

RAFAŁ JÓŻWICKI

*Zarządzanie aktywami trwałymi przedsiębiorstwa  
w kontekście różnic naliczania amortyzacji  
według prawa bilansowego i podatkowego*

Fixed assets management in companies and the difference in depreciation  
write-offs based on personal and corporate income tax acts

**Abstrakt:** Działalność gospodarcza przedsiębiorstwa wymaga podejmowania przez podmiot wielu działań, których słuszność przekłada się na osiągnięty wynik finansowy. Istotnym obszarem decyzji ekonomicznych jest polityka zarządzania aktywami trwałymi, co ma swój wyraz m.in. w wyborze metod amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Rozwiązania prawne w zakresie amortyzacji powodują, że w polskiej rzeczywistości gospodarczej ma ona dwa wymiary: podatkowy i handlowy. Zasady określania amortyzacji handlowej określa ustawa o rachunkowości, z kolei analogicznych zasad w odniesieniu do amortyzacji podatkowej szukać należy w prawie podatkowym.

W niniejszym opracowaniu dokonano identyfikacji obszarów stanowiących różnicę w zakresie naliczania amortyzacji według prawa podatkowego i bilansowego.

WPROWADZENIE

Introduction

Prowadzenie działalności gospodarczej przez każde przedsiębiorstwo, niezależnie od jego rozmiarów, wiąże się z podejmowaniem działań, których zasadność przekłada się bezpośrednio na ostateczny wynik finansowy. Jednym z ważnych obszarów decyzyjnych jest zarządzanie aktywami trwałymi, co ma swoje odbicie, np. w doborze metod amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Amortyzacja będąca szczególnym typem kosztu zależy od wielu czynników, niemniej jednak za

szczególnie istotny uznać można ocenę, jak długi będzie okres użytkowania danego środka trwałego. Pamiętać należy, iż w niektórych przypadkach przedsiębiorca ma możliwość wyboru sposobu dokonywania odpisów amortyzacyjnych. Decyzja w tym zakresie przekłada się na wielkość obciążeń podatkowych i jednocześnie kształtuje rezultat działalności podmiotu.

Wejście w życie ustawy o rachunkowości spowodowało, że amortyzacja w Polsce ma dwa wymiary: handlowy i podatkowy. Zasady określania amortyzacji handlowej definiuje ustawa o rachunkowości, z kolei w odniesieniu do amortyzacji podatkowej zasady jej funkcjonowania odnajdujemy w prawie podatkowym. Na gruncie tegoż prawa posługujemy się dwoma aktami prawnymi, zależnie od tego, czy mamy do czynienia z osobą fizyczną, czy osobą prawną, korzystamy z ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Celem niniejszego opracowania jest identyfikacja obszarów stanowiących różnice w naliczaniu amortyzacji według prawa podatkowego i bilansowego. Aspekt ten jest bowiem istotny z punktu widzenia przedsiębiorstwa i jego strategii zarządzania aktywami trwałymi.

## ISTOTA ŚRODKÓW TRWAŁYCH W PRZEDSIĘBIORSTWIE

### Fixed assets in company

Prowadzenie działalności gospodarczej wymaga posiadania określonego rodzaju majątku, dzięki któremu podmiot jest zdolny generować przychód. Jedną z kategorii tegoż majątku są środki trwałe. Ustawa o Rachunkowości (UoR) pod ich pojęciem rozumie 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:

- nieruchomości - w tym grunty, prawo użytkowania wieczystego gruntu, budowle, 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.

Do środków trwałych zalicza się również oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze aktywa trwałe jednej ze stron umowy<sup>1</sup>. Taka definicja wskazuje, że do środków trwałych zalicza się na ogół składniki o małej płynności, często posiadające znaczną wartość jednostkową<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Art. 3, ust. 1, pkt 15, Ustawy o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r., (DzU nr 121 z 1994 r., poz. 591 z późn. zm.).

<sup>2</sup> Sawicki K. (red.), *Rachunkowość finansowa*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2004, s. 48.

Aby podmiot mógł zaliczyć dany składnik majątku w poczet środków trwałych, środek ten musi zgodnie z zapisem UoR być składnikiem majątku kontrolowanym przez tę jednostkę, jego wartość musi zostać wiarygodnie określona, a jego powstanie musi nastąpić w wyniku przeszłych zdarzeń, które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych<sup>3</sup>.

Zapisy prawa precyzują ogólne cztery kryteria, jakie poszczególne pozycje aktywów muszą spełniać, aby można było uznać je za środek trwały. Pierwszym z nich jest **własność**. Aby więc dany obiekt był traktowany, jako środek trwały zarówno do celów podatkowych, jak i bilansowych musi poza pewnymi wyjątkami, stanowić własność lub współwłasność jednostki. Drugim istotnym aspektem odróżniającym środki trwałe od innych składników majątku jest przewidywany **okres ich użytkowania**, który zarówno w świetle przepisów bilansowych, jak i podatkowych powinien przekraczać okres jednego roku. O ile przepisy te zgodnie definiują minimalną jednostkę czasu, o tyle nie wskazują czytelnych kryteriów, które należy brać pod uwagę, ustalając i przewidując tenże okres użytkowania środka. Pozostaje to kwestią indywidualną przedsiębiorcy i podatnika, a co ważne, okres użytkowania danego składnika nie musi pokrywać się z okresem jego żywotności fizycznej. Jak doskonale wiadomo, składniki majątku podlegają również zużyciu moralnemu, co może skutkować np. sytuacją, że sprawna i nadająca się do użytkowania maszyna stanie się całkowicie bezużyteczna i przestarzała na skutek zmianom technologicznym<sup>4</sup>.

Trzecim kryterium branym pod uwagę przy klasyfikacji aktywów do kategorii trwałych jest ich **kompletność i zdatność do użytku**. Nie można zatem przyjąć, jako środka trwałego urządzenia niesprawnego lub takiego, które w ogóle nie działa, wymagające przed jego przyjęciem naprawy. Podobnie nie można traktować, jako środków trwałych obiektów będących w budowie i nieoddanych jeszcze do użytkowania. Wyjątek stanowić tutaj mogą urządzenia niesamodzielne, jak np. fragmenty linii technologicznej lub przyczepa samochodowa, która do wykorzystania wymaga podłączenia jej do samochodu. Środki te traktowanie są jako trwałe, chociaż same w sobie nie są zdadne do użytkowania bez innych elementów aktywów (np. samochodu). Czwartą cechą składnika majątku, aby zaliczyć go do środków trwałych jest **używanie go na potrzeby związane z prowadzoną działalnością**. Istotne jest tutaj nie tylko samo przeznaczenie środka na dany cel, ale i również jego faktyczne używanie. Aby dany składnik majątku mógł być wykorzystywany w działalności musi ona być w ogóle przez podmiot rozpoczęta, co wymaga oczywiście dopełnienia przez niego pewnych obowiązków formalnych np. rejestracja spółki. Przepisy amortyzacyjne dopuszczają sytuację, kiedy dany składnik majątku po wprowadzeniu go do ewidencji nie jest trwale lub czasowo używany w przedsiębiorstwie – sytuacja taka może dotyczyć np. środków wykorzystywanych sezonowo. Jako środek trwały uznać należy także ten składnik majątku, który jest przekazany do użytkowania innemu podmiotowi na podstawie umów najmu, dzierżawy, czy leasingu<sup>5</sup>.

<sup>3</sup> Art. 3, ust. 1, pkt 12, Ustawy o rachunkowości..., *op. cit.*

<sup>4</sup> Iwin-Garzyńska J., *Kapitał amortyzacyjny w zarządzaniu finansami*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2005, s. 79-80.

<sup>5</sup> *Tamże*, s. 81.

Dla pełnego przedstawienia definicji środka trwałego istotne jest zastrzeżenie, iż te składniki majątku, które stanowią inwestycje nie mogą być traktowane, jako środek trwały. Dzieje się tak ponieważ ustawodawca wyklucza spod omawianego pojęcia te składniki, które są nabywane w celu przyrostu ich wartości, uzyskiwania od nich przychodów z tytułu odsetek, dywidend, udziałów w zyskach, co w szczególności dotyczy aktywów finansowych i tych nieruchomości oraz wartości niematerialnych i prawnych, które jednostka nabyła w celu osiągnięcia korzyści, a nie własnego użytkowania<sup>6</sup>. Dodatkowo Rozporządzenie Ministra Finansów z 1997 roku do środków trwałych, wcześniej wymienionych przez ustawę (za wyjątkiem inwentarza żywego), zalicza również budynki i budowle na gruncie cudzym, a także inwestycje w obce środki trwałe. Pod uwagę należy wziąć również dodatkowe kryterium, zgodnie z którym jednostka może nie zaliczyć składnika majątkowego do środków trwałych, jeżeli jego wartość początkowa nie przekracza 3.500 zł (do 31.12.1999 r. kwota ta wynosiła 2.500 zł). Przyjęcie takiego kryterium nie zwalnia jednak jednostki gospodarczej z obowiązku prowadzenia stosownej ewidencji mającej na celu zapewnienie identyfikacji jej poszczególnych składników majątku i konieczności wskazania osób za tę czynność odpowiedzialnych<sup>7</sup>. Rozporządzenie Ministra Finansów z 1997 r. zawiera także istotny zapis, wg którego składniki majątkowe o wartości przekraczającej 3.500 zł nie zaliczone do środków trwałych, bo przewidywano okres użytkowania do 1 roku, muszą być zaliczone odpowiednio do środków trwałych jeżeli ich okres faktycznego użytkowania przekroczy rok w pierwszym miesiącu następującym po miesiącu, w którym ten rok upłynął<sup>8</sup>.

Dotychczasowe rozważania wskazują, że podstawą zakwalifikowania konkretnego przedmiotu do środków trwałych jest spełnienie przez niego następujących kryteriów:

- graniczne kryterium wartości początkowej określone kwotą 3.500 zł (obowiązujące podatników),
- jego przewidywany lub faktyczny okres użytkowania musi być dłuższy niż rok,
- musi być kompletny lub zdalny do użytku w momencie przekazania do używania – sprawny technicznie i gotowy do pracy,
- musi stanowić własność lub współwłasność jednostki lub zostać przyjęty w najem, dzierżawę, leasing i jednostka ma prawo dokonywania od niego odpisów amortyzacyjnych,
- musi być wykorzystywany przez jednostkę na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą lub oddany do używania na podstawie umowy najmu dzierżawy, umowy licencyjnej lub umowy o podobnym charakterze<sup>9</sup>.

Ważną kwestią w ewidencjonowaniu środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych jest ich prawidłowa wycena. Ma ona istotny wpływ na ustalanie stopnia zu-

<sup>6</sup> Krynicki J., Trzemżalski J. (red.), *Środki trwałe. Aspekt podatkowy i rachunkowy*, Wydawnictwo Buchalter, Szczecin 2003, s. 7.

<sup>7</sup> Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych z dnia 15 lutego 1992 r., (DzU z 1999 r. nr 62, poz. 689, nr 95, poz. 1101, art. 16 d, art. 16 f, ust 3).

<sup>8</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych z dnia 17 stycznia 1997 r., (DzU nr 6, póź. 39, nr 100, póź. 1175, § 4).

<sup>9</sup> Juszczyk J., *Środki trwałe w księgach rachunkowych*, „Buchalter”, nr 9/99, s. 4.

życia majątku trwałego i wartości niematerialnych i prawnych. Jej prawidłowe dokonanie rzutuje także bezpośrednio na adekwatność odpowiednich wartości poszczególnych pozycji aktywów w całej ewidencji księgowej podmiotu<sup>10</sup>.

Środki trwale ujmowane są w księgach rachunkowych w wartości początkowej, która może kształtować się różnorodnie, zależnie od okoliczności, w jakich dana pozycja środków trwałych została nabyta przez jednostkę. W takim ujęciu wartości początkowej, odmiennie będzie ona przedstawiać się w sytuacji zakupu środka, otrzymania go w drodze darowizny czy też aportu. Poprawne jej określenie jest obszarem szczególnie istotnym dla podmiotu gospodarczego. Wartość początkowa środka trwałego lub wartości niematerialnych i prawnych jest podstawą do dokonywania odpowiednich odpisów amortyzacyjnych będących najczęściej kosztami uzyskania przychodów, które to odpisy z kolei wpływają na zmniejszenie podstawy opodatkowania, a to w ostatecznym rezultacie przekłada się na wielkość obciążeń o charakterze podatkowym. Ustalenie wartości początkowej środka trwałego wbrew obowiązującym w tym zakresie przepisom podatkowym, spowodować może przykre dla podatnika konsekwencje karno-skarbowe, a w sytuacji wystąpienia niespójności z przepisami ustawy o rachunkowości wpływać może dodatkowo na wypaczenie wartości wybranej pozycji aktywów w bilansie przedsiębiorstwa<sup>11</sup>.

## AMORTYZACJA I JEJ ZASADY

### Depreciation and it's calculation

Amortyzacja jest pojęciem bezpośrednio powiązaniem z aktywami trwałymi, a jej koncepcji doszukiwać można się w nadrzędnych zasadach rachunkowości, w szczególności zaś w zasadzie memoriału, współmierności i ciągłości<sup>12</sup>.

Analizując literaturę przedmiotu napotkać można wiele definicji amortyzacji, określających ją ogólnie, jako zmniejszanie się w czasie wartości majątku trwałego przedsiębiorstwa w wyniku jego procesu zużywania się podczas wykorzystywania produkcyjnego. Amortyzacja, z uwagi na mnogość podejść i definicji, może być również opisana poprzez pryzmat różnych obszarów, na których występuje w finansach i rachunkowości. I tak, pod definicją amortyzacji możemy rozumieć:

- kategorię ekonomiczną wyrażającą cechę środków trwałych polegającą na przechodzeniu ich wartości ze sfery produkcji do sfery podziału i obiegu,
- operację rachunkową, mającą na celu rozłożenie poniesionego na środek trwały wydatku, na wiele okresów,

<sup>10</sup> Krynicki J., Trzemzański J., *Środki...*, *op. cit.*, s.19.

<sup>11</sup> *Tamże*, s. 19.

<sup>12</sup> Reiter T., *Amortyzacja w świetle przepisów ustawy o rachunkowości i Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowe*, [w:] „Monitor rachunkowości i finansów”, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, nr 5/2007.

- operację, rozłożenia kosztów materialnych na czas ich użytkowania,
- stopniowe i rozłożone w czasie przekazywanie w procesie produkcyjnym wartości środków trwałych na nowe produkty wytwarzane za pomocą tychże środków,
- źródło finansowania odnowy wykorzystanych i zużytych składników majątku posiadanego przez przedsiębiorstwo<sup>13</sup>.

Przedstawione podejścia do amortyzacji pozwala zwrócić uwagę na pewne cechy wspólne dla każdego z opisanych podejść. Są nimi:

- obciążenie wyrażone w kwocie pieniężnej, najczęściej znacznej,
- powiązanie i nierozzerwalność obciążenia wynikającego ze stosunkowo długiego istnienia przedmiotów trwałych, które jednak tracą z czasem swoją wartość,
- stopniowe i ratalne wliczanie amortyzacji do kosztów wobec braku (z pewnymi wyjątkami) możliwości dokonania jednorazowego wliczenia do nich środka trwałego,
- możliwość pozyskania potrzebnych środków finansowych na dokonanie reprodukcji składników majątku trwałego<sup>14</sup>.

Oprócz pojęcia amortyzacji wykorzystujemy także określenie umorzenia środka trwałego. I o ile amortyzacja oznacza zużycie tegoż środka w pewnym okresie czasu (np. w ciągu kwartału, roku itp.), o tyle pod definicją umorzenia rozumiana jest wartość dotychczasowego zużycia środków trwałych, począwszy od momentu ich przyjęcia do użytkowania, aż do chwili obecnej<sup>15</sup>.

Zgodnie z zapisami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, amortyzacji podlegają, stanowiące własność lub współwłasność podatnika, nabyte lub wytworzone we własnym zakresie, kompletne i zdatne do użytku w dniu przyjęcia do używania:

- budowle, budynki oraz lokale będące odrębną własnością,
- maszyny, urządzenia i środki transportu,
- oraz inne aktywa, których przewidywany czas użytkowania jest dłuższy, niż jeden rok, a które są wykorzystywane przez podmiot na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub umowy określonej w art. 17 a, punkt 1 (UOPDOP), zwane tamże środkami trwałymi<sup>16</sup>.

Zapisy ustawy podatkowej umożliwiają dokonywanie odpisów amortyzacyjnych nie tylko od środków stanowiących własność lub współwłasność podatnika, ale również od:

- przyjętych przez podmiot do użytkowania inwestycje w obcych środkach trwałych, zwane „inwestycjami w obcych środkach trwałych”,
- budynków i budowli wybudowanych na cudzym gruncie,
- składników majątku, które nie stanowią własności lub współwłasności podatnika, wykorzystywanych przez niego na potrzeby związane z prowadzoną działalnością na podstawie umowy określonej w art. 17 a pkt 1, zawartej z właścicielem lub

<sup>13</sup> Iwin-Garżyńska J., *Kapitał amortyzacyjny...*, *op. cit.*, s. 18-19.

<sup>14</sup> *Tamże*, s. 19.

<sup>15</sup> Winiarska K. (red.), *MSR 16. Rzeczowe aktywa trwałe*, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2007, s. 50.

<sup>16</sup> Art. 16 a, UOPDOP - *op. cit.*

- współwłaścicielami tych składników - jeżeli zgodnie z przepisami rozdziału 4a odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający - zwane także środkami trwałymi,
- taboru transportu morskiego w budowie, sklasyfikowanego w Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) w grupie „statki” o symbolu 35.11<sup>17</sup>.

Warto zasygnalizować, iż zaniechanie działalności lub np. zawieszenie danego jej obszaru z powodu zmiany technologii spowoduje trwałą utratę wartości danego składnika majątku, to pojawia się konieczność dokonania stosownego odpisu aktualizującego tę wartość, co jest wykonywane dla celów wyłącznie księgowych<sup>18</sup>.

### STAWKI AMORTYZACJI

#### Depreciation rates

Stawka amortyzacji to procentowo wyrażony parametr wykorzystywany przy obliczaniu odpisów amortyzacyjnych od istniejącej wartości środków trwałych w danym okresie czasu.

W sytuacji, gdy dany środek trwały spełnia określone wymogi, podatnicy mają możliwość indywidualnego ustalenia stawek amortyzacyjnych. Dotyczy to używanych lub ulepszonych środków trwałych, po raz pierwszy wprowadzonych do ewidencji danego podatnika z tym, że okres amortyzacji nie może być krótszy, niż:

- dla środków trwałych zaliczonych do grupy 3-6 i 8 Klasyfikacji:
  - a) 24 miesiące - gdy ich wartość początkowa nie przekracza 25.000 zł,
  - b) 36 miesięcy - gdy ich wartość początkowa jest wyższa od 25.000 zł i nie przekracza 50.000 zł,
  - c) 60 miesięcy - w pozostałych przypadkach,
- dla środków transportu, w tym samochodów osobowych – 30 miesięcy,
- dla budynków (lokali) i budowli, innych niż wymienione w pkt 4 – 10 lat, z wyjątkiem:
  - a) trwale związanych z gruntem budynków handlowo-usługowych wymienionych w rodzaju 103 Klasyfikacji i innych budynków niemieszkalnych wymienionych w rodzaju 109 Klasyfikacji trwale związanych z gruntem,
  - b) kiosków towarowych o kubaturze poniżej 500 m<sup>3</sup>, domków kempingowych i budynków zastępczych, dla których okres amortyzacji nie może być krótszy niż 3 lata,
- dla budynków (lokali) niemieszkalnych, dla których stawka amortyzacyjna z Wykazu stawek amortyzacyjnych wynosi 2,5% – 40 lat pomniejszone o pełną liczbę lat, które upłynęły od dnia ich oddania po raz pierwszy do używania do dnia

<sup>17</sup> *Tamże.*

<sup>18</sup> Grzybowska M., Wieczorek-Fronia M., Zubrzycki J., *Środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne*, Wydawnictwo Unimex, Wrocław 2007, s. 271.

wprowadzenia do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych prowadzonej przez podatnika, z tym że okres amortyzacji nie może być krótszy niż 10 lat<sup>19</sup>.

Podatnicy mają także możliwość indywidualnego ustalenia stawki amortyzacyjnej dla przyjętych do używania inwestycji w obcych środkach trwałych, z zastrzeżeniem, że:

- w przypadku inwestycji w obcych budynkach lub budowlach okres amortyzacji nie może być krótszy, niż okres 10 lat,
- dla inwestycji w obcych środkach trwałych, innych niż te wymienione w punkcie wcześniejszym, okres amortyzacji ustala się według zasad określonych w ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>20</sup>.

#### METODY NALICZANIA AMORTYZACJI

##### Depreciation methods

W odniesieniu do poszczególnych środków trwałych przedsiębiorstwo można w pewnym stopniu samodzielnie wybierać metodę amortyzacji. Do podstawowych zaliczamy metodę **liniową**. Polega ona na równomiernym rozłożeniu w czasie zużycia środka trwałego i występuje w kilku wariantach, zależnie od stawek stosowanych przez podatnika. Metoda liniowa polega na naliczaniu odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków, począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym ten środek lub wartość wprowadzono do ewidencji, do końca tego miesiąca, w którym następuje zrównanie sumy odpisów amortyzacyjnych z ich wartością początkową lub w którym postawiono je w stan likwidacji, zbytu lub stwierdzono ich niedobór. Innymi słowy, co miesiąc (kwartał lub rok) naliczamy równe raty amortyzacji od miesiąca następującego po miesiącu wprowadzenia do ewidencji, do całkowitego zamortyzowania, albo sprzedaży, likwidacji itp. Kolejna metoda nosi miano **degresywnej**. Zakłada ona stosowanie amortyzacji przyspieszonej, ponieważ okres amortyzowania jest krótszy, niż w przypadku stosowania metody liniowej. Stosowanie metody degresywnej wpływa z faktu, że z upływem czasu, produktywność środków trwałych może zmniejszać się, co przekłada się z kolei na niższe odpisy amortyzacyjne. Metoda ta zakłada obliczanie odpisu z wykorzystaniem podwyższonej stawki amortyzacyjnej z zastosowaniem współczynnika nie wyższego niż 2, a w szczególnych przypadkach w gminach zagrożonych bezrobociem strukturalnym nie wyższego niż 3<sup>21</sup>. Dokonywanie odpisów amortyzacyjnych metodą degresywną prowadzi się do czasu, w którym odpisy te będą wyższe, niż gdyby stosować amortyzację w oparciu o metodę liniową<sup>22</sup>.

<sup>19</sup> Art. 16j, ust. 1, Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych ... *op.cit.*

<sup>20</sup> *Tamże*, Art. 16j, ust. 4.

<sup>21</sup> *Tamże*, Art. 16k, ust. 1-2.

<sup>22</sup> Gos W., *Sprawozdawczość finansowa przedsiębiorstw, op. cit.*, s. 84.



W wyniku nowelizacji ustaw podatkowych o PIT i CIT od 1 stycznia 2007 r. podatnicy, którzy w roku podatkowym dopiero rozpoczęli prowadzenie działalności oraz tzw. mali podatnicy mogą dokonywać **jednorazowych odpisów amortyzacyjnych** od wartości początkowej środków trwałych zaliczonych do grupy 3-8 Klasyfikacji ŚT, z wyłączeniem samochodów osobowych. Preferencja ta nie dotyczy, zatem wymienionych w grupie 1 i 2 KŚT nieruchomości. Ustawodawca ograniczył jednak limit jednorazowych odpisów amortyzacyjnych, i tak łączna wartość w roku podatkowym nie może przekroczyć 50.000 euro. Przy czym przy określaniu tego limitu nie uwzględnia się odpisów od składników majątku, których wartość nie przekracza 3.500 zł.<sup>23</sup>

Nowe możliwości dotyczą zarówno nowych, jak i używanych składników majątku. Odpisów tych można dokonywać już w miesiącu, w którym nastąpi wprowadzenie środka trwałego lub wartości niematerialnych i prawnych do ewidencji. Z nowych zasad amortyzacji nie mogą skorzystać podmioty gospodarcze, które utworzone zostały:

- w wyniku przekształcenia, połączenia lub podziału podatników, albo
- w wyniku przekształcenia spółki lub spółek niemających osobowości prawnej, albo
- przez osoby fizyczne, które wniosły na poczet kapitału nowo utworzonego podmiotu uprzednio prowadzone przez siebie przedsiębiorstwo albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty, co najmniej 10.000 euro<sup>24</sup>.

## WNIOSKI

### Conclusions

Jak już zostało to zasygnalizowane we wcześniejszej części niniejszej pracy, zasady dokonywania odpisów amortyzacyjnych mogą się różnić, jeśli wziąć pod uwagę zapisy prawa podatkowego i bilansowego.

W zależności od obszaru różnic można kilka odmienności związanych z naliczaniem amortyzacji:

1. Przyjmując za kryterium moment rozpoczęcia odpisów amortyzacyjnych rozpoczynamy je: według prawa bilansowego nie wcześniej, niż po przyjęciu do użytkowania środka trwałego, z kolei według prawa podatkowego począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek ten przyjęto do użytkowania.

2. W zakresie wyboru metody amortyzacji, prawo bilansowe metodę pozostawia do wyboru przez przedsiębiorstwo, z kolei prawo podatkowe określa, że może to być metoda liniowa lub degresywna.

3. Podatnik ma możliwość zmiany stawek amortyzacyjnych. Według prawa bilansowego można okresowo weryfikować okresy i stawki amortyzacyjne, a w kolejnych

<sup>23</sup> Art. 16k, ust. 7, Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych ..., *op.cit.*

<sup>24</sup> *Tamże*, Art. 16 k, ust. 11.

latach dokonać ewentualnej ich zmiany, natomiast według prawa podatkowego istnieje możliwość stosowania stawek podwyższonych lub obniżonych, a zmiana może nastąpić od pierwszego miesiąca kolejnego roku podatkowego.

5. Biorąc pod uwagę wielkość stawek i czas okresu amortyzowania, prawo bilansowe pozwala firmie na samodzielne ustalenie okresu amortyzacji, z kolei według prawa podatkowego należy kierować się stawkami określonymi w załącznikach do ustaw podatkowych.

6. Zakończenie amortyzacji według prawa bilansowego powinno mieć miejsce nie później, niż z chwilą zrównania wartości odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych z wartością środka trwałego, przeznaczenia do likwidacji, sprzedaży lub stwierdzenia niedoboru, a według prawa podatkowego w miesiącu zrównania wartości początkowej środka z sumą dokonanych odpisów amortyzacyjnych, sprzedaży, likwidacji lub stwierdzenia niedoboru.

7. Określenie początkowej wartości środka trwałego w prawie bilansowym następuje zgodnie z wartością początkową środka wykazaną w księgach rachunkowych przedsiębiorstwa, a według prawa podatkowego wartość ta jest określona z uwzględnieniem sposobu jego pozyskania.

8. Środki wykorzystywane czasowo (sezonowo) według prawa bilansowego amortyzowane są przez cały rok obrotowy, według prawa podatkowego amortyzowane są w czasie ich wykorzystywania.

9. Częstotliwość dokonywania odpisów według prawa bilansowego oznacza równe raty za kolejne okresy sprawozdawcze, według prawa podatkowego wykorzystuje się równe raty miesięczne, kwartalne lub odpis jednorazowy środka.

Różnice w podejściu do amortyzacji według zasad podatkowych i bilansowych powodują z jednej strony pewnego rodzaju utrudnienia dla przedsiębiorstwa w zakresie sprawnego poruszania się po obecnie obowiązujących rozwiązaniach, z drugiej jednak strony wprowadzają pewną elastyczność w naliczaniu amortyzacji, z której świadome tego podmioty mogą korzystać i w sposób dostosowany do własnych indywidualnych potrzeb kreować wynik finansowy.

#### SUMMARY

Assets lose their value over time and must be replaced when the end of their useful life is reached. There are many methods that are used to write off an asset's depreciation cost. In general depreciation is a systematic process of distributing the cost of tangible assets over the life of assets. Depreciation reported for accounting and tax purposes may differ substantially. In this paper the Author indicates difference in depreciation write-offs based on personal and corporate income tax acts in Poland, because taxpayers may use various methods of tangible assets depreciation.

dr Rafał Józwicki, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania w Łodzi