

PORADNIK GAZETY PRAWNEJ

UKAZUJE SIĘ OD 1995 ROKU

SPRAWOZDANIE FINANSOWE 2018

- Jak dokonać weryfikacji i aktualizacji aktywów i pasywów oraz wstępnego zamknięcia ksiąg rachunkowych
- Jak ustalić wynik finansowy i sporządzić sprawozdanie finansowe
- W jaki sposób sporządzić zeznanie roczne dla celów podatku dochodowego
- Kto, kiedy i gdzie składa e-sprawozdanie



NOWOŚĆ!
e-sprawozdanie

INDEKS 331783

ISSN 1234-5695



JAK PRZYGOTOWAĆ SIĘ DO ZMIAN W PRAWIE

– wchodzących w życie 1 stycznia 2019 r.



Cena:
59 zł (w tym VAT)

Format B5
106 stron
oprawa miękka

**Z publikacji dowiemy się krok po kroku,
m.in. jak przygotować się na zmiany w zakresie:**

- rozliczenia VAT, np. skrócenia terminu umożliwiającego korzystanie z ulgi na złe długi czy wprowadzenia nowej matrycy stawek VAT,
- rozliczenia PIT i CIT kosztów korzystania z samochodów osobowych,
- prowadzenia i przechowywania dokumentacji pracowniczej,
- współpracy ze związkami zawodowymi,
- wypłaty wynagrodzenia pracownikom,
- potrąceń z umów zlecenia,
- wprowadzenia Pracowniczych planów kapitałowych,
- opłacania składek ZUS przez osoby prowadzące działalność gospodarczą.

Szczegóły na sklep.infor.pl

Spis treści

1. ZAMKNIĘCIE KSIĄG RACHUNKOWYCH – OD CZEGO ZACZĄĆ	5
1.1. Wybrane składniki bilansu – charakterystyka i wycena	5
1.1.1. Środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne	6
1.1.1.1. Okres, stawki i metody amortyzacji oraz ich weryfikacja	6
1.1.1.2. Wycena środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych na dzień bilansowy	13
1.1.1.3. Na co zwrócić szczególną uwagę?	16
1.1.2. Należności długoterminowe	17
1.1.2.1. Na co zwrócić szczególną uwagę?	17
1.1.3. Inwestycje długoterminowe	17
1.1.3.1. Na co zwrócić szczególną uwagę?	21
1.1.4. Długoterminowe rozliczenia międzyokresowe	21
1.1.4.1. Na co zwrócić szczególną uwagę?	21
1.1.5. Zapasy (towary lub materiały) i ich aktualizacja	22
1.1.5.1. Odpisy aktualizujące wartość zapasów	22
1.1.5.2. Towary i odchylenia od ich cen ewidencyjnych	24
1.1.5.3. Zapasy – produkcja w toku	25
1.1.5.4. Na co zwrócić szczególną uwagę?	27
1.1.6. Należności i ich aktualizacja	28
1.1.6.1. Wycena należności na dzień bilansowy	28
1.1.6.2. Tworzenie odpisów aktualizujących należności	30
1.1.6.3. Rozwiązywanie odpisów aktualizujących wartość należności	35
1.1.6.4. Należności wyrażone w walucie obcej	41
1.1.6.5. Na co zwrócić szczególną uwagę?	45
1.1.7. Inwestycje krótkoterminowe	46
1.1.7.1. Na co zwrócić szczególną uwagę?	47
1.1.8. Rozliczenia międzyokresowe kosztów	47
1.1.8.1. Na co zwrócić szczególną uwagę?	48
1.1.9. Kapitał własny	49
1.1.9.1. Na co zwrócić szczególną uwagę?	49
1.1.10. Wynik finansowy i jego podział	50
1.1.10.1. Podział lub pokrycie wyniku finansowego	50
1.1.11. Rezerwy	50
1.1.11.1. Wycena rezerw	51
1.1.11.2. Rezerwy w ujęciu podatkowym	52
1.1.11.3. Zakres informacji o stanie rezerw w sprawozdaniu finansowym	52
1.1.11.4. Na co zwrócić szczególną uwagę?	52
1.1.12. Aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego	53
1.1.13. Zobowiązania długoterminowe	54
1.1.13.1. Na co zwrócić szczególną uwagę?	55
1.1.14. Zobowiązania krótkoterminowe	55
1.1.14.1. Na co zwrócić szczególną uwagę?	56
1.1.15. Rozliczenia międzyokresowe	57
1.1.15.1. Na co zwrócić szczególną uwagę?	57
2. ZAMKNIĘCIE KONT WYNIKOWYCH I USTALENIE WYNIKU FINANSOWEGO	57
2.1. Wariant porównawczy rachunku zysków i strat	59
2.2. Wariant kalkulacyjny rachunku zysków i strat	61

3. SPRAWOZDANIE FINANSOWE	61
3.1. Sporządzenie sprawozdania finansowego	61
3.2. E-sprawozdanie – podpisywanie i składanie do właściwych organów	89
3.2.1. Obowiązek posiadania kwalifikowanego podpisu elektronicznego lub podpisu potwierdzonego profilem e-PUAP	89
3.2.2. Obowiązek sporządzania e-sprawozdań w określonym formacie i strukturze	90
3.2.3. Gdzie, kiedy i jak złożyć sprawozdanie elektroniczne	90
3.2.4. Wsparcie techniczne przy składaniu sprawozdań	91
4. SPORZĄDZENIE ZEZNANIA ROCZNEGO OSÓB PRAWNYCH – CIT-8	92
4.1. Jednostki zobowiązane do złożenia zeznania rocznego	92
4.2. Jednostki zwolnione ze składania zeznania rocznego	93
4.3. Termin złożenia zeznania podatkowego i właściwość urzędu skarbowego	93
4.4. Wypełnienie deklaracji CIT-8	93

Sprawozdanie finansowe 2018

1. Zamknięcie ksiąg rachunkowych – od czego zacząć

Zamknięcie ksiąg rachunkowych następuje na dzień kończący dany rok obrotowy. Jednak zanim to nastąpi, jednostka powinna przeprowadzić określone czynności, aby rzetelnie i jasno przedstawić sytuację majątkową i finansową oraz prawidłowo ustalić wynik finansowy.

Czynności związane z zamknięciem ksiąg rachunkowych można podzielić na cztery etapy.

Etap I – Sprawdzenie kompletności i poprawności ewidencji księgowej

Na początku jednostka powinna sprawdzić, czy prowadzona przez nią ewidencja księgowa jest kompletna i poprawna pod względem formalnym. Do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić, w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym. Następnie należy przeanalizować, czy zostały ujęte wszystkie osiągnięte, przypadające na rzecz jednostki przychody i obciążające je koszty związane z tymi przychodami, dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty. Zapewnienie kompletności i poprawności ksiąg rachunkowych wiąże się m.in. z koniecznością wprowadzenia do nich wszystkich operacji dotyczących danego roku.

Etap II – Inwentaryzacja

W kolejnym etapie jednostka powinna sprawdzić, czy figurujące w księgach rachunkowych stany aktywów i pasywów pokrywają się ze stanem rzeczywistym. W tym celu jednostka dokonuje inwentaryzacji, która powinna zostać przeprowadzona na ostatni dzień każdego roku obrotowego.

W zależności od rodzaju aktywów czy pasywów inwentaryzację przeprowadza się poprzez:

- spis z natury – w przypadku np. towarów, materiałów, środków trwałych oraz nieruchomości zaliczonych do inwestycji, maszyn i urządzeń wchodzących w skład środków trwałych w budowie,
- potwierdzenie salda – w przypadku np. należności od kontrahentów, aktywów finansowych zgromadzonych na rachunkach bankowych,
- porównanie danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikację wartości składników – w przypadku np. środków trwałych, do których dostęp jest znacznie utrudniony, gruntów oraz praw zakwalifikowanych do nieruchomości, należności spornych i wątpliwych.

Etap III – Wycena aktywów i pasywów na dzień bilansowy

Na tym etapie dokonywana jest weryfikacja oraz aktualizacja aktywów i pasywów poprzez ich wycenę na dzień bilansowy. Powinna zostać zapewniona kompletność i współmierność przychodów oraz związanych z nimi kosztów.

Etap IV – Wstępne zamknięcie ksiąg rachunkowych

Wstępnego zamknięcia ksiąg rachunkowych należy dokonać na dzień kończący rok obrotowy, nie później niż w ciągu 3 miesięcy od dnia kończącego ten rok. W przypadku jednostek, których rok obrotowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym, wstępne zamknięcie ksiąg za 2018 r. powinno nastąpić 31 grudnia 2018 r., nie później niż do 1 kwietnia 2019 r. (31 marca 2019 r. przypada w niedzielę). Na podstawie wstępnie zamkniętych ksiąg sporządzane jest roczne sprawozdanie finansowe. Jednostki mają na to 3 miesiące, licząc od dnia bilansowego. Oznacza to, że jednostka, której rok obrotowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym, sporządza sprawozdanie finansowe za rok 2018 nie później niż do końca marca 2019 r.

W publikacji omówimy etap III i IV, skupiając się na weryfikacji i aktualizacji aktywów i pasywów (wycena) oraz na wstępnym zamknięciu ksiąg rachunkowych.

1.1. Wybrane składniki bilansu – charakterystyka i wycena

Jedną z podstawowych zasad rachunkowości jest zasada ostrożnej wyceny (art. 7 ust. 1 ustawy o rachunkowości; dalej: uor). Nakazuje ona wyceniać aktywa ostrożnie, a jednocześnie obiektywnie. Oznacza to konieczność uwzględniania przy wycenie bilansowej aktywów także zmniejszeń wartości użytkowej lub wartości handlowej składników aktywów (należności, zapasów, środków trwałych). Utworzone w ten sposób odpisy aktualizujące zmniejszają wynik finansowy jednostki. W niektórych przypadkach mogą także zostać zaliczone do kosztów podatkowych. Z kolei ich rozwiązanie może powodować powstanie przychodu podatkowego. Dokonywanie aktualizacji wymienionych aktywów, na potrzeby związane z ich

wyceną bilansową, niejednokrotnie ma charakter bardzo złożony, ponieważ wymaga jednoczesnego uwzględnienia zarówno rozwiązań bilansowych, jak i podatkowych, które obowiązują w tym zakresie.

1.1.1. Środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne

Wycena aktywów i pasywów jest bardzo istotnym elementem całego procesu związanego z zamknięciem ksiąg rachunkowych. Środki trwałe należy wyceniać według cen nabycia, kosztów wytworzenia lub wartości przeszacowanej (po aktualizacji wyceny środków trwałych), pomniejszonych o odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości, z uwzględnieniem zmian wartości początkowej wynikających z ulepszeń i dokonanych od nich odpisów i umorzeń, lub według ceny rynkowej bądź inaczej określonej wartości godziwej. Zasady wyceny aktywów i pasywów muszą być określone w dokumentacji zasad (polityki) rachunkowości, co się wiąże z wyborem zasad wyceny zgodnie z art. 28 uor.

Jednostki mogą korzystać, w zakresie nieuregulowanym w uor, z rozwiązań Krajowego Standardu Rachunkowości nr 11 „Środki trwałe” (dalej: KSR 11).

Warto zwrócić uwagę, że korzystanie z rozwiązań wprowadzanych przez KSR nie jest obowiązkowe (art. 10 ust. 3 uor). Jednak ich stosowanie daje pewność, że spełniony zostanie obowiązek wynikający z art. 4 ust. 1 uor, tj. rzetelnego i jasnego przedstawienia sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki.

Należy także pamiętać o tym, że zapis w polityce (zasadach) rachunkowości mówiący o wyborze stosowania choćby jednego ze Standardów zobowiązuje jednostkę do stosowania wszystkich dotyczących jej Standardów w sprawach nieuregulowanych ustawą. Zgodnie z pkt 3.2.2 KSR 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja” nie jest właściwe powoływanie się na stosowanie Krajowych Standardów Rachunkowości i jednocześnie wybiórcze stosowanie niektórych z nich lub ich części i niestosowanie innych.

Środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne umarza się lub amortyzuje. Odpisów umorzeniowych lub amortyzacyjnych dokonuje się według zasad przyjętych przez jednostkę zgodnie z przepisami uor i KSR 11 (jeśli jednostka podejmie decyzję o stosowaniu KSR).

1.1.1.1. Okres, stawki i metody amortyzacji oraz ich weryfikacja

Na dzień przyjęcia składnika majątku jednostka powinna ustalić okres (stawkę) amortyzacji oraz jej metodę. Przepisy bilansowe nie dopuszczają zmiany przyjętej metody amortyzacji, ale poprawność stawek i okresów amortyzacji wymaga okresowej weryfikacji. Taki proces może być przeprowadzony w dowolnym czasie, jednak czas inwentaryzacji sprzyja sprawdzeniu poprawności przyjętych parametrów. Zasady ustalania wytycznych dotyczących amortyzacji oraz ich weryfikacji są różne w przepisach bilansowych (uor, KSR) i podatkowych.

Odpisy umorzeniowe wyznaczają stopień zmniejszenia wartości środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych (wnip) w postaci zużycia fizycznego i ekonomicznego liczony od momentu przyjęcia do używania. Poprzez zużycie fizyczne środków trwałych następuje zmniejszenie ich pierwotnych właściwości, np. mechanicznych, w wyniku czego środki te nie są w stanie tak dobrze wypełniać zadań produkcyjnych, do których zostały przeznaczone, jak środki nowe. Natomiast zużycie moralne środków trwałych polega na stopniowej utracie ich wartości wymiennej oraz wartości użytkowej z powodu wytwarzania nowych, wydajniejszych środków pracy, o lepszych parametrach techniczno-eksploatacyjnych.

Amortyzacja powoduje rozłożenie w czasie jednorazowych wydatków poniesionych na zakup środków trwałych, wnip. Dzięki temu nakłady poczynione na ich zakup czy wytworzenie są stopniowo zaliczane do kosztów poszczególnych okresów, a jednostka ma czas na zgromadzenie środków potrzebnych na odnowienie majątku.

UWAGA



Zasady amortyzacji przyjęte przez jednostkę w momencie rozpoczęcia używania składników majątkowych (metoda, stawki) wpływają na obraz sytuacji majątkowej jednostki. Dlatego aby zapewnić rzetelność danych prezentowanych w sprawozdaniach finansowych, należy okresowo dokonywać weryfikacji obowiązujących w jednostce warunków amortyzacji w zakresie wskazanym lub dopuszczanym przepisami prawa bilansowego (uor i KSR).

W rozwiązaniach podatkowych zakłada się, że składnik majątku zostanie całkowicie umorzony w przybliżeniu w tym samym momencie, w którym nastąpi koniec jego użytecznego wykorzystania, podczas gdy przepisy bilansowe bazują na ekonomicznym zużyciu. Przepisy podatkowe, w pewnym zakresie, umożliwiają zmiany stosowanych dotychczas rozwiązań, które jednostka może wykorzystać w ramach optymalizacji podatkowej. W praktyce amortyzacja bilansowa i podatkowa wymagają prowadzenia odrębnych ewidencji.

Amortyzacja jest kosztem, z którym nie jest związany realny wpływ gotówki. Przepływ ten ma miejsce w momencie zakupu aktywów. Amortyzacja ma jednak wpływ na saldo przepływów gotówki, gdyż będąc kosztem uzyskania przychodu, obniża podstawę opodatkowania. Powoduje to zmniejszenie wysokości podatku dochodowego, pod warunkiem że koszty amortyzacji będą mogły być uznane za koszty uzyskania przychodu. Trzeba pamiętać, że koszty amortyzacji ustalone dla celów bilansowych nie muszą stanowić jednocześnie kosztów uzyskania przychodu.

Zgodnie z zapisami podatkowymi nie uważa się za koszty uzyskania przychodów m.in.:

- odpisów z tytułu zużycia samochodu osobowego będącego pojazdem elektrycznym, w części ustalonej od wartości samochodu przewyższającej równowartość 30 000 euro, przeliczonej na złote według kursu średniego NBP z dnia przekazania samochodu do używania¹,
- odpisów z tytułu zużycia pozostałych samochodów osobowych, w części ustalonej od wartości samochodu przewyższającej równowartość 20 000 euro, przeliczonej na złote według kursu średniego NBP z dnia przekazania samochodu do używania²,
- strat w środkach trwałych oraz wartościach niematerialnych i prawnych w części pokrytej sumą odpisów amortyzacyjnych,
- strat powstałych w wyniku likwidacji nie w pełni umorzonych środków trwałych, jeżeli środki te utraciły przydatność gospodarczą na skutek zmiany rodzaju działalności,
- odpisów aktualizujących,
- odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych:
 - a) nabytych nieodpłatnie, jeżeli:
 - nabycie to nie stanowi przychodu z tytułu nieodpłatnego otrzymania rzeczy bądź praw lub
 - dochód z tego tytułu jest zwolniony od podatku dochodowego, lub
 - nabycie to stanowi dochód, od którego na podstawie odrębnych przepisów zaniechano poboru podatku,
 - b) jeżeli przed 1 stycznia 1995 r. zostały nabyte, lecz niezaliczone do środków trwałych albo wartości niematerialnych i prawnych,
 - c) oddanych do nieodpłatnego używania – za miesiące, w których składniki te były oddane do nieodpłatnego używania,
- odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej wartości niematerialnych i prawnych wniesionych do spółki albo spółki niebędącej osobą prawną, w postaci wkładu niepieniężnego, stanowiących równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (know-how).

Tabela 1. Wartość początkowa środków trwałych i jej zmiany

Zagadnienie	Ustawa o rachunkowości	KSR	Prawo podatkowe
1	2	3	4
Status prawny	Do aktywów zalicza się kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe o wiarygodnie określonej wartości, powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń, które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych.	Do aktywów zalicza się kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe o wiarygodnie określonej wartości, powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń, które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych.	Amortyzacji podlegają, stanowiące własność lub współwłasność podatnika, nabyte lub wytworzone we własnym zakresie, kompletne i zdatne do użytku w dniu przyjęcia do używania aktywa, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub leasingu.
Wartość początkowa	Cena nabycia lub koszt wytworzenia środka trwałego.	■ Wartość początkową stanowi cena nabycia lub koszt wytworzenia powiększone o koszty finansowania zewnętrznego. ■ W przypadku pozyskania używanego środka trwałego, wymagającego przed przyjęciem do użytkowania przeprowadzenia remontu w celu nadania lub przywrócenia mu	Za wartość początkową środków trwałych uważa się: ■ w razie odpłatnego nabycia – cenę ich nabycia, ■ w razie wytworzenia we własnym zakresie – koszt wytworzenia, ■ w razie nabycia w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób – wartość rynkową z dnia nabycia itd.

¹ Od 1 stycznia 2019 r. limit ten będzie wynosił 225 000 zł. Będzie on mógł być jednak stosowany dopiero po dniu ogłoszenia pozytywnej decyzji KE.

² Od 1 stycznia 2019 r. podniesiony zostanie limit amortyzacji w przypadku nabycia pojazdów osobowych (obecnie 20 000 euro) do kwoty 150 000 zł dla pojazdów spalinowych i hybrydowych.

1	2	3	4
		kompletności i zdatności do użytkowania, wartość początkowa obejmuje koszty takiego remontu. ■ Do wartości początkowej nowego środka trwałego zalicza się koszty przeprowadzenia likwidacji (np. rozbiórki) innego środka trwałego, o ile jego likwidacja warunkuje możliwość przeprowadzenia budowy. ■ Wartość początkową ustala się dla każdej części składowej pozycji rzeczowych aktywów trwałych, której cena nabycia lub koszt wytworzenia są istotne w porównaniu z ceną nabycia lub kosztem wytworzenia całej pozycji – wówczas ta część składowa jest amortyzowana osobno.	
Zmiana wartości początkowej	■ Wartość początkowa może zostać powiększona o koszty ulepszenia, polegającego na przebudowie, rozbudowie, modernizacji lub rekonstrukcji. ■ Zmniejszenie wartości może nastąpić w wyniku odłączenia od danego środka trwałego części składowej lub peryferyjnej, a zwiększenie – w wyniku ich przyłączenia. ■ Wartość początkowa może ulegać aktualizacji wyceny zgodnie z odrębnymi przepisami.	■ Wartość początkowa może zostać powiększona o koszty ulepszenia poniesione podczas jego użytkowania. ■ Zmniejszenie wartości może nastąpić w wyniku odłączenia od danego środka trwałego części składowej lub peryferyjnej, a zwiększenie – w wyniku ich przyłączenia.	■ Wartość początkową powiększa się o sumę wydatków na ich ulepszenie w wyniku przebudowy, rozbudowy, rekonstrukcji, adaptacji lub modernizacji. ■ Zmniejszenia dokonuje się przy odłączeniu od danego środka trwałego części składowej lub peryferyjnej.
Odpisy aktualizujące wartość środka trwałego	Dokonuje się w przypadku zmiany technologii produkcji, przeznaczenia do likwidacji, wycofania z używania lub innych przyczyn powodujących trwałą utratę wartości środka trwałego.	Jednostki dokonują weryfikacji wartości bilansowej aktywów, ustalają wartość odzyskiwalną – a w razie trwałej utraty wartości powinny tworzyć odpisy aktualizujące zgodnie z KSR 4.	Nieuznawane w prawie podatkowym – nie stanowią kosztów uzyskania przychodów.

Dla celów podatkowych amortyzacji nie podlegają:

- grunty i prawa wieczystego użytkowania gruntów,
- budynki, lokale, budowle i urządzenia zaliczane do spółdzielczych zasobów mieszkaniowych lub służących działalności społeczno-wychowawczej prowadzonej przez spółdzielnie mieszkaniowe,
- dzieła sztuki i eksponaty muzealne,
- wartość firmy,
- składniki majątku, które nie są używane na skutek zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej na podstawie przepisów o swobodzie działalności gospodarczej albo zaprzestania działalności, w której były używane – składniki te nie podlegają amortyzacji od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zawieszono tę działalność albo jej zaprzestano.

Od stycznia 2018 r. w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: updop) wyłączono możliwość amortyzacji prawa do wytworzonych we własnym zakresie znaków towarowych, uzyskanego mocą decyzji Urzędu Patentowego.

W art. 16b ust. 1 updog dodano bowiem warunek, że amortyzacji podlegają tylko takie wnipy, które zostały **nabyte od innego podmiotu**. Zmiana dotyczy wnipy przyjętych do używania po 31 grudnia 2017 r.

Ustawa o rachunkowości i odwołujący się do niej KSR 11 wykluczają amortyzację gruntów niesłużących wydobywaniu kopalin metodą odkrywkową oraz dzieł sztuki i obiektów muzealnych, gdyż mimo upływu czasu nie tracą one na wartości.

Odpisów aktualizujących wartość środków trwałych z tytułu utraty wartości dokonuje się w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych, w odróżnieniu od amortyzacji, która stanowi koszty działalności operacyjnej.

Okres lub stawkę i metodę amortyzacji należy ustalić na dzień przyjęcia środków trwałych do używania. W myśl prawa bilansowego poprawność stosowanych okresów i stawek amortyzacji środków trwałych powinna być przez jednostkę okresowo weryfikowana, powodując odpowiednią korektę dokonywanych w następnych latach obrotowych odpisów amortyzacyjnych. W prawie bilansowym, jeśli wartość końcowa środka trwałego (przewidywana przy likwidacji cena sprzedaży netto pozostałości środka trwałego) jest znaczna, przy ustalaniu okresu amortyzacji należy brać pod uwagę przewidywaną cenę jego sprzedaży netto. Przy ustalaniu rocznej stawki amortyzacyjnej od wartości początkowej (od 100%) należy odjąć taki procent wartości początkowej środka trwałego, jaki przypuszczalnie będzie przedstawiała jego wartość końcowa w momencie likwidacji. Tak otrzymaną wartość należy podzielić przez przewidywany okres używania środka trwałego (mierzony w latach).

Amortyzacja powinna być dokonywana zgodnie z ustalonym planem amortyzacji, wynikającym z oszacowania okresu ekonomicznej użyteczności danego środka trwałego.

W uor wskazano, że na długość okresu amortyzacji i roczną stawkę amortyzacyjną (uwzględniającą okres ekonomicznej użyteczności środka trwałego) wpływają w szczególności:

- liczba zmian, na których pracuje środek trwały,
- tempo postępu techniczno-ekonomicznego,
- wydajność środka trwałego mierzona liczbą godzin jego pracy lub liczbą wytworzonych produktów albo innym właściwym miernikiem,
- prawne lub inne ograniczenia czasu używania środka trwałego,
- przewidywana przy likwidacji cena sprzedaży netto istotnej pozostałości środka trwałego.

! UWAGA

Prawo bilansowe w zasadzie nie zakazuje stosowania stawek podatkowych amortyzacji. Jest to możliwe jednak tylko wtedy, gdy odzwierciedlają one okres ekonomicznej użyteczności środków trwałych.

Ustawa o rachunkowości nie wyznacza minimalnych ani maksymalnych okresów amortyzacji środków trwałych.

Tabela 2. Okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych środków trwałych i wnipy

Zagadnienie	Ustawa o rachunkowości	KSR	Prawo podatkowe
1	2	3	4
Rozpoczęcie amortyzacji	Nie wcześniej niż po przyjęciu środka trwałego do używania.	W miesiącu oddania środka trwałego do użytkowania lub w miesiącu następującym po miesiącu oddania środka trwałego do użytkowania. Nie może to być jednak okres wcześniejszy ani późniejszy.	Począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek lub wartość wprowadzono do ewidencji.
Częstotliwość dokonywania odpisów	Powinny być dokonywane systematycznie, zapewniając planowane rozłożenie wartości środka trwałego na przewidywany okres użytkowania. Prawo bilansowe nakłada na jednostki jedynie obowiązek dokonywania odpisów amortyzacyjnych za okresy sprawozdawcze (nie muszą pokrywać się z miesiącami kalendarzowymi).	W sposób systematyczny na przestrzeni okresu użytkowania. Przez cały czas dostępności środków do użytkowania. Amortyzację z reguły nalicza się w ratach miesięcznych.	Mogą być dokonywane: ■ w równych ratach co miesiąc ■ w równych ratach co kwartał, ■ jednorazowo na koniec roku podatkowego
Zakończenie amortyzacji	Nie później niż z chwilą zrównania wartości odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych z wartością początkową środka	Od miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło: a) zrównanie kwoty odpisów amortyzacyjnych lub umorze-	Do końca tego miesiąca, w którym następuje zrównanie sumy odpisów amortyzacyjnych z ich wartością początkową lub w którym

1	2	3	4
	trwałego lub przeznaczenia go do likwidacji, sprzedaży albo stwierdzenia jego niedoboru, z ewentualnym uwzględnieniem przewidywanej przy likwidacji ceny sprzedaży netto pozostałości środka trwałego.	niowych z wartością środka trwałego podlegającą amortyzacji lub b) przeznaczenie środka trwałego do sprzedaży, likwidacji lub rozchodu w inny sposób, potwierdzonego stanem faktycznym polegającym na zaprzestaniu użytkowania, c) stwierdzenie niedoboru środka trwałego, d) przekwalifikowanie środka trwałego do nieruchomości zaliczanych do inwestycji wycenianych w cenach rynkowych bądź inaczej określonej wartości godziwej, e) postawienie jednostki w stan upadłości (nie dotyczy rozpoczęcia postępowania restrukturyzacyjnego bądź postawienia jednostki w stan likwidacji, jeśli działalność będzie kontynuowana).	składnik aktywów postawiono w stan likwidacji, zbyto lub stwierdzono niedobór. Suma odpisów amortyzacyjnych obejmuje również odpisy aktualizujące, których nie uważa się za koszty uzyskania przychodów.

Ustawa o rachunkowości nie określa metod amortyzacji, pozostawiając wybór w gestii jednostki. Również KSR zawiera wskazanie, że do decyzji jednostki należy wybór metody amortyzacji. W praktyce najczęściej stosowane są:

- a) metoda liniowa,
- b) metoda degresywna (określana również jako metoda amortyzacji przyspieszonej lub metoda amortyzacji malejącej),
- c) metoda naturalna (określana również jako metoda jednostek produkcji lub metoda zróżnicowanego odpisu).

W Standardzie sugeruje się, że metodę liniową, która polega na równomiernym rozłożeniu w czasie wartości środka trwałego podlegającej amortyzacji przez okres jego użytkowania, najczęściej stosuje się do nieruchomości.

Natomiast do maszyn, urządzeń i środków transportu, które w początkowych okresach użytkowania podlegają szybszemu zużyciu (zwłaszcza tzw. zużyciu moralnemu) niż w okresach późniejszych, najczęściej stosuje się metodę degresywną. Pozwala ona m.in. skompensować zmniejszającymi się w czasie kosztami amortyzacji potencjalnie wyższe koszty eksploatacji środka trwałego w późniejszych okresach jego użytkowania, wynikające z wyższych kosztów remontów.

Jednak jako metodę, która umożliwia najdokładniejsze odzwierciedlenie zużywania się potencjału ekonomicznego danego środka trwałego, głównie maszyn, urządzeń i środków transportu, KSR wskazuje metodę naturalną. W myśl Standardu metoda ta pozwala również na bezpośrednie odzwierciedlenie skutków czasowego wyłączenia środka trwałego z użytkowania m.in. z powodu jego wykorzystania tylko w okresie sezonu. Metoda naturalna polega na odpisywaniu podlegającej amortyzacji wartości środka trwałego proporcjonalnie do wykorzystania jego potencjału użytkowego.

W myśl zapisów podatkowych podstawową metodą amortyzacji jest amortyzacja liniowa. Metoda degresywna i indywidualne stawki są możliwe do stosowania po spełnieniu szczegółowych warunków. Metodą degresywną można dokonywać odpisów od środków zaliczonych do grupy 3–6 i 8 Klasyfikacji oraz środków transportu, z wyłączeniem samochodów osobowych. W pierwszym podatkowym roku używania środków trwałych odpisów dokonuje się od wartości podatkowej z zastosowaniem stawki podanej w Wykazie stawek amortyzacyjnych, podwyższonej o współczynnik nie wyższy niż 2,0. W następnych latach podatkowych dokonuje się odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków pomniejszonej o dotychczasowe odpisy amortyzacyjne, ustalonej na początek kolejnych lat ich używania. Natomiast począwszy od roku podatkowego, w którym tak określona roczna kwota amortyzacji miałaby być niższa od rocznej kwoty amortyzacji obliczonej przy zastosowaniu metody liniowej, jednostki dokonują dalszych odpisów amortyzacyjnych metodą liniową.

W przypadku używania środków trwałych w zakładzie położonym na terenie gminy o szczególnym zagrożeniu wysokim bezrobociem strukturalnym albo w gminie zagrożonej recesją i degradacją społeczną, których wykaz na podstawie odrębnych przepisów ustala Rada Ministrów, stawki podane w Wykazie stawek amortyzacyjnych można podwyższyć przy zastosowaniu współczynników nie wyższych niż 3,0, dokonując obliczenia odpisów amortyzacyjnych zgodnie z zasadami ustalonymi w ustawach podatkowych.