

Michał Bąkowski  
Państwowa Wyższa Szkoła Informatyki i Przedsiębiorczości w Łomży  
Agata Wasilewska  
Akademia Finansów i Biznesu Vistula – Warszawa

## ZASADY AMORTYZACJI ŚRODKÓW TRWAŁYCH W KSIĘGACH RACHUNKOWYCH OSÓB PRAWNYCH (część 1)

### Streszczenie

Celem rozważań jest przedstawienie istoty amortyzacji jako źródła finansowania wewnętrznego działalności gospodarczej oraz zasad jej ujęcia w księgach rachunkowych, a także scharakteryzowanie rozbieżności w zakresie naliczania zużycia środków trwałych, które są konsekwencją przestrzegania regulacji zapisanych w ustawie o rachunkowości i ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych.

Metodologią badawczą wykorzystaną w artykule jest przegląd literatury przedmiotu oraz obowiązujących aktów prawnych dotyczących literatury przedmiotu.

Artykuł stanowi rzetelną i zgromadzoną w jednym miejscu wiedzę przydatną w codziennej pracy księgowego. Można go potraktować jako „pigułkę” niezbędnej wiedzy przydatnej w pracy księgowego, jak również jako materiał porównawczy wykorzystany np. na zajęciach dydaktycznych.

**Słowa kluczowe:** rachunkowość, podatki, amortyzacja, wynik finansowy, finansowanie przedsiębiorstwa.

**Kody JEL:** M41

### Wstęp

Prowadzenie działalności gospodarczej i osiągnięcie założonych celów przez przedsiębiorstwa implikuje potrzebę posiadania określonej bazy materialnej, w której szczególne znaczenie mają środki trwałe (w ekonomii określane jako środki pracy) zaliczane do aktywów trwałych. Cechami wyróżniającymi je od innych składników majątkowych są:

1. rzeczowa postać,
2. możliwość ich wielokrotnego wykorzystania w działalności produkcyjnej, handlowej lub usługowej.

Od racjonalnego zarządzania środkami trwałymi zależy efektywne prowadzenie działalności gospodarczej. Środki te stanowią znaczną część aktywów, zwłaszcza w przedsiębiorstwach produkcyjnych i są istotnym elementem prezentacji jego sytuacji majątkowo-finansowej. Dlatego istotną kwestią jest właściwa ewidencja księgowa operacji związanych z posiadaniem środków trwałych, zmianami w ich stanie i wartości, która dostarcza wielu informacji dla użytkowników sprawozdań finansowych zarówno wewnętrznych i zewnętrznych, które są wykorzystywane do podejmowania optymalnych decyzji.

Zagadnienia dotyczące ewidencji środków trwałych w księgach podatkowych regulowane są w czterech aktach prawnych:

1. ustawie o rachunkowości z dnia 29.09.1994 r. (UoR),
2. ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych z dnia 26.07.1991 r. (Udpof, PIT),
3. ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych z dnia 15.02.2002 r. (Udpop, CIT),
4. Rozporządzeniu Rady Ministrów w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych z dnia 30.12.1999 r.

W ustawach o podatkach dochodowych zagadnienia dotyczące środków trwałych są uregulowane w identyczny sposób, dlatego w dalszej części artykułu autor odnosi się do przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (w skrócie Udpop lub CIT).

Osoby prawne prowadzące księgi rachunkowe zgodnie z ustawą o rachunkowości oraz podlegające podatkowi CIT muszą przestrzegać zasad zapisanych w obu ustawach. Prawo bilansowe ma na celu prezentację prawdziwego i rzetelnego obrazu zasobów majątkowych podmiotu gospodarczego oraz kosztów ponoszonych w trakcie działalności gospodarczej. Natomiast celem polityki podatkowej państwa jest zapewnienie budżetowi jak najwyższych dochodów z tytułu opodatkowania dochodu przedsiębiorstw. Polityka ta realizowana jest przez regulowanie podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym, którą kształtują dwie zasadnicze pozycje: przychody oraz koszty uzyskania przychodów, obejmujące również amortyzację środków trwałych. Sprzeczność tych celów powoduje istnienie rozbieżności w przepisach podatkowych i ustawy o rachunkowości.

Jednym z obszarów rozbieżności są zasady amortyzacji środków trwałych, zaliczanych do składników majątku przedsiębiorstwa i wykorzystywanych w prowadzonej działalności operacyjnej. Konsekwencją tego jest prowadzenie oddzielnej ewidencji dla celów bilansowych i podatkowych, co przysparza księgowym dodatkowej pracy oraz wymaga od nich doskonałej wiedzy w tym zakresie.

Ustawa o rachunkowości dopuszcza jednak stosowanie pewnych uproszczeń, pod warunkiem, że nie wywierają one istotnie ujemnego wpływu na

rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej przedsiębiorstwa oraz wygoszparowanego wyniku finansowego (art. 4 ust. 4 UoR). Dlatego też wiele jednostek przy amortyzacji bilansowej kieruje się w praktyce przepisami podatkowymi, np. przyjmując stawki podatkowe do naliczania odpisów amortyzacyjnych w księgach rachunkowych lub też ustalając granicę wartości początkowej, poniżej której dokonuje się jednorazowego odpisu amortyzacyjnego (3500 zł).

Zastosowanie rozwiązań podatkowych w zakresie amortyzacji bilansowej najczęściej nie wpływa ujemnie na obraz finansowo-majątkowy przedsiębiorstwa prezentowany w sprawozdaniu finansowym. Tak więc taka praktyka nie powinna być kwestionowana w przypadku, gdy sprawozdanie finansowe przedsiębiorstwa nie podlega obowiązkowi badania przez biegłego rewidenta i nie ma ono statusu spółki publicznej. Trudno jest wtedy znaleźć racjonalne uzasadnienie dla prowadzenia odrębnych ewidencji dla celów bilansowych oraz podatkowych.

## Istota i funkcje amortyzacji w przedsiębiorstwie

Środki trwałe wykorzystywane w działalności gospodarczej zużywają się fizycznie oraz moralnie (ekonomicznie). Zużycie środków trwałych rozpatruje się z dwóch punktów widzenia:

- a) kosztów prowadzonej działalności gospodarczej i wówczas mówi się o amortyzacji środków trwałych,
- b) wyceny środków trwałych w bilansie przedsiębiorstwa i wówczas mówi się o umorzeniu środków trwałych.

Jest wiele definicji amortyzacji. Według *Słownika Pojęć Ekonomicznych*, amortyzacja to rozłożenie w czasie kosztu jakiejś pozycji aktywów dla celów księgowości i opodatkowania. Amortyzacją obciąża się dochody na tej podstawie, że wykorzystywanie środków trwałych jest uprawnionym kosztem działalności (Witecka 2007). I. Ziętowska stwierdza, że amortyzacja to wliczenie zużycia środków trwałych do kosztów działalności (Kamela-Sowińska 2002). W amerykańskiej literaturze amortyzacja (*depreciation*) definiowana jest jako systematyczne rozłożenie kosztów zużycia danego składnika aktywów na przestrzeni różnych okresów, w których przedsiębiorstwo otrzymuje korzyści z wykorzystania tych aktywów (Stice i in. 2005). Natomiast T. Martyniuk określa, że „amortyzacja jest pieniężnym odpowiednikiem zużycia (fizycznego i moralnego) środków trwałych wliczanym do kosztów działalności przedsiębiorstwa, a jednocześnie elementem składowym ceny produktu lub usługi” (Martyniuk 1998). Można sformułować następującą definicję amortyzacji: jest to celowe zużycie środków trwałych, wyrażone w pieniądzu, zaliczane do kosztów działalności, kształtujące cenę produktów pracy, księgowane w tych

okresach, w których przedsiębiorstwo korzysta ze składników majątkowych w działalności gospodarczej.

Umorzenie środków trwałych to równowartość zużycia środków trwałych korygująca ich wartość początkową (brutto) do wartości netto (Gierusz 2002). Amortyzacja liczona jest za okresy roczne, natomiast umorzenie środków trwałych narasta w sposób ciągły.

Amortyzacja spełnia trzy podstawowe funkcje w przedsiębiorstwie (Ciborowski i in. 2001):

- a) umorzeniową,
- b) kosztową,
- c) finansową (odtworzeniową).

Funkcja umorzeniowa amortyzacji polega na zmniejszaniu w ewidencji księgowej i sprawozdawczości finansowej wartości początkowej (inventarzewej) składników majątku trwałego (Naumiuk 2000). Suma odpisów umorzeniowych koryguje wartość brutto danego składnika aktywów, umożliwiając ustalenie jego rzeczywistej wartości w bilansie (Dyduch i in. 2004).

Istotą funkcji kosztowej amortyzacji jest zaliczenie wartości i zużycia składników majątku trwałego do wyrażonej ceną wartości wytworzonych dóbr, przez odniesienie ich w koszty wytworzenia. Rachunek kosztów ewidencjonuje odpisy amortyzacyjne powstałe w związku z użytkowaniem środków trwałych. Jest to tak zwana amortyzacja kalkulacyjna, która musi być tak ustalona, aby cena sprzedaży wytwarzanych produktów zawierała co najmniej część wartości zużytych środków trwałych konieczną do restytucji majątku (Bielawska 2001).

Z funkcją kosztową związana jest ściśle funkcja finansowa amortyzacji. Amortyzacja jest kosztem niepieniężnym, co oznacza że nie pociąga ze sobą wydatków gotówkowych w prowadzonej działalności. Jest ona wliczona w cenę sprzedaży i w momencie sprzedaży wyrobów lub usług następuje sukcesywne odzyskiwanie wydatków, które zostały poniesione na zakup amortyzowanych środków trwałych. Przez mechanizm odpisów amortyzacyjnych uruchamiany jest proces transformacji majątku w przedsiębiorstwie. Środki płatnicze „zamrożone” w nabytych środkach trwałych sukcesywnie powracają do płynnej postaci. W wyniku tego wartość bilansowa środków trwałych zmniejsza się, ale jednocześnie stan gotówki podwyższa się. Proces ten jest neutralny dla wyniku finansowego, jeżeli osiągnięty przychód w firmie jest większy od odpisów amortyzacyjnych.

Fundusz amortyzacji tworzony jest stopniowo w czasie eksploatacji środka trwałego i może być wykorzystany jako własne źródło finansowania inwestycji po upływie normatywnego okresu użytkowania składnika majątkowego. Wybierając metody degresywne amortyzacji możliwe jest korzystanie z funduszu amortyzacyjnego wcześniej, dla modernizacji nie zużytych całkowicie składników majątku trwałego. Należy mieć na uwadze, że możliwość finansowania

inwestycji odtworzeniowych z odpisów umorzeniowych jest możliwe w podmiotach, których przychody równe są co najmniej sumie rocznych odpisów amortyzacyjnych. Fundusz amortyzacyjny powinien umożliwić sfinansowanie inwestycji restytucyjnych, jak i nowocześniejszych posiadającą bazę środków trwałych.

Amortyzacja odzwierciedla nie tylko zużycie majątku trwałego wykorzystywanego w działalności przedsiębiorstwa, przenosząc je na wytwarzane produkty, ale również jest narzędziem gromadzenia funduszy pieniężnych na sfinansowanie inwestycji. Jest źródłem finansowania wewnętrznego i wpływa na funkcjonowanie oraz rozwój podmiotu gospodarczego. Sposób dokonywania amortyzacji istotnie wpływa na wyniki finansowe przedsiębiorstwa. Dlatego ważne jest właściwe dobranie metody i stawek amortyzacyjnych, aby nie została zakłócona kalkulacja kosztów wytworzenia produktów i wykazywany wynik finansowy odpowiadał rzeczywistej sytuacji finansowej firmy.

## **Różnice w zasadach amortyzacji bilansowej i podatkowej środków trwałych**

Jak już wspomniano we wstępie artykułu, między zasadami amortyzacji bilansowej i podatkowej występują różnice, co wpływa na rozwiązania w zakresie ewidencji księgowej środków trwałych oraz ich zużycia. W kolejnej części artykułu zostały scharakteryzowane najważniejsze różnice między przepisami ustawy o rachunkowości i ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych dotyczące środków trwałych.

### **Definicja środków trwałych**

Ustawy definiują środki trwałe nie wprost, lecz przez wyszczególnienie składników majątku, które podlegają amortyzacji, z tym że lista składników wymienionych w ustawie podatkowej ma charakter zamknięty, natomiast w UoR – otwarty. Określenie „w szczególności” oznacza, że możliwe jest uznanie także innych aktywów za środek trwały jednostki gospodarczej.

Jednym z podstawowych warunków uznania za środek trwały danego składnika majątku w UoR jest posiadanie tytułu własności lub współwłasności. Nabycie może nastąpić w drodze kupna, aportu, darowizny, połączenia lub podziału spółek. Natomiast definicja środków trwałych w UoR nie zawiera wymogu, aby składniki majątkowe zaliczane do nich stanowiły własność lub współwłasność jednostki. Muszą one jednak spełniać warunek określony w definicji aktywów, tzn. firma musi sprawować kontrolę nad nimi. Oznacza to, że jednostka jest uprawniona do uzyskiwania w przyszłości korzyści ekonomicznych, wynikających z eksploatacji danego obiektu i jest w stanie ograniczyć

dostęp do tych korzyści osobom trzecim. Tak więc ponoszenie wydatków na zasoby majątkowe niekoniecznie przyczyni się do powstania środka trwałego, jeżeli nie przyniesie on w przyszłości określonych korzyści ekonomicznych.

**Tabela 1. Definicja środków trwałych w ustawie o rachunkowości i podatku dochodowym od osób prawnych**

Ustawa o rachunkowości	Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych
<p>Środki trwałe to rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, w szczególności:</p> <p>a) nieruchomości (w tym grunty, prawo wieczystego użytkowania gruntów, budynki i budowle, a także będące odrębną własnością lokale, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego lub użytkowego),</p> <p>b) maszyny, urządzenia, środki transportu i inne rzeczy,</p> <p>c) ulepszenia w obcych środkach trwałych,</p> <p>d) inwentarz żywy,</p> <p>spełniające warunki:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- przewidywany okres ekonomicznej użyteczności jest dłuższy niż rok,</li> <li>- są kompletne i zdadne do użytku,</li> <li>- są przeznaczone na potrzeby jednostki.</li> </ul> <p>Przyjęte do używania obce środki trwałe używane na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub leasingu zalicza się do aktywów korzystającego jeżeli umowa spełnia co najmniej jeden z warunków określonych w art. 3 ust. 4 UoR.</p>	<p>Środki trwałe to:</p> <p>a) budynki, budowle oraz lokale stanowiące odrębną własność,</p> <p>b) maszyny, urządzenia, środki transportu i inne przedmioty:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- stanowiące własność lub współwłasność podatnika, – nabyte, lub wytworzone we własnym zakresie, – kompletne i zdadne do użytku w dniu przyjęcia do używania,</li> <li>- o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok</li> <li>- wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane do używania na podstawie najmu, dzierżawy lub umowy określonej w art. 17 a pkt 1 Updop (tzn. leasingu finansowego).</li> </ul> <p>Niezależnie od przewidywanego okresu użytkowania do środków trwałych zalicza się:</p> <p>a) przyjęte do używania inwestycje w obcych środkach trwałych,</p> <p>b) budynki i budowle wybudowane na cudzym gruncie,</p> <p>c) tabor transportu morskiego w budowie,</p> <p>d) składniki majątku niestanowiące własności lub współwłasności podatnika, wykorzystywane przez niego na potrzeby związane z prowadzoną działalnością na podstawie umowy leasingu finansowego.</p>

Źródło: opracowanie własne na podstawie ustawy o rachunkowości i ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Po zmianach UoR od 2002 roku ustawodawca postanowił zaliczyć do środków trwałych trzy składniki, które nie posiadają postaci fizycznej: prawo wieczystego użytkowania gruntów, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz prawo do lokalu użytkowego. Wymienione środki trwałe noszą pewne znamiona wartości prawnych. Składniki te reprezentują specyficzne prawa firmy do określonych składników rzeczowych (Walińska 2012). Zmiana ta wywołała dyskusję i w przypadku zaliczania prawa wieczystego użytkowania gruntów do środków trwałych uznawana jest za kontrowersyjną. Składniki te

natomiast w prawie podatkowym są zaliczane do wartości niematerialnych i prawnych.

Również prawo podatkowe nie zalicza do środków trwałych inwentarza żywego. W ewidencji na potrzeby rachunkowości podatnik zalicza inwentarz żywy jako środek trwały, przy spełnieniu innych warunków, które są istotne dla ich zaliczenia do tej grupy aktywów, podczas gdy dla celów podatkowych zaliczać je będzie do aktywów obrotowych (Fołta 2005).

Istotna różnica dotyczy posiadanych nieruchomości w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych w postaci np. wzrostu wartości lub otrzymywanego czynszu dzierżawnego. Prawo bilansowe traktuje takie nieruchomości jako inwestycje długoterminowe, które podlegają amortyzowaniu. Natomiast w podatku dochodowym nieruchomości takie są traktowane jako środki trwałe. Odpisy amortyzacyjne są zaliczane do kosztów uzyskania przychodów.

Po dokładnym przeanalizowaniu definicji środków trwałych można zauważyć dość istotne różnice, co powoduje konieczność prowadzenia dwóch różnych ewidencji środków trwałych: jedną dla celów podatkowych, drugą dla potrzeb bilansowych. Przysparza to dodatkowej pracy służbom księgowym podmiotów gospodarczych.

## Zakaz amortyzacji wybranych pozycji środków trwałych

**Tabela 2. Składniki majątkowe, które nie podlegają amortyzowaniu w UoR i Updop**

Ustawa o rachunkowości	Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych
Nie amortyzuje się gruntów nie służących wydobyciu kopalin metodą odkrywkową. Pozostałe środki trwałe podlegają amortyzacji, w tym prawo wieczystego użytkowania gruntu.	Amortyzacji nie podlegają: a) grunty i prawo wieczystego użytkowania gruntów, b) dzieła sztuki i eksponaty muzealne, c) budynki, budowle, lokale i urządzenia zaliczane do spółdzielczych zasobów mieszkaniowych lub służących działalności społeczno-wychowawczej prowadzonej przez spółdzielnie mieszkaniowe, d) składniki majątku, które nie są używane na skutek zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej na podstawie przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej albo zaprzestania działalności, w której te składniki były używane.

Źródło: jak w tabeli 1.

Ustawa o rachunkowości zabrania wprost amortyzowania tylko jednej pozycji: gruntów, które nie służą wydobyciu kopalin metodą odkrywkową. Do końca 2001 roku zapisany był w ustawie także zakaz umarzania dzieł sztuki

i eksponatów muzealnych. Po zmianach ustawy od 2002 roku składniki te zaliczane są do środków trwałych, jeżeli zakupione zostały np. w celu oświetlenia pomieszczeń reprezentacyjnych spółki i spełniają wszystkie elementy definicyjne środków trwałych. W świetle przepisu art. 31 ust. 2 UoR nie są one także amortyzowane, gdyż mimo upływu czasu nie tracą swej wartości, a wręcz przeciwnie, ich wartość wzrasta. Dzieła sztuki mogą być również składnikiem inwestycji długoterminowych i nie podlegają amortyzacji. Natomiast Updop zawiera dłuższą listę wyłączeń z amortyzacji. Zgodnie z tą ustawą, nie amortyzuje się m.in. żadnych gruntów (gdyż nie zużywają się ani fizycznie, ani moralnie), prawa wieczystego użytkowania gruntów oraz dzieł sztuki i eksponatów muzealnych. Natomiast kosztem podatkowym jest opłata roczna za użytkowanie wieczyste gruntów, jaką ponosi przedsiębiorca.

### Moment rozpoczęcia amortyzacji środków trwałych

**Tabela 3. Moment rozpoczęcia amortyzacji środków trwałych w UoR i Updop**

Ustawa o rachunkowości	Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych
Rozpoczęcie amortyzacji następuje nie wcześniej niż po przyjęciu środka trwałego do używania.	Rozpoczęcie amortyzacji następuje począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek trwały wprowadzono do ewidencji środków trwałych.

Źródło: jak w tabeli 1.

Jak można zauważyć, UoR nie precyzuje dokładnie momentu, od którego należy zacząć amortyzowanie środków trwałych. Stwierdza tylko, że rozpoczęcie następuje nie wcześniej niż po przyjęciu środka trwałego do używania. Wynika z tego, że pierwszy odpis amortyzacyjny może być dokonany bezpośrednio po przyjęciu środka trwałego do eksploatacji lub później. Z kolei w ustawie podatkowej termin ten jest określony bardzo precyzyjnie. Analizując zapisy dwóch ustaw można zauważyć odmiennie określone terminy rozpoczęcia dokonywania odpisów amortyzacyjnych, ale nie są one ze sobą w sprzeczności. Termin amortyzacji podatkowej mieści się w terminie zapisanym w ustawie o rachunkowości.

Należy pamiętać, że kosztem podatkowym jest amortyzacja naliczana zgodnie z przepisami Updop. Dlatego też, wiele przedsiębiorstw rozpoczyna amortyzację bilansową w tym samym terminie co amortyzację podatkową.



## Wartość początkowa nabytych lub wytworzonych środków trwałych

**Tabela 4. Definicja wartości początkowej i kosztu wytworzenia w UoR i Updop**

Ustawa o rachunkowości	Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych
<b>Cena nabycia</b>	
Ustawa ogólnie określa cenę nabycia składników aktywów, przy czym dotyczy ona także środków trwałych. Przez cenę nabycia rozumie się kwotę należną sprzedającemu bez podlegającego odliczeniu podatku należnego od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, w imporcie powiększoną o obciążenia publicznoprawne oraz powiększoną o koszty bezpośrednio związane z zakupem i przystosowaniem środka trwałego do stanu zdatnego do używania, łącznie z kosztami transportu, załadunku, wyładunku, ubezpieczenia, składowania, a obniżoną o rabaty, opusty i inne zmniejszenia oraz odzyski. Cena nabycia obejmuje również niepodlegający odliczeniu podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy oraz koszt obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu finansowania i związane z nimi różnice kursowe, pomniejszony o przychody z tego tytułu.	Pojęcie ceny nabycia bezpośrednio odnosi się do środków trwałych – jest to kwota należna zbywcy, powiększona o koszty związane z zakupem naliczone do dnia przekazania środka trwałego do używania, a w szczególności o koszty transportu, załadunku, wyładunku, ubezpieczenia w drodze, montażu, instalacji i uruchomienia programów komputerowych, opłat notarialnych, skarbowych i innych, odsetek, prowizji oraz pomniejszona o podlegający odliczeniu podatek VAT. W przypadku importu cena nabycia obejmuje cło i podatek akcyzowy od importu. Cenę nabycia koryguje się o różnice kursowe, naliczone do dnia przekazania do używania środka trwałego. Różnice kursowe powstałe po dniu oddania środków trwałych do używania są kosztami podatkowymi.
<b>Koszt wytworzenia</b>	
Jest to ogół kosztów poniesionych przez jednostkę za okres budowy do dnia bilansowego lub przyjęcia środka trwałego do używania, w tym również niepodlegający odliczeniu podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy, a także koszt obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu finansowania i związane z nimi różnice kursowe, pomniejszony o przychody z tego tytułu.	To wartość zużytych do wytworzenia: rzeczowych składników majątku i wykorzystanych usług obcych, kosztów wynagrodzeń za pracę wraz z pochodnymi i inne koszty dające się zaliczyć do wartości wytworzonych środków trwałych. Do kosztów wytworzenia nie zalicza się: wartości własnej pracy podatnika, jego małżonka i małoletnich dzieci (w Updof), kosztów ogólnego zarządu, sprzedaży, pozostałych kosztów operacyjnych, kosztów operacji finansowych, w szczególności odsetek od kredytów i pożyczek i prowizji, z wyłączeniem odsetek i prowizji naliczonych do dnia przekazania środka trwałego do używania.

Źródło: jak w tabeli 1.

Odpisów amortyzacyjnych bilansowo dokonuje się od wartości środków trwałych wykazanych w księgach rachunkowych, natomiast podatkowo od wartości ustalonej zgodnie z przepisami ustawy o Updop. Wartość początkowa ustalana jest według różnych zasad w zależności od sposobu, w jaki przedsiębiorstwo stało się właścicielem danego środka trwałego. W przypadku zakupu jest

to cena nabycia, w przypadku wytworzenia we własnym zakresie jest to koszt wytworzenia, w przypadku nabycia w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób – wartość rynkowa z dnia nabycia (Beger, Liss 2011).

Pojęcia ceny nabycia i kosztu wytworzenia w analizowanych aktach prawnych różnią się nieznacznie i generalnie, zarówno dla celów bilansowych oraz podatkowych można przyjmować kwoty początkowe takie same. Jednak brak zapisów w UoR wykluczających niektóre pozycje z kosztów wytworzenia może prowadzić do zawyżenia wartości początkowej środka trwałego.

## Bibliografia

- Beger T., Liss P. (2011), *Podatki dochodowe w działalności gospodarczej*, SKWP, Warszawa.
- Bielawska A. (2001), *Podstawy finansów przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo ZSB, Szczecin.
- Ciborowski R., Gruszewska E., Meredyk K. (2001), *Podstawy rachunku efektywności inwestycji*, Wydawnictwo UwB, Białystok.
- Dyduch A., Sawicka J., Stronczonek A. (2004), *Rachunkowość finansowa – wybrane zagadnienia*, C.H. Beck, Warszawa.
- Fołta T., Godlewska J. (2005), *Bilans 2005*, Infor, Warszawa.
- Gierusz B. (2002), *Bieżący i odroczony podatek dochodowy a zmiany w rachunkowości*, ODDK Gdańsk.
- Gierusz B. (2002), *Podręcznik samodzielnej nauki księgowania*, ODDK, Gdańsk.
- Kamela-Sowińska A. (red.) (2002), *Rachunkowość jednostek nieprowadzących działalności gospodarczej*, Difin, Warszawa.
- Martyniuk T. (1998), *Rzeczowy majątek trwały: wycena i ewidencja*, ODDK, Gdańsk.
- Naumiuk T. (2000), *Koszty w rachunkowości finansowej*, Infor, Warszawa.
- Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych z dnia 30.12.1999 r.
- Sawicki K. (2001), *Rachunkowość finansowa przedsiębiorstw według znowelizowanej ustawy o rachunkowości, cz. I*, Ekspert, Wrocław.
- Stice E.K., Stice J. D., Diamond M.A. (1967), *Financial accounting. Reporting & analysis*, South-Western, USA
- Ustawa o rachunkowości z dnia 29.09.1994 r. (Dz.U. z 1994 r., Nr 121, poz. 591).
- Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych z dnia 26.07.1991 r. (Dz.U. z 1991 r., Nr 80, poz. 350).
- Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych z dnia 15.02.1992 r. (Dz.U. z 1992 r., Nr 21, poz. 86)
- Walińska E. (red.) (2012), *Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa.
- Witecka J. (2007), *Słownik Pojęć Ekonomicznych*, t. 9, *Biznes*, Biblioteka „Gazety Wyborczej”.
- „Zeszyty Metodyczne Rachunkowości” (2013), nr 8, Gofin, Gorzów Wielkopolski.

## Principles of Depreciation of Fixed Assets in Accounting Books of Legal Entities, Part I

### Summary

An aim of considerations is to present the essence of depreciation as a source of internal financing of business and the principles of its presentation in accounting books as well as to characterise the discrepancies as regards computation of consumption of fixed assets, which are a consequence of observation of the regulations provided in the Accounting Act and in the Corporate Income Tax Act.

The research methodology used in the article is a review of the subject literature and the effective legal acts concerning the subject literature.

The article is a fair and gathered in one place knowledge useful in the daily work of an accountant. It can be treated as pills of the indispensable knowledge useful in the work performed by accountant as well as a comparative material used, for instance, in didactic classes.

**Key words:** accounting, taxes, depreciation, financial performance, enterprise financing.

**JEL codes:** M41

© All rights reserved

Afiliacja:

mgr Michał Bąkowski

Państwowa Wyższa Szkoła Informatyki i Przedsiębiorczości w Łomży

ul. Akademicka 14

18-400 Łomża

tel.: 86 215 59 53

e-mail: bakos@wp.pl

mgr Agata Wasilewska

Akademia Finansów i Biznesu Vistula

ul. Stokłosa 3

02-787 Warszawa

tel.: 22 457 23 00

e-mail: agata\_wasilewska@poczta.onet.pl