

Krajowy Standard Rachunkowości nr

„Inwestycje w nieruchomości i wartości niematerialne i prawne” – wersja do dyskusji publicznej

Spis treści

I. Cel standardu	2
II. Zakres standardu.....	2
III. Definicje.....	4
IV. Warunki uznania nieruchomości / WNiP za inwestycje	7
Udostępnianie nieruchomości wraz z wyposażeniem	14
Szczegółowe warunki dotyczące inwestycji w WNiP	15
V. Wartość początkowa inwestycji w nieruchomości / WNiP	21
Ogólne zasady wyceny.....	22
Wycena wg modelu kosztu	24
Wycena według modelu wartości godziwej.....	27
VII. Zmiana modelu wyceny inwestycji w nieruchomości i wartości niematerialne i prawne	31
VIII. Ujmowanie przychodów z tytułu pożytków uzyskiwanych z inwestycji w nieruchomości/WNiP oraz kosztów z nimi związanych	33
Nieruchomości / WNiP przynoszące korzyści ekonomiczne w ramach podstawowego obszaru działalności.....	34
Inwestycje w nieruchomości / WNiP przynoszące korzyści ekonomiczne poza podstawowym obszarem działalności	35
Ujmowanie innych tytułów przychodów i kosztów powiązanych z inwestycją a nieruchomości / WNiP.....	36
IX. Inwestycje w nieruchomości/WNiP a umowy leasingu.....	39
X. Inwestycje w nieruchomości i wartości niematerialne i prawne w trakcie budowy i dostosowywania	41
XI. Przekwalifikowania inwestycji w nieruchomości / WNiP	42
Zasady ogólne przekwalifikowania.....	42
Ujęcie skutków przekwalifikowania	45
Przekształcenie prawa wieczystego użytkowania	49
Zaniechanie lub zmiana sposobu czerpania korzyści ekonomicznych a przekwalifikowanie składnika aktywów.....	50
XII. Rozchód inwestycji w nieruchomości / WNiP	52
XIII. Techniczno – organizacyjne problemy ewidencji inwestycji w nieruchomości i WNiP	53
Dokumentowanie i ewidencja obrotu.....	53
Inwentaryzacja	54
XIV. Prezentacja i ujawnianie informacji.....	56
Spis przykładów	60

I. Cel standardu

1.1. Celem niniejszego Krajowego Standardu Rachunkowości (zwanego dalej Standardem) jest pomoc w stosowaniu przepisów ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tj.. Dz. U. z 2023 r. poz. 120, z późn. zm.), zwanej dalej ustawą, dotyczących inwestycji w nieruchomości i wartości niematerialne i prawne, a zwłaszcza zapewnienie jednolitości rozwiązań stosowanych przez jednostki w zakresie uznawania, wyceny i ujęcia w księgach rachunkowych oraz prezentacji w sprawozdaniu finansowym tych składników aktywów.

II. Zakres standardu

- 2.1. Standard wyjaśnia zasady uznawania, wyceny i ujmowania inwestycji w nieruchomości i wartości niematerialne i prawne (dalej WNiP) w księgach rachunkowych, jak również zasady ich prezentacji i ujawnień w sprawozdaniu finansowym jednostki.
- 2.2. Rozwiązania zawarte w Standardzie są zgodne w podstawowym zakresie z postanowieniami odpowiednich MSR, w tym w szczególności z MSR 40 "Nieruchomości inwestycyjne". Główne różnice polegają na tym, że Standard:
- a) obejmuje swym zakresem WNiP zaliczane do inwestycji WNiP jak też operacje dotyczące tych aktywów,
 - b) obejmuje rzeczowe prawa majątkowe oraz budowle,
 - c) przewiduje inny sposób wyceny i rozliczenia skutków przekwalifikowania z inwestycji do środków trwałych nieruchomości wycenianych w wartości godziwej,
 - d) nie przewiduje możliwości wyceny w wartości godziwej nieruchomości w trakcie budowy,
 - e) w modelu kosztu dopuszcza możliwość przeszacowania nieruchomości zaliczanej do inwestycji według zasad przyjętych dla środków trwałych, podczas gdy MSR 40 odrzuca takie rozwiązanie,
 - f) pozwala na węższy zakres ujawnień od przewidzianego w MSR 40.

2.3. W przypadku, gdy Standard nie zawiera szczególnych rozwiązań, dotyczących zasad uznawania, wyceny, ujmowania i prezentacji inwestycji w nieruchomości i wartości niematerialne i prawne, jednostka - dokonując wyboru stosowanych zasad (polityki) rachunkowości - uwzględnia postanowienia innych Krajowych Standardów Rachunkowości (dalej KSR) oraz Stanowisk Komitetu Standardów Rachunkowości, w tym w szczególności:

- a) KSR 2 *"Podatek dochodowy"* [\[link do KSR\]](#)
- b) KSR nr 4 *"Utrata wartości aktywów"*, [\[link do KSR\]](#)
- c) KSR nr 5 *"Leasing, najem i dzierżawa"*, [\[link do KSR\]](#)
- d) KSR nr 6 *"Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe"*, [\[link do KSR\]](#)
- e) KSR nr 7 *"Zmiana zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym - ujęcie i prezentacja"*, [\[link do KSR\]](#)
- f) KSR nr 8 *"Działalność deweloperska"*; [\[link do KSR\]](#)
- g) KSR nr 11 *"Środki trwałe"*; [\[link do KSR\]](#)
- h) KSR nr XX *"Wartości niematerialne i prawne"*. [\[link do KSR\]](#)
- i) *Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 8 grudnia 2015 r. w sprawie księgowego ujęcia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych*; [\[link do KSR\]](#)
- j) *Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie księgowego ujęcia praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia energii wytworzonej w odnawialnych źródłach energii*. [\[link do KSR\]](#)

2.4. W zakres Standardu nie wchodzi zagadnienia związane ze stosowaniem przepisów podatkowych. Należy mieć jednak na uwadze, że ewidencja księgowa, dotycząca inwestycji ma zapewnić możliwość prawidłowego obliczenia podatku dochodowego, a w jednostkach objętych podatkiem dochodowym od osób prawnych, także odroczonego podatku dochodowego.

2.5. W zakres Standardu nie wchodzi kwestie związane z kryptoaktywami¹.

¹ Standard nie przesądza o możliwości (bądź jej braku) uznania kryptoaktywów (w szczególności kryptowalut) za składnik wartości niematerialnych i prawnych zaliczanych do inwestycji (uwzględniając w tym zakresie postanowienie Komitetu ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej podjęte na posiedzeniu w dniach 11-12 czerwca 2019 r., że MSR 38 „Wartości niematerialne” ma zastosowanie do kryptowalut, o ile nie są one przeznaczone do sprzedaży w toku normalnej działalności

- 2.6. Jeżeli w odrębnych przepisach przyjęto szczególne rozwiązania w zakresie uznawania, wyceny i ujęcia w księgach rachunkowych nieruchomości / WNiP zaliczonych do inwestycji, Standard stosuje się odpowiednio.
- 2.7. Zawarte w Standardzie przykłady służą jedynie ilustracji jego postanowień; nie stanowią one jego integralnej części.

III. Definicje

- 3.1. **Cena rynkowa** – zgłoszona na rynku bieżąca oferta sprzedaży składnika aktywów o takich samych lub bardzo podobnych parametrach, w szczególności cena rynkowa zaliczonej do inwestycji nieruchomości to szacunkowa kwota, jaką w dniu wyceny można uzyskać za nieruchomość w transakcji sprzedaży zawieranej na warunkach rynkowych pomiędzy kupującym a sprzedającym, którzy mają stanowczy zamiar zawarcia umowy, działają z rozeznaniem i postępują rozważnie oraz nie znajdują się w sytuacji przymusowej (za art. 151 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1145 z późn. zm.)).
- 3.2. **Inwestycje w nieruchomości / WNiP** – to zaliczane do aktywów nieruchomości oraz WNiP, które są utrzymywane w celu osiągnięcia z nich korzyści ekonomicznych z inwestycji. Przy osiągnięciu wskazanych korzyści ponoszone są jedynie koszty nierozzerwalnie związane z obsługą umów najmu/dzierżawy/leasingu i innych umów o podobnym charakterze.
- 3.3. **Korzyści ekonomiczne z inwestycji** – pożytki uzyskiwane z posiadania inwestycji w nieruchomości i WNiP, o których mowa w art 3. ust 1 pkt 17 ustawy, w szczególności wynikające z przyrostu wartości tych aktywów, z transakcji handlowych, w tym sprzedaży lub najmu/dzierżawy, opłat licencyjnych, tantiem lub leasingu operacyjnego.
- 3.4. **Model biznesowy** – przyjęty przez jednostkę sposób prowadzenia działalności gospodarczej, a w szczególności wykorzystywania składników aktywów w tej działalności oraz czerpania z nich korzyści ekonomicznych. Jest to sposób prowadzenia przedsięwzięcia zorientowanego na transakcje kupna i sprzedaży, w obrębie produkcji, świadczenia usług i handlu i powiązanej z nimi działalności administracyjnej, który odzwierciedla dokonane przez organa kierownicze lub

jednostki. Jeżeli natomiast kryptowaluty są przeznaczone do sprzedaży, wówczas zastosowanie powinien mieć MSR 2 „Zapasy”).

właścicielskie wybory strategiczne dotyczące prowadzenia działalności i dostarczania wartości dodanej klientom. Opis modelu biznesowego przedstawia profil działalności jednostki oraz cel i sposób działania, a także wskazuje sposób tworzenia i dostarczania wartości w perspektywie długoterminowej².

- 3.5. **Model wyceny** – sposób, w jaki jednostka ustala wartość bilansową inwestycji w nieruchomości / WNiP. W niniejszym Standardzie przewiduje się stosowanie modelu kosztu lub modelu wartości godziwej.
- 3.6. **Model kosztu** – model wyceny inwestycji w nieruchomości / WNiP, o którym mowa w art. 28 ust. 1 pkt 1a ustawy, według cen nabycia lub kosztów wytworzenia, lub wartości przeszacowanej (po aktualizacji wyceny środków trwałych), pomniejszonych o odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości.
- 3.7. **Model wartości godziwej** model wyceny inwestycji w nieruchomości i WNiP, o którym mowa w art. 28 ust 1 pkt 1a ustawy, oparty na wycenie tych składników w cenie rynkowej bądź inaczej określonej wartości godziwej.
- 3.8. **Nieruchomość** – część powierzchni ziemskiej stanowiąca odrębny przedmiot własności (grunty)³, wraz ze wzniesionymi na niej budynkami, budowlami lub ich częściami, jak również budynki i budowle trwale z gruntem związane lub części takich budynków i budowli, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności. Na potrzeby Standardu do nieruchomości zalicza się rzeczowe prawa majątkowe, takie jak prawo wieczystego użytkowania gruntu, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego lub spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego. Częścią nieruchomości są wszystkie elementy, które są nierozdzielnie związane z nieruchomością tzn. nie można ich oddzielić od nieruchomości bez ponoszenia znaczących nakładów lub spowodowania znaczącego uszczerbku wartości nieruchomości w wyniku zmiany jej charakteru.
- 3.9. **Obiekt inwentarzowy (obiekt nieruchomości zaliczonej do inwestycji, obiekt (tytuł) WNiP zaliczonej do inwestycji)** – zidentyfikowana wg zasad wskazanych w KSR nr 11 podstawowa jednostka księgowej ewidencji nieruchomości zaliczonej do inwestycji, obiekt (tytuł) WNiP zidentyfikowany wg zasad wskazanych w KSR

² Zasady prezentowania opisu modelu biznesowego są przedmiotem KSR nr 9 „Sprawozdanie z działalności”.

³ Zgodnie z art. 46 par. 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (tj. Dz. U. z 2024 r. poz. 1061 ze zm.)

nr XX zaliczony do inwestycji, dla którego ustala się wartość początkową i odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe lub dokonuje jej wyceny wg ceny rynkowej bądź inaczej określonej wartości godziwej.

- 3.10. **Odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe** –planowo i systematycznie dokonywane zmniejszenia wartości początkowej nieruchomości lub WNiP zaliczonych do inwestycji w przypadku wyceny tych aktywów według zasad stosowanych do środków trwałych oraz WNiP, określonych w art. 28 ust. 1 pkt 1a oraz w art. 31, art. 32 ust. 1-5 i art. 33 ust. 1 ustawy, mające odzwierciedlić skutki jego stopniowego zużywania się lub upływu czasu w okresie ekonomicznej użyteczności, obciążające odpowiednio koszty (odpisy amortyzacyjne) lub kapitał (fundusz) własny (odpisy umorzeniowe).
- 3.11. **Rozchód inwestycji w nieruchomości / WNiP** – wszelkie czynności faktyczne i prawne powodujące zaprzestanie ujmowania obiektu inwentarzowego inwestycji w nieruchomości / WNiP w księgach rachunkowych jednostki, w tym w szczególności na skutek: sprzedaży, nieodpłatnego przekazania, przekazania na podstawie umowy leasingu finansowego, likwidacji, przekazania w formie aportu, zamiany, przekwalifikowania do innych składników aktywów.
- 3.12. **Utrata wartości inwestycji w nieruchomości / WNiP** – stwierdzone w toku procedury weryfikacji wyceny duże prawdopodobieństwo, że kontrolowany przez jednostkę składnik aktywów – inwestycja w nieruchomości / WNiP – w znaczącej części lub w całości nie przyniesie przyszłych korzyści ekonomicznych odpowiadających przynajmniej jego wartości wynikającej z ksiąg rachunkowych.
- 3.13. **Wartość godziwa** – wartość, o której mowa w art. 28 ust. 6 ustawy, tj. kwota, za jaką dany składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie uregulowane na warunkach transakcji rynkowej, pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi, niepowiązanymi ze sobą stronami.
- 3.14. **Wartość księgowa brutto** – wartość początkowa inwestycji w nieruchomości / WNiP wycenianej wg modelu kosztu, skorygowana o:
- zwiększenia o kwoty kosztów poniesionych na ulepszenie nieruchomości w przypadku, gdy jednostka stosuje model kosztu,
 - zwiększenia wynikające z aktualizacji wyceny, o której mowa w art. 31 ust. 3 ustawy,
 - zmniejszenia o część wartości początkowej przypadającą na odłączane od nieruchomości części dodatkowe lub peryferyjne.

- 3.15. **Wartość księgowa netto** – wartość księgowa brutto inwestycji w nieruchomości i wartości niematerialne i prawne skorygowana o sumę dotychczasowych odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych oraz odpisów z tytułu trwałej utraty wartości .
- 3.16. **Wartość początkowa** - cena nabycia, koszt wytworzenia lub inna wartość, według której nieruchomość albo WNiP zaliczona do inwestycji zostały po raz pierwszy ujęte w księgach rachunkowych jednostki. W momencie ujęcia wartość początkowa tych inwestycji jest równa ich wartości księgowej brutto.

IV. Warunki uznania nieruchomości / WNiP za inwestycje

Specyfikacja warunków, których spełnienie pozwala uznać składnik za inwestycję w nieruchomości lub WNiP

- 4.1. Warunkiem uznania składnika majątku za inwestycje w nieruchomości / WNiP jest wykazanie, iż spełnia on jednocześnie:
- a) ogólne warunki uznania za składnik aktywów, określone w art. 3 ust. 1 pkt 12 ustawy,
 - b) szczegółowe warunki uznania wynikające z definicji inwestycji, określone w art. 3 ust. 1 pkt 17 ustawy.
- 4.2. Kryteriami wskazującymi, czy składnik majątku spełnia warunki uznania wynikające z definicji inwestycji są:
- sposób pozyskiwania korzyści ekonomicznych z tego składnika, w szczególności z przyrostu wartości tych aktywów, ich sprzedaży lub najmu, niebędących korzyściami wynikającymi z prowadzenia produkcji, handlu lub świadczenia usług,
 - charakter kosztów ponoszonych przez jednostkę w związku z uzyskiwaniem korzyści z tego składnika ograniczony do kosztów niezbędnych do utrzymania składnika aktywów w niezmienionym stanie lub zapewniania dostępu do danego składnika aktywów; koszty o charakterze świadczenia usług na rzecz korzystającego nie mają takiego charakteru jak powyższy.
 - brak wykorzystywania tego składnika w realizacji procesów produkcji, handlu, świadczenia usług lub działalności administracyjnej jednostki.

4.3. Korzyści ekonomiczne uzyskiwane z inwestycji w nieruchomości/WNiP mogą przybierać różną formę. Ich formę determinuje przyjęty przez jednostkę model biznesowy, przy czym przy kwalifikacji składnika aktywów do inwestycji nie ma znaczenia, czy najem jest główną (w tym jedyną), czy poboczną formą aktywności jednostki.

4.4. Ustalając przedmiot działalności operacyjnej (statutowej) jednostka kieruje się kryteriami ekonomicznymi, a nie kryteriami formalno-prawnymi. Jeśli jednostka ma wpisany w umowie (statucie, akcie założycielskim lub innym akcie statutowym) lub zgłoszeniu do rejestrów bądź GUS szeroki zakres działalności, to w ramach kryteriów ekonomicznych odnosi się w szczególności do przyjętego własnego modelu biznesowego. Model biznesowy w rozumieniu pkt 3.4 niniejszego Standardu determinuje profil działalności jednostki oraz cel i sposób działania, a także wskazuje sposób tworzenia i dostarczania wartości w perspektywie długoterminowej⁴. Zakres działalności jednostki we wskazanych wyżej dokumentach może być także węższy i nie przewidywać czerpania korzyści z wykorzystywania składnika aktywów jako inwestycji w nieruchomości/WNiP poza potrzebami własnymi.

Dokonując oceny, czy dany składnik może być zaliczony do inwestycji, czy też do innych grup aktywów, jednostka powinna również wziąć pod uwagę kryteria określone w innych standardach, w szczególności KSR nr 11 „Środki trwałe”, KSR nr 8 „Działalność deweloperska”, KSR nr XX *Wartości Niematerialne i Prawne*. ⁵ [\[link do KSR\]](#)

4.5. Zakwalifikowanie składnika aktywów do inwestycji w nieruchomości/WNiP następuje na podstawie jego rzeczywistego przeznaczenia i sposobu czerpania korzyści ekonomicznych. Oczekiwania organów jednostki ani żadnych innych osób, co do sposobu wyceny tego składnika aktywów, jego wartości wykazywanej w sprawozdaniu finansowym, czy sposobu ujmowania oraz wartości przychodów lub kosztów powiązanych z tym składnikiem aktywów, nie są wystarczające do zakwalifikowania nieruchomości lub WNiP do inwestycji.

⁴ Zasady prezentowania opisu modelu biznesowego są przedmiotem KSR nr 9 „Sprawozdanie z działalności”.

⁵ W przygotowaniu

- 4.6. W przypadkach wątpliwych o uznaniu za składnik inwestycji lub innych aktywów (środków trwałych, towarów, produktów itd.) przesądzają rozstrzygnięcia przyjęte przez jednostkę w zasadach (polityce) rachunkowości. Zaleca się w takim wypadku ujawnienie w sprawozdaniu finansowym kryteriów pozwalających na odróżnienie inwestycji w nieruchomości od środków trwałych lub inwestycji w WNiP od wartości niematerialnych i prawnych.
- 4.7. Jednostka dokonuje oceny warunków uznania składnika za inwestycję w nieruchomości/WNiP na dzień jego ujęcia po raz pierwszy w księgach rachunkowych, a także w przypadku zmiany sposobu czerpania z niego korzyści ekonomicznych. Przedmiotem oceny jest każdy obiekt inwentarzowy lub obiekt (tytuł) WNiP. Zasady ustalania obiektów inwentarzowych w odniesieniu do nieruchomości/WNiP uznanych za inwestycje są tożsame z zasadami określonymi w rozdziale V KSR nr 11 „*Środki trwałe*” i rozdziale V KSR nr XX „*Wartości niematerialne i prawne*” z zastrzeżeniem pkt. 4.12 i 4.13.
- 4.8. Jeśli nieruchomość bądź jej element/część lub WNiP, które spełniają definicję składnika aktywów jednostki, została przekazana innemu podmiotowi na podstawie umowy najmu/dzierżawy lub umowy o podobnym charakterze, a jednostka ponosi jedynie koszty związane z obsługą tej umowy, to składnik ten jest uznawany za inwestycję.
- 4.9. Jeśli jednostka świadczy podmiotom (osobom), którym udostępnia nieruchomości lub tytuł WNiP na podstawie umowy najmu lub innej o podobnym charakterze, dodatkowe usługi związane z obsługą tej nieruchomości lub tytułu, kierownictwo jednostki ocenia, czy usługi te wykraczają poza obsługę tych umów. Jeżeli ma to miejsce, nieruchomość zaliczana jest do środków trwałych, a dany tytuł do WNiP.

Przykład 4.1 Zastosowanie pkt 4.8 Wynajem obiektu

Jednostka prowadząca działalność produkcyjną (lub handlową lub usługową) posiada budynek wraz z miejscami parkingowymi. Wynajem nie jest przedmiotem uzyskiwania głównych korzyści ekonomicznych w działalności jednostki. Jednostka wynajęła budynek oraz udostępnia najemcom miejsca parkingowe za odrębną opłatą. Poza tym nie świadczy innych usług powiązanych z wynajmem budynku i miejsc parkingowych. Budynek wraz z parkingiem zakwalifikowany będzie jako inwestycja.

Przykład 4.2 Zastosowanie pkt 4.8 *Wynajem obiektu bez dodatkowych usług*

Jednostka świadczy usługi najmu powierzchni magazynowych i jest to jej główny przedmiot działalności. Zgodnie z przyjętym modelem biznesowym jednostka nie świadczy usług związanych z obsługą procesów magazynowych na rzecz najemców, a zajmuje się jedynie udostępnianiem powierzchni do korzystania przez najemców. Jednostka ponosi przy tym koszty obsługi najmu związane z możliwością udostępniania tej powierzchni (np. utrzymania czystości, ochrony itp.), które „refakturuje” zgodnie z postanowieniami umowy najmu na rzecz najemców. Usługi te nie determinują istoty umowy najmu a jedynie ją uzupełniają, umożliwiając korzystanie z powierzchni przez najemców. W związku z tym, że magazyn nie służy prowadzeniu działalności usługowej innej niż wynajem, jednostka zalicza go do inwestycji.

Przykład 4.3 Zastosowanie pkt 4.9 *Wynajem obiektu wraz z dodatkowymi usługami*

Jednostka posiada budynek magazynu, którego powierzchnię wynajmuje innym podmiotom. Jednostka jednocześnie świadczy na rzecz tych jednostek usługi związane z obsługą ruchu magazynowego, dostaw i przyjęć towarów. Jednostka zalicza nieruchomość do środków trwałych, ponieważ służy ona nie tylko do uzyskiwania przychodów z najmu, ale też uzyskiwaniu korzyści ze świadczenia usług obsługi magazynowej. Korzyści związane z tą nieruchomością wynikają w dużym stopniu z prowadzonej w nim działalności, a nie tylko z jej posiadania.

Przykład 4.4 Zastosowanie pkt 4.9 *Prowadzenie działalności hotelarskiej*

Jednostka posiada nieruchomość, w której prowadzi działalność hotelarską. Swoim klientom oferuje usługę noclegową wraz z usługami towarzyszącymi. Posiadana nieruchomość hotelowa nie jest zaliczana do inwestycji. Nieruchomość jest w tym przypadku składnikiem aktywów wykorzystywanym do realizowania grupy usług niż tylko udostępnianie powierzchni najmu. Nieruchomość będzie więc zaliczana do środków trwałych.

- 4.10. Nieruchomości zalicza się do inwestycji wtedy, gdy głównym źródłem korzyści jest oczekiwany wzrost ich wartości, nawet jeśli jednocześnie jednostka udostępnia je osobom trzecim na podstawie umów najmu, leasingu lub innych umów o podobnym charakterze, nie świadcząc przy tym usług będących jej

działalnością własną. Jeśli jednostka utrzymująca nieruchomość w celu wzrostu jej wartości nie udostępnia jej osobom trzecim, to zalicza tę nieruchomość do inwestycji w nieruchomości.

Przykład 4.5 Zastosowanie pkt 4.10 *Grunt jako inwestycja*

Jednostka nie prowadzi obecnie działalności handlowej, usługowej czy produkcyjnej. Jej jedynym majątkiem jest grunt, który zgodnie z oczekiwaniami kierownika jednostki i właścicieli jednostki (modelem biznesowym jednostki) jest utrzymywany w celu uzyskania korzyści ekonomicznych wynikających ze wzrostu jego wartości. Realizacja tych korzyści nastąpi w momencie sprzedaży gruntu po osiągnięciu oczekiwanego wzrostu wartości. Grunt ten jednostka zalicza do inwestycji w nieruchomości.

Przykład 4.6 Zastosowanie pkt 4.10 *Budynek jako inwestycja*

Jednostka posiada budynek, który w poprzednich okresach wykorzystywała w działalności administracyjnej. Obecnie jednostka nie prowadzi w nim działalności własnej produkcyjnej/handlowej/usługowej ani administracyjnej. Zgodnie z modelem biznesowym jednostki budynek jest utrzymywany w celu realizacji korzyści wynikających ze wzrostu wartości. Jednostka wynajęła ten budynek i oprócz wynajmu nie świadczy innych istotnych dla prowadzonej działalności usług powiązanych z tym wynajmem. Udostępnienie budynku osobom trzecim na podstawie umowy najmu ma przede wszystkim służyć zabezpieczeniu stanu technicznego obiektu. Jednostka zalicza ww. budynek do inwestycji w nieruchomości.

Przykład 4.7 Zastosowanie pkt 4.10 *Inwestowanie w grunty i budynki*

Jednostka pozyskuje grunty i budynki, które następnie utrzymuje w celu sprzedaży w późniejszym okresie, gdy ich wartość wzrośnie. Zgodnie z modelem biznesowym jednostka nie wykorzystuje tych gruntów i budynków do świadczenia innych usług czy działalności administracyjnej ani nie nabywa ich z zamiarem odsprzedaży w okresie do 12 miesięcy od dnia ich nabycia. Celem biznesowym jest w przyszłości zrealizowanie korzyści wynikających ze sprzedaży, jeśli ceny nieruchomości osiągną satysfakcjonujący poziom. Dla maksymalizacji korzyści, przy zbyciu nieruchomości, jednostka ponosi nakłady związane np. ze zmianą sposobu przeznaczenia (odrolnienie), doprowadzenie mediów itp. Jednostka zalicza ww. grunty do inwestycji w nieruchomości.

4.11. Jeśli przedmiotem działalności operacyjnej jednostki jest budowa a następnie sprzedaż nieruchomości, ujmowana zgodnie z KSR nr 8 „*Działalność deweloperska*” [\[link do KSR\]](#) (dalej KSR nr 8), to takie nieruchomości zarówno na etapie budowy jak i po jej zakończeniu nie są kwalifikowane do inwestycji w nieruchomości, tylko stanowią zapasy jednostki.

4.12. Jeśli jednostka nabędzie grunt lub prawo wieczystego użytkowania gruntu bez zamiaru realizacji ściśle określonego przedsięwzięcia deweloperskiego, ujmuje je zgodnie z pkt 7.2 lit. b KSR nr 8 jako inwestycję w nieruchomości. Zasady przekwalifikowania takiej inwestycji do innych grup składników aktywów są określone w pkt 7.3 KSR nr 8. Również jeżeli jednostka (np. deweloper) uchwałą swoich organów (np. zarządu) zmieniła przeznaczenie nowo wybudowanych lub ulepszonych nieruchomości bądź ich części i podjęła działania potwierdzające zamiar utrzymywania ich w celu osiągnięcia przychodów z opłat za ich wynajem, leasingu lub innych pożytków, to zostają one zaklasyfikowane do inwestycji w nieruchomości. Zasady ustalania wartości takiego składnika aktywów określone są w pkt 9.5 KSR nr 8.

Przykład 4.8 Zastosowanie pkt 4.12 Inwestycje u deweloperów

Jednostka prowadząca działalność deweloperską wybudowała budynek i wyodrębniła w nim lokale stanowiące odrębną własność. Większość lokali użytkowych została sprzedana, ale część jednostka zatrzymała. Kierownictwo jednostki przeznaczyło je na wynajem, zakładając, iż przychody te będą mogły być dodatkowym źródłem korzyści. Lokale te, stanowiące odrębną własność, jednostka zalicza do inwestycji.

4.13. Jeśli przedmiotem działalności operacyjnej jednostki jest nabywanie i odsprzedaż nieruchomości w okresie krótszym niż 12 miesięcy od dnia ich nabycia, to takie nieruchomości nie są kwalifikowane do inwestycji w nieruchomości. Model biznesowy takiej jednostki zakłada obrót nieruchomościami, zatem w świetle art. 3 ust. 1 pkt 19 ustawy są to zapasy. Jeżeli jednostka planuje odsprzedać nieruchomość w okresie powyżej 12 m-cy, to należy rozważyć, jaki jest charakter tej transakcji i ocenić, czy zasadne jest uznanie za składnik zapasów czy inwestycji. Kluczowe w tym zakresie są rozwiązania przyjęte w zasadach (polityce) rachunkowości.

Przykład 4.9 Zastosowanie pkt 4.13 *Mieszkania przeznaczone do sprzedaży po remoncie*

Jednostka prowadzi działalność polegającą na zakupie mieszkań i lokali użytkowych, które następnie po dokonaniu remontów/aranżacji/ulepszeń odsprzedaże. Obiekty te są zaliczane do aktywów obrotowych – zapasów. Ze względu na charakter prowadzonych prac jednostka podjęła decyzję, iż mieszkania te będą zaliczane do towarów. Jednostka skorzystała z art. 50 ust. 1 ustawy i wprowadziła do bilansu pozycję uszczegóławiającą w pozycji B.I.6 – „Mieszkania przeznaczone do sprzedaży po remoncie”.

- 4.14. Jeżeli nieruchomości w części służą pozyskiwaniu przychodów z czynszów lub są utrzymywane ze względu na wzrost ich wartości, w pozostałej zaś części są wykorzystywane przy produkcji, dostawach dóbr, świadczeniu usług lub czynnościach administracyjnych, to dla celów księgowych należy potraktować części te rozdzielnie, jeżeli można je oddzielnie sprzedać (lub oddzielnie oddać w leasing w rozumieniu art. 3 ust. 4 ustawy). Jeżeli części te nie mogłyby być oddzielnie sprzedane lub oddane w leasing, a jedynie jej nieistotna część jest wykorzystywana w produkcji, dostawach dóbr, świadczeniu usług lub czynnościach administracyjnych nieruchomość można traktować jako inwestycję w nieruchomości.

Przykład 4.10 Zastosowanie pkt 4.14 *Różne formy pozyskiwania pożytków z budynku*

Jednostka wykorzystuje budynek do celów administracyjnych. Została zawarta umowa najmu dotycząca jednej z elewacji budynku, w celu umieszczenia na niej reklam. Nie ma możliwości prawnego wyodrębnienia tej elewacji, zatem niezależnie od faktu, iż przychody z najmu tej elewacji są odrębnym źródłem przychodów dla jednostki, nieruchomość będzie kwalifikowana jako jeden obiekt inwentarzowy – w tym wypadku zaliczony do środków trwałych.

Przykład 4.11 Zastosowanie pkt 4.14 *Wynajem części budynku*

Jednostka posiada budynek, którego część (jedno piętro) jest używana na potrzeby działalności administracyjnej jednostki, a część (dwa inne piętra) jest wynajmowana. Jednostka może wyodrębnić pod względem prawnym części ww. nieruchomości i odrębnie je zbyć. Możliwe jest więc odrębne ujęcie części nieruchomości wykorzystywanej na potrzeby administracyjne jako środka trwałego oraz części nieruchomości wynajmowanej

jako inwestycji w nieruchomości, jeśli najem jest zgodnie z przyjętym w jednostce modelem biznesowym źródłem korzyści zaliczanych do pożytków z inwestycji.

Udostępnianie nieruchomości wraz z wyposażeniem

- 4.15. Na podstawie umowy najmu lub innej o podobnym charakterze wraz z nieruchomością może być udostępnione również wyposażenie warunkujące korzystanie z tej nieruchomości w sposób zgodny z przeznaczeniem, albo wyposażenie ułatwiające prowadzenie działalności przez użytkownika nieruchomości. Wyposażenie nieruchomości zaliczonej do inwestycji podwyższa wartość tej inwestycji, jeśli jest integralną częścią tej nieruchomości (warunkujące korzystanie z tej nieruchomości w sposób zgodny z przeznaczeniem). Oznacza to, że koszty związane z nabyciem lub wytworzeniem wyposażenia, które jest niezbędne do funkcjonowania tej nieruchomości, uwzględniane są w jej wartości.

Przykład 4.12 Zastosowanie pkt 4.15 *Trwałe wyposażenie wynajmowanego obiektu*

Jednostka posiada budynek zaliczony do inwestycji. W ramach zawieranych umów najemcy korzystają z wyposażonych pomieszczeń archiwów (m.in. wbudowane metalowe szafy). Zgodnie ze swoim modelem biznesowym, jednostka udostępni wynajmującym kompleksowo wyposażone obiekty. Jednostka może ująć nieruchomość wraz z infrastrukturą przypisaną do tej nieruchomości jako jeden obiekt inwentarzowy.).

- 4.16. Wyposażeniem ułatwiającym (ale nie warunkującym) korzystanie z nieruchomości jest wyposażenie, które może, ale nie musi, być udostępnione użytkownikowi. Jest to na przykład wyposażenie kuchni, meble łazienkowe, wyposażenie biur i sal konferencyjnych. Jednostka udostępniająca takie wyposażenie musi rozstrzygnąć, na ile to wyposażenie warunkuje sposób czerpania korzyści ekonomicznych przez jednostkę. Wyposażenie nieruchomości zaliczonej do inwestycji może podwyższać wartość tej inwestycji (wyposażenie ułatwiające prowadzenie działalności przez użytkownika nieruchomości inne niż opisane w pkt 4.15), jeżeli wyposażenie to jest bezpośrednio związane z generowaniem przychodów z czynszów lub wzrostem wartości nieruchomości lub też użytkownik (na mocy umowy) nie może zrezygnować z używania tego wyposażenia.

- 4.17. W przypadku stosowania modelu wartości godziwej do wyceny inwestycji w nieruchomości, jednostka opisuje w dokumentacji przyjętych zasad (polityce) rachunkowości wybrane rozwiązanie, czy i które wyposażenie podwyższa, czy też nie wartość inwestycji w nieruchomości. Jeżeli natomiast jednostka wycenia inwestycje w nieruchomości wg modelu kosztu mają wówczas zastosowanie postanowienia KSR nr 11.

Przykład 4.13 Zastosowanie pkt 4.16 *Ruchome wyposażenie wynajmowanego obiektu*

Jednostka udostępnia najemcom powierzchnię magazynową. Budynki magazynów są zaliczane przez jednostkę do inwestycji w nieruchomości. Najemcy mogą wynająć także regały. Wynajem tego wyposażenia jest dodatkowym elementem umowy. Niektórzy najemcy decydują się na zawarcie umowy dotyczącej tylko powierzchni magazynowej, inni wynajmują powierzchnię wraz z wyposażeniem. Jednostka jako odrębne obiekty inwentarzowe ujmuje budynek magazynu i regały. W opisanej sytuacji, magazyn zaliczany jest do inwestycji w nieruchomości, a regały są środkami trwałymi. Zaleca się w takiej sytuacji, aby w informacji dodatkowej w części dotyczącej środków trwałych zawrzeć dodatkową informację umożliwiającą użytkownikowi zrozumienie, która część środków trwałych służy działalności administracyjnej, a która jest powiązana z wynajmem obiektu zaliczanego do inwestycji w nieruchomości (regały).

Szczegółowe warunki dotyczące inwestycji w WNiP

- 4.18. Jednostki mogą kwalifikować WNiP do inwestycji, o ile zostały one nabyte przez jednostkę i nie będą wykorzystywane we własnej działalności operacyjnej. Ocena związku nabytych WNiP z działalnością operacyjną przeprowadzana jest z uwzględnieniem przyjętego przez jednostkę modelu biznesowego. Wytyczne i wyjaśnienia dotyczące kwalifikowania inwestycji w nieruchomości stosuje się analogicznie. Nie jest zasadne ujmowanie jako inwestycji w WNiP kosztów zakończonych prac rozwojowych, gdyż jednostki ponoszą te koszty w celu uzyskiwania pożytków w ramach własnej działalności produkcyjnej/usługowej/administracyjnej. Również wartość firmy jest powiązana z

realizacją podstawowego modelu biznesowego jednostki, zatem nie ma charakteru inwestycji.

Przykład 4.14 Zastosowanie pkt 4.18 *Nabycie prawa do utworów muzycznych*

Deweloper przystąpił do aukcji dzieł sztuki, podczas której nabył m.in. prawa majątkowe do utworów muzycznych znanego współczesnego kompozytora. Jednostka nie zajmuje się na co dzień rynkiem sztuki. Nabywając prawa do utworów muzycznych ma w zamiarze zbyć je w przyszłości, ale nie wcześniej niż za pięć lat, przewidując że dopiero po tym okresie uzyska znaczny zysk na ich zbyciu. W czasie do ich zbycia jednostka zamierza udostępniać prawa do odtwarzania utworów tego kompozytora, licząc na zadawalające ją tantiemy.

Ponieważ jednostka nie zajmuje się na bieżąco działalnością artystyczną i zamierza utrzymywać nabyte prawa w dłuższym niż rok okresie oraz uzyskiwać z nich do czasu zbycia tantiemy, kierownik jednostki uznał, że nie może zaliczyć nabytych praw ani do towarów (zamiar utrzymywania praw przez okres dłuższy niż rok obrotowy i zamiar uzyskiwania korzyści z udostępniania praw do odtwarzania utworów), ani do wartości niematerialnych i prawnych (jednostka nie zajmuje się działalnością artystyczną). Kierownik jednostki podjął decyzję, że nabyte prawa majątkowe do utworów muzycznych spełniają definicję inwestycji w wartości niematerialne i prawne.

Przykład 4.15 Zastosowanie pkt 4.18 *Tworzenie gier komputerowych i nabywanie praw do gier*

Jednostka zajmująca się wytwarzaniem oprogramowania komputerowego poniosła koszty na opracowanie gry na zlecenie innej jednostki. Celem wytworzenia tego oprogramowania była jego sprzedaż odbiorcom zewnętrznym na podstawie umów licencyjnych. Jednostka nie zamierza wykorzystywać tego oprogramowania na potrzeby własnej działalności statutowej. W takim przypadku oprogramowanie wprawdzie nadaje się do gospodarczego wykorzystania (jest przedmiotem sprzedaży), ale nie służy na potrzeby własne jednostki. Jednostka nie kwalifikuje tego składnika do aktywów będących inwestycjami.

Jednocześnie, ta sama jednostka współpracuje ze start-upami zajmującymi się tworzeniem gier. Jednostka kupuje od tych podmiotów prawa autorskie, a następnie korzystając ze swojej sieci sprzedaży zbywa je. Jednostka nie dokonuje żadnych modyfikacji w odniesieniu do gier, do których nabywa prawa do korzystania. Jednostka ujmuje te prawa do gier jako WNiP. Powodem tego ujęcia jest fakt, że nabywane licencje stanowią część

szerszej działalności operacyjnej jednostki polegającej na udostępnianiu przez jednostkę w ramach platformy gier zarówno swoich, jak i tych wytworzonych przez inne podmioty; jednostka prowadzi działania marketingowe dotyczące dystrybucji, sprzedaży i popularyzacji tych gier, co ma bezpośredni wpływ na osiągnięte przez nią przychody.

Przykład 4.16 Zastosowanie pkt 4.18 *Nabywanie patentów*

Jednostka skupuje patenty do leków (efekty prac badawczych i rozwojowych - R&D), przy czym nie prowadzi badań ani też nie jest producentem leków. Jej model biznesowy polega na inwestowaniu w wybrane projekty R&D poprzez uzyskanie własności lub współwłasności, a następnie ich wylicencjonowanie na rzecz producentów leków po doprowadzeniu do zatwierdzenia leku. Jednostka zalicza nabyte patenty do inwestycji w WNIP.

Przykład 4.17 Zastosowanie pkt 4.18 *Nabywanie tokenów*

Jednostka nabyła niezamienne tokeny (non fungible tokens; NFT)⁶. Kierownik jednostki zakłada, że ten składnik aktywów będzie mógł zostać zbyty w przyszłości z zyskiem. Kierownik jednostki uznał ten składnik za inwestycje w WNiP. Jednostka mogłaby również rozważyć klasyfikację nabytych NFT jako zapasy, jeżeli profesjonalnie zajmowałaby się obrotem tymi NFT.

Przykład 4.18 Zastosowanie pkt 4.18 *Nabywanie praw do projektów domów*

Jednostka zajmująca się handlem nieruchomościami, w tym gruntami, zakupiła prawa do projektów domów jednorodzinnych od twórcy (architekta). Jednostka ma prawo do wielokrotnego udostępniania praw do tych projektów na rzecz zainteresowanych klientów i nie będzie ich wykorzystywała do realizacji przedsięwzięć deweloperskich. Skoro jednostka będzie nabywała te projekty w celu odsprzedaży, będą one zaliczane do WNIP. Prawo do projektu pozwala na wielokrotne odsprzedaż – powielanie danego projektu. Ponadto projekt stanowi element zintegrowanej działalności jednostki, która polega na

⁶ NFT to cyfrowa, unikatowa jednostka danych oparta na architekturze blockchain, reprezentująca szeroką gamę przedmiotów materialnych i niematerialnych takich jak wirtualne dzieła sztuki, kolekcjonerskie karty sportowe i in. Może być przedmiotem obrotu między posiadaczami protokołu. NFT zostały spopularyzowane w kulturze głównego nurtu jako nowa forma sztuki cyfrowej. Mają jednak również potencjalne zastosowania w wielu innych dziedzinach, takich jak gry wideo, tożsamość cyfrowa, licencje, certyfikaty lub dzieła sztuki – a nawet pozwalają na częściową własność przedmiotów (za: *Kolekcjonerskie kryptowaluty i niezamienne tokeny (NFT)*, Binance Academy (<https://academy.binance.com/pl>))

oferowaniu klientom kompleksowej usługi, tj. sprzedaż gruntu oraz wsparcie w zakresie projektowania.

Nie jest intencją osiągnięcie pożytków ze wzrostu wartości godziwej nabywanego składnika aktywów, więc jest to składnik aktywów o charakterze operacyjnym.

Przykład 4. 19 Zastosowanie pkt 4.18 *Zaangażowanie w produkcję filmu*

Jednostka – dystrybutor filmów – angażuje się w projekt filmu jako współproducent filmowy. Jednostka nie ma bezpośredniego wpływu na kształt filmu, reżyserowanie i obsadę aktorów, jest inwestorem biernym i ma prawo do części wpływów z biletów, może również swoje prawo producenta zbyć na rzecz strony trzeciej. Jednostka nie zalicza kosztów nabytego projektu do inwestycji. Są to koszty działalności produkcyjnej zgodnie z art. 34 ust. 3 ustawy.

- 4.19. Prawa do emisji gazów nabyte przez jednostki inne niż prowadzący instalacje oraz operatorzy statków powietrznych (pośredników) są kwalifikowane do inwestycji w WNiP. Szczegółowa tematyka praw do emisji gazów jest przedmiotem Stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 8 grudnia 2015 r. w sprawie księgowego ujęcia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych.

Przykład 4.20 Zastosowanie pkt 4.19 *Nabycie certyfikatów CO2*

Jednostka niebędąca podmiotem prowadzącym instalacje ani operatorem statków powietrznych nabyła certyfikaty CO2 w celu odniesienia korzyści ze wzrostu wartości. Jednostka zgodnie z pkt 20 Stanowiska w sprawie księgowego ujęcia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych ujmuje nabyte prawa jako inwestycję w WNIP.

Zmiany sposobu czerpania korzyści a klasyfikacja składnika

- 4.20. W przypadku zmiany sposobu czerpania korzyści ekonomicznych ze składnika aktywów jednostka ocenia, czy składnik ten spełnia warunki uznania go jako inwestycje w nieruchomości/WNiP zgodnie z przyjętym modelem biznesowym. Decyzja organu jednostki (np. kierownika) niepoparta faktyczną zmianą przeznaczenia nie jest wystarczającą podstawą do takiego przekwalifikowania. Jednostka powinna podjąć czynności, które potwierdzają (w tym dokumentują), iż obiekt inwentarzowy/tytuł WNiP jest posiadany w celu czerpania z niego korzyści ekonomicznych w sposób charakterystyczny dla

inwestycji. Przekwalifikowania powinny następować w uzasadnionych przypadkach. Przekwalifikowanie nieruchomości/WNiP do inwestycji wyłącznie w celu poprawy wyniku finansowego jednostki lub innych celów nieodzwierciedlających rzeczywistego sposobu czerpania korzyści z tego składnika aktywów nie jest dopuszczalne, ponieważ narusza neutralność informacji sprawozdawczych.

Przykład 4.21 Zastosowanie pkt 4.20 *Zmiana przeznaczenia obiektów*

Jednostka prowadzi działalność produkcyjną i posiada hale, które były wykorzystywane w jej działalności produkcyjnej. W wyniku procesów restrukturyzacyjnych część działalności produkcyjnej została przeniesiona do innej jednostki za granicę, ale hale produkcyjne są nadal własnością jednostki, która je utrzymuje do czasu znalezienia nabywcy. Hale nie są obecnie wykorzystywane do realizowania działalności stanowiącej podstawową działalność w rozumieniu modelu biznesowego jednostki. Kierownik jednostki podjął decyzję o wynajmie tych pomieszczeń. Wynajem ten nie będzie stanowił głównego celu uzyskiwania przychodów w jednostce, gdyż celem tym będzie uzyskanie korzyści ze sprzedaży. Aktualnie przychody z najmu są jedynymi przychodami jednostki (ze względu na procesy restrukturyzacyjne w jednostce). Jednostka prezentuje ww. hale jako inwestycje, ponieważ posiada je celem uzyskania korzyści ekonomicznych, a nie wykorzystywania w działalności produkcyjnej/usługowej. Momentem przekwalifikowania do inwestycji nieruchomości jest rozpoczęcie najmu, a do tego czasu nieruchomość jest klasyfikowana jako środek trwały.

Przykład 4.22 Zastosowanie pkt 4.20 *Rozważanie sprzedaży niewykorzystywanych obiektów*

Jednostka prowadzi działalność produkcyjną (lub handlową/usługową). Posiada także dwa budynki, które nie są obecnie wykorzystywane na potrzeby działalności produkcyjnej/handlowej/usługowej, ale są ujęte w ewidencji środków trwałych.

Zarząd jednostki zamierza w najbliższym czasie sprzedać te budynki, podjęto działania w celu poszukiwania nabywcy. Nie została podjęta decyzja ani poczynione działania przez kierownika jednostki, które wskazywałyby, że zmieniło się przeznaczenie tych budynków w ramach modelu biznesowego jednostki. Jednostka powinna nadal ujmować je jako środki trwałe, ponieważ celem sprzedaży tych składników jest jedynie optymalizacja zasobów a nie cele inwestycyjne. Nie ma podstaw do przekwalifikowania budynków do inwestycji w

nieruchomości, ponieważ zamiarem jednostki nie jest utrzymywanie budynków w celu inwestycyjnym.

Przykład 4.23 Zastosowanie pkt 4.20 *Kwalifikacja gruntu – skutki podejmowanych decyzji*

Jednostka nabyła przed laty grunt pod budowę biurowca. Został on zakwalifikowany do środków trwałych. Aktualnie, ze względu na świadczenie przez część pracowników pracy zdalnej, zrezygnowano z decyzji o budowie biurowca. Nie podjęto także decyzji, czy grunt zostanie sprzedany, czy będzie utrzymywany w oczekiwaniu na wzrost jego wartości.

Ze względu na brak decyzji o dalszym sposobie wykorzystania gruntu oraz brak zmiany jego przeznaczenia, grunt nie powinien być przekwalifikowany do inwestycji w nieruchomości. Dopiero podjęcie działań, które jednoznacznie wskazują, że ten składnik aktywów nie będzie wykorzystany jako środek trwały, może skutkować przekwalifikowaniem go do inwestycji w nieruchomości.

4.21. Jednostka, która zmienia model biznesowy (np. w ramach restrukturyzacji), w szczególności zmienia sposób czerpania korzyści ekonomicznych z posiadanych nieruchomości/WNiP, dokonuje przekwalifikowania nieruchomości/WNiP ze środków trwałych/WNiP do inwestycji, jeżeli:

- kierownictwo jednostki podejmie decyzję o zmianie sposobu czerpania korzyści z ww. składników aktywów oraz
- zostaną podjęte działania potwierdzające zmianę wykorzystywania ww. składników aktywów w jednostce.

Przykład 4.24 Zastosowanie pkt 4.21 *Zmiany klasyfikacji w wyniku restrukturyzacji działalności*

Jednostka posiada budynek, który dotychczas zgodnie z przyjętym modelem biznesowym był wykorzystywany na jej potrzeby jako magazyn. W ramach restrukturyzacji działalności zarząd jednostki podjął decyzję o przeniesieniu towarów składowanych w magazynie do innej lokalizacji oraz przeznaczeniu budynku na wynajem. Nastąpi więc zmiana sposobu czerpania korzyści z tego budynku w świetle realizowanego przez jednostkę modelu biznesowego. Zmiana jest uprawdopodobniona podjętymi działaniami, tj. faktem, że jednostka rozpoczęła ponoszenie kosztów związanych z dostosowaniem budynku do

potrzeb najemców. Po zawarciu umowy najmu jednostka ujmuje budynek jako inwestycję w nieruchomości.

V. Wartość początkowa inwestycji w nieruchomości / WNiP

- 5.1. Poszczególne obiekty inwentarzowe inwestycji w nieruchomości/WNiP ujmuje się w księgach rachunkowych jednostki w wartości początkowej. Wartością początkową obiektu inwentarzowego jest cena nabycia, o której mowa w art. 28 ust. 2 ustawy, lub koszt wytworzenia, o którym mowa w art. 28 ust. 3 i 8 ustawy, powiększone o koszty finansowania zewnętrznego i pomniejszone o przychody z tego tytułu, o których mowa w art. 28 ust. 8 ustawy.
- 5.2. Zasady ustalania wartości początkowej nieruchomości zaliczonej do inwestycji są analogiczne do stosowanych w przypadku środka trwałego. Zaleca się w tym przypadku zastosować wskazania zawarte w rozdziale VI KSR nr 11 „*Środki trwałe*”.

Przykład 5.1 Zastosowanie pkt 5.2 *Wartość początkowa gruntu w momencie nabycia*

Jednostka nabyła grunt, który zgodnie z jej modelem biznesowym został zakwalifikowany do inwestycji w nieruchomości. Cena zakupu wynosiła 2 mln zł, opłaty notarialne 129.000 zł, a podatek od czynności cywilnoprawnych 100.000 zł. Poniesione koszty wykazują bezpośredni związek przyczynowo skutkowy z nabyciem nieruchomości, zatem wartość początkowa inwestycji wynosi 2.229.000 zł.

- 5.3. Zasady ustalania wartości początkowej inwestycji w WNiP są analogiczne jak w przypadku zasad dotyczących wartości niematerialnych i prawnych wykorzystywanych na potrzeby własne jednostki. Zaleca się w tym przypadku zastosować wskazania zawarte w PKT ... KSR nr XX. „*Wartości niematerialne i prawne*”.

Przykład 5.2 Zastosowanie pkt 5.3 *Wartość początkowa nabytego prawa do utworu muzycznego*

Jednostka z przykładu 4.20 nabyła prawa do utworu muzycznego, które zgodnie z jej modelem biznesowym zostały zakwalifikowane do inwestycji w WNiP. Cena zakupu wynosiła 400.000 zł, opłaty administracyjne 30.000 zł, a podatek od czynności

cywilnoprawnych 21.000 zł. Poniesione koszty wykazują bezpośredni związek przyczynowo skutkowy związany z nabyciem tytułu WNiP, zatem wartość początkowa obiektu wynosi 451.000 zł.

5.4. W przypadku, gdy jednostka nabyła jedną lub więcej nieruchomości w drodze wymiany za niepieniężne składniki aktywów lub kombinację składników aktywów pieniężnych i niepieniężnych, zaleca się zastosować wskazania zawarte w Stanowisku Komitetu Standardów Rachunkowości w *sprawie ujęcia transakcji zamiany składnika aktywów niepieniężnych na inny składnik aktywów niepieniężnych* [\[dodać Link\]](#)

5.5. Nieruchomość zaliczaną do inwestycji posiadaną przez leasingobiorcę na podstawie umowy, o której mowa w art. 3 ust. 4 ustawy (tzw. leasing finansowy), ujmuje się w cenie nabycia ustalonej zgodnie ze wskazaniami zawartymi w pkt 7.2 KSR nr 5 „*Leasing, najem i dzierżawa*” [\[dodać Link\]](#)

VI. Wycena po początkowym ujęciu inwestycji w nieruchomości i WNiP

Ogólne zasady wyceny

- 6.1. Inwestycje w nieruchomości/ WiIP zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 1a ustawy są wyceniane nie rzadziej niż na dzień bilansowy według zasad, stosowanych do środków trwałych oraz WNiP, określonych w art 28 pkt 1 oraz w art. 31, art. 32 ust. 1-5 i art. 33 ust. 1 ustawy (model kosztu) lub według ceny rynkowej bądź inaczej określonej wartości godziwej (model wartości godziwej).
- 6.2. Jednostki mikro zgodnie z art. 28a ustawy nie wyceniają inwestycji w nieruchomości/WNiP w wartości godziwej.
- 6.3. Wybrany model wyceny (model kosztu lub model wartości godziwej) powinien być określony w dokumentacji zasad (polityki) rachunkowości zgodnie z art. 10 ust. 1 i 2 ustawy.
- 6.4. Kierownik jednostki dokonuje wyboru modelu wyceny dla nieruchomości /WNiP zaliczanych do inwestycji kierując się w szczególności:
 - potrzebami interesariuszy jednostki,

- możliwościami uzyskania wiarygodnych danych dotyczących wartości tych aktywów na każdy dzień bilansowy.
- 6.5. W przypadku posiadania więcej niż jednego obiektu inwentarzowego zakwalifikowanego przez jednostkę do inwestycji w nieruchomości, do wszystkich tych obiektów inwentarzowych jednostka stosuje jeden model wyceny z wyjątkiem sytuacji wskazanych w pkt.6.7. Analogiczne podejście stosuje się w odniesieniu do inwestycji w WNiP. Wybór modelu wyceny dla inwestycji w nieruchomości jest niezależny od wyboru modelu wyceny dla inwestycji w WNiP.
- 6.6. Nieruchomości w budowie (np. budynki, budowle) z zamiarem zakwalifikowania ich do inwestycji wyceniane są w okresie budowy w koszcie wytworzenia, niezależnie od tego, jaki model wyceny przyjęła jednostka dla nieruchomości zaliczonych do inwestycji. Nie dotyczy to jednak składnika nieruchomości związanego z gruntem. Jeżeli jednostka stosuje model wyceny wg wartości godziwej, to grunt podlega wycenie w wartości godziwej niezależnie od tego, czy stanowi samodzielny składnik aktywów czy też jest zabudowany zdatną do używania nieruchomością lub w toku prac budowlanych.
- 6.7. Przy wyborze modelu wartości godziwej w wyjątkowo rzadkich przypadkach, gdy ustalenie wartości godziwej inwestycji z uzasadnionych przyczyn nie jest możliwe, dopuszcza się odstępstwo od zasady stosowania jednego modelu wyceny (pkt 6.5 Standardu). W takiej sytuacji jednostka może zastosować do danej inwestycji model kosztu określony w art. 28 ust 1 pkt 1a ustawy. Może się tak zdarzyć, gdy na przykład rynek porównywalnych nieruchomości jest nieaktywny (np. w ostatnim czasie dokonano tylko kilku transakcji, notowania cen nie są aktualne lub z zaobserwowanych cen transakcyjnych wynika, że sprzedawca był zmuszony do sprzedaży), a alternatywne metody ustalania wartości godziwej (np. na podstawie projekcji zdyskontowanych przepływów pieniężnych) nie mogą zostać zastosowane. Zaleca się wtedy, aby jednostka ujawniła ten fakt oraz przyczyny niemożności ustalenia ceny rynkowej bądź inaczej określonej wartości godziwej w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego (w dodatkowych informacjach i objaśnieniach). Ujawnienie to może nastąpić jako uzupełnienie pkt 1.1 Dodatkowych informacji i objaśnień odpowiednio w załączniku nr 1 lub 5 ustawy.

Wycena wg modelu kosztu

6.8. Jednostka, która w zasadach (polityce) rachunkowości przyjęła, iż do wyceny inwestycji w nieruchomości/WNiP stosuje model kosztu, wycenia je według cen nabycia lub kosztów wytworzenia, lub wartości przeszacowanej (po aktualizacji wyceny środków trwałych⁷), pomniejszonych o odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości. Uwzględnienia się przy tym art. 31, art. 32 ust. 1-5 i art. 33 ust. 1 ustawy oraz wyjaśnienia zawarte w KSR nr 11 „Środki trwałe” i KSR nr XX „Wartości Niematerialne i Prawne”.

[linki do dokumentu do dodania\]](#)

6.9. Na dzień ujęcia w księgach rachunkowych inwestycji w nieruchomości/WNiP wycenianych wg zasad opisanych w pkt 6.8, jednostka ustala metodę i stopę ich amortyzacji. Nie dotyczy to gruntów, które nie podlegają amortyzacji lub umorzeniu.

6.10. Poprawność stosowanych okresów i stawek amortyzacji podlegają okresowej weryfikacji powodując w miarę potrzeby odpowiednią korektę dokonywanych w następnych latach obrotowych odpisów amortyzacyjnych.

Przykład 6.1 Zastosowanie pkt 6.10 *Zmiana okresu ekonomicznej użyteczności nieruchomości*

Jednostka posiada nieruchomość zaliczoną do inwestycji, której okres używania został określony na 25 lat. Obecnie zostały podjęte przez kierownika jednostki decyzje poparte działaniami biznesowymi wskazujące, iż okres czerpania korzyści ulegnie zmianie. Nie wystąpiły przesłanki wskazujące na utratę wartości zgodnie z KSR nr 4 „Utrata wartości aktywów”. Jednostka zatem dokona oszacowania nowego okresu amortyzacji dotychczasowych obiektów.

6.11. Jednostka ustala wartość podlegającą amortyzacji inwestycji w nieruchomości/WNiP wycenianych wg modelu kosztu, korzystając ze wskazań zawartych w pkt 8.4-8.8 KSR nr 11 „Środki trwałe”. Należy przy tym zwrócić uwagę, iż wartość nieruchomości zaliczonej do inwestycji podlegająca amortyzacji, to wartość księgowa brutto obiektu inwentarzowego pomniejszona o

⁷ Zgodnie z art. 31 ust 3 ustawy wartość początkowa i dotychczas dokonane od środków trwałych odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, mogą ulegać aktualizacji wyceny jedynie na podstawie odrębnych przepisów.

odpisy z tytułu trwałej utraty wartości oraz o wartość przewidywanej istotnej pozostałości obiektu inwentarzowego. Wartość pozostałości obiektu inwentarzowego jest pomijana, jeżeli zgodnie z przyjętymi przez jednostkę kryteriami w zasadach (polityce) rachunkowości jest uznana za nieistotną.

Przykład 6.2 Zastosowanie pkt 6.11 *Wartość nieruchomości podlegająca amortyzowaniu*

Jednostka posiada grunt i posadowiony na nim budynek, zaliczane zgodnie z jej modelem biznesowym do inwestycji w nieruchomości, które jednostka wycenia wg modelu kosztu. Składniki ujęto jako odrębne obiekty inwentarzowe w księgach rachunkowych. Wartość początkowa inwestycji to 8.000.000 zł (w tym kwota 500.000 zł stanowi wartość gruntu), a wynikająca z zawartej umowy przyrzeczenia sprzedaży cena, jaką ma uzyskać jednostka za 8 lat za tę nieruchomość to 1.100.000 zł (w tym szacowana wartość gruntu 700.000 zł, a szacowana wartość budynku 400.000 zł). Wartość, jaka będzie w tym wypadku podlegała amortyzacji to 7.000.000 zł (czyli jest to wartość dotycząca budynku tj. 7.500.000 zł minus 400.000 zł).

- 6.12. Jednostka zaprzestaje dokonywania odpisów amortyzacyjnych od inwestycji w nieruchomości/WNIP analogicznie jak w przypadku środków trwałych wg zasad określonych w pkt. 8.34-8.37 KSR nr 11 „Środki trwałe”. Przejściowy brak przynoszenia korzyści przez te inwestycje wynikający z prac konserwacyjnych lub remontowych oraz w okresie poszukiwania najemców w czasie, w którym nieruchomość jest dostępna do używania, nie jest przesłanką do zaprzestania lub zawieszenia dokonywania odpisów amortyzacyjnych.

Przykład 6.3 Zastosowanie pkt 6.12 *Przerwy w przynoszeniu korzyści przez inwestycje*

Jednostka posiada budynek zakwalifikowany zgodnie z jej modelem biznesowym do inwestycji w nieruchomości. Budynek służy przynoszeniu korzyści ekonomicznych z najmu i jest wyceniany według modelu kosztu. Jednostka przeprowadza remont budynku, w związku z czym jest on wyłączony przez okres 8 miesięcy z używania. Jednostka nie zaprzestaje w tym czasie naliczania odpisów amortyzacyjnych.

- 6.13. Odpisy amortyzacyjne naliczane od inwestycji w nieruchomości/WNIP ujmowane są jako koszty w rachunku zysków i strat, chyba że odrębne regulacje stanowią inaczej.
- 6.14. Jeżeli zaprzestano dokonywania odpisów amortyzacyjnych z powodu zrównania wartości podlegającej amortyzacji z łączną kwotą umorzenia i odpisów z tytułu utraty wartości, a następnie w przypadku nieruchomości, dokonano ulepszenia powodującego wzrost jego wartości podlegającej amortyzacji powyżej zera, wówczas wznawia się dokonywanie odpisów amortyzacyjnych dla tego składnika, określając jego okres używania przy uwzględnieniu dokonanych ulepszeń. Powyższa zasada nie ma zastosowania do inwestycji w WNIP, ponieważ ustawa nie przewiduje ulepszania WNIP.
- 6.15. Jeśli jednostka dokona ulepszenia inwestycji w nieruchomość, weryfikuje okresy dalszego czerpania pożytków z inwestycji w nieruchomości oraz wartość istotną jej pozostałości, a tym samym weryfikuje stopę i stawkę amortyzacji.

Przykład 6.4 Zastosowanie pkt 6.15 Weryfikacja amortyzacji nieruchomości w wyniku ulepszenia obiektu

Jednostka A rozpoczęła w 200x roku prace związane z rozbudową nieruchomości zakwalifikowanej do inwestycji. Nieruchomość przed rozpoczęciem prac miała wartość brutto 520.000 zł, jej dotychczasowe umorzenie wynosiło też 520.000 zł. Poniesiono koszty ulepszenia w kwocie 190.000 zł. Po przeprowadzeniu prac kierownictwo jednostki przeanalizowało spodziewany okres dalszego czerpania pożytków z nieruchomości i ustaliło 10 letni okres amortyzacji wartości zaktualizowanej o poniesione koszty ulepszenia.

- 6.16. Wznowienie odpisów amortyzacyjnych całkowicie umorzonych inwestycji w nieruchomości/WNiP następuje w miesiącu udokumentowanego zakończenia ulepszenia nieruchomości zaliczonej do inwestycji lub w miesiącu następnym. Wybór powinien zostać wskazany w dokumentacji zasad (polityki) rachunkowości jednostki.
- 6.17. Wznowienie odpisów amortyzacyjnych może wynikać też z weryfikacji wartości istotnej pozostałości nieruchomości uznanej za inwestycję lub z ustania przyczyn, dla których w okresach wcześniejszych dokonano odpisu z tytułu utraty wartości inwestycji w nieruchomości/WNIP, a tym samym z odwrócenia tego odpisu w całości lub części.

Przykład 6.5 Zastosowanie pkt 6.17 *Zmiana wartości obiektu w wyniku modernizacji i przekształceniu*

Jednostka B w 20X0 r. wycofała nieumorzony całkowicie budynek magazynowy z używania ze względu na brak możliwości czerpania z niego korzyści w ramach dotychczasowej działalności operacyjnej, dokonując odpisu z tytułu trwałej utraty jego wartości. W 20X1 r. kierownictwo jednostki podjęło decyzję o modernizacji obiektu i wynajmie go innym podmiotom. Wynajem nie jest podstawową działalnością jednostki. Po zakończeniu prac związanych z ulepszeniem obiektu jednostka:

- odwróciła ujęty uprzednio odpis z tytułu trwałej utraty wartości – wobec ustania przyczyny jego dokonania tj. obiekt został przywrócony do używania. Odwrócenie odpisu zostało ujęte jako zwiększenie pozostałych przychodów operacyjnych,
- przekwalifikowała budynek magazynowy ze środków trwałych do inwestycji w nieruchomości,
- powiększyła wartość początkową budynku o koszty prac związanych z modernizacją,
- ustaliła nowy, przewidywany przez kierownictwo okres używania obiektu i określiła metodę i stawkę amortyzacji,
- rozpoczęła ujmowanie odpisów amortyzacyjnych inwestycji w nieruchomości, zaliczając je do pozostałych kosztów operacyjnych.

6.18. Dokonując odpisów z tytułu utraty wartości inwestycji w nieruchomości/WNiP stosuje się zapisy zawarte w KSR nr 4 „*Utrata wartości aktywów*”. Odpisy z tytułu utraty wartości ujmowane są jako pozostałe koszty operacyjne. W razie ustąpienia przyczyn, dla których dokonano odpisu, jego odwrócenie ujmowane jest jako pozostałe przychody operacyjne.

Wycena według modelu wartości godziwej

6.19. Jednostka, która po początkowym ujęciu wybrała model wartości godziwej, wycenia w cenie rynkowej bądź inaczej określonej wartości godziwej wszystkie inwestycje w nieruchomości/ WiIP, z wyjątkiem rzadkich przypadków opisanych w pkt 6.7. Wycena taka następuje nie rzadziej niż na dzień bilansowy. Za

rzetelność wyceny oraz prawidłowość przyjętych założeń odpowiedzialny jest kierownik jednostki.⁸

- 6.20. W przypadku inwestycji wycenianych wg modelu wartości godziwej, jednostka powinna stosować procedury aktualizujące zgodnie z KSR nr 4 „*Utrata wartości aktywów*” nie rzadziej niż na dzień bilansowy.
- 6.21. Jednostka nie dokonuje odpisów amortyzacyjnych i umorzeniowych inwestycji w nieruchomości/ WNiP wycenianych wg modelu wartości godziwej.
- 6.22. Zysk lub strata wynikająca ze zmiany ceny rynkowej bądź inaczej określonej wartości godziwej inwestycji w nieruchomości/WNiP, jest ujmowana odpowiednio jako pozostałe przychody operacyjne lub pozostałe koszty operacyjne w okresie, w którym nastąpiła zmiana. Zmiana ta jest prezentowana w rachunku zysków i strat jako „Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych”. Na sposób ujęcia zmian wartości ceny rynkowej bądź inaczej określonej wartości godziwej nie wpływa sposób ujmowania przychodów z korzystania z inwestycji w nieruchomości/WNiP.
- 6.23. Przy ustalaniu wartości godziwej nieruchomości uznanej za inwestycję jednostka przyjmuje, że wartość godziwa odzwierciedla między innymi wysokość przychodów z czynszów z aktualnych umów, jak również inne założenia, które uczestnicy rynku przyjęliby przy wycenie nieruchomości inwestycyjnej w aktualnych warunkach rynkowych.
- 6.24. Przy ustalaniu wartości bilansowej nieruchomości zaliczonej do inwestycji w oparciu o model wartości godziwej jednostka nie włącza do tej wartości aktywów lub zobowiązań, które są ujmowane jako oddzielne składniki aktywów lub zobowiązań.
- 6.25. Jednostka dokonując wyceny inwestycji w nieruchomości w wartości godziwej uwzględnia w wycenie kwoty ujęte w księgach rachunkowych jako rozliczenia międzyokresowe w taki sposób, aby uniknąć podwójnego ujmowania kwot dotyczących korzyści ekonomicznych, które można uzyskać ze składnika aktywów.

⁸ Komitet zwraca uwagę iż zgodnie z art. 7 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, jeżeli istnieje potrzeba określenia wartości nieruchomości, wartość tę określają rzeczoznawcy majątkowi, o których mowa w przepisach rozdziału 1 działu V tej ustawy

Przykład 6.6 Zastosowanie pkt 6.24 i 6.25 Wycena nieruchomości w wartości godziwej

Jednostka wyceniła wartość godziwą nieruchomości na 6 mln zł. Wartość godziwa została ustalona w oparciu o rynkowy czynsz oraz rynkową stopę kapitalizacji. Jednocześnie w rozliczeniach międzyokresowych biernych zawarta jest kwota 0,5 mln zł z tytułu udzielonej zachęty (partycypacja w kosztach remontu), która jest rozliczana przez okres trwania umowy najmu. Dodatkowo, w należnościach jest zawarta kwota 0,2 mln zł z tytułu czynszu za miesiące poprzedzające datę bilansową. W opisanym stanie wartość godziwa nieruchomości wynosi 5,5 mln zł, czyli wartość rynkowa jest skorygowana o nierozliczoną część udzielonych zachęt. Jednocześnie wartość należności, która jest odrębnym składnikiem aktywów (i dotyczy okresów poprzednich a nie przyszłych korzyści związanych z nieruchomością), nie koryguje wartości godziwej nieruchomości.

- 6.26. Kwestie ujmowania i rozliczania zachęt (np. odroczenia płatności, płatności dokonywanych przez wynajmującego na rzecz najemcy itp.) w ramach umów najmu, najmu i dzierżawy oraz innych kosztów związanych z rozpoczęciem i zaprzestaniem tych umów najmu są szczegółowo uregulowane w KSR nr 5 „*Leasing, najem i dzierżawa*”

Przykład 6.7 Zastosowanie pkt 6.26 Wycena nieruchomości wynajmowanych wraz z wyposażeniem

Jednostka posiada inwestycję w nieruchomości, którą wynajmuje wraz z wyposażeniem sal konferencyjnych. Zgodnie z zasadami zarządzania majątkiem trwałym i polityką rachunkowości wynajmującego wyposażenie sal konferencyjnych jest ujmowane jako odrębne składniki aktywów. Wycena bilansowa nieruchomości nie obejmuje zatem tych składników. Jeżeli podstawą ustalenia wartości godziwej są przychody z czynszu, a przychody te obejmują również udostępnienie elementów wyposażenia, to dla potrzeb wyceny nieruchomości uznanej za inwestycję przychody te należy pomniejszyć o kwotę dotyczącą wynajmu wyposażenia, która zasadniczo powinna być nie niższa niż kwota amortyzacji przez szacowany okres najmu. Alternatywnie, jeżeli jednostka przyjęła całość przychodów do wyliczenia wartości godziwej, to dla uzyskania wartości godziwej samej nieruchomości należy otrzymaną kwotę pomniejszyć o wartość netto przekazanego wyposażenia powiększoną o ewentualne dodatkowe wydatki na zapewnienie nowego wyposażenia dla najemcy.

- 6.27. Części składowe i elementy konstrukcyjne, które stanowią integralną część inwestycji w nieruchomości wycenianych wg modelu wartości godziwej, nie podlegają odrębnej wycenie. Cena rynkowa lub inaczej ustalona wartość godziwa tych nieruchomości obejmuje również wymienione części składowe i elementy konstrukcyjne. Nie są one ujmowane jako oddzielne rzeczowe aktywa trwałe.
- 6.28. Jeśli umowa/umowy dotyczące udostępniania nieruchomości obejmują również wyposażenie ruchome tej nieruchomości, a jego udostępnienie stanowi integralną część umowy zgodnie z pkt. 4.17, to ustalenie ceny rynkowej bądź inaczej określonej wartości godziwej obejmuje również te składniki.
- 6.29. W sytuacji, gdy umowa/umowy o udostępnienie nieruchomości obejmują także wyposażenie tej nieruchomości zgodnie z pkt 4.17 i 4.18, ale wyposażenie to nie stanowi integralnej części nieruchomości, to cena rynkowa lub inaczej określona wartość godziwa nieruchomości nie obejmuje tych składników.

Przykład 6.8 Zastosowanie pkt 6.28 Wycena nieruchomości wynajmowanych wraz z wyposażeniem trwałym

Jednostka A zawarła umowę dotyczącą wynajmu nieruchomości spółce B. Umowa najmu zakłada, iż najemcy zostanie udostępniona powierzchnia magazynowa wraz z wyposażeniem w regały. Regały muszą spełniać specyficzne wymagania dotyczące prawa budowlanego i są trwale wbudowane w elementy konstrukcyjne nieruchomości, tj. ściany, posadzki i sufit, a ich usunięcie wiązałoby się z poniesieniem nakładów i zmieniałoby zasadniczo charakter nieruchomości.

Cena wynajmu obejmuje zarówno wynajem powierzchni, jak i wyposażenia. Najemca nie ma możliwości zrezygnowania z wynajmu regałów. Jednostka A ustala wartość godziwą w odniesieniu do obiektu obejmującego zarówno budynek, jak i jego wyposażenie.

Przykład 6.9 Zastosowanie pkt 6.29 Wycena nieruchomości wynajmowanych wraz z wyposażeniem ruchomym

Jednostka A zawarła umowę dotyczącą wynajmu nieruchomości spółce B. Umowa najmu zakłada, iż najemcy zostanie udostępniona powierzchnia magazynowa wraz z wyposażeniem w regały. Wynajem regałów jest odrębnym elementem umowy, tj. najemca może skorzystać z takiej opcji lub nie. Ponadto możliwe jest uzyskiwanie korzyści przez najemcę niezależnie od skorzystania z opcji wynajmu regałów. Cena wynajmu obejmuje

odrębnie wynajem powierzchni i wyposażenia. Jednostka A ustala wartość godziwą w odniesieniu do obiektu obejmującego budynek i odrębnie jego wyposażenie (regały). W przypadku, gdy kwota najmu za wyposażenie nie jest odrębnie wyszczególniona w umowie, jednostka dokonuje rozsądnej alokacji ceny pomiędzy najem nieruchomości oraz najem wyposażenia. Przykładem rozsądnej alokacji może być przyjęcie, że kwota za najem wyposażenia odpowiada co najmniej wartości amortyzacji tego wyposażenia, a pozostała kwota dotyczy najmu nieruchomości. Inne metody również mogą skutkować rozsądną alokacją. Jedynie kwota dotycząca najmu nieruchomości stanowi podstawę do ustalenia wartości godziwej inwestycji w nieruchomość. Natomiast, kwotę alokowaną do najmu wyposażenia należy rozważyć w kontekście oceny utraty wartości tych składników majątku zgodnie z zapisami KSR nr 4 „*Utrata wartości aktywów*”. Odnosnie do prezentacji uzyskiwanych przychodów, kwoty alokowane do przychodów z najmu wyposażenia są ujmowane spójnie z przychodami z tytułu wynajmu nieruchomości.

VII. Zmiana modelu wyceny inwestycji w nieruchomości i wartości niematerialne i prawne

7.1. W przypadku podjęcia przez kierownika jednostki decyzji o zmianie dotychczas stosowanego modelu wyceny inwestycji w nieruchomości/WNiP, zmianę tę wprowadza się zgodnie z postanowieniami art. 8 ust. 2 ustawy oraz uwzględniając wskazania zawarte w KSR nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym - ujęcie i prezentacja”. [link do dokumentu [do dodania](#)],

Przykład 7.1 Zastosowanie pkt 7.1 Skutki zmiany modelu wyceny z modelu kosztu na wartości godziwej

Jednostka posiada inwestycję w nieruchomości. Do końca 20X0 r. wyceniała ją według zasad stosowanych do środków trwałych (model kosztu). W maju 20X1 r. kierownik jednostki podjął decyzję o zmianie modelu wyceny. Uznano, iż model wartości godziwej spowoduje bardziej rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego. Kierownik jednostki wskazał, iż zmiana modelu wyceny obowiązuje od 1 stycznia 20X1 r. Na dzień 1 stycznia 20X1 r. następuje:

1. Zaprzeszanie dokonywania odpisów amortyzacyjnych nieruchomości;

2. Ustalenie ceny rynkowej bądź inaczej określonej wartości godziwej tej nieruchomości;
3. Ujęcie różnicy między wartością figurującą w księgach tej nieruchomości a jej ceną rynkową lub inaczej ustaloną wartością godziwą na 1 stycznia 20X1, jako ZYSK/STRATA z lat ubiegłych.

Na dzień 31.12.20X1 r.:

1. Ustala się cenę rynkową bądź inaczej określoną wartość godziwą tej nieruchomości, zmiany wartości są ujmowane w pozostałych kosztach operacyjnych lub pozostałych przychodach operacyjnych.

W sprawozdaniu finansowym za 20X1 r:

1. We wprowadzeniu do sprawozdania finansowego wskazuje się, iż nieruchomości zaliczane do inwestycji są wyceniane według ceny rynkowej bądź inaczej określonej wartości godziwej;
2. W bilansie prezentuje się wartość godziwą nieruchomości zarówno na dzień 31.12.20X1 r. jak i 31.12.20X0 r., przy czym dane na 31.12.20X0 r. wykazuje się jako dane przekształcone w wyniku zmiany zasad (polityki) rachunkowości (tzw. 3 kolumna wg schemy XML); wartość na 31.12.20X0 r. po zmianie zasad rachunkowości odzwierciedla wartość godziwą na tę datę a nie cenę nabycia pomniejszoną o odpisy amortyzacyjne (umorzenie) i utratę wartości;
3. W dodatkowych informacjach i objaśnieniach opisuje się przyczyny zmiany zasad (polityki) rachunkowości w zakresie wyceny nieruchomości zaliczanych do inwestycji i spowodowaną tymi zmianami kwotę wyniku finansowego oraz zmian w kapitale (funduszu) własnym.

7.2. Jeżeli zastosowanie pełnego podejścia retrospektywnego jest praktycznie niewykonalne, a w szczególności z powodów wymienionych w pkt 2.11 lit. e-f KSR nr 7 *„Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym - ujęcie i prezentacja”* [link do dokumentu do dodania], jednostka stosuje ograniczone podejście retrospektywne, ujmując skutki zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości jako korektę stanu początkowego odpowiednich składników kapitału (funduszu) własnego możliwie najwcześniejszego roku obrotowego.

7.3. Jeżeli zastosowanie ograniczonego podejścia retrospektywnego jest również praktycznie niewykonalne, jednostka stosuje podejście prospektywne i odnosi skutki zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości odpowiednio w ciężar lub na dobro wyniku finansowego lub kapitału (funduszu) własnego, jeżeli przepisy o rachunkowości tak stanowią.

VIII. Ujmowanie przychodów z tytułu pożytków uzyskiwanych z inwestycji w nieruchomości/WNiP oraz kosztów z nimi związanych

8.1. Sposób zakwalifikowania przychodów i kosztów wynikających z korzyści dotyczących inwestycji w nieruchomości/WNiP zależy od modelu biznesowego, w ramach którego jednostka wykorzystuje te składniki aktywów.

8.2. Do korzyści wynikających z posiadania przez jednostkę inwestycji w nieruchomości/WNiP zalicza się w szczególności:

- przychody z najmu nieruchomości lub udostępnienia WNiP,
- przychody z tytułu rozchodu (w szczególności sprzedaży) inwestycji,
- przychody ze wzrostu wartości inwestycji, jeśli są one wyceniane według ceny rynkowej bądź inaczej określonej wartości godziwej.

8.3. Po początkowym ujęciu składnika inwestycji w nieruchomości mogą być ponoszone koszty związane z jego ulepszeniem lub bieżącym utrzymaniem .

8.4. Poniesione koszty zalicza się do dotyczących ulepszenia lub bieżącego czerpania korzyści zależnie od:

- a) rodzaju przeprowadzanych prac lub czynności,
- b) efektów wykonanych prac lub czynności mierzonych wzrostem wartości użytkowej nieruchomości zaliczonej do inwestycji.

8.5. Dokonując oceny, czy poniesione koszty są kosztami ulepszenia nieruchomości, czy jedynie pozwalają na dalsze czerpanie pożytków, jednostka kieruje się zasadami określonymi w pkt 7.5-7.27 KSR nr 11 „Środki trwałe”. Nie jest możliwe ulepszenie inwestycji w WNiP.

8.6. Koszty poniesione w celu dalszego czerpania pożytków uznaje się za koszty okresu. Zalicza się do nich w szczególności koszty remontów, konserwacji, przeglądów, podatków, opłat.

8.7. Koszty poniesione w związku z nieruchomością zaliczoną do inwestycji wycenianej w modelu kosztu uznaje się za ulepszenie zwiększające jej wartość początkową, jeżeli spełnione są warunki przewidziane w KSR nr 11 „Środki trwałe” tj.:

a) przeprowadzane prace lub czynności mają charakter: przebudowy, rozbudowy, modernizacji lub rekonstrukcji obiektu inwentarzowego (patrz pkt 7.12-7.15 KSR nr 11),

b) w wyniku tych prac oczekuje się wzrostu wartości użytkowej ulepszonej nieruchomości w stosunku do posiadanej uprzednio wartości użytkowej, tj. stanu nieruchomości sprzed jej ostatniego ulepszenia.

Wzrost wartości użytkowej nieruchomości wymaga odpowiedniego udokumentowania, wskazującego cechy wartości użytkowej, które ulegną zwiększeniu (analogicznie jak w pkt 7.11 KSR nr 11).

Nieruchomości / WNiP przynoszące korzyści ekonomiczne w ramach podstawowego obszaru działalności

8.8. Jeśli nieruchomości/WNiP są oddane do korzystania innym podmiotom, a najem nieruchomości / udostępnienie WNiP stanowi podstawowy obszar działalności gospodarczej jednostki, tj. gdy model biznesowy jednostki zakłada wyłącznie uzyskiwanie korzyści z najmu / udostępnienia WNiP lub wzrostu wartości takich aktywów, przychody z powyższych tytułów ujmuje się jako przychody z działalności podstawowej. Zaleca się, aby jednostka opisała we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego ten fakt .

Przykład 8.1 Zastosowanie pkt 8.8 Ujmowanie i prezentacja przychodów z inwestycji

Jednostka zajmująca się wynajmem nieruchomości posiada budynek w centrum miasta. Głównym celem posiadania tej nieruchomości jest osiągnięcie oczekiwanej przez właścicieli jednostki stopy zwrotu z inwestycji poprzez wzrost wartości tego obiektu. Jednostka wynajmuje ten budynek nie świadcząc najemcom dodatkowych usług. Przychody z najmu będą prezentowane jako przychody netto ze sprzedaży produktów z w załączniku nr 1 do ustawy w rachunku zysków i strat w poz. A.I.

8.9. Jeżeli jednostka zakwalifikowała korzyści z tytułu inwestycji jako przychody z działalności podstawowej, to koszty również ujmuje i prezentuje jako koszty działalności podstawowej. W pozostałych przypadkach koszty te są ujmowane i prezentowane jako pozostałe koszty operacyjne.

Przykład 8.2 Zastosowanie pkt 8.9 Ujmowanie kosztów związanych z inwestycją w nieruchomość

Jednostka wynajmuje nieruchomość uznaną za inwestycję. Zgodnie z przyjętym przez jednostkę modelem biznesowym najem stanowi główny przedmiot jej działalności. W takiej sytuacji koszty amortyzacji, koszty bieżącego utrzymania nieruchomości oraz remontów, w przypadku wyceny wg modelu kosztu, zalicza się do kosztów działalności operacyjnej.

Inwestycje w nieruchomości / WNiP przynoszące korzyści ekonomiczne poza podstawowym obszarem działalności

8.10. Przychody z najmu inwestycji w nieruchomości/WNiP w przypadku, gdy najem ten nie stanowi głównego obszaru działalności j jednostki, tj. gdy stanowi działalność uzupełniającą (poboczną), ujmowane są jako inne pozostałe przychody operacyjne zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 32 lit. c) ustawy.

Przykład 8.3. Zastosowanie pkt 8.10 Przychody i koszty związane z wynajmowanym budynkiem pośrednio związanym z działalnością operacyjną jednostki

Jednostka prowadząca działalność inną niż wynajem posiada budynek przeznaczony do wynajęcia. Zgodnie z przyjętym modelem biznesowym nieruchomość przynosi pożytki pośrednio związane z prowadzoną działalnością operacyjną. Przychody z czynszów jednostka ujmuje w rachunku zysków i strat jako Pozostałe przychody operacyjne – Inne (poz. G.IV wg załącznika nr 1 do ustawy). Koszty związane z utrzymywaniem nieruchomości zaliczonej do inwestycji są ujmowane jako Pozostałe koszty operacyjne – Inne (poz. H.III wg załącznika nr 1 do ustawy).

- 8.11. Jeśli jednostka wynajmuje nieruchomość uznaną za inwestycję, ale posiadanie inwestycji w nieruchomości oraz ich najem stanowi działalność poboczną jednostki, to niezależnie od przyjętego modelu wyceny inwestycji w nieruchomości, koszty utrzymania nieruchomości warunkujące bieżące jej funkcjonowanie, takie jak w szczególności koszty sprzątania, ochrony, zużycia energii i wody, remontów i konserwacji, bieżących aktualizacji itp., jednostka ujmuje jako pozostałe koszty operacyjne. Podobnie koszty amortyzacji w przypadku modelu kosztu jednostka ujmuje jako pozostałe koszty operacyjne.

Przykład 8.4 Zastosowanie pkt 8.11 Amortyzacja obiektu przekwalifikowanego do inwestycji

Jednostka prowadząca działalność handlową wynajęła nieużywany na własne potrzeby budynek innym podmiotom. Jednostka amortyzowała dotychczas ten budynek jako środek trwały według stopy 2,5% rocznie. Na dzień przekwalifikowania budynku ze środków trwałych do inwestycji w nieruchomości dokonano analizy przewidywanego okresu przynoszenia korzyści. Według kierownictwa jednostki nie uległ on zmianie, zatem jednostka kontynuuje naliczanie odpisów amortyzacyjnych wg stawki 2,5% rocznie, z tym że odpisy będą ujmowane jako pozostałe koszty operacyjne.

Ujmowanie innych tytułów przychodów i kosztów powiązanych z inwestycją a nieruchomości / WNiP

- 8.12. Jeżeli jednostka wraz z najmem nieruchomości wynajmuje także wyposażenie, to przychody z najmu tego wyposażenia prezentuje w tej samej pozycji co przychody z wynajmu nieruchomości. Analogicznie, koszty związane z wyposażeniem (np. amortyzacja wyposażenia) są prezentowane spójnie z kosztami dotyczącymi wynajmowanej nieruchomości.
- 8.13. Przychody wynikające ze wzrostu wartości inwestycji w nieruchomości/WNiP wycenianych wg modelu wartości godziwej są ujmowane jako przychody z aktualizacji wartości aktywów niefinansowych.
- 8.14. Przychody z rozchodu inwestycji w nieruchomości/WNiP oraz koszty związane z rozchodem są prezentowane w rachunku zysków i strat jako „Zysk/Strata z tytułu rozchodu niefinansowych aktywów trwałych” także wtedy,

gdy jednostka regularnie dokonuje sprzedaży aktywów zaliczonych do inwestycji, realizując w ten sposób korzyści ekonomiczne oraz niezależnie od tego, czy najem nieruchomości (udostępnienie WNiP) jest działalnością podstawową czy też działalnością poboczną.

Przykład 8.5 Zastosowanie pkt 8.14 Sprzedaż nieruchomości zaliczanej do inwestycji

Jednostka dokonała sprzedaży nieruchomości zaliczonej do inwestycji o wartości początkowej 900.000 zł i dotychczasowym umorzeniu 580.000 zł za cenę netto 300.000 zł. Jednostka w rachunku zysków i strat rozpoznaje i zaprezentuje stratę z tytułu rozchodu niefinansowych aktywów trwałych w kwocie 20.000 zł.

Przykład 8.6 Zastosowanie pkt 8.14 Utrata wartości nieruchomości a jej późniejsza sprzedaż

Jednostka posiada nieruchomość zaliczoną do inwestycji o wartości księgowej 320.000 zł i ujęła spadek wartości nieruchomości wycenianej w wartości godziwej jako pozostałe koszty operacyjne w kwocie 20.000 zł. W przypadku, gdyby nieruchomość została sprzedana w ciągu roku obrotowego za cenę 300.000zł, a jednostka doprowadziła wcześniej wartość bilansową sprzedawanej nieruchomości do jej wartości godziwej na dzień poprzedzający jej zbycie, to w sytuacji, gdy zbycie nastąpiło po cenie rynkowej, jednostka nie rozpoznaje dodatkowego zysku lub straty z tytułu zbycia, gdyż całość przychodów i kosztów jest ujęta w ramach aktualizacji wartości tej inwestycji.

8.15. Koszty skutkujące ulepszeniem inwestycji w nieruchomości, zidentyfikowane zgodnie z zasadami określonymi w pkt 8.3-8.5 niniejszego Standardu, jednostka ujmuje:

- a) w przypadku modelu kosztu – jako zwiększenie wartości początkowej. Po przyjęciu ulepszenia do użytkowania jednostka weryfikuje okresy dalszego czerpania pożytków z inwestycji w nieruchomości oraz wartość istotną jej pozostałości, a tym samym weryfikuje stopę i stawkę amortyzacji;
- b) w przypadku modelu wartości godziwej – jako pozostałe koszty operacyjne. Wzrost wartości użytkowej nieruchomości w wyniku poniesionych kosztów zostanie odzwierciedlony w takim w przypadku poprzez zmiany wartości nieruchomości w wyniku wyceny co najmniej na dzień bilansowy. Jednostka

nie kompensuje kosztów ulepszenia takiej nieruchomości i zmiany jej wartości w wyniku wyceny.

Przykład 8.7 Zastosowanie pkt 8.15 *Modernizacja nieruchomości wycenianej w modelu wartości godziwej*

Jednostka posiada nieruchomość zaliczaną do inwestycji o wartości księgowej 580.000 zł. Jednostka stosuje model wyceny wg wartości godziwej. W 20X0 r. jednostka poniosła koszty rozbudowy nieruchomości, dzięki czemu będzie mogła uzyskiwać wyższe przychody z najmu. Wartość poniesionych kosztów rozbudowy zakwalifikowanych jako ulepszenie to 100.000 zł. Jednostka ujmuje kwotę 100.000 zł jako pozostałe koszty operacyjne i zaprezentuje je w pozycji E. III porównawczego wariantu rachunku zysków i strat wg załącznika nr 1 do ustawy – inne koszty operacyjne. Na dzień bilansowy została dokonana wycena i według operatu szacunkowego wartość rynkowa nieruchomości wynosi 660.000 zł. Jednostka ujmie wzrost wartości w kwocie 80 000 zł jako pozostałe przychody operacyjne i zaprezentuje w pozycji D.III Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych w rachunku zysków i strat.

Przykład 8.8 Zastosowanie pkt 8.15 *Modernizacja nieruchomości wycenianej w modelu kosztu*

Jednostka posiada nieruchomość zaliczoną do inwestycji, którą wycenia wg modelu kosztu. Wartość początkowa to 600.000 zł, a dotychczasowe umorzenie to 50.000 zł. W grudniu roku 20X0 jednostka zakończyła ponoszenie kosztów polegających na modernizacji nieruchomości, które przyczynią się do wzrostu korzyści ekonomicznych, jakie jednostka może uzyskać w związku z tą nieruchomością. Wartość tych kosztów w kwocie 200.000 zł została zakwalifikowana jako ulepszenie i została ujęta jako zwiększenie wartości brutto nieruchomości. Na dzień bilansowy 31.12.20X0 r. wartość netto nieruchomości wyniesie $600.000 + 200.000 - 50.000 = 750.000$ zł. Od stycznia 20X1 r. jednostka będzie naliczała odpisy amortyzacyjne od wartości 800.000 zł ($600.000 + 200.000$). Jednostka powinna dokonać również weryfikacji okresu używania i stawki amortyzacji nieruchomości.

- 8.16. Sposób ujmowania korzyści z inwestycji w nieruchomości/WNiP jest odzwierciedlany w rachunku zysków i strat w zależności od załącznika, wg którego jest sporządzany (rozdział 14 Standardu).

IX. Inwestycje w nieruchomości/WNiP a umowy leasingu

9.1. Jeśli jednostka przyjęła do używania obcą nieruchomość lub WNiP spełniające kryteria inwestycji w nieruchomości/WNiP ze względu na sposób uzyskiwania pożytków na mocy umowy, która spełnia co najmniej jeden z warunków wskazanych w art. 3 ust. 4 ustawy (z zastrzeżeniem uproszczeń przewidzianych w art. 3 ust. 6 ustawy), to ujmuje taki składnik jako inwestycję w nieruchomości/WNiP. Przy ocenie, czy warunki, o których mowa powyżej, zostały spełnione, stosuje się postanowienia KSR nr 5 „*Leasing, najem i dzierżawa*”.

9.2. Jeśli spełnione zostały kryteria ujęcia nieruchomości w księgach rachunkowych, do wyceny wartości początkowej na dzień jej ujęcia stosuje się postanowienia pkt 7.2 KSR nr 5. Oznacza to, że na wartość początkową przedmiotu umowy składa się cena jego zakupu powiększona o opłatę za zawarcie umowy oraz poniesione przez korzystającego bezpośrednie koszty zawarcia umowy przygotowania nieruchomości do używania (np. jej ulepszenie, dostosowanie do potrzeb korzystającego) i inne podobne. Wartość początkową nieruchomości oraz zakres pozycji, które obejmuje suma opłat leasingowych oraz zasady ustalania wartości rynkowej przedmiotu leasingu określa KSR nr 5 „*Leasing, najem i dzierżawa*”.

Przykład 9.1 Zastosowanie pkt 9.2 Nieruchomość ujęta na podstawie umowy leasingu finansowego

Jednostka D zawarła z jednostką F umowę, na mocy której jednostka D przejęła od spółki F ryzyka i korzyści związane z nieruchomością. Jednostka D prowadzi działalność produkcyjną i w celu optymalizacji przychodów wynajęła nieruchomość innym jednostkom (umowy najmu krótkoterminowego). Umowa najmu pomiędzy jednostką D i F spełnia kryteria tzw. umowy leasingu finansowego zgodnie z postanowieniami KSR nr 5, zatem jednostka D powinna ująć nieruchomość w księgach rachunkowych. Ze względu na czerpanie korzyści w sposób pośredni z tej nieruchomości jednostka kwalifikuje ją do

inwestycji w nieruchomości. Wartość początkowa tej nieruchomości to niższa z dwóch poniższych wartości:

- wartości rynkowej przedmiotu leasingu, ustalonej na moment rozpoczęcia leasingu,
- lub
- wartości bieżącej opłat leasingowych, ustalonej za pomocą stopy procentowej leasingu lub stopy procentowej korzystającego.

9.3. W przypadku podnajmu nieruchomości używanej uprzednio na podstawie umowy leasingu operacyjnego lub innej umowy o podobnym charakterze, koszty obsługi takiej umowy ujmowane są jako pozostałe koszty operacyjne, a przychody jako pozostałe przychody operacyjne. Alternatywnie koszty, o których mowa ujmowane są jako koszty działalności operacyjnej (np. zespół 4 lub/i 5), jeżeli najem stanowi podstawową formę aktywności przedsiębiorstwa. Wówczas przychody traktowane są jako przychody ze sprzedaży produktów.

9.4. W przypadku, gdy korzyści uzyskiwane z podnajmu są niższe niż koszty z tytułu najmu podstawowego, jednostka rozważa potrzebę utworzenia rezerwy na kontrakt rodzący obciążenia zgodnie z wymogami KSR nr 6 „*Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe*” ([link do dodania](#)).

Przykład 9.2 Zastosowanie pkt 9.3 *Leasing operacyjny nieruchomości*

Jednostka A wynajmuje od jednostki B magazyn, który następnie podnajmuje osobom trzecim. Działalność w zakresie najmu nie jest podstawową działalnością jednostki, a obecne świadczenie usług wynika z faktu, iż umowa najmu z właścicielem magazynu jest umową długoterminową i korzystniejsze dla jednostki jest podnajęcie ww. magazynu niż rozwiązanie przedmiotowej umowy. Magazyn ten nie jest ujmowany w księgach rachunkowych jednostki A. Przychody uzyskiwane z podnajmu są przez jednostkę A ujmowane jako pozostałe przychody operacyjne, a koszty ponoszone przez jednostkę w związku z najmem i utrzymywaniem tej nieruchomości są ujmowane jako pozostałe koszty operacyjne.

9.5. W przypadku umów dotyczących WNiP zasady wskazane powyżej stosuje się analogicznie.

X. Inwestycje w nieruchomości i wartości niematerialne i prawne w trakcie budowy i dostosowywania

- 10.1. Jednostka prowadząca prace związane z budową i przebudową nieruchomości, która będzie przynosiła korzyści w postaci zwiększenia jej wartości lub przychodów z najmu, kwalifikuje koszty tych prac jako inwestycję w nieruchomości. Wycena takiej nieruchomości następuje według modelu kosztu do czasu, gdy możliwe będzie czerpanie korzyści z tego składnika aktywów zgodnie z zamiarem kierownictwa jednostki, niezależnie od wybranego przez jednostkę modelu wyceny inwestycji opisanego w rozdziale 6.
- 10.2. Zastosowanie modelu wyceny wg wartości godziwej jest możliwe wyłącznie po zakończeniu budowy.
- 10.3. Nie dotyczy to jednak gruntu. Jeżeli jednostka stosuje model wyceny wg wartości godziwej, to grunt podlega wycenie do wartości godziwej niezależnie od tego, czy stanowi samodzielny składnik aktywów czy też jest zabudowany nieruchomością zakończoną lub w toku prac.

Przykład 10.1 Zastosowanie pkt 10 i 10.3 Koszty budowy obiektu zaliczanego docelowo do inwestycji

Jednostka produkcyjna buduje budynek przeznaczony na wynajem. Nieruchomości zaliczane do inwestycji są wyceniane w wartości rynkowej bądź inaczej ustalonej wartości godziwej. Jednostka poniosła koszty związane z pozyskaniem pozwoleń na budowę, usługami generalnego wykonawcy, nadzoru inwestorskiego i inne bezpośrednio związane z realizowanym procesem budowlanym. Wartość kosztów poniesiona na budowę wynosi 500.000 zł i taka wartość będzie ujęta w sprawozdaniu finansowym w pozycji „Inwestycje długoterminowe”, przy czym jednostka podjęła zgodnie z art. 50 ust. 1 ustawy decyzję o uszczegółowieniu i ujęciu tej inwestycji w pozycji IV 1 a). „Inwestycje w budowie”. Jeśli wartość godziwa gruntu, na którym będzie posadowiony budynek, uległa zmianie i zmiana ta została udokumentowana zgodnie z niniejszym Standardem, to jednostka odnosi zmiany tej wartości do rachunku zysków i strat w pozycji „Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych”.

- 10.4. Zaleca się, aby w Dodatkowych informacjach i objaśnieniach (pkt 1.1 wg załącznika nr 1 lub pkt 1.1 wg załącznika nr 5 do ustawy) jednostka wskazała wartość kosztów ponoszonych na nieruchomości zaliczone do inwestycji w trakcie budowy i dostosowywania oraz innych działań skutkujących zwiększeniem wartości składnika aktywów niefinansowych (np. przebudowy, rozbudowy).

XI. Przekwalifikowania inwestycji w nieruchomości / WNiP

Zasady ogólne przekwalifikowania

11.1. Jednostka dokonuje przekwalifikowania do lub z inwestycji w nieruchomości/WNiP wówczas, gdy następuje zmiana sposobu ich używania. Taka zmiana następuje, gdy dana nieruchomość spełnia lub przestaje spełniać definicję inwestycji w nieruchomości oraz gdy istnieją dowody świadczące o zmianie sposobu używania. Zmiana intencji kierownictwa w odniesieniu do sposobu używania nie stanowi dowodu świadczącego o zmianie sposobu używania. W przypadku WNiP należy postępować analogicznie.

11.2. Przekwalifikowanie nieruchomości/WNiP uznanych za inwestycje do innej grupy aktywów może nastąpić w szczególności w następujących przypadkach:

- zmiany sposobu czerpania korzyści ekonomicznych ze składnika aktywów mającego postać nieruchomości lub WNiP,
- oddania nieruchomości zaliczonej do inwestycji w leasing finansowy.

Jeśli jednostka rozpoczyna ulepszanie (np. modernizację) istniejącej już inwestycji w nieruchomości z zamiarem dalszego utrzymywania takiej kwalifikacji tej nieruchomości, nieruchomość ta pozostaje inwestycją w nieruchomości i nie jest przekwalifikowywana do nieruchomości będących środkami trwałymi w budowie na czas prowadzenia modernizacji.

11.3. Przekwalifikowanie nieruchomości ze środków trwałych do inwestycji w nieruchomości następuje wtedy, gdy jednostka podjęła decyzję o zmianie sposobu czerpania korzyści, zakończyła używanie nieruchomości na potrzeby działalności operacyjnej oraz podjęła działania, które jednoznacznie wskazują, że dalsze wykorzystywanie na potrzeby działalności operacyjnej jest niemożliwe lub wysoce nieprawdopodobne, a także oczekuje realizacji korzyści ekonomicznych, które będą uzyskiwane w sposób niebędący wykorzystaniem na potrzeby własnej

działalności jednostki w szczególności wskazane w rozdziale IV niniejszego Standardu.

- 11.4. Przekwalifikowanie nieruchomości z nieruchomości zaliczonych do inwestycji do środków trwałych następuje zgodnie z KSR nr 11 „Środki trwałe” wtedy, gdy jednostka rozpoczęła używanie nieruchomości na potrzeby działalności produkcyjnej/handlowej/świadczenia usług lub administracyjnej.

Przykład 11.1 Zastosowanie pkt 11.2 i 11.3 *Moment przekwalifikowania inwestycji do środków trwałych*

Jednostka prowadząca działalność handlową posiadała w 20X0 r. budynek, który wynajmowała. Budynek zakwalifikowany był do inwestycji. Na dzień bilansowy 20X0 r. zarząd podjął decyzję, iż w budynku tym będzie mieściło się biuro jednostki. Prace związane ze zmianą jego przeznaczenia rozpoczęły się w 20X1 r. Na dzień bilansowy 20X0 decyzja kierownictwa nie została zatem potwierdzona działaniami skutkującymi umożliwiającymi używanie budynku (także w przyszłości) jako składnika rzeczowych aktywów trwałych. Jednostka na dzień bilansowy 20X0 r. nie prezentuje budynku jako środka trwałego. Budynek prezentowany jest jako inwestycja, ponieważ na dzień bilansowy 20X0 r. nie był jeszcze wykorzystywany na potrzeby własne jednostki.

Przykład 11.2 Zastosowanie pkt 11.2 i 11.3 *Zmiana sposobu uzyskania korzyści z nieruchomości zaliczonej do inwestycji*

Jednostka posiada halę magazynową, która została zakwalifikowana jako inwestycja. W 20X0 r. kierownictwo jednostki postanowiło wypowiedzieć umowy najmu hali i przeznaczyć tę nieruchomość do sprzedaży. Zmiana sposobu uzyskania korzyści – uzyskanie przychodów ze sprzedaży zamiast przychodów z najmu – nie zmienia charakteru nieruchomości i sposobu prezentowania w bilansie jednostki. Jest to nadal inwestycja w nieruchomość.

Przykład 11.3 Zastosowanie pkt 11.2 i 11.3 *Przekwalifikowanie obiektu ze środków trwałych do inwestycji w nieruchomości*

Jednostka posiadała nieruchomość służącą do jej działalności administracyjnej. W wyniku zmiany profilu działalności (restrukturyzacji) jednostka zaprzestała wykorzystywania tej nieruchomości na własne potrzeby. Kierownik jednostki podjął decyzję o

wykorzystywaniu tej nieruchomości na wynajem, przy czym zgodnie z przyjętym modelem biznesowym nieruchomości udostępnione na wynajem stanowią inwestycje w nieruchomości. Decyzja o zmianie sposobu czerpania korzyści ekonomicznych z nieruchomości została udokumentowana. Zrealizowane zostały działania umożliwiające udostępnienie nieruchomości wynajmującym, polegające na dokonaniu stosownych adaptacji i prac architektonicznych, a działania te pokazują, że dalsze wykorzystywanie nieruchomości dla działalności administracyjnej nie jest prawdopodobne. Na ten dzień jednostka przekwalifikowuje obiekt ze środków trwałych do inwestycji w nieruchomości.

Przykład 11.4 Zastosowanie pkt 11.2 i 11.3 *Moment przekwalifikowania nieruchomości ze środków trwałych do inwestycji*

Jednostka posiada nieruchomość służącą do jej działalności administracyjnej. W wyniku zmiany profilu działalności (restrukturyzacji) jednostka zaprzestanie wykorzystywania tej nieruchomości na własne potrzeby. Kierownik jednostki podjął decyzję o wykorzystywaniu tej nieruchomości na wynajem, przy czym zgodnie z przyjętym modelem biznesowym udostępnione na wynajem nieruchomości mają być inwestycjami w nieruchomości. Jednostka zawarła umowę najmu tej nieruchomości od początku roku 20X2. W roku 20X0 i 20X1 jednostka będzie nadal używała nieruchomość na własne potrzeby. Nie należy zatem dokonywać przekwalifikowywania tej nieruchomości w roku 20X0 i 20X1 do inwestycji w nieruchomości.

Ujęcie skutków przekwalifikowania

- 11.5. Po przekwalifikowaniu nieruchomości/tytułu WNiP ze środków trwałych/WNiP do inwestycji wycenianych według modelu kosztu, jednostka kontynuuje stosowaną dotychczas metodę amortyzacji. Weryfikacji może podlegać planowany okres używania obiektu/tytułu, a w ślad za tym stawka amortyzacji. Skutki tej zmiany jednostka uwzględnia, stosując podejście prospektywne zgodnie z KSR nr 7 i odnosi odpowiednio w ciężar lub na dobro wyniku finansowego, lub na kapitał (fundusz) własny, jeżeli przepisy o rachunkowości tak stanowią:
- a) roku obrotowego, w którym nastąpiła zmiana, jeżeli zmiana dotyczy tylko tego roku,
 - b) roku obrotowego, w którym nastąpiła zmiana i lat przyszłych, jeżeli zmiana dotyczy wszystkich tych okresów.

Przykład 11.5 Zastosowanie pkt 11.5 *Amortyzacja budynku po przekwalifikowaniu*

Jednostka posiada budynek, który był używany na potrzeby własnej działalności operacyjnej. Był on amortyzowany przy założeniu 40 letniego okresu użytkowania. W roku 20X0 kierownictwo podjęło decyzję o zmianie sposobu wykorzystania tej nieruchomości i od 20X0 roku budynek ten służy uzyskiwaniu korzyści z najmu jako inwestycja wyceniana w modelu kosztu. Kierownictwo jednostki oszacowało, iż okres przynoszenia korzyści jako inwestycja będzie wynosił 30 lat. Po zmianie sposobu czerpania korzyści wzrośnie wartość kosztów amortyzacji tej nieruchomości.

- 11.6. Jeżeli jednostka wycenia nieruchomość przekwalifikowaną ze środków trwałych według modelu kosztu, nie powstaje wynik na przekwalifikowaniu. Wynik na przekwalifikowaniu w przypadku, gdy nieruchomość uprzednio była wyceniana według modelu kosztu, a jako inwestycja jest wyceniana według modelu wartości godziwej jest odnoszony na wynik okresu, w którym miało miejsce przekwalifikowanie. Jest on ujmowany jako pozostałe przychody lub pozostałe koszty operacyjne w pozycji „Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych” i prezentowany zgodnie z załącznikiem do ustawy według którego jednostka sporządza sprawozdanie finansowe. W przypadku przekwalifikowania tytułu WNiP do inwestycji zasadę tę stosuje się analogicznie.

- 11.7. Jeśli nieruchomość lub wartość niematerialna zaliczona do inwestycji zostaje oddana do używania stronie trzeciej na podstawie umowy, która spełnia definicję leasingu finansowego, jej wartość księgowa netto zostaje przekwalifikowana na należność finansową. Stosuje się wówczas postanowienia KSR nr 5 "*Leasing, najem i dzierżawa*", który wskazuje sposób ujęcia ewentualnej różnicy w zależności od tego, czy finansujący jest producentem przedmiotu leasingu lub pośrednikiem prowadzącym sprzedaż przedmiotów leasingu.
- 11.8. Prace polegające na dostosowywaniu inwestycji w nieruchomości do sprzedaży nie powodują zmiany sposobu kwalifikowania tej nieruchomości. Jednostka traktuje tę nieruchomość jako inwestycję w nieruchomości aż do czasu usunięcia jej z bilansu.

Przykład 11.6 Zastosowanie pkt 11.8 *Dostosowanie inwestycji w nieruchomości do sprzedaży*

Jednostka posiada grunt rolny ujęty jako inwestycja, utrzymywany w celu wzrostu jego wartości i sprzedaży. W związku ze zmianami planów zagospodarowania miejscowego możliwe stało się przeprowadzenie procedury tzw. odrolnienia. Jednostka podjęła kroki w tym celu. Postanowiono także, iż niezwłocznie po zakończeniu procedury grunt zostanie sprzedany. Nie uległ zmianie zamiar czerpania korzyści z tej nieruchomości, zatem nadal jest ona prezentowana jako inwestycja w nieruchomości.

- 11.9. W przypadku przekwalifikowania nieruchomości zaliczonej do inwestycji do środków trwałych, jednostka rozlicza skutki tego przeniesienia zgodnie z pkt 6.26 i 6.27 KSR nr 11 „*Środki trwałe*”.
- 11.10. Kwota rozliczeń międzyokresowych przychodów, ujęta zgodnie z art. 41 ustawy w związku ze środkami trwałymi przekwalifikowywanymi do inwestycji w nieruchomości, podlega rozliczeniu:
- w momencie wystąpienia utraty wartości inwestycji w nieruchomości oraz w momencie sprzedaży tego składnika aktywów - jeżeli jednostka wycenia inwestycje według modelu wartości godziwej lub
 - na tych samych zasadach jak dla środków trwałych - jeżeli jednostka wycenia inwestycje wg modelu kosztu.

Przykład 11.7 Zastosowanie pkt 11.10 Rozliczenie dotacji do środka trwałego w związku z jego przekwalifikowaniem do inwestycji wycenianej w modelu kosztu

Spółka A pozyskała w roku 20X0 dofinansowanie zewnętrzne bezzwrotne na zakup magazynu towarów handlowych w wysokości 2 mln zł. W grudniu 20X0 r. jednostka nabyła i przyjęła do używania ten magazyn za kwotę 3 mln zł, przy czym 1 mln zł pochodził ze środków spółki. Kierując się przewidywanym okresem używania magazynu spółka rozpoczęła od stycznia 20X1 r. jego amortyzację wg stopy 4% rocznie. Magazyn służył wtedy działalności operacyjnej jednostki. Od stycznia 20X1 r. spółka rozpoczęła również rozliczanie kwoty otrzymanego dofinansowania ujętego jako rozliczenia międzyokresowe przychodów w pozostałe przychody operacyjne.

Z dniem 1 stycznia 20X4 r. spółka zmieniła sposób czerpania korzyści ekonomicznych z magazynu, który przestał służyć własnej działalności jednostki. Zmiana przeznaczenia nie powoduje konieczności zwrotu otrzymanego dofinansowania. Magazyn nie służy już magazynowaniu towarów jednostki, a jest wynajmowany innym podmiotom. Przychody z tego tytułu są ujmowane jako pozostałe przychody operacyjne. Magazyn został przekwalifikowany ze środków trwałych do nieruchomości zaliczanych do inwestycji. Spółka wycenia nieruchomości zaliczone do inwestycji według modelu kosztu. Spółka dokonała przeniesienia kwot ujętych na rozliczeniach międzyokresowych przychodów, a nierozliczonych do dnia 31 grudnia 20X3 r.- Obliczenia i księgowania:

Stopa do dotychczasowego rozliczania rozliczeń międzyokresowych przychodów 4%

Kwoty ujęte jako pozostałe przychody operacyjne zgodnie z art. 41 ust. 1 pkt 2 ustawy za lata od 20X1 do 20X3:

$$2.000.000 \text{ zł} \times 4\% \times 3 \text{ lata} = 80.000 \times 3 \text{ lata} = 240.000 \text{ zł}$$

Kwota nierozliczona na dzień 31.12.20X3: $2.000.000 \text{ zł} - 240.000 \text{ zł} = 1.760.000 \text{ zł}$

4) Przeniesienie kwot z RMP na dzień 1 stycznia 20X4r.

Wn Rozliczenia międzyokresowe przychodów dotyczące środków trwałych
1.760.000 zł

Ma Rozliczenia międzyokresowe przychodów dotyczące nieruchomości
zaliczonych do inwestycji 1.760.000 zł

Od dnia 1 stycznia 20X4 r spółka rozlicza kwotę rozliczeń międzyokresowych przychodów dotyczących inwestycji w nieruchomości na pozostałe przychody operacyjne biorąc pod uwagę aktualny, przyjęty dla inwestycji w nieruchomości czas czerpania korzyści ekonomicznych.

Przykład 11.8 Zastosowanie pkt 11.10 Rozliczenie dotacji do środka trwałego w związku z jego przekwalifikowaniem do inwestycji wycenianej w modelu wartości godziwej

Spółka B pozyskała w roku 20X0 dofinansowanie zewnętrzne bezzwrotne na zakup magazynu w wysokości 1 mln zł. W tym też roku jednostka nabyła i przyjęła do używania ten magazyn za kwotę 1,5 mln zł, przy czym 0,5 mln zł pochodziło ze środków spółki. Kierując się przewidywanym okresem używania magazynu spółka rozpoczęła od stycznia 20X1 r. jego amortyzację wg stawki 4% rocznie. Magazyn służył wtedy działalności operacyjnej jednostki. Od stycznia 20X1 r. spółka rozpoczęła również rozliczanie kwoty otrzymanego dofinansowania ujętego jako rozliczenia międzyokresowe przychodów w pozostałe przychody operacyjne.

Z dniem 1 stycznia 20X4 r. spółka zmieniła sposób czerpania korzyści ekonomicznych z magazynu, który przestał służyć własnej działalności jednostki. Zmiana przeznaczenia nie powoduje konieczności zwrotu otrzymanego dofinansowania. Magazyn jest wynajmowany innym podmiotom, a przychody z tego tytułu są ujmowane jako pozostałe przychody operacyjne. Magazyn został przekwalifikowany ze środków trwałych do nieruchomości zaliczanych do inwestycji. Spółka wycenia nieruchomości zaliczone do inwestycji według modelu wartości godziwej. Spółka dokonała w ewidencji analitycznej przeniesienia kwot ujętych na rozliczeniach międzyokresowych przychodów dotyczących środka trwałego nierozliczonych do dnia 31 grudnia 20X3 r. Pozostają one ujęte w pozycji Rozliczenia międzyokresowe przychodów jako związane z nieruchomościami zaliczonymi do inwestycji do czasu wystąpienia utraty wartości inwestycji w nieruchomości lub rozchodu tego składnika aktywów.

- 11.11. W razie pozyskania inwestycji w nieruchomości przez przekwalifikowanie jej ze środków trwałych, wartość początkową obiektu inwentarzowego nieruchomości zaliczonej do inwestycji stanowi jego wartość księgowa netto na dzień przekwalifikowania. Jednostka ujmuje w księgach rachunkowych odrębnie wartość księgową brutto i dotychczasowe umorzenie oraz ewentualne odpisy z tytułu trwałej utraty wartości. Po tym dniu dokonuje wyceny tej nieruchomości zgodnie z przyjętym modelem wyceny (rozdział VI Standardu). W przypadku przekwalifikowania z WNiP do inwestycji w WNiP wycenianej wg modelu kosztu zasady ustalania wartości początkowej stosuje się analogicznie.

- 11.12. Składnik WNiP może zostać przekwalifikowany do inwestycji w WNiP wycenianej w cenie rynkowej bądź inaczej określonej wartości godziwej. Jednostka na dzień przekwalifikowania wycenia dany składnik w wartości rynkowej bądź inaczej określonej wartości godziwej wyłącznie wówczas, gdy istnieje aktywny rynek na tego rodzaju dobra niematerialne i znane są ceny tych dóbr. Osiągnięcie wiarygodnej wyceny w wartości godziwej składnika WNiP bez odniesienia się do aktywnego rynku jest, ze względu na specyfikę tego składnika aktywów, praktycznie niemożliwe. Różnicę między wartością księgową netto przekwalifikowanego składnika WNiP a jego wartością rynkową lub inaczej określoną wartością godziwą ujmuje się w pozostałych przychodach lub kosztach operacyjnych
- 11.13. W jednostkach, które nie stosują uproszczenia polegającego na zaniechaniu ustalania rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, zmiana zasad (polityki) rachunkowości może wpływać również na wysokość odroczonego podatku dochodowego.

Przekształcenie prawa wieczystego użytkowania

- 11.14. Pozyskanie gruntu zaklasyfikowanego przez jednostkę jako inwestycja w nieruchomości może nastąpić także w drodze przekształcenia posiadanego przez jednostkę prawa użytkowania wieczystego w prawo własności gruntu. W przypadku, gdy uprzednio to prawo jednostka klasyfikowała do nieruchomości inwestycyjnych wycenianych wg modelu kosztu, cenę nabycia gruntu, analogicznie jak w KSR nr 11 „Środki trwałe” pkt 6.32, stanowi wtedy nieumorzona wartość początkowa prawa użytkowania wieczystego, powiększona o opłatę z tytułu przekształcenia prawa wieczystego użytkowania w prawo własności oraz wszelkie koszty (jak np. opłaty sądowe czy notarialne) związane z przekształceniem poniesione do dnia przyjęcia gruntu do użytkowania na podstawie prawa własności. W przypadku, gdy uprzednio prawo wieczystego użytkowania gruntu zaliczone do inwestycji było wyceniane według modelu wartości godziwej, wartość początkową gruntu pozyskanego w wyniku przekształcenia stanowi wartość prawa wieczystego użytkowania gruntu. Opłatę z tytułu przekształcenia prawa wieczystego

użytkowania w prawo własności oraz wszelkie koszty (jak np. opłaty sądowe czy notarialne) związane z przekształceniem ujmowane są wtedy jako pozostałe koszty operacyjne. Po tym dniu jednostka dokonuje wyceny tej nieruchomości zgodnie z przyjętym modelem wyceny opisanym w rozdziale VI Standardu.

- 11.15. Dniem przyjęcia na stan gruntu zaliczonego do inwestycji, uzyskanego na własność w drodze przekształcenia prawa użytkowania wieczystego zaliczanego uprzednio do inwestycji w prawo własności gruntu jest dzień, w którym decyzja o przekształceniu stała się ostateczna, zgodnie z przepisami określonymi w ustawie z dnia 29 lipca 2005 r. o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego w prawo własności nieruchomości.
- 11.16. W przypadkach opisanych w pkt 11.11 i 11.12. jednostka powinna przeanalizować, czy nie wystąpiły przesłanki wskazujące na utratę wartości przekwalifikowanego składnika aktywów.

Zaniechanie lub zmiana sposobu czerpania korzyści ekonomicznych a przekwalifikowanie składnika aktywów

- 11.17. W przypadku, gdy jednostka podejmuje decyzję o zaniechaniu używania nieruchomości/ WNiP uznanej za inwestycję i jej likwidacji, jednostka nie dokonuje przekwalifikowania tej nieruchomości/WNiP do innej grupy aktywów. W dacie likwidacji dokonuje się wyłączenia tej nieruchomości z ksiąg rachunkowych. Wartość netto obiektu/tytułu ujmowana jest jako pozostały koszt operacyjny.
- 11.18. W przypadku, gdy jednostka podejmuje decyzję o wykorzystywaniu zaliczonej uprzednio do inwestycji nieruchomości w ramach działalności operacyjnej polegającej na sprzedaży budowanych nieruchomości, jednostka dokonuje przekwalifikowania takiej nieruchomości do zapasów. Może mieć to w szczególności miejsce w przypadku prowadzenia działalności deweloperskiej, o której mowa w KSR nr 8. W momencie przeznaczenia gruntu własnego lub do którego jednostka posiada prawo wieczystego użytkowania, wykazywanego pierwotnie jako inwestycje w nieruchomości, pod realizację ściśle określonego przedsięwzięcia deweloperskiego, następuje jego przekwalifikowanie do towarów (zapasy):

- a) w wartości wynikającej z ksiąg rachunkowych na dzień przekwalifikowania – w przypadku nieruchomości zaliczonych do inwestycji wycenianych wg modelu kosztu bądź
- b) w wartości rynkowej lub inaczej ustalonej wartości godziwej na dzień przekwalifikowania – w przypadku nieruchomości zaliczonych do inwestycji wycenianych wg modelu wartości godziwej.

11.19. W przypadku, działalności, o której mowa w KSR nr 8 „*Działalność deweloperska*”, jednostka może przeznaczyć wyrób gotowy (nieruchomość wytworzoną w ramach działalności deweloperskiej) do wykorzystania w inny sposób niż sprzedaż tego wyrobu. W szczególności, jeśli jednostka ta podjęła decyzję o utrzymywaniu tego składnika w celu wzrostu jego wartości lub pobierania dodatkowych pożytków z jego najmu, składnik ten (najczęściej mieszkanie lub lokal użytkowy) powinien zgodnie z pkt 9.5 KSR nr 8 być przekwalifikowany do inwestycji w nieruchomości. Przekwalifikowanie takie jest możliwe tylko po podjęciu działań, które wskazują, że sprzedaż nieruchomości jest niemożliwa lub wysoce nieprawdopodobna.

11.20. W przypadku, gdy jednostka prowadzi budowę nieruchomości, która według wcześniejszych zamierzeń kierownictwa pierwotnie miała służyć własnej działalności operacyjnej, a następuje zmiana decyzji co do sposobu czerpania korzyści ekonomicznych z tego składnika aktywów na charakterystyczne dla inwestycji w nieruchomości, należy dokonać przekwalifikowania obiektu do inwestycji w nieruchomości. Przekwalifikowanie takie jest możliwe wyłącznie po podjęciu działań, które uniemożliwiają lub znacząco zmniejszają prawdopodobieństwo, że jednostka powróci do pierwotnych zamiarów.

11.21. Na dzień przekwalifikowania wartość kosztów poniesionych na dotychczasowy środek trwały w budowie stanowi wartość początkową nieruchomości zaliczonej do inwestycji, przy czym jednostka przeprowadza na ten dzień analizę pod kątem utraty wartości tego składnika aktywów.

Przykład 11.9 Zastosowanie pkt 11.20 i 11.21 *Zmiana przeznaczenia obiektu w trakcie jego budowy*

Jednostka produkcyjna nieprowadząca działalności w zakresie wynajmu w 20X0 r. rozpoczęła budowę budynku biurowego. Budynek ten miał służyć działalności administracyjnej jednostki. W 20X2 r., jeszcze przed przyjęciem budynku do używania kierownictwo jednostki podjęło decyzję, iż po zakończeniu prac budynek będzie służył jednostce uzyskiwaniu dodatkowych korzyści ekonomicznych (poza przychodami z produkcji). W związku z powyższym dokonano korekty projektu budowlanego tak, aby zmaksymalizować atrakcyjność wynajmowanej nieruchomości dla potencjalnych najemców. Korekty te spowodowały, że powrót do pierwotnych planów jest mało prawdopodobny, gdyż wiązałby się z koniecznością poniesienia dodatkowych znaczących kosztów lub znacząco opóźniłby zakończenie projektu. Zmianie uległo zatem przeznaczenie nieruchomości i sposób jej wykorzystywania w świetle modelu biznesowego jednostki. Na dzień podjęcia tej decyzji przez kierownictwo, popartej podjętymi realnymi działaniami, należy dokonać przekwalifikowania środka trwałego w budowie i ująć go jako inwestycję w nieruchomość.

XII. Rozchód inwestycji w nieruchomości / WNiP

- 12.1. Inwestycje w nieruchomości/WNiP wyłącza się z ksiąg w momencie ich zbycia lub w przypadku trwałego zaprzestania czerpania z nich pożytków i braku oczekiwania uzyskania w przyszłości korzyści wynikających z ich zbycia.
- 12.2. Zaprzestanie ujmowania omawianego składnika aktywów następuje pod datą jego sprzedaży lub nieodpłatnego przekazania.
- 12.3. Wynik (zysk lub strata) z takiej transakcji prezentuje się, jako zysk lub strata z tytułu rozchodu niefinansowych aktywów trwałych.
- 12.4. Dodatkowe koszty ponoszone przez jednostkę w związku z rozchodem inwestycji w nieruchomości/WNiP korygują zysk lub stratę z tytułu rozchodu niefinansowych aktywów trwałych. Mogą to być w szczególności koszty na dostosowania obiektu do sprzedaży niestanowiące jego ulepszenia, koszty przeprowadzenia wycen i ekspertyz w celu dokonania sprzedaży, koszty opłat administracyjnych i notarialnych, które obciążają jednostkę. Jeżeli w okresie sprawozdawczym nie zostały osiągnięte przychody z tytułu rozchodu składnika

majątkowego, jednostka nie ma prawa odraczać w czasie tych kosztów (aktywować) i ujmuje je zgodnie z zasadą ostrożności, jako pozostałe koszty operacyjne okresu, w którym zostały poniesione.

- 12.5. Jeżeli jednostka, dokonując rozchodu nieruchomości/WNiP zaliczonych do inwestycji, spodziewa się, iż zostanie w kolejnych okresach sprawozdawczych obciążona kosztami wynikającymi z tego rozchodu, powinna zgodnie z KSR nr 6 „*Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe*” utworzyć rezerwę na te koszty w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych. Do ustalenia wartości rezerwy stosuje się postanowienia pkt 4.1-4.3 i 4.5 KSR nr 6.

XIII. Techniczno – organizacyjne problemy ewidencji inwestycji w nieruchomości i WNiP

Dokumentowanie i ewidencja obrotu

- 13.1. Zdarzenia polegające na: pozyskaniu, ulepszeniu, dokonywaniu odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych bądź powodowanych utratą wartości, rozchodzie inwestycji w nieruchomości/WNiP, wymagają udokumentowania dowodami spełniającymi warunki określone w art. 21 ustawy.
- 13.2. Ze względu na różnorodność zdarzeń związanych z obrotem inwestycji w nieruchomości/WNiP zaleca się, by do każdego rodzaju zdarzenia stosować odmienny typ (oznaczenie) dokumentu księgowego. Mogą być to rodzaje dokumentów przyjęte w praktyce i wykorzystywane do obrotu środkami trwałymi. Przykładowo są to znormalizowane dokumenty OT - przyjęcie środka trwałego do używania, LT - likwidacja, MT - zmiana miejsca używania środka trwałego, PK-AM - księgowanie amortyzacji. W przypadku korzystania z takich znormalizowanych dokumentów, w opisie dokumentu lub operacji gospodarczej należy jednoznacznie wskazać, iż dotyczą one aktywów zaliczonych do inwestycji.
- 13.3. Podjęcie kluczowych decyzji powodujących pozyskanie lub rozchód inwestycji, takich jak np. podjęcie decyzji o budowie, wyłączeniu z używania, bądź przeznaczeniu do likwidacji, wymaga odpowiedniego udokumentowania. Przykładem dokumentu, potwierdzającego przyjęcie do używania nieruchomości zaliczonej do inwestycji, może być protokół odbioru technicznego.

- 13.4. Inwestycje w nieruchomości/WNiP są obejmowane odrębną ewidencją szczegółową (analityczną), oddzielnie od środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych. Wymóg prowadzenia ewidencji wynika z art. 17 ust. 1 ustawy. Ewidencja ta powinna być prowadzona w sposób zapewniający zaspokojenie zarówno potrzeb zarządczych i sprawozdawczych (w tym dotyczących ustalania odroczonego podatku dochodowego) jednostki, jak i wymogów podatkowych.

Inwentaryzacja

- 13.5. Zgodnie z art. 26 ustawy, inwestycje w nieruchomości/WNiP podlegają okresowej inwentaryzacji, której głównymi celami są:
- a) weryfikacja poprawności danych ewidencji księgowej drogą ich porównania ze stanem faktycznym oraz ujęcie wynikających z weryfikacji korekt kosztów i przychodów jednostki,
 - b) wzmocnienie kontroli wewnętrznej nad majątkiem jednostki oraz
 - c) ocena stanu oraz przydatności objętych inwentaryzacją aktywów, co może stanowić przesłankę do dokonania testów na trwałą utratę wartości.
- 13.6. Podstawową jednostką ewidencyjną podlegającą inwentaryzacji jest obiekt inwentarzowy / obiekt (tytuł) zaliczony do inwestycji.
- 13.7. Jednostka powinna ustalić szczegółowe procedury inwentaryzacyjne zgodne z wymogami ustawy, uwzględniające liczbę obiektów i ich specyfikę. Zaleca się, by zagadnienia związane z inwentaryzacją były regulowane w formie instrukcji inwentaryzacyjnej.
- 13.8. Specyfika inwentaryzacji nieruchomości zaliczonych do inwestycji polega na tym, że:
- a) inwentaryzację gruntów, praw zaliczonych do inwestycji oraz jeżeli przeprowadzenie spisu z natury z uzasadnionych przyczyn nie było możliwe - przeprowadza się drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji na ostatni dzień każdego roku obrotowego,

- b) inwentaryzację pozostałych nieruchomości zaliczonych do inwestycji przeprowadza się drogą spisu z natury raz na cztery lata w dowolnym dniu roku,
- c) w przypadkach niewymienionych w pkt a i b inwentaryzację przeprowadza się drogą spisu z natury na ostatni dzień każdego roku obrotowego.

13.9. W zakresie przeprowadzania inwentaryzacji inwestycji w nieruchomości, w tym gruntów i praw zaliczonych do inwestycji, zaleca się stosować wskazówki zawarte w pkt 10.12-10.17 KSR nr 11 „*Środki trwałe*”.

13.10. Metoda weryfikacji polega na porównaniu stanów wynikających z ksiąg rachunkowych dotyczących poszczególnych obiektów inwentarzowych z danymi wynikającymi ze stosownych dokumentów źródłowych stanowiących podstawę ich zapisu w księgach, a następnie – na ocenie rzeczywistej wartości tych obiektów. W szczególności weryfikacja polega na sprawdzeniu, czy jednostka dysponuje dokumentami potwierdzającymi jej tytuł prawny do nieruchomości o określonej lokalizacji i powierzchni, czy w ciągu okresu nastąpiły zmiany w tym zakresie, a w konsekwencji – czy w księgach rachunkowych prawidłowo wykazano wartość składnika aktywów.

13.11. Inwentaryzację inwestycji w WNiP przeprowadza się w drodze weryfikacji na ostatni dzień roku obrotowego zgodnie z art. 26 ust. 1 i ust. 3 pkt 1 ustawy. Weryfikacja w tym wypadku polega w szczególności na sprawdzeniu, czy jednostka dysponuje dokumentami potwierdzającymi jej tytuł prawny do składnika aktywów oraz czy w ciągu okresu nastąpiły zmiany w tym zakresie.

13.12. Wszystkie przeprowadzone w trakcie inwentaryzacji czynności wymagają odpowiedniego udokumentowania.

XIV. Prezentacja i ujawnianie informacji.

- 14.1. Minimalny zakres informacji na temat inwestycji w nieruchomości/WNiP prezentowanych i ujawnianych w sprawozdaniu finansowym określają załączniki nr 1 i nr 4-6 do ustawy.
- 14.2. Zgodnie z załącznikiem nr 1 i 5 do ustawy, jednostka ujawnia szczegółowy zakres zmian wartości inwestycji długoterminowych obejmujących m.in. nieruchomości i WNiP, zawierający stan tych aktywów na początek roku obrotowego, zwiększenia i zmniejszenia z tytułu: aktualizacji wartości, nabycia, rozchodu, przemieszczenia wewnętrznego oraz stan końcowy, a dla majątku amortyzowanego – podobne przedstawienie stanów i tytułów zmian dotychczasowej amortyzacji lub umorzenia.
- 14.3. We wprowadzeniu do sprawozdania finansowego ujawnia się przyjęte zasady (politykę) rachunkowości stosowane przez jednostkę w odniesieniu do inwestycji w nieruchomości / WNiP, w tym zasady ich amortyzacji. Zaleca się, aby jednostka jasno wskazała, czy do wyceny wszystkich nieruchomości zaliczonych do inwestycji w nieruchomości i inwestycji w wartości niematerialne i prawne stosuje model wartości godziwej czy model kosztu.
- 14.4. W wyjątkowych przypadkach, wskazanych w pkt 6.7, gdy jednostka stosująca model wyceny wg wartości godziwej zastosuje odstępstwo i wycenia daną nieruchomość zgodnie z modelem kosztu, zaleca się ujawnić kwoty dotyczące tej nieruchomości uznanej za inwestycję oddzielnie od kwot dotyczących innych nieruchomości zaliczonych do inwestycji. Zaleca się ponadto ujawnić informację o rodzaju takiej nieruchomości wraz w wyjaśnieniu, dlaczego nie można wiarygodnie ustalić wartości godziwej.
- 14.5. Przychody i koszty związane z pozyskiwaniem pożytków z inwestycji w nieruchomości / WNiP ujmowane są i prezentowane w rachunku zysków i zgodnie z zasadami opisanymi w rozdziale VIII niniejszego Standardu.
- 14.6. Jeśli wynajem lub udostępnienie na podstawie innej umowy nieruchomości/WNiP zaliczonych do inwestycji jest zgodne z przyjętym przez jednostkę modelem biznesu (tj. stanowi główne źródło uzyskiwania korzyści ekonomicznych), w rachunku zysków i strat jednostki stosującej model kosztu amortyzacja nieruchomości lub WNiP zaliczonych do inwestycji prezentowana jest jako koszt działalności operacyjnej w pozycji:

- Załącznik nr 1 – poz. B.I. Amortyzacja w wariantcie porównawczym i poz. B.I Koszt wytworzenia sprzedanych produktów w wariantcie kalkulacyjnym;
- Załącznik nr 4 – poz. B.I Amortyzacja;
- Załącznik nr 5 – poz. B.I. Amortyzacja w wariantcie porównawczym i poz. B. Koszt wytworzenia sprzedanych produktów w wariantcie kalkulacyjnym.

14.7. Jeśli wynajem lub udostępnienie nieruchomości/WNIP zaliczonych do inwestycji nie są głównym obszarem działalności jednostki, w rachunku zysków i strat jednostki stosującej model kosztu do wyceny amortyzacja prezentowana jest jako pozostały koszt operacyjny w pozycji:

- Załącznik nr 1 – poz. E.III. Inne koszty operacyjne w wariantcie porównawczym i poz. H.III Inne koszty operacyjne w wariantcie kalkulacyjnym;
- Załącznik nr 4 – poz. D. Pozostałe koszty i straty, w tym aktualizacja wartości aktywów;
- Załącznik nr 5 – poz. D. Pozostałe koszty operacyjne (wariant porównawczy) i poz. F. Pozostałe koszty operacyjne (wariant kalkulacyjny).

14.8. Zmiany, ujęcie lub odwrócenie opisu aktualizacyjnego inwestycji w nieruchomości/WNIP ujmowane są jako pozostałe przychody operacyjne lub pozostałe koszty operacyjne w okresie, w którym nastąpiła zmiana. Zmiana ta jest prezentowana jako:

- W załączniku nr 1 – odwrócenie odpisu jest prezentowane, jako „Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych: w poz. D.III wariantu porównawczego i poz. G.III wariantu kalkulacyjnego rachunku zysków i strat. Ujęcie odpisu jest prezentowane, jako „Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych” w poz. E. II wariantu porównawczego i odpowiednio H.II wariantu kalkulacyjnego;
- W załączniku nr 5 - odwrócenie odpisu w poz. D. Pozostałe przychody operacyjne (wariant porównawczy) i F. Pozostałe przychody operacyjne (wariantu kalkulacyjny), ujęcie odpisu aktualizacyjnego w wartości pozostałych kosztów operacyjnych w poz. E wariantu porównawczego i G wariantu kalkulacyjnego;
- W załączniku nr 4 - odwrócenie odpisu w poz. C Pozostałe przychody i zyski, w tym aktualizacja wartości aktywów, a ujęcie odpisu w poz. D. Pozostałe koszty i straty, w tym aktualizacja wartości aktywów;
- W załączniku nr 6 - w pozycji I. Pozostałe przychody operacyjne w przypadku wzrost wartości, w poz. J Pozostałe koszty operacyjne w przypadku spadku wartości.

14.9. W rachunku zysków i strat jednostki stosującej model wartości godziwej zysk lub strata wynikająca ze zmiany ceny rynkowej bądź inaczej określonej wartości godziwej inwestycji w nieruchomości/WNiP ujmowana jest jako pozostałe przychody operacyjne lub pozostałe koszty operacyjne w okresie, w którym nastąpiła zmiana. Zmiana ta jest prezentowana:

- W załączniku nr 1 - zysk, jako „Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych: w poz. D.III wariantu porównawczego i poz. G.III wariantu kalkulacyjnego rachunku zysków i strat; strata, jako „Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych” w poz. E. II wariantu porównawczego i odpowiednio H.II wariantu kalkulacyjnego;
- W załączniku nr 5 - część pozostałych przychodów operacyjnych w poz. D wariantu porównawczego i F wariantu kalkulacyjnego w przypadku wzrostu wartości niefinansowych aktywów inwestycyjnych, w wartości pozostałych kosztów operacyjnych w poz. E wariantu porównawczego i G wariantu kalkulacyjnego w przypadku spadku wartości aktywa zaliczonego do inwestycji o których mowa w niniejszym Standardzie;
- W załączniku nr 4 - mikro jednostki nie mogą stosować modelu wartości godziwej
- W załączniku nr 6 - w poz. I. Pozostałe przychody operacyjne w przypadku wzrost wartości, w poz. J Pozostałe koszty operacyjne w przypadku spadku wartości.

14.10. W rachunku zysków i strat w pozycji "Zysk/strata z tytułu rozchodu niefinansowych aktywów trwałych" wykazuje się różnicę między przychodami z tytułu rozchodu inwestycji w nieruchomości/WNiP, a ich wartością księgową netto powiększoną o koszty związane z rozchodem. Nie kompensuje się wyniku z tytułu rozchodu różnych składników inwestycji.

- W załączniku nr 1 - zysk jest prezentowany w poz. D.I wariantu porównawczego i poz. G.I wariantu kalkulacyjnego rachunku zysków i strat; strata jest prezentowana w poz. E.I wariantu porównawczego i odpowiednio H.I wariantu kalkulacyjnego;
- W załączniku nr 5 - zysk jest prezentowany, jako część pozostałych przychodów operacyjnych w pozycji D wariantu porównawczego i F wariantu kalkulacyjnego; strata jest prezentowana w wartości pozostałych kosztów operacyjnych w poz. E wariantu porównawczego i G wariantu kalkulacyjnego;

- W załączniku nr 4 - zysk z tytułu rozchodu będzie prezentowany w poz. C. Pozostałe przychody i zyski, w tym aktualizacja wartości aktywów. Strata na rozchodzie będzie prezentowana w poz. D. Pozostałe koszty i straty, w tym aktualizacja wartości aktywów;
- W załączniku nr 6 - zysk, jako część pozostałych przychodów operacyjnych w pozycji I.; strata jest prezentowana w pozycji J pozostałych kosztów operacyjnych.

14.11. Zaleca się ujawniać dodatkowe informacje o inwestycjach w nieruchomości i WNiP, które mogą być przydatne użytkownikom sprawozdań finansowych. Przykładowo są to:

- wartość rynkowa lub inaczej określona wartość godziwa ustalona zgodnie z zasadami opisanymi w rozdziale VI Standardu dla nieruchomości zaliczonych do inwestycji, w przypadku stosowania przez jednostkę modelu kosztu, o ile różni się ona w sposób istotny od wykazanej w bilansie wartości księgowej netto,
- w przypadku stosowania modelu wartości godziwej – wskazanie, czy wartości te wynikają z ekspertyzy wydanej przez niezależnego rzeczoznawcę, posiadającego uznawane i odpowiednie kwalifikacje zawodowe, który ostatnio przeprowadzał i wyceny nieruchomości lub wartości niematerialnych zaliczonych do inwestycji np. w podobnej lokalizacji czy zaliczanych do tej samej kategorii. Jeśli nie uzyskano takiej ekspertyzy, fakt ten zaleca się ujawnić,
- wartość początkowa w pełni zamortyzowanych nieruchomości lub WNiP będących nadal w używaniu w przypadku stosowania modelu kosztu,
- wskazanie przyczyn wpływających na zmiany stóp i stawek amortyzacji, jeśli jednostka wycenia je według modelu kosztu,
- wskazanie czynników wpływających na trwałą utratę wartości tych aktywów, czy też czynników powodujących przerwanie lub zaprzestanie budowy nieruchomości zaliczonych do inwestycji.

14.12. W przypadku zmiany modelu wyceny inwestycji w nieruchomości/WNiP jednostka jest zobowiązana również do ujawnienia w dodatkowych informacjach i objaśnieniach rodzaju zmian, przyczyn ich wprowadzenia oraz przedstawienia ich liczbowego wpływu odpowiednio na wynik finansowy lub kapitał (fundusz) własny, jak i retrospektywnego przekształcenia danych porównawczych zgodnie z wymogami KSR nr 7. W jednostkach, które nie stosują uproszczenia polegającego

na zaniechaniu ustalania rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, zmiana zasad (polityki) rachunkowości może wpływać również na wysokość odroczonego podatku dochodowego. Jednostka powinna zatem uwzględnić ww. zmiany zgodnie z KSR 2 „Podatek dochodowy”.

Spis przykładów

Przykład 4.1 Zastosowanie pkt 4.8 <i>Wynajem obiektu</i>	9
Przykład 4.2 Zastosowanie pkt 4.8 <i>Wynajem obiektu bez dodatkowych usług</i>	10
Przykład 4.3 Zastosowanie pkt 4.9 <i>Wynajem obiektu wraz z dodatkowymi usługami</i>	10
Przykład 4.4 Zastosowanie pkt 4.9 <i>Prowadzenie działalności hotelarskiej</i>	10
Przykład 4.5 Zastosowanie pkt 4.10 <i>Grunt jako inwestycja</i>	11
Przykład 4.6 Zastosowanie pkt 4.10 <i>Budynek jako inwestycja</i>	11
Przykład 4.7 Zastosowanie pkt 4.10 <i>Inwestowanie w grunty i budynki</i>	11
Przykład 4.8 Zastosowanie pkt 4.12 <i>Inwestycje u deweloperów</i>	12
Przykład 4.9 Zastosowanie pkt 4.13 <i>Mieszkania przeznaczone do sprzedaży po remoncie</i>	13
Przykład 4.10 Zastosowanie pkt 4.14 <i>Różne formy pozyskiwania pożytków z budynku</i>	13
Przykład 4.11 Zastosowanie pkt 4.14 <i>Wynajem części budynku</i>	13
Przykład 4.12 Zastosowanie pkt 4.15 <i>Trwale wyposażenie wynajmowanego obiektu</i> ...	14
Przykład 4.13 Zastosowanie pkt 4.16 <i>Ruchome wyposażenie wynajmowanego obiektu</i> ...	15
Przykład 4.14 Zastosowanie pkt 4.18 <i>Nabycie prawa do utworów muzycznych</i>	16
Przykład 4.15 Zastosowanie pkt 4.18 <i>Tworzenie gier komputerowych i nabywanie praw do gier</i>	16
Przykład 4.16 Zastosowanie pkt 4.18 <i>Nabywanie patentów</i>	17
Przykład 4.17 Zastosowanie pkt 4.18 <i>Nabywanie tokenów</i>	17
Przykład 4.18 Zastosowanie pkt 4.18 <i>Nabywanie praw do projektów domów</i>	17
Przykład 4.19 Zastosowanie pkt 4.18 <i>Zaangażowanie w produkcję filmu</i>	18
Przykład 4.20 Zastosowanie pkt 4.19 <i>Nabycie certyfikatów CO2</i>	18
Przykład 4.21 Zastosowanie pkt 4.20 <i>Zmiana przeznaczenia obiektów</i>	19
Przykład 4.22 Zastosowanie pkt 4.20 <i>Rozważanie sprzedaży niewykorzystywanych obiektów</i> -.....	19

Przykład 4.23 Zastosowanie pkt 4.20 <i>Kwalifikacja gruntu – skutki podejmowanych decyzji</i>	20
Przykład 4.24 Zastosowanie pkt 4.21 <i>Zmiany klasyfikacji w wyniku restrukturyzacji działalności</i>	20
Przykład 5.1 Zastosowanie pkt 5.2 <i>Wartość początkowa gruntu w momencie nabycia</i>	21
Przykład 5.2 Zastosowanie pkt 5.3 <i>Wartość początkowa nabytego prawa do utworu muzycznego</i>	21
Przykład 6.1 Zastosowanie pkt 6.10 <i>Zmiana okresu ekonomicznej użyteczności nieruchomości</i>	24
Przykład 6.2 Zastosowanie pkt 6.11 <i>Wartość nieruchomości podlegająca amortyzowaniu</i>	25
Przykład 6.3 Zastosowanie pkt 6.12 <i>Przerwy w przynoszeniu korzyści przez inwestycje</i>	25
Przykład 6.4 Zastosowanie pkt 6.15 <i>Weryfikacja amortyzacji nieruchomości w wyniku ulepszenia obiektu</i>	26
Przykład 6.5 Zastosowanie pkt 6.17 <i>Zmiana wartości obiektu w wyniku modernizacji i przekształceniu</i>	27
Przykład 6.6 Zastosowanie pkt 6.24 i 6.25 <i>Wycena nieruchomości w wartości godziwej</i>	29
Przykład 6.7 Zastosowanie pkt 6.26 <i>Wycena nieruchomości wynajmowanych wraz z wyposażeniem</i>	29
Przykład 6.8 Zastosowanie pkt 6.28 <i>Wycena nieruchomości wynajmowanych wraz z wyposażeniem trwałym</i>	30
Przykład 6.9 Zastosowanie pkt 6.29 <i>Wycena nieruchomości wynajmowanych wraz z wyposażeniem ruchomym</i>	30
Przykład 7.1 Zastosowanie pkt 7.1 <i>Skutki zmiany modelu wyceny z modelu kosztu na wartości godziwej</i>	31
Przykład 8.1 Zastosowanie pkt 8.8 <i>Ujmowanie i prezentacja przychodów z inwestycji</i>	34
Przykład 8.2 Zastosowanie pkt 8.9 <i>Ujmowanie kosztów związanych z inwestycją w nieruchomość</i>	35
Przykład 8.3. Zastosowanie pkt 8.10 <i>Przychody i koszty związane z wynajmowanym budynkiem pośrednio związanym z działalnością operacyjną jednostki</i>	35
Przykład 8.4 Zastosowanie pkt 8.11 <i>Amortyzacja obiektu przekwalifikowanego do inwestycji</i>	36
Przykład 8.5 Zastosowanie pkt 8.14 <i>Sprzedaż nieruchomości zaliczanej do inwestycji</i>	37

Przykład 8.6 Zastosowanie pkt 8.14 <i>Utrata wartości nieruchomości a jej późniejsza sprzedaż</i>	37
Przykład 8.7 Zastosowanie pkt 8.15 <i>Modernizacja nieruchomości wycenianej w modelu wartości godziwej</i>	38
Przykład 8.8 Zastosowanie pkt 8.15 <i>Modernizacja nieruchomości wycenianej w modelu kosztu</i>	38
Przykład 9.1 Zastosowanie pkt 9.2 <i>Nieruchomość ujęta na podstawie umowy leasingu finansowego</i>	39
Przykład 9.2 Zastosowanie pkt 9.3 <i>Leasing operacyjny nieruchomości</i>	40
Przykład 10.1 Zastosowanie pkt 10 i 10.3 <i>Koszty budowy obiektu zaliczanego docelowo do inwestycji</i>	41
Przykład 11.1 Zastosowanie pkt 11.2 i 11.3 <i>Moment przekwalifikowania inwestycji do środków trwałych</i>	43
Przykład 11.2 Zastosowanie pkt 11.2 i 11.3 <i>Zmiana sposobu uzyskania korzyści z nieruchomości zaliczonej do inwestycji</i>	43
Przykład 11.3 Zastosowanie pkt 11.2 i 11.3 <i>Przekwalifikowanie obiektu ze środków trwałych do inwestycji w nieruchomości</i>	44
Przykład 11.4 Zastosowanie pkt 11.2 i 11.3 <i>Moment przekwalifikowania nieruchomości ze środków trwałych do inwestycji</i>	44
Przykład 11.5 Zastosowanie pkt 11.5 <i>Amortyzacja budynku po przekwalifikowaniu</i>	45
Przykład 11.6 Zastosowanie pkt 11.8 <i>Dostosowanie inwestycji w nieruchomości do sprzedaży</i>	46
Przykład 11.7 Zastosowanie pkt 11.10 <i>Rozliczenie dotacji do środka trwałego w związku z jego przekwalifikowaniem do inwestycji wycenianej w modelu kosztu</i>	47
Przykład 11.8 Zastosowanie pkt 11.10 <i>Rozliczenie dotacji do środka trwałego w związku z jego przekwalifikowaniem do inwestycji wycenianej w modelu wartości godziwej</i>	48
Przykład 11.9 Zastosowanie pkt 11.20 i 11.21 <i>Zmiana przeznaczenia obiektu w trakcie jego budowy</i>	52