

- 3) wykazuje skutki zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości w odpowiedniej pozycji zestawienia zmian kapitału (funduszu) własnego, jeżeli zobowiązana jest do jego sporządzania.

Jeżeli zastosowanie pełnego podejścia retrospektywnego jest praktycznie niewykonalne, stosuje się ograniczone podejście retrospektywne. Polega ono na ujęciu skutków zmiany wartości aktywów i zobowiązań jako korekty stanu początkowego odpowiednich składników kapitału (funduszu) własnego możliwie najwcześniejszego roku obrotowego. W przypadku gdy zastosowanie ograniczonego podejścia retrospektywnego jest również praktycznie niewykonalne, należy zastosować podejście prospektywne i ująć skutki zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości odpowiednio w ciężar lub na dobro wyniku finansowego lub kapitału (funduszu) własnego w roku, w którym zmiana zasad (polityki) rachunkowości została wprowadzona (pkt 3.13 i 3.14 KSR 7). Przy podejściu prospektywnym nie przekształca się danych porównawczych.

Omawiane zagadnienia ilustruje poniższy przykład.

Przykład

W styczniu 2020 roku jednostka zawarła umowę leasingu linii technologicznej do produkcji soku. Bilansowo jest to leasing finansowy, podatkowo zaś – leasing operacyjny. Umowa przewiduje, że po jej zakończeniu korzystający uzyska tytuł własności przedmiotu leasingu za opłatą końcową. Spółka w 2020 roku mogła stosować uproszczenia w rachunkowości, w związku z czym dla celów księgowych zakwalifikowała umowę leasingu według zasad określonych w przepisach podatkowych (tj. jako leasing operacyjny).

Z treści umowy wynikały następujące dane:

- a) wartość ofertowa linii: 70 000 zł, umowę zawarto na okres 36 miesięcy,
- b) wartość wstępnej opłaty leasingowej: netto: 14 000 zł + VAT 23%: 3220 zł (płatna w styczniu 2020),
- c) wartość miesięcznej raty leasingowej (35 rat): netto: 2200 zł + VAT 23%: 506 zł (1 rata płatna od lutego 2020).

Leasingowana linia produkcyjna służy wyłącznie działalności opodatkowanej.

Podział raty leasingowej na część odsetkową i kapitałową:

a) część odsetkowa: 600 zł, b) część kapitałowa: 1600 zł, c) razem rata leasingowa: 2200 zł.

W 2021 roku spółka utraciła prawo do stosowania uproszczeń, w związku z czym była zobowiązana do przekształcenia leasingu operacyjnego w leasing finansowy.

Zgodnie aneksem do polityki rachunkowości maszyny produkcyjne używane na podstawie umowy leasingu amortyzuje się tak samo jak własne składniki aktywów. Spółka przyjęła dla linii produkcyjnej okres ekonomicznej użyteczności na 5 lat (amortyzacja od następnego miesiąca po przyjęciu do używania).

Spółka ewidencjonuje koszty działalności operacyjnej wyłącznie w układzie rodzajowym, tj. na kontach zespołu 4.

Przedstawione skutki zmian zasad (polityki) rachunkowości w księgach jednostki za 2021 rok (w roku, w którym spółka była zobowiązana dokonać zmiany zasad wyceny leasingu):

010 Środki trwałe		246 Rozliczenie z tytułu leasingu (raty kapitałowe)		247 Rozrachunki z tytułu leasingu (bieżące rozliczenie z leasingodawcą)	
1) 70 000		2a) 14 000	1) 70 000	6) 32 472	5c) 32 472
70 000	Sk (Wn) 70 000	2b) 17 600			
		5a) 19 200			
		50 800	70 000		
		Sk (Ma) 19 200			
751 Koszty finansowe (w analityce: Odsetki od leasingu)		221 Rozrachunki z tyt. VAT		071 Umorzenie środków trwałych	
5a) 7 200		5b) 6 072			3) 12 833,33
					7) 14 000
				Sk (Ma)	26 833,33
				26 833,33	
131 Rachunek bieżący		820 Rozliczenie wyniku finansowego (w analityce: Wynik lat ubiegłych)		401 Amortyzacja	
Sp) 100 000	6) 32 472	3) 12 833,33	2a) 14 000	7) 14 000	
		4) 3 566	2b) 17 600		
		16 399,33	31 600		
		Sk (Ma) 15 200,67			
843 Rezerwa z tytułu podatku odroczonego		871 Podatek dochodowy (w analityce: część odroczone)			
	4) 3 566	8) 988			
	8) 988				
Sk (Ma) 4 554	4 554				

Objaśnienia:

Lp.	Treść operacji gospodarczych	Kwota w zł
Korekta danych za lata ubiegłe (2020):		
1.	OT (listopad) przyjęcie środka trwałego do używania	70 000
2.	PK – korekta rozrachunków z finansującym z tytułu przedmiotu leasingu:	
a)	opłata wstępna odniesiona w 2020 w koszty usług obcych (dotyczy spłaty części kapitałowej)	14 000
b)	korekta rat kapitałowych odniesionych w 2020 w koszty usług obcych $1600 \times 11 \text{ m-cy} =$	17 600
3.	PK – ujęcie amortyzacji środka trwałego za 2020 $[(70\ 000/5 \text{ lat}) / 12 \text{ m-cy}] \times 11 \text{ m-cy} = 12\ 833,33$	12 833,33
4.	PK – ujęcie rezerwy z tytułu podatku odroczonego za 2020: Wartość bilansowa środka trwałego: $70\ 000 - 12\ 833,33 = 57\ 166,67$ Wartość podatkowa środka trwałego: $70\ 000 - 14\ 000 - 17\ 600 = 38\ 400$ Różnica przejściowa dodatnia: $18\ 766,67$ Rezerwa z tytułu podatku odroczonego (w pełnych zł): $18\ 766,67 \times 19\% = 3566$	3566
Księgowania za rok bieżący (2021):		
5.	Faktury VAT za miesięczne raty leasingowe (styczeń – grudzień 2021 r.)	
a)	Netto, w tym: – raty kapitałowe: $1600 \times 12 \text{ m-cy} = 19\ 200$ – odsetki: $600 \times 12 \text{ m-cy} = 7200$	26 400
b)	VAT 23%	6072
c)	brutto	32 472
6.	WB – zapłata zobowiązań bieżących wobec firmy leasingowej	32 472
7.	PK – amortyzacja maszyny za styczeń – grudzień 2021	14 000
8.	PK – rezerwa z tytułu podatku odroczonego za 2021 Wartość bilansowa środka trwałego: $70\ 000 - 26\ 833,33 = 43\ 166,67$ Wartość podatkowa środka trwałego: $38\ 400 - 19\ 200 = 19\ 200$ Różnica przejściowa dodatnia: $23\ 966,67$ Rezerwa z tytułu podatku odroczonego (w pełnych zł): $23\ 966,67 \times 19\% = 4\ 554$ Korekta rezerwy za 2021 (zwiększenie): $4554 - 3566 = 988$	988

Prezentacja w sprawozdaniu finansowym za 2021 rok:

Bilans:

Wyszczególnienie	Stan na dzień 31.12.2021	Stan na dzień 31.12.2020 (dane prze- kształcone)
AKTYWA:		
Środki trwałe	43 166,67	57 166,67
PASYWA:		
Zyski (straty) z lat ubiegłych	15 200,67	
Zysk (strata) netto za rok bieżący	(-) 22 188 (14 000 + 7 200 + 988)	15 200,67
Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	4 554	3 566
Zobowiązania długoterminowe – inne zobowiązania finansowe		19 200
Zobowiązania krótkoterminowe – inne zobowiązania finansowe	19 200	19 200

Rachunek zysków i strat:

Wyszczególnienie	Za okres od 01.01.2021 do 31.12.2021	Za okres od 01.01.2020 do 31.12.2020 (dane prze- kształcone)
Amortyzacja	14 000	12 833,33
Usługi obce		(-) 31 600*
Koszty finansowe	7 200	
Podatek dochodowy (odroczony)	988	3 566

* Należy pomniejszyć koszty usług obcych o 31 600 zł.