

Podatkowe i bilansowe zamknięcie roku 2023

Przejdź do produktu na ksiegarnia.beck.pl

Rozdział I. Środki trwałe

1. Środki trwałe w ujęciu bilansowym

Klasyfikacja, ujęcie, wycena i prezentacja środków trwałych jest uregulowana w Rachunku oraz w KRS 11 „Środki trwałe”, który ma zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań finansowych sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się od 1.1.2017 r. Wycena środków trwałych może również podlegać regulacjom zawartym w KSR 4 „Utrata wartości aktywów” oraz KSR 12 „Działalność rolnicza”, który ma zastosowanie, począwszy od sprawozdań sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się 1.1.2018 r. Warto mieć na uwadze także KST, do której odnosi się KSTR.

Już od kilku lat podatników VAT dotyczy obowiązek przesyłania ewidencji VAT w formie pliku JPK, tj. w ustrukturyzowanej, elektronicznej i ujednoliconej dla każdego podatnika formie. Ustawodawca podatkowy zdecydował, że analogiczny obowiązek zostanie nałożony również na podatników PIT oraz podatników CIT. Będą oni zobowiązani do przesyłania w formie JPK ksiąg podatkowych obejmujących również ewidencję środków trwałych i WNiP.

Powyższy obowiązek został wprowadzony do art. 9 ust. 1c PDOPrU oraz odpowiednio art. 24a ust. 1e PDOFizU przepisami ZmPDOFizPrU21 i zgodnie z art. 66 tej ustawy, pierwszym rokiem podatkowym, za który podatnicy mieli przysłać księgi podatkowe i ewidencje w tej formie, miał być 2023 r.

Jednakże przepisami ZmPDOFizU22(2) wprowadzono zmiany w powyższym art. 66 ZmPDOFizPrU21 i uzależniono wejście w życie tego obowiązku w zależności od wielkości podatnika oraz od tego, czy jest on podatnikiem VAT zobowiązanym do składania JPK dla potrzeb VAT.

W wyniku tej zmiany zasadniczo pierwszym rokiem podatkowym, za który księgi podatkowe miały być sporządzane w formie JPK, miał być 2025 r., a w przypadku największych podatników – 2024 r. Ustawodawca zdecydował się na kolejne odrocze-

nie terminu wejścia w życie tej regulacji przepisami ustawy z 26.5.2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1059).

W świetle powyższej nowelizacji u większości podatników pierwszym rokiem podatkowym, za który będą musieli przysłać księgi podatkowe i ewidencje dla potrzeb PIT oraz CIT w formie JPK, będzie 2026 r., a tylko w przypadku największych podatników – 2025 r. Podatnicy PIT oraz CIT niebędący podatnikami VAT będą objęci tym obowiązkiem dopiero począwszy od 2027 r.

1.1. Definicja środków trwałych i ich ujęcie w strukturze bilansu

Środki trwałe są to aktywa wchodzące w skład aktywów trwałych, będące podgrupą rzeczowych aktywów trwałych, która obejmuje środki trwałe, środki trwałe w budowie oraz zaliczki na środki trwałe.

Środki trwałe muszą spełniać definicję **aktywów**, zgodnie z którą:

- 1) **są kontrolowane przez jednostkę** – składnik majątku jest kontrolowany przez jednostkę m.in. wówczas, gdy posiada ona tytuł prawny do tego składnika; posiadanie prawa własności nie jest jednak warunkiem koniecznym do stwierdzenia, że dany składnik jest kontrolowany; sprawowanie kontroli oznacza kontrolę ekonomiczną, czyli kontrolę nad korzyściami płynącymi z jego użytkowania (niekoniecznie posiadania), np. środki trwałe użytkowane na podstawie umowy leasingu finansowego;
- 2) **mają wiarygodnie określoną wartość** – warunkiem zaliczania składnika majątku do aktywów jest możliwość wiarygodnego określenia jego wartości; nie musi to być koniecznie wartość realna, może być również oszacowana;
- 3) **powstały w wyniku przeszłych zdarzeń** – składniki majątku, których istnienie jest dopiero prze-

widywane (np. zamiar zakupu środka trwałego) nie mogą stanowić aktywa;

- 4) **spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych** – pojedynczo lub łącznie z innymi, bezpośrednio lub pośrednio, przez użytkowanie tych składników majątku, zamianę na inne aktywa, wykorzystanie do uregulowania zobowiązań czy też posiadania przez nie zdolności do ograniczania wypływu środków pieniężnych (np. przez zmniejszenie kosztów produkcji).

Ważne

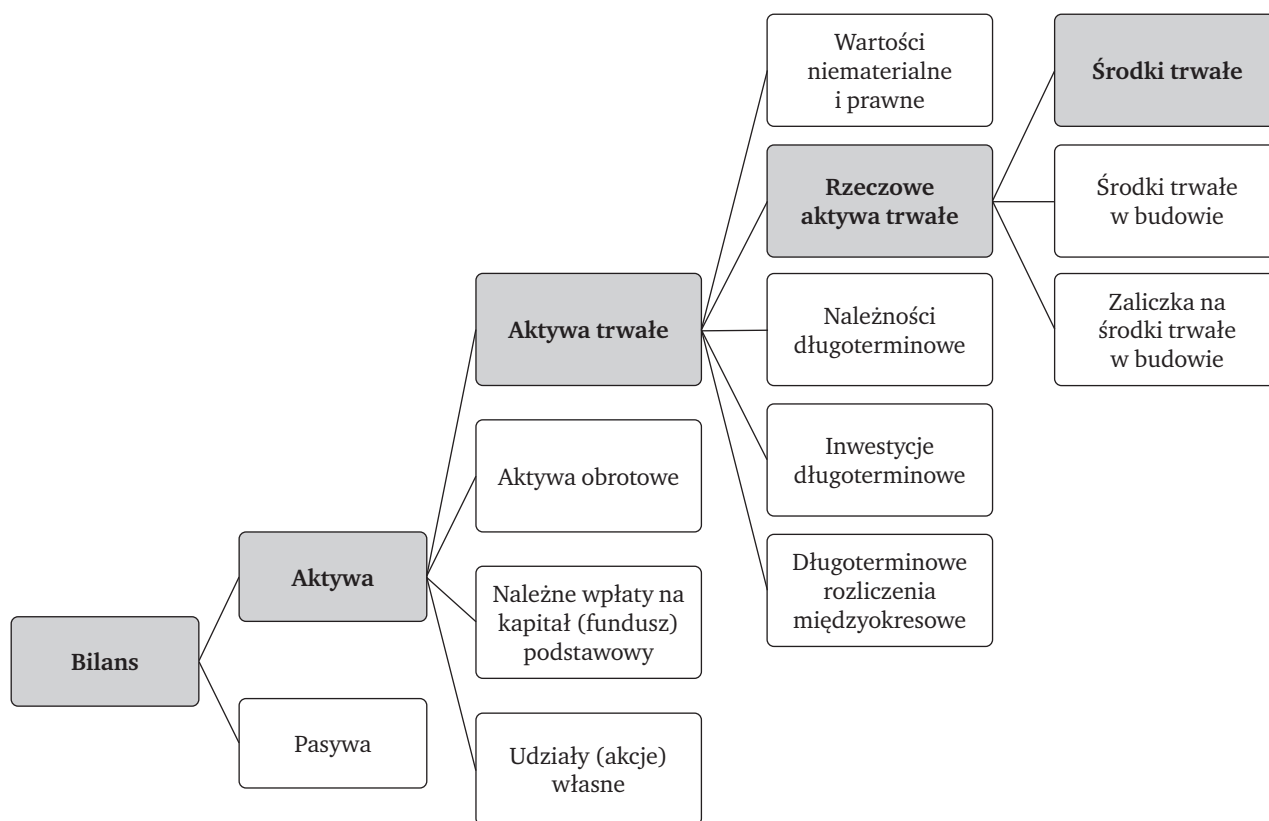
W przypadku środków trwałych wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych następuje przez ich stopniowe zużywanie, warunkujące prowadzenie przez jednostkę działalności operacyjnej.

Środki trwałe powinny również spełniać definicję aktywów trwałych, czyli zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 13 RachunkuU stanowić te aktywa jednostki, które nie są zaliczane do aktywów obrotowych, enumeratywnie wymienionych w art. 3 ust. 1 pkt 18 RachunkuU.

W sensie ekonomicznym środki trwałe powinny być wykorzystywane w jednostce przez okres dłuższy niż 12 miesięcy. Jeżeli normalny cykl operacyjny w danej jednostce trwa dłużej niż 12 miesięcy, aktywa zostaną zaklasyfikowane jako aktywa trwałe, o ile będą wykorzystywane przez jednostkę przez okres dłuższy niż trwanie jednego normalnego cyklu operacyjnego.

Chociaż w RachunkuU występuje pojęcie rzeczowych aktywów trwałych, jednak pojęcia tego nie zdefiniowano. Jako rzeczowe aktywa trwałe, oprócz środków trwałych, wymieniono również środki trwałe w budowie oraz zaliczki na środki trwałe w budowie.

Rys. 1. Środki trwałe w strukturze aktywów



1.2. Kryteria zakwalifikowania aktywa jako środek trwały

Aby dane aktywo można było uznać za środek trwały, musi ono spełniać wszystkie poniższe warunki (art. 3 ust. 1 pkt 15 RachunkuU):

- 1) mieć postać rzeczową (materialną) – posiadanie przez środki trwałe postaci rzeczowej odróżnia je od WNiP. Jednak w drodze wyjątku w RachunkuU do środków trwałych, oprócz aktywów o charak-

terze rzeczowym zaliczono również aktywa o charakterze prawnym, tj. rzeczowe prawa majątkowe w rozumieniu przepisów KC, takie jak:

- a) prawo wieczystego użytkowania gruntu,
- b) spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego,
- c) spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego.

Natomiast do środków trwałych nie zalicza się takich rzeczowych praw majątkowych, jak: służebność przesyłu, służebność gruntowa, służebności osobiste, hipoteka, zastaw czy użytkowanie;

- 2) okres jego ekonomicznej użyteczności, zgodnie z przewidywaniami jednostki, jest dłuższy niż rok; przy czym okresem ekonomicznej użyteczności określa się czas, przez który jednostka będzie czerpała korzyści z jego użytkowania, również przez ten czas środek ten będzie amortyzowany (rzeczowe aktywa, które są przeznaczone do zbycia w okresie krótszym niż rok, nie będą stanowiły środków trwałych, lecz aktywa obrotowe, najczęściej towary);
- 3) jest kompletny, czyli zawiera wszystkie elementy niezbędne do tego, aby mógł działać zgodnie ze swoim przeznaczeniem i zamiarami jednostki;
- 4) jest zdalny do użytku, czyli w momencie przekazania go do używania (klasyfikacji jako środek trwały) jest on sprawny technicznie; co ważne, warunek zdalności do użytku nie jest równoznaczny z koniecznością użytkowania tego środka – może on np. nie być użytkowany, lecz pełnić funkcję zapasowego środka trwałego; ważne, aby jednostka mogła w każdej chwili z niego skorzystać; warunek zdalności do użytku oznacza, że do środków trwałych nie będzie się kwalifikowało składników majątku:
 - a) uszkodzonych,
 - b) będących w trakcie remontu lub ulepszenia,
 - c) będących w trakcie montażu;
 Środek trwały uznaje się za zdalny do użytkowania, jeżeli jest kompletny i jednocześnie spełnia:
 - a) ewentualne wymogi prawne przewidziane w przepisach, które muszą spełniać dane środki trwałe, aby mogły zostać dopuszczone do użytkowania,
 - b) wewnętrzne wymogi jednostki określające warunki funkcjonowania danych środków trwałych.
 Zdalność do użytkowania powinna być potwierdzona odpowiednim dokumentem odbioru, ewentualnie po przeprowadzeniu stosownych prób działania aktywa.
- 5) jest przeznaczony do używania na potrzeby jednostki, czyli jest on używany w statutowej działalności jednostki: produkcyjnej, usługowej, handlowej, administracyjnej; jeżeli rzeczowy składnik aktywów został nabyty/wytworzony w celu osiągnięcia z niego korzyści ekonomicznych w wyniku przyrostu jego wartości lub uzyskiwania z niego przychodów w formie odsetek, dywidend, udziałów w zyskach itp. (np. przychodów z tytułu czynszu za jego wynajem), to nie spełnia on definicji środka trwałego i powinien być zaliczony do inwestycji; podobnie jeżeli składnik aktywów wytworzony we własnym zakresie lub nabyty nosi znamiona środka trwałego, ale został wytworzony/nabyty w celu przeznaczenia go do sprzedaży, również nie będzie on zakwalifikowany jako śro-

dek trwały, lecz jako aktywo obrotowe (wyrób gotowy lub towar).

W art. 3 ust. 1 pkt 15 RachunkU wskazano, że do środków trwałych zalicza się m.in.:

- 1) nieruchomości, w tym:
 - a) grunty,
 - b) prawo użytkowania wieczystego gruntu,
 - c) budowle,
 - d) budynki,
 - e) będące odrębną własnością lokale,
 - f) spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego,
 - g) spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego;
- 2) maszyny;
- 3) urządzenia;
- 4) środki transportu;
- 5) ulepszenia w obcych środkach trwałych;
- 6) inwentarz żywy.

Do środków trwałych nie zalicza się natomiast aktywów (mimo ich rzeczowej postaci), które pełnią wyłącznie funkcję nośnika dla WNiP, np. płyt CD, na których znajduje się oprogramowanie. W określonych przypadkach w wartości początkowej środka trwałego należy ująć także powiązaną z tym środkiem trwałym WNiP, np. licencję z systemem operacyjnym zakupioną wraz z komputerem, która może być używana tylko na tym komputerze, czy oprogramowanie nawigacji zakupione wraz z nawigacją, które nie może być wgrane na inny sprzęt.

Ważne

Środkiem trwałym wykazywanym w jednostce jest samo prawo wieczystego użytkowania gruntów (gdyż to ono przynosi korzyści ekonomiczne jednostce), a nie grunt będący przedmiotem prawa. Wartość gruntu ujmuje się jedynie w ewidencji pozabilansowej. Ta sama zasada dotyczy praw do lokalu.

W PrzekszUżytkWieczU ustawodawca od 1.1.2019 r. wprowadził zmiany m.in. do GospNierU, które stanowią, że prawo użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych budynkami mieszkalnymi jednorodzinnymi i wielolokalowymi zostało przekształcone w prawo własności lub współwłasności gruntu na rzecz właścicieli domów i lokali położonych na takich gruntach. Osoby, które z mocy prawa staną się właścicielami gruntów, będą zobowiązane do uiszczania przez okres 20 lat opłat rocznych za nabycie prawa własności. Osobom, które będą chciały uregulować zobowiązania szybciej niż w ciągu 20 lat, mają przyśługiwać bonifikaty.

Jeżeli na gruncie będą znajdowały się budynki zarówno mieszkalne, jak i komercyjne, to cały grunt zostanie przekształcony we własność, jednak przedsiębiorca nie będzie mógł skorzystać z ewentualnej bonifikaty.

Warto zwrócić uwagę na przepisy obowiązujące od 31.8.2023 r., które zostały wprowadzone przez ustawę z 26.5.2023 r. o zmianie ustawy o gospodarce nieruchomościami oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2023 r. poz. 1463). Na mocy tych przepisów w terminie 12 miesięcy od dnia wejścia w życie nowelizacji (czyli do 31.8.2024 r.) użytkownik wieczysty nieruchomości gruntowej będzie mógł wystąpić do właściciela nieruchomości z żądaniem sprzedaży. Co ważne, właściciel użytkowanej nieruchomości nie będzie mógł odmówić takiemu żądaniu. Przed wejściem w życie nowych przepisów w sytuacji, gdy użytkownik wieczysty chciał wykupić grunt, konieczna była zgoda gminy lub zarządu Miasta Skarbu Państwa. Jeżeli użytkownik nie zdąży w ciągu 12 miesięcy złożyć wniosku o nabycie nieruchomości, będzie mógł to zrobić również później, jednak już na zasadach ogólnych (zawarcie umowy sprzedaży będzie uzależnione od zgody JST lub skarbu państwa). Nowe przepisy wprowadziły również nowe zasady ustalania cen nieruchomości gruntowych zbywanych na rzecz użytkowników wieczystych.

1.3. Akty prawne uzupełniające definicję środka trwałego¹

Przy kwalifikowaniu aktywów jako środki trwałe warto korzystać nie tylko z zapisów RachunkU, KSR 11 czy ewentualnie pomocniczo stosowanych fragmentów MSR 16, ale również definicji i przepisów zawartych w szczególności w PrBud, do którego także wielokrotnie odnoszą się regulacje KSR 11.

W PrBud czy PKOBR przedstawiono bowiem np. różnice między:

- 1) finansową a techniczną definicją budowy,
- 2) obiektami budowlanymi a nieruchomościami (i zamieszczono definicję nieruchomości),
- 3) budynkiem a budowlą.

Zamieszczono tam także definicje:

- 1) obiektów liniowych,
- 2) urządzeń budowlanych oraz wyposażenia technicznego będącego elementami obiektów budowlanych,
- 3) tymczasowych obiektów budowlanych,
- 4) fundamentów wylanych pod maszyny i urządzenia,
- 5) fundamentów na trwałe związanych z budynkiem lub budowlą,
- 6) fundamentów nietrwale związanych z budynkiem lub budowlą,
- 7) fundamentów wylanych pod urządzenie budowlane trwałe związane z gruntem,
- 8) fundamentów wylanych pod urządzenie niebudowlane trwałe związane z gruntem.

Praktyczne wykorzystanie przepisów technicznych przy ujmowaniu i wycenie środków trwałych może dotyczyć m.in. budynków, pojazdów, obiektów liniowych czy zestawów komputerowych.

Identyfikacja składników majątku często budzi wątpliwości już na etapie ich wyodrębnienia w przestrzeni i określenia, czy będą one podlegały ujęciu w ewidencji bilansowej jednostki.

Przepisy PKOBR służą potrzebom statystyki działalności budowlanej, sporządzania sprawozdań budowlanych, spisów budowli i mieszkań, statystyki cen obiektów budowlanych oraz rachunków narodowych. Ponadto służy do klasyfikowania obiektów budowlanych. Może być ona stosowana w trakcie zmiany zastosowania, renowacji, wyburzania, modernizacji obiektu budowlanego.

1.3.1. Różnice między finansową a techniczną definicją budowy

W świetle objaśnień pkt 3.1 KSR 11 środek trwały to składnik aktywów, który na dzień ujęcia, zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 15 RachunkU, spełnia łącznie następujące warunki:

- 1) posiada formę rzeczową lub jest rzeczowym prawem majątkowym, takim jak:
 - a) prawo wieczystego użytkowania gruntu,
 - b) spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego bądź
 - c) spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego;
- 2) jego przewidywany okres ekonomicznej użyteczności w danej jednostce jest dłuższy niż rok (12 miesięcy),
- 3) jest przeznaczony do wykorzystania na potrzeby jednostki, w tym także do trwałego wykorzystania przez inne jednostki na podstawie umów najmu, dzierżawy lub leasingu, o ile, w myśl art. 3 ust. 4 RachunkU, umowy te nie spełniają definicji leasingu finansowego,
- 4) jest kompletny i zdalny do użytkowania.

Budowa środka trwałego w ujęciu bilansowym polega na wykonaniu przez obcych wykonawców na zlecenie jednostki prac polegających zarówno na dostosowaniu nowego lub używanego składnika do użytkowania, jak i na wznoszeniu budynków, budowli, całych instalacji lub innych obiektów, na co wskazują zapisy pkt 6.3.1 KSR 11. Budowa środka trwałego może być przeprowadzona również siłami własnymi i obejmuje taki sam zakres prac, ale wykonywanych przez własne komórki organizacyjne jednostki – w takim przypadku wartością początkową środka trwałego jest koszt wytworzenia.

Zgodnie z zapisami art. 3 ust. 6 i 7 PrBud, przez budowę należy rozumieć wykonywanie obiektu budowlanego w określonym miejscu, a także odbudowę, rozbudowę, nadbudowę obiektu budowlanego. Roboty

¹ Autorem tego punktu jest Jarosław Jurga.

budowlane natomiast to budowa, a także prace polegające na przebudowie, montażu, remoncie lub rozbiórce obiektu budowlanego.

Od strony technicznej remont jest jednym z elementów związanych z budową środka trwałego.

Zgodnie z zapisami art. 3 ust. 8 PrBud przez remont należy rozumieć wykonywanie w istniejącym obiekcie budowlanym robót budowlanych polegających na odtworzeniu stanu pierwotnego, a niestanowiących bieżącej konserwacji, przy czym dopuszcza się stosowanie wyrobów budowlanych innych niż użyto w stanie pierwotnym.

Prawo bilansowe remonty traktuje jako odrębny rodzaj prac wykonywanych w środku trwałym, polegających na przywróceniu stanu pierwotnego istniejącego środka trwałego, w jakim został on wprowadzony do ewidencji środków trwałych, które nie stanowią bieżącej konserwacji. Remont nie staje się ulepszeniem w razie stosowania do remontu materiałów innych – także lepszych niż zawarte w środku trwałym w momencie jego przyjęcia do użytkowania, o ile nie powoduje to istotnej zmiany wartości użytkowej środka trwałego.

Nakłady na remonty traktowane są jako koszty okresu i nie są traktowane jako element budowy środka trwałego w kontekście zapisów prawa bilansowego.

1.3.2. Obiekty budowlane a nieruchomości.

Definicja nieruchomości

Obiektem budowlanym w myśl zapisów art. 3 ust. 1 PrBud jest budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Polskie standardy rachunkowości za obiekt uznają środek trwały będący podstawową jednostką ewidencji. Po stwierdzeniu, że składnik aktywów spełnia warunki uznania za środek trwały, następuje jego przyporządkowanie do właściwej grupy, podgrupy i rodzaju KŚT oraz określenie zakresu obiektu inwentarzowego, dla którego ustalona zostanie wartość początkowa oraz okres i metoda amortyzacji. Obiekt inwentarzowy, oprócz własnego środka trwałego, który tworzą jego części składowe, może obejmować także części dodatkowe i części peryferyjne w szczególności, jeśli są one z nim związane w sposób trwały fizycznie lub na podstawie przepisów prawa.

Zapisy polskich standardów rachunkowości oraz PrBud nie definiują nieruchomości. W świetle art. 46 § 1 KC nieruchomościami są części powierzchni ziemskiej stanowiące odrębny przedmiot własności (grunty), jak również budynki trwale związane z gruntem lub części takich budynków, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności.

Definicję gruntu można znaleźć w art. 4 ust. 1 GospNierU, zgodnie z którą jest to nieruchomości wraz z częściami składowymi, z wyłączeniem budynków i lokali, jeżeli stanowią odrębny przedmiot własności.

1.3.3. Budynek a budowla

Prawidłowe ujęcie w ewidencji bilansowej obiektu środka trwałego wymaga rozstrzygnięcia, czy stanowi on przedmiot ewidencji. Polskie standardy rachunkowości nie definiują takich pojęć jak budynek czy budowla, jednak mogą one być pomocne na potrzeby ewidencji do wyodrębnienia obiektu inwentarzowego środka trwałego ujmowanego w ewidencji bilansowej.

W świetle zapisów pkt 5.7 KSR 11 nie łączy się w jeden (pojedynczy) obiekt inwentarzowy kilku indywidualnych składników aktywów, jeżeli każdy spełnia definicję środka trwałego, nawet wtedy, gdy są ze sobą połączone. Na przykład budynek lub budowla nie stanowią jednego obiektu z gruntem, na którym zostały posadowione, mimo iż są z nim trwale połączone. Decydują o tym różne grupy klasyfikacji rodzajowej środków trwałych oraz fakt, iż budynek lub budowla są amortyzowane, a grunt – nie. Podobnie budynki w zabudowie szeregowej nie stanowią jednego obiektu inwentarzowego, mimo iż posiadają wspólne ściany. Kluczowa jest tu zdolność do samodzielnego wykonywania funkcji przez każdy z tych budynków. Zbiorczy obiekt inwentarzowy mogą tworzyć obiekty zespolone funkcjonalnie, w skład których mogą wchodzić środki trwałe różne co do rodzaju, ale pełniące swą funkcję łącznie, lub obiekty zespolone rodzajowo, w skład których wchodzi środki trwałe identyczne lub podobne co do rodzaju (np. liczniki energii elektrycznej, meble, latarnie, wiaty komunikacyjne, pojemniki na śmieci).

Definicja budynku zawarta w art. 3 ust. 2 PrBud wskazuje, że jest to taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach. Zgodnie z zapisami pkt 2 PKOBR budynki to zadaszone obiekty budowlane wraz z wbudowanymi instalacjami i urządzeniami technicznymi, wykorzystywane dla potrzeb stałych. Przystosowane są do przebywania ludzi, zwierząt lub ochrony przedmiotów.

Za szczególny rodzaj budynku uważa się wiatę, która stanowi pomieszczenie naziemne, nieobudowane ścianami ze wszystkich stron lub nawet w ogóle ścian pozbawione.

W przypadku budynków połączonych ze sobą (np. domy bliźniacze lub szeregowe), budynek jest budynkiem samodzielnym, jeśli jest oddzielony od innych jednostek ścianą przeciwpożarową od fundamentu po dach. Gdy nie ma ściany przeciwpożarowej, budynki połączone ze sobą uważane są za budynki odrębne, jeśli mają własne wejścia, są wyposażone w oddzielne instalacje i oddzielnie wykorzystywane.

Budynki obejmują również samodzielne podziemne obiekty budowlane przystosowane do ochrony ludzi, zwierząt lub przedmiotów (np. podziemne schrony, szpitale, centra handlowe oraz warsztaty i garaże).

Budowla natomiast jest to każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe (zob. ppkt 1.3.4), lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych, elektrowni wiatrowych, morskich turbin wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

W art. 3 ust. 5 PrBud zdefiniowano także tymczasowe obiekty budowlane. W myśl tego przepisu tymczasowym obiektem budowlanym jest obiekt budowlany przeznaczony do czasowego użytkowania w okresie krótszym od jego trwałości technicznej, przewidziany do przeniesienia w inne miejsce lub rozbiórki, a także obiekt budowlany niepołączony trwale z gruntem, jak: strzelnice, kioski uliczne, pawilony sprzedaży ulicznej i wystawowe, przykrycia namiotowe i powłoki pneumatyczne, urządzenia rozrywkowe, barakowozy, obiekty kontenerowe, przenośne wolno stojące maszty antenowe.

Przykład

Jednostka otrzymała kamień (głaz), który został postawiony na placu. Na głazie postanowiono zamontować tablicę informacyjną o roku wybudowania budynku, w którym jednostka prowadzi statutową działalność operacyjną.

Jednostka zidentyfikowała składnik majątku i wprowadziła do ewidencji bilansowej obiekt inwentarzowy o nazwie „Pomnik”.

Zgodnie z objaśnieniami grupy 1 KŚTR w skład budynku jako pojedynczego obiektu inwentarzowego wlicza się również tzw. obiekty pomocnicze obsługujące dany budynek, np. chodniki, dojazdy, podwórka, place, ogrodzenia, studnie itp. Obiekty pomocnicze obsługujące więcej niż jeden budynek należy zaliczać do właściwych rodzajów zgodnie z ich przeznaczeniem. Według objaśnień do grupy 2 KŚT „Obiekty inżynierii lądowej i wodnej” obejmuje ona obiekty budowlane naziemne i podziemne o charakterze stałym nieklasyfikowane jako budynki, tj.: kompleksowe budowle na terenach przemysłowych, rurociągi, linie telekomunikacyjne i elektroenergetyczne, infrastrukturę transportu oraz pozostałe obiekty

inżynierii lądowej i wodnej. O zaliczeniu obiektu budowlanego do odpowiedniej podgrupy decyduje jego przeznaczenie oraz konstrukcja i wyposażenie. Za odrębny obiekt uważa się w zasadzie każdy samodzielny obiekt inżynierii lądowej lub wodnej wraz z fundamentem i konstrukcją nośną.

Traktując pomnik jako odrębny środek trwały, należałoby go zakwalifikować do rodzaju 291 KŚT – „Pozostałe obiekty inżynierii lądowej i wodnej, gdzie indziej niesklasyfikowane” oraz amortyzować stawką amortyzacji 4,5% (zgodnie z prawem podatkowym).

1.3.4. Obiekty liniowe

Odrębną kategorią obiektów, które mogą być przedmiotem ewidencji bilansowej, są obiekty liniowe definiowane zarówno na potrzeby prawa bilansowego, jak i budowlanego. W świetle zapisów pkt 5.11. KSR 11 szczególną odmianą zbiorczego obiektu inwentarzowego, zespolonego funkcjonalnie, są sieciowe środki trwałe, w tym obiekty budowlane liniowe w rozumieniu PrBud. Na potrzeby KSR 11 przez sieciowy środek trwały rozumie się zespół środków trwałych połączonych ze sobą w celu realizowania zadań przesyłowych, dystrybucyjnych lub transportowych. Sieć służy zwykle do przesyłu lub dystrybucji mediów (np. wody, energii elektrycznej, ciepłej, gazu, ścieków, powietrza, paliw płynnych), przesyłu sygnałów i informacji (np. sieci komputerowe, telekomunikacyjne, telewizyjne) lub do celów komunikacyjnych (sieci drogowe, szynowe).

Obiekt liniowy w pkt 3a PrBud definiowany jest jako obiekt budowlany, którego charakterystycznym parametrem jest długość, w szczególności droga wraz ze zjazdami, droga kolejowa, wodociąg, kanał, gazociąg, ciepłociąg, rurociąg, linia i trakcja elektroenergetyczna, linia kablowa naziemna i umieszczona bezpośrednio w ziemi, podziemna, wał przeciwpowodziowy oraz kanalizacja kablowa, przy czym kable zainstalowane w kanalizacji kablowej, kable zainstalowane w kanale technologicznym oraz kable telekomunikacyjne dowieszone do już istniejącej linii kablowej naziemnej nie stanowią obiektu budowlanego lub jego części ani urządzenia budowlanego.

Na potrzeby ewidencji bilansowej przyjmuje się, że każdy obiekt budowlany stanowi odrębny środek trwały, o ile jednostka nie łączy ich według zasad opisanych w dalszej części standardu. Wyodrębnienie obsługujących sieć obiektów budowlanych następuje zgodnie z przepisami PrBud, a większość obiektów budowlanych posiada książkę obiektu budowlanego, mostowego lub drogi, co pozwala odróżnić te obiekty od siebie. Ponadto, zgodnie z zapisami pkt 5.14. KSR 11, nie traktuje się jako odrębnego obiektu środków trwałych instalacji niespełniających definicji obiektu budowlanego, trwale związanych z obiektem budowlanym liniowym i zapewniających możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem. Wchodzą one

w skład obiektu budowlanego, który obsługują. Urządzenia techniczne stanowią odrębne obiekty inwentarzowe, pod warunkiem że samodzielnie spełniają definicję środka trwałego (np. nie są jedynie częściami składowymi, dodatkowymi lub częściami peryferyjnymi środka trwałego lub nie posiadają niskiej wartości).

Jednostka może tworzyć zbiorcze obiekty inwentarzowe, składające się z więcej niż jednego sieciowego środka trwałego, nawet gdy pojedynczo mają one istotną wartość, jednak pod warunkiem zachowania zasad określonych w KŚT (np. dla rurociągów).

1.3.5. Urządzenia budowlane oraz wyposażenie techniczne będące elementami obiektów budowlanych

Przy tworzeniu obiektu inwentarzowego środka trwałego rozstrzygnięcia wymaga często prawidłowe ustalenie jego zakresu w kontekście elementów, które są w niego wbudowane. Zgodnie z art. 3 ust. 9 PrBud są to urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki.

W świetle objaśnień szczegółowych do grupy 1 KŚTR do wyposażenia budynku zalicza się wszystkie instalacje wbudowane w konstrukcje budynku na stałe, np. instalacje sanitarne, elektryczne, sygnalizacyjne, komputerowe, telekomunikacyjne, przeciwpożarowe oraz normalne wyposażenie budynku, takie jak wbudowane meble.

W skład budynku jako pojedynczego obiektu inwentarzowego wlicza się także obiekty pomocnicze obsługujące dany budynek, przykładowo chodniki, dojazdy, podwórka, place, ogrodzenia, studnie.

Obiekty pomocnicze obsługujące więcej niż jeden budynek należy zaliczać do właściwych rodzajów zgodnie z ich przeznaczeniem.

1.3.6. Praktyczne wykorzystanie przepisów technicznych przy ujmowaniu i wycenie środków trwałych na przykładzie budynków

Poszczególne obiekty inwentarzowe ujmuje się w księgach rachunkowych jednostki w wartości początkowej. Obiekt inwentarzowy jest podstawową jednostką ewidencji środków trwałych. Przystępując do rozliczenia poniesionych nakładów majątkowych na poszczególne obiekty środków trwałych, należy prawidłowo zidentyfikować i wyodrębnić składniki aktywów, które samodzielnie będą pełniły określone funkcje w procesie gospodarczym.

Przykład

Dział księgowości otrzymał dokumenty stwierdzające wykonanie prac w postaci adaptacji i rozbudowy szkoły. W skład prac wchodziły roboty budowlane, elektryczne, instalacje, zagospodarowanie terenu. W ramach tej inwestycji zostały także wykonane: plac zabaw, ogrodzenie szkoły, montaż małej architektury (ławki, kosze) oraz dostawa i montaż wyposażenia stałego, dostawa i montaż windy wewnętrznej. Podana jest jedna kwota ogółem.

Pytanie: *Czy w takim wypadku należy przyjąć, że jest to zwiększenie wartości budynku i przyjąć na grupę 1 KŚT jako jeden obiekt?*

Odpowiedź: Obiekt inwentarzowy środka trwałego powinien zostać ujęty w księgach rachunkowych jako odrębny składnik aktywów. W opisywanym przypadku należy wyodrębnić plac zabaw (lub elementy placu zabaw), ławki, kosze. Pozostałe elementy wbudowane w budynek lub stanowiące obiekty pomocnicze budynku, takie jak: ogrodzenie szkoły, wyposażenie stałe, dostawa i montaż windy powinny zwiększyć wartość początkową budynku. Wyodrębnienie poszczególnych obiektów inwentarzowych wymaga w pierwszej kolejności zwrócenia uwagi na zapisy art. 3 ust. 1 pkt 15 RachunkU, zgodnie z którym przez środki trwałe rozumie się rzeczowe aktywa trwałe kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki.

Stosownie do objaśnień pkt 5.7. KSR 11 nie łączy się w jeden (pojedynczy) obiekt inwentarzowy kilku indywidualnych składników aktywów, jeżeli każdy spełnia definicję środka trwałego, nawet wtedy, gdy są ze sobą połączone. Kluczowa jest tu zdolność do samodzielnego wykonywania funkcji przez każdy z tych budynków.

Innym przykładem obrazującym znaczenie przepisów technicznych przy ujmowaniu środków trwałych w ewidencji bilansowej może być odpowiednie ujęcie w ewidencji placu zabaw.

Przykład

Plac zabaw doposażono w trampoliny ziemne, usunięto karpę po wyciętym drzewie, dodatkowo zamontowano trampoliny dla osób niepełnosprawnych, położono bezpieczną nawierzchnię poliuretanową, zamontowano tablicę z regulaminem, ławki i kosze na śmieci.

Pytanie: *Czy zestaw trampolin ziemnych wraz z nawierzchnią poliuretanową należy przyjąć do ewidencji środków trwałych, a tablicę, ławki i kosze na śmieci – do pozostałych środków trwałych?*

Odpowiedź: Zgodnie z art. 3 ust. 4 PrBud obiektami małej architektury są niewielkie obiekty, a w szczególności: kultu religijnego, np. kapliczki, krzyże przydrożne, figury, posągi, wodotryski i inne obiekty architektury ogrodowej oraz użytkowe służące rekreacji codziennej i utrzymaniu porządku, jak: piaskownice, huśtawki, drabinki, śmietniki. Elementy placu zabaw powinny zostać również wyodrębnione w ewidencji bilansowej.

Opisane w pytaniu trampoliny mogą stanowić samodzielny środek trwały, tj. zbiorczy obiekt inwentarzowy zespolony rodzajowo. W skład obiektu zespolonego rodzajowo, zgodnie z zapisami pkt 5.8. KSR 11, wchodziły środki trwałe identyczne lub podobne co do rodzaju.

W zależności od rozstrzygnięć przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, z uwagi na niską jednostkową wartość, wyposażenie w postaci tablic, ławek, koszy na śmieci może zostać objęte ewidencją bilansową pozostałych środków trwałych umarżanych jednorazowo w momencie oddania do użytkowania.

W wartości początkowej środka trwałego w postaci trampolin należy ująć wszystkie koszty poprzedzające jego oddanie do użytkowania, w tym usunięcie drzew, montaż i wykonanie powierzchni bezpiecznej dla trampolin.

1.4. Klasyfikacja Środków Trwałych (KŚT)

W Rachunku nie określono, co stanowi pojedynczy obiekt środka trwałego. Możliwe byłoby więc rozwiązanie, w którym za jeden środek trwały może być uznana grupa składników, które nie są jednakowe, ale są wykorzystywane jako całość, np. zestaw komputerowy złożony z kilku obiektów, ale tworzący jedno stanowisko pracy.

Jednostki nie mają jednak pełnej dowolności w określaniu, czym jest pojedynczy obiekt środka trwałego, ponieważ mają obowiązek stosowania KŚTR.

Klasyfikacja środków trwałych jest usystematyzowanym zbiorem obiektów majątku trwałego, służącym m.in. do celów ewidencyjnych, ustalania stawek odpisów amortyzacyjnych oraz badań statystycznych.

W KŚT za podstawową jednostkę ewidencji przyjmuje się pojedynczy element majątku trwałego spełniający określone funkcje w procesie wytwarzania wyrobów i świadczenia usług. Może być nim budynek, maszyna, pojazd mechaniczny itp. Jedynie w nielicznych przypadkach dopuszcza się w ewidencji przyjęcie za pojedynczy obiekt obiektu zbiorczego, którym może być zespół przewodów rurociągowych lub zespół latarni jednego typu użytkowanych na terenie zakładu, ulicy, osiedla, zespoły komputerowe itp.

Klasyfikacja Środków Trwałych wyodrębnia na pierwszym szczeblu podziału klasyfikacyjnego 10 następujących jednocyfrowych grup środków trwałych:

- 0 grunty
- 1 budynki i lokale oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego i spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego
- 2 obiekty inżynierii lądowej i wodnej
- 3 kotły i maszyny energetyczne
- 4 maszyny, urządzenia i aparaty ogólnego zastosowania
- 5 maszyny, urządzenia i aparaty specjalistyczne
- 6 urządzenia techniczne
- 7 środki transportu
- 8 narzędzia, przyrządy, ruchomości i wyposażenie, gdzie indziej niesklasyfikowane
- 9 inwentarz żywy

Wyżej wymienione grupy środków trwałych dzielą się na drugim szczeblu podziału klasyfikacyjnego na podgrupy, którym nadano symbole dwucyfrowe. Wprowadzono też trzeci szczebel podziału klasyfikacyjnego środków trwałych, którym nadano symbole trzycyfrowe. Klasyfikacja Środków Trwałych uległa zmianom od 1.1.2018 r.

1.5. Ulepszenia w obcych środkach trwałych

Zgodnie z art. 31 Rachunku wartość początkową, stanowiącą cenę nabycia lub koszt wytworzenia środka trwałego powiększają koszty jego ulepszenia, polegającego na przebudowie, rozbudowie, modernizacji lub rekonstrukcji i powodującego, że wartość użytkowa tego środka po zakończeniu ulepszenia przewyższa posiadaną przy przyjęciu do używania wartość użytkową, mierzoną okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych za pomocą ulepszonego środka trwałego, kosztami eksploatacji lub innymi miarami. Warto pamiętać, że pojęcie ulepszenia zostało odniesione w Rachunku do środków trwałych, a nie innych kategorii aktywów – w szczególności nie dotyczy ono WNiP.

Ulepszenia w obcych środkach trwałych są to aktywowane koszty poniesione w celu przystosowania wynajętego czy też wydzierżawionego budynku (np. założenie klimatyzacji w wynajmowanych pomieszczeniach biurowych czy postawienie ścianek działowych w wynajmowanym lokalu w centrum handlowym) poczynione w okresie opisanym w umowie, za zgodą właściciela/wynajmującego dany obiekt. Ulepszenia, aby mogły być uznane za środki trwałe, muszą spełniać zarówno definicję aktywów, aktywów trwałych, jak i definicję środka trwałego (m.in. być zdatne do użytku).

Ulepszenie w obcym środku trwałym powinno nosić również znamiona ulepszenia określone w Rachunku, czyli m.in. powodować, że wartość użytkowa ulepszonego cudzego obiektu zostanie zwiększona. Jeżeli warunek ten nie jest spełniony, nakłady na roboty w obcym środku trwałym należy uznać za remont (np. przemalowanie wynajmowanego pomieszczenia biurowego) oraz obciążyć nimi bieżące koszty. Wydatki te nie będą stanowiły ulepszenia w obcym środku trwałym, a w związku z tym również środka trwałego jednostki.

Koszty związane z ulepszeniem ewidencjonuje się na koncie „Środki trwałe w budowie”. Po zakończeniu prac związanych z przystosowaniem obcego środka trwałego do używania wszystkie koszty ulepszenia w obcym środku trwałym przenosi się na stronę Wn konta „Środki trwałe”. Po zakończeniu ulepszenia i przyjęciu do używania tego środka trwałego poniesione koszty nie będą zwiększać wartości początkowej tego środka trwałego, która będzie podstawą naliczania amortyzacji.

Ważne

Ulepszenia w obcych środkach trwałych w prawie bilansowym należy traktować analogicznie do ulepszenia w obcych środkach trwałych według prawa podatkowego (ogół kosztów „inwestycyjnych” poniesionych przez jednostkę, za zgodą właściciela, w celu przystosowania do używania składnika majątkowego).

Co ważne, zgodnie z przepisami podatkowymi nie trzeba dokonywać fizycznej likwidacji inwestycji w obcym środku trwałym, aby móc jego niezamortyzowaną wartość zaliczyć do KUP. Likwidację inwestycji w obcym środku trwałym należy rozumieć jako definitywne wyzbycie się inwestycji w obcym środku trwałym (wykreślenie z ewidencji), m.in. w następstwie pozostawienia poniesionych nakładów u wynajmującego – właściciela środka trwałego.

Pogląd taki, zgodny z prawem bilansowym, jest również prezentowany w interpretacjach organów podatkowych, np. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 24.9.2015 r. (ITPB3/4510-381/15/JG, Legalis) lub interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 8.3.2018 r. (0114-KDIP-2-1.4010.33.2018.1.AJ, Legalis).

W przypadku gdy jednostka dokonująca ulepszenia w obcym środku trwałym po pewnym czasie zakupi ten środek trwały, powinna ona kontynuować amortyzację dotychczasowej inwestycji (ulepszenia) w obcym środku trwałym. Zasada ta dotyczy zarówno prawa podatkowego, jak i bilansowego.

Przykład

Spółka ALFA wynajmowała lokal od spółki BETA. Dokonała w tym lokalu ulepszenia w kwocie 200 000 zł, które amortyzowała. W ostatnim roku trwania umowy najmu spółka ALFA kupiła cały lokal od spółki BETA. Wówczas:

- 1) spółka ALFA może kontynuować amortyzację ulepszenia w obcym środku trwałym (tj. nakładów na ulepszenie w kwocie 100 000 zł), a zakupiony lokal amortyzować oddzielnie (jednak od ceny nabycia nieobejmującej nakładów na ulepszenie) lub
- 2) zwiększyć cenę nabycia lokalu o niezamortyzowaną część ulepszenia (o ile cena nabycia nie uwzględnia wydatków na ulepszenie) i amortyzować jako jeden składnik majątku.

1.6. Inwentarz żywy

Do inwentarza żywego zalicza się niewątpliwie:

- 1) zwierzęta hodowlane: konie, bydło, trzodę, owce, kozy,
- 2) zwierzęta pociągowe, m.in. konie, woły, muły,
- 3) wszystkie zwierzęta reproduktory w jednostkach zajmujących się produkcją zwierzęcą,
- 4) wszystkie zwierzęta w cyrkach, ogrodach zoologicznych.

Te zwierzęta, zgodnie z KSR 12, zalicza się do biologicznych aktywów trwałych: są one wykorzystywane dłużej niż rok, w wielu cyklach produkcyjnych.

Do środków trwałych zalicza się biologiczne aktywa w produkcji zarówno zwierzęcej, jak i roślinnej. Biologiczne aktywa trwałe w produkcji roślinnej obejmują uprawy roślin wieloletnich, pełniących funkcję aktywów produkcyjnych, np. drzewa owocowe (sady), plantacje krzewów owocowych (np. porzeczek, malin), winnice, uprawy truskawek, mateczniki podkładki wegetatywnych, szparagarnie, chmielniki.

Ze względu na kryterium istotności oraz okres wykorzystywania pozostałe zwierzęta:

- 1) młode w odchowcie (cielęta, jałowki, źrebaki, prosięta, jagnięta),
- 2) zwierzęta w tuczu (konie rzeźne, drób w tuczu),
- 3) drób hodowlany (kury nioski),
- 4) roje pszczół,
- 5) ryby,
- 6) zwierzęta futerkowe (lisy, jenoty, norki, szynszyle),
- 7) zwierzęta udomowione (psy, koty, rybki akwariowe),

– zalicza się do aktywów obrotowych (biologicznych aktywów obrotowych).

Podobnie w produkcji roślinnej aktywami obrotowymi będą m.in.:

- 1) uprawy jednoroczne (lucerny, koniczyny),
- 2) produkty rolnicze (np. nasiona zbóż, chmiel, warzywa i owoce, kwiaty i rośliny ozdobne),
- 3) drzewka owocowe nadające się do sprzedaży,
- 4) podkładki generatywne, śpiące oczka, zrazy, sadzonki.

Zwierzęta w trakcie roku obrotowego można ujmować jako aktywa obrotowe, a dopiero na koniec okresu sprawozdawczego ustalić, które z nich kwalifikują się do zaliczenia w poczet środków trwałych, oraz wycenić je w cenie ich nabycia. Jeżeli te zwierzęta były wyhodowane we własnym zakresie, wycena następuje w cenach ich sprzedaży pomniejszonych o zysk. Nie dokonuje się wówczas amortyzacji tych zwierząt.

Ważne

Inwentarz żywy to pojęcie zbiorcze dla zwierzęcych aktywów trwałych i obrotowych. Do środków trwałych zalicza się inwentarz żywy będący aktywem trwałym.

Inwentarz żywy ujmuje się jedynie wówczas, gdy spełnia on definicję aktywów: jednostka sprawuje nad nimi kontrolę oraz istnieje prawdopodobieństwo, że uzyska z nich w przyszłości korzyści ekonomiczne, a ich wartość można ustalić w sposób wiarygodny. Szczegółowe zasady wyceny inwentarza żywego, zaliczanego do aktywów trwałych i obrotowych, opisano w rozdziale II w części II.

2. Środki trwałe zgodnie z przepisami podatkowymi

Zgodnie z przepisami podatkowymi (art. 16a ust. 1 i 2 PDOPrU oraz art. 22a ust. 1 i 2 PDOFizU) środki trwałe to:

- 1) stanowiące własność lub współwłasność podatnika,
- 2) nabyte lub wytworzone we własnym zakresie,
- 3) kompletne i zdane do użytku w dniu przyjęcia do używania,
- 4) o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok,
- 5) wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub umowy leasingu operacyjnego

– grunty, budowle, budynki oraz lokale będące odrębną własnością, maszyny, urządzenia i środki transportu oraz inne przedmioty spełniające wyżej wymienione kryteria.

Środkami trwałymi – niezależnie od przewidywanego okresu używania – są również:

- 1) przyjęte do używania inwestycje w obcych środkach trwałych,
- 2) budynki i budowle wybudowane na cudzym gruncie,
- 3) budowle, budynki oraz lokale będące odrębną własnością, maszyny, urządzenia, środki transportu, i inne przedmioty, które nie stanowią własności lub współwłasności podatnika, ale są wykorzystywane przez niego na potrzeby związane z prowadzoną działalnością na podstawie umowy leasingu finansowego zawartej z właścicielem lub współwłaścicielami tych środków trwałych.

Do środków trwałych przepisy podatkowe nie zaliczają natomiast (klasyfikując je jako WNIPI):

- 1) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego,
- 2) spółdzielczego prawa do lokalu użytkowego,
- 3) prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej.

Definicja środków trwałych według przepisów podatkowych jest zbliżona do ich definicji zawartej w Rachunku. Najważniejsze różnice to:

- 1) wynajem – wynajęte innej jednostce aktywa, np. budynek, zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 17 Rachunku będą stanowiąc inwestycję (gdy spełnią warunki nieruchomości inwestycyjnej), jednak zgodnie z przepisami podatkowymi budynek tego typu nie będzie inwestycją, ale będzie stanowił środek trwały (np. w umowie leasingu operacyjnego);

- 2) kwestia własności i kontroli, np. po spełnieniu warunków określonych w art. 3 ust. 4 Rachunku jednostka może użytkowane na podstawie umowy najmu aktywo zakwalifikować jako środek trwały (mimo że nie ma do niego tytułu własności), podatkowo jednak aktywa te nie będą jej środkiem trwałym, jeśli nie będą spełniały warunków wskazanych w prawie podatkowym (art. 17a i 17b PDOPrU oraz art. 23a i 23b PDOFizU);
- 3) przepisy podatkowe nie zaliczają do środków trwałych inwentarza żywego;
- 4) dzieła sztuki i eksponaty muzealne w prawie bilansowym co do zasady stanowią inwestycje, natomiast w prawie podatkowym mogą stanowić środki trwałe, ale nie inwestycje.

3. Środki trwałe – leasing, najem, dzierżawa

3.1. Warunki ujmowania obcych środków trwałych w prawie bilansowym

Do środków trwałych jednostka może zaliczyć obiekty, które nie są jej własnością, lecz są przez nią używane na podstawie umowy spełniającej określone warunki. W Rachunku nie występuje co prawda pojęcie leasingu finansowego, mowa jest jedynie o umowie, na podstawie której jedna strona (zwana finansującym) oddaje drugiej stronie (zwanej korzystającym) środki trwałe do odpłatnego używania lub pobierania pożytków na czas oznaczony.

Do środków trwałych w jednostce zalicza się więc cudze środki trwałe, użytkowane przez jednostkę na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub leasingu, jeżeli spełniony jest chociażby jeden z poniższych siedmiu warunków (art. 3 ust. 4 Rachunku):

- 1) po zakończeniu okresu, na który została zawarta umowa, na mocy jej zapisów, środek trwały staje się własnością jednostki; warunek ten jest spełniony wówczas, gdy umowa leasingu wyraźnie przewiduje, że po jej zakończeniu następuje nieodpłatne przeniesienie własności przedmiotu leasingu na korzystającego (sytuacja ta ma miejsce np. wtedy, gdy opłata końcowa została wliczona w opłaty podstawowe uiszczane w okresie leasingu);
- 2) po zakończeniu okresu, na który została zawarta umowa, na mocy jej zapisów, jednostka ma prawo do nabycia środka trwałego po cenie niższej od wartości rynkowej z dnia nabycia; warunek ten jest spełniony, jeżeli jednostka ma określone w umowie prawo do nabycia aktywa stanowiącego przedmiot umowy za cenę, która wedle przewidywań dokonanych przy zawieraniu umowy będzie

- znacząco niższa od jej wartości rynkowej – już przy zawieraniu umowy istnieje więc wystarczająca pewność, że korzystający (wynajmujący) z tego prawa po zakończeniu umowy skorzysta; szacując wartość aktywa na dzień kończący umowę, można przyjąć wartości podobnych aktywów, o podobnym stopniu zużycia jak aktywo będące przedmiotem umowy po jej zakończeniu;
- 3) okres, na jaki została zawarta umowa, w przeważającej części odpowiada przewidywanemu okresowi ekonomicznej użyteczności aktywa (okres, na jaki została zawarta umowa, nie może być krótszy niż 3/4 okresu ekonomicznej użyteczności aktywa); prawo do przedmiotu umowy może, ale nie musi być przeniesione na korzystającego po jej zakończeniu; szacując przewidywany okres ekonomicznej użyteczności środka trwałego, można przyjąć okresy ekonomicznej użyteczności porównywalnych składników aktywów albo powszechnie stosowane (również podatkowo) stawki amortyzacyjne;
 - 4) suma opłat pomniejszonych o dyskonto, ustalona w dniu zawarcia umowy i przypadająca do zapłaty w okresie jej obowiązywania, przekracza 90% wartości rynkowej przedmiotu umowy na dzień zawarcia umowy; przy wyliczaniu wskazanej „sumy opłat” należy uwzględnić również kwotę, którą jednostka zobowiązuje się zapłacić za przeniesienie na siebie własności przedmiotu umowy; jeżeli płatności za świadczenia dodatkowe (np. opłaty za serwis przedmiotu leasingu, jego ubezpieczenie) są uiszczane wraz z opłatami podstawowymi (tzn. korzystający nie ma możliwości zawarcia umowy leasingu bez jednoczesnego zawarcia umowy o serwis lub ubezpieczenia), a usługi te nie przynoszą korzystającemu dodatkowych korzyści, to zalicza się je do sumy opłat leasingowych; do zdyskontowania sumy opłat leasingowych stosuje się stopę procentową leasingu aktualną na dzień zawarcia umowy, a w razie jej braku, stopę procentową korzystającego, aktualną na dzień zawarcia umowy;
 - 5) umowa zawiera przyrzeczenie finansującego do zawarcia z jednostką kolejnej umowy o oddanie w odpłatne używanie tego samego aktywa lub przyrzeczenie przedłużenia umowy dotychczasowej, na warunkach korzystniejszych niż w dotychczasowej umowie; warunek ten jest spełniony, gdy umowa przewiduje możliwość zatrzymania czy wymiany przedmiotu umowy na warunkach znacznie korzystniejszych od przewidzianych w dotychczas obowiązującej umowie, tak że na dzień zawarcia umowy jest wystarczająco pewne, iż leasingobiorca skorzysta z możliwości przedłużenia umowy;
 - 6) umowa przewiduje możliwość jej wypowiedzenia z zastrzeżeniem, że wszelkie powstałe z tego tytułu koszty i straty poniesione przez finansującego

pokrywa jednostka, np. umowa zawiera klauzulę o istotnej kwotowo karze umownej obciążającej korzystającego;

- 7) aktywo zostało dostosowane do indywidualnych potrzeb jednostki, co oznacza, że bez wprowadzania w nim istotnych zmian może ono być używane wyłącznie przez tę jednostkę (środek ten powinien więc mieć specjalistyczny charakter); warunek ten nie będzie spełniony, jeżeli środek ten mógłby być używany przez innego korzystającego bez dokonywania w nim przeróbek czy ulepszeń.

Spełnienie chociażby jednego z powyższych siedmiu warunków oznacza, że jednostka zalicza przedmiot umowy leasingu do swoich środków trwałych oraz dokonuje jego amortyzacji. W przeciwnym wypadku jednostka nie zalicza używanego na podstawie takiej umowy obiektu do swoich środków trwałych.

Podobnie do środków trwałych jednostka **nie zalicza** środków trwałych użytkowanych na podstawie umowy użyczenia (np. lodówek w sklepie, stanowiących własność wytwórcy przechowywanych w nich mrożonek na sprzedaż). W takiej sytuacji jednostka ujmuje je jedynie w ewidencji pozabilansowej.

Finansujący (jednostka, która oddała swój środek trwały do używania innej jednostce na podstawie umowy leasingu finansowego, a więc spełniającej jeden z powyższych warunków) nie zalicza do swoich środków trwałych przedmiotu oddanego w leasing finansowy. Jego wartość traktuje się jako aktywa finansowe odpowiednio jako inne długoterminowe lub krótkoterminowe aktywa (więcej w rozdziale IV w części VIII).

Może również zaistnieć sytuacja, gdy jednostka, na rzecz której inny przedsiębiorca ma świadczyć usługi, nieodpłatnie udostępni temu przedsiębiorcy swój środek trwały (np. maszynę) wyłącznie w celu wykonania tejże usługi.

Przykład

Spółka ALFA zamówiła u spółki BETA usługę obróbki metalu. Jednocześnie spółka ALFA udostępniła nieodpłatnie spółce BETA swoją maszynę do obróbki metalu. Zgodnie z umową użyczenia spółka BETA może wykorzystywać maszynę wyłącznie do świadczenia usług na rzecz spółki ALFA, a dzięki użyczeniu maszyny cena za usługę będzie odpowiednio niższa.

W takim przypadku można wskazać, że świadczenie, mimo braku przepływu gotówkowego, będzie wzajemne i ekwiwalentne. Wobec tego na gruncie przepisów prawa podatkowego nie powstanie u spółki BETA nieodpłatne świadczenie z tytułu użytkowania nieodpłatnego maszyny od spółki ALFA, gdyż jak wskazują liczne wyroki NSA (wyr. NSA z 23.5.2014 r., II FSK 1557/12, Legalis; wyr. NSA z 14.3.2013 r., II FSK 1523/11, Legalis) świadczenie uzyskane przez podatnika w sytuacji, gdy spełniający świadczenie uzyskuje lub ma uzyskać od podatnika w przyszłości wzajemnie inne przysporzenie majątkowe,

nie ma charakteru nieodpłatnego. Reasumując, u spółki BETA z tytułu otrzymania nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy nie powstanie przychód podatkowy, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 2 PDOPrU.

Z kolei na mocy art. 16 ust. 1 pkt 63 lit. c PDOPrU nie uważa się za KUP odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oddanych do nieodpłatnego używania – za miesiące, w których składniki te były oddane do nieodpłatnego używania. Jednakże, jak wskazano, maszyna nie została oddana nieodpłatnie, gdyż w przyszłości jej użyczenie przyczyni się do zmniejszenia ceny za usługę: spółka ALFA udostępnia spółce BETA maszynę z myślą o korzyści ekonomicznej, gdyż dzięki takiemu ukształtowaniu współpracy cena należna spółce BETA za wykonane usługi będzie niższa. Wskazuje się, że takie działania przyczyniają się do zachowania bądź zabezpieczenia źródła przychodów, a więc amortyzacja maszyn przez spółkę ALFA może być uznana za KUP (wskazują na to np. interpretacje KIS z 12.6.2020 r., 0111-KDIB1-2.4010.76.2020.3.AK, Legalis, i interpretacja KIS z 12.6.2020 r., 0111-KDIB1-2.4010.75.2020.3.BD, Legalis).

3.2. Uproszczenia – jednostki małe, mikro

Jednostki (w tym także JSFP oraz jednostki, o których mowa w art. 3 ust. 2 PożPubWolontU), które za poprzedni rok obrotowy nie przekroczyły co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości²:

- 1) 25 500 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego,
- 2) 51 000 000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy,
- 3) 50 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty

– **mogą dokonywać kwalifikacji umów leasingu według zasad określonych w przepisach podatkowych.**

W praktyce oznacza to, że w małych jednostkach bardzo często mamy do czynienia wyłącznie z leasingiem operacyjnym w księgach rachunkowych, mimo że umowy zawierają przyrzeczenie przeniesienia własności po jej zakończeniu.

Powyższy zapis dotyczący uproszczenia nie dotyczy:

- 1) jednostek organizacyjnych działających (oraz jednostek zamierzających ubiegać się albo ubiegających się o zezwolenie na wykonywanie działalności) na podstawie PrBank, przepisów o obrocie papierami wartościowymi, przepisów o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi, przepisów o dzia-

łalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej, przepisów o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych lub przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych;

- 2) jednostek zamierzających ubiegać się albo ubiegających się o wpis do rejestru zarządzających ASI na podstawie przepisów o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi;
- 3) alternatywnych spółek inwestycyjnych w rozumieniu przepisów o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi, w tym uprawnionych do posługiwania się nazwą „EuVECA” albo „EuSEF”;
- 4) emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu oraz emitentów zamierzających ubiegać się lub ubiegających się o ich dopuszczenie do obrotu na jednym z rynków regulowanych EOG;
- 5) emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu w alternatywnym systemie obrotu;
- 6) krajowych instytucji płatniczych;
- 7) instytucji pieniądza elektronicznego.

3.3. Środki trwałe użytkowane na podstawie umowy leasingu, najmu, dzierżawy a przepisy podatkowe

Jednostka użytkująca środek trwały na podstawie umowy leasingu zalicza go do swoich środków trwałych, jeżeli spełnione są łącznie trzy warunki:

- 1) umowa leasingu została zawarta na czas oznaczony;
- 2) suma ustalonych w umowie leasingu opłat, pomniejszona o należny VAT, odpowiada co najmniej wartości początkowej środka trwałego, a w przypadku zawarcia przez finansującego następnej umowy leasingu środka trwałego, będącego uprzednio przedmiotem takiej umowy – odpowiada co najmniej jego wartości rynkowej z dnia zawarcia następnej umowy leasingu;
- 3) umowa zawiera postanowienie, że w podstawowym okresie umowy leasingu odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający. Szerzej na ten temat w rozdziale IV w części VIII.

4. Aktywa niskocenne

4.1. Zakwalifikowanie niskocennych aktywów jako środek trwały

Niskocenne środki trwałe (czyli składniki majątku o niskiej jednostkowej wartości, ale spełniające kryteria uznania ich za środki trwałe) można albo zaliczyć

² Ustawa z 9.11.2018 r. o zmianie niektórych ustaw w celu wprowadzenia uproszczeń dla przedsiębiorców w prawie podatkowym i gospodarczym (obowiązująca od 1.1.2019 r.) wprowadziła podniesienie progów z 17 000 000 zł na 25 500 000 zł w przypadku sumy aktywów bilansu oraz z 34 000 000 zł na 51 000 000 zł w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów.

do środków trwałych, albo w ramach uproszczeń przewidzianych w art. 4 ust. 4 RachunkU, na mocy decyzji kierownika jednostki, nie zaliczać do środków trwałych.

Dla środków trwałych o niskiej jednostkowej wartości początkowej można ustalać odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe w sposób uproszczony, dokonując zbiorczych odpisów dla grup środków zbliżonych rodzajem i przeznaczeniem lub jednorazowo odpisując wartość tego rodzaju środków trwałych.

Ważne

W RachunkU nie określono kryterium wartościowego, które decyduje o zakwalifikowaniu danego wydatku jako środek trwały. Mogą to być więc również składniki majątku o niskiej wartości, pod warunkiem że spełniają definicję środka trwałego (czyli ich okres użyteczności jest dłuższy niż rok, są kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki). Wartości graniczne dla niskocennych aktywów i sposób ich ewidencjonowania ustala kierownik jednostki. Obecnie obowiązujące kryterium 10 000 zł³ jest kryterium dla celów podatkowych (art. 16d ust. 1 PDOPrU oraz art. 22d ust. 1 PDOfizU), niekoniecznie zaś dla celów rachunkowości.

Warto podkreślić, że w polityce rachunkowości jednostka może przyjąć zasadę, że aktywa spełniające definicję środka trwałego (czyli ich okres ekonomicznej użyteczności jest dłuższy niż rok, są kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki, ich wartość początkowa nie przekracza określonej w polityce rachunkowości wartości):

- 1) zalicza do środków trwałych i dokonuje odpisów amortyzacyjnych na zasadach ogólnych, czyli drogą systematycznego, planowego rozłożenia wartości początkowej na ustalony okres amortyzacji, nie korzysta więc z uproszczenia i traktuje te składniki jak inne środki trwałe, lub
- 2) łączy w zespolone rodzajowo zbiorcze obiekty inwentarzowe spełniające warunki określone w pkt 5.10. KSR 11 „Środki trwałe” (np. biurowe krzesła obrotowe) i dokonuje od tego obiektu łącznego odpisu amortyzacyjnego według ogólnych zasad – to dotyczy zbliżonych rodzajem i sposobem wykorzystania środków trwałych, lub
- 3) zalicza do środków trwałych oraz dokonuje odpisów amortyzacyjnych w sposób uproszczony, jednorazowo odpisując wartość początkową; ich wartość wykazana w bilansie wynosi wówczas zero (wartość początkowa jest równa umorzeniu); wysięgowanie z ksiąg następuje dopiero po wycofaniu ich z używania, lub
- 4) zalicza do środków trwałych zbiorczo, jako zespolone rodzajowo obiekty inwentarzowe, dokonując

jednocześnie jednorazowego odpisu ich wartości początkowej w ciężar kosztów amortyzacji, lub

- 5) traktuje je tak jak materiały, odpisując ich wartość – w dniu przekazania do używania – w całości w koszty zużycia materiałów, jednak wówczas nie są objęte bilansową ewidencją ilościowo-wartościową, a także nie podlegają spisowi z natury, co powoduje, że jednostka może utracić nad nimi realną kontrolę.

To, jaki zostanie wybrany sposób ujmowania aktywów niskocennych, zależy często od zakresu kontroli, jaką jednostka chce sprawować nad ich użytkowaniem. Ewidencją środków trwałych można np. objąć telefony komórkowe (nawet zakupione za bardzo niską wartość), a nie obejmować nią czajników elektrycznych czy firanek i dywanów. Tym bardziej nie obejmuje się ewidencją dziurkaczy, zszywaczy czy segregatorów. W ewidencji powinny się jednak znaleźć np. telewizory będące wyposażeniem pokoju w hotelu, zastawy stołowe w restauracjach czy komputery w biurach, gdyż – mimo że ich jednostkowa wartość jest niska – zbiorczo ich wartość będzie duża.

Począwszy od 1.1.2019 r. wprowadzono nowe uproszczenie do przepisów bilansowych, polegające na tym, że jednostka może stosować podatkowe zasady amortyzowania środków trwałych zamiast zasad zawartych w RachunkU. Z tego uproszczenia mogą korzystać zarówno jednostki małe (czyli te, które nie są wymienione w katalogu negatywnym, tj. art. 3 ust. 1e RachunkU), jak i JSFP oraz niektóre jednostki, o których mowa w art. 3 ust. 2 PożPubWolontU, które za poprzedni rok obrotowy nie przekroczyły co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości:

- 1) 25 500 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego,
- 2) 51 000 000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy,
- 3) 50 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty.

O zastosowaniu uproszczenia, tj. dokonywania amortyzacji na zasadach podatkowych, decyduje kierownik jednostki, umieszczając stosowny zapis w polityce rachunkowości. Z tego uproszczenia nie mogą jednak korzystać, zaliczane do jednostek małych, spółki kapitałowe i spółki komandytowo-akcyjne oraz te spółki komandytowe i jawne, których wszystkimi współnikami ponoszącymi nieograniczoną odpowiedzialność są spółki kapitałowe lub spółki komandytowo-akcyjne (art. 39 ust. 7, art. 32 ust. 8 oraz art. 7 ust. 2c RachunkU).

W związku ze stosowaniem podatkowych zasad amortyzacji środków trwałych jednostka będzie mogła korzystać z ułatwień przewidzianych w ustawach podatkowych także na gruncie rachunkowości finansowej, tj. będzie mogła odpisać jednorazowo w koszty:

- 1) w momencie oddania do użytkowania przedmioty wykazujące cechy środków trwałych lub WNiP,

³ Zgodnie z ZmPDOfizPrRyczałtU17, która obowiązuje od 1.1.2018 r., kwota 3500 zł występująca w tych przepisach została zastąpiona kwotą 10 000 zł, co przedstawiono w punkcie 4.3. tego rozdziału.

- o wartości nieprzekraczającej 10 000 zł – taką możliwość mają wszyscy podatnicy,
- 2) w roku nabycia środka trwałe fabrycznie nowe, zaliczone do grupy 3–6 i 8, o łącznej wartości początkowej 100 000 zł – taką możliwość mają wszyscy podatnicy,
 - 3) nabyte w roku podatkowym, jako nowe lub używane, środki trwałe grup 3–8, z wyjątkiem samochodów osobowych o łącznej wartości 50 000 euro – jednak taką możliwość mają tylko mali podatnicy, tj. jednostki, w których przychód ze sprzedaży, łącznie z VAT, nie przekroczył w roku poprzedzającym równowartości 1 200 000 euro (za 2018 r. była to kwota 5 135 000 zł; limit uznania za małego podatnika od 1.1.2020 r. zostanie podniesiony z 1 200 000 euro do 2 000 000 euro).

Wyżej wymienione rozwiązania – jak najbardziej korzystne pod względem podatkowym – przeniesione na grunt rachunkowości finansowej niestety mogą istotnie zniekształcać wynik finansowy małej jednostki (co dokładniej opisano w pkt 4.3.).

4.2. Aktywa niskocenne a przepisy podatkowe

Jeżeli wartość początkowa składnika aktywów jest równa lub niższa niż 10 000 zł, podatnik może dokonywać odpisów jednorazowo w koszty uzyskania przychodów w miesiącu oddania składnika aktywów do używania:

- 1) jednorazowo odpisać jego wartość w koszty uzyskania przychodów (np. materiałów) w miesiącu oddania do używania i ewentualnie ewidencjonować w ewidencji pozabilansowej lub
- 2) jednorazowo odpisać w koszty amortyzacji w miesiącu oddania do używania lub w miesiącu następnym, z jednoczesnym ujęciem składnika aktywów w ewidencji środków trwałych.

Jednostka może również nie korzystać z uproszczenia i amortyzować środek trwały o wartości nie wyższej niż 10 000 zł na zasadach ogólnych.

Obecnie obowiązująca kwota limitu w wysokości 10 000 zł zastąpiła kwotę 3500 zł (stałą przez 17 wcześniejszych lat). Nowa kwota – 10 000 zł, obowiązuje w stosunku do środków trwałych przekazanych do używania po 31.12.2017 r. W stosunku do środków trwałych, które zostały przekazane do użytkowania przed 1.1.2018 r., obowiązują dotychczasowe zasady ich ujmowania powyżej kwoty 3500 zł. Zgodnie z przepisami przejściowymi to nie data zakupu składnika aktywów, lecz data jego oddania do użytkowania decyduje o tym, jakie przepisy należy zastosować.

W przypadku aktywów o wartości wyższej niż 3500 zł, lecz niższej niż 10 000 zł, które przed 1.1.2018 r. zostały oddane do użytkowania, nowe przepisy nie wprowadzają zmian: jednostki nadal dokonują ich amorty-

zacji na obowiązujących zasadach. Podatkowo nie jest możliwe, aby w przypadku takich środków trwałych – wprowadzonych do ewidencji przed 1.1.2018 r. – dokonać ich jednorazowej amortyzacji, która stanowiłaby koszty uzyskania przychodu.

Ważne

Początkowo nowy limit w kwocie 10 000 zł nie objął ulepszeń środków trwałych oddanych do używania we wcześniejszych latach. Obecnie ten błąd naprawiono. Począwszy od 1.1.2019 r., na mocy ZmPDOFizPrU18, możliwe jest jednorazowe zaliczenie w koszty także ulepszeń środków trwałych przyjętych do użytkowania przed 1.1.2018 r.

W przypadku stosowania uproszczenia jednostka nie ma obowiązku ujmowania w ewidencji jednorazowo odpisanych środków trwałych.

O wymogu prowadzenia ewidencji wyposażenia (majątku o wartości powyżej 1500 zł) mówią przepisy PodKsPiRR. W PDOPrU oraz PDOFizU nie ma takiego wymogu, jednak w praktyce jednostki prowadzące księgi rachunkowe również prowadziły taką ewidencję (ale fakultatywnie) dla aktywów o wartości pomiędzy 1500 zł a 3500 zł (wcześniejsza granica dokonywania jednorazowej amortyzacji podatkowo wynosiła 3500 zł).

Warto pamiętać, że jeżeli podatnicy (art. 16e ust. 1 PDOPrU oraz art. 22e ust. 1 PDOFizU) nabędą lub wytworzą we własnym zakresie środki trwałe, o wartości początkowej przekraczającej 10 000 zł, i ze względu na przewidywany przez nich okres używania równy lub krótszy niż rok nie zaliczą ich do środków trwałych, a faktyczny okres ich używania przekroczy rok, to wtedy będą zobowiązani, w pierwszym miesiącu następującym po miesiącu, w którym ten rok upłynął:

- 1) zaliczyć te składniki do środków trwałych, przyjmując je do ewidencji w cenie nabycia albo koszcie wytworzenia,
- 2) zmniejszyć koszty uzyskania przychodów o różnicę między ceną nabycia lub kosztem wytworzenia a kwotą odpisów amortyzacyjnych, przypadającą na okres ich dotychczasowego używania, obliczonych dla środków trwałych przy zastosowaniu stawek amortyzacyjnych określonych w Wykazie rocznych stawek amortyzacyjnych,
- 3) stosować stawki amortyzacji, o których mowa w pkt 2, w całym okresie dokonywania odpisów amortyzacyjnych,
- 4) wpłacić, w terminie do 20. dnia tego miesiąca, do urzędu skarbowego kwotę odsetek naliczonych od dnia zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie składników majątku do dnia, w którym okres ich używania przekroczył rok, i naliczoną kwotę odsetek wykazać w zeznaniu podatkowym; odsetki od różnicy, o której mowa

w pkt 2, są naliczane według stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych obowiązującej w dniu zaliczenia składnika majątku do środków trwałych.

4.3. Ustalanie istotności dla niskocennych środków trwałych

Nowo obowiązująca kwota 10 000 zł (dawniej 3500 zł) stanowi kryterium dla celów podatkowych, niekoniecznie zaś dla celów rachunkowości. Uprzednio jednostki bardzo często przyjmowały w prawie bilansowym rozwiązania podatkowe (ustanawiając kwotę istotności dla środków trwałych na poziomie 3500 zł, przez co rozwiązania rachunkowe nie różniły się od podatkowych). W związku z podniesieniem podatkowej granicznej kwoty ujmowania środków trwałych do 10 000 zł pojawia się pytanie, czy nadal możliwe jest stosowanie podatkowych zasad ujmowania środków trwałych. Czy rzeczowe aktywa trwałe o wartości do 10 000 zł, które nie będą podlegały zaklasyfikowaniu jako środki trwałe z powodu „nieistotnej” kwoty, rzeczywiście stanowią pozycję nieistotną i czy zasadne jest przyjęcie kwoty 10 000 zł jako granicy istotności dla środków trwałych i ich ujęcia w księgach? Każda jednostka, chcąc przestrzegać zasady *true and fair view* (jasnego i rzetelnego obrazu), a tym samym osiągnąć cel stawiany rachunkowości, którym jest ukazanie w księgach rachunkowych rzeczywistego obrazu jednostki gospodarczej, powinna indywidualnie określić (w polityce rachunkowości), jakie zasady przyjmie w stosunku do poszczególnych środków trwałych i do jakiej kwoty może uznać ich kwoty za nieistotne i pozwolić na dokonywanie jednorazowych odpisów umorzeniowych, oraz sprawdzić, czy przyjęte rozwiązanie nie spowoduje zniekształcenia danych sprawozdawczych.

Ważne

Podatkowa granica jednorazowej amortyzacji – wynosząca 10 000 zł – jest kwotą maksymalną. Nie ma przeszkód, aby jednostki uznały – również na gruncie prawa podatkowego – że środki trwałe o mniejszej wartości także podlegają ewidencji oraz amortyzacji. Jednostka z powodzeniem może więc przyjąć – zarówno w prawie podatkowym, jak i bilansowym – kwotę graniczną dla ujmowania środków trwałych czy WNiP niekoniecznie będącą kwotą maksymalną, określoną w przepisach podatkowych (10 000 zł), lecz kwotą od niej mniejszą.

Jednostki często za granicę istotności przyjmują kwoty obliczone jako dany procent sumy bilansowej – najczęściej jest to 1% lub 2% sumy bilansowej. Warto jednak zwrócić uwagę, że takie podejście do wyznaczania poziomu istotności w jednostce może być błędne. W związku z tym proponuje się, aby granicę istotno-

ści obliczać na podstawie nie jednego kryterium, lecz czterech parametrów, którymi będą: suma bilansowa, wynik finansowy brutto, przychody operacyjne (czyli przychody ze sprzedaży oraz pozostałe przychody operacyjne) oraz kapitał własny. Dzięki doborowi różnorodnych parametrów przy wyznaczaniu granicy istotności wskazany model będą mogły stosować jednostki produkcyjne, usługowe, handlowe oraz jednostki mniejsze i większe, o znacznym poziomie realizowanej marży i te o znikomej marży.

Istotność ogólna jest obliczana jako średnia arytmetyczna czterech czynników (wszystkie czynniki mają przypisaną jednakową wagę), którymi są:

- 1) 1% sumy bilansowej,
- 2) wartość bezwzględna z 1,4% kapitału własnego,
- 3) 0,8% sumy przychodów ze sprzedaży produktów, towarów, usług oraz pozostałych przychodów operacyjnych,
- 4) wartość bezwzględna z 8% wyniku finansowego brutto⁴.

Tak obliczona istotność ogólna odnosi się do całego sprawozdania finansowego. Inaczej mówiąc, suma wszystkich nieprawidłowości zawartych w sprawozdaniu finansowym nie może przekraczać zadanej granicy, jaką jest istotność ogólna. Jeżeli ta granica zostanie przekroczona, oznacza to, że sprawozdanie finansowe zawiera istotne nieprawidłowości, a więc takie, które mogą mieć wpływ na decyzje podejmowane przez użytkowników sprawozdań finansowych. W przypadku gdy sprawozdanie finansowe jest badane przez biegłego rewidenta, fakt występowania istotnych nieprawidłowości będzie miał odzwierciedlenie w rodzaju wydanej przez niego opinii.

Pojęcie istotności należy odnosić nie tylko do całości sprawozdania, lecz także do poszczególnych jego elementów. Stąd też, oprócz obliczania istotności ogólnej, wskazującej na dopuszczalny, maksymalny błąd w odniesieniu do całego sprawozdania finansowego, należy również dookreślić poziomy istotności cząstkowych w stosunku do poszczególnych elementów sprawozdania. Istotność cząstkową należy obliczać zgodnie ze wzorem:

$$I_{cz} = I_o \times \sqrt{\frac{\text{pozycja sprawozdawcza}}{\text{element sprawozdania, w którym dana pozycja występuje}}}$$

gdzie:

- I_{cz} – istotność cząstkowa
 I_o – istotność ogólna

Metodologię wyznaczania istotności cząstkowej i ogólnej zobrazowano w poniższym przykładzie.

⁴ A. Hołda, MSR/MSSF w polskiej praktyce gospodarczej, Warszawa 2013, s. 333.

Przykład

Jednostka gospodarcza wykazuje w swoim sprawozdaniu finansowym za 2018 r. m.in. następujące pozycje:

- 1) aktywa ogółem: 3 362 335 zł, w tym środki trwałe: 993 300 zł,
- 2) kapitał własny: 2 769 135 zł,
- 3) przychody ze sprzedaży produktów, towarów, usług: 2 074 605 zł,
- 4) pozostałe przychody operacyjne: 5595 zł,
- 5) przychody finansowe: 4890 zł,
- 6) amortyzacja: 126 660 zł,
- 7) wynik finansowy brutto: 145 830 zł.

Korzystając z podanej metodologii, można obliczyć istotność ogólną dla całego sprawozdania finansowego jednostki za 2023 r.:

$$I_o = [1\% \times 3\,362\,335 + 1,4\% \times 2\,769\,135 + 0,8\% \times (2\,074\,605 + 5595) + 8\% \times 145\,830] \div 4 = 25\,175 \text{ zł}$$

Istotność ogólna wynosi 25 175 zł, co oznacza m.in., że jeżeli suma błędów czy nieprawidłowości w całym sprawozdaniu finansowym byłaby większa od tej kwoty, należy uznać, że sprawozdanie to nie przedstawia rzetelnego i prawidłowego obrazu tej jednostki i może wprowadzać w błąd jego odbiorców.

Zważywszy na interesujący w związku z zmianą przepisów prawa podatkowego obszar wyznaczenia granicy, powyżej której dany wydatek należy ująć jako środek trwały, trzeba obliczyć wartość istotności cząstkowej zarówno dla środków trwałych, jak i dla kwoty amortyzacji (w przypadku, w którym jednostka, korzystając z uproszczenia, dokonywałaby jednorazowej amortyzacji niskocennych aktywów). Punktem odniesienia do wyznaczenia istotności cząstkowej dla środków trwałych jest suma bilansowa, a do wyznaczenia istotności cząstkowej dla amortyzacji – wartość ogółu wszystkich przychodów jednostki:

$$I_{cz \text{ środków trwałych}} = 25\,174,81 \times \sqrt{\frac{993\,300}{3\,362\,335}} = 13\,683 \text{ zł}$$

$$I_{cz \text{ amortyzacji}} = 25\,174,81 \times \sqrt{\frac{126\,660}{2\,085\,090}} = 6205 \text{ zł}$$

Średni poziom istotności cząstkowej dla środków trwałych w analizowanej jednostce wynosi 13 683 zł. Z kolei w przypadku amortyzacji za istotne uważa się kwoty powyżej 6205 zł.

Zakładając poziom istotności cząstkowej dla środków trwałych na poziomie 13 683 zł, a dla amortyzacji – na poziomie 6205 zł, należy w wątpliwość podać fakt, że zakup już jednego środka trwałego o wartości 10 000 zł i jednorazowa jego amortyzacja nie będą miały istotnego wpływu na sprawozdanie finansowe.

W niniejszym przykładzie wykazano, że dla jednostki będącej przedmiotem analizy wyznaczony poziom istotności cząstkowej dla środków trwałych i amortyzacji nie pozwala na jednorazowe umorzenie środków trwałych o wartości początkowej poniżej 10 000 zł. Zastosowanie w prawie bilansowym górnej podatkowej granicy ujmowania środków trwałych spowodowałoby naruszenie zasady *true and fair view* (wiernego i rzetelnego obrazu) – księgi rachunkowe nie stanowiłyby wiernego odzwierciedlenia rzeczywistości go-

spodarczej, ponieważ zawierałyby istotne błędy, co mogłoby mieć wpływ na decyzje podejmowane przez odbiorców tego sprawozdania.

Należy w tym miejscu wyraźnie podkreślić, że spośród zasad rachunkowości – do których należy także zasada istotności, pozwalająca na nieuwzględnianie w sprawozdaniu finansowym nieistotnych transakcji i zdarzeń – jako nadrzędną należy traktować zasadę wiernego odzwierciedlenia w księgach rachunkowych treści, których księgi dotyczą.

Podobnie wydaje się, że przeniesienie na grunt rachunkowości finansowej podatkowej możliwości jednorazowego ujęcia jako koszt w roku nabycia środków trwałych fabrycznie nowych, zaliczonych do grup 3–6 i 8, o łącznej wartości początkowej 100 000 zł czy (w przypadku podatników małych) jednorazowego odpisania w koszty nabytych w roku podatkowym, jako nowe lub używane, środków trwałych grup 3–8, z wyjątkiem samochodów osobowych, o łącznej wartości 214 000 zł zaburza całkowicie obraz jednostki zawarty w sprawozdaniu finansowym. Jednak takie rozwiązanie, w myśl przepisów Rachunku – począwszy od 1.1.2019 r. – jest dozwolone. Niektóre jednostki mogą korzystać z uproszczenia polegającego na stosowaniu podatkowych zasad amortyzacji środków trwałych. Każda jednostka powinna jednak sama zdecydować – na podstawie zarówno analizy poziomu istotności, jak i oczekiwań odbiorców jej sprawozdania finansowego – czy zasadne jest wprowadzenie ww. uproszczeń i czy nie spowoduje to spadku wartości informacyjnej sprawozdania finansowego.

4.4. Inwentaryzacja aktywów niskocennych

Inwentaryzację środków trwałych znajdujących się na terenie strzeżonym można przeprowadzać raz na cztery lata. Za taki przypadek można uznać również przyjęcie przez pracownika materialnej odpowiedzialności za rozliczenie danego środka trwałego (o ile niskocenne aktywa zaliczono do środka trwałego). Inwentaryzacja niskocennych składników aktywów niezaliczonych do środków trwałych powinna jednak następować co roku.

5. Aktywa o dużej wartości początkowej użytkowane przez jednostkę krócej niż rok

Może dojść do sytuacji, w której jednostka nabywa aktywo (np. samochód) z zamiarem wykorzystywania go na własne potrzeby, jednak przez okres krótszy niż rok (mimo że okres użytkowania aktywa, ze względu na jego właściwości, mógłby być dłuższy). Wówczas

[Przejdź do księgarni →](#)