

Rozdział 1

Środki trwałe – charakterystyka i wycena

Środki trwałe są w wielu (jeśli nie w większości) przedsiębiorstwach kluczowym zasobem prowadzonej działalności gospodarczej. Im większy jest ich udział w ogólnej wartości aktywów, tym większego znaczenia nabiera problematyka prawidłowej ich wyceny nie tylko według prawa bilansowego, ale w szczególności według uregulowań ustaw o podatku dochodowym.

Podstawowa trudność związana jest z wyborem, czy dany wydatek musi stanowić element wartości początkowej środka trwałego, czy też możliwe jest ujęcie go bezpośrednio w kosztach uzyskania przychodu.

1.1. Charakterystyka środków trwałych

W myśl zapisów ustawy o rachunkowości środki trwałe to rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki. Zalicza się do nich w szczególności:

- nieruchomości – w tym grunty, prawo użytkowania wieczystego gruntu, budowle i budynki, a także będące odrębną własnością lokale, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego,
- maszyny, urządzenia, środki transportu i inne rzeczy,
- ulepszenia w obcych środkach trwałych,
- inwentarz żywy.

W bilansie rzeczowe aktywa trwałe wykazuje się w podziale na: środki trwałe, środki trwałe w budowie oraz zaliczki na środki trwałe w budowie. Przez środki trwałe w budowie rozumie się, zaliczane do aktywów trwałych, środki trwałe w okresie ich budowy, montażu lub ulepszenia już istniejącego środka trwałego.

Do środków trwałych nie zalicza się m.in.:

- nieruchomości, które nie są użytkowane przez jednostkę do realizacji jej zadań statutowych (operacyjnych), lecz zostały nabyte lub wytworzone w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych wynikających z przyrostu ich wartości, uzyskania z nich przychodów lub innych pożytków, które wykazuje się jako inwestycje,

- u finansującego (leasingodawcy) – składników majątku oddanych do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub leasingu, jeżeli umowa spełnia co najmniej jeden z warunków określonych w art. 3 ust. 4 ustawy o rachunkowości (dalej uor). W takim przypadku zalicza się je u finansującego do aktywów finansowych odpowiednio jako długoterminowe bądź krótkoterminowe aktywa.

UWAGA!

Jednostki, które za poprzedni rok obrotowy nie przekroczyły co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości:

- 1) 17 000 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego,
 - 2) 34 000 000 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
- oraz jednostki samorządu terytorialnego mogą dokonywać kwalifikacji umów leasingu według zasad określonych w przepisach podatkowych.
-

Zapisy MSR 16 Rzeczowe aktywa trwałe

W myśl zapisów MSR 16 Rzeczowe aktywa trwałe to środki trwałe, które są utrzymywane w celu wykorzystania ich w procesie produkcyjnym lub przy dostawach dóbr i świadczeniu usług, w celu oddania do używania innym podmiotom na podstawie umowy najmu lub w celach administracyjnych, oraz którym towarzyszy oczekiwanie, iż będą wykorzystywane przez czas dłuższy niż jeden okres.

Z kolei przepisy podatkowe składniki należące do podlegających amortyzacji środków trwałych wymieniają w art. 22a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej ustawa o PIT lub updof) oraz art. 16a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej ustawa o CIT lub updog). Wskazane tymi przepisami składniki majątku dzielą się na dwie grupy, tj.:

- 1) składniki majątku uważane za środki trwałe, jeżeli ich przewidywany okres używania jest dłuższy niż rok (dotyczy składników wykorzystywanych przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddanych do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub umowy leasingu w rozumieniu art. 23a pkt 1 ustawy o PIT oraz art. 17a pkt 1 ustawy o CIT),
- 2) składniki majątku uważane za środki trwałe niezależnie od przewidywanego okresu używania.

Tabela 1. Środki trwałe według ustaw podatkowych

Składniki majątku uważane za środki trwałe, jeżeli ich przewidywany okres używania jest dłuższy niż rok	Składniki majątku uważane za środki trwałe niezależnie od przewidywanego okresu używania
Stanowiące własność lub współwłasność podatnika, nabyte lub wytworzone we własnym zakresie, kompletne i zdatne do użytku w dniu przyjęcia do używania: 1) budowle, budynki oraz lokale będące odrębną własnością, 2) maszyny, urządzenia i środki transportu, 3) inne przedmioty.	1) inwestycje w obcych środkach trwałych, tj. przyjęte do używania inwestycje w obcych środkach trwałych, 2) budynki i budowle wybudowane na cudzym gruncie, 3) składniki majątku należące do sąsiedniej grupy (tj. budowle, budynki oraz lokale będące odrębną własnością, maszyny, urządzenia i środki transportu oraz inne przedmioty), niestanowiące własności lub współwłasności podatnika, wykorzystywane przez niego na potrzeby związane z prowadzoną działalnością na podstawie umowy leasingu (w rozumieniu art. 23a pkt 1 ustawy o PIT oraz art. 17a pkt 1 ustawy o CIT) zawartej z właścicielem lub współwłaścicielami tych składników – jeżeli zgodnie z przepisami ustaw o podatku dochodowym odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający.

Ponadto przepisy art. 22c ustawy o PIT oraz art. 16c ustawy o CIT określają składniki majątku, które są środkami trwałymi, ale nie podlegają amortyzacji.

Tabela 2. Środki trwałe niepodlegające amortyzacji według ustaw o podatkach dochodowych

Środki trwałe niepodlegające amortyzacji	Uwagi
1	2
Grunty i prawa wieczystego użytkowania gruntów.	
Budynki mieszkalne wraz ze znajdującymi się w nich dźwigami lub lokale mieszkalne służące prowadzonej działalności gospodarczej lub wdzierżawiane albo wynajmowane na podstawie umowy, jeżeli podatnik nie podejmie decyzji o ich amortyzowaniu.	tylko na gruncie ustawy o PIT
Budynki, lokale, budowle i urządzenia zaliczane do spółdzielczych zasobów mieszkaniowych lub służących działalności społeczno-wychowawczej prowadzonej przez spółdzielnie mieszkaniowe.	tylko na gruncie ustawy o CIT
Dzieła sztuki i eksponaty muzealne.	

1	2
Składniki majątku, które nie są używane na skutek zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej na podstawie przepisów o swobodzie działalności gospodarczej albo zaprzestania działalności, w której te składniki były używane.	w tym przypadku składniki te nie podlegają amortyzacji od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zawieszono tę działalność albo jej zaprzestano.

Tabela 3. Zestawienie różnic w sposobie kwalifikacji składników majątku do środków trwałych dla celów uor i ustaw podatkowych

Według ustawy o rachunkowości	Według ustaw podatkowych
Do środków trwałych zalicza się:	
■ prawo wieczystego użytkowania gruntu, ■ prawa do lokali spółdzielczych, ■ inwentarz żywy, ■ u korzystającego – składniki przyjęte w leasing finansowy zgodnie z ustawą.	■ nieruchomości kwalifikowane dla celów bilansowych jako inwestycje, ■ u korzystającego – składniki przyjęte w leasing uznany za finansowy zgodnie z przepisami podatkowymi.
Do środków trwałych nie zalicza się:	
■ nieruchomości kwalifikowanych dla celów bilansowych jako inwestycje, ■ u finansującego – składników przekazanych w leasing finansowy, ■ u korzystającego – składników używanych na podstawie umów leasingu operacyjnego.	■ prawa wieczystego użytkowania gruntu, ■ prawa do lokali spółdzielczych, ■ inwentarza żywego, ■ u korzystającego – składników przyjętych w leasing podatkowo uznany za operacyjny, ■ u finansującego – składników przekazanych w leasing podatkowo uznany jako finansowy, amortyzowanych przez korzystającego.

1.2. Ustalenie wartości początkowej środków trwałych

Środki trwałe należy ujmować w księgach rachunkowych w wartości początkowej. Wartość początkowa środka trwałego stanowi podstawę do ustalenia i dokonywania odpisów amortyzacyjnych. W zależności od sposobu ich pozyskania, to znaczy zakupu czy wytworzenia we własnym zakresie, wartość początkowa środka trwałego będzie się różnie kształtować. Środki trwałe pozyskane w drodze zakupu wycenia się według ceny nabycia, a wytworzone we własnym zakresie – według kosztu wytworzenia.

Zarówno w ustawie o rachunkowości, jak i w ustawach o podatkach dochodowych znajdziemy wskazówki dotyczące sposobu ustalenia wartości początkowej środków trwałych. W przepisach podatkowych wartość początkowa środka trwałego została uregulowana bardziej szczegółowo niż w przepisach ustawy o rachunkowości.