawarte w zestawieniu propozycji celów i zadań do projektu planu działalności Ministra Finansów przedkładanym przez członka Kierownictwa do członka Kierownictwa koordynującego kontrolę zarządcą.

(data i podpis dyrektora komórki organizacyjnej)

Mapa ryzyka

Skutek	3	DA1		DA2
	2		DA6	
	1	DA3 DA4		
		1	2	3
		Prawdopodobieństwo		

Załącznik nr 3

WZÓR

Akceptuję

.....
(data i podpis nadzorującego członka
Kierownictwa)

Sprawozdanie z wykonania planu pracy za pierwsze półrocze roku

.....
(nazwa komórki organizacyjnej)

Część A — realizacja celów określonych w planie działalności Ministra Finansów

(należy wymienić cele wskazane w planie działalności Ministra Finansów na rok, którego dotyczy sprawozdanie, które realizowała komórka organizacyjna oraz cele wskazane w planie działalności Ministra Finansów, odnośnie których komórka organizacyjna opracowuje okresowe informacje)

Lp.	Cel	Mierniki określające stopień realizacji celu			Opis ryzyka (z podaniem symbolu) ¹⁾	Ocena ryzyka po I półroczu ²⁾	Czy realizacja celu jest zagrożona ³⁾
		Nazwa	Planowana wartość do osiągnięcia na koniec roku, którego dotyczy sprawozdanie	Osiągnięta wartość na koniec I półrocza			
1	2	3	4	5	6	7	8
1						1. 2. 3.	1. 2. 3.
2							
3							

Część B — realizacja pozostałych celów zawartych w planie pracy komórki organizacyjnej
(należy wymienić pozostałe cele wskazane w planie pracy komórki organizacyjnej)

Lp.	Cel	Mierniki określające stopień realizacji celu			Ryzyka (z podaniem symbolu) ¹⁾	Ocena ryzyka po I półroczu ²⁾	Czy realizacja celu jest zagrożona ³⁾
		Nazwa	Planowana wartość do osiągnięcia na koniec roku, którego dotyczy sprawozdanie	Osiągnięta wartość na koniec I półrocza			
1	2	3	4	5	6	7	8
1					1. 2. 3.	1. 2. 3.	1. 2. 3.
2							
3							

Objaśnienia:

- ¹⁾ należy podać nazwy ryzyk wskazanych w kolumnie a w planie pracy komórki organizacyjnej, sporządzanym zgodnie z załącznikiem Nr 2,
²⁾ należy podać ocenę ryzyka po I półroczu w kolumnie g zawartą w planie pracy komórki organizacyjnej, sporządzanym zgodnie z załącznikiem Nr 2, w przypadku gdy nie jest dokonywana ocena ryzyka kolumny nie wypełnia się,
³⁾ należy wpisać, w zależności od oceny dyrektora komórki organizacyjnej: tak/nie.

(data i podpis dyrektora komórki organizacyjnej)

Załącznik nr 4

WZÓR

Akceptuję

.....
(data i podpis nadzorującego członka
Kierownictwa)

Sprawozdanie z wykonania planu pracy za rok

.....
(nazwa komórki organizacyjnej)

Część A — realizacja celów określonych w planie działalności Ministra Finansów

(należy wymienić cele i zadania wskazane w planie działalności Ministra Finansów na rok, którego dotyczy sprawozdanie, które realizowała komórka organizacyjna oraz cele i zadania wskazane w planie działalności Ministra Finansów, odnośnie których komórka organizacyjna opracowuje okresowe informacje)

Lp.	Cel	Mierniki określające stopień realizacji celu			Najważniejsze planowane zadania służące realizacji celu	Najważniejsze podjęte zadania służące realizacji celu
		Nazwa	Planowana wartość do osiągnięcia na koniec roku, którego dotyczy sprawozdanie	Osiągnięta wartość na koniec roku		
1	2	3	4	5	6	7
1						1. 2. 3.
2						
3						
4						
5						

Część B — realizacja pozostałych celów zawartych w planie pracy komórki organizacyjnej

(należy wymienić pozostałe cele i zadania wskazane w planie pracy komórki organizacyjnej)

Lp.	Cel	Mierniki określające stopień realizacji celu			Najważniejsze planowane zadania służące realizacji celu	Najważniejsze podjęte zadania służące realizacji celu
		Nazwa	Planowana wartość do osiągnięcia na koniec roku, którego dotyczy sprawozdanie	Osiągnięta wartość na koniec roku		
1	2	3	4	5	6	7
1					1. 2. 3.	1. 2. 3.
2						
3						
4						
5						

Część C — informacja dotycząca realizacji celów określonych w planie działalności Ministra Finansów oraz zawartych w planie pracy komórki organizacyjnej

(należy krótko opisać najważniejsze przyczyny, które wpłynęły na niezrealizowanie celów, wystąpienie istotnych różnic w planowanych i osiągniętych wartościach mierników lub podjęcie innych niż planowane zadań służących realizacji celów)

(data i podpis dyrektora komórki organizacyjnej)

Załącznik nr 5

WZÓR

Akceptuję

.....
(data i podpis nadzorującego członka
Kierownictwa)

Oświadczenie o stanie kontroli zarządczej

W
(nazwa komórki organizacyjnej)

za rok

Dział I¹⁾

Jako osoba odpowiedzialna za zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej, tj. działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy, a w szczególności dla zapewnienia:

- zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi,
- skuteczności i efektywności działania,
- wiarygodności sprawozdań,
- ochrony zasobów,
- przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania,
- efektywności i skuteczności przepływu informacji,
- zarządzania ryzykiem,

oświadczam, że w kierowanej przeze mnie komórce organizacyjnej

Część A²⁾

- ☐ w wystarczającym stopniu funkcjonowała adekwatna, skuteczna i efektywna kontrola zarządcza.

Część B³⁾

- ☐ w ograniczonym stopniu funkcjonowała adekwatna, skuteczna i efektywna kontrola zarządcza.

Zastrzeżenia dotyczące funkcjonowania kontroli zarządczej wraz z planowanymi działaniami, które zostaną podjęte w celu poprawy funkcjonowania kontroli zarządczej, zostały opisane w dziale II oświadczenia.

Część C⁴⁾

- ☐ nie funkcjonowała adekwatna, skuteczna i efektywna kontrola zarządcza.

Zastrzeżenia dotyczące funkcjonowania kontroli zarządczej wraz z planowanymi działaniami, które zostaną podjęte w celu poprawy funkcjonowania kontroli zarządczej, zostały opisane w dziale II oświadczenia.

Część D

Niniejsze oświadczenie opiera się na mojej ocenie i informacjach dostępnych w czasie sporządzania niniejszego oświadczenia pochodzących z:⁵⁾

- ☐ monitoringu realizacji celów i zadań,
- ☐ samooceny kontroli zarządczej przeprowadzonej z uwzględnieniem standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych⁶⁾,
- ☐ procesu zarządzania ryzykiem,
- ☐ audytu wewnętrznego,
- ☐ kontroli wewnętrznych,
- ☐ kontroli zewnętrznych,
- ☐ innych źródeł informacji:

Jednocześnie oświadczam, że nie są mi znane inne fakty lub okoliczności, które mogłyby wpłynąć na treść niniejszego oświadczenia.

(data i podpis dyrektora komórki organizacyjnej)

Dział II⁷⁾**1. Zastrzeżenia dotyczące funkcjonowania kontroli zarządczej w roku ubiegłym.**

.....

.....

.....

Należy opisać przyczyny złożenia zastrzeżeń w zakresie funkcjonowania kontroli zarządczej, np. istotną słabość kontroli zarządczej, istotną nieprawidłowość w funkcjonowaniu jednostki sektora finansów publicznych albo działu administracji rządowej, istotny cel lub zadanie, które nie zostały zrealizowane, niewystarczający monitoring kontroli zarządczej, wraz z podaniem, jeżeli to możliwe, elementu, którego zastrzeżenia dotyczą, w szczególności: zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, skuteczności i efektywności działania, wiarygodności sprawozdań, ochrony zasobów, przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania, efektywności i skuteczności przepływu informacji lub zarządzania ryzykiem.

2. Planowane działania, które zostaną podjęte w celu poprawy funkcjonowania kontroli zarządczej.

.....

.....

.....

Należy opisać kluczowe działania, które zostaną podjęte w celu poprawy funkcjonowania kontroli zarządczej w odniesieniu do złożonych zastrzeżeń, wraz z podaniem terminu ich realizacji.

Dział III⁸⁾

Działania, które zostały podjęte w ubiegłym roku w celu poprawy funkcjonowania kontroli zarządczej.

1. Działania, które zostały zaplanowane na rok, którego dotyczy oświadczenie:

.....

.....

.....

Należy opisać najistotniejsze działania, jakie zostały podjęte w roku, którego dotyczy niniejsze oświadczenie w odniesieniu do planowanych działań wskazanych w dziale II oświadczenia za rok poprzedzający rok, którego dotyczy niniejsze oświadczenie

2. Pozostałe działania:

.....

.....

.....

Należy opisać najistotniejsze działania, niezaplanowane w oświadczeniu za rok poprzedzający rok, którego dotyczy niniejsze oświadczenie, jeżeli takie działania zostały podjęte.

Objaśnienia:

¹⁾ W dziale I, w zależności od wyników oceny stanu kontroli zarządczej, wypełnia się tylko jedną część z części A albo B, albo C przez zaznaczenie znakiem „X” odpowiedniego wiersza. Pozostałe dwie części wykreśla się. Część D wypełnia się niezależnie od wyników oceny stanu kontroli zarządczej.

²⁾ Część A wypełnia się w przypadku, gdy kontrola zarządcza w wystarczającym stopniu zapewniła łącznie wszystkie następujące elementy: zgodność działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, skuteczność i efektywność działania, wiarygodności sprawozdań, ochrony zasobów, przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania, efektywność i skuteczność przepływu informacji oraz zarządzanie ryzykiem.

³⁾ Część B wypełnia się w przypadku, gdy kontrola zarządcza nie zapewniła w wystarczającym stopniu jednego lub więcej z wymienionych elementów: zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, skuteczności i efektywności działania, wiarygodności sprawozdań, ochrony zasobów, przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania, efektywności i skuteczności przepływu informacji lub zarządzania ryzykiem, z zastrzeżeniem przypisu 4.

⁴⁾ Część C wypełnia się w przypadku, gdy kontrola zarządcza nie zapewniła w wystarczającym stopniu żadnego z wymienionych elementów: zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, skuteczności i efektywności działania, wiarygodności sprawozdań, ochrony zasobów, przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania, efektywności i skuteczności przepływu informacji oraz zarządzania ryzykiem.

⁵⁾ Znakiem „X” zaznaczyć odpowiednie wiersze. W przypadku zaznaczenia punktu „innych źródeł informacji” należy je wymienić.

⁶⁾ Standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych ogłoszone przez Ministra Finansów na podstawie art. 69 ust. 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240, z późn. zm.).

⁷⁾ Dział II sporządzany jest w przypadku, gdy w dziale I niniejszego oświadczenia zaznaczono część B albo C.

⁸⁾ Dział III sporządza się w przypadku, gdy w dziale I oświadczenia za rok poprzedzający rok, którego dotyczy niniejsze oświadczenie, była zaznaczona część B albo C lub gdy w roku, którego dotyczy niniejsze oświadczenie, były podejmowane inne niezaplanowane działania mające na celu poprawę funkcjonowania kontroli zarządczej.

W oświadczeniu za rok 2011 Dział III sporządza się w przypadku, gdy w Informacji o funkcjonowaniu komórki organizacyjnej w 2010 r. była zaznaczona część B lub C lub gdy w roku, którego dotyczy niniejsze oświadczenie, były podejmowane inne niezaplanowane działania mające na celu poprawę funkcjonowania kontroli zarządczej.

Załącznik nr 6

WZÓR

Propozycje celów i zadań do projektu planu działalności Ministra Finansów

Lp.	Cel	Czy cel jest ujęty w projekcie budżetu państwa w układzie zadaniowym na rok, którego dotyczy plan działalności Ministra Finansów?	Miernik określający stopień realizacji celu (należy podać co najmniej 1 miernik)		Komórka organizacyjna, odpowiedzialna za przygotowanie okresowych informacji o realizacji celu	Najważniejsze zagrożenia, które mogą wpłynąć na realizację celu (należy wskazać do 5 zagrożeń)	Odniesienie do dokumentu o charakterze strategicznym (jeżeli potrzeba realizacji wskazanego celu wynika z dokumentu o charakterze strategicznym)	Cel będzie realizowany przez: (należy wpisać nazwy jednostek/komórek organizacyjnych, które będą zaangażowane w realizację celu)	Najważniejsze zadania, które będą służyć realizacji celu	Komórka organizacyjna, odpowiedzialna za przygotowanie okresowych informacji o podjętych zadaniach	Zadanie będzie realizowane przez: (należy wpisać nazwy jednostek/komórek organizacyjnych, które będą zaangażowane w realizację zadania)
			Nazwa	Planowana wartość do osiągnięcia na koniec roku							
1.									1.	1.	1.
									2.	2.	2.
											
2.									1.	1.	1.
									2.	2.	2.
											

WZÓR

Oświadczenie o stanie kontroli zarządczej

W.....
(należy odpowiednio wpisać: administracji podatkowej, kontroli skarbowej, Służbie Celnej)

za rok

Dział I¹⁾

Jako osoba odpowiedzialna za nadzorowanie i monitorowanie wykonywania działań z zakresu kontroli zarządczej w nadzorowanych jednostkach

.....
(należy odpowiednio wpisać: administracji podatkowej, kontroli skarbowej, Służby Celnej)

tj. działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy, a w szczególności dla zapewnienia:

- zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi,
- skuteczności i efektywności działania,
- wiarygodności sprawozdań,
- ochrony zasobów,
- przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania,
- efektywności i skuteczności przepływu informacji,
- zarządzania ryzykiem,

oświadczam, że w nadzorowanych jednostkach

.....
(należy odpowiednio wpisać: administracji podatkowej, kontroli skarbowej, Służby Celnej)

Część A

- ☐ w wystarczającym stopniu funkcjonowała adekwatna, skuteczna i efektywna kontrola zarządcza.

Część B

- ☐ w ograniczonym stopniu funkcjonowała adekwatna, skuteczna i efektywna kontrola zarządcza.

Zastrzeżenia dotyczące funkcjonowania kontroli zarządczej wraz z planowanymi działaniami, które zostaną podjęte w celu poprawy funkcjonowania kontroli zarządczej, zostały opisane w dziale II informacji.

Część C

- ☐ nie funkcjonowała adekwatna, skuteczna i efektywna kontrola zarządcza.

Zastrzeżenia dotyczące funkcjonowania kontroli zarządczej wraz z planowanymi działaniami, które zostaną podjęte w celu poprawy funkcjonowania kontroli zarządczej, zostały opisane w dziale II informacji.

Część D

Niniejsza informacja opiera się na mojej ocenie oraz informacjach dostępnych w czasie sporządzania niniejszego oświadczenia pochodzących z:²⁾

- ☐ monitoringu realizacji celów i zadań,
- ☐ samooceny kontroli zarządczej przeprowadzonej z uwzględnieniem standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych,³⁾
- ☐ procesu zarządzania ryzykiem,
- ☐ audytu wewnętrznego,
- ☐ kontroli wewnętrznych,
- ☐ kontroli zewnętrznych,
- ☐ innych źródeł informacji

Jednocześnie oświadczam, że nie są mi znane inne fakty lub okoliczności, które mogłyby wpłynąć na treść niniejszego oświadczenia.

.....
miejscowość, data

.....
podpis

Dział II⁴⁾

1. Zastrzeżenia dotyczące funkcjonowania kontroli zarządczej w roku ubiegłym.

.....

.....

.....

Należy opisać przyczyny złożenia zastrzeżeń w zakresie funkcjonowania kontroli zarządczej, np. istotną słabość kontroli zarządczej, istotną nieprawidłowość w funkcjonowaniu jednostek nadzorowanych, istotny cel lub zadanie, które nie zostały zrealizowane, niewystarczający monitoring kontroli zarządczej, wraz z podaniem, jeżeli to możliwe, elementu, którego zastrzeżenia dotyczą, w szczególności: zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, skuteczności i efektywności działania, wiarygodności sprawozdań, ochrony zasobów, przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania, efektywności i skuteczności przepływu informacji lub zarządzania ryzykiem.

2. Planowane działania, które zostaną podjęte w celu poprawy funkcjonowania kontroli zarządczej.

.....

.....

.....

Należy opisać kluczowe działania, które zostaną podjęte w celu poprawy funkcjonowania kontroli zarządczej w odniesieniu do złożonych zastrzeżeń, wraz z podaniem terminu ich realizacji.

Dział III⁵⁾

Działania, które zostały podjęte w ubiegłym roku w celu poprawy funkcjonowania kontroli zarządczej.

1. Działania, które zostały zaplanowane na rok, którego dotyczy oświadczenie:

.....

.....

.....

Należy opisać najistotniejsze działania, jakie zostały podjęte w roku, którego dotyczy niniejsze oświadczenie w odniesieniu do planowanych działań wskazanych w dziale II oświadczenia za rok poprzedzający rok, którego dotyczy niniejsze oświadczenie.

2. Pozostałe działania:

.....

.....

.....

Należy opisać najistotniejsze działania, niezaplanowane w oświadczeniu za rok poprzedzający rok, którego dotyczy niniejsze oświadczenie, jeżeli takie działania zostały podjęte.

Objaśnienia:

¹⁾ Oceny stanu kontroli zarządczej w zakresie jednostek administracji podatkowej/kontroli skarbowej/Służby Celnej dokonuje członek Kierownictwa nadzorujący odpowiednio jednostki administracji podatkowej/kontroli skarbowej/Służby Celnej. W dziale I, w zależności od wyników oceny stanu kontroli zarządczej, wypełnia się tylko jedną część z części A albo B, albo C przez zaznaczenie znakiem „X” odpowiedniego wiersza. Pozostałe dwie części wykreśla się. Część D wypełnia się niezależnie od wyników oceny stanu kontroli zarządczej.

²⁾ Znakiem „X” zaznaczyć odpowiednie wiersze. W przypadku zaznaczenia punktu „innych źródeł informacji” należy je wymienić.

³⁾ Standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych ogłoszone przez Ministra Finansów na podstawie art. 69 ust. 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240, z późn. zm.).

⁴⁾ Dział II sporządzany jest w przypadku, gdy w dziale I niniejszej informacji zaznaczono część B albo C.

⁵⁾ Dział III sporządzany jest w przypadku, gdy w roku ubiegłym były podejmowane działania w celu poprawy funkcjonowania kontroli zarządczej. W oświadczeniu za rok 2011 należy odnieść się do planowanych działań opisanych w Informacji o stanie kontroli zarządczej w 2010 r.

45

ZARZĄDZENIE Nr 51 MINISTRA FINANSÓW

z dnia 14 grudnia 2011 r.

zmieniające zarządzenie w sprawie systemu kontroli zarządczej

Na podstawie art. 34 ust. 1 ustawy z dnia 8 sierpnia 1996 r. o Radzie Ministrów (Dz. U. z 2003 r. Nr 24, poz. 199, z późn. zm.¹⁾), art. 69 ust. 1 pkt 1 oraz art. 70 ust. 4 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240, z późn. zm.²⁾) zarządza się, co następuje:

¹⁾ Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2003 r. Nr 80, poz. 717, z 2004 r. Nr 238, poz. 2390 i Nr 273, poz. 2703, z 2005 r. Nr 169, poz. 1414 i Nr 249, poz. 2104, z 2006 r. Nr 45, poz. 319, Nr 170, poz. 1217 i Nr 220, poz. 1600, z 2008 r. Nr 227, poz. 1505, z 2009 r. Nr 42, poz. 337, Nr 98, poz. 817, Nr 157, poz. 1241 i Nr 161, poz. 1277, z 2010 r. Nr 57, poz. 354 oraz z 2011 r. Nr 117, poz. 676 i Nr 232, poz. 1378.

²⁾ Zmiany tekstu wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2010 r. Nr 28, poz. 146, Nr 96, poz. 620, Nr 123, poz. 835, Nr 152, poz. 1020, Nr 238, poz. 1578 i Nr 257, poz. 1726 oraz z 2011 r. Nr 185, poz. 1092, Nr 201, poz. 1183 i Nr 240, poz. 1429.

§ 1.

W zarządzeniu Nr 49 Ministra Finansów z dnia 1 grudnia 2011 r. w sprawie systemu kontroli zarządczej w § 1 w pkt 1 lit. b otrzymuje brzmienie:

„b) naczelników urzędów skarbowych, dyrektorów izb skarbowych, dyrektorów urzędów kontroli skarbowej, dyrektorów izb celnych, dyrektora Centrum Przetwarzania Danych Ministerstwa Finansów, dyrektora Centrum Edukacji Zawodowej Resortu Finansów,”.

§ 2.

Zarządzenie wchodzi w życie z dniem podpisania z mocą od dnia 5 grudnia 2011 r.

Minister Finansów

w z. *Ludwik Kotecki*

46

ZARZĄDZENIE Nr 53 MINISTRA FINANSÓW

z dnia 28 grudnia 2011 r.

zmieniające zarządzenie w sprawie zasad rachunkowości i planów kont dla organów podatkowych podległych Ministrowi Finansów, w zakresie poboru i rozliczenia podatków, opłat, wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz innych niepodatkowych należności budżetowych, do których ustalania lub określania są uprawnione organy podatkowe

Na podstawie art. 40 ust. 4 pkt 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240, z późn. zm.¹⁾) zarządza się, co następuje:

§ 1.

W zarządzeniu Nr 54 Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2010 r. w sprawie zasad rachunkowości i planów kont dla organów podatkowych podległych Ministrowi Finansów, w zakresie poboru i rozliczenia podatków, opłat, wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz innych niepodatkowych należności budżetowych, do których ustalania lub określania są uprawnione organy podat-

kowe (Dz. Urz. Min. Fin. Nr 15, poz. 62) wprowadza się następujące zmiany:

1) w § 3 w ust. 1 pkt 2 lit. c otrzymuje brzmienie:

„c) Numer Identyfikacji Podatkowej (NIP) lub numer Powszechnego Elektronicznego Systemu Ewidencji Ludności (PESEL);”;

2) uchyla się § 5;

3) w § 43 w ust. 8 pkt 2 otrzymuje brzmienie:

„2) NIP lub PESEL podatnika;”.

§ 2.

Zarządzenie wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2012 r.

Minister Finansów

w z. *Ludwik Kotecki*

¹⁾ Zmiany wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2010 r. Nr 28, poz. 146, Nr 96, poz. 620, Nr 123, poz. 835, Nr 152, poz. 1020, Nr 238, poz. 1578, Nr 257, poz. 1726 oraz z 2011 r. Nr 185, poz. 1092, Nr 201, poz. 1183, Nr 234, poz. 1386 i Nr 240, poz. 1429.

47

ZARZĄDZENIE Nr 54 MINISTRA FINANSÓW

z dnia 28 grudnia 2011 r.

w sprawie kancelarii tajnych, innych komórek organizacyjnych odpowiedzialnych za przetwarzanie materiałów niejawnych oraz przetwarzania informacji niejawnych

Na podstawie art. 47 ust. 3 ustawy z dnia 5 sierpnia 2010 r. o ochronie informacji niejawnych (Dz. U. Nr 182, poz. 1228) zarządza się, co następuje:

Rozdział 1**Przepisy ogólne****§ 1.****1. Zarządzenie określa:**

- 1) szczególny sposób organizacji i funkcjonowania kancelarii tajnych oraz innych niż kancelaria tajna komórek organizacyjnych odpowiedzialnych za przetwarzanie materiałów niejawnych, o których mowa w art. 44 ust. 1 ustawy z dnia 5 sierpnia 2010 r. o ochronie informacji niejawnych, zwanych dalej „innymi niż kancelaria tajna komórkami organizacyjnymi”,
 - 2) sposób i tryb przetwarzania informacji niejawnych — w jednostkach organizacyjnych resortu finansów, zwanych dalej „jednostkami organizacyjnymi”.
2. Przepisy zarządzenia dotyczące kancelarii tajnych stosuje się odpowiednio do innych niż kancelaria tajna komórek organizacyjnych utworzonych w jednostkach organizacyjnych.

§ 2.

Określenia użyte w zarządzeniu oznaczają:

- 1) ustawa — ustawę z dnia 5 sierpnia 2010 r. o ochronie informacji niejawnych;
- 2) materiał — materiał w rozumieniu art. 2 pkt 4 ustawy podlegający rejestracji w kancelarii tajnej;
- 3) pracownik — osobę zatrudnioną w jednostce organizacyjnej albo funkcjonariusza celnego pełniącego służbę w jednostce organizacyjnej;
- 4) pracownik kancelarii — kierownika kancelarii tajnej i inne osoby zatrudnione albo pełniące służbę w kancelarii tajnej.

Rozdział 2**Organizacja i funkcjonowanie kancelarii tajnej****§ 3.**

1. Kierownik jednostki organizacyjnej zapewnia wyodrębnienie organizacyjne i lokalizacyjne oraz obsługę kancelarii tajnej, zwanej dalej „kancelarią”, w sposób umożliwiający jej sprawne i bezpieczne funkcjonowanie.
2. Kancelarią kieruje kierownik kancelarii.

3. W przypadku czasowej nieobecności kierownika kancelarii, jego obowiązki wykonuje pracownik kancelarii pisemnie wyznaczony przez pełnomocnika do spraw ochrony informacji niejawnych, zwanego dalej „pełnomocnikiem ochrony”.

§ 4.

1. W przypadku uzasadnionym względami organizacyjnymi kierownik jednostki organizacyjnej może utworzyć oddział kancelarii.
2. Oddziałem kancelarii kieruje wyznaczony przez pełnomocnika ochrony pracownik komórki organizacyjnej odpowiedzialnej w jednostce organizacyjnej za ochronę informacji niejawnych.
3. Do funkcjonowania oddziału kancelarii stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące kancelarii.

§ 5.

1. Kierownik kancelarii, w szczególności:
 - 1) nadzoruje obieg materiałów;
 - 2) udostępnia materiały osobom uprawnionym zgodnie z przepisami ustawy;
 - 3) wydaje materiały osobom uprawnionym, które zapewniają warunki ich przechowywania zgodnie z przepisami o ochronie informacji niejawnych;
 - 4) egzekwuje zwrot materiałów do kancelarii;
 - 5) przeprowadza kontrole przestrzegania właściwego oznaczania i rejestrowania materiałów w kancelarii oraz w jednostce organizacyjnej;
 - 6) nadzoruje pracę oddziałów kancelarii.
2. Przepis ust. 1 pkt 1—5 stosuje się odpowiednio do pracownika, o którym mowa w § 4 ust. 2.

§ 6.

1. Przekazywanie obowiązków w przypadku zmiany na stanowisku, o którym mowa w § 3 ust. 2 i § 4 ust. 2, następuje na podstawie protokołu zdawczo-odbiorczego, w obecności pełnomocnika ochrony lub osoby przez niego upoważnionej, osoby przekazującej oraz osoby przyjmującej obowiązki.
2. W przypadku gdy osoby, o których mowa w § 3 ust. 2 i § 4 ust. 2, nie mogą uczestniczyć osobiście w przekazaniu obowiązków, przekazania dokonuje komisja powołana przez kierownika jednostki organizacyjnej, na wniosek pełnomocnika ochrony. Komisji przewodniczy pełnomocnik ochrony.
3. Protokół zdawczo-odbiorczy podpisują przekazujący i przyjmujący obowiązki, a zatwierdza pełnomocnik ochrony. Jeden egzemplarz protokołu przechowuje

się w kancelarii, drugi przechowuje pełnomocnik ochrony. W przypadku, o którym mowa w ust. 2, protokół podpisują przewodniczący oraz członkowie komisji, a zatwierdza kierownik jednostki organizacyjnej.

§ 7.

1. Kancelaria prowadzi dzienniki ewidencji określone w przepisach wydanych na podstawie art. 47 ust. 1 pkt 2 i 7–11 ustawy.
2. Kancelaria może prowadzić dzienniki ewidencji w formie elektronicznych rejestrów.
3. W przypadku przetwarzania w dziennikach ewidencji, o których mowa w ust. 2, wyłącznie informacji jawnych, zapewnia się spełnienie wymagań określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 18 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (Dz. U. Nr 64, poz. 565, z późn. zm.¹⁾).
4. W kancelarii mogą być również prowadzone inne, niż wymienione w ust. 1 i 2, pomocnicze dzienniki ewidencji, usprawniające funkcjonowanie kancelarii.

§ 8.

1. W kancelarii można wydzielić, w sposób umożliwiający stały nadzór ze strony pracowników kancelarii, pomieszczenie lub miejsce, w którym osoby uprawnione mogą zapoznawać się z materiałami.
2. W pomieszczeniu lub miejscu, o którym mowa w ust. 1, zabrania się instalowania systemu nadzoru wizyjnego.

§ 9.

1. Przyjęcie do kancelarii przesyłki zawierającej materiały, zwanej dalej „przesyłką”, następuje po uprzednim sprawdzeniu przez pracownika kancelarii:
 - 1) prawidłowości adresu;
 - 2) całości pieczęci i opakowania;
 - 3) zgodności odcisku pieczęci na opakowaniu z nazwą jednostki nadawcy;
 - 4) zgodności numerów na przesyłce z numerami w wykazie przesyłek lub książce doręczeń.
2. W przypadku stwierdzenia uszkodzenia przesyłki lub śladów jej otwierania pracownik kancelarii stosuje przepisy wydane na podstawie art. 47 ust. 5 ustawy.
3. Po otwarciu przesyłki pracownik kancelarii:
 - 1) sprawdza, czy zawartość przesyłki odpowiada wyszczególnionym na niej numerom ewidencyjnym;
 - 2) ustala, czy liczba stron lub innych jednostek miary materiałów oraz liczba załączników jest zgodna z liczbą oznaczoną na poszczególnych materiałach.

4. W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w wyniku czynności, o których mowa w ust. 3, pracownik kancelarii sporządza, w dwóch egzemplarzach, protokół zawierający opis tych nieprawidłowości. Jeden egzemplarz protokołu przekazuje do kancelarii nadawcy, a drugi dołącza do materiału. Fakt sporządzenia protokołu odnotowuje się w odpowiednim dzienniku ewidencyjnym w rubryce „Informacje uzupełniające/Uwagi”.

5. Nie rejestruje się przesyłek, które wpłynęły do kancelarii omyłkowo. Przesyłkę łącznie z pierwotnym opakowaniem pracownik kancelarii przekazuje nadawcy lub, jeżeli jest to możliwe, właściwemu adresatowi, za pokwitowaniem w wykazie przesyłek lub książce doręczeń przesyłek miejscowych.

§ 10.

1. W kancelarii nie otwiera się przesyłek oznaczonych „Do rąk własnych”. W tym przypadku pracownik kancelarii wpisuje w odpowiednim dzienniku ewidencji nadawcę, numer i datę wpływu przesyłki, a w rubryce „Informacje uzupełniające/Uwagi” odnotowuje, że przesyłka była oznaczona „do rąk własnych”.
2. Na opakowaniu przesyłek, o których mowa w ust. 1, pracownik kancelarii umieszcza pieczęć wpływu, a w jej obrębie wpisuje datę wpływu, numer pozycji, pod którym zarejestrowano przesyłkę. Przesyłkę przekazuje za pokwitowaniem bezpośrednio adresatowi, w przypadku jego nieobecności, osobie pisemnie upoważnionej przez adresata do odbioru przesyłki.
3. Czynności, o których mowa w § 9 ust. 3, w stosunku do przesyłek, oznaczonych „do rąk własnych”, wykonuje adresat.
4. Przesyłki, o których mowa w ust. 1, adresat po wykorzystaniu zwraca do kancelarii w stanie otwartym bądź zamkniętym.
5. Przy zwrocie do kancelarii przesyłki w stanie otwartym, pracownik kancelarii nanosi na materiał dane ewidencyjne, o których mowa w ust. 2, oraz uzupełnia brakujące dane dotyczące przesyłki w dzienniku ewidencyjnym.
6. Jeżeli adresat podjął decyzję o przechowywaniu przesyłki w stanie zamkniętym, czynności, o których mowa w ust. 5, wykonuje się przy udziale adresata. Przesyłka jest w takim przypadku przechowywana w formie zapieczętowanego pakietu, a fakt ten odnotowuje się w rubryce „Informacje uzupełniające/Uwagi”.

§ 11.

1. Pracownik kancelarii rejestruje przyjęte materiały w dzienniku ewidencyjnym.
2. Dla każdego materiału oznaczonego klauzulami „ściśle tajne” albo „tajne”, z chwilą jego udostępnienia zakłada się kartę zapoznania się z dokumentem, którą dołącza się do materiału lub przechowuje w oddzielnej teczce.

¹⁾ Zmiany wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2006 r. Nr 12, poz. 65, Nr 73, poz. 501, z 2008 r. Nr 127, poz. 817, z 2009 r. Nr 157, poz. 1241, z 2010 r. Nr 40, poz. 230, Nr 182, poz. 1228, z 2011 r. Nr 112, poz. 654.

3. Do zbioru materiałów załącza się jedną kartę zapoznania się z dokumentem. Kartę zapoznania się z dokumentem pozostawia się w jednostce organizacyjnej, w której została założona i przechowuje tak długo, jak dziennik ewidencyjny, w którym dokument został zarejestrowany.

§ 12.

1. Każdą otrzymaną i wysyłaną przesyłkę oraz wytworzony materiał pracownik kancelarii rejestruje odpowiednio w kolejności otrzymania lub wytworzenia jako kolejną pozycję we właściwym dzienniku ewidencyjnym.
2. Wpisów w dziennikach ewidencji dokonuje się atramentem lub tuszem koloru niebieskiego lub czarnego. Zmiany wpisów w dziennikach pracownik kancelarii dokonuje kolorem czerwonym poprzez skreślenie pierwotnego wpisu i umieszczenie obok nowego potwierdzonego datą oraz czytelnym podpisem.
3. Anulowania pozycji w dziennikach ewidencji dokonuje się kolorem czerwonym, podając powód anulowania oraz umieszczając datę, imię i nazwisko oraz podpis pracownika kancelarii dokonującego anulowania.
4. Wycieranie, zamazywanie lub nadpisywanie wpisów w dziennikach ewidencji jest zabronione.
5. W elektronicznych rejestrach, o których mowa w § 7 ust. 2 nie usuwa się zapisów ani nie dokonuje się zmian, o których mowa w ust. 2 i 3. W rejestrach tych zamieszcza się informacje o zmianach i skreśleniach.

§ 13.

1. Pracownik kancelarii udostępnia materiały adresatowi lub osobie upoważnionej w kancelarii, za pokwitowaniem.
2. Udostępnienie materiału oznaczonego klauzulą „ściśle tajne” i „tajne” pracownik kancelarii każdorazowo odnotowuje w karcie zapoznania się z dokumentem, a osoba której udostępniono materiał potwierdza fakt zapoznania się z tym materiałem podpisem i datą.
3. Przesyłki pilne pracownik kancelarii udostępnia adresatom niezwłocznie, odnotowując we właściwym dzienniku ewidencji godzinę doręczenia.

§ 14.

Dopuszcza się wydawanie materiałów oznaczonych klauzulą „ściśle tajne” albo „tajne” poza kancelarię na czas niezbędny do załatwienia sprawy, pod warunkiem zapewnienia warunków przechowywania tych materiałów, zgodnych z przepisami o ochronie informacji niejawnych. Żaden wydany materiał o klauzuli „ściśle tajne” albo „tajne” nie może być udostępniony lub przekazany innej osobie bez udziału kancelarii.

§ 15.

1. Materiały oznaczone różnymi klauzulami tajności przechowuje się w odrębnych szafach lub pomieszczeniach, chyba że wchodzi w skład zbioru dokumentów.

2. Materiały oznaczone różnymi klauzulami tajności mogą być przechowywane w jednej szafie lub pomieszczeniu pod warunkiem ich fizycznego oddzielenia w sposób umożliwiający osobne zamknięcie. W takim przypadku szafa lub pomieszczenie musi spełniać wymagania odpowiednie dla najwyższej klauzuli tajności przechowywanych w nich materiałów.

§ 16.

1. Po zakończeniu pracy pracownik kancelarii sprawdza prawidłowość zamknięcia szaf i pomieszczeń kancelarii.
2. Wszelkie nieprawidłowości związane z naruszeniem zasad ochrony informacji niejawnych należy niezwłocznie zgłaszać pełnomocnikowi ochrony.
3. Zasady i sposób zdawania, przechowywania i wydawania kluczy do pomieszczeń i szaf kancelarii oraz duplikatów tych kluczy, a także zasady ustalania, zmiany i deponowania hasel lub szyfrów, w przypadku stosowania zamków szyfrowych określa plan ochrony informacji niejawnych, o którym mowa w art. 15 ust. 1 pkt 5 ustawy.

§ 17.

1. W przypadku likwidacji kancelarii kierownik jednostki organizacyjnej powołuje komisję likwidacyjną.
2. Do zadań komisji likwidacyjnej należy w szczególności:
 - 1) porównanie stanu ewidencyjnego ze stanem faktycznym materiałów;
 - 2) wyjaśnienie ewentualnych nieprawidłowości w ewidencji;
 - 3) ostateczne zakończenie prowadzenia dzienników ewidencji;
 - 4) przekazanie materiałów zgromadzonych w likwidowanej kancelarii oraz dzienników ewidencji do odpowiedniego archiwum zgodnie z przepisami o narodowym zasobie archiwalnym i archiwach lub następcy prawnemu.
3. Z czynności likwidacyjnych komisja likwidacyjna sporządza szczegółowy protokół.

Rozdział 3

Sposób i tryb przetwarzania informacji niejawnych

§ 18.

Informacje niejawne, uwzględniając ich formę i sposób wyrażenia, można przetwarzać w szczególności:

- 1) ręcznie;
- 2) z wykorzystaniem mechanicznych lub elektrycznych maszyn piszących;
- 3) z wykorzystaniem elektronicznych maszyn piszących, pod warunkiem autoryzowanego usunięcia z nich pamięci;
- 4) w systemach i sieciach teleinformatycznych spełniających wymagania określone w ustawie.

§ 19.

1. Wykonanie kopii, odpisu, wypisu, wyciągu lub tłumaczenia materiału, a także wydruku z dokumentu elektronicznego następuje na pisemne zlecenie, w formie dekretacji lub odrębnego pisma, osoby podpisującej lub oznaczającej materiał, w przypadku materiału własnego albo adresata, w przypadku materiału nadesłanego. Zlecający określa w zleceniu ilość egzemplarzy oraz wskazuje odbiorców.
2. Kopie materiałów oznaczonych klauzulą „ściśle tajne” i „tajne” wykonuje się:
 - 1) w Ministerstwie Finansów — w komórce podległej pełnomocnikowi ochrony lub w Biurze Administracyjnym w Wydziale Poligrafii w obecności wyznaczonego przez pełnomocnika ochrony pracownika;
 - 2) w pozostałych jednostkach organizacyjnych — w wyznaczonym pomieszczeniu i pod nadzorem pracownika kancelarii.

§ 20.

Każdy wykonany materiał, w tym kopia, odpis, wypis, wyciąg, wydruk lub tłumaczenie, bezpośrednio po wykonaniu rejestruje się w odpowiednim dzienniku ewidencji.

§ 21.

1. Materiały, w toku realizowanych spraw, gromadzi się, przechowuje i przekazuje do archiwum w sposób określony w przepisach dotyczących zasad i trybu postępowania z dokumentacją powstającą i nadsyłaną do danej jednostki organizacyjnej, wydanych na podstawie ustawy z dnia 14 lipca 1983 r. o narodowym zasobie archiwalnym i archiwach (Dz. U. z 2011 r. Nr 123, poz. 698 i Nr 171, poz. 1016), z zachowaniem przepisów o ochronie informacji niejawnych.

2. W jednostkach organizacyjnych nieposiadających archiwum zapewniającego warunki przechowywania, zgodne z przepisami o ochronie informacji niejawnych, materiały dotyczące spraw ostatecznie zakończonych przechowuje się w kancelarii, przez okres oznaczony w jednolitym rzeczowym wykazie akt.

§ 22.

1. Dokument, który nie jest przewidziany do dalszego wykorzystywania, o ile nie stanowi materiału archiwalnego, może zostać zniszczony, z zastrzeżeniem przepisów o narodowym zasobie archiwalnym i archiwach.
2. Dokument niszczy się w taki sposób, aby niemożliwe było całkowite lub częściowe odtworzenie jego treści.
3. Po protokolarnym zniszczeniu dokumentu uzupełnia się rejestry, dzienniki i inne informacje dotyczące jego rejestracji.

§ 23.

Sposoby i procedury niszczenia informatycznych nośników danych określa dokumentacja bezpieczeństwa systemu teleinformatycznego.

Rozdział 4

Przepisy końcowe

§ 24.

Zarządzenie wchodzi w życie z dniem 2 stycznia 2012 r.²⁾

Minister Finansów

w z. *Ludwik Kotecki*

²⁾ Zarządzenie było poprzedzone zarządzeniem Nr 15 Ministra Finansów z dnia 10 lipca 2006 r. w sprawie szczególnego sposobu organizacji kancelarii tajnych, stosowania środków ochrony fizycznej oraz obiegu informacji niejawnych w jednostkach organizacyjnych resortu finansów.

48

ZARZĄDZENIE Nr 56 MINISTRA FINANSÓW

z dnia 28 grudnia 2011 r.

w sprawie ustanowienia dysponentów środków budżetu państwa w części 19 — Budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe

Na podstawie § 3 ust. 3 i 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2010 r. w sprawie szczególnego sposobu wykonywania budżetu państwa (Dz. U. Nr 245, poz. 1637 oraz z 2011 r. Nr 161, poz. 970) zarządza się, co następuje:

§ 1.

Ustanawia się dysponentami środków budżetu państwa w części 19 — Budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe:

1) bezpośrednio podległymi dysponentowi części:

§ 2.

a) drugiego stopnia — dyrektorów izb skarbowych,

Dysponentami w zakresie określonym w § 1 są również osoby pełniące obowiązki na powyższych stanowiskach.

b) trzeciego stopnia:

§ 3.

— Dyrektora Generalnego Ministerstwa Finansów,

Zarządzenie wchodzi w życie z dniem podpisania, z mocą od dnia 1 stycznia 2012 r.¹⁾

— dyrektorów urzędów kontroli skarbowej,

— dyrektorów izb celnych,

— Dyrektora Centrum Przetwarzania Danych Ministerstwa Finansów,

Minister Finansów

— Dyrektora Centrum Edukacji Zawodowej Resortu Finansów;

w z. *Ludwik Kotecki*

2) bezpośrednio podległymi dysponentowi drugiego stopnia — naczelników urzędów skarbowych, jako dysponentów trzeciego stopnia.

¹⁾ Niniejsze zarządzenie było poprzedzone zarządzeniem Nr 4 Ministra Finansów z dnia 18 stycznia 2011 r. w sprawie ustanowienia dysponentów środków budżetu państwa w części 19 — Budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe (Dz. Urz. Min. Fin. Nr 1, poz. 4).

49

OBWIESZCZENIE MINISTRA FINANSÓW¹⁾

z dnia 14 listopada 2011 r.

w sprawie ogłoszenia danych dotyczących osób wpisanych na listę doradców podatkowych oraz danych dotyczących dokonanych skreśleń z listy doradców podatkowych

Na podstawie § 2 ust. 1, 3 i 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 listopada 2010 r. w sprawie podawania do publicznej wiadomości danych dotyczących osób wpisanych na listę doradców podatkowych (Dz. U. Nr 230, poz. 1513) ogłasza się:

1) wykaz danych dotyczących osób wpisanych na listę doradców podatkowych w dniu 20 września 2011 r., stanowiący załącznik nr 1 do obwieszczenia;

2) wykaz danych dotyczących dokonanych skreśleń z listy doradców podatkowych, stanowiący załącznik nr 2 do obwieszczenia.

¹⁾ Minister Finansów kieruje działem administracji rządowej — finanse publiczne, na podstawie § 1 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 16 listopada 2007 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Finansów (Dz. U. Nr 216, poz. 1592).

Minister Finansów

w z. *Ludwik Kotecki*

Załączniki do obwieszczenia Ministra Finansów
z dnia 14 listopada 2011 r. (poz. 49)

Załącznik nr 1

**Wykaz danych dotyczących osób wpisanych na listę doradców podatkowych
w dniu 20 września 2011 r.**

Lp.	Numer wpisu	Data wpisu	Imię	Nazwisko	Miejsce wykonywania czynności doradztwa podatkowego	Miejscowość wykonywania czynności doradztwa podatkowego
1	2	3	4	5	6	7
1	11749	2011-09-20	Piotr	Leszkowski	nie wykonuje	
2	11759	2011-09-20	Jolanta Barbara	Płaskonka	nie wykonuje	
3	11777	2011-09-20	Michał	Antoniak	PricewaterhouseCoopers Sp. z o.o., al. Armii Ludowej 14	00-638 Warszawa
4	11778	2011-09-20	Monika	Block	ul. Spokojna 19	89-511 Ciekocyn
5	11779	2011-09-20	Marta Katarzyna	Chybalska	nie wykonuje	
6	11780	2011-09-20	Paweł	Dawidowicz	Deloitte Doradztwo Podatkowe Sp. z o.o., al. Jana Pawła II 19	00-854 Warszawa
7	11781	2011-09-20	Katarzyna	Detko	AUDYTOR S.A., ul. Grabiszewska 143; ul. Himalajska 3 B/3	53-439 Wrocław; 50-572 Wrocław
8	11783	2011-09-20	Anna Maria	Dziedzic	KPMG Tax M. Michna Sp. k., ul. Roosevelta 18	60-829 Poznań
9	11784	2011-09-20	Magdalena	Gawrońska	KPMG Tax M. Michna Sp. k., ul. Chłodna 51, XVI p.	00-867 Warszawa
10	11786	2011-09-20	Stanisław	Gordziałkowski	Sołtyński & Szlęzak Kancelaria Radców Praw- nych i Adwokatów Sp. k., ul. Wawelska 15 B	02-034 Warszawa
11	11787	2011-09-20	Maciej	Janicki	Deloitte Doradztwo Podatkowe Sp. z o.o., Plac Rodła 8	70-419 Szczecin
12	11788	2011-09-20	Tomasz	Jankowski	ul. Górczewska 222/55; ul. Polna 11	01-460 Warszawa; 00-633 Warszawa
13	11790	2011-09-20	Renata Maria	Jóźwiak	ul. Szaniawskiego 1	59-220 Legnica
14	11791	2011-09-20	Mariola	Karcz	ul. Turkusowa 5	05-140 Skubianka
15	11792	2011-09-20	Karolina	Kotwica	ul. Patriotów 220	04-701 Warszawa
16	11793	2011-09-20	Wiesława	Kozłowska	Deloitte Doradztwo Podatkowe Sp. z o.o., al. Jana Pawła II 19	00-854 Warszawa
17	11794	2011-09-20	Łukasz	Kudła	ul. Piastów 9/194	40-868 Katowice
18	11795	2011-09-20	Marzena	Lorkowska	nie wykonuje	
19	11796	2011-09-20	Łukasz	Łazuch	ul. Kochanowskiego 3	98-330 Pajęczno
20	11797	2011-09-20	Katarzyna	Łęgowska	ul. Srebrna 13/3	91-316 Łódź

1	2	3	4	5	6	7
21	11799	2011-09-20	Anna	Łyko	nie wykonuje	
22	11800	2011-09-20	Wojciech	Majkowski	KPMG Tax M. Michna Sp. k., ul. Chłodna 51, XVI p.	00-867 Warszawa
23	11801	2011-09-20	Karolina	Matoga	ul. Bronikowskiego 1/63	02-796 Warszawa
24	11802	2011-09-20	Jakub Karol	Matusiak	PricewaterhouseCoopers Sp. z o.o., al. Armii Ludowej 14	00-638 Warszawa
25	11803	2011-09-20	Łukasz	Michnik	Ernst&Young Sp. z o.o., Rondo ONZ 1	00-124 Warszawa
26	11804	2011-09-20	Marcin	Milewski	Oziemska Oziemski i Wspólnicy Adwokaci Spółka Partnerska, ul. Niemcewicza 26 lok. 141	02-306 Warszawa
27	11805	2011-09-20	Rafał Aleksander	Nawrot	ul. Mokotowska 57/5	00-542 Warszawa
28	11806	2011-09-20	Mariusz	Nowak	ul. Robotnicza 15/6	71-712 Szczecin
29	11807	2011-09-20	Anna Magdalena	Pazura	ul. Burgaska 6/187	02-758 Warszawa
30	11809	2011-09-20	Dariusz	Powaga	nie wykonuje	
31	11810	2011-09-20	Paweł	Puchalski	ul. Junaków 2/32	44-100 Gliwice
32	11811	2011-09-20	Michał	Raciborski	ul. Mariana Langiewicza 26	05-120 Legionowo
33	11812	2011-09-20	Agnieszka	Roman	Ernst&Young Sp. z o.o., ul. Podgórska 36	31-536 Kraków
34	11813	2011-09-20	Marcin	Sarnowski	ul. Dworcowa 23/1	89-620 Chojnice
35	11815	2011-09-20	Piotr	Sidor	ul. Obrońców Tobruku 23 a/7	01-494 Warszawa
36	11816	2011-09-20	Tomasz	Sobczak	ul. Nad Perelką 13/22	05-500 Piaseczno
37	11817	2011-09-20	Beata	Stasiek-Juszczynska	ul. Poselska 29	03-931 Warszawa
38	11818	2011-09-20	Sebastian	Stec	ul. XXI wieku 11 A/1	05-500 Józefosław
39	11820	2011-09-20	Paweł	Stróżyk	ul. Paderewskiego 23/16	64-610 Rogoźno
40	11821	2011-09-20	Grzegorz	Szachowicz	ul. Jasna 14/16 a	00-003 Warszawa
41	11822	2011-09-20	Karol	Szelągowski	Krzysztof Modzelewski Tax Sp. k., ul. Solariego 1/2	02-070 Warszawa
42	11823	2011-09-20	Magda	Szelwicka	KPMG Tax M. Michna Sp. k., ul. gen. Józefa Bema 2	50-265 Wrocław
43	11824	2011-09-20	Artur	Szostak	ul. 30 lipca 14	05-300 Mińsk Mazowiecki
44	11825	2011-09-20	Sebastian	Wawrzak	nie wykonuje	
45	11826	2011-09-20	Sławomir Jacek	Wiciak	ul. Leśna 28	62-053 Pecna
46	11827	2011-09-20	Anna Justyna	Wrześniewska	Deloitte Doradztwo Podatkowe Sp. z o.o., al. Jana Pawła II 19	00-854 Warszawa
47	11829	2011-09-20	Aldona	Żółcik	ul. Graniczna 15	05-600 Grójec
48	11830	2011-09-20	Łukasz	Tuszynski	ul. Wyspiańskiego 17/2	70-497 Szczecin

Załącznik nr 2

Wykaz danych dotyczących dokonanych skreśleń z listy doradców podatkowych

Lp.	Numer wpisu	Imię	Nazwisko	Data skreślenia	Data wpisu
1	2	3	4	5	6
1	08576	Anna	Kalisiewicz-Bates	2011-09-13	1999-01-29
2	08005	Tadeusz	Szymerski	2010-11-13	1998-12-16

50**OBWIESZCZENIE MINISTRA FINANSÓW¹⁾**

z dnia 2 grudnia 2011 r.

w sprawie ogłoszenia wykazu danych dotyczących dokonanych skreśleń z listy doradców podatkowych

Na podstawie § 2 ust. 1, 3 i 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 listopada 2010 r. w sprawie poda-

wania do publicznej wiadomości danych dotyczących osób wpisanych na listę doradców podatkowych (Dz. U. Nr 230, poz. 1513) ogłasza się wykaz danych dotyczących dokonanych skreśleń z listy doradców podatkowych, stanowiący załącznik do obwieszczenia.

¹⁾ Minister Finansów kieruje działem administracji rządowej — finanse publiczne, na podstawie § 1 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 18 listopada 2011 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Finansów (Dz. U. Nr 248, poz. 1481).

Minister Finansów

w z. *Ludwik Kotecki*

Załącznik do obwieszczenia Ministra Finansów
z dnia 2 grudnia 2011 r. (poz. 50)

Wykaz danych dotyczących dokonanych skreśleń z listy doradców podatkowych

Lp.	Numer wpisu	Imię	Nazwisko	Data skreślenia	Data wpisu
1	2	3	4	5	6
1	00665	Stefan	Grzesiak	2011-10-26	1997-07-28
2	01929	Henryk	Janusek	2011-10-26	1997-10-21
3	01993	Bożena	Zimna	2011-10-25	1997-10-21
4	02132	Joanna	Wawrzyniak	2011-10-27	1997-10-21
5	02710	Ewa	Staniszewska	2011-10-26	1997-11-24
6	02727	Zbigniew	Zimny	2011-10-25	1997-11-24
7	02807	Mirosława	Stencel	2011-10-27	1997-11-24
8	02826	Jolanta	Piszcchorowicz	2011-10-29	1997-11-24
9	03088	Grażyna Maria	Matulewska	2010-10-25	1997-11-24
10	03597	Mirosława	Pruszek	2011-10-26	1997-12-29

1	2	3	4	5	6
11	03949	Irena Barbara	Piotrowska	2011-10-27	1998-01-30
12	04116	Janusz	Krzyżaniak	2011-10-25	1998-01-30
13	04266	Mariusz	Mendakiewicz	2011-10-26	1998-01-30
14	04886	Eugeniusz Stefan	Stalmach	2011-10-27	1998-03-05
15	04941	Renata	Wiśniewska	2011-10-28	1998-03-05
16	05036	Krystyna	Wielento	2011-10-27	1998-03-05
17	05063	Jerzy Dominik	Szczesiak	2011-10-26	1998-04-07
18	05746	Ludwik	Błasiak	2011-10-25	1998-05-11
19	06092	Zuzanna	Wnęk	2011-10-25	1998-06-08
20	06514	Aleksandra	Górczyńska-Tarka	2011-10-26	1998-07-31
21	06573	Zuzanna	Arciszewska	2011-10-25	1998-07-31
22	07520	Krystyna	Reczko	2011-10-25	1998-10-28
23	08880	Władysław	Majchrzak	2011-10-26	1999-03-30
24	09245	Bogdan	Szymczuk	2011-09-21	1999-05-31
25	09619	Urszula	Wolnik	2011-10-25	2001-07-25
26	09729	Andrzej	Boruc	2011-10-25	2002-01-17
27	01137	Józef	Szczęszek	2011-11-10	1997-07-28
28	04047	Elżbieta	Sroka	2011-11-11	1998-01-30
29	08181	Jacek	Wierzbicki	2011-11-09	1998-12-16
30	08772	Borys	Pardus	2011-03-14	1999-03-30

51

KOMUNIKAT Nr 8 MINISTRA FINANSÓW

z dnia 24 listopada 2011 r.

w sprawie wzoru informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego

Na podstawie art. 295 ust. 3, w zakresie informacji, o której mowa w ust. 1, ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240, z późn. zm.¹⁾) ogłasza się, co następuje:

§ 1.

Określa się:

- 1) wzór informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego w roku poprzednim dla jednostek, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor we-

wewnętrzny zatrudniony w jednostce, stanowiący załącznik nr 1 do komunikatu;

- 2) wzór informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego w roku poprzednim dla jednostek, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca niezatrudniony w jednostce, stanowiący załącznik nr 2 do komunikatu.

§ 2.

Informację o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego w roku poprzednim sporządza się w formie elektronicznej i papierowej.

¹⁾ Zmiany tekstu wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2010 r. Nr 28, poz. 146, Nr 96, poz. 620, Nr 123, poz. 835, Nr 152, poz. 1020, Nr 238, poz. 1578 i Nr 257, poz. 1726 oraz z 2011 r. Nr 185, poz. 1092 i Nr 201, poz. 1183.

Minister Finansów

w z. *Ludwik Kotecki*

Załącznik do komunikatu Nr 8 Ministra Finansów
z dnia 24 listopada 2011 r. (poz. 51)

Załącznik nr 1

Dane kierownika jednostki w przypadku funduszu celowego dotyczy organu dysponującego funduszem	
Imię i nazwisko	

data, podpis | pieczęć kierownika jednostki
w przypadku funduszu celowego dotyczy organu dysponującego funduszem

Dane osoby wypełniającej formularz	
Imię i nazwisko	
Stanowisko służbowe	
Służbowy adres poczty elektronicznej	
Nr telefonu służbowego	
Data sporządzenia	

INFORMACJA O REALIZACJI ZADAŃ Z ZAKRESU AUDYTU WEWNĘTRZNEGO W ROKU DLA JEDNOSTEK, W KTÓRYCH AUDYT WEWNĘTRZNY PROWADZI AUDYTOR WEWNĘTRZNY ZATRUDNIONY W JEDNOSTCE										
1. Informacje o jednostce sektora finansów publicznych (zwanej dalej "jednostką")										
1.1 Nazwa jednostki Dodatkowo wpisać informacje o ewentualnych zmianach organizacyjnych w roku sprawozdawczym, np. w przypadku zmiany nazwy jednostki, w przypadku państwowych funduszy celowych należy podać również nazwę jednostki budżetowej obsługującej fundusz										
1.2 Adres jednostki ulica kod pocztowy numer miejscowość oficjalny adres poczty elektronicznej jednostki										
1.3 Minister kierujący działem administracji rządowej/Prezes Rady Ministrów należy wskazać odpowiedniego ministra kierującego działem administracji rządowej albo Prezesa Rady Ministrów w zależności od jednostki, jej jednostka w dziale w rozumieniu przepisów art. 2 pkt 7 ustawy o finansach publicznych /) albo jednostka, której Prezesowi Rady Ministrów lub przez niego nadzorowaną, lub jednostką obsługującą organ podległy Prezesowi Rady Ministrów lub przez niego nadzorowany										
1.4 Liczba pracujących w jednostce ogółem, w tym również zatrudnionych na podstawie stosunku służbowego wg stanu na 31 grudnia roku sprawozdawczego należy podać sumę osób zatrudnionych na podstawie stosunku służbowego oraz wartości ujętej w Sprawozdaniu o pracujących, wypracowanych czasie pracy (druk GUS Z-05) w Dziale 4, poz. 01 Kolumna Ogółem										
1.5 Podstawa prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce wskazać podstawę prawną prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce z kolumn od 1 do 9 poprzez wpisanie w wierszach a i b kwoty z planu finansowego jednostki na rok sprawozdawczy wg stanu na 31 grudnia										
Jednostka wymieniona w art. 274 ust. 1 ustawy	Państwowa jednostka budżetowa	Uczelnia publiczna	Samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej, który nie został utworzony przez jednostkę samorządu terytorialnego	Agencja wykonawcza	Państwowy fundusz celowy	Jednostka sektora finansów publicznych, której kierownik podjął decyzję o prowadzeniu audytu wewnętrznego	Jednostka w dziale wskazana przez ministra jako zobowiązana do prowadzenia audytu wewnętrznego	Jednostka wskazana przez Prezesa Rady Ministrów jako zobowiązana do prowadzenia audytu wewnętrznego		
odpowiednie kwoty zależne od formy jednostki	art. 274 ust. 2 pkt 1 ustawy; kwota dochodów/kwota wydatków	art. 274 ust. 2 pkt 2 ustawy; kwota przychodów/kwota kosztów	art. 274 ust. 2 pkt 3 ustawy; kwota przychodów/kwota kosztów	art. 274 ust. 2 pkt 4 ustawy; kwota przychodów/kwota kosztów	art. 274 ust. 2 pkt 5 ustawy; kwota przychodów/kwota kosztów	art. 274 ust. 4 ustawy; odpowiednie kwoty zależne od formy jednostki	art. 274 ust. 5 ustawy; odpowiednie kwoty zależne od formy jednostki	art. 274 ust. 6 ustawy; odpowiednie kwoty zależne od formy jednostki	1	9
a) kwota dochodów albo przychodów	2	3	4	5	6	7	8			
b) kwota wydatków albo kosztów										
1.6 W przypadku wypełnienia w punkcie 1.5 kolumny 7 albo 8, albo 9 należy wskazać formę jednostki wpisując odpowiednio: państwowa jednostka budżetowa albo agencja wykonawcza, albo instytucja gospodarki budżetowej, albo państwowy fundusz celowy, albo samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej nie utworzony przez jednostkę samorządu terytorialnego, albo uczelnia publiczna, albo Polska Akademia Nauk i tworzone przez nią jednostki organizacyjne, albo państwowa instytucja kultury, albo państwowa osoba prawna										

2. Informacje o komórce audytu wewnętrznego w jednostce <i>w przypadku funduszu celowego o komórce audytu wewnętrznego w jednostce budżetowej obsługującej fundusz</i>									
2.1 Nazwa komórki audytu wewnętrznego									
2.2 Czy podległość merytoryczna i organizacyjna kierownika komórki audytu wewnętrznego jest zgodna z art. 280 ustawy? <i>wpisać odpowiednio: tak albo nie</i>									
2.3 Czy w komórce audytu wewnętrznego istnieje system rejestracji czasu pracy? <i>wpisać odpowiednio: tak albo nie</i>									
2.4 Czy w komórce audytu wewnętrznego określono program zapewnienia i poprawy jakości obejmujący wszystkie aspekty działalności audytu wewnętrznego? <i>wpisać odpowiednio: tak albo nie</i>									
2.5 Zatrudnienie w komórce audytu wewnętrznego									
Etaty audytorów wewnętrznych, w tym kierownika komórki audytu wewnętrznego			Etaty stanowisk pomocniczych <i>nie należy wliczać etatów niezwiązanych z prowadzeniem audytu, np. stanowisk kontrolerów w przypadku połączenia komórek audytu i kontroli, jeżeli nie wspomagają pracy audytorów wewnętrznych</i>		stan na 1 stycznia roku sprawozdawczego		stan na 31 grudnia roku sprawozdawczego		
a) Liczba przyznanych etatów			d) Liczba przyznanych etatów						
b) Liczba obsadzonych etatów			e) Liczba obsadzonych etatów						
c) Liczba wakatów			f) Liczba wakatów						
2.6 Rotacja zatrudnienia w komórce audytu wewnętrznego <i>dotyczy etatów audytorów wewnętrznych, w tym kierownika komórki audytu wewnętrznego oraz stanowisk pomocniczych</i>									
a) Liczba zatrudnionych osób do komórki audytu wewnętrznego w roku sprawozdawczym przedstawiona w etatach <i>należy podać każde zatrudnienie osoby, które nastąpiło w roku sprawozdawczym, sumując wymiar etatu na jaki osoba została zatrudniona</i>									
2.7 Budżet czasu komórki audytu wewnętrznego ²⁾									
a) Suma osobodni stanowiąca łączny budżet czasu komórki audytu wewnętrznego, uwzględniona podczas sporządzania planu audytu na rok sprawozdawczy									
b) Suma osobodni stanowiąca łączny budżet czasu komórki audytu wewnętrznego - wykonanie za rok sprawozdawczy według stanu na 31 grudnia roku sprawozdawczego									
2.8 Informacje o osobach zatrudnionych w komórce audytu wewnętrznego <i>nie należy wymieniać osób niezwiązanych z prowadzeniem audytu, np. stanowisk kontrolerów w przypadku połączenia komórek audytu i kontroli, jeżeli nie wspomagają pracy audytorów wewnętrznych, stan na 31 grudnia roku sprawozdawczego</i>									
Lp.	Imię i nazwisko	Stanowisko służbowe <i>należy przypisać odpowiednio do kategorii: kierownik komórki audytu wewnętrznego albo audytor wewnętrzny albo stanowisko pomocnicze</i>	Wymiar czasu pracy w etatach	Służbowy adres poczty elektronicznej	Numer telefonu służbowego	Spełnia wymogi określone w art. 286 ustawy <i>wpisać odpowiednio: tak albo nie</i>	Posiadane kwalifikacje zawodowe: CIA, CGAP, CISA, ACCA, CFE, CCSA, CFSA, CFA, egzamin MF, biegły rewident, praktyka i studia ³⁾		
1	2	3	4	5	6	7	8		
1									

3. Informacja o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego w roku sprawozdawczym														
3.1 Audyt wewnętrzny w obszarach ryzyka														
	Zadania zapewnialjące				Czynności doradcze				Czy przeprowadzono czynności sprawozdawcze w roku sprawozdawczym					
	Liczba zaplanowanych zadań na rok sprawozdawczy	Liczba wykonanych zadań z wyłączeniem audytów wewnętrznych	Liczba zadań zaplanowanych i niezrealizowanych w roku sprawozdawczym	Liczba zadań zaplanowanych i niezrealizowanych w roku sprawozdawczym	Liczba zadań zaplanowanych i niezrealizowanych w roku sprawozdawczym	Liczba zadań zaplanowanych i niezrealizowanych w roku sprawozdawczym	Liczba zadań zaplanowanych i niezrealizowanych w roku sprawozdawczym	Liczba zadań zaplanowanych i niezrealizowanych w roku sprawozdawczym	Liczba zadań zaplanowanych i niezrealizowanych w roku sprawozdawczym	Liczba zadań zaplanowanych i niezrealizowanych w roku sprawozdawczym	Liczba zadań zaplanowanych i niezrealizowanych w roku sprawozdawczym	Liczba zadań zaplanowanych i niezrealizowanych w roku sprawozdawczym	Liczba zadań zaplanowanych i niezrealizowanych w roku sprawozdawczym	Liczba zadań zaplanowanych i niezrealizowanych w roku sprawozdawczym
Lp.	Obszary ryzyka, w których na etapie planowania rocznego audytu wewnętrznych audytów, jeżeli były, ujęte w planie audytu na rok sprawozdawczy	Typ obszaru działalności, w którym występuje ryzyko	Liczba zadań zaplanowanych i niezrealizowanych w roku sprawozdawczym	Liczba zadań zaplanowanych i niezrealizowanych w roku sprawozdawczym	Liczba zadań zaplanowanych i niezrealizowanych w roku sprawozdawczym	Liczba zadań zaplanowanych i niezrealizowanych w roku sprawozdawczym	Liczba zadań zaplanowanych i niezrealizowanych w roku sprawozdawczym	Liczba zadań zaplanowanych i niezrealizowanych w roku sprawozdawczym	Liczba zadań zaplanowanych i niezrealizowanych w roku sprawozdawczym	Liczba zadań zaplanowanych i niezrealizowanych w roku sprawozdawczym	Liczba zadań zaplanowanych i niezrealizowanych w roku sprawozdawczym	Liczba zadań zaplanowanych i niezrealizowanych w roku sprawozdawczym	Liczba zadań zaplanowanych i niezrealizowanych w roku sprawozdawczym	Liczba zadań zaplanowanych i niezrealizowanych w roku sprawozdawczym
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1														
a) Podsumowanie														
b) Podsumowanie dla audytów wewnętrznych obejmujących jednym zadaniem audytowym lub czynnościami sprawdzającymi kilka obszarów ryzyka														
c) Podsumowanie dla audytów wewnętrznych obejmujących audytami jednostek w ramach audytowego były dokonywane czynności nadzorwanej należy wpisać nazwy jednostek objętych tymi czynnościami														
3.2 Realizowane zadania zapewnialjące i czynności doradcze (planowane i nieplanowane) w roku sprawozdawczym														
	Temat zadania zapewnialającego albo przedmiot czynności doradczych	Zadanie zapewnialające ujęte w planie audytu na rok sprawozdawczy	W przypadku wewnętrznego zleconego wskazać podmiot zlecający audyt	Obszar ryzyka, w którym przeprowadzono zadanie audytowe	Liczba osobodni planowanych w roku sprawozdawczym na przeprowadzenie zadania zapewnialającego	Liczba osobodni wykorzystanych na przeprowadzenie zadania zapewnialającego albo wykonanie czynności doradczych w roku sprawozdawczym	Czas trwania zadania zapewnialającego albo czynności doradczej	Liczba zaleceń zawartych w sprawozdaniu odnośnie do zadań zapewnialających	Liczba zaleceń przyjętych do realizacji	Liczba zaleceń niezrealizowanych	Przyczyna niezrealizowania czynności doradczych	Czy przeprowadzono czynności sprawozdawcze w roku sprawozdawczym		
Lp.	Temat zadania zapewnialającego albo przedmiot czynności doradczych	Zadanie zapewnialające ujęte w planie audytu na rok sprawozdawczy	W przypadku wewnętrznego zleconego wskazać podmiot zlecający audyt	Obszar ryzyka, w którym przeprowadzono zadanie audytowe	Liczba osobodni planowanych w roku sprawozdawczym na przeprowadzenie zadania zapewnialającego	Liczba osobodni wykorzystanych na przeprowadzenie zadania zapewnialającego albo wykonanie czynności doradczych w roku sprawozdawczym	Czas trwania zadania zapewnialającego albo czynności doradczej	Liczba zaleceń zawartych w sprawozdaniu odnośnie do zadań zapewnialających	Liczba zaleceń przyjętych do realizacji	Liczba zaleceń niezrealizowanych	Przyczyna niezrealizowania czynności doradczych	Czy przeprowadzono czynności sprawozdawcze w roku sprawozdawczym		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13		
1														
Podsumowanie														

4. Finansowe skutki zadań audytowych, których wystąpienie zostało potwierdzone w roku sprawozdawczym ⁴⁾				
Lp.	Temat zadania zapewniającego, dla którego w roku sprawozdawczym przeprowadzono czynności sprawdzające albo temat zadania zapewniającego lub przedmiot czynności doradczych, których wyniki zostały poddane monitorowaniu w roku sprawozdawczym zgodnie ze standardami audytu wewnętrznego, o których mowa w art. 273 ustawy	Rok, w którym przeprowadzono zadanie audytowe	Okres za jaki wykazano finansowe skutki zadań audytowych	
			Data (miesiąc i rok) zrealizowania zaleceń/opinii lub wniosków	Data przygotowania notatki informacyjnej, o której mowa w § 28 ust. 4 rozporządzenia ⁵⁾ albo udokumentowanego monitorowania wyników audytu zgodnie ze standardami audytu wewnętrznego, o których mowa w art. 273 ustawy
1	2	3	4	5
1				6
Finansowy skutek zrealizowania zaleceń/opinii lub wniosków (oszczędności lub dodatkowe dochody/przychody) należy podać kwotę uzyskaną w okresie wyznaczonym datami zawartymi w kolumnach 4 i 5				
Podsumowanie				

1) Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240, z późn. zm.), zwana dalej "ustawą".

2) Czas dostępny stanowiący sumę dni roboczych stanowisk w komórce audytu wewnętrznego (audytorów wewnętrznych, w tym Kierowników komórek audytu wewnętrznego oraz stanowisk pomocniczych) z uwzględnieniem wymiaru etatów w roku sprawozdawczym. W przypadku jednostkowej komórki audytu wewnętrznego o wymiarze zatrudnienia 1 etatu - wynosi około 250 osobodni, 1/2 etatu - około 125 osobodni.

3) Użyte skróty oznaczają odpowiednio:

- jeden z certyfikatów: Certified Internal Auditor (CIA), Certified Government Auditing Professional (CGAP), Certified Information Systems Auditor (CISA), Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), Certified Fraud Examiner (CFE), Certification in Control Self Assessment (CCSA), Certified Financial Services Auditor (CFSa) lub Chartered Financial Analyst (CFA);
- egzamin MF - dotyczy osób, które złożyły, w latach 2003-2006, z wynikiem pozytywnym egzamin na audytora wewnętrznego przed Komisją Egzaminacyjną powołaną przez Ministra Finansów;
- biegły rewident - uprawnienia biegłego rewidenta;
- praktyka i studia - dwuletnia praktyka w zakresie audytu wewnętrznego i legitymowanie się dyplomem ukończenia studiów podyplomowych w zakresie audytu wewnętrznego, wydanym przez jednostkę organizacyjną, która w dniu wydania dyplomu była uprawniona, zgodnie z odrębnymi ustawami, do nadawania stopnia naukowego doktora nauk ekonomicznych lub prawnych.

4) Wypełnia się po raz pierwszy w odniesieniu do informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego za rok 2012, a w odniesieniu do informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego za rok 2011 wypełnia się według poniższego wzoru:

4. Informacja o wykonaniu w 2011 r. realizacji dyspozycji Prezesa Rady Ministrów, dotyczącej zwrócenia szczególnej uwagi na oszczędne gospodarowanie środkami publicznymi i formułowania takich zaleceń, które przyniosą wymierne oszczędności w wydatkach ze środków publicznych lub skuteczniejszą realizację dochodów budżetowych				
Wymierne oszczędności w wydatkach ze środków publicznych lub dodatkowo pozyskane dochody lub przychody będące skutkiem zaleceń/opinii lub wniosków sformułowanych w 2011 r., które komórki audytowane lub jednostki audytowane zadeklarowały wdrożyć, wyniosłą ogółem:				
Lp.	Temat zadania audytowego w 2011 r. ⁶⁾	Kwota w zł – finansowy skutek wydanych zaleceń w 2011 r. ⁷⁾	Kwota w zł – finansowy skutek wydanych zaleceń planowany w 2012 r. ⁷⁾	Kwota w zł – finansowy skutek wydanych zaleceń planowany w 2013 r. ⁷⁾
1	2	3	4	5
1				6
Podsumowanie				

5) Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego (Dz. U. Nr 21, poz. 108), zwane dalej "rozporządzeniem".

6) Do tabel należy wpisać jedynie te zadania audytowe, w których zostały oszacowane skutki finansowe. Będą to zadania zapewniające oraz mogą to być czynności doradcze, o ile można oszacować skutki finansowe wydanych opinii lub wniosków. Audytor, szacując ogólną kwotę oszczędności lub dodatkowo pozyskane dochody budżetowe lub przychody jednostki, w przypadku zadań zapewniających powinien wziąć pod uwagę jedynie te zalecenia, zamieszczone w sprawozdaniach, które kierownik komórki audytowanej lub kierownik jednostki uznał za zasadne i zadeklarował ich realizację, w myśl przepisów § 27 ust. 1, 3, 4 rozporządzenia.

7) Skutki wydanego zalecenia mogą występować zarówno w 2011 roku, jak i w latach następnych. Naliczone lub oszacowane skutki finansowe powinny być umieszczone stosownie do roku, w którym wystąpiły lub wystąpią. Przede wszystkim należy wpisać kwoty skutków finansowych, które wystąpiły w 2011 roku. Jeżeli oszacowano skutki finansowe, które wystąpią tylko lub również w latach 2012 lub 2013, to warto je również wpisać do odpowiednich kolumn tabeli.

Załącznik nr 2

Dane osoby wypełniającej formularz	
Imię i nazwisko	
Stanowisko służbowe	
Służbowy adres poczty elektronicznej	
Nr telefonu służbowego	
Data sporządzenia	

Dane kierownika jednostki w przypadku funduszu celowego dotyczy organu dysponującego funduszem	
Imię i nazwisko	

data, podpis i pieczęć kierownika jednostki
w przypadku funduszu celowego dotyczy organu dysponującego funduszem

INFORMACJA O REALIZACJI ZADAŃ Z ZAKRESU AUDYTU WEWNĘTRZNEGO W ROKU DLA JEDNOSTEK, W KTÓRYCH AUDYT WEWNĘTRZNY PROWADZI USŁUGODAWCA NIEZA TRUDNIONY W JEDNOSTCE									
1. Informacje o jednostce sektora finansów publicznych (zwanej dalej "jednostką")									
1.1 Nazwa jednostki dotatkowo wpisać informacje o ewentualnych zmianach organizacyjnych w roku sprawozdawczym, np. w przypadku zmiany nazwy jednostki, w przypadku państwowych funduszy celowych podać również nazwę jednostki budżetowej obsługującej fundusz;									
1.2 Adres jednostki									
ulica		numer		miejscowość					
1.3 Oficjalny adres poczty elektronicznej jednostki									
1.3 Minister kierujący działem administracji rządowej/Prezes Rady Ministrów należy wskazać odpowiednie ministerstwo/kierującego działem administracji rządowej albo Prezesa Rady Ministrów w zależności czy jednostka jest jednostką w dziale w rozumieniu przepisu art. 2 pkt 7 ustawy o finansach publicznych ¹⁾ albo jednostką podległą Prezesowi Rady Ministrów lub przez niego nadzorowaną, lub jednostką obsługującą organ podległy Prezesowi Rady Ministrów lub przez niego nadzorowany									
1.4 Liczba pracujących w jednostce ogółem, w tym również zatrudnionych na podstawie stosunku służbowego należy podać sumę, wg stanu na 31 grudnia roku sprawozdawczego, osób zatrudnionych na podstawie stosunku służbowego oraz wartości ujętej w Sprawozdaniu o pracujących, wynagrodzeniach i czasie pracy (druk GUS Z-06) w Dziale 4, poz. 01 kolumna Ogółem									
1.5 Podstawa prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce wskazać podstawę prawną prowadzenia audytu wewnętrznego w jednej z kolumn od 2 do 9 poprzez wpisanie w niej obu kwót z planu finansowego jednostki na rok sprawozdawczy wg stanu na 31 grudnia									
Jednostka wymieniona w art. 274 ust. 1 ustawy	Państwowa jednostka budżetowa	Uczelnia publiczna	Samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej, który nie został utworzony przez jednostkę samorządu terytorialnego	Agencja wykonawcza	Państwowy fundusz celowy	Jednostka sektora finansów publicznych, której kierownik podjął decyzję o prowadzeniu audytu	Jednostka w dziale wskazana przez ministra jako zobowiązana do prowadzenia audytu wewnętrznego	Jednostka wskazana przez Prezesa Rady Ministrów jako zobowiązana do prowadzenia audytu wewnętrznego	
art. 274 ust. 2 pkt 1 ustawy; kwota dochodów/kwota wydatków	art. 274 ust. 2 pkt 1 ustawy; kwota dochodów/kwota wydatków	art. 274 ust. 2 pkt 2 ustawy; kwota przychodów/kwota kosztów	art. 274 ust. 2 pkt 3 ustawy; kwota przychodów/kwota kosztów	art. 274 ust. 2 pkt 4 ustawy; kwota przychodów/kwota kosztów	art. 274 ust. 2 pkt 5 ustawy; kwota przychodów/kwota kosztów	art. 274 ust. 4 ustawy; odpowiednie kwoty zależne od formy jednostki	art. 274 ust. 5 ustawy; odpowiednie kwoty zależne od formy jednostki	art. 274 ust. 6 ustawy; odpowiednie kwoty zależne od formy jednostki	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	
a) kwota dochodów albo przychodów									
b) kwota wydatków albo kosztów									
1.6 W przypadku wypełnienia w punkcie 1.5 kolumny 7 albo 8, albo 9 należy wskazać formę jednostki wpisując odpowiednio: państwowa jednostka budżetowa albo agencja wykonawcza, albo instytucja gospodarki budżetowej, albo państwowy fundusz celowy, albo samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej nie utworzony przez jednostkę samorządu terytorialnego, albo uczelnia publiczna, albo Polska Akademia Nauk i tworzone przez nią jednostki organizacyjne, albo państwowa instytucja kultury, albo państwowa osoba prawna									

2. Informacje o usługodawcy niezatrudnionym w jednostce (zwanym dalej "usługodawcą") w przypadku funduszu celowego w jednostce budżetowej obsługującej fundusz					
2.1 Nazwa usługodawcy					
2.2 Określenie usługodawcy zgodnie z art. 279 ust. 1 ustawy					
2.3 Czy jednostka zawarła umowę z usługodawcą na okres co najmniej roku zgodnie z art. 279 ust. 3 ustawy? wpisz odpowiednio: tak albo nie					
2.4 Czy umowa/umowy zawarte przez jednostkę z usługodawcą/usługodawcami obejmowały swym okresem cały rok sprawozdowy? wpisz odpowiednio: tak albo nie					
2.5 Czy umowa zawarta z usługodawcą zawiera postanowienia gwarantujące prowadzenie audytu zgodnie z przepisami ustawy? wpisz odpowiednio: tak albo nie					
2.6 Czy umowa zawarta z usługodawcą określa sposób postępowania z dokumentami wytworzonymi dla celów prowadzenia audytu wewnętrznego zgodnie z art. 279 ust. 2 ustawy? wpisz odpowiednio: tak albo nie					
2.7 Czy w jednostce audyt wewnętrzny jest prowadzony przez usługodawcę za zgodą właściwego ministra kierującego działem albo Prezesa Rady Ministrów zgodnie z art. 278 ust. 2 albo ust. 4 ustawy? w przypadku wypełnienia punktu 1.3 należy wpisać odpowiednio: tak albo nie w przypadku pozostawienia punktu 1.3 bez wypełnienia należy wpisać: nie dotyczy					
2.8 Czy usługodawca wprowadził system rejestracji czasu pracy? wpisz odpowiednio: tak albo nie					
2.9 Czy usługodawca określił w procedurach program zapewnienia i poprawy jakości obejmujący wszystkie aspekty działalności audytu wewnętrznego? wpisz odpowiednio: tak albo nie					
2.10 Informacje o usługodawcy będącym osobą fizyczną albo o osobach zatrudnionych u usługodawcy do prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce stan na 31 grudnia roku sprawozdawczego					
Lp.	Imię i nazwisko	Służbowy adres poczty elektronicznej	Numer telefonu służbowego	Spełnia wymogi określone w art. 286 ustawy wpisać odpowiednio: tak albo nie	Posiadane kwalifikacje zawodowe: CIA, CGAP, CISA, ACCA, CFE, CCSA, CFSA, CFA, egzamin MF, biegły rewident, praktyka i studia ²⁾
1	2	3	4	5	6
1					

3. Informacja o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego w roku sprawozdawczym														
3.1 Audyt wewnętrzny w obszarach ryzyka														
Lp.	Obszary ryzyka <i>należy wymienić wszystkie obszary ryzyka analizowane na etapie przygotowywania planu audytu wewnętrznego na rok sprawozdawczy, uszeregowane od ryzyka wysokiego do niskiego</i>	Poziom ryzyka w obszarze na etapie planowania rocznego <i>wpisz odpowiednio: wysoki, średni, niski</i>	Typ obszaru działalności <i>wpisz odpowiednio: P dla działalności podstawowej, W dla działalności wspomagającej, Z dla procesów zarządzających</i>	Zadania zapewnialące						Czynności doradcze				Czy przeprowadzono czynności sprawdzające w roku sprawozdawczym <i>wpisz odpowiednią liczbę osób/na przeprowadzenie na czynności sprawdzających</i>
				Liczba zaplanowanych zadań na rok sprawozdawczy <i>nie należy wpisać audytów wewnętrznych ujętych w planie audytu na rok sprawozdawczy</i>	Liczba przeprowadzonych zadań z wyłączeniem audytów wewnętrznych zleconych <i>należy podać wyłącznie zadania zakończone w roku sprawozdawczym, w tym zadania rozpoczęte w roku poprzedzającym rok sprawozdawczy</i>	Liczba zapewnialanych zadań planowanych <i>nie należy pisać zadań zapewnialanych</i>	Przyczyna odstąpienia od przeprowadzenia zadania zapewnialącego <i>wpisz odpowiednio: przeprowadzenie niezrealizowane, wyłączenie nowego ryzyka, zmiana oceny ryzyka, inne</i>	Liczba przeprowadzonych audytów wewnętrznych zleconych <i>przeprowadzonych na podstawie art. 292 ust. 1 pkt 1 albo art. 293 ustawy</i>	Liczba wykonanych czynności doradczych <i>nie należy wpisać audytów wewnętrznych zleconych</i>	Liczba czynności doradczych rozpoczętych i niezakończonych w roku sprawozdawczym	Liczba niezrealizowanych czynności doradczych <i>wpisz odpowiednio: odmowa wykonania, inne</i>			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1														
a) Podsumowanie														
b) Podsumowanie dla usługodawców obejmujących jednym zadaniem audytowym lub czynnościami sprawdzającymi kilka obszarów ryzyka <i>należy zsumować automatycznie wartości z tabeli 3.1 podane w wierszu a) "Podsumowanie" oraz w przypadku obejmowania jednym zadaniem audytowym lub czynnościami sprawdzającymi kilku obszarów ryzyka podać odpowiednio, faktyczne liczby zadań audytowych (lub osobowych) - w odniesieniu do czynności sprawdzających, w pozostałych przypadkach należy podać wartości odpowiadające szumowanym automatycznie wartościom wskazanym w wierszu a) "Podsumowanie"</i>														
3.2 Realizowane zadania zapewnialące i czynności doradcze (planowane i nieplanowane) w roku sprawozdawczym														
Lp.	Temat zadania zapewnialącego albo przedmiot czynności doradczych <i>wpisz odpowiednio</i>	Zadanie zapewnialące ujęte w planie audytu na rok sprawozdawczy <i>wpisz odpowiednio: tak albo nie</i>	Zadanie zapewnialące albo przedmiot czynności doradcze <i>wpisz odpowiednio</i>	W przypadku wewnętrznego zleconego wskazać podmiot zlecający audyt <i>wpisz odpowiednio: Minister Finansów albo Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej</i>	Obszar ryzyka, w którym przeprowadzono zadanie audytowe <i>wskazać odpowiednio liczbę porządkową z kolumny 1 tabeli 3.1</i>	Liczba osobodni planowanych w roku sprawozdawczym na przeprowadzenie zadania zapewnialącego	Liczba osobodni wykorzystanych na przeprowadzenie zadania zapewnialącego albo wykonanie czynności doradczych w roku sprawozdawczym	Czas trwania zadania zapewnialącego albo czynności doradczej		Liczba zaleceń zawartych w sprawozdaniu odnoszących się do zadań zapewnialających	Liczba zaleceń przyjętych do realizacji odnoszących się do zadań zapewnialających	Jeżeli w ramach przeprowadzanego zadania audytowego były dokonywane czynności w jednostce podległej lub nadzorowanej należy wpisać nazwy jednostek objętych tymi czynnościami		
								data rozpoczęcia	data zakończenia <i>nie wypełniać w przypadku zadań audytowych rozpoczętych i niezakończonych do 31 grudnia roku sprawozdawczego</i>					
1	2	4	3	5	6	7	8	9	10	11	12	13		
1														

4. Finansowe skutki zadań audytowych, których wystąpienie zostało potwierdzone w roku sprawozdawczym ³⁾					
Lp.	Temat zadania zapewniającego, dla którego w roku sprawozdawczym przeprowadzono czynności sprawdzające albo temat zadania zapewniającego lub przedmiot czynności doradczych, których wyniki zostały poddane monitorowaniu w roku sprawozdawczym zgodnie ze standardami audytu wewnętrznego, o których mowa w art. 273 ustawy	Rok, w którym przeprowadzono zadanie audytowe	Okres za jaki wykazano finansowe skutki zadań audytowych		Finansowy skutek zrealizowania zaleceń/opinii lub wniosków (oszczędności lub dodatkowe dochody/przychody) należy podać kwotę uzyskaną w okresie wyznaczonym danymi zawartymi w kolumnach 4 i 5
			Data (miesiąc i rok) zrealizowania zaleceń/opinii lub wniosków	Data przygotowania notatki informacyjnej, o której mowa w § 28 ust. 4 rozporządzenia ⁴⁾ albo udokumentowanego monitorowania wyników audytu zgodnie ze standardami audytu wewnętrznego, o których mowa w art. 273 ustawy	
1	2	3	4	5	6
1					
Podsumowanie					

- 1) Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240, z późn. zm.), zwana dalej "ustawą".
- 2) Użyte skróty oznaczają odpowiednio:
- jeden z certyfikatów: Certified Internal Auditor (CIA), Certified Government Auditing Professional (CGAP), Certified Information Systems Auditor (CISA), Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), Certified Fraud Examiner (CFE), Certification in Control Self Assessment (CCSA), Certified Financial Services Auditor (CFS-A) lub Chartered Financial Analyst (CFA);
 - egzamin MF - dotyczy osób, które złożyły, w latach 2003-2006, z wynikiem pozytywnym egzamin na audytora wewnętrznego przed Komisją Egzaminacyjną powołaną przez Ministra Finansów;
 - biegły rewident - uprawnienia biegłego rewidenta;
 - praktyka i studia - dwuletnia praktyka w zakresie audytu wewnętrznego i legitymowanie się dyplomem ukończenia studiów podyplomowych w zakresie audytu wewnętrznego, wydanym przez jednostkę organizacyjną, która w dniu wydania dyplomu była uprawniona, zgodnie z odrębnymi ustawami, do nadawania stopnia naukowego doktora nauk ekonomicznych lub prawnych.
- 3) Wypełnia się po raz pierwszy w odniesieniu do informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego za rok 2012, a w odniesieniu do informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego za rok 2011 wypełnia się według poniższego wzoru:

4. Informacja o wykonaniu w 2011 r. realizacji dyspozycji Prezesa Rady Ministrów, dotyczącej zwrotu uwagi na oszczędne gospodarowanie środkami publicznymi i formułowania takich zaleceń, które przyniosą wymierne oszczędności w wydatkach ze środków publicznych lub dodatkowo pozyskane dochody lub przychody będące skutkiem zaleceń/opinii lub wniosków sformułowanych w 2011 r., które komórki audytowane lub jednostki audytowane zadeklarowały wdrożyć, wyniosą ogółem:					
Wymierne oszczędności w wydatkach ze środków publicznych lub dodatkowo pozyskane dochody lub przychody będące skutkiem zaleceń/opinii lub wniosków sformułowanych w 2011 r., które komórki audytowane lub jednostki audytowane zadeklarowały wdrożyć, wyniosą ogółem:					
Lp.	Temat zadania audytowego w 2011 r. ⁵⁾	Kwota w zł – finansowy skutek wydanych zaleceń w 2011 r. ⁶⁾	Kwota w zł – finansowy skutek wydanych zaleceń planowany w 2012 r. ⁶⁾	Kwota w zł – finansowy skutek wydanych zaleceń planowany w 2013 r. ⁶⁾	Uwagi
1	2	3	4	5	6
1					
Podsumowanie					

- 4) Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego (Dz. U. Nr 21, poz. 108), zwane dalej "rozporządzeniem".
- 5) Do tabel należy wpisać jedynie te zadania audytowe, w których zostały oszacowane skutki finansowe. Będą to zadania zapewniające oraz mogą to być czynności doradcze, o ile można oszacować skutki finansowe wydanych opinii lub wniosków. Audytor, szacując ogólną kwotę oszczędności lub dodatkowo pozyskane dochody budżetowe lub przychody jednostki, w przypadku zadań zapewniających powinien wziąć pod uwagę jedynie te zalecenia, zamieszczone w sprawozdaniach, które kierownik komórki audytowanej lub kierownik jednostki uznał za zasadne i zadeklarował ich realizację, w myśl przepisów § 27 ust. 1, 3, 4 rozporządzenia.
- 6) Skutki wydanego zalecenia mogą występować zarówno w 2011 roku, jak i w latach następnych. Naliczone lub oszacowane skutki finansowe powinny być umieszczone stosownie do roku, w którym wystąpiły lub wystąpią. Przede wszystkim należy wpisać kwoty skutków finansowych, które wystąpiły w 2011 roku. Jeżeli oszacowano skutki finansowe, które wystąpią tylko w latach 2012 lub 2013, to warto je również wpisać do odpowiednich kolumn tabeli.

52

KOMUNIKAT Nr 9 MINISTRA FINANSÓW

z dnia 23 grudnia 2011 r.

w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia znowelizowanego Krajowego Standardu Rachunkowości nr 5 „Leasing, najem i dzierżawa”

Ogłasza się uchwałę nr 16/11 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 13 grudnia 2011 r. w sprawie przyjęcia znowelizowanego Krajowego Standardu Ra-

chunkowości nr 5 „Leasing, najem i dzierżawa”, stanowiącą załącznik do komunikatu.

Minister Finansów

wz. *Ludwik Kotecki*

Załącznik do komunikatu Nr 9 Ministra Finansów
z dnia 23 grudnia 2011 r. (poz. 52)

UCHWAŁA Nr 16/11 KOMITETU STANDARDÓW RACHUNKOWOŚCI

z dnia 13 grudnia 2011 r.

w sprawie przyjęcia znowelizowanego Krajowego Standardu Rachunkowości nr 5 „Leasing, najem i dzierżawa”

Na podstawie § 6 ust. 2 w zw. z § 2 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2001r. w sprawie zakresu działania i sposobu organizacji Komitetu Standardów Rachunkowości (Dz. U. Nr 140, poz. 1580, z późn. zm.) uchwala się, co następuje:

§ 1.

1. Komitet przyjmuje nowelizację Krajowego Standardu Rachunkowości nr 5 „Leasing, najem i dzierżawa”, stanowiącą załącznik do niniejszej uchwały.
2. Standard, o którym mowa w ust. 1, wchodzi w życie z dniem ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów.
3. Traci moc uchwała nr 2/08 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 11 marca 2008 r. w sprawie przyjęcia krajowego standardu rachunkowości nr 5 „Leasing, najem i dzierżawa”.

§ 2.

Znowelizowany KSR Nr 5 „Leasing, najem i dzierżawa” stosuje się po raz pierwszy do sprawozdań finansowych sporządzonych za rok obrotowy rozpoczęty w 2012, z możliwością wcześniejszego zastosowania.

§ 3.

Uchwała wchodzi w życie z dniem podjęcia.

Sekretarz Komitetu

*Aneta Gołdyń*Przewodnicząca Komitetu
Standardów Rachunkowości*Joanna Dadacz*

KSR nr 5 „Leasing, najem i dzierżawa”

Spis treści

I. Cel i zakres stosowania Standardu	220
II. Definicje	220
III. Klasyfikacja leasingu, najmu i dzierżawy oraz zagadnienia wspólne	222
IV. Leasing operacyjny — ewidencja u korzystającego	225
V. Leasing operacyjny — ewidencja u finansującego	223
VI. Leasing finansowy — ewidencja u korzystającego	225
VII. Leasing finansowy — ewidencja u finansującego	234
VIII. Leasing zwrotny	238
IX. Najem i dzierżawa — ewidencja u najemcy lub dzierżawcy	239
X. Najem i dzierżawa — ewidencja u wynajmującego lub wydzierżawiającego	240
XI. Prezentacja i ujawnianie informacji o leasingu oraz najmie i dzierżawie	241
XII. Uproszczona ewidencja umów leasingu finansowego	242
Przykłady	243

I. Cel i zakres stosowania Standardu

I.1. Niniejszy Krajowy Standard Rachunkowości, zwany dalej Standardem, określa zasady wyceny i ujęcia w księgach rachunkowych oraz kryteria prezentacji i ujawnień w sprawozdaniu finansowym aktywów i zobowiązań oraz kosztów i przychodów wynikających z umów leasingu, najmu i dzierżawy, o których mowa w art. 3 ust. 4 i 5 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2009 r. Nr 152, poz. 1223, z późn. zm.), zwanej dalej Ustawą. Klasyfikacje umów leasingu, najmu i dzierżawy do celów Standardu ilustruje załącznik 2. Celem Standardu jest pomoc w rozwiązywaniu problemów, jakie rodzi stosowanie umów leasingu, najmu i dzierżawy dla rachunkowości w praktyce.

I.2. Standard dotyczy wszystkich rodzajów umów leasingu, nazwanych w Kodeksie cywilnym, umów najmu i dzierżawy oraz wszelkich umów o podobnym charakterze, których przedmiotem są środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne, zwane dalej zamiennymi aktywami, z wyjątkiem umów wynikających z przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji. Standard dotyczy m.in. umów leasingu, które powodują przeniesienie na korzystającego prawa do użytkowania aktywów, nawet jeśli na finansującym nadal ciąży obowiązek wykonywania znaczących usług związanych z obsługą lub użytkowaniem takich aktywów. Zawarte w Standardzie rozwiązania dotyczące środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych stosuje się również do inwestycji w nieruchomości i prawa, wycenianych i amortyzowanych według zasad stosowanych do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

I.3. Standard dotyczy także korzystających, stosujących zwolnienie przewidziane w art. 3 ust. 6 Ustawy (korzystający ci mogą stosować zasady klasyfikacji umów leasingu przewidziane przepisami o podatku dochodowym), w zakresie ewidencji umów leasingu, najmu i dzierżawy oraz prezentacji i ujawniania informacji o leasingu, najmie i dzierżawie w sprawozdaniach finansowych. Podane w standardzie sposoby księgowania leasingu, najmu i dzierżawy dotyczą innych niż banki i zakłady ubezpieczeń jednostek, które wiąże załącznik nr 1 do Ustawy. Banki oraz zakłady ubezpieczeń dostosowują wyjaśnienia standardu do swojej specyfiki. Zawarte w standardzie schematy księgowania i przykłady nie stanowią jego integralnej części i służą jedynie ilustracji wyjaśnień standardu.

I.4. Stosowanie Standardu nie wpływa na klasyfikację leasingu dokonywaną na podstawie przepisów o podatku dochodowym.

I.5. Nie stosuje się Standardu:

- a) do wyceny nieruchomości i praw będących w posiadaniu korzystających jako inwestycje w nieruchomości i wycenianych w cenie rynkowej lub inaczej ustalonej wartości godziwej,
- b) do wyceny inwestycji w nieruchomości i prawa oddanych przez finansującego w leasing operacyjny, w cenie rynkowej lub inaczej ustalonej wartości godziwej,
- c) do umów, które są umowami o świadczenie usług i nie powodują przeniesienia prawa do użytkowania aktywów między stronami.

I.6. W praktyce gospodarczej dość powszechny jest stan, że umowy zaliczane w myśl Ustawy do leasingu finansowego są dla celów podatkowych uznawane za umowy leasingu operacyjnego. Wyjaśnienia Standardu obejmują rozwiązania ewidencyjne umożliwiające prawidłowe ujęcie skutków umowy leasingu finansowego klasyfikowanej dla celów podatkowych jako leasing operacyjny, ale nie zawierają interpretacji skutków podatkowych umów leasingu. Ze względu na różnice między księgowym a podatkowym ujęciem leasingu zastosowania wymagają postanowienia Krajowego Standardu Rachunkowości nr 2 Podatek dochodowy. Odmienne ujęcie leasingu przewidują również przepisy o podatku od towarów i usług.

I.7. Standard przewiduje możliwość stosowania przez korzystającego i finansującego uproszczonych rozwiązań do ewidencji umów leasingu finansowego, jeżeli nie powoduje to istotnego zniekształcenia obrazu sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego przekazywanego przez sprawozdanie finansowe. Uproszczone rozwiązania w zakresie ewidencji leasingu przedstawiono w rozdziale XII. Standardu.

I.8. Treść Standardu opiera się na rozwiązaniach Międzynarodowego Standardu Rachunkowości 17 (MSR 17) „Leasing”, wydanego przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (International Accounting Standards Board). Najważniejsze różnice między Standardem a MSR nr 17 polegają na tym, że Standard:

- zawiera odmienne podejście do klasyfikacji umów leasingu,
- bardziej szczegółowo wyjaśnia niektóre zagadnienia (m.in. ujęcia opłat za zawarcie umowy, opłat wstępnych, opłat podstawowych, opłat końcowych, wyceny wartości początkowej przedmiotu leasingu finansowego, podziału opłaty leasingowej na część kapitałową i odsetkową,
- umożliwia stosowanie uproszczonych rozwiązań przy: podziale opłat na część dotyczącą gruntów i część dotyczącą budynków w przypadku leasingu nieruchomości,
- przewiduje odmienny sposób ujmowania skutków transakcji operacyjnego leasingu zwrotnego,
- przewiduje węższy zakres ujawnień informacji aniżeli MSR 17,
- zawiera wytyczne dotyczące ujmowania umów najmu i dzierżawy, zawartych na czas nieoznaczony.

II. Definicje

Stosowane w Standardzie pojęcia oznaczają:

II.1. Umowa leasingu — jest to umowa leasingu nazwana w kodeksie cywilnym, a także każda inna umowa zawarta na czas oznaczony, na mocy której jedna ze stron, zwana „finansującym”, oddaje do odpłatnego użytku¹⁾ albo używania i pobierania pożytków drugiej stronie, zwanej „korzystającym” przedmiot leasingu, którym są składniki aktywów, jak np. nieruchomości, urządzenia, maszyny, środki transportu, wartości niematerialne i prawne. Umowami leasingu w rozumieniu Standardu są zatem również nazwane w kodeksie cy-

¹⁾ Odpłatne używanie – w przypadku umów leasingu – polega na obowiązkowej uiszczenia przez korzystającego jednej opłaty leasingowej lub serii opłat leasingowych.

wilnym umowy najmu i dzierżawy, zawarte na czas oznaczony. W zakres umowy leasingu mogą również wchodzić dodatkowe (zależne) świadczenia związane z przedmiotem leasingu, jak np. utrzymanie lokali w stanie zdatnym do użytku (np. ogrzewanie, oświetlenie, woda, funkcjonowanie wind, utrzymanie czystości, ochrona) lub zapewnienie serwisu technicznego, oddanych w leasing maszyn i urządzeń. W rozumieniu Standardu okres leasingu wynosi co najmniej 12 miesięcy.

II.2. Umowa najmu — w rozumieniu Standardu jest to umowa, przez którą wynajmujący zobowiązuje się oddać najemcy rzecz do używania przez czas nieoznaczony (tzn. taki, który nie jest określony w umowie), a najemca zobowiązuje się płacić wynajmującemu umówiony czynsz.

II.3. Umowa dzierżawy — w rozumieniu Standardu jest to umowa, przez którą wydzierżawiający zobowiązuje się oddać dzierżawcy rzecz do używania i pobierania pożytków przez czas nieoznaczony, a dzierżawca zobowiązuje się płacić wydzierżawiającemu umówiony czynsz.

II.4. Finansujący — strona umowy leasingu, a także wydzierżawiający i wynajmujący, jeśli umowy najmu i dzierżawy są umowami leasingu w rozumieniu Standardu.

II.5. Korzystający — strona umowy leasingu, a także najemca i dzierżawca, jeśli umowy najmu i dzierżawy są umowami leasingu w rozumieniu Standardu.

II.6. Leasing finansowy — jest to umowa leasingu, która spełnia przynajmniej jeden z warunków określonych w art. 3 ust. 4 Ustawy. Przedmiot umowy leasingu finansowego jest zaliczany do środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych lub inwestycji w nieruchomości i prawa u korzystającego i ten dokonuje odpisów amortyzacyjnych. Zasady klasyfikacji umów leasingu wyjaśniono w rozdziale III Standardu.

II.7. Leasing operacyjny — jest to umowa leasingu inna niż umowa leasingu finansowego. Przedmiot umowy leasingu operacyjnego jest zaliczany do środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych, inwestycji w nieruchomości i prawa u finansującego i ten dokonuje odpisów amortyzacyjnych.

II.8. Moment rozpoczęcia leasingu — jest to wcześniejsza z dwóch dat: daty zawarcia umowy leasingu lub daty zobowiązania się stron umowy do przestrzegania zasadniczych postanowień umowy leasingu. W momencie rozpoczęcia leasingu umowa — zależnie od jej postanowień — jest klasyfikowana do leasingu finansowego albo leasingu operacyjnego.

II.9. Okres leasingu — jest to okres, na który finansujący zobowiązał się w umowie leasingu do oddania w leasing danego składnika aktywów, wraz z wszelkimi dodatkowymi okresami, w ciągu których korzystający ma prawo kontynuować użytkowanie tego składnika aktywów pod warunkiem wniesienia dalszych opłat lub bez ich wnoszenia, jeżeli w momencie rozpoczęcia leasingu jest wystarczająco pewne, że korzystający skorzysta z tego prawa. Okres leasingu obejmuje co najmniej 12 miesięcy.

II.10. Moment rozpoczęcia okresu leasingu — jest to data, od której korzystającemu przysługuje prawo do korzystania z przedmiotu leasingu. Jest to zarazem data początkowego ujęcia w księgach rachunkowych

stron umowy leasingu skutków jej zawarcia (tj. ujęcia aktywów, zobowiązań, przychodów lub kosztów z tytułu leasingu).

II.11. Moment zakończenia leasingu — jest to przewidziana w aktualnej umowie leasingu data zakończenia umowy lub wcześniejsza od niej data rozwiązania umowy. Momentem zakończenia leasingu może być także data wynikająca z dodatkowego okresu na jaki korzystający ma prawo kontynuować użytkowanie przedmiotu leasingu.

II.12. Okres ekonomicznej użyteczności — jest to czas, przez który — według przewidywań — dany składnik aktywów będzie użytkowany. Może być on także mierzony liczbą jednostek produkcji lub innych pożytków, które według przewidywań można uzyskać z użytkowania danego składnika aktywów.

II.13. Okres użytkowania przedmiotu umowy leasingu — jest to liczony od momentu rozpoczęcia leasingu szacunkowy okres, którego długość nie jest ograniczona przez okres leasingu, w ciągu którego przewiduje się skonsumowanie korzyści ekonomicznych zawartych w składniku aktywów, stanowiącym przedmiot umowy leasingu.

II.14. Wartość końcowa przedmiotu umowy leasingu — jest to kwota, jaką strona umowy zgodnie ze swoimi przekonaniem, mogłaby uzyskać obecnie za składnik aktywów stanowiący przedmiot umowy leasingu, uwzględniając jego wiek i stan, jaki będzie on reprezentował na koniec jego ekonomicznej użyteczności.

II.15. Niegwarantowana wartość końcowa — jest to całość lub część wartości końcowej przedmiotu umowy, której uzyskanie przez finansującego nie jest umownie zagwarantowane.

II.16. Gwarantowana wartość końcowa — jest to całość lub część wartości końcowej przedmiotu umowy, której uzyskanie przez finansującego jest umownie zagwarantowane przez korzystającego lub stronę trzecią zdolną finansowo do realizacji gwarancji.

II.17. Opłaty leasingowe oraz z tytułu najmu i dzierżawy — są to opłaty wnoszone przez okres leasingu, najmu i dzierżawy, do uiszczenia których korzystający, najemca lub dzierżawca, jest lub może być w myśl umowy leasingu, najmu lub dzierżawy obowiązany, z wyłączeniem kosztów usług i podatków pokrywanych przez finansującego, najmującego lub wydzierżawiającego i mu zwracanych, jak również:

(a) w przypadku korzystającego — ewentualna gwarantowana opłata końcowa,

(b) w przypadku finansującego — ewentualna gwarantowana wartość końcowa przedmiotu leasingu.

Jeżeli korzystający ma prawo nabycia składnika aktywów, będącego przedmiotem umowy leasingu za cenę, która — według przewidywań — będzie na tyle niższa od jego wartości rynkowej (godziwej) ustalonej na dzień zrealizowania tego prawa, że w momencie rozpoczęcia leasingu istnieje wystarczająca pewność, iż korzystający z prawa tego skorzysta, wówczas opłaty leasingowe obejmują minimalne opłaty płatne w okresie leasingu do dnia, gdy prawo zakupu — według przewidywań — zostanie zrealizowane oraz opłatę, której uiszczenie jest wymagane dla realizacji tego prawa (opłatę końcową).

II.18. Opłata za zawarcie umowy (opłata manipulacyjna)

— jest to opłata uiszczana przez korzystającego na rzecz finansującego przed rozpoczęciem okresu leasingu, mająca charakter prowizji przysługującej finansującemu za zawarcie umowy. Opłata za zawarcie umowy z zasady uiszczana jest w momencie rozpoczęcia leasingu.

II.19. Opłata wstępna (opłata inicjalna)

— jest to opłata uiszczana przez korzystającego, najemcę lub dzierżawcę na rzecz finansującego, wynajmującego lub wydzierżawiającego w momencie rozpoczęcia leasingu, najmu lub dzierżawy, służąca pokryciu określonej części wartości przedmiotu leasingu najmu lub dzierżawy. Jeżeli opłata za zawarcie umowy i opłata wstępna są pobierane łącznie, a z faktury nie wynika ich podział, to przyjmuje się, że jest to opłata wstępna.

II.20. Opłaty podstawowe — są to opłaty wnoszone przez korzystającego, najemcę lub dzierżawcę na rzecz finansującego, wynajmującego lub wydzierżawiającego w okresie leasingu lub dzierżawy za prawo do używania lub używania i pobierania pożytków z przedmiotu umowy.

II.21. Opłata końcowa — jest to opłata ponoszona przez korzystającego, najemcę lub dzierżawcę po momencie zakończenia leasingu, najmu lub dzierżawy, stanowiąca cenę, za jaką korzystający, najemca lub dzierżawca nabywa przedmiot umowy leasingu, najmu lub dzierżawy.

II.22. Warunkowa opłata leasingowa — jest to ta część opłat leasingowych, których kwota nie jest stała, ale zależy od przyszłych czynników, innych niż upływ czasu (np. udziału w przychodach ze sprzedaży, przyszłego stopnia zużycia przedmiotu umowy, przyszłych indeksów cen, przyszłych rynkowych stóp procentowych).

II.23. Początkowe koszty bezpośrednie — są to koszty, które nie zostałyby poniesione, gdyby umowa leasingu, najmu lub dzierżawy nie została zawarta, przy czym koszty te można bezpośrednio przypisać do umowy i działań zmierzających do jej zawarcia; nie obejmują one kosztów poniesionych przez producenta lub pośrednika przedmiotu umowy leasingu. W przypadku finansującego wynajmującego lub wydzierżawiającego początkowe koszty bezpośrednie stanowią np. prowizje pośredników, opłaty za czynności prawne i inne związane z negocjacją umowy. W przypadku korzystającego, najemcy lub dzierżawcy początkowe koszty bezpośrednie obejmują m.in. opłatę za zawarcie umowy. Początkowe koszty bezpośrednie nie mogą zawierać kosztów ogólnych zarządu, kosztów sprzedaży lub marketingu, jak również kosztów finansowania zakupu przedmiotu umowy.

II.24. Stopa procentowa leasingu — jest to stopa dyskontowa aktualna na moment rozpoczęcia leasingu, powodująca, że łączna wartość bieżąca (zdyskontowana)

a) opłat leasingowych oraz b) niegwarantowanej wartości końcowej równa się sumie i) wartości godziwej przedmiotu leasingu oraz ii) wszelkich początkowych kosztów bezpośrednich poniesionych przez finansującego.

II.25. Stopa procentowa korzystającego — jest to stopa procentowa, jaką korzystający musiałby zapłacić od podobnej umowy leasingu lub — jeżeli nie można jej ustalić — stopa procentowa, przy jakiej na moment rozpoczęcia leasingu korzystający mógłby pożyczyć środki pieniężne (uzyskać kredyt) na zakup danego składnika aktywów, na podobny do przewidzianego w umowie leasingu okres i przy podobnych zabezpieczeniach.

II.26. Inwestycja leasingowa brutto — jest sumą:

- (a) należnych finansującemu opłat leasingowych wynikających z umowy leasingu finansowego (z wyłączeniem warunkowych opłat leasingowych) oraz
- (b) ewentualnej niegwarantowanej wartości końcowej przypadającej na rzecz finansującego.

II.27. Inwestycja leasingowa netto — jest to inwestycja leasingowa brutto zdyskontowana za pomocą stopy procentowej leasingu.

II.28. Niezrealizowane przychody z leasingu finansowego — stanowią różnicę między:

- a) inwestycją leasingową brutto a
- b) inwestycją leasingową netto.

II.29. Cesja ubezpieczenia — jest to zawarte w umowie o ubezpieczenie przedmiotu leasingu zastrzeżenie stanowiące, że wypłata odszkodowania lub jego części np. za zniszczenie, kradzież przedmiotu leasingu, nastąpi na rzecz finansującego, nie zaś korzystającego.

II.30. Cesja leasingu — jest to umowa między finansującym a osobą trzecią (nowym korzystającym), na podstawie której finansujący przenosi swoją wierzytelność, którą ma w stosunku do dotychczasowego korzystającego na stronę trzecią (nowego korzystającego).

III. Klasyfikacja leasingu, najmu i dzierżawy oraz zagadnienia wspólne

III.1. Standard rozróżnia zawierane na czas oznaczony umowy leasingu, obejmujące leasing finansowy i leasing operacyjny oraz zawierane na czas nieoznaczony umowy najmu i dzierżawy (zob. załącznik 2).

Zazwyczaj strony umowy, finansujący i korzystający, klasyfikują umowę leasingu jednakowo. Możliwe jest jednak, iż ta sama umowa leasingu będzie sklasyfikowana przez korzystającego jako leasing operacyjny, a przez finansującego jako leasing finansowy.

III.2. Jeżeli umowa leasingu spełnia przynajmniej jeden z siedmiu zawartych w Ustawie (art. 3 ust. 4) poniżej wymienionych warunków, to klasyfikowana jest jako umowa leasingu finansowego:

- 1) przenosi własność przedmiotu umowy na korzystającego po zakończeniu okresu, na który została zawarta,

Wyjaśnienie:

Warunek ten jest spełniony, jeżeli umowa leasingu przewiduje, że po jej zakończeniu następuje nieodpłatne przeniesienie własności przedmiotu leasingu na korzystającego. Ma to zazwyczaj miejsce, jeżeli opłata końcowa została wliczona w opłaty podstawowe uiszczane w okresie leasingu;

- 2) zawiera prawo do nabycia przedmiotu umowy przez korzystającego, po zakończeniu okresu na jaki została zawarta, po cenie niższej od jego wartości rynkowej z dnia nabycia,

Wyjaśnienie:

Warunek ten jest spełniony, jeżeli korzystający ma prawo do nabycia stanowiącego przedmiot leasingu składnika aktywów za cenę, która — według przewi-

dywań — będzie na tyle niższa od jego wartości rynkowej (godziwej) ustalonej na dzień zrealizowania tego prawa, że w momencie rozpoczęcia leasingu istnieje wystarczająca pewność, iż korzystający z tego prawa skorzysta. Określając wartość rynkową, aktualną na dzień nabycia przedmiotu leasingu po zakończeniu okresu umowy, strony umowy mogą za wzorzec przyjąć wartość rynkową (godziwą) porównywalnego składnika aktywów, znajdującego się w podobnym stanie technicznym i charakteryzującego się podobnym zużyciem na dzień zawarcia umowy leasingu;

- 3) okres, na jaki umowa leasingu została zawarta, odpowiada przeważającej części przewidywanego okresu ekonomicznej użyteczności przedmiotu leasingu, przy czym nie może być on krótszy niż 3/4 tego okresu,

Wyjaśnienie:

Szacując przewidywane okresy ekonomicznej użyteczności składników aktywów, będących przedmiotem umowy leasingu, strony umowy mogą przyjąć okresy ekonomicznej użyteczności porównywalnych składników aktywów albo okresy ekonomicznej użyteczności leżące u podstaw powszechnie stosowanych stawek amortyzacyjnych;

- 4) suma opłat leasingowych, pomniejszonych o dyskonto, ustalona na moment rozpoczęcia okresu leasingu i przypadająca do zapłaty w okresie obowiązywania umowy, przekracza 90% wartości rynkowej przedmiotu umowy na ten dzień. W sumie opłat uwzględnia się wartość końcową²⁾ przedmiotu umowy, którą korzystający zobowiązuje się zapłacić za przeniesienie na niego własności tego przedmiotu. Nie zalicza się do sumy opłat warunkowych opłat leasingowych ani płatności na rzecz finansującego za świadczenia dodatkowe, podatków oraz składek na ubezpieczenie tego przedmiotu, jeżeli korzystający pokrywa je niezależnie od opłat za używanie,

Wyjaśnienie:

Jeżeli płatności za świadczenia dodatkowe (np. opłaty za serwis przedmiotu leasingu) są uiszczane na rzecz finansującego wraz z opłatami podstawowymi (tzn. korzystający nie ma możliwości zawarcia umowy leasingu bez jednoczesnego zawarcia umowy o serwis) a usługi te nie przynoszą korzystającemu dodatkowych korzyści, to zalicza się je do sumy opłat leasingowych. Do zdyskontowania sumy opłat leasingowych stosuje się stopę procentową leasingu, aktualną na dzień zawarcia umowy, a w przypadku jej braku stopę procentową korzystającego, aktualną na dzień zawarcia umowy (porównaj pkt II. 20 i II.21);

- 5) zawiera przyrzeczenie finansującego do zawarcia z korzystającym kolejnej umowy o oddanie w odpłatne używanie tego samego przedmiotu lub przedłużenie umowy dotychczasowej, na warunkach korzystniejszych od przewidzianych w dotychczasowej umowie,

Wyjaśnienie:

Warunek ten jest spełniony, gdy umowa przewiduje możliwość zatrzymania przedmiotu umowy lub wymiany przedmiotu umowy na inny równoważny i objęcia go umową leasingu na warunkach znacznie ko-

rzystniejszych od przewidzianych w dotychczas obowiązującej umowie, tak, że na dzień zawarcia umowy jest wystarczająco pewne, że korzystający skorzysta z możliwości przedłużenia umowy. W takim wypadku rozpatruje się łącznie umowę pierwotną i przedłużoną i sprawdza, czy jako całość spełnia kryteria wymienione w podpunktach 1) do 4), 6) oraz 7).

- 6) przewiduje możliwość wypowiedzenia umowy, z zastrzeżeniem, że wszelkie powstałe z tego tytułu koszty i straty poniesione przez finansującego pokrywa korzystający,

Wyjaśnienie:

Warunek ten jest spełniony, jeżeli umowa przewiduje, że w razie jej wypowiedzenia przed końcem okresu obowiązywania korzystający zobowiązany jest uiścić karę umowną, która kwotowo nie jest nieistotna. Przyjmuje się, że kara umowna wraz z dotychczasowymi opłatami leasingowymi z zasady pokrywa inwestycję leasingową netto oraz ewentualne dodatkowe koszty i straty finansującego związane bezpośrednio z wcześniejszym zakończeniem umowy;

- 7) przedmiot umowy został dostosowany do indywidualnych potrzeb korzystającego. Bez wprowadzania w nim istotnych zmian może on być używany wyłącznie przez korzystającego.

Wyjaśnienie:

Aktywa będące przedmiotem umowy leasingu mogą mieć na tyle specjalistyczny charakter, że tylko aktualny korzystający może je używać bez dokonywania ich istotnych zmian. Jeżeli, mimo specjalistycznego charakteru przedmiotu umowy, może go używać inny korzystający bez dokonywania przeróbek, ulepszeń itp., warunek nie jest spełniony.

III.3. Jeżeli umowa leasingu nie spełnia żadnego z warunków wymienionych w pkt. III.2, to klasyfikowana jest do umów leasingu operacyjnego.

III.4. Klasyfikacji umowy leasingu dokonuje się na moment rozpoczęcia leasingu. Jeżeli strony umowy zmienią warunki umowy leasingu w sposób, który prowadzi do zmiany jej klasyfikacji, to zmienioną umowę uznaje się za nową umowę. Zmiany szacunków (na przykład zmiany ekonomicznego okresu użytkowania bądź wartości końcowej przedmiotu leasingu) lub zmiany okoliczności (np. niedopełnienie warunków umowy leasingu przez korzystającego) nie powodują zmiany klasyfikacji umowy leasingu dla celów rachunkowości. W przypadku cesji leasingu, klasyfikacja umowy leasingu następuje na moment cesji, przez stronę która nabyła prawa i obowiązki związane z daną umową na skutek cesji leasingu.

III.5. Umowy leasingu, których przedmiotem są grunty i budynki lub budowle zalicza się do leasingu operacyjnego lub finansowego stosując te same zasady, co do umów leasingu dotyczących innych rodzajów środków trwałych. Niekiedy przedmiotem jednej umowy leasingu jest grunt i posadowiony na nim budynek lub budowla, zaś finansujący pobiera od tej umowy jedną opłatę leasingową. Możliwe są wtedy dwa przypadki (klasyfikacja umowy do leasingu finansowego lub operacyjnego wymaga każdorazowo analizy jej warunków):

- 1) umowa leasingu, której przedmiotem są jednocześnie grunt i budynki (budowle), jest w całości klasyfi-

²⁾ Rozumianą tutaj jako opłatę końcową.

kowana do umów leasingu operacyjnego; nie jest wtedy potrzebna wiedza o wartości gruntu i wartości budynku (budowli),

- 2) umowa leasingu, obejmująca jednocześnie grunt i budynki (budowle) jest rozdzielana — dla celów księgowych — na leasing gruntu i leasing budynków (budowli).

W tym drugim przypadku grunt uznaje się za objęty leasingiem operacyjnym (chyba że umowa przenosi zasadniczo na korzystającego wszystkie korzyści związane z jego posiadaniem), a budynki (budowle) — objęte leasingiem finansowym lub operacyjnym, zależnie od postanowień umowy. Jeżeli leasing gruntu uznaje się za operacyjny a budynku (budowli) za finansowy, to konieczny jest podział opłaty leasingowej na część dotyczącą gruntu i część dotyczącą budynku (budowli).

Rozliczanie opłaty leasingowej między grunt i budynek (budowlę) może nastąpić proporcjonalnie do względnych wartości opłat, jakie na moment rozpoczęcia leasingu należałoby ponieść za udostępnienie gruntu, w tym także prawa wieczystego użytkowania gruntu, oraz budynku (budowli).

III.6. Jeżeli — w przypadku leasingu gruntu oraz budynków (budowli) — nie da się wiarygodnie przypisać opłaty leasingowej do każdego ze składowych przedmiotu umowy, to całą umowę leasingu traktuje się jako leasing finansowy lub operacyjny, stosownie do warunków umowy.

III.7. Jeżeli wartość rynkowa (godziwa) gruntu nie jest istotna, grunt i budynki (budowle) można potraktować jako całość i uznać je za przedmiot umowy leasingu operacyjnego lub finansowego, zgodnie z kryteriami określonymi w punktach od III.1 do III.3. W przypadku takim okres użytkowania budynków (budowli) stanowi zarazem okres ekonomicznej użyteczności gruntu.

III.8. W przypadku umów leasingu rozróżnienia wymagają dwa rodzaje kaucji gwarancyjnych wnoszonych przez korzystającego: kaucje gwarancyjne podlegające zwrotowi oraz kaucje gwarancyjne rozliczane na poczet opłat leasingowych.

U korzystającego kaucje gwarancyjne na dzień ich wpłaty finansującemu księguje się np.: Wn konto „Pozostałe rozrachunki”, Ma konto „Rachunek bankowy”.

Zwrócone kaucje są na dzień ich otrzymania księgowane np.: Wn konto „Rachunek bankowy”, Ma konto „Pozostałe rozrachunki”.

Natomiast kaucje rozliczane na poczet opłat leasingowych są księgowane na dzień ich zaliczenia na poczet spłaty zobowiązania np.: Wn konto „Rozrachunki bieżące z finansującym”, Ma konto „Pozostałe rozrachunki”.

U finansującego kaucje gwarancyjne są księgowane na dzień wpłaty np.: Wn konto „Rachunek bankowy”, Ma konto „Pozostałe rozrachunki”.

Zwrot kaucji powoduje, na dzień zwrotu, zapis np.: Wn konto „Pozostałe rozrachunki”, Ma konto „Rachunek bankowy”.

Natomiast kaucje rozliczane na poczet opłat leasingowych są księgowane na dzień ich zaliczenia na poczet spłaty zobowiązania np.: Wn „Pozostałe rozrachunki”, Ma „Rozrachunki bieżące z korzystającym”.

III.9. Jeżeli korzystający, najemca lub dzierżawca buduje fundamenty, dokonuje montażu, lub wykonuje ulepszenia w środkach trwałych stanowiących przedmiot umowy leasingu, najmu lub dzierżawy, to koszty takie zalicza się wstępnie do kosztów środków trwałych w budowie. Budowa fundamentów lub montaż z reguły poprzedza przyjęcie przedmiotu leasingu, najmu lub dzierżawy do użytkowania, natomiast ulepszenie może nastąpić przed jego przyjęciem lub w toku użytkowania. Wyjaśnienia dotyczące kosztów ulepszenia stosuje się odpowiednio do kosztów montażu i budowy fundamentów.

O ile w momencie przyjęcia ulepszenia do użytkowania, przewidziany w umowie leasingu operacyjnego okres dalszego użytkowania przez korzystającego przedmiotu leasingu, którego ulepszenie dotyczy, jest dłuższy niż rok lub okres najmu bądź dzierżawy będzie według przewidywań dłuższy niż rok, to korzystający, najemca lub dzierżawca przenosi koszty ulepszenia na środki trwałe i amortyzuje je jako ulepszenie obcego środka trwałego (inwestycja w obcym obiekcie). Jeżeli składnik ten nie został w okresie leasingu, najmu lub dzierżawy w pełni amortyzowany, to po zakończeniu umowy leasingu, najmu lub dzierżawy i zwrocie ich przedmiotu właścicielowi wartość księgową netto tego składnika środków trwałych odpisuje się w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych.

Jeżeli natomiast w momencie przyjęcia ulepszenia do użytkowania przewidywany okres użytkowania, stanowiącego przedmiot leasingu operacyjnego, najmu lub dzierżawy, środka trwałego, którego ulepszenie dotyczy, jest krótszy niż rok, to korzystający odpisuje koszty ulepszenia w ciężar kosztów okresu.

Koszty ulepszenia środków trwałych stanowiących przedmiot leasingu finansowego zwiększają wartość przedmiotu leasingu i są razem z nim amortyzowane według ogólnych zasad.

III.10. Wielokrotnie umowy leasingu, najmu lub dzierżawy zawierają klauzulę, która uzależnia wysokość opłaty leasingowej od kursu waluty określonej w umowie lub stopy procentowej.

W celu ustalenia czy w związku z tym zachodzi potrzeba odrębnego ujęcia wbudowanego do umowy leasingu, najmu lub dzierżawy instrumentu pochodnego, strony umowy stosują postanowienia Rozporządzenia Ministra Finansów z 12 grudnia 2001 r. w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych (Dz. U. Nr 149, poz. 1674, z późn. zmianami), zwanego dalej Rozporządzeniem.

Jeżeli w myśl Rozporządzenia strony umowy są zobowiązane do odrębnego ujęcia umowy zasadniczej oraz jednego lub więcej wbudowanych instrumentów pochodnych, to od dnia zawarcia umowy instrumenty te ujmują się w księgach rachunkowych oraz wycenia w wartości godziwej. Skutki przeszacowania wartości godziwej każdego z wydzielonych instrumentów pochodnych, ustalane nie rzadziej niż na dzień bilansowy, ujmują się w przychodach lub kosztach finansowych jako zysk lub stratę z aktualizacji wyceny inwestycji. Zysków lub strat z przeszacowania wartości godziwej instrumentu pochodnego nie bierze się pod uwagę przy obliczaniu kwot przychodów i kosztów finansowych oraz należności i zobowiązań z tytułu umowy leasingu finansowego.

Jeżeli podczas wykonywania umowy następują zmiany jej warunków, spowodowane zmianą ustalonych w umowie opłat wyrażonych w walucie obcej lub w relacji do stopy procentowej, to zgodnie z Rozporządzeniem strony umowy rozważają, czy istnieją powody do wyłączenia z ksiąg rachunkowych wbudowanego instrumentu pochodnego ujmowanego odrębnie od dnia zawarcia umowy i wprowadzenia do ksiąg nowo wyodrębnionego instrumentu pochodnego.

Jeżeli natomiast umowa leasingu spełnia warunki określone w § 10 ust. 1a pkt 5 Rozporządzenia, gdyż z umowy takiej, niebędącej instrumentem finansowym, wynika obowiązek dokonywania płatności wyrażonych w walucie obcej, w której:

- a) którakolwiek z ważnych dla wykonania postanowień umowy stron osiąga większość przychodów i ponosi większość kosztów (waluta funkcjonalna),
- b) zwyczajowo i powszechnie na rynkach międzynarodowych są zawierane umowy na dostawę określonych towarów lub usług lub
- c) powszechnie na rynku krajowym zawierane są umowy na dostawę określonych towarów lub usług,

to wbudowany w umowę leasingu, najmu lub dzierżawy instrument finansowy nie wymaga wyodrębnienia. Sposób postępowania w takim przypadku wyjaśniono w rozdziałach IV—VII.

III.11. Jeżeli umowa leasingu, najmu lub dzierżawy przewiduje, że rozrachunki z jej tytułu lub rozrachunki i zapłata nastąpią w walucie obcej, to:

- korzystający wycenia w złotych przyjęte w leasing finansowy składniki aktywów oraz zobowiązanie z tego tytułu, wyrażone w walucie obcej, przy zastosowaniu ogłoszonego przez NBP średniego kursu przewidzianej w umowie waluty na dzień poprzedzający moment rozpoczęcia okresu leasingu,
- korzystający, najemca lub dzierżawca wycenia w złotych wyrażone w walucie obcej zobowiązanie z tytułu opłaty za leasing finansowy, operacyjny, najem lub dzierżawę przy zastosowaniu ogłoszonego przez NBP średniego kursu przewidzianej w umowie waluty na dzień poprzedzający datę odpowiedniej faktury;

Jeżeli również spłata zobowiązania z tytułu opłaty za leasing finansowy, operacyjny, najem lub dzierżawę następuje w myśl umowy w walucie obcej, to korzystający, najemca lub dzierżawca wycenia ją w złotych:

- po kursie faktycznie zastosowanym — gdy zapłata nie następuje z rachunku walutowego,
- po kursie, po jakim wyceniono waluty obce w momencie ich wpływu na rachunek walutowy, przy

zastosowaniu metody wyceny rozchodu określonej w przyjętych przez korzystającego, najemcę, dzierżawcę zasadach (polityce) rachunkowości — gdy spłata nastąpiła z rachunku walutowego,

- finansujący, wynajmujący lub wydzierżawiający wycenia w złotych wyrażoną zgodnie z umową w walucie obcej należność z tytułu leasingu finansowego, operacyjnego, najmu lub dzierżawy przy zastosowaniu ogłoszonego przez NBP średniego kursu tej waluty na dzień poprzedzający datę odpowiedniej faktury;

Jeżeli również spłata należności z tytułu opłaty za leasing finansowy, operacyjny, najem lub dzierżawę następuje w myśl umowy w walucie obcej, to finansujący, wydzierżawiający lub wynajmujący wycenia ją w złotych:

- po kursie faktycznie zastosowanym — gdy zapłata nie wpływa na rachunek walutowy,
- po średnim kursie danej waluty ogłoszonym przez NBP, obowiązującym na dzień poprzedzający dzień wpływu środków — gdy zapłata wpływa na rachunek walutowy.

IV. Leasing operacyjny — ewidencja u korzystającego

IV.1. Ujęcie opłat z tytułu leasingu u korzystającego — zasady ogólne

Korzystający zalicza opłaty z tytułu umowy leasingu operacyjnego (opłatę za zawarcie umowy, opłatę wstępną, opłatę podstawową) — w razie stosowania wariantu porównawczego rachunku zysków i strat do kosztów działalności operacyjnej lub pozostałych kosztów operacyjnych, a w przypadku stosowania wariantu kalkulacyjnego rachunku zysku i strat do kosztów wytworzenia, ogólnego zarządu lub sprzedaży bądź do kosztów pozostałej działalności operacyjnej, zależnie od celu użytkowania przedmiotu leasingu. Opłaty te ustala się metodą liniową, w jednakowej wysokości i zalicza równomiernie do kosztów poszczególnych miesięcy lub kwartałów objętych okresem leasingu. Jeżeli jednak inny sposób rozłożenia opłat leasingowych lepiej odzwierciedla rozkład w czasie korzyści czerpanych przez korzystającego z przedmiotu umowy, to może on być także stosowany. Korzystający nie wykazuje przedmiotu leasingu jako składnika aktywów.

IV. 2. Ewidencja opłat z tytułu leasingu

Ewidencja opłat z tytułu umowy leasingu operacyjnego, wymagających rozliczenia przez okres leasingu, może przebiegać w oparciu o poniższy schemat.

Rozliczenie zakupu		Rozrachunki z dostawcami		Koszty według rodzaju	
(1) Opłata wstępna brutto (łącznie z VAT)	(1b) Opłata wstępna netto	(1) Opłata wstępna brutto (łącznie z VAT)	(1b) Opłata wstępna netto	(1b) Opłata wstępna netto	
(2) Opłata podstawowa brutto (łącznie z VAT)	(1a) VAT od opłaty wstępnej	(2) Opłata podstawowa brutto	(2b) Opłata podstawowa netto	(2b) Opłata podstawowa netto	
	(2b) Opłata podstawowa netto				
	(2a) VAT od opłaty podstawowej				

Rozrachunki publicznoprawne — VAT		Rozliczenia międzyokresowe		Rozliczenie kosztów	
(1a) VAT od opłaty wstępnej (2b) VAT od opłaty podstawowej		(3a) Opłata wstępna netto (4a) Opłata podstawowa netto	(3b) Odpisana część opłaty wstępnej przypadająca na dany okres (4b) Odpisana część opłaty podstawowej przypadająca na dany okres		(3a) Opłata wstępna netto (4a) Opłata podstawowa netto
Koszty według typów działalności i ich rozliczenie					
(3b) Odpisana część opłaty wstępnej przypadająca na dany okres (4b) Odpisana część opłaty podstawowej przypadająca na dany okres					

Opis księgowania:

- 1) Faktura VAT za opłatę wstępną:
 - a) podatek VAT,
 - b) opłata wstępna netto,
- 2) Faktura VAT za opłatę podstawową:
 - a) podatek VAT,
 - b) opłata podstawowa netto,
- 3) Rozliczenie opłaty wstępnej:
 - a) opłata wstępna netto,
 - b) odpisana część opłaty wstępnej przypadająca na dany okres,
- 4) Rozliczenie opłaty podstawowej:
 - a) opłata podstawowa netto,
 - b) odpisana część opłaty podstawowej przypadająca na dany okres.

IV.3. Opłata za zawarcie umowy

Opłatę za zawarcie umowy ujmuje się — co do zasady — zgodnie z wyjaśnieniami punktu IV.1 Standardu. Wymaga to ujęcia opłaty za zawarcie umowy jako czynnego rozliczenia międzyokresowego kosztów i rozliczenia jej w czasie przez okres leasingu.

IV.4. Opłata wstępna

Opłatę wstępną ujmuje się — co do zasady — zgodnie z wyjaśnieniami punktu IV.1 Standardu.

IV.5. Szczególne zapisy umów

Umowy leasingu operacyjnego często zawierają klauzule stanowiące, że korzystający zobowiązuje się ponosić okresowe opłaty z tytułu konserwacji, remontu, usuwania uszkodzeń lub innych szkód przedmiotu leasingu powstałych w okresie leasingu, lub zobowiązuje się zwrócić finansującemu stanowiący przedmiot lea-

singu środek trwały w stanie, w jakim przejął go w momencie rozpoczęcia leasingu. O ile w odniesieniu do własnych środków trwałych jednostka może postępować w taki sposób, który pozwala uniknąć poniesienia w przyszłości kosztów takich konserwacji, remontów itp., to w przypadku środków trwałych przejętych w leasingu operacyjny postanowienia umowy leasingu mogą wykluczać taką możliwość. Wymogi określone w umowie leasingu operacyjnego mogą powodować, że na dzień bilansowy istnieje zobowiązanie, z którego korzystający nie może się wycofać lub uniknąć jego spełnienia; zachodzi wtedy zdarzenie obligujące w rozumieniu KSR nr 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe”.

Na przykład: jednostka postawiła ścianki działowe lub ścianki wewnętrzne w przyjętych w leasingu pomieszczeniach, zgodnie zaś z umową leasingu operacyjnego ścianki te mają zostać usunięte na koniec umowy leasingu. W przypadku takim już w momencie wykonania ścianek działowych powstaje zdarzenie obligujące, w wyniku którego przewidywane koszty usunięcia ścianek i przywrócenia pomieszczeń do stanu pierwotnego wymagają ujęcia jako bierne rozliczenie międzyokresowe kosztów (w bilansie są one wykazywane jako rezerwa) przy uwzględnieniu zmian wartości (jeżeli zmiany te są istotne), a drugostronnie — jako odpowiadające im czynne rozliczenie międzyokresowe kosztów. Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów są systematycznie odpisywane w ciężar odpowiednich kosztów działalności operacyjnej jednostki przez okres trwania leasingu. Na każdy dzień bilansowy weryfikowana jest wysokość biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów; w przypadku zmiany szacunków ich kwota jest aktualizowana poprzez — odpowiednio — zwiększenie pozostałych przychodów operacyjnych lub zmniejszenie pozostałych kosztów operacyjnych. W momencie zakończenia umowy leasingu i przywrócenia przedmiotowi leasingu stanu pierwotnego, poniesione w zwią-

ku z tym koszty obciążają ujęte w tym celu bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów.

Inny przykład. Umowa leasingu może wymagać, aby korzystający utrzymał sprawność techniczną urządzeń lub środków transportu przejętych w leasing operacyjny i po upływie okresu leasingu zwrócił je w stanie, w jakim były w momencie rozpoczęcia okresu leasingu. Dlatego urządzenie lub środek transportu musi przejść remont przed jego zwrotem finansującemu. W przypadku zawarcia w umowie leasingu tego rodzaju postanowień remont jest zobowiązaniem wynikającym z umowy leasingu, a korzystający powinien je ująć jako bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, wykazywane w bilansie jako rezerwa. Zdarzeniem obligującym, powodującym powstanie takiego zobowiązania, może być przykładowo każda godzina pracy urządzenia lub kilometr przejechany przez środek transportu, ponieważ określają one termin i zakres niezbędnego, w myśl umowy, remontu. Bierne rozliczenie międzyokresowe na koszty remontu, wykazywane w bilansie jako rezerwa, ujmowane są w miarę powstawania zobowiązania wobec finansującego, zazwyczaj w oparciu o specjalne wymogi określone dla każdego rodzaju urządzenia lub środka transportu, takie jak np. liczba godzin pracy, przy jednoczesnym, odnoszeniu odpowiednich kosztów w ciężar działalności operacyjnej. W przypadku niektórych rodzajów urządzeń lub środków transportu i rodzajów umów leasingu, możliwe jest, że bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów związane z remontami będą w okresie leasingu operacyjnego kilkukrotnie ujęte i wykorzystane.

IV.6. Zwrot przedmiotu leasingu po zakończeniu umowy leasingu

W przypadku zakończenia okresu leasingu i zwrotu finansującemu przedmiotu leasingu, korzystający zaprzestaje obciążania kosztów opłatami leasingowymi. W momencie zakończenia okresu leasingu korzystający ustala ewentualne, nierozliczone na ten dzień, opłaty leasingowe oraz szacuje, jakie koszty będzie musiał jeszcze ponieść w związku z zakończeniem umowy leasingu (np. koszty doprowadzenia lokalu do stanu pierwotnego, demontażu i transportu zwracanej maszyny) i tworzy na ten cel rezerwę zgodnie z wyjaśnieniami Krajowego Standardu Rachunkowości nr 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe”.

Jeżeli za zwrot przedmiotu leasingu w dobrym stanie korzystający otrzymuje od finansującego rekompensatę, to zalicza ją do pozostałych przychodów operacyjnych.

W przypadku poniesienia na środek trwały stanowiący przedmiot leasingu (np. lokal) nakładów na ulepszenie (np. kosztów prac modernizacyjnych), zaś koszt takiego ulepszenia nie został w okresie leasingu w pełni zamortyzowany (co — w zasadzie — nie powinno mieć miejsca), to korzystający, po zakończeniu okresu umowy, odpisuje niezamortyzowaną wartość księgową (netto) ulepszenia w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych.

IV.7. Przeniesienie na korzystającego prawa własności przedmiotu leasingu po zakończeniu umowy leasingu

Przeniesienie na korzystającego prawa własności przedmiotu leasingu po zakończeniu okresu leasingu następuje na podstawie oddzielnej umowy kupna/sprzedaży.

Korzystający wprowadza do swoich ksiąg dotychczasowy przedmiot umowy leasingu w cenie nabycia, którą jest opłata końcowa, powiększona o ewentualne dodatkowe opłaty i zalicza go odpowiednio do środków trwałych, środków trwałych w budowie, wartości niematerialnych i prawnych, inwestycji w nieruchomości, inwestycji w wartości niematerialne i prawne lub towarów. Jeżeli przedmiot ten podlega amortyzacji, to korzystający amortyzuje go według zasad przyjętych do podobnych, nabytych jako używane składników aktywów.

Jeżeli korzystający dokonał ulepszenia w przedmiocie leasingu stanowiącym środek trwały (np. lokalu), a środek trwały powstały w wyniku takiego ulepszenia (ulepszenia w obcych środkach trwałych) nie został w okresie leasingu w pełni zamortyzowany, to w przypadku nabycia przez korzystającego przedmiotu leasingu, jego cenę nabycia zwiększa niezamortyzowana wartość księgowa (netto) tego ulepszenia (ulepszenia w obcych środkach trwałych).

IV.8. Zawarcie kolejnej umowy leasingu po zakończeniu pierwotnej umowy leasingu

Zawarcie po zakończeniu umowy leasingu operacyjnego kolejnej umowy leasingu, której przedmiotem jest dotychczasowy przedmiot leasingu, traktuje się — dla celów księgowych — jak zawarcie nowej umowy leasingu, klasyfikowanej i ujmowanej według ogólnych zasad.

IV.9. Zmiana wysokości opłat leasingowych (opartych w myśl umowy na kursie waluty obcej lub stopie procentowej)

Jeżeli umowa leasingu zawiera klauzulę, która uzależnia wysokość przypadającej na dany okres opłaty podstawowej od określonego w umowie kursu waluty lub stopy procentowej, a wbudowany w umowę leasingu instrument pochodny nie wymaga wyodrębnienia (por. pkt III.10 Standardu), to spowodowane tym zmiany wysokości opłat leasingowych wpływają bezpośrednio na koszty tego okresu, w którym nastąpiła zmiana wysokości opłaty i ewentualnie następnych.

IV. 10. Zmiana przedmiotu i warunków umowy leasingu

Zmianę przedmiotu lub warunków umowy uznaje się za zawarcie nowej umowy leasingu. Jeżeli jednak zmiana przedmiotu umowy, którym jest np. samochód osobowy, polega na jego wymianie i dostarczeniu przedmiotu podobnego, pod względem cech, funkcji użytkowych, stopnia zużycia i wartości, a inne istotne warunki umowy, a zwłaszcza wysokość opłat i okres leasingu nie ulegają zmianie, to uznaje się, że dotychczasowa umowa leasingu jest kontynuowana.

IV.11. Zmiana okresu leasingu

Zarówno przedłużenie okresu leasingu (niespełniające kryteriów uwzględnienia przy pierwotnej ocenie okresu leasingu), jak i skrócenie okresu leasingu uznaje się za zawarcie nowej umowy leasingu.

W przypadku skrócenia okresu leasingu, korzystający odnosi w koszty pozostałe do zapłaty opłaty leasingowe metodą liniową, lub inną, jeżeli takie rozwiązania wybrano zgodnie z punktem IV.1, przez czas od momentu zmiany umowy do nowo ustalonego momentu zakończenia leasingu.

IV.12. Rozliczenie niespłaconych opłat leasingowych w razie wygaśnięcia lub wypowiedzenia (rozwiązania) umowy leasingu

W razie wygaśnięcia umowy na skutek utraty przedmiotu leasingu (np. jego kradzieży) korzystającego obciąża — o ile umowa to przewiduje — zapłata przewidzianych w umowie opłat oraz wartości utraconego przedmiotu leasingu. Kwota tych płatności stanowi dla korzystającego zobowiązanie wobec finansującego, obciążające drugostronnie pozostałe koszty operacyjne. Jeżeli umowa leasingu przewiduje obowiązkowe ubezpieczenie jej przedmiotu z cesją ubezpieczenia na rzecz finansującego, to korzystający pomniejsza zobowiązanie o odszkodowanie należne finansującemu od zakładu ubezpieczeń, odnosząc je na pozostałe przychody operacyjne.

W przypadku wypowiedzenia umowy leasingu przez finansującego lub korzystającego, ewentualne pozostałe do zapłaty przez korzystającego, przewidziane w umowie lub porozumieniu stron, opłaty leasingowe stanowią zobowiązanie korzystającego, ujmowane w księgach na moment zakończenia leasingu i obciążające drugostronnie pozostałe koszty operacyjne. O ile korzystający nie uznaje tego roszczenia, stanowi ono — do czasu uprawomocnienia się wyroku sądowego — zobowiązanie warunkowe lub rezerwę, zależnie od okoliczności.

Jeżeli po wypowiedzeniu umowy leasingu następuje zwrot przedmiotu leasingu a finansujący umarza całość lub część naliczonych a niezapłaconych opłat, to odnosi się je na pozostałe przychody operacyjne, jako przychód z umorzenia zobowiązania.

V. Leasing operacyjny — ewidencja u finansującego

V.1. Ujęcie opłat z tytułu leasingu u finansującego — zasady ogólne

Opłaty z tytułu leasingu operacyjnego stanowią przychód ujmowany u finansujących, dla których działalność leasingowa:

— jest działalnością operacyjną — jako przychody w grupie przychodów ze sprzedaży produktów (usług),

— w pozostałych przypadkach — jako pozostałe przychody operacyjne.

Przychody z tytułu opłat za leasing zalicza się do poszczególnych miesięcy lub kwartałów objętych okresem leasingu w jednakowej wysokości (równomiernie). Jeżeli jednak inny sposób rozłożenia opłat leasingowych lepiej odzwierciedla rozkład ich uzyskiwania w czasie, to może on być także stosowany.

Finansujący obejmuje przedmiot umowy leasingu operacyjnego swoją ewidencją środków trwałych, inwestycji w nieruchomości i prawa lub wartości niematerialnych i prawnych i dokonuje od niego odpisów amortyzacyjnych zgodnie z zasadami amortyzacji przyjętymi do podobnych składników aktywów. W razie, gdy finansujący ujmuje opłaty z tytułu leasingu operacyjnego jako pozostałe przychody operacyjnej, to zalicza odpisy amortyzacyjne przedmiotu leasingu do pozostałych kosztów operacyjnych.

V.2. Początkowe koszty bezpośrednie

Poniesione przez finansującego początkowe koszty bezpośrednie zawarcia umowy (np. doradztwa prawnego, negocjacji, wynagrodzenia pośredników) zalicza się do rozliczeń międzyokresowych kosztów i rozlicza przez okres leasingu przewidziany daną umową. Jeżeli jednak koszty te dotyczą wszystkich umów zawartych w okresie, a ich przypisanie do poszczególnej umowy byłoby uciążliwe, to mogą one — o ile nie są istotne — obciążać koszty okresu ich poniesienia.

V.3. Ewidencja opłat z tytułu leasingu

Ewidencja opłat z tytułu umowy leasingu operacyjnego, wymagających rozliczenia w okresie leasingu, może przebiegać w sposób przedstawiony na poniższym schemacie.

Rozrachunki z odbiorcami		Przychody ze sprzedaży		Rozrachunki publicznoprawne — VAT	
(1) Opłata wstępna brutto			(1b) Opłata wstępna netto		(1a) podatek VAT od opłaty wstępnej
(2) Opłata podstawowa brutto			(2b) Opłata podstawowa netto		(2a) podatek VAT od opłaty podstawowej
Korekty przychodu		Rozliczenia międzyokresowe przychodów			
(3a) Rozliczenie części przychodu w czasie	(3b) Ewentualne uzupełnienie opłaty leasingowej	(3b) Ewentualne uzupełnienie opłaty leasingowej	(3a) Rozliczenie części przychodu w czasie		

Opis księgowania:

- 1) Faktura VAT za opłatę wstępną:
 - a) podatek VAT,
 - b) opłata wstępna netto,
- 2) Faktura VAT za opłatę podstawową:
 - a) podatek VAT,
 - b) opłata podstawowa netto,

- 3) Rozliczenie opłat leasingowych:
 - a) rozliczenie części przychodu w czasie
 - b) ewentualne uzupełnienie opłaty leasingowej

Jeżeli konto rozliczeń międzyokresowych przychodów z tytułu leasingu wykazuje na koniec okresu saldo Wn, to wykazuje się je w bilansu odpowiednio jako krótkoterminowe lub długoterminowe rozliczenie międzyokresowe.

V.4. Opłata za zawarcie umowy

Opłatę za zawarcie umowy finansujący rozlicza równomiernie, zgodnie z wyjaśnieniami pkt. V.1 Standardu. Wymaga to ujęcia opłaty za zawarcie umowy jako rozliczenia międzyokresowego przychodów i stopniowego jej odnoszenia na przychody właściwego okresu przez przewidziany umową okres leasingu.

V.5. Opłata wstępna

Opłatę wstępną ujmuje się jako rozliczenia międzyokresowe przychodów i stopniowo odnosi przez okres leasingu na przychody właściwego okresu, zgodnie z wyjaśnieniami pkt. V.1. Standardu.

V.6. Zwrot przedmiotu leasingu po zakończeniu umowy leasingu

W przypadku zakończenia okresu leasingu i zwrotu przedmiotu umowy finansujący zaprzestaje wykazywania przychodów z tytułu opłat leasingowych. Wszystkie ewentualne opłaty należne finansującemu, związane z zakończeniem umowy, jeżeli ich uzyskanie jest wystarczająco pewne, stanowią przychód (drugostronnie jest to należność) tego okresu, w którym nastąpił zwrot przedmiotu leasingu. Przedmiot leasingu w dalszym ciągu jest zaliczany do aktywów finansującego. Ewentualną rekompensatę wypłaconą korzystającemu zalicza się do kosztów operacyjnych.

V.7. Przeniesienie na korzystającego prawa własności przedmiotu leasingu po zakończeniu umowy leasingu

Przeniesienie na korzystającego prawa własności przedmiotu leasingu po zakończeniu okresu umowy następuje na podstawie oddzielnej umowy kupna/sprzedaży. Opłata końcowa, będąca ceną sprzedaży przedmiotu leasingu stanowi przychód ze sprzedaży środka trwałego, inwestycji w nieruchomości i prawa lub składnika wartości niematerialnych i prawnych. Ze względu na to, że prawo zakupu przedmiotu leasingu przez korzystającego stanowi przeważnie integralną część umowy leasingu, a ewentualną stratę na tej sprzedaży pokrywają uprzednio policzone opłaty leasingowe, różnicę między ceną sprzedaży a wartością księgową netto przedmiotu leasingu zalicza się odpowiednio do przychodów lub kosztów operacyjnych.

Jednostki, dla których leasing nie stanowi ich podstawowej działalności zaliczają sprzedaż środka trwałego, inwestycji w nieruchomości i prawa lub wartości niematerialnej i prawnej uprzednio oddanych w leasing według ogólnych zasad, do pozostałych przychodów operacyjnych, a wartość netto sprzedanych aktywów — do pozostałych kosztów operacyjnych.

V.8. Sprzedaż przedmiotu leasingu osobie trzeciej po zakończeniu umowy leasingu

Sprzedaż przedmiotu leasingu, zwróconego przez dotychczasowego korzystającego, osobie trzeciej finansujący ujmuje tak, jak sprzedaż korzystającemu (pkt V.7).

V.9. Zawarcie kolejnej umowy leasingu po zakończeniu pierwotnej umowy leasingu

Zawarcie kolejnej umowy leasingu po zakończeniu umowy leasingu operacyjnego (która nie spełnia kryteriów jej łącznego ujęcia z poprzednią umową) uznaje się — dla celów księgowych — za zawarcie nowej umo-

wy leasingu, klasyfikowanej i ujmowanej według ogólnych zasad.

V.10. Zmiana wysokości opłat leasingowych (opartych w myśl umowy na kursie waluty obcej lub stopie procentowej)

Jeżeli umowa leasingu zawiera klauzulę, która uzależnia wysokość podstawowej opłaty od określonego w umowie kursu waluty lub stopy procentowej a wbudowany w umowę leasingu instrument pochodny nie wymaga wyodrębnienia (por. pkt. III.10 Standardu), to spowodowane tym zmiany wysokości opłat leasingowych wpływają bezpośrednio na przychody tego okresu, w którym nastąpiła zmiana wysokości opłaty i ewentualnie następnych. W przypadku płatności w walucie polskiej zwykle jest to kurs dnia wskazanego w umowie, za pomocą którego dokonuje się przeliczenia kwoty wyrażonej w walucie obcej na złote (finansujący wystawia fakturę w złotych w tej wysokości).

V.11. Zmiana przedmiotu lub warunków umowy leasingu

Zmianę przedmiotu lub warunków umowy leasingu uznaje się za zawarcie nowej umowy leasingu. Jeżeli jednak zmiana przedmiotu umowy polega na jego wymianie i dostarczeniu przedmiotu podobnego pod względem cech, funkcji użytkowych, stopnia zużycia i wartości, a inne istotne warunki umowy, a zwłaszcza wysokość opłat i okres leasingu nie ulegają zmianie, to uznaje się, że dotychczasowa umowa leasingu jest kontynuowana.

V.12. Zmiana okresu leasingu

Zarówno przedłużenie okresu leasingu (niespełniające kryteriów uwzględnienia przy pierwotnej ocenie okresu leasingu), jak i skrócenie okresu leasingu uznaje się za zawarcie nowej umowy leasingu.

W przypadku skrócenia okresu leasingu finansujący zalicza do przychodów pozostałe do zapłaty do końca okresu leasingu należne opłaty leasingowe metodą liniową lub inną, jeżeli takie rozwiązanie wybrano zgodnie z pkt. V.1 Standardu, przez czas od momentu zmiany umowy do nowo ustalonego momentu zakończenia leasingu.

V.13. Rozliczenie niespłaconych opłat leasingowych w razie wygaśnięcia lub wypowiedzenia (rozwiązania) umowy leasingu

W razie wygaśnięcia umowy na skutek utraty przedmiotu leasingu (np. kradzieży) finansujący obciąża — o ile umowa to przewiduje — korzystającego wynikającą z umowy płatnością opłat i wartości utraconego przedmiotu leasingu (por. pkt IV.II Standardu). Kwota tych płatności stanowi dla finansującego należność od korzystającego, zaliczaną drugostronnie do pozostałych przychodów operacyjnych. Roszczenie o odszkodowanie — z chwilą jego przyznania przez zakład ubezpieczeń — zmniejsza kwotę należności dochodzoną od korzystającego a zwiększa należność od zakładu ubezpieczeń. W razie utraty przez korzystającego przedmiotu umowy finansujący dokonuje jego likwidacji (Ma konto „Środki trwałe” — wartość netto, Wn konto „Pozostałe koszty operacyjne”).

W przypadku wypowiedzenia umowy leasingu przez finansującego lub korzystającego ewentualne pozosta-

Jeżeli do zapłaty przez korzystającego opłaty leasingowe, ustalone zgodnie z umową lub porozumieniem stron, stanowią na moment zakończenia okresu leasingu należność, zaliczaną drugostronnie u finansującego do pozostałych przychodów operacyjnych.

Jeżeli wypowiedzeniu umowy leasingu towarzyszy zwrot przedmiotu leasingu a finansujący umarza część lub całość należności od korzystającego, to umorzoną należność odpisuje się w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych.

VI. Leasing finansowy — ewidencja u korzystającego

VI.1. Ujęcie przedmiotu umowy leasingu w księgach rachunkowych — zasady ogólne

Przedmiot umowy leasingu finansowego wykazywany jest w księgach rachunkowych korzystającego jako składnik aktywów trwałych podlegających amortyzacji, a drugostronnie jako zobowiązanie finansowe. Odpisów amortyzacji od przedmiotu leasingu dokonuje korzystający.

VI.2. Wycena wartości początkowej przedmiotu umowy przez korzystającego

Wartość początkową przedmiotu leasingu finansowego, stanowiącą odpowiednik ceny jego zakupu, ustala się jako niższą spośród:

- wartości rynkowej przedmiotu leasingu, ustalonej na moment rozpoczęcia leasingu,

lub

- wartości bieżącej opłat leasingowych, ustalonej za pomocą stopy procentowej leasingu lub stopy procentowej korzystającego.

Wartość początkową przedmiotu leasingu zwiększają poniesione przez korzystającego bezpośrednie koszty zawarcia umowy, montażu, fundamentów, przystosowania, ulepszenia i inne podobne.

Wartość rynkowa przedmiotu leasingu odpowiada — w większości przypadków — wartości wskazanej w umowie. W przypadku gdy finansujący nie ujawnia wartości przedmiotu leasingu lub podana przez niego wartość nie jest wiarygodna, korzystający sam ustala wartość przedmiotu umowy. W tym celu bierze pod uwagę cenę rynkową takiego samego lub podobnego przedmiotu. Jeżeli ustalenie wartości przedmiotu leasingu na podstawie ceny rynkowej nie jest praktycznie możliwe (co dotyczy np. specjalistycznych maszyn i urządzeń dostosowanych wyłącznie do potrzeb korzystającego), to ustala wartość przedmiotu leasingu drogą zdyskontowania (ustalenia wartości bieżącej) sumy opłat leasingowych wynikających z umowy.

W sumie opłat leasingowych objętych dyskontowaniem uwzględnia się opłatę wstępną i opłaty podstawowe. Opłatę końcową uwzględnia się w sumie opłat leasingowych objętych dyskontowaniem wtedy, gdy korzystający zobowiązał się w umowie do jej uiszczenia lub jej poniesienie jest ekonomicznie uzasadnione. Nie bierze się pod uwagę warunkowych opłat leasingowych; stanowią one koszt tego okresu, w którym je poniesiono.

Zalecaną stopą, za pomocą której następuje zdyskontowanie opłat, jest stopa procentowa leasingu (porów-

naj pkt II.20). Późniejsze zmiany kursów walut obcych lub stóp procentowych (w przypadku umów, w których wysokość opłat zależy od kursów walut obcych lub stóp procentowych) nie wpływają na zmianę klasyfikacji umowy leasingu.

W razie zmiany zakresu umowy, pierwotnie ustalona wartość początkowa przedmiotu leasingu nie ulega zmianie. Natomiast rozszerzenie zakresu umowy, polegające na objęciu umową leasingu kolejnego, dodatkowego przedmiotu stanowi zawarcie nowej umowy leasingu. Jeżeli zmiana przedmiotu umowy polega na dostarczeniu w miejsce dotychczasowego innego przedmiotu leasingu podobnego pod względem cech, funkcji użytkowych, stopnia zużycia i wartości, a inne istotne warunki umowy, a zwłaszcza wysokość opłat i okres leasingu nie ulegają zmianie, to umowę uznaje się za kontynuowaną.

VI.3. Amortyzacja przedmiotu leasingu

Korzystający dokonuje odpisów amortyzacyjnych od przedmiotu leasingu finansowego stosując zasady określone w art. 32 i 33 Ustawy. Jeżeli umowa leasingu nie przewiduje, że korzystający uzyska na moment zakończenia leasingu tytuł własności przedmiotu umowy (bez dodatkowej opłaty lub za opłatą końcową), to dany składnik aktywów wymaga w całości zamortyzowania przez: okres leasingu lub okres ekonomicznej użyteczności, jeżeli byłby on krótszy. Jeżeli umowa przewiduje, że po jej zakończeniu korzystający uzyska tytuł własności przedmiotu leasingu (bez dodatkowej opłaty lub za opłatą końcową) — to dany składnik aktywów amortyzuje się przez okres jego ekonomicznej użyteczności, zgodnie z zasadami amortyzacji (metoda, stawka) stosowanymi przez korzystającego do podobnych własnych składników aktywów.

Amortyzacja stanowi dla korzystającego koszt działalności operacyjnej, wytworzenia, ogólnego zarządu, sprzedaży lub koszt pozostałej działalności operacyjnej, zależnie od celu użytkowania przedmiotu leasingu finansowego.

VI.4. Ogólne zasady podziału opłaty podstawowej na część kapitałową i odsetkową

Jeżeli leasing zarówno podatkowo, jak i księgowo jest umową leasingu finansowego, to na ogół finansujący osobno zgłasza do rozrachunku część kapitałową i odsetkową opłaty podstawowej. O ile jednak leasing jest podatkowo leasingiem operacyjnym a księgowo leasingiem finansowym, to zazwyczaj finansujący, ze względu na przepisy o podatku dochodowym i o VAT, fakturuje opłatę podstawową w jednej pozycji (kwocie). W przypadku takim korzystający dzieli opłatę podstawową na część kapitałową i odsetkową, gdyż stanowią one u korzystającego: część odsetkową opłaty podstawowej — koszt finansowy, spowodowany obsługą kwoty wyłożonej przez finansującego w celu udostępnienia korzystającemu przedmiotu leasingu, zaś część kapitałowa opłaty podstawowej — przypadająca na okres sprawozdawczy spłatę zobowiązania wobec finansującego. Jeżeli przedmiot umowy leasingu wymaga montażu a finansujący obciąża korzystającego opłatami z tytułu leasingu finansowego począwszy od momentu dostarczenia przedmiotu leasingu (a zatem również za okres montażu), obejmującymi część kapitałową i część odsetkową, to wówczas części odsetko-

we opłat leasingowych naliczone do momentu przyjęcia przedmiotu umowy do użytkowania zwiększają wartość początkową przedmiotu umowy leasingu. Ich odpisanie w koszty nastąpi drogą amortyzacji.

Podział opłaty podstawowej na część kapitałową (wartość przedmiotu leasingu, równa — w zasadzie — sumie opłat leasingowych, podlega amortyzacji) i odsetkową przeprowadza się stosując metodę wewnętrznej stopy zwrotu, np. IRR lub XIRR³⁾. Opłatę wstępną i końcową zalicza się z reguły w całości do części kapitałowej (Wn konto „Rozrachunki z finansującym z tytułu przedmiotu leasingu”, Ma konto „Rachunek bankowy”). Opłata za zawarcie umowy, jak wskazano w pkt. VI.2 Standardu zwiększa wartość początkową przedmiotu leasingu finansowego.

Ze względu na to, że część odsetkowa stanowi stały procent zobowiązania wobec finansującego, proporcje podziału opłaty podstawowej na część kapitałową i odsetkową — wobec stopniowej spłaty części kapitałowej — ulegają zmianie.

Standard dopuszcza również stosowanie uproszczonych metod podziału opłaty leasingowej na część kapitałową i odsetkową, o czym mowa w rozdziale XII.

Podział opłaty leasingowej na część kapitałową i odsetkową, dokonany przez finansującego i przekazany korzystającemu (jako załącznik do umowy, lub dodatkowy element wykazany w fakturze za opłatę leasingową) może być przyjęty przez korzystającego, ale nie jest dla niego wiążący.

Wybór metody podziału opłaty leasingowej na część kapitałową i odsetkową w poszczególnych okresach sprawozdawczych stanowi element zasad (polityki) rachunkowości przyjętych przez korzystającego. Korzy-

stający, także w przypadku otrzymania od finansującego podziału opłaty leasingowej, ustala części kapitałowe i odsetkowe opłaty leasingowej zgodnie z metodą, wskazaną w przyjętych zasadach (polityce) rachunkowości, tak aby zachować porównywalność informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych.

VI.5. Podział opłaty podstawowej na część kapitałową i odsetkową metodą wewnętrznej stopy zwrotu (degresywną pełną)

Zgodnie z metodą wewnętrznej stopy zwrotu część odsetkowa (CO) opłaty leasingowej zostaje rozłożona na poszczególne okresy objęte okresem leasingu w taki sposób, aby stopa procentowa w stosunku do salda zobowiązania z tytułu leasingu była w każdym z okresów stała:

$$CO_i = IRR(XIRR) \times Z_i \quad \text{lub} \quad CO_i = IRR(XIRR) \times N_i$$

gdzie:

- IRR(XIRR) — wewnętrzna stopa zwrotu dla regularnych okresów płatności (lub nieregularnych okresów płatności),
 Z_i — kwota zobowiązania wobec finansującego z tytułu przedmiotu leasingu na początek okresu,
 N_i — należność od korzystającego na początek okresu.

VI.6. Ewidencja opłat z tytułu leasingu

Ewidencja opłat z tytułu umowy leasingu finansowego może przebiegać w sposób przedstawiony na poniższym schemacie dostosowanym do przypadku gdy umowa leasingu finansowego podatkowo stanowi umowę leasingu operacyjnego.

Rozrachunki z finansującym bieżące		Rozliczenie zakupu		Rozliczenie opłat leasingowych	
	(1) Opłata wstępna brutto (2) Opłaty podstawowe brutto (3) Opłata końcowa brutto	(1) Opłata wstępna brutto (2) Opłaty podstawowe brutto (3) Opłata końcowa brutto	(1a) VAT od opłaty wstępnej (1b) Opłata wstępna netto (2a) VAT od opłat podstawowych (2b) Opłaty podstawowe netto (3a) VAT od opłaty końcowej (3b) Opłata końcowa netto	(1c) Część opłaty wstępnej netto przypadająca na dany okres (2b) Opłaty podstawowe netto (3b) Opłata końcowa netto	(1d) Opłata wstępna netto (2c) Części kapitałowe opłat podstawowych (2d) Części odsetkowe opłat podstawowych (3c) Opłata końcowa netto
Rozliczenie opłaty wstępnej					
(1b) Opłata wstępna netto	(1c) Część opłaty wstępnej netto przypadająca na dany okres				

³⁾ Wewnętrzna stopa zwrotu (IRR — ang. *Internal Rate of Return*) jest to stopa dyskontowa, która zrównuje bieżącą wartość opłat leasingowych z wartością przedmiotu umowy leasingu. W razie nieregularnych okresów płatności stosuje się metodę XIRR. Dogodnie jest wewnętrzną stopę zwrotu obliczyć za pomocą arkusza kalkulacyjnego.

Koszty finansowe		Rozrachunki publicznoprawne – VAT		Rozrachunki z finansującym z tytułu przedmiotu leasingu	
(2d) Części odsetkowe opłat podstawowych		(1a) VAT od opłaty wstępnej (2a) VAT od opłat podstawowych (3a) VAT od opłaty końcowej		(1d) Opłata wstępna netto (2c) Części kapitałowe opłat podstawowych (3c) Opłata końcowa netto	(4) Wartość początkowa przedmiotu umowy

Środki trwałe		Umorzenia środków trwałych		Koszty według rodzaju – Amortyzacja	
(4) Wartość początkowa przedmiotu umowy łącznie z opłatą za zawarcie umowy			(5) Amortyzacja przedmiotu umowy	(5) Amortyzacja przedmiotu umowy	

Opis księgowania:

1) Faktura VAT za opłatę wstępną:

- a) Podatek VAT,
- b) Opłata wstępna netto,
- c) Części opłaty wstępnej netto przypadające na kolejne okresy,
- d) Zarachowanie opłaty wstępnej na poczet spłaty części kapitałowej,

2) Faktura VAT za opłatę podstawową

- a) Podatek VAT,
- b) Opłata podstawowa netto,
- c) Zarachowanie spłaty części kapitałowej,
- d) Zarachowanie spłaty części odsetkowej,

3) Faktura VAT za opłatę końcową:

- a) Podatek VAT,
- b) Opłata końcowa netto,
- c) Zarachowanie opłaty końcowej na poczet spłaty części kapitałowej,

4) Przyjęcie środka trwałego do użytkowania,

5) Naliczenie odpisów amortyzacyjnych.

W przypadku umowy leasingu finansowego, która również dla celów podatkowych stanowi umowę leasingu finansowego, księgowania mogą następować w prostszy sposób, co ilustruje poniższy schemat:

Rozrachunki z finansującym bieżące		Rozliczenie zakupu	
	(1) Opłata wstępna netto zwiększona o VAT od sumy opłat podstawowych (2) Opłata podstawowa netto w tym: (2a) Część kapitałowa opłaty podstawowej (2b) Część odsetkowa opłaty podstawowej (3) Opłata końcowa netto	(1) Opłata wstępna netto zwiększona o VAT od sumy opłat podstawowych (2) Opłata podstawowa netto (3) Opłata końcowa netto	(1a) VAT od sumy opłat leasingowych (1b) Opłata wstępna netto (2a) Część kapitałowa opłaty podstawowej (2b) Część odsetkowa opłaty podstawowej (3) Opłata końcowa netto

[illegible]

Opis księgowania:

- 1) Faktura VAT za opłatę leasingową:
 - a) Podatek VAT od sumy wszystkich opłat leasingowych⁴⁾,
 - b) Opłata netto,
- 2) Rachunek zwykły lub wezwanie do zapłaty za opłatę leasingową netto:
 - a) Zarachowanie spłaty części kapitałowej,
 - b) Zarachowanie spłaty części odsetkowej,
- 3) Faktura VAT za opłatę końcową netto,
- 4) Przyjęcie środka trwałego do użytkowania,
- 5) Naliczenie odpisów amortyzacyjnych.

VI.7. Opłata za zawarcie umowy leasingu

Oplata za zawarcie umowy leasingu zwiększa u korzystającego wartość przedmiotu leasingu.

VI.8. Opłata wstępna

Oplatę wstępną zalicza się w całości na poczet spłaty części kapitałowej (Wn konto „Rozrachunek z finansującym z tytułu przedmiotu umowy”, Ma konto „Rachunek bankowy”). Nie dzieli się jej na część kapitałową i odsetkową. Jeżeli opłata wstępna obejmuje kilka płatności poprzedzających wprowadzenie do ksiąg rachunkowych przedmiotu umowy i powstanie zobowiązania z tego tytułu, to korzystający ewidencjonuje je początkowo, z chwilą ich zapłaty (Ma konto „Rachunek bankowy”), jako zaliczki na poczet zakupu przedmiotu leasingu (Wn konto „Pozostałe rozrachunki”). W momencie otrzymania przedmiotu umowy opłacone zaliczki zmniejszają zobowiązanie wobec finansującego z tytułu przedmiotu leasingu.

4) Umowa leasingu, która zawiera opcję nabycia i ma ze względu na przepisy o podatku dochodowym charakter leasingu finansowego stanowi — do celów podatku od towarów i usług — dostawę towarów.

VI.9. Zwrot przedmiotu leasingu po zakończeniu umowy leasingu

Jeżeli umowa leasingu nie przewiduje przeniesienia własności przedmiotu leasingu na korzystającego, to korzystający – po zakończeniu okresu leasingu (spłacie zobowiązania z tytułu przedmiotu leasingu) – zwraca przedmiot leasingu finansującemu i zaprzestaje wykazywania tego składnika aktywów w swoich księgach (Wn konto „Umorzenie środków trwałych”, Ma konto „Środki trwałe”). Zważywszy, że okres ekonomicznej użyteczności przedmiotu leasingu odpowiada wtedy okresowi umowy, lub jest od niego krótszy to przedmiot leasingu powinien na moment zakończenia okresu leasingu być w pełni zamortyzowany.

Jeżeli za zwrot przedmiotu leasingu w dobrym stanie korzystający otrzymuje od finansującego rekompensatę, to zalicza ją do pozostałych przychodów operacyjnych.

VI.10. Przeniesienie na korzystającego prawa własności przedmiotu leasingu po zakończeniu umowy leasingu

W przypadku nabycia przedmiotu leasingu za opłatą końcową jest on w dalszym ciągu wykazywany w aktywach korzystającego, który kontynuuje jego amortyzowanie przez okres ekonomicznej użyteczności. Szacunek okresu ekonomicznej użyteczności podlega okresowej weryfikacji (art. 32 ust. 3 Ustawy). Opłata końcowa stanowi w całości część kapitałową i służy spłacie zobowiązania z tytułu nabycia przedmiotu leasingu (Wn konto „Rozrachunki z finansującym z tytułu przedmiotu leasingu”, Ma konto „Rachunek bankowy”). Ewentualna nadwyżka spłat nad kwotą zobowiązania obciąża pozostałe koszty operacyjne.

VI.11. Zawarcie kolejnej umowy leasingu po zakończeniu pierwotnej umowy leasingu

Zawarcie po zakończeniu dotychczasowej umowy leasingu finansowego kolejnej umowy leasingu o tym samym przedmiocie uznaje się – dla celów księgowych – za zawarcie nowej umowy leasingu, klasyfikowanej

i ujmowanej według ogólnych zasad. Jeżeli nowa umowa spełnia kryteria leasingu finansowego, to konieczne jest rozliczenie opłat, określonych w harmonogramie płatności przedłużonej umowy, na część kapitałową i odsetkową — według obranej metody. Spłacone w okresie pierwotnej umowy leasingu opłaty nie podlegają ponownemu przeliczeniu. Stan rozrachunków z finansującym z tytułu przedmiotu leasingu na dzień zakończenia pierwotnej umowy leasingu odpowiada stanowi rozrachunków na dzień rozpoczęcia nowej (przedłużonej) umowy leasingu. Nie ulega też zmianie wartość, po której przedmiot leasingu figuruje w księgach, ani metoda i stawka amortyzacji, jeżeli przedmiot leasingu nie został jeszcze w całości odpisany. Ewentualna opłata za zawarcie kolejnej umowy obciąża bieżące koszty operacyjne.

Jeżeli nowa umowa spełnia kryteria leasingu operacyjnego to stosuje się wyjaśnienia rozdziału IV Standardu, zaś przedmiot leasingu podlega wyłączeniu z ksiąg rachunkowych korzystającego (Wn konto „Pozostałe koszty operacyjne”, Ma konta „Środki trwałe” lub „Wartości niematerialne i prawne” — wartość netto przedmiotu leasingu oraz ew. saldo zobowiązań wobec finansującego Wn konto „Rozrachunki z finansującym z tytułu przedmiotu leasingu”, Ma konto „Pozostałe przychody operacyjne”).

VI.12. Zmiana wysokości opłat leasingowych (opartych w myśl umowy na kursie waluty obcej lub stopie procentowej)

Jeżeli umowa leasingu zawiera klauzulę, która uzależnia wysokość opłaty od określonego w umowie kursu waluty lub stopy procentowej to raz ustalona wartość początkowa przedmiotu leasingu nie ulega zmianie, mimo zmiany kursów waluty lub zmiany stopy procentowej. Korzystający nie zmienia też wysokości odpisów amortyzacyjnych.

Jeżeli wbudowany w umowę leasingu instrument pochodny nie wymaga wyodrębnienia, gdyż spełnione są warunki określone w § 10 ust. 1a pkt 5 Rozporządzenia (por. pkt III.10 Standardu), to na dzień zawarcia umowy korzystający ustala w złotych początkową kwotę części odsetkowej (kosztów finansowych) i zobowiązania z tytułu umowy leasingu (części kapitałowej), stosując do przeliczenia kurs wymiany waluty lub stopę procentową z dnia roboczego poprzedzającego moment rozpoczęcia leasingu.

Na dzień bilansowy korzystający aktualizuje kwotę zobowiązania z tytułu umowy leasingu, odnosząc spowodowane tym różnice na przychody lub koszty finansowe. Zaktualizowaną, wyrażoną w złotych, kwotę zobowiązania oblicza się przy zastosowaniu obowiązującego na dzień bilansowy kursu NBP waluty lub stopy procentowej określonej w umowie leasingu.

VI.13. Zmiana przedmiotu umowy leasingu

Rozszerzenie zakresu umowy leasingu, polegające na objęciu tą samą umową kolejnego, dodatkowego przedmiotu leasingu, uznaje się za zawarcie nowej umowy leasingu.

VI.14. Zmiana okresu leasingu

Przedłużenie umowy leasingu finansowego uznaje się za zawarcie kolejnej umowy leasingu i stosuje wyjaśnienia pkt. VI.11 Standardu.

Natomiast skrócenie okresu umowy leasingu finansowego powoduje konieczność ponownego rozliczenia na skrócony okres leasingu części kapitałowej i odsetkowej opłat określonych w harmonogramie płatności. O ile umowa nie przewiduje — po jej zakończeniu — przeniesienia na korzystającego własności przedmiotu leasingu, to konieczna jest również zmiana okresu amortyzacji przedmiotu leasingu, co powoduje zmianę wysokości dokonywanych w następnych latach obrotowych odpisów amortyzacyjnych.

Skrócenie umowy leasingu może również spowodować reklasyfikację umowy i zaliczenie jej do umów leasingu operacyjnego. Stosuje się wówczas wyjaśnienia pkt. VI.11 Standardu.

VI.15. Rozliczenie niespłaconego zobowiązania z tytułu leasingu w razie wygaśnięcia lub wypowiedzenia (rozwiązania) umowy leasingu

W przypadku wygaśnięcia umowy leasingu finansowego na skutek utraty przedmiotu leasingu (np. na skutek kradzieży), korzystającego obciąża płatność wynikająca z umowy leasingu. Kwota tej płatności stanowi zobowiązanie wobec finansującego z tytułu wygaśnięcia umowy, obciążające drugostronnie pozostałe koszty operacyjne. Jednocześnie zobowiązanie z tytułu przedmiotu umowy zostaje odpisane na pozostałe przychody operacyjne zaś wartość netto przedmiotu leasingu — na pozostałe koszty operacyjne.

Jeżeli w myśl umowy leasingu korzystający zawarł umowę ubezpieczeniową z cesją odszkodowania na rzecz finansującego, to z chwilą otrzymania przez finansującego odszkodowania o jego równowartość korzystający zmniejsza zobowiązanie wobec finansującego, odnosząc drugostronnie odszkodowanie na pozostałe przychody operacyjne.

Gdy wypowiedzeniu umowy leasingu finansowego towarzyszy zwrot finansującemu przedmiotu leasingu, to korzystającego obciąża płatność wynikająca z umowy leasingu lub porozumienia stron. Kwota tej płatności stanowi zobowiązanie wobec finansującego z tytułu wypowiedzenia umowy. W przypadku takim zobowiązanie z tytułu przedmiotu umowy zamienia się w zobowiązanie z tytułu wypowiedzenia umowy, a ewentualną różnicę między obu zobowiązaniami odnosi się na pozostałe koszty operacyjne lub przychody operacyjne. Natomiast zwrot finansującemu przedmiotu leasingu ujmuje się na koncie pozostałych kosztów operacyjnych, w jego wartości netto, jako likwidację środka trwałego lub wartości niematerialnych i prawnych.

VII. Leasing finansowy — ewidencja u finansującego

VII.1. Ujęcie należności z tytułu umowy leasingu w księgach rachunkowych — zasady ogólne

Aktywa będące przedmiotem umowy leasingu finansowego finansujący wykazuje w swoich księgach rachunkowych i bilansie jako długowzględnie krótkoterminowe aktywa finansowe z tytułu należności; są one wyceniane w wartości inwestycji leasingowej netto.

Jeśli oddane w leasing finansowy aktywa były uprzednio ujęte do ewidencji towarów, wyrobów gotowych, środków trwałych w budowie, środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, to ich wartość netto

przenosi się z odpowiednich kont aktywów na konto „Rozrachunki z korzystającym z tytułu przedmiotu leasingu”, na którym wykazuje się je w wartości inwestycji leasingowej netto; ewentualną różnicę między wartością inwestycji leasingowej netto a wartością netto przedmiotu leasingu finansowego, pomniejszoną o wartość bieżącą niegwarantowanej wartości końcowej (o ile jest ona istotna) odnosi się na konto przychodów finansowych lub kosztów finansowych. Rozwiązanie takie stosuje się również w przypadkach, gdy finansujący jest producentem przedmiotu leasingu lub pośrednikiem.

Jeżeli oddane w leasing finansowy aktywa trafiły bezpośrednio od ich dostawcy do korzystającego, to zapis na koncie „Rozrachunki z korzystającym z tytułu przedmiotu leasingu” następuje w powiązaniu z zapisem po stronie Ma konta „Rozliczenie zakupu” lub „Pozostałe rozrachunki”.

Wartość inwestycji leasingowej netto zwiększają początkowe koszty bezpośrednie doprowadzenia do zawarcia umowy leasingowej. Nie zalicza się do początkowych kosztów bezpośrednich kosztów poniesionych przez finansujących będących producentami przedmiotów leasingu lub pośrednikami, związanych z negocjacjami i działaniami służącymi doprowadzeniu do umowy leasingu. Nie zwiększają one wartości inwestycji leasingowej netto, lecz obciążają koszty z chwilą sprzedaży przedmiotu leasingu; w przypadku leasingu finansowego następuje to zazwyczaj na moment rozpoczęcia leasingu.

VII.2. Podział opłaty podstawowej na część kapitałową i odsetkową

Finansujący dzieli opłatę podstawową na część kapitałową i część odsetkową. przy zastosowaniu metody wewnętrznej stopy zwrotu (IRR lub XIRR), omówionej w pkt VI. 5., tak aby odzwierciedlić stałą okresową stopę zwrotu inwestycji leasingowej netto, dokonanej przez finansującego w ramach leasingu finansowego.

Część odsetkowa opłaty podstawowej stanowi przychód ujmowany u finansujących, dla których działalność leasingowa:

- jest działalnością operacyjną — jako wyodrębnione przychody ze sprzedaży produktów,
- w pozostałych przypadkach — jako przychody finansowe.

Część kapitałowa opłaty leasingowej przypadająca na dany okres stanowi spłatę należności od korzystającego.

VII.3. Ewidencja opłat z tytułu leasingu

Ewidencja opłat z tytułu umów leasingu może przebiegać w sposób przedstawiony w poniższym schemacie, dostosowanym do przypadku, gdy umowa leasingu finansowego dodatkowo stanowi umowę leasingu operacyjnego.

Rozliczenie faktury		Rozrachunki z korzystającym z tytułu przedmiotu leasingu	
(2c) Opłata wstępna netto	(2b) Opłata wstępna netto	(1) Wartość początkowa przedmiotu umowy	(2d) Opłata wstępna netto
(3c) Część kapitałowa opłaty podstawowej	(3b) Opłata podstawowa netto		(3e) Część kapitałowa opłaty podstawowej
(3d) Część odsetkowa opłaty podstawowej	(4b) Opłata końcowa netto		(4d) Opłata końcowa netto
(4c) Opłata końcowa netto			
Pozostałe rozrachunki — Wartość początkowa przedmiotu leasingu		Pozostałe rozrachunki — Amortyzacja przedmiotu leasingu	
(1a) Wartość początkowa przedmiotu umowy		(5) Amortyzacja przedmiotu umowy do celów podatkowych	
			(1a) Wartość początkowa przedmiotu umowy
Rozrachunki z odbiorcami		Rozrachunki publicznoprawne VAT	
(2) Opłata wstępna brutto		(2a) VAT od opłaty wstępnej	
(3) Opłata leasingowa brutto		(3a) VAT od opłat podstawowych	
(4) Opłata końcowa brutto		(4a) VAT od opłaty końcowej	
			(3d) Część odsetkowa opłaty podstawowej
		Przychody z tytułu leasingu finansowego	

Rozliczenie zakupu przedmiotu umowy/ Środki trwałe		Przychody ze sprzedaży		Koszt sprzedanych produktów	
	(1) Wartość początkowa przedmiotu umowy		(2c) Opłata wstępna netto (3c) Część kapitałowa opłaty podstawowej (4c) Opłata końcowa netto	(2d) Opłata wstępna netto (3e) Część kapitałowa opłaty podstawowej (4d) Opłata końcowa netto	

Opis księgowañ:

- 1) Przekazanie przedmiotu leasingu korzystającemu:
 - a) Ujęcie przedmiotu umowy w podatkowej ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych,
- 2) Faktura VAT za opłatę wstępną:
 - a) Podatek VAT,
 - b) Opłata wstępna netto,
 - c) Rozliczenie opłaty wstępnej netto — część kapitałowa,
 - d) Zarachowanie spłaty części kapitałowej,
- 3) Faktura VAT za opłatę podstawową:
 - a) Podatek VAT,
 - b) Opłata wstępna netto,

- c) Rozliczenie części kapitałowej opłaty,
- d) Rozliczenie części odsetkowej opłaty,
- e) Zarachowanie spłaty części kapitałowej,
- 4) Faktura VAT za opłatę końcową:
 - a) Podatek VAT,
 - b) Opłata końcowa netto,
 - c) Rozliczenie opłaty końcowej — część kapitałowa,
 - d) Zarachowanie spłaty części kapitałowej,
- 5) Odpisy amortyzacyjne do celów podatkowych.

W przypadku umowy leasingu finansowego, która również dla celów podatkowych stanowi umowę leasingu finansowego, księgowania mogą następować w prostszy sposób, co ilustruje schemat:

Rozrachunki z korzystającym — bieżące		Rozrachunki z korzystającym z tytułu przedmiotu leasingu	
(2a) Opłata wstępna netto (2b) VAT od sumy opłat leasingowych (3a) Część kapitałowa opłaty podstawowej netto (3b) Część odsetkowa opłaty podstawowej netto (4) Opłata końcowa netto		(1) Wartość początkowa przedmiotu umowy	(2a) Opłata wstępna netto (3a) Część kapitałowa opłaty podstawowej (4) Opłata końcowa netto

Rozrachunki publicznoprawne VAT		Przychody z tytułu leasingu finansowego		Rozliczenie zakupu przedmiotu leasingu finansowego/ Środki trwałe	
	(2b) VAT od sumy opłat leasingowych		(3b) Część odsetkowa opłaty podstawowej		(1) Wartość początkowa przedmiotu umowy

Opis księgowañ:

- 1) Przekazanie przedmiotu leasingu korzystającemu,
- 2) Faktura VAT za opłatę wstępną:
 - a) Opłata wstępna netto,
 - b) Podatek VAT od sumy wszystkich opłat leasingowych⁵⁾,

- 3) Rachunek zwykły za opłatę leasingową netto:
 - a) Część kapitałowa opłaty podstawowej netto,
 - b) Część odsetkowa opłaty podstawowej netto,
- 4) Rachunek za opłatę końcową netto.

⁵⁾ Umowa leasingu, która zawiera opcję nabycia i w myśl przepisów o podatku dochodowym ma charakter leasingu finansowego, stanowi — zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług — dostawę towarów.

VII.4. Opłata za zawarcie umowy leasingu

Opłatę za zawarcie umowy leasingu zalicza się u finansującego do przychodów w okresie jej otrzymania.

VII.5. Opłata wstępna

Opłatę wstępną zalicza się w całości (na poczet spłaty) do części kapitałowej, a więc należności od korzystającego (Wn konto „Rozrachunki z korzystającym z tytułu przedmiotu leasingu”, Ma konto „Rachunek bankowy”). Nie dzieli się jej na część kapitałową i odsetkową.

VII.6. Zwrot przedmiotu leasingu po zakończeniu umowy leasingu

W razie zwrotu, po zakończeniu okresu umowy, finansującemu przedmiotu leasingu przez korzystającego, finansujący wprowadza przedmiot leasingu do ksiąg, traktując go jak zakupiony, używany składnik aktywów trwałych. Wartość początkową zwróconego przedmiotu leasingu finansujący ustala zgodnie z art 28 ust. 2 Ustawy w wartości (cenie) rynkowej, ujmując ją drugostronnie — zależnie od umowy lub porozumienia stron — jako zmniejszenie należności od korzystającego lub przychody z tytułu leasingu finansowego.

Jeżeli za zwrot przedmiotu leasingu w dobrym stanie finansujący udziela korzystającemu rekompensaty, to zalicza ją do kosztów operacyjnych.

VII.7. Przeniesienie na korzystającego prawa własności przedmiotu leasingu po zakończeniu umowy leasingu

W przypadku sprzedaży korzystającemu, po zakończeniu umowy leasingu, przedmiotu leasingu za opłatą końcową, opłata ta stanowi w całości spłatę części kapitałowej. Finansujący ujmuje opłatę końcową jako spłatę należności od korzystającego. Jeżeli faktycznie uiszczona opłata końcowa jest wyższa od figurującego w księgach salda należności, to różnicę przenosi się na przychody z tytułu leasingu finansowego.

VII.8. Sprzedaż przedmiotu leasingu osobie trzeciej po zakończeniu umowy leasingu

Sprzedaż przedmiotu leasingu, zwróconego przez dotychczasowego korzystającego, stronie trzeciej ujmuje się w sposób wyjaśniony w pkt. V.7 Standardu. Koszt sprzedanego osobie trzeciej składnika aktywów stanowi jego wartość rynkowa ustalona stosownie do wyjaśnień pkt. VII.7 Standardu. Ewentualną rekompensatę wypłaconą korzystającemu zalicza się do kosztów operacyjnych.

VII.9. Zawarcie kolejnej umowy leasingu po zakończeniu pierwotnej umowy leasingu

Zawarcie po zakończeniu umowy leasingu finansowego kolejnej umowy leasingu tego samego przedmiotu, uznaje się — dla celów księgowych — za zawarcie nowej umowy leasingu, klasyfikowanej i ujmowanej według ogólnych zasad. Powoduje to konieczność ustalenia, czy nowa umowa spełnia kryteria umowy leasingu finansowego, czy też leasingu operacyjnego.

Splacone w okresie pierwotnej umowy leasingu opłaty nie podlegają przeliczeniu. Stan rozrachunków z korzystającym z tytułu przedmiotu leasingu na dzień zakończenia pierwotnej umowy leasingu odpowiada stanowi rozrachunków na dzień rozpoczęcia nowej (przedłużonej) umowy leasingu.

Jeżeli nowa umowa spełnia kryteria leasingu operacyjnego, to stosuje się wyjaśnienia rozdz. V Standardu, zaś przedmiot leasingu włącza się do ksiąg finansującego w sposób omówiony w pkt. VII.6 Standardu.

VII.10. Zmiana wysokości opłat leasingowych (opartych w myśl umowy na kursie waluty obcej lub stopie procentowej)

Jeżeli wbudowany w umowę leasingu instrument pochodny nie wymaga wyodrębnienia, gdyż spełnione są warunki określone w § 10 ust. 1a pkt 5 Rozporządzenia (porównaj pkt III.10 Standardu), to na dzień przekazania przedmiotu umowy finansujący ustala w złotych początkową kwotę części odsetkowej (przychodów z tytułu leasingu finansowego) i należności z tytułu umowy leasingu (części kapitałowej) w złotych, zgodnie punktami VII.1 i VII.2 Standardu, stosując do przeliczenia kurs wymiany waluty lub stopę procentową określony w umowie.

Na dzień bilansowy finansujący aktualizuje kwotę należności od korzystającego z tytułu umowy leasingu odnosząc spowodowane tym różnice na przychody lub koszty finansowe. Zaktualizowaną, wyrażoną w złotych, kwotę należności oblicza się przy zastosowaniu obowiązującego na dzień bilansowy kursu NBP waluty lub stopy procentowej określonej w umowie leasingu.

VII.11. Zmiana przedmiotu lub warunków umowy leasingu

Rozszerzenie zakresu umowy leasingu, polegające na objęciu tą samą umową kolejnego, dodatkowego przedmiotu leasingu lub zmianie jej warunków, uznaje się za zawarcie nowej umowy leasingu.

VII.12. Zmiana okresu leasingu

Przedłużenie umowy leasingu finansowego uznaje się za zawarcie nowej umowy leasingu i stosuje wyjaśnienia pkt. VII.9 Standardu.

Natomiast skrócenie umowy leasingu finansowego powoduje konieczność ponownego rozliczenia, na skrócony okres leasingu, części kapitałowej i odsetkowej opłat określonych w harmonogramie płatności. Skrócenie okresu umowy leasingu może powodować konieczność zaliczenia tej umowy do leasingu operacyjnego; stosuje się wówczas wyjaśnienia pkt. VII.10 Standardu.

VII.13. Rozliczenie niespłaconych opłat leasingowych w razie wygaśnięcia lub wypowiedzenia (rozwiązania) umowy leasingu

W razie wygaśnięcia umowy na skutek utraty (np. kradzieży) przedmiotu leasingu, finansujący — o ile umowa nie przewiduje inaczej — wymaga spłaty należności z tytułu umowy.

W razie uznania należności z tytułu przedmiotu umowy za wątpliwą finansujący dokonuje odpisu aktualizującego wykazywanego drugostronnie jako koszty finansowe.

Jeżeli umowa leasingu zobowiązuje korzystającego do zawarcia umowy ubezpieczeniowej i cesji odszkodowania na rzecz finansującego, skutki wygaśnięcia umowy wykazywane są po skompensowaniu. Odpisanie odpowiedniej części należności z tytułu przedmiotu umowy jest wówczas kompensowane z otrzymanym odszkodowaniem (Wn konto „Rachunek bankowy”, Ma konto „Rozrachunki z korzystającym z tytułu przedmiotu leasingu”).

W razie wypowiedzenia umowy leasingu finansowego, któremu towarzyszy zwrot przedmiotu leasingu finansującemu, finansujący obciąża korzystającego płatnością wynikającą z umowy oraz wprowadza do ksiąg otrzymany przedmiot umowy, wyceniając go w cenie rynkowej i zmniejszając drugostronnie należność od korzystającego (por. pkt VII.6 Standardu).

VIII. Leasing zwrotny

VIII.1. Istota leasingu zwrotnego

Na transakcję leasingu zwrotnego składają się — w świetle Kodeksu cywilnego — dwie umowy: sprzedaży określonych składników aktywów i oddania tych składników w leasing sprzedającemu przez nabywcę. Pierwszym etapem transakcji leasingu zwrotnego jest zbycie przedmiotu umowy przez jego dotychczasowego właściciela finansującemu, który następnie — w drugim etapie — oddaje nabyte składniki aktywów do używania korzystającemu, którym jest zbywca, na zasadach leasingu operacyjnego lub finansowego. Zazwyczaj przedmiot umowy pozostaje cały czas pod kontrolą zbywcy (jednocześnie korzystającego), zmienia się jedynie podmiot będący właścicielem tych aktywów. Zgodnie z zasadą przewagi treści ekonomicznej nad formą prawną obydwie umowy rozpatrywane są dla celów księgowych łącznie.

VIII.2. Sprzedaż przedmiotu umowy leasingu zwrotnego przez korzystającego

Pierwszy etap transakcji leasingu zwrotnego — u zbywcy przedmiotu umowy — ujmuje się tak samo, jak typową umowę sprzedaży, na przykład środka trwałego:

— sprzedaż środka trwałego:

Wn konto „Pozostałe rozrachunki” — wartość brutto,
Ma konto „Pozostałe przychody operacyjne” — wartość netto,
Ma konto „Rozrachunki publicznoprawne — VAT” (jeżeli brak podstaw do nie naliczenia VAT)

oraz

— cena nabycia (koszt wytworzenia) sprzedanego środka trwałego (środka trwałego w budowie):

Wn konto „Pozostałe koszty operacyjne”,
Ma konto „Środki trwałe” (wartość netto) lub
Ma konto „Środki trwałe w budowie”.

W przypadku pierwszego etapu transakcji leasingu zwrotnego, zbywca przedmiotu umowy wykazuje wyłącznie zysk lub stratę na transakcji. W sensie ekonomicznym nie dochodzi do typowej umowy sprzedaży.

Przyjęcie sprzedanego środka trwałego do użytkowania na podstawie umowy leasingu i dalsza jego ewidencja zależą od klasyfikacji leasingu i wyniku na sprzedaży.

VIII.3. Operacyjny leasing zwrotny: ewidencja u korzystającego

Jeżeli umowa leasingu ma charakter leasingu operacyjnego, a transakcja sprzedaży została przeprowadzona przy zastosowaniu cen odpowiadających wartości rynkowej przedmiotu leasingu (co dotyczy ceny sprzedaży i opłat leasingowych), to ewentualne zyski lub

straty ze sprzedaży przedmiotu leasingu wpływają u korzystającego na wynik finansowy okresu sprzedaży. Jeżeli jednak poniesioną na sprzedaży przedmiotu leasingu stratę rekompensują przyszłe opłaty leasingowe, niższe od rynkowych, to stratę rozlicza się w czasie (Wn konto „Pozostałe rozliczenia międzyokresowe”, Ma konto „Pozostałe przychody operacyjne”) i odpisuje proporcjonalnie do opłat leasingowych w koszty (Wn konto „Koszty działalności”, Ma konto „Pozostałe rozliczenia międzyokresowe”) przez okres leasingu. O ile — na odwrót — cena sprzedaży przewyższa wartość rynkową przedmiotu leasingu, to kwotę przekraczającą wartość rynkową (Wn konto „Pozostałe koszty operacyjne”, Ma konto „Rozliczenie międzyokresowe przychodów”) rozlicza się w czasie przez okres trwania leasingu, odpowiednio rozliczając opłaty leasingowe (Wn konto „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”, Ma konto „Koszty działalności”).

VIII.4. Finansowy leasing zwrotny: ewidencja u korzystającego

Jeżeli umowa leasingu ma charakter leasingu finansowego, to zysk lub strata na sprzedaży przedmiotu leasingu — jeżeli jest to kwota istotna — wymaga rozliczenia w czasie przez okres leasingu.

Następuje wtedy zapis:

— zysk: Wn konto „Pozostałe koszty operacyjne”,

Ma konto „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”,

— strata: Wn konto „Pozostałe rozliczenia międzyokresowe”,

Ma konto „Pozostałe przychody operacyjne”.

Wartość przedmiotu leasingu koryguje się o zysk lub stratę na sprzedaży (Wn konto „Środki trwałe”, Ma konto „Rozliczenia międzyokresowe kosztów” lub Wn konto „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”, Ma konto „Środki trwałe”), co odpowiednio wpływa na wysokość amortyzacji.

Ewentualne saldo rozliczeń z finansującym z tego tytułu — pozostające po zakończeniu umowy leasingu — wpływa na pozostałe przychody lub koszty operacyjne.

VIII.5. Ujęcie leasingu zwrotnego u nabywcy/finansującego

Nabywca/finansujący ujmuje umowę leasingu zwrotnego w taki sam sposób, jak każdą umowę leasingu (tak jakby umowa leasingu nie była częścią transakcji obejmującej sprzedaż składnika aktywów i leasing zwrotny).

W przypadku, gdy umowa leasingu zwrotnego ma charakter leasingu operacyjnego, przedmiot umowy zalicza się do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych finansującego. Finansujący wykazuje przychody z tytułu opłaty leasingowej oraz amortyzuje przedmiot leasingu w sposób omówiony w rozdziale V Standardu.

W przypadku gdy umowa leasingu zwrotnego ma charakter leasingu finansowego, nabywca/finansujący wykazuje zobowiązanie wobec korzystającego z tytułu nabycia przedmiotu umowy, a jednocześnie aktywa finansowe w wartości inwestycji leasingowej netto. Nabywca/finansujący nie ujmuje przedmiotu leasingu w swoich księgach rachunkowych, ponieważ nie sprawuje nad nim

kontroli (kontrola nad składnikiem aktywów pozostaje u korzystającego). Nabywca/finansujący ujmuje należność z tytułu leasingu finansowego, wycenioną według zasad ogólnych (omówionych w rozdziale VII Standardu), oraz wykazuje część odsetkową opłaty podstawowej jako przychody z tytułu leasingu finansowego.

IX. Najem i dzierżawa — ewidencja u najemcy lub dzierżawcy

IX.1. Ujęcie opłat z tytułu najmu lub dzierżawy — zasady ogólne

Najemca lub dzierżawca zalicza opłaty z tytułu umowy najmu lub dzierżawy — w razie stosowania wariantu

porównawczego rachunku zysków i strat do kosztów działalności operacyjnej lub pozostałych kosztów operacyjnych, a w przypadku stosowania wariantu kalkulacyjnego rachunku zysku i strat do kosztów wytworzenia, ogólnego zarządu lub sprzedaży bądź do kosztów pozostałej działalności operacyjnej, zależnie od celu użytkowania przedmiotu najmu lub dzierżawy. Najemca lub dzierżawca nie wykazuje przedmiotu najmu lub dzierżawy jako składnika aktywów.

IX. 2. Ewidencja opłat z tytułu najmu lub dzierżawy

Ewidencja opłat z tytułu najmu lub dzierżawy może przebiegać w sposób przedstawiony na poniższym schemacie.

Rozliczenie zakupu		Rozrachunki z dostawcami		Koszty według rodzaju	
(1) Opłata wstępna brutto (łącznie z VAT)	(1b) Opłata wstępna netto		(1) Opłata wstępna brutto (łącznie z VAT)	(1b) Opłata wstępna netto	
(2) Opłata podstawowa brutto (łącznie z VAT)	(1a) VAT od opłaty wstępnej		(2) Opłata podstawowa brutto	(2b) Opłata podstawowa netto	
	(2b) Opłata podstawowa netto				
	(2a) VAT od opłaty podstawowej				
Rozrachunki publicznoprawne — VAT					
(1a) VAT od opłaty wstępnej					
(2a) VAT od opłaty podstawowej					

Opis księgowania:

- 1) Faktura VAT za opłatę wstępną:
 - a) Podatek VAT,
 - b) Opłata wstępna netto,
- 2) Faktura VAT za opłatę podstawową:
 - a) Podatek VAT,
 - b) Opłata podstawowa netto.

Jeżeli najemca lub dzierżawca opłacił czynsz za dany okres z góry, to dokonuje rozliczeń międzyokresowych czynszu, ponieważ okres rozliczenia jest znany. Nie rozlicza się w czasie opłaty wstępnej, gdyż umowa zawarta jest na czas nieokreślony.

IX. 3. Szczególne zapisy umów

W przypadkach, gdy postanowienia umów najmu lub dzierżawy powodują powstanie bieżących zobowiązań mających charakter zdarzeń obligujących w rozumieniu KSR nr 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe”, z których najemca lub dzierżawca ma obowiązek się wywiązać, stosuje się odpowiednio zapisy pkt. IV. 5 niniejszego Standardu.

IX. 4. Zwrot przedmiotu umowy po zakończeniu umowy najmu lub dzierżawy

W razie zakończenia okresu najmu lub dzierżawy i zwrotu przedmiotu umowy, najemca lub dzierżawca zaprzestają obciążania kosztów opłatami z tytułu najmu i dzierżawy.

W przypadku poniesienia kosztów ulepszenia (np. modernizacji) wynajmowanego lub wdzierżawianego środka trwałego (np. lokalu), który nie został w pełni amortyzowany w okresie trwania umowy (co w zasadzie nie powinno mieć miejsca), najemca lub dzierżawca po zakończeniu umowy odpisuje wartość księgową (netto) ulepszenia w obcym środku trwałym w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych.

IX. 5. Przeniesienie na najemcę lub dzierżawcę prawa własności przedmiotu najmu lub dzierżawy po zakończeniu umowy najmu lub dzierżawy

Przeniesienie na najemcę lub dzierżawcę prawa własności przedmiotu najmu lub dzierżawy po zakończeniu okresu umowy najmu lub dzierżawy następuje na podstawie oddzielnej umowy kupna/sprzedaży. Najemca lub dzierżawca wprowadza w takim przypadku do swoich

ksiąg rachunkowych przedmiot dotychczasowej umowy najmu lub dzierżawy w cenie nabycia i zalicza go odpowiednio do środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych, inwestycji w nieruchomości, inwestycji w wartości niematerialne i prawne lub towarów.

Jeżeli w wynajmowanym lub wydzierżawianym środku trwałym (np. lokalu) najemca lub dzierżawca dokonał ulepszenia, a środek trwały powstały w wyniku takiego ulepszenia nie został do dnia zakupu w pełni amortyzowany, to w przypadku nabycia przedmiotu umowy, najemca lub dzierżawca zwiększa o wartość księgową netto ulepszenia w obcym środku trwałym cenę nabycia nabytego przedmiotu umowy.

IX. 6. Zmiana wysokości opłat z tytułu najmu lub dzierżawy (opartych w myśl umowy na kursie waluty obcej lub stopie procentowej)

Jeżeli umowa najmu lub dzierżawy zawiera klauzulę, która uzależnia wysokość przypadającej na dany okres opłaty od określonego w umowie kursu waluty lub stopy procentowej, a wbudowany w umowę najmu lub dzierżawy instrument pochodny nie wymaga wyodrębnienia, to spowodowane tym zmiany wysokości opłat z tytułu najmu lub dzierżawy wpływają bezpośrednio na koszty tego okresu, w którym nastąpiła zmiana wysokości opłaty i ew. następnych.

IX. 7. Zmiana przedmiotu lub warunków umowy najmu lub dzierżawy

Zmianę przedmiotu lub warunków umowy uznaje się za zawarcie nowej umowy najmu lub dzierżawy. Jeżeli jednak zmiana przedmiotu umowy polega na jego wymianie i dostarczeniu przedmiotu podobnego do pierwotnego przedmiotu umowy, pod względem cech, funkcji użytkowych, stopnia zużycia i wartości, a inne istotne warunki umowy, a zwłaszcza wysokość opłat najmu lub dzierżawy nie ulegają zmianie, to uznaje się, że dotychczasowa umowa jest kontynuowana.

X. Najem i dzierżawa — ewidencja u wynajmującego lub wydzierżawiającego

X.1. Ujęcie opłat z tytułu najmu lub dzierżawy — zasady ogólne

Opłaty z tytułu najmu lub dzierżawy stanowią przychody ujmowane u wynajmujących lub wydzierżawiających, dla których zawieranie umów najmu lub dzierżawy:

- jest działalnością operacyjną — jako przychody ze sprzedaży produktów (usług),
- w pozostałych przypadkach — jako pozostałe przychody operacyjne.

Wynajmujący lub wydzierżawiający obejmuje przedmiot umowy najmu lub dzierżawy swoją ewidencją środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych i dokonuje od niego odpisów amortyzacyjnych zgodnie z zasadami amortyzacji przyjętymi do podobnych składników aktywów. W razie, gdy wynajmujący lub wydzierżawiający ujmując opłaty z tytułu najmu lub dzierżawy jako pozostałe przychody operacyjne, to odpisy amortyzacyjne przedmiotu najmu lub dzierżawy zalicza do pozostałych kosztów operacyjnych.

X.2. Początkowe koszty bezpośrednie

Poniesione przez wynajmującego lub wydzierżawiającego początkowe koszty bezpośrednie zawarcia umowy (np. doradztwa prawnego, negocjacji, wynagrodzenia pośredników, itp.) obciążają koszty okresu ich poniesienia.

X.3. Ewidencja opłat z tytułu najmu lub dzierżawy

Ewidencja opłat z tytułu najmu lub dzierżawy może przebiegać w sposób przedstawiony na poniższym schemacie.

Rozrachunki z odbiorcami		Przychody ze sprzedaży		Rozrachunki publicznoprawne — VAT	
1) Opłata wstępna brutto		(1b) Opłata wstępna netto		(1a) podatek VAT od opłaty wstępnej	
2) Opłata podstawowa brutto		(1b) Opłata podstawowa netto		(1b) podatek VAT od opłaty podstawowej	

Opis księgowania:

1) Faktura VAT za opłatę wstępną:

- a) podatek VAT,
- b) opłata wstępna netto,

2) Faktura VAT:

- a) podatek VAT od opłaty podstawowej,
- b) opłata podstawowa netto.

X.4. Zwrot przedmiotu najmu i dzierżawy po zakończeniu umowy najmu lub dzierżawy

W przypadku zakończenia umów najmu lub dzierżawy i zwrotu przedmiotu umowy, wynajmujący lub wydzierżawiający zaprzestają wykazywania przychodów z tytułu opłat za najem lub dzierżawę. Ewentualne dodat-

kowe opłaty należne wynajmującemu lub zamawiającemu, związane z zakończeniem umowy, jeżeli ich uzyskanie jest wystarczająco pewne, stanowią przychód (drugostopniowo jest to należność) tego okresu, w którym nastąpił zwrot przedmiotu umowy. Przedmiot umowy w dalszym ciągu jest zaliczany do aktywów wynajmującego lub wydzierżawiającego.

X.5. Przeniesienie na najemcę lub dzierżawcę prawa własności przedmiotu umów najmu lub dzierżawy po zakończeniu umów najmu lub dzierżawy

Przeniesienie na najemcę lub dzierżawcę prawa własności przedmiotu najmu lub dzierżawy po zakończeniu okresu umowy następuje na podstawie oddzielnej umowy kupna/sprzedaży. Cena sprzedaży przedmiotu umo-

wy stanowi przychód ze sprzedaży środka trwałego lub składnika wartości niematerialnych i prawnych (drugostronnie jest to należność), a wartość netto przedmiotu umowy — pozostałe koszty operacyjne.

X.6. Sprzedaż przedmiotu najmu lub dzierżawy osobie trzeciej po zakończeniu umowy

Sprzedaż przedmiotu najmu lub dzierżawy, zwróconego przez dotychczasowego najemcę lub dzierżawcę, osobie trzeciej wynajmujący lub wydzierżawiający ujmują tak, jak sprzedaż najemcy lub dzierżawcy.

X.7. Zmiana wysokości opłat za najem lub dzierżawę (opartych w myśl umowy na kursie waluty obcej lub zmiennej stopie procentowej)

Jeżeli umowa najmu lub dzierżawy zawiera klauzulę, która uzależnia wysokość opłaty od określonego w umowie kursu waluty lub stopy procentowej a wbudowany w umowę najmu lub dzierżawy instrument pochodny nie wymaga wyodrębnienia, to spowodowane tym zmiany wysokości opłat za najem lub dzierżawę wpływają bezpośrednio na przychody tego okresu, w którym nastąpiła zmiana wysokości opłaty i ewentualnie następnych. W przypadku płatności w walucie polskiej zwykle jest to kurs dnia wskazanego w umowie, za pomocą którego dokonuje się przeliczenia kwoty wyrażonej w walucie obcej na złote (finansujący wystawia fakturę w złotych w tej wysokości).

X.8. Zmiana przedmiotu lub warunków umowy najmu lub dzierżawy

Zmianę przedmiotu lub warunków umowy najmu lub dzierżawy uznaje się za zawarcie nowej umowy najmu lub dzierżawy. Jeżeli jednak zmiana przedmiotu umowy polega na dostarczeniu w miejsce poprzedniego przedmiotu innego o podobnych cechach, funkcjach użytkowych, stopniu zużycia i wartości, a inne istotne warunki umowy, a zwłaszcza wysokość opłat nie ulegają zmianie, to uznaje się, że dotychczasowa umowa jest kontynuowana.

XI. Prezentacja i ujawnianie informacji o leasingu oraz najmie lub dzierżawie

XI.1.1. Prezentacja i ujawnianie informacji o leasingu operacyjnym, najmie lub dzierżawie przez korzystającego oraz najemcę lub dzierżawcę

W przypadku użytkowania środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych na podstawie umów leasingu operacyjnego najmu lub dzierżawy korzystający najemca lub dzierżawca:

- wykazują w rachunku zysków i strat łączne opłaty leasingowe oraz opłaty z tytułu najmu lub dzierżawy jako koszt danego okresu,
- ujawniają we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego, przedstawiając przyjęte przez jednostkę zasady (politykę) rachunkowości — zasady stosowane do leasingu operacyjnego oraz lub dzierżawy, w tym metodę ujmowania opłat leasingowych (w szczególności jeżeli obiera inną metodę niż liniową).
- ujawniają w dodatkowych informacjach i objaśnieniach:

- a) wartość aktywów będących przedmiotem leasingu operacyjnego oraz najmu lub dzierżawy (poz. 1.3)⁶⁾,
- b) przyszłe opłaty leasingowe w podziale (poz. 9) na:
 - do 1 roku,
 - powyżej 1 roku do 5 lat,
 - powyżej 5 lat,
- c) opłaty z tytułu subleasingu oraz podnajmu lub poddzierżawy ujęte jako przychód w danym okresie (poz. 9),
- d) inne opłaty z tytułu leasingu (w tym kary umowne).

XI.1.2. Prezentacja i ujawnianie informacji o leasingu finansowym przez korzystającego

W przypadku użytkowania środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych na podstawie umów leasingu finansowego korzystający:

- wykazuje w bilansie wartość netto składników aktywów będących przedmiotami leasingu finansowego (aktywa poz. A.I. lub poz. A.II) oraz kwotę zobowiązań wobec finansującego z tytułu leasingu finansowego w podziale na krótkoterminowe — pasywa poz. B. III i długoterminowe — poz. B.II,
- wykazuje w rachunku zysków i strat amortyzację przedmiotów leasingu oraz — jako koszty finansowe — przypadającą na okres część odsetkową opłat leasingowych,
- ujawnia, zależnie od istotności, we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego lub w dodatkowych informacjach i objaśnieniach — przedstawiając przyjęte przez jednostkę zasady (politykę) rachunkowości zasady stosowane do leasingu finansowego, a w szczególności metodę podziału opłat leasingowych na część kapitałową i odsetkową,
- ujawnia w dodatkowych informacjach i objaśnieniach:
 - a) łączną kwotę przyszłych opłat leasingowych na dzień bilansowy (poz. 9) oraz wartość bieżących opłat leasingowych płatnych w każdym z poniższych okresów (poz. 1.10):
 - do 1 roku,
 - powyżej 1 roku do 3 lat,
 - powyżej 3 do 5 lat,
 - powyżej 5 lat,
 - b) kwotę warunkowych opłat leasingowych ujętych jako koszt w danym okresie (poz. 9).

XI.2. Prezentacja i ujawnianie informacji o leasingu, najmie lub dzierżawie przez finansującego, wynajmującego lub wydzierżawiającego

Finansujący, wynajmujący lub wydzierżawiający:

- wykazują w bilansie: wartość na dzień bilansowy aktywów trwałych przekazanych w leasing operacyjny lub stanowiących przedmiot najmu lub dzierżawy (aktywa poz. A I. lub poz. A.II.), wysokość należności

⁶⁾ Korzystający ustala wartość przedmiotu leasingu operacyjnego na podstawie informacji przekazanych mu przez finansującego, a w przypadku ich braku lub uznania za niewiarygodne — na podstawie cen rynkowych podobnego przedmiotu.

- z tytułu leasingu operacyjnego, najmu i dzierżawy jako należności z tytułu dostaw i usług (aktywa poz. B.II.1 lub B.II.2) wartość bieżącą opłat leasingowych należnych od korzystającego z tytułu leasingu finansowego (inwestycję leasingową netto) jako aktywa finansowe w podziale na krótko- i długoterminowe (aktywa poz. A.IV. lub poz. B.III),
- wykazują w rachunku zysków i strat należną za dany okres: łączną kwotę opłat leasingowych z tytułu leasingu operacyjnego oraz opłat z tytułu najmu lub dzierżawy ujętych jako przychód ze sprzedaży lub pozostały przychód operacyjny (zależnie od tego, czy leasing operacyjny, najem lub dzierżawa stanowią podstawową działalność jednostki czy nie), amortyzację przedmiotów leasingu operacyjnego, najmu lub dzierżawy oraz część odsetkową opłat z tytułu leasingu finansowego,
 - ujawnia we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego, przedstawiając przyjęte przez jednostkę zasady (politykę) rachunkowości, zasady przyjęte do:
 - leasingu operacyjnego oraz najmu i dzierżawy – metodę rozliczania w czasie opłat leasingowych (w szczególności jeżeli stosuje inną metodę niż liniową) oraz
 - leasingu finansowego – w szczególności metodę podziału opłat leasingowych na część kapitałową i odsetkową.
 - ujawnia w dodatkowych informacjach i objaśnieniach następujące dane wynikające z wiążących na dzień bilansowy umów:
 - 1) leasingu operacyjnego, najmu lub dzierżawy (poz. 9):
 - a) łączną kwotę przyszłych opłat leasingowych z tytułu leasingu operacyjnego dla każdego z poniższych okresów:
 - i) do 1 roku,
 - ii) powyżej 1 roku,
 - 2) leasingu finansowego:
 - a) łączną kwotę inwestycji leasingowej brutto dla każdego z poniższych okresów:
 - i) do 1 roku,
 - ii) powyżej 1,
 - b) niezrealizowane przychody z leasingu finansowego,
 - c) niegwarantowane wartości końcowe przypadające finansującemu.

W celu lepszego dostosowania do potrzeb użytkowników części A–F rachunku zysków i strat w wariantcie kalkulacyjnym, sporządzanego przez finansującego, zaleca się zgodnie z art. 50 ust.1 Ustawy, jego odpowiednie przystosowanie do specyfiki działalności leasingowej. W załączniku 1 do Standardu podaje się jedno z możliwych rozwiązań w tym zakresie.

Rozdział XII. Uproszczona ewidencja umów leasingu finansowego

XII.1. Warunki stosowania uproszczonej ewidencji umów leasingu finansowego

Standard dopuszcza stosowanie przez korzystającego oraz finansującego, jeżeli przedmiotem jego działalności operacyjnej nie jest najem, dzierżawa lub leasing,

uproszczeń przy ewidencji umów leasingu finansowego, o ile nie zniekształcają one obrazu sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego. Uproszczenia dotyczą:

- podziału opłaty z tytułu leasingu finansowego na część kapitałową i odsetkową metodą równomierną i metodą sumy numerów oraz
- rozliczania zmian wysokości opłat z tytułu leasingu finansowego w przypadku umów uzależniających wysokość opłat leasingowych od określonych w umowie kursów walut obcych.

XII.2. Podział opłaty leasingowej na część kapitałową i odsetkową metodą równomierną

W razie stosowania metody równomiernej wartość części odsetkowej przypadającej na poszczególne okresy sprawozdawcze ustala się za pomocą wzoru:

$$CO_i = \frac{\sum_1^n OL_i - WP}{n},$$

gdzie:

- CO_i – część odsetkowa opłaty leasingowej przypadająca na dany okres,
- $\sum_1^n OL_i - WP$ – suma opłat leasingowych wymagających wniesienia w okresie leasingu,
- WP – wartość początkowa przedmiotu leasingu,
- n – liczba okresów sprawozdawczych objętych umową leasingu.

Kwota części kapitałowej przypadającej na poszczególne okresy sprawozdawcze jest równa:

$$CK_i = OL_i - CO_i,$$

gdzie:

- CK_i – część kapitałowa opłaty leasingowej przypadająca na dany okres sprawozdawczy,
- OL_i – opłata leasingowa za dany okres.

Metoda równomierna jest najprostszą metodą podziału opłaty leasingowej na część kapitałową i odsetkową. Jeżeli korzystający stosuje liniową metodę amortyzacji środków trwałych przez okres leasingu – to w przypadku umów nie przewidujących opłaty za zawarcie umowy i opłaty wstępnej, kwota zobowiązania wobec finansującego jest równa wartości netto objętych leasingiem środków trwałych na koniec danego okresu sprawozdawczego.

XII.3. Podział opłaty leasingowej na część kapitałową i odsetkową metodą sumy numerów okresów (metoda degresywna przybliżona)

W razie stosowania metody sumy numerów okresów kolejnym terminom opłat zostają przypisane numery porządkowe, w taki sposób, że pierwszy termin otrzymuje najwyższy numer, każdy kolejny numer coraz niższy, a ostatni termin numer 1. Tak uporządkowane

numery stają się licznikami kolejnych ułamków. Mianownik jest dla wszystkich ułamków jednakowy — jest nim suma wszystkich numerów. Sumę numerów terminów (S) oblicza się za pomocą wzoru (gdy opłaty są płatne z dołu w poszczególnych terminach)⁷⁾:

$$S = \frac{n(n+1)}{2}, \text{ gdzie } n \text{ oznacza liczbę terminów.}$$

Sumę części odsetkowych opłat leasingowych oblicza się według wzoru:

$$\sum_{i=1}^n CO = \sum_{i=1}^n OL_i - WP$$

W przypadku metody degresywnej przybliżonej część odsetkowa i część kapitałowa przypadających na poszczególne okresy sprawozdawcze ustala się stosując wzór:

Okres	Część odsetkowa	Część kapitałowa
1	$CO_i = \frac{n}{S} \times \sum_{i=1}^n CO$	$CK_i = OL_i - CO_i$
2	$CO_i = \frac{n-1}{S} \times \sum_{i=1}^n CO$	$CK_i = OL_i - CO_i$
...	...	...
N	$CO_i = \frac{1}{S} \times \sum_{i=1}^n CO$	$CK_i = OL_i - CO_i$

XII.4. Uprozczone rozliczanie zmian opłat z tytułu leasingu finansowego opartych na kursie waluty obcej lub stopie procentowej

Skutki zmian kursów waluty oraz zmiany stopy procentowej wpływają na część odsetkową opłaty leasingowej (koszty finansowe) i na część kapitałową (zobowiązanie wobec finansującego).

Uproszczenie polega na tym, że różnica między pierwotnie ustaloną opłatą leasingową (według kursu waluty lub stopy procentowej z dnia zawarcia umowy) a opłatą faktycznie poniesioną wpływa w ciągu roku w całości na kwotę części odsetkowej opłaty przypada-

jącej na dany okres. Wartość zobowiązania ustalona w oparciu o kurs waluty lub stopę procentową z dnia zawarcia umowy nie jest w ciągu okresu sprawozdawczego przeliczana. Zobowiązanie długoterminowe jest przeliczane dopiero na dzień bilansowy według obowiązującego na dzień bilansowy kursu NBP danej waluty lub stopy procentowej, zaś różnicę między kwotą zobowiązania ustalonego pierwotnie i ustalonego na dzień bilansowy odnosi się odpowiednio na przychody lub koszty finansowe, jako ich korektę.

Przykłady

Zastosowanie pkt. III.5: Przykład 1. Podział opłaty leasingowej między grunt i pozostałe nieruchomości

Jednostka zawarła umowę leasingu nieruchomości obejmującej grunt o wartości 100 000 zł i posadowiony na nim budynek o wartości 1 000 000 zł. Powierzchnia gruntu wynosi 200 m², powierzchnia użytkowa budynku 100 m². Wycenę nieruchomości przygotował dla potrzeb umowy leasingu rzeczoznawca majątkowy. Stawkę za dzierżawę 1 m² użytkowej budynku określono na 200 zł miesięcznie, a stawkę za dzierżawę 1 m² gruntu na 40 zł miesięcznie. Dane te wynikają z ekspertyzy rzeczoznawcy majątkowego, który ustalił wartość nieruchomości tzw. metodą dochodową.

Miesięczna opłata za leasing nieruchomości (bez VAT) wynosi 28 000 zł.

Opłata leasingowa wynosi:

- przypadająca na grunt 200 m² × 40 zł/m² = 8000 zł — jest to 28,6% opłaty leasingowej.
- przypadająca na budynek 100 m² × 200 zł/m² = 20 000 zł — jest to 71,4% opłaty leasingowej.

Rozliczając opłatę leasingową między grunt i budynek, 29% opłaty leasingowej przypisuje się do gruntu, a resztę (71%) do budynku.

Zastosowanie pkt. IV.1: Przykład 2. Rozliczanie opłat z tytułu leasingu operacyjnego

Korzystający zawarł umowę leasingu operacyjnego na 10 lat. W myśl umowy wysokość rocznych opłat leasingowych jest następująca (w zł):

1. Opłata wstępna: 50 000
2. Opłata podstawowa:

Rok 1	Rok 2	Rok 3	Rok 4	Rok 5	Rok 6	Rok 7	Rok 8	Rok 9	Rok 10	Razem
300 000	300 000	200 000	200 000	100 000	100 000	50 000	50 000	25 000	25 000	1 350 000

Opłaty wpływające na wynik finansowy w każdym roku obowiązywania umowy, ustalone metodą równomierną, wynoszą:

1. Rozliczenie opłaty wstępnej:
50 000 zł ÷ 10 lat = 5000 zł/rok,
2. Rozliczenie opłaty podstawowej:
1 350 000 zł ÷ 10 lat = 135 000 zł/rok,

3. Razem:

$$5000 \text{ zł/rok} + 135 000 \text{ zł/rok} = 140 000 \text{ zł/rok.}$$

Korzystający może podzielić opłaty leasingowe na poszczególne okresy sprawozdawcze także w inny sposób, lepiej odzwierciedlający rozkład w czasie korzyści czerpanych z użytkowania przedmiotu umowy, np. uwzględniając planowaną wielkość produkcji wytworzonej za pomocą przedmiotu leasingu.

⁷⁾ Jeżeli opłaty są płatne z góry, to sumę numerów terminów oblicza się za pomocą wzoru: $S = \frac{n(n-1)}{2}$.

Planowana wielkość produkcji wytworzonej przez składnik aktywów będący przedmiotem umowy leasingu wynosi (w szt.):

Rok 1	Rok 2	Rok 3	Rok 4	Rok 5	Rok 6	Rok 7	Rok 8	Rok 9	Rok 10	Razem
100 000	90 000	80 000	70 000	60 000	50 000	40 000	30 000	20 000	10 000	550 000

1. Rozliczenie opłaty wstępnej:

$50\,000\text{ zł} \div 10\text{ lat} = 5\,000\text{ zł/rok}$,

2. Rozliczenie opłaty podstawowej:

Wysokość podstawowej opłaty leasingowej przypadającej na poszczególne okresy sprawozdawcze wyniesie (w zł):

Rok	Wysokość rozliczonej opłaty leasingowej obciążającej wynik finansowy
1	$(100\,000 \div 550\,000) \times 1\,350\,000 = 245\,454,54$
2	$(90\,000 \div 550\,000) \times 1\,350\,000 = 220\,909,09$
3	$(80\,000 \div 550\,000) \times 1\,350\,000 = 196\,363,63$
4	$(70\,000 \div 550\,000) \times 1\,350\,000 = 171\,818,18$
5	$(60\,000 \div 550\,000) \times 1\,350\,000 = 147\,272,72$
6	$(50\,000 \div 550\,000) \times 1\,350\,000 = 122\,727,27$
7	$(40\,000 \div 550\,000) \times 1\,350\,000 = 98\,181,82$
8	$(30\,000 \div 550\,000) \times 1\,350\,000 = 73\,636,36$
9	$(20\,000 \div 550\,000) \times 1\,350\,000 = 49\,090,91$
10	$(10\,000 \div 550\,000) \times 1\,350\,000 = 24\,545,45$

Zastosowanie pkt. IV.2: Przykład 3. Ewidencja opłat z tytułu leasingu operacyjnego u korzystającego

Założenia przykładu jak w przykładzie 2.

Korzystający księguje w I roku umowę leasingu (w zł):

1. Nadejście faktury (łącznie z VAT) — 366 tys.:

Wn „Rozliczenie zakupu”,

Ma „Rozrachunki z dostawcami”;

2. Rozliczenie faktury:

Wn „Koszty według rodzaju” — 300 tys.,

Wn „Rozrachunki publicznoprawne — VAT” — 66 tys.,

Ma „Rozliczenie zakupu” — 366 tys.;

3. Rozliczenie opłaty w czasie:

Wn „Rozliczenia międzyokresowe” — 300 tys.,

Ma „Rozliczenie kosztów”;

4. Odpisanie opłaty przypadającej na dany okres:

Wn „Koszty według typów działalności” — 135 tys.,

Ma „Rozliczenia międzyokresowe”.

Zastosowanie pkt. IV.8.: Przykład 4. Uwzględnienie zmiany wysokości opłaty z tytułu leasingu operacyjnego, spowodowanej zmianą kursu waluty obcej

Korzystający zawarł umowę leasingu operacyjnego na 5 lat. W myśl umowy opłata leasingowa uiszczana jest w PLN z góry za rok, przy czym wysokość opłat leasingowych zależy od kursu EUR NBP z dnia poprzedzającego dzień wystawienia faktury. Przewidziana w umowie wysokość rocznych opłat leasingowych wynosiła (w EUR):

Rok 1	Rok 2	Rok 3	Rok 4	Rok 5	Razem
150 000	150 000	100 000	50 000	50 000	500 000

Kurs EUR w dniu zawarcia umowy wynosił 4 zł/EUR.
Etap I: Opłata obciążająca koszty poszczególnych okresów (lat) wynosi równowartość 100 tys. EUR (500 tys. EUR $\div$ 5 = 100 tys. EUR).

Etap II: W pierwszym roku kurs wynosi 4,1 zł/EUR, a kwota płatności 615 tys. zł; z tej kwoty 410 tys. zł ob-

ciąża koszty okresu (100 tys. EUR po bieżącym kursie) a 205 tys. zł ujmuje się na koncie rozliczeń międzyokresowych kosztów (co odpowiada 50 tys. EUR).

Etap III: W kolejnym okresie (roku) kurs wynosi 4,2 zł/EUR. Kwota opłaty leasingowej wynosi 630 tys. zł. W zależności od metody rozliczania kwot przedpłaconych

w koszty okresu zaliczonych zostanie 415 tys. zł (205 tys. zł zapłaconych w poprzednim okresie zwiększone o 210 tys. zł — 50 tys. EUR $\times$ 4,2 zł/EUR — zapłaconych w obecnym) lub 418 tys. zł (w razie zastosowania średniego ważonego kursu). Odpowiednio na koncie rozliczeń międzyokresowych kosztów zostanie ujęta kwota 420 tys. zł lub 417 tys. zł, odpowiadająca 100 tys. EUR.

Jednostka w przyjętych przez siebie zasadach (polityce) rachunkowości określa, czy do rozliczania kwot przepłaconych z tytułu leasingu operacyjnego stosuje metodę ceny średniej ważonej, czy metodę „pierwsze weszło — pierwsze wyszło”.

Zastosowanie pkt. V.3: Przykład 5. Ewidencja opłat z tytułu leasingu operacyjnego u finansującego

Założenia przykładu jak w przykładzie 2.

Finansujący otwiera w zespole 7 oddzielne konto „Korekty przychodu”⁸⁾ i księguje (w zł):

1. Faktura VAT:

Wn konto „Rozrachunki z odbiorcami” — 366 tys.

Ma konto „Przychody ze sprzedaży” — 300 tys.

Ma konto „Rozrachunki publicznoprawne — VAT” — 66 tys.

2. Rozliczenie części przychodu w czasie:

Wn konto „Korekty przychodu” — 165 tys.

Ma konto „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”.

3. Z chwilą gdy rzeczywiście zafakturowana opłata będzie niższa niż 135 tys. zł, jej uzupełnienie nastąpi drogą zapisu:

Wn konto „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”

Ma konto „Korekty przychodu”.

Zastosowanie pkt. VI.3: Przykład 6. Ustalanie odpisów amortyzacyjnych przedmiotu leasingu finansowego przez korzystającego

Korzystający zawarł umowę o leasing finansowy nowego, specjalistycznego samochodu ciężarowego. Okres trwania umowy leasingu wynosi 4 lata. Wartość początkowa przedmiotu umowy — 226 916 zł.

Umowa leasingu zapewnia przeniesienie własności przedmiotu leasingu na korzystającego po zakończeniu okresu jej obowiązywania. W takim przypadku okres amortyzacji przedmiotu leasingu powinien odpowiadać okresowi stosowanemu przy ustalaniu amortyzacji własnych, podobnych środków trwałych. Przyjmując, że korzystający amortyzuje własne pojazdy metodą liniową przez okres pięciu lat (stawka 20%), odpisy amortyzacyjne wyniosą:

— roczny odpis amortyzacyjny w okresie trwania umowy leasingu: 20% od wartości początkowej = $0,20 \times 226\,916\text{ zł} = 45\,382,20\text{ zł}$; odpis miesięczny: $45\,382,20\text{ zł} \div 12 = 3\,781,93\text{ zł}$.

Zastosowanie pkt. VI.5: Przykład 7. Rozliczanie opłaty leasingowej na część kapitałową i odsetkową

Wybrane elementy umowy leasingu finansowego:

Umowę leasingu zawarto na 3 lata,

Wartość netto przedmiotu umowy — 100 000,00 zł,

Harmonogram opłat (w zł):

— opłata wstępna (netto) — 10 000,00

— suma opłat podstawowych przypadająca na jeden rok umowy — 30 000,00

— opłata końcowa — 15 000,00.

Wewnętrzna stopa zwrotu jest równa stopie dyskontowej, która zrównuje wartość przedmiotu umowy, pomniejszoną o opłatę wstępną ($100\,000,00\text{ zł} - 10\,000,00\text{ zł} = 90\,000,00\text{ zł}$) z sumą opłat leasingowych ($30\,000,00\text{ zł}$ za pierwszy rok umowy, $30\,000,00\text{ zł}$ za drugi rok, $30\,000,00\text{ zł} + 15\,000,00\text{ zł}$ za trzeci rok). Do przeprowadzenia obliczeń można wykorzystać funkcję IRR (lub XIRR) arkusza kalkulacyjnego. W przykładzie IRR = 7,5514725%.

(w zł)

Rok trwania umowy	Zobowiązanie BO	Opłata leasingowa	Część kapitałowa	Część odsetkowa	Zobowiązanie BZ
1	2	3	4 (3 — 5)	5 (2×IRR)	6 (2 — 4)
0 Moment rozpoczęcia okresu leasingu	100 000,00	10 000,00 (opłata wstępna)	10 000,00	0	90 000,00
1	90 000,00	30 000,00	23 203,67	6 796,33	66 796,33
2	66 796,33	30 000,00	24 955,89	5 044,11	41 840,44
3	41 840,44	30 000,00	26 840,44	3 159,57	15 000,00
Moment zakończenia okresu leasingu	15 000,00	15 000,00	15 000,00	0	0

⁸⁾ Konto to ma ułatwić ustalenie wysokości odroczonego podatku dochodowego oraz rozliczenia podatkowe.

Zastosowanie pkt. VI.14: Przykład 8. Przedłużenie okresu leasingu

Umowę leasingu zawarto na 7 lat (okres ekonomicznej użyteczności przedmiotu leasingu wynosi 12 lat). Po 5 latach trwania umowy strony umowy uzgodniły wydłużenie okresu leasingu do 10 lat. Na dzień zmiany okresu trwania umowy saldo zobowiązania z tytułu

przedmiotu leasingu wynosiło 50 000,00 zł, zaś wartość netto przedmiotu umowy — 55 000,00 zł. Korzystający stosował liniową metodę amortyzacji. Umowa nie przewidywała aby przedmiot leasingu przechodził na własność korzystającego, dlatego amortyzacja była rozliczana przez okres trwania umowy.

Uzgodniony harmonogram opłat kształtował się następująco (w zł):

Opłata za lata umowy				
6 rok	7 rok	8 rok	9 rok	10 rok
12 000	12 000	11 000	11 000	10 000

Korzystający dzieli opłatę leasingową na część kapitałową i odsetkową stosując metodę wewnętrznej stopy zwrotu.

Wewnętrzna stopa zwrotu, obliczona za pomocą arkusza kalkulacyjnego, wynosi 0,0402511.

(w zł)

Rok trwania umowy	Zobowiązanie BO	Opłata leasingowa	Część kapitałowa	Część odsetkowa	Zobowiązanie BZ
6	50 000,00	12 000,00	9 987,44	2 012,56	40 012,56
7	40 012,56	12 000,00	10 389,45	1 610,55	29 623,11
8	29 623,11	11 000,00	9 807,64	1 192,36	19 815,77
9	19 815,77	11 000,00	10 202,41	797,59	9 613,06
10	9 613,06	10 000,00	9 613,06	386,94	0

Skorygowane odpisy amortyzacyjne, ustalone w wyniku weryfikacji okresu amortyzacji, wynoszą: $55\,000,00\text{ zł} \div 5\text{ lat} = 11\,000\text{ zł/rok}$.

Zastosowanie pkt. VI.14: Przykład 9. Skrócenie okresu leasingu

Umowę leasingu zawarto na 7 lat. Okres ekonomicznej użyteczności przedmiotu leasingu wynosi 10 lat. Po zakończeniu umowy prawo własności przedmiotu lea-

singu przejdzie na korzystającego. Po 3 latach trwania umowy strony umowy uzgodniły skrócenie okresu leasingu do 6 lat. Saldo zobowiązania z tytułu przedmiotu umowy leasingu na dzień zmiany okresu leasingu wynosiło 30 000,00 zł, zaś wartość netto przedmiotu leasingu — 36 000,00 zł. Korzystający stosował liniową metodę amortyzacji.

Uzgodniony harmonogram opłat kształtował się następująco (w zł):

Opłata za lata umowy		
4 rok	5 rok	6 rok
11 000	11 000	11 000

Korzystający dzieli opłatę leasingową na część kapitałową i odsetkową stosując metodę wewnętrznej stopy zwrotu.

Wewnętrzna stopa zwrotu, obliczona za pomocą arkusza kalkulacyjnego, wynosi 0,0492123.

(w zł)

Rok trwania umowy	Zobowiązanie BO	Opłata leasingowa	Część kapitałowa	Część odsetkowa	Zobowiązanie BZ
4	30 000,00	11 000,00	9 523,63	1 476,37	20 476,37
5	20 476,37	11 000,00	9 992,31	1 007,69	10 484,06
6	10 484,06	11 000,00	10 484,06	515,94	0

Nie następuje zmiana okresu amortyzacji, gdyż wobec przewidywanego uzyskania prawa własności do przed-

miotu leasingu, jest on amortyzowany — podobnie jak własne środki trwale korzystającego — stawką 10%.

Zastosowanie pkt. VI.15: Przykład 10. Rozliczenie zobowiązania z tytułu leasingu finansowego w przypadku utraty przedmiotu leasingu

Korzystający na skutek pożaru utracił przedmiot leasingu. Umowa leasingu wygasła, przy czym finansujący obciążył korzystającego kwotą 150 000 zł (jest to suma zdyskontowanych opłat leasingowych pozostałych do spłaty, w myśl umowy przedmiot leasingu przechodził z chwilą wygaśnięcia umowy nieodpłatnie na korzystającego). Na dzień wygaśnięcia umowy korzystający wykazywał w księgach rachunkowych saldo zobowiązania wobec finansującego z tytułu umowy leasingu — 160 000 zł. Wartość netto przedmiotu leasingu na ten dzień wynosiła 120 000 zł. Przedmiot leasingu był objęty ubezpieczeniem a umowa leasingu przewidywała cesję odszkodowania na rzecz finansującego. W kolejnym okresie sprawozdawczym finansujący uzyskał w ramach cesji odszkodowanie w wysokości 100 000 zł:

- w momencie utraty przedmiotu leasingu korzystający likwiduje go — wartość netto (Wn „Pozostałe koszty operacyjne”, Ma „Środki trwałe” 120 000 zł),
- w momencie wygaśnięcia umowy leasingu korzystający kompensuje skutki wygaśnięcia umowy leasingu, zmniejszając zobowiązanie z tytułu przedmiotu umowy (160 000 zł) do kwoty zobowiązania z tytułu wypowiedzenia umowy (150 000 zł). Kwotę zmniejszenia zobowiązania (10 000 zł) odnosi na pozostałe przychody operacyjne (Wn konto „Rozrachunki z finansującym z tytułu przedmiotu umowy”),
- w momencie otrzymania przez finansującego odszkodowania (na podstawie informacji uzyskanej od zakładu ubezpieczeń lub finansującego) korzystający zmniejsza o kwotę odszkodowania (100 000 zł) swoje zobowiązanie wobec finansującego (Wn „Rozrachunki z finansującym z tytułu przedmiotu umowy”),

ujmując je drugostronnie jako pozostałe przychody operacyjne.

W przykładzie strata spowodowana utratą przedmiotu leasingu wynosi 10 000 zł (120 000 — 10 000 — 100 000).

Zastosowanie pkt. VII.13: Przykład 11. Rozliczenie należności z tytułu leasingu finansowego w przypadku utraty przedmiotu leasingu

Korzystający na skutek kradzieży utracił przedmiot leasingu finansowego. Umowa leasingu wygasła, a finansujący obciążył korzystającego kwotą 150 000 zł, odpowiadającą wartości przedmiotu leasingu i utraconych — na skutek wygaśnięcia umowy — korzyści. Przedmiot leasingu był objęty ubezpieczeniem, a umowa leasingu przewidywała cesję odszkodowania na rzecz finansującego. W kolejnym okresie sprawozdawczym finansujący uzyskał — jako cesję odszkodowania — kwotę 100 000 zł.

Finansujący pomniejsza należność z tytułu przedmiotu umowy (150 000 zł) o kwotę otrzymanego odszkodowania (100 000 zł). Saldo należności z tytułu przedmiotu umowy leasingu po skompensowaniu z kwotą otrzymanego odszkodowania (50 000 zł) objęte jest — w razie uznania należności za wątpliwą — odpisem aktualizującym.

Zastosowanie pkt. VIII.3. Przykład 12. Rozliczanie straty na sprzedaży przedmiotu umowy w przypadku zwrotnego leasingu operacyjnego

Korzystający zawarł umowę zwrotnego leasingu operacyjnego i sprzedał przedmiot umowy ze stratą, uzgadniając z finansującym opłaty leasingowe na poziomie niższym od rynkowych. Wartość netto przedmiotu umowy wynosiła 50 000,00 zł, cena sprzedaży 40 000,00 zł. Umowę zwrotnego leasingu operacyjnego zawarto na 3 lata. Harmonogram opłat kształtował się następująco (w zł):

1 rok	2 rok	3 rok	Razem
16 000,00	15 000,00	14 000,00	45 000,00

Rozliczenie straty na sprzedaży przedmiotu umowy proporcjonalnie do wysokości opłat leasingowych przedstawia się następująco (w zł):

1 rok	2 rok	3 rok
$(16\,000,00 \div 45\,000,00) \times 10\,000,00 = 3\,555,56$	$(15\,000,00 \div 45\,000,00) \times 10\,000,00 = 3\,333,33$	$(14\,000,00 \div 45\,000,00) \times 10\,000,00 = 3\,111,11$

Zastosowanie pkt. VIII.4: Przykład 13. Rozliczenie straty na sprzedaży przedmiotu umowy w przypadku zwrotnego leasingu finansowego

Jednostka zawarła umowę leasingu zwrotnego sklasyfikowaną jako leasing finansowy na okres 10 lat. Wartość netto przedmiotu umowy na dzień jego zbycia finansującemu wynosiła 70 000,00 zł., cena sprzedaży — 60 000 zł.

Rozliczenie straty na sprzedaży przez okres trwania umowy leasingu przedstawia się następująco:

$$(70\,000\text{ zł} - 60\,000\text{ zł}) \div 10\text{ lat} = 1000\text{zł/rok.}$$

Zastosowanie pkt. XII.2 i pkt. XII.3.: Przykład 14. Uprozczone metody podziału opłaty leasingowej na część kapitałową i odsetkową

Założenia przykładu jak w przykładzie 7.

Metoda równomierna (liniowa)

Część odsetkowa opłaty leasingowej przypadająca na każdy okres umowy wynosi (w zł):

$$\Sigma CO = [(10\,000,00 + 3 \times 30\,000,00 + 15\,000,00) - 100\,000,00] = 1\,500,00$$

$$CO = 15\,000,00 : 3 = 5\,000,00$$

(w zł)

Rok trwania umowy	Zobowiązanie BO	Opłata leasingowa	Część kapitałowa	Część odsetkowa	Zobowiązanie BZ
0 (zawarcie umowy leasingu)	100 000,00	10 000,00 (opłata wstępna)	10 000,00	0	90 000,00
1	90 000,00	30 000,00	25 000,00	5 000,00	65 000,00
2	65 000,00	30 000,00	25 000,00	5 000,00	40 000,00
3	40 000,00	30 000,00	25 000,00	5 000,00	15 000,00
Zakończenie umowy leasingu	15 000,00	15 000,00	15 000,00	0	0

Metoda degresywna przybliżona (sumy numerów)

Stosując metodę sumy numerów podział opłaty leasingowej na część kapitałową i odsetkową przedstawia się następująco:

(w zł)

Rok trwania umowy	Zobowiązanie BO	Opłata leasingowa	Część kapitałowa	Część odsetkowa	Zobowiązanie BZ
0 (zawarcie umowy leasingu)	100 000,00	10 000,00 (opłata wstępna)	10 000,00	0	90 000,00
1	90 000,00	30 000,00	22 500,00	$(3 \div 6) \times 15\,000,00 = 7\,500,00$	67 500,00
2	67 500,00	30 000,00	25 000,00	$(2 \div 6) \times 15\,000,00 = 5\,000,00$	42 500,00
3	42 500,00	30 000,00	27 500,00	$(1 \div 6) \times 15\,000,00 = 2\,500,00$	15 000,00
Zakończenie umowy leasingu	15 000,00	15 000,00	15 000,00	0	0

Zastosowanie pkt. XII.4.: Przykład 15. Uwzględnienie zmiany kursu EUR

Zmiana kursu EUR przypadająca na kolejne terminy płatności nie powoduje — jak wspomniano — przeliczenia pierwotnie przyjętej wartości początkowej środka trwałego. Zmiana kursu EUR wpływa natomiast na kwotę zobowiązań z tytułu umowy leasingowej, wykazywanych na dzień bilansowych. Korzystający — w roz-

patrywanym przypadku — powinien dodatkowo podjąć decyzję o wyborze metody podziału opłaty leasingowej na część kapitałową i odsetkową. Podział opłat leasingowych na część kapitałową i odsetkową (dla kolejnych trzech terminów płatności) według metody sumy numerów przy założeniu stałego kursu EUR (4,4 zł/EUR) w kolejnych terminach płatności kształtuje się następująco (w zł):

Termin płatności	Zobowiązanie BO	Opłata leasingowa	Część odsetkowa	Część kapitałowa	Zobowiązanie BZ
0 (zawarcie umowy leasingu)	226 700 (225 000 + 1700)	36 700,02	0	36 700,02 (35 000 + 1 700)	189 999,98
1	189 999,98	4 999,98	2 122,41	2 877,57	187 122,41
2	187 122,41	4 999,98	2 078,19	2 921,79	184 200,62
3	184 200,62	4 999,98	2 033,98	2 966,00	181 234,62

Rzeczywisty kurs EUR przypadający na drugi termin płatności wynosi 4,3 zł/EUR. Faktycznie poniesiona opłata leasingowa ustalona w oparciu o kurs 4,3 zł/EUR wynosi 4886,35 zł ($1136,36 \text{ EUR} \times 4,3 \text{ zł/EUR}$).

Różnica między pierwotnie ustaloną opłatą (w oparciu o kurs z dnia zawarcia umowy) a opłatą faktycznie po-

niesioną wynosi 113,63 zł i zmniejsza pierwotnie ustaloną część odsetkową opłaty leasingowej (2078,19 zł) do kwoty 1964,56 zł. Pierwotnie ustalona spłata części kapitałowej i wartość zobowiązania na koniec drugiego okresu umowy nie ulega zmianie.

(w zł)

Termin płatności	Zobowiązanie BO	Opłata leasingowa	Część odsetkowa	Część kapitałowa	Zobowiązanie BZ
2	187 122,41	4 886,35	1 964,56	2 921,79	184 200,62

Zobowiązanie na dzień bilansowy (zakładając, że występuje on po drugim terminie płatności) kształtuje się następująco:

— równowartość zobowiązania z tytułu przedmiotu umowy w EUR wg kursu z dnia zawarcia umowy 184 200,62 zł ÷ 4,4 zł/EUR = 41 863,78 EUR,

— zobowiązanie z tytułu przedmiotu umowy przeliczone wg kursu na dzień bilansowy 41 863,78 EUR × 4,3 zł/EUR = 180 014,25 zł.

Różnica między pierwotnie ustalonym zobowiązaniem a zobowiązaniem przeliczonym na dzień bilansowy — 4186,37 zł (184 200,62 — 180 014,25) stanowi przychód finansowy.

Załącznik 1

PRZYKŁAD DOSTOSOWANIA CZĘŚCI A-F RACHUNKU ZYSKÓW I STRAT (WARIANT KALKULACYJNY)
DO SPECYFIKI JEDNOSTEK PROWADZĄCYCH DZIAŁALNOŚĆ LEASINGOWĄ

A. Przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów, w tym:

— od jednostek powiązanych:

I. Przychody netto ze sprzedaży usług leasingu

Ia. Przychody z tytułu leasingu finansowego

II. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów oraz zysk ze sprzedaży przedmiotów leasingu

B. Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów

— w tym jednostkom powiązanym:

I. Amortyzacja i inne koszty dotyczące oddanych w leasing aktywów

II. Wartość sprzedanych towarów i materiałów oraz strata na sprzedaży przedmiotów leasingu

III. Koszty finansowe obsługi zakupu przedmiotów leasingu (niezwiększające wartości przedmiotów leasingu)

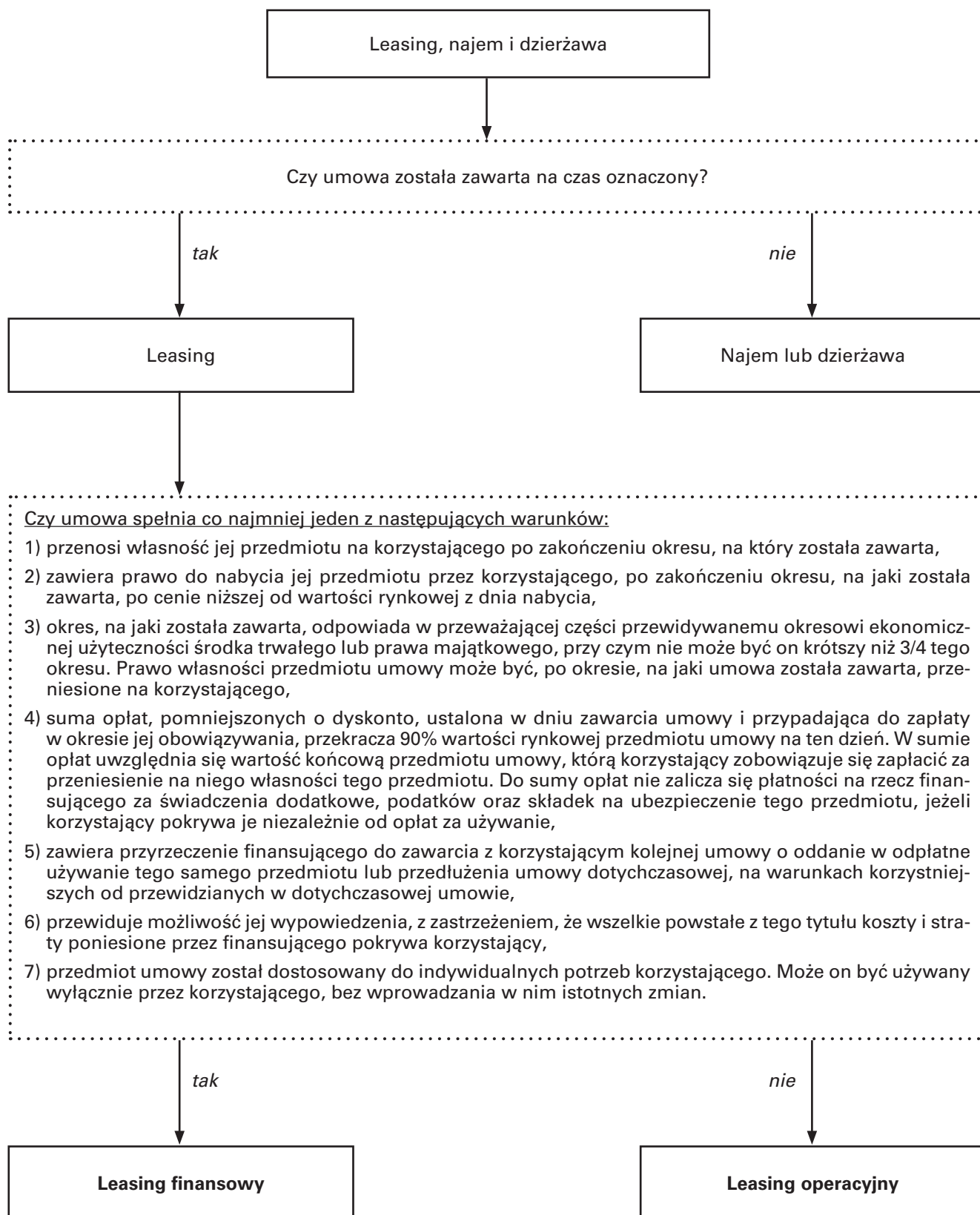
C. Zysk (strata) brutto ze sprzedaży (A — B)

D. Koszty sprzedaży

E. Koszty ogólnego zarządu

F. Zysk (strata) ze sprzedaży (C — D — E).

KLASYFIKACJA UMÓW LEASINGU, NAJMU I DZIERŻAWY PRZYJĘTA W STANDARDZIE



53

KOMUNIKAT Nr 10 MINISTRA FINANSÓW

z dnia 23 grudnia 2011 r.

w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia znowelizowanego stanowiska Komitetu w sprawie księgowego ujęcia praw (uprawnień) do emisji gazów cieplarnianych

Ogłasza się uchwałę nr 18/11 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 21 grudnia 2011 r. w sprawie przyjęcia znowelizowanego stanowiska Komitetu

w sprawie księgowego ujęcia praw (uprawnień) do emisji gazów cieplarnianych, stanowiącą załącznik do komunikatu.

Minister Finansów

w z. *Ludwik Kotecki*

Załącznik do komunikatu Nr 10 Ministra Finansów
z dnia 23 grudnia 2011 r. (poz. 53)

UCHWAŁA Nr 18/11 KOMITETU STANDARDÓW RACHUNKOWOŚCI

z dnia 21 grudnia 2011 r.

w sprawie przyjęcia znowelizowanego stanowiska Komitetu w sprawie księgowego ujęcia praw (uprawnień) do emisji gazów cieplarnianych

Na podstawie § 6 ust. 1 w zw. z § 2 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2001 r. w sprawie zakresu działania i sposobu organizacji Komitetu Standardów Rachunkowości (Dz. U. Nr 140, poz. 1580, z późn. zm.) uchwala się, co następuje:

3. Traci moc uchwała nr 6/05 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 28 listopada 2005r. w sprawie przyjęcia stanowiska Komitetu w sprawie księgowego ujęcia praw (uprawnień) do emisji zanieczyszczeń do powietrza.

§ 1.

1. Komitet przyjmuje nowelizację stanowiska w sprawie księgowego ujęcia praw (uprawnień) do emisji gazów cieplarnianych, stanowiący załącznik do niniejszej uchwały.

2. Stanowisko, o którym mowa w ust. 1, wchodzi w życie z dniem ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów.

§ 2.

Uchwała wchodzi w życie z dniem podjęcia.

Sekretarz Komitetu

*Aneta Gołdyń*Przewodnicząca Komitetu
Standardów Rachunkowości*Joanna Dadacz*

Załącznik do uchwały Nr 18/11 Komitetu Standardów
Rachunkowości z dnia 21 grudnia 2011 r.

STANOWISKO KOMITETU STANDARDÓW RACHUNKOWOŚCI W SPRAWIE KSIĘGOWEGO UJĘCIA PRAW (UPRAWNIEŃ) DO EMISJI GAZÓW CIEPLARNIANYCH**Przedmiot i zakres stanowiska**

1. Niniejsze stanowisko odnosi się do uprawnień do emisji gazów cieplarnianych w rozumieniu ustawy z dnia 28 kwietnia 2011 r. o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych (Dz. U. Nr 122, poz. 695), zwanej dalej ustawą o handlu emisjami. Uprawnienia te przyznawane są podmiotom prowadzącym instalacje w rozumieniu ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. — Prawo ochrony środowiska (Dz. U. z 2008 r. Nr 25, poz. 150 z późn. zm.) oraz operatorom statków powietrznych.

Przez stosowane dalej określenie „prawa do emisji” rozumie się uprawnienia do emisji, o których mowa w art. 3 pkt 15 ustawy o handlu emisjami oraz jed-

nostki poświadczonej redukcji emisji i jednostki redukcji emisji w rozumieniu art. 3 odpowiednio pkt 5 i 6 ustawy o handlu emisjami.

2. Stanowisko uwzględnia przepisy ustawy o handlu emisjami, a także ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2009 r. Nr 152, poz. 1223 z późn. zmianami), zwanej dalej ustawą o rachunkowości.

Stanowisko dotyczy jednostek prowadzących księgi rachunkowe:

— prowadzących instalacje, posiadających instalacje objęte systemem, wymienione w załączniku do ustawy o handlu emisjami,

- operatorów statków powietrznych lub ich właścicieli, wykonujących operacje lotnicze, z wyłączeniem operacji lotniczej określonej w art. 2 ust. 2 pkt 2 ustawy o handlu emisjami,
- innych jednostek (pośredników) obrotu prawami do emisji.

Ujęcie przyznaných i nabytych praw do emisji przez prowadzących instalacje i operatorów statków powietrznych

3. Przyznane i nabyte prawa do emisji spełniają definicję wartości niematerialnych i prawnych, w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 14 ustawy o rachunkowości. Prawa do emisji ujmują się w księgach rachunkowych jednostki pod datą ich nabycia (w tym: przyznania) w cenie nabycia oraz wykazuje w sprawozdaniu finansowym (bilansie) w oddzielnej pozycji w grupie wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na ich przeznaczenie (wykorzystanie na potrzeby własne lub sprzedaż). Dla każdej instalacji prowadzi się odrębną ewidencję ilościowo-wartościową przyznaných praw do emisji.
4. Cenę nabycia przyznanego prawa do emisji wylicza się zgodnie z art. 28 ust. 2 ustawy o rachunkowości, zdanie ostatnie, tj. jako iloczyn jednostkowej ceny sprzedaży przyznanego prawa do emisji oraz liczby przyznaných praw.
5. Przyznane prawa do emisji ujmują się — zgodnie z przepisami art. 41 ust. 2 w powiązaniu z ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości — jako rozliczenia międzyokresowe przychodów, które zwiększają stopniowo pozostałe przychody operacyjne, równolegle do odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych dokonywanych od tych praw. Rozliczenie przychodów następuje z chwilą wykorzystania lub sprzedaży przyznaných nieodpłatnie praw do emisji.
6. Jeżeli prowadzący instalację zdecydował się wraz z innymi prowadzącymi instalacje na wspólne rozliczanie praw do emisji, zgodnie z art. 68 ustawy o handlu emisjami, to ewidencję przyznaných praw do emisji prowadzi dla utworzonej grupy instalacji zarządca grupy instalacji. W takim przypadku prowadzący instalację podaje ilościową i opisową informację o przyznaných i przeniesionych prawach do emisji na zarządcę grupy instalacji w informacji dodatkowej sprawozdania finansowego w zakresie niezbędnym do zrozumienia zasad gospodarowania przyznanymi prawami do emisji.
7. Prawa do emisji, które jednostka zamierza sprzedać, ujmują się w księgach rachunkowych i wykazuje w sprawozdaniu finansowym (bilansie) łącznie z prawami do emisji przeznaczonymi do wykorzystania na własne potrzeby, zgodnie z ogólną zasadą wyrażoną w pkt. 3 stanowiska. W informacji dodatkowej sprawozdania finansowego przedstawia się posiadane prawa do emisji w podziale na prawa do emisji wykorzystywane na własne potrzeby oraz prawa do emisji przeznaczone do sprzedaży (z wyodrębnieniem uprawnień do emisji, jednostek poświadczonych redukcji emisji i jednostek redukcji emisji).
8. Opłaty za przyznanie praw do emisji, łącznie z opłatą za wpisanie do rejestru, zwiększają odpowiednio koszty wytworzenia produktów lub koszty sprzedaży tych produktów, w którym opłaty zostały naliczone. O ile kwota tych opłat jest istotna, jednostka może je zakwalifikować do rozliczeń międzyokresowych kosztów i dokonywać sukcesywnych ich rozliczeń w czasie.
9. Wartość początkową posiadanych praw do emisji zmniejszają odpisy amortyzacyjne (umorzeniowe) dokonywane w celu uwzględnienia ich wykorzystania. Amortyzacja praw do emisji zwiększa koszty wytworzenia produktów. Wysokość amortyzacji ustala się jako iloczyn wykorzystanych w danym okresie praw do emisji oraz jednostkowej ceny ich nabycia. Jeżeli ceny nabycia posiadanych praw do emisji są różne, to do wyceny kwoty amortyzacji uwzględniającej wykorzystanie tych praw jednostka przyjmuje jedną z metod określonych w art. 34 ust. 4 pkt 1—3 ustawy o rachunkowości tj. metodę cen przeciętnych, ustalonych w wysokości średniej ważonej cen praw do emisji, metodę pierwsze przyszło — pierwsze wyszło (FIFO) lub metodę ostatnie przyszło — pierwsze wyszło — (LIFO).
10. Na koniec każdego roku obrotowego/danego okresu rozliczeniowego, na podstawie zweryfikowanego rocznego raportu, o którym mowa w art. 57 ust. 3 ustawy o handlu emisjami, wyłącza się z ewidencji wykorzystane i umorzone prawa do emisji. Wyłączenie z ewidencji umorzonych praw następuje drogą obciążenia umorzenia praw do emisji oraz uznania praw do emisji.
11. Sprzedaż praw do emisji (zarówno wcześniej przeznaczonych i zakwalifikowanych do sprzedaży, jak i nie zakwalifikowanych pierwotnie do sprzedaży) wpływa na wynik finansowy tego okresu sprawozdawczego, w którym prawa te zostały sprzedane; wynik na sprzedaży wykazuje się odpowiednio jako zysk lub stratę w pozycji pozostałych przychodów/kosztów operacyjnych. Zysk/stratę na sprzedaży praw do emisji ustala się jako różnicę między ceną ich sprzedaży netto a ich wartością ewidencyjną (bilansową) na dzień sprzedaży. Ponieważ sprzedaż podlegają niewykorzystane prawa do emisji, to wartość ewidencyjna sprzedawanych praw do emisji równa jest cenie ich nabycia ustalonej jedną z metod rozchodu określonych w art. 34 ust. 4 pkt 1—3 ustawy o rachunkowości tj. metodą cen przeciętnych, ustalonych w wysokości średniej ważonej cen praw do emisji, metodą pierwsze przyszło — pierwsze wyszło (FIFO) lub metodą ostatnie przyszło — pierwsze wyszło — (LIFO) (w przypadku praw do emisji wcześniej nie zakwalifikowanych jako przeznaczone do sprzedaży), skorygowanej o ewentualny odpis z tytułu trwałej utraty ich wartości.
12. Ewentualny odpis z tytułu trwałej utraty wartości praw do emisji, dokonany zgodnie z art. 28 ust. 7 ustawy o rachunkowości, odnosi się w pozostałe koszty operacyjne tego okresu, w którym wystąpiły okoliczności uzasadniające dokonanie takiego odpisu. W przypadku gdy ustąpią okoliczności, dla których wcześniej skorygowano wartość praw do emisji z uwagi na trwałą utratę ich wartości i prawa do emisji odzyskują swoją wartość, dokonuje się zapisu przywracającego wartość wcześniej skorygowaną poprzez odniesienie różnicy na pozostałe przychody operacyjne. W sprawach nieuregulowanych stanowiskiem a dotyczących księgowego ujęcia utraty wartości stosuje się wyjaśnienia Krajowe-

go Standardu Rachunkowości nr 4 „Utrata wartości aktywów” (Dz. Urz. Ministra Finansów z 2007 r. Nr 8, poz. 46).

13. Prawa do emisji przeznaczone do sprzedaży (z wyodrębnieniem uprawnień do emisji, jednostek poświadczonej redukcji emisji i jednostek redukcji emisji), dla ich wykazania w informacji dodatkowej sprawozdania finansowego, wycenia się zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 5 ustawy o rachunkowości, tj. w cenie (wartości) rynkowej albo w cenie nabycia lub cenie (wartości) rynkowej, zależnie od tego, która z nich jest niższa. Zasady (politykę) rachunkowości przyjęte do pozabilansowej wyceny praw do emisji przeznaczonych do sprzedaży (z wyodrębnieniem uprawnień do emisji, jednostek poświadczonej redukcji emisji i jednostek redukcji emisji) przedstawia się w informacji dodatkowej sprawozdania finansowego.

14. W przypadku, gdy liczba posiadanych praw do emisji jest mniejsza od przewidywanej do wykorzystania liczby praw do emisji za rok obrotowy kwotę równą wartości brakujących praw do emisji odnosi się w ciężar kosztów wytworzenia produktów, jednocześnie ujmując ją jako bierne rozliczenie międzyokresowe kosztów. Kwotę biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów ustala się jako iloczyn liczby brakujących do rozliczenia praw do emisji i jednostkowej ceny rynkowej (sprzedaży) praw do emisji, ustalonej na podstawie notowań rynkowych z dnia bilansowego.

Sposób ustalenia kwoty biernych rozliczeń międzyokresowych wymaga opisanie w dokumencie stanowiącym podstawę ujęcia tych rozliczeń w księgach, a także w informacji dodatkowej sprawozdania finansowego.

Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów ujmuje się zgodnie z wyjaśnieniami Krajowego Standardu Rachunkowości nr 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe” (Dz. Urz. Ministra Finansów z 2008 r. Nr 12, poz. 90).

15. Koszty weryfikacji rocznych raportów, o których mowa w art. 55 ust. 1 i art. 57 ust. 3 ustawy o handlu emisjami, zalicza się do kosztów ogólnego zarządu roku obrotowego, za który nastąpiła roczna weryfikacja raportu. Jeżeli koszty weryfikacji raportu poniesiono po zamknięciu ksiąg rachunkowych, to ustalając wynik finansowy roku obrotowego, którego raport dotyczy, ujmuje się je jako bierne rozliczenie międzyokresowe kosztów. W przypadku niemożności wiarygodnego oszacowania wysokości kosztów badania raportu, rzeczywiście poniesione na ten cel koszty obciążają koszty tego okresu sprawozdawczego, w którym je poniesiono.

Zakres informacji dodatkowej, dotyczącej praw do emisji w sprawozdaniu finansowym prowadzącego instalację oraz operatora statku powietrznego

16. Prowadzący instalację oraz operator statku powietrznego zamieszcza w informacji dodatkowej sprawozdania finansowego co najmniej następujące informacje:

a) przyjęte zasady (politykę) rachunkowości w zakresie ujmowania i wyceny praw do emisji, w tym:

zasady amortyzacji, zasady pozabilansowej wyceny praw do emisji, w tym przeznaczonych do sprzedaży, zasady ustalania odpisów z tytułu trwałej utraty wartości oraz rozliczeń międzyokresowych biernych na prawa do emisji do pokrycia,

- b) liczba oraz wartość w cenie nabycia przyznanych praw do emisji dla każdej instalacji oraz dla każdego operatora statku powietrznego dla całego okresu rozliczeniowego wraz z ceną ich nabycia oraz wartością rynkową na koniec danego roku obrotowego, z uwzględnieniem podziału na uprawnienia do emisji, jednostki poświadczonej redukcji emisji i jednostki redukcji emisji,
- c) liczba oraz wartość w cenie nabycia przyznanych praw do emisji z podziałem na prawa do emisji przeznaczone do wykorzystania na własne potrzeby, oraz prawa do emisji przeznaczone do sprzedaży, z wyodrębnieniem uprawnień do emisji, jednostek poświadczonej redukcji emisji i jednostek redukcji emisji
- d) liczba oraz wartość rynkowa praw do emisji przeznaczonych do sprzedaży na dzień bilansowy w rachunku ciągłym (zmiany na przestrzeni roku obrotowego i całego okresu rozliczeniowego),
- e) wynik na sprzedaży praw do emisji,
- f) liczba oraz wartość praw do emisji umorzonych w bieżącym i poprzednich latach okresu rozliczeniowego, w tym z tytułu likwidacji instalacji,
- g) wartość bieżących i skumulowanych odpisów z tytułu utraty wartości praw do emisji oraz wartość odpisów przywracających wcześniej ujętą ich wartość,
- h) liczba praw do emisji oraz kwota biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów na pokrycie ich niedoboru oraz
- i) liczba praw do emisji przeznaczona do przeniesienia na kolejne lata obrotowe okresu rozliczeniowego oraz ewentualna liczba praw do emisji do przeniesienia na kolejny okres rozliczeniowy.

17. W przypadku gdy jednostka realizuje swoje prawa do emisji za pośrednictwem zarządcy grupy instalacji, wskazuje się zarządcę grupy instalacji oraz przedstawia informacje o gospodarowaniu prawami do emisji; pozwalające ocenić politykę zarządcy grupy instalacji w stosunku do prowadzącego instalację.

18. Jednostki zobowiązane do sporządzania sprawozdania z działalności zamieszczają również w tym sprawozdaniu syntetyczną informację o wykorzystaniu praw do emisji, wynikach przeprowadzonej weryfikacji raportu oraz mogących się pojawić trudnościach w realizacji i użytkowaniu przyznanych praw do emisji.

Ujęcie nabytych praw do emisji u innych jednostek (pośredników)

19. W przypadku nabycia praw do emisji w celu ich późniejszej odprzedaży prawa te kwalifikuje się do inwestycji — odpowiednio — długoterminowych lub krótkoterminowych i wycenia zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 1a lub ust. 5 i art. 35 ustawy o rachunkowości.

Zaleca się ujęcie nabytych praw do emisji jako inwestycji krótkoterminowych i ich wycenę w cenie nabycia lub cenie rynkowej zależnie od tego, która z nich jest niższa.

20. W przypadku znaczących różnic między wyceną praw do emisji w cenach ich nabycia i cenach rynkowych w informacji dodatkowej sprawozdania finansowego przedstawia się dane o tych prawach w wartościach rynkowych.

Odroczony podatek dochodowy z tytułu praw do emisji

21. Przyznane (nabyte) prawa do emisji, przeznaczone przez prowadzącego instalację do wykorzystania na własne potrzeby, zalicza się do wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji: są one również objęte ewentualną korektą z tytułu utraty wartości.

Zgodnie z ustawą z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 z późn. zmianami) prawa do emisji nie są zaliczane do podlegających amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych (art. 16b ust. 1 i 2)¹, wobec czego ich nabycie może zostać uznane za koszt uzyskania przychodów z chwilą wprowadzenia

¹ Obowiązujące przepisy ustawy o podatku dochodowym określają zamknięty katalog składników majątkowych zaliczanych do wartości niematerialnych i prawnych. Katalog ten nie zawiera pozycji „prawa do emisji zanieczyszczeń do powietrza”.

dzenia tych praw do ksiąg rachunkowych². Wartość bilansowa przyznanych (nabytych) praw do emisji może więc różnić się od ich wartości podatkowej.

Podobnie, w razie przeszacowania praw do emisji nabytych przez pośredników do ich wartości rynkowej lub godziwej — ich wartość bilansowa może różnić się od ich wartości podatkowej. Uzasadnia to ustalenie aktywów lub rezerwy z tytułu podatku odroczonego według zasad określonych w ustawie o rachunkowości oraz Krajowym Standardzie Rachunkowości Nr 2 *Podatek dochodowy (zał. do Dz. Urz. Ministra Finansów z 2010 r. Nr 7 poz. 31)*. Aktywa te i rezerwy rozlicza się poprzez pozycję podatku dochodowego w rachunku zysków i strat z chwilą umorzenia lub sprzedaży praw do emisji.

Postanowienia przejściowe i data wejścia w życie

22. Znowelizowane stanowisko, uwzględniające zmiany wprowadzone ustawą o handlu emisjami ma zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań finansowych sporządzanych za rok obrotowy rozpoczynający się w 2011 r.
23. Zastosowanie się do postanowień zmienionego stanowiska nie rodzi obowiązku przekształcania danych za poprzedni rok obrotowy. Jednostka, stosując się do postanowień zmienionego Stanowiska — powinna jednak o tym poinformować oraz wskazać w informacji dodatkowej, że nie przekształca danych porównawczych w prezentowanym sprawozdaniu finansowym.

² Wskazana tu zasada nie stanowi interpretacji, ani wykładni obowiązującego prawa podatkowego.

54

INTERPRETACJA OGÓLNA Nr DD7/8213/154/KSU/11/DD-418/2011 MINISTRA FINANSÓW

z dnia 23 listopada 2011 r.

w sprawie zwolnienia w Polsce z opodatkowania „u źródła” dochodów z odsetek od dłużnych papierów wartościowych

W celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa, na podstawie art. 14a ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity: Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), przekazuję wyjaśnienia dotyczące zwolnienia w Polsce z opodatkowania „u źródła” dochodów z odsetek od dłużnych papierów wartościowych, w szczególności obligacji oraz listów zastawnych.

Na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jednolity: Dz. U. z 2011 r. Nr 21, poz. 86 ze zm., dalej updop), podatek dochodowy z tytułu przychodów z odsetek uzyskanych na terytorium Polski przez podatników, którzy nie mają na terytorium Polski siedziby lub zarządu, wynosi 20% przychodów. Przepis ten, stosownie do art. 21 ust. 2 updop, stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu, których stroną jest Polska.

Zgodnie z postanowieniami niektórych umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania zawartych

przez Polskę (np. z Austrią, Belgią, Finlandią, Holandią, Irlandią, Katar, Niemcami i Wielką Brytanią, dalej: umowy), odsetki, które powstają w jednym państwie i są wypłacane osobie mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim umawiającym się państwie mogą być opodatkowane w państwie siedziby lub miejsca zamieszkania tej osoby. Jednakże odsetki mogą być opodatkowane w państwie źródła, ale jeżeli odbiorca tych odsetek jest osobą uprawnioną, to podatek „u źródła” nie może przekroczyć limitów określonych w poszczególnych umowach.

Wskazane umowy przewidują dodatkowo, iż odsetki wypłacane bankom będą zwolnione z opodatkowania „u źródła”, jeżeli bank jest osobą uprawnioną do tych odsetek, a odsetki są wypłacane z tytułu jakiegokolwiek pożyczki (pożyczki dowolnego rodzaju) udzielonej przez bank.

W wymienionych umowach w sprawie unikania podwójnego opodatkowania określenie „odsetki” oznacza

dochód z wszelkiego rodzaju wierzytelności, zarówno zabezpieczonych, jak i niezabezpieczonych hipoteką, w tym dochody z państwowych papierów wartościowych, dochody z obligacji lub skryptów dłużnych.

Umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania zawarte przez Polskę nie zawierają definicji pojęcia „jakakolwiek pożyczka” lub „pożyczka dowolnego rodzaju”.

W celu dokonania poprawnej wykładni tych pojęć należy — stosownie do postanowień art. 3 ust. 2 wymienionych umów — uwzględnić kontekst tych umów. Z przepisów art. 3 ust. 2 umów wynika, bowiem, iż odwołanie się do definicji zawartych w przepisach prawa wewnętrznego w zakresie podatków jest możliwe tylko wówczas, gdy z kontekstu umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania nie wynika inaczej.

Z kontekstu wyszczególnionych umów wynika, iż pojęcie „jakakolwiek pożyczka” lub „pożyczka dowolnego rodzaju” zawarte w art. 11 ust. 3 lit. a) lub lit. d) lub lit. e) odpowiednich umów, należy odczytać jako każdy instrument prawny występujący w państwie — stronie umowy, na podstawie którego jeden z podmiotów odpłatnie (za wynagrodzeniem w formie odsetek) udostępnia drugiemu kapitał z obowiązkiem jego zwrotu. Zatem, rozpatrując instrumenty w zakresie art. 11 ust. 3 lit. a) lub lit. d) lub lit. e) odpowiednich umów, należy ustalić charakter prawny tych instrumentów i wskazać, czy stanowi on rodzaj zobowiązania zbieżnego z „jakakolwiek pożyczką” lub „pożyczką dowolnego rodzaju”.

Przykładowo, instrumentami dłużnymi mogą być dłużne papiery wartościowe, takie jak obligacje i listy zastawne (tzw. papiery wartościowe wierzycielskie).

Zatem, stosownie do art. 11 ust. 3 lit. a) lub lit. d) lub lit. e) odpowiednich umów, dochody z tytułu odsetek wypłacanych bankom od nabytych przez nie dłużnych papierów wartościowych, w szczególności obligacji lub listów zastawnych, powinny być traktowane, na gruncie wymienionych umów, jak dochody z tytułu „jakiegokolwiek pożyczki udzielonej przez bank” bądź „pożyczki dowolnego rodzaju udzielonej przez bank”. Oznacza to, iż podlegają zwolnieniu z opodatkowania podatkiem „u źródła” w Polsce. Przy czym, w ten sam sposób należy oceniać nabycie przez bank dłużnych papierów wartościowych zarówno na rynku pierwotnym, jak i na rynku wtórnym albowiem nabycie na rynku wtórnym nie powoduje zmiany charakteru stosunku prawnego.

Słuszność takiego stanowiska potwierdza orzecznictwo sądów administracyjnych, w szczególności Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, np. wyrok z dnia 26 marca 2008 r. sygn. akt III SA/Wa 1917/07, wyrok z dnia 20 listopada 2008 r. sygn. akt III SA/Wa 1255/08, wyrok z dnia 9 września 2009 r. sygn. akt III SA/Wa 310/09.

Z upoważnienia Ministra Finansów
Podsekretarz Stanu

Maciej Grabowski

55

INTERPRETACJA OGÓLNA Nr PT1/033-19-762/EFU/2011/1196 MINISTRA FINANSÓW

z dnia 29 listopada 2011 r.

w sprawie zwolnienia od podatku od towarów i usług badań lekarskich wykonywanych w celu określenia stanu zdrowia osób zatrzymanych pod względem istnienia lub braku przeciwwskazań medycznych do zatrzymania i umieszczenia w pomieszczeniu dla osób zatrzymanych

W celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej w odniesieniu do zasad opodatkowania podatkiem od towarów i usług, usług badań lekarskich zlecanych zgodnie z odrębnymi przepisami przez uprawnione podmioty, np. Policję, w celu określenia stanu zdrowia osób zatrzymanych pod względem istnienia lub braku przeciwwskazań medycznych do zatrzymania i umieszczenia w pomieszczeniu dla zatrzymanych, na podstawie art. 14a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.), uprzejmie wyjaśniam:

Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r., Nr 177, poz. 1054), zwolnione od podatku są usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, oraz dostawa towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, wykonywane w ramach działalności leczniczej przez podmioty lecznicze.

Przepis powyższy stanowi implementację do polskiego porządku prawnego przepisu art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zgodnie z którym zwolnieniu od podatku przez państwa członkowskie podlegają opieka szpitalna i medyczna oraz ściśle z nimi związane czynności podejmowane przez podmioty prawa publicznego lub, na warunkach socjalnych porównywalnych do stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego, przez szpitale, ośrodki medyczne i diagnostyczne oraz inne odpowiednio uznane placówki o podobnym charakterze.

Zgodnie ze stanowiskiem Trybunału Sprawiedliwości UE zawartym w wyroku z dnia 20 listopada 2003 r. w sprawie *d'Ambrumenil* C-307/01, „to, czy dana usługa medyczna powinna zostać zwolniona z podatku VAT warunkuje jej cel. Dlatego, jeżeli kontekst, w jakim realizowana jest dana usługa medyczna pozwala określić, że jej podstawowym celem nie jest ochrona zdrowia, w tym jego utrzymanie lub przywrócenie, lecz raczej udzielenie porady wymaganej przed podjęciem decyzji

wiążącej się z konsekwencjami prawnymi, zwolnienie (...) nie ma zastosowania do tej usługi” (pkt 60 tego wyroku).

W tym samym wyroku Trybunał podkreślał również: „Jednak w przypadku, gdy celem zaświadczenia dotyczącego kondycji fizycznej jest wyjaśnienie osobie trzeciej, iż stan zdrowia danej osoby nakłada ograniczenia na niektóre działania lub wymaga, aby były one realizowane pod określonymi warunkami, ochrona zdrowia tej osoby może być postrzegana jak podstawowy cel tej usługi. A zatem w odniesieniu do takiej usługi może być stosowane zwolnienie w ramach art. 13 część A ust. 1 lit. c) Szóstej dyrektywy VAT.” (aktualnie art. 132 ust. 1 lit. c), (pkt 65).

Odnosząc powyższe wyjaśnienia do usług badań lekarskich zlecanych w celu określenia stanu zdrowia osób zatrzymanych pod względem istnienia lub braku przeciwwskazań medycznych do zatrzymania i umieszczenia w pomieszczeniu dla zatrzymanych, zauważyć należy, że celem tych badań jest stwierdzenie, czy stan zdrowia osoby zatrzymanej umożliwia umieszczenie jej w takim

pomieszczeniu, w szczególności stwierdzenie, czy umieszczenie osoby zatrzymanej w takim pomieszczeniu nie będzie się wiązało z zagrożeniem jej zdrowia. Badania te mogą również skutkować wystawieniem skierowania do podmiotu leczniczego celem wykonania badań diagnostycznych lub leczenia. Badania zatrzymanych mają więc w przeważającej mierze profilaktyczny charakter, związany z zapobieżeniem ewentualnym negatywnym następstwom pobytu w pomieszczeniu dla osób zatrzymanych z uwagi na aktualny stan ich zdrowia i w kontekście specyficznych warunków pobytu w takim pomieszczeniu. Celem takich badań jest więc ochrona zdrowia osób zatrzymanych. Tym samym badania te, wykonywane przez podmioty lecznicze w ramach otrzymywanych zleceń, podlegają zwolnieniu od podatku od towarów i usług, na podstawie wyżej przytoczonych przepisów art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy o podatku od towarów i usług.

Z upoważnienia Ministra Finansów
Podsekretarz Stanu

Maciej Grabowski

56

INTERPRETACJA OGÓLNA Nr DD9/033/297/BRT/SKT/2011/DD-466 MINISTRA FINANSÓW

z dnia 27 grudnia 2011 r.

w sprawie stosowania przepisów art. 28 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307, z późn. zm.) w stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2006 r.

W celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, na podstawie art. 14a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. — Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.), uwzględniając orzecznictwo sądów administracyjnych, przekazuję wyjaśnienia dotyczące stosowania przepisów art. 28 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307, z późn. zm.) — w stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2006 r.

Stosownie do art. 10 ust. 1 pkt 8 a—c ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2010 r., Nr 51, poz. 307, z późn. zm.), źródłem przychodu jest odpłatne zbycie nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, prawa wieczystego użytkowania gruntów — jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonywaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie.

Ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz

o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 217, poz. 1588, z późn. zm.) od dnia 1 stycznia 2007 r. zostały zmienione zasady opodatkowania przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a—c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Jednocześnie zgodnie z art. 7 ust. 1 tej nowelizacji do przychodu (dochodu) z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a—c ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, nabytych lub wybudowanych (oddanych do użytkowania) do dnia 31 grudnia 2006 r., stosuje się zasady określone w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2007 r.

Stosownie do art. 28 ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, w stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2006 r., podatek od przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a—c ustawy, ustala się w formie ryczałtu w wysokości 10% uzyskanego przychodu. Podatek ten jest płatny bez wezwania w terminie 14 dni od dnia dokonania odpłatnego zbycia na rachunek urzędu skarbowego, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania podatnika.

Podatnik może jednak w tym samym terminie, na podstawie art. 28 ust. 2a ustawy złożyć oświadczenie, że przychód uzyskany ze sprzedaży przeznaczy na cele określone w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a) lub lit. e) ustawy. W terminie płatności podatku podatnik jest obowiązany złożyć deklarację według ustalonego wzoru (art. 28 ust. 4 ustawy).

Przepis art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a) i e) powołanej ustawy, w stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2006 r., stanowi, że wolne od podatku dochodowego są przychody uzyskane ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)–c), w części wydatkowanej nie później niż w okresie dwóch lat od dnia sprzedaży na:

- nabycie na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu, a także na nabycie gruntu lub udziału w gruncie albo prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, związanych z tym budynkiem lub lokalem,
- nabycie na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub udziału w takim prawie, prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udziału w takim prawie,
- nabycie na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej gruntu lub udziału w gruncie, prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie przeznaczonych pod budowę budynku mieszkalnego, w tym również gruntu lub udziału w gruncie albo prawa wieczystego użytkowania gruntu lub udziału w takim prawie z rozpoczętą budową budynku mieszkalnego,
- budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę, remont lub modernizację własnego budynku mieszkalnego, jego części lub własnego lokalu mieszkalnego, położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
- rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub adaptację — na cele mieszkalne — własnego budynku niemieszkalnego, jego części, własnego lokalu niemieszkalnego lub własnego pomieszczenia niemieszkalnego, położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
- spłatę kredytu lub pożyczki, a także odsetek od kredytu lub pożyczki zaciągniętych na wyżej wymienione cele, w banku lub w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, mających siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym również na spłatę kredytu lub pożyczki oraz odsetek od tego kredytu lub pożyczki zaciągniętych przed dniem uzyskania tych przychodów.

Spełnienie przez podatnika warunków określonych w tym przepisie skutkuje zwolnieniem przychodu ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych od podatku dochodowego z mocy prawa. W przeciwnym razie podatek jest płatny przez podatnika najpóźniej następnego dnia po upływie dwóch lat licząc od dnia sprzedaży wraz z odsetkami naliczanymi od terminu płatności określonego w ust. 2 art. 28 ustawy.

Złożenie przez podatnika oświadczenia nie powoduje zmiany terminu płatności zryczałtowanego 10% podatku z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych. Wynika to z faktu, że złożenie takiego oświadczenia nie warunkuje automatycznie zastosowania zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a) i e) ustawy.

Zauważyć także należy, że zobowiązanie podatkowe w tym podatku powstaje z mocy prawa tj. w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 1 ustawy — Ordynacja podatkowa. A zatem również do tego podatku ma zastosowanie art. 70 § 1 ustawy — Ordynacja podatkowa stanowiący, iż zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku.

Dla stwierdzenia, czy nastąpiło przedawnienie zobowiązania podatkowego w zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych od przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, istotne znaczenie ma określenie terminu płatności tego podatku. Termin ten stosownie do treści art. 28 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, należy liczyć od upływu 14 dnia od dokonania odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych.

Interpretacja wyżej wskazanych regulacji prawnych, prowadzi do wniosku, że termin przedawnienia zobowiązania w zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych od przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości liczony jest od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku (14 dni od dokonania odpłatnego zbycia) i jest niezależny od złożenia oświadczenia o przeznaczeniu uzyskanego przychodu na cele warunkujące zwolnienie podatkowe.

Prezentowane stanowisko znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych np.: wyrok NSA z dnia 11 grudnia 2008 r., sygn. akt II FSK 1294/07, wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 20 maja 2010 r., sygn. akt I SA/Go 379/10, wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 lutego 2011 r. sygn. akt III SA/Wa 1593/10, wyrok NSA z dnia 28 czerwca 2011 r. sygn. akt II FSK 311/10.

Z upoważnienia Ministra Finansów
Podsekretarz Stanu

Maciej Grabowski

CENTRUM USŁUG WSPÓLNYCH WYDZIAŁ WYDAWNICTW I POLIGRAFII

proponuje zakup załączników



POLSKA KLASYFIKACJA WYROBÓW I USŁUG (PKWiU)

Załącznik do Dziennika Ustaw z 2008 r. Nr 207, poz. 1293

- ◆ Symbole, nazwy produktów i usług w podziale siedmiopoziomowy
- ◆ Zasady metodyczne PKWiU 2008
- ◆ Klucze powiązań PKWiU 2004—2008; PKWiU 2008—2004
- ◆ Powiązania grupowań PKWiU 2008 z innymi klasyfikacjami i nomenklaturami

Cena brutto 274,14 zł



POLSKA KLASYFIKACJA DZIAŁALNOŚCI (PKD)

Załącznik do Dziennika Ustaw z 2007 r. Nr 251, poz. 1885

- ◆ Symbole, nazwy i zakres klasyfikacji na pięciu różnych poziomach
- ◆ Zmiany wprowadzone do klasyfikacji Organizacji Narodów Zjednoczonych i Unii Europejskiej
- ◆ Klucze powiązań: PKD 2004—2007; PKD 2007—2004

Cena brutto 273,23 zł



ZAŁĄCZNIK DO REGULAMINU MIĘDZYNARODOWEGO PRZEWÓZU KOLEJAMI TOWARÓW NIEBEZPIECZNYCH (RID), STANOWIĄCEGO ZAŁĄCZNIK C DO KONWENCJI O MIĘDZYNARODOWYM PRZEWÓZIE KOLEJAMI (COTIF)

Załącznik do Dziennika Ustaw z 2009 r. Nr 167, poz. 1318

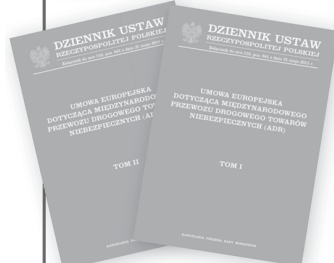
Kierowany do wszystkich uczestniczących w przewozie kolejami towarów niebezpiecznych

Wersja polska tom I

Cena brutto 105,98 zł

Wersja angielska tom II

Cena brutto 114,46 zł



UMOWA EUROPEJSKA DOTYCZĄCA MIĘDZYNARODOWEGO PRZEWÓZU DROGOWEGO TOWARÓW NIEBEZPIECZNYCH (ADR)

Załącznik do Dziennika Ustaw z 2011 r. Nr 110, poz. 641

- ◆ Przepisy ogólne i przepisy dotyczące materiałów przedmiotów niebezpiecznych
- ◆ Przepisy dotyczące środków transportu i operacji transportowych

Wersja polska 2 tomy

Cena brutto 364,00 zł

Wersja angielska 2 tomy

Cena brutto 351,50 zł



UMOWA EUROPEJSKA DOTYCZĄCA MIĘDZYNARODOWEGO PRZEWÓZU ŚRÓDLĄDOWYMI DROGAMI WODNYMI TOWARÓW NIEBEZPIECZNYCH (ADN)

Załącznik do Dziennika Ustaw z 2010 r. Nr 235, poz. 1537 wraz z załączonymi przepisami, obowiązuje od dnia 28 lutego 2009 r.

Wersja polska 2 tomy

Cena brutto 313,30 zł

Wersja angielska 2 tomy

Cena brutto 306,03 zł



SKOROWIDZ OBOWIĄZUJĄCYCH PRZEPISÓW PRAWNYCH 1918—2010

Ogłoszonych w Dzienniku Ustaw i Monitorze Polskim w latach 1918—1939 oraz 1944—2010 według stanu prawnego na dzień 1 października 2010 r. do Nr 183 Dziennika Ustaw i Nr 68 Monitora Polskiego

Cena brutto 189,76 zł

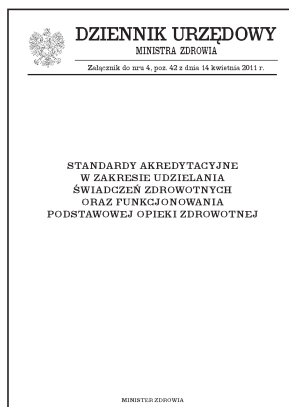
Więcej informacji: ☎ 22 694-67-52 lub www.wydawnictwa.cuw.gov.pl

CENTRUM USŁUG WSPÓLNYCH
WYDZIAŁ WYDAWNICTW I POLIGRAFII

proponuje

Załącznik do Dziennika Urzędowego Ministra Zdrowia
Nr 4, poz. 42 z dnia 14 kwietnia 2011 r.

STANDARDY AKREDYTACYJNE W ZAKRESIE UDZIELANIA ŚWIADCZEŃ ZDROWOTNYCH ORAZ FUNKCJONOWANIA PODSTAWOWEJ OPIEKI ZDROWOTNEJ



Tematyka załącznika:

- ☐ Wszechstronność opieki
- ☐ Prawa Pacjenta
- ☐ Poprawa jakości
- ☐ Bezpieczeństwo opieki
- ☐ Zespół współpracowników
- ☐ Dokumentacja medyczna
- ☐ Organizacja jednostki
- ☐ Infrastruktura

Cena brutto 100,70 zł (w tym VAT)

Zamówienia można składać:

e-mailem: wydawnictwa@cuw.gov.pl

faksem: **22 694-60-48**

poprzez stronę internetową: www.wydawnictwa.cuw.gov.pl

Wszelkie informacje: tel. **22 694-67-52**

Adres wykonawcy: **02-903 Warszawa, ul. Powsińska 69/71**

Pełna oferta: www.wydawnictwa.cuw.gov.pl

CENTRUM USŁUG WSPÓLNYCH
WYDZIAŁ WYDAWNICTW I POLIGRAFII
proponuje zakup załączników do

DZIENNIKA URZĘDOWEGO MINISTRA FINANSÓW

**Teksty decyzji ustalających normy dopuszczalnych ubytków
oraz zużycia wyrobów akcyzowych zharmonizowanych**

Rok 2009	Cena brutto
Nr 1, poz. 7, 8	108,91 zł
Nr 2, poz. 13–15	222,25 zł
Rok 2008	
Nr 1, poz. 10, 11	222,25 zł
Nr 3, poz. 25, 26	226,80 zł
Nr 6, poz. 49, 50	267,68 zł
Nr 7, poz. 56, 57	249,51 zł
Nr 8, poz. 64, 65	104,37 zł
Nr 9, poz. 73, 74	167,85 zł
Nr 10, poz. 77, 78	104,37 zł
Nr 11, poz. 85, 86	86,19 zł
Nr 13, poz. 100, 101	181,48 zł
Nr 14, poz. 104	104,37 zł

EGZEMPLARZE BIEŻĄCE I ARCHIWALNE MOŻNA ZAMÓWIĆ:

dokonując wpłaty na konto bankowe: **Bank Handlowy S.A. 36 1030 1508 0000 0008 1566 3012**
(podając nazwę, adres, NIP zamawiającego)

faksem: **22 694-60-48**

e-mailem: **wydawnictwa@cuw.gov.pl**

poprzez stronę internetową: **www.wydawnictwa.cuw.gov.pl**

listownie pod adresem: **Centrum Usług Wspólnych
Wydział Wydawnictw i Poligrafii
ul. Powsińska 69/71, 02-903 Warszawa**

Wszelkie informacje na temat zakupu powyższych wydawnictw
można uzyskać pod numerem telefonu **22 694-67-52**

www.wydawnictwa.cuw.gov.pl

Wydawca: Minister Finansów

Redakcja: Ministerstwo Finansów, Departament Prawny, ul. Świętokrzyska 12, 00-916 Warszawa

Skład, druk i kolportaż: Centrum Usług Wspólnych — Wydział Wydawnictw i Poligrafii,

ul. Powsińska 69/71, 02-903 Warszawa, tel. 22 694-67-52; faks 22 694-60-48

DF 0009 2011 wyd.00

www.wydawnictwa.cuw.gov.pl

e-mail: wydawnictwa@cuw.gov.pl

Tłoczono z polecenia Ministra Finansów w Centrum Usług Wspólnych — Wydział Wydawnictw i Poligrafii,
ul. Powsińska 69/71, 02-903 Warszawa