

PORADNIK GAZETY PRAWNEJ

UKAZUJE SIĘ OD 1995 ROKU

ZAMKNIĘCIE ROKU 2015

- 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
- W jaki sposób dokonać zamknięcia roku w PKPiR

INDEKS 331783



ISSN 1234-5695



Partner merytoryczny

 **IFK** Platforma
Księgowych i Kadrowych



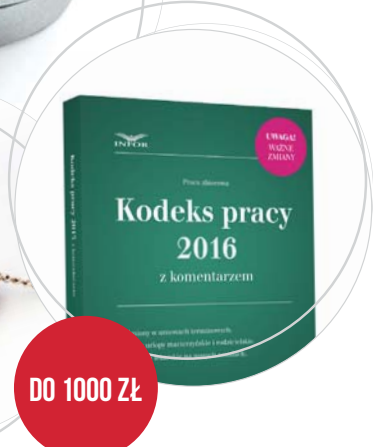
PRENUMERATA 2016

ŚWIĄTECZNA LAWINA PREZENTÓW

PROFESJONALNIE I NA CZAS

PREZENTY OD 1000 ZŁ*

Skórzane etui na dokumenty
lub smart USB 16 GB,
lub pasek skórzany



DO 1000 ZŁ

PREZENTY DO 1000 ZŁ*

Skórzana bransoletka w kolorze srebrnym
lub srebrna bransoletka ze znacznikiem nieskończoność,
lub Kodeks pracy 2016 z komentarzem



OD 1000 ZŁ



OD 2500 ZŁ

PREZENTY OD 2500 ZŁ*

Etui na okulary firmy Batycki
lub power bank 5w1,
lub skórzane etui na laptopa w kolorze czarnym



* Podane kwoty to wartości netto. Klient z wartością zamówienia powyżej 1000 zł i 2500 zł netto może wybrać prezent z sugerowanej grupy prezentów lub niższej. Prezenty dostępne do wyczerpania zapasów.

WYBORU PREZENTÓW MOŻNA DOKONAĆ:



www.infor.pl/oferta



22 761 30 30, 801 626 666



bok@infor.pl

Spis treści

1. ZAMKNIĘCIE KSIĄG RACHUNKOWYCH – OD CZEGO ZACZAĆ	5
1.1. Wybrane składniki bilansu – charakterystyka i wycena	5
1.1.1. Środki trwałe i 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 i wartości niematerialnych i prawnych na dzień bilansowy	12
1.1.2. Inwestycje długoterminowe	15
1.1.3. Należności i ich aktualizacja	18
1.1.3.1. Wycena należności na dzień bilansowy	18
1.1.3.2. Tworzenie odpisów aktualizujących należności	22
1.1.3.3. Rozwiązywanie odpisów aktualizujących wartość należności	31
1.1.4. Należności wyrażone w walucie obcej	38
1.1.5. Zapasy (towary lub materiały) i ich aktualizacja	43
1.1.5.1. Odpisy aktualizujące wartość zapasów	43
1.1.5.2. Towary i odchylenia od ich cen ewidencyjnych	46
1.1.5.3. Zapasy – produkcja w toku	47
1.1.6. Rozliczenia międzyokresowe kosztów	48
1.1.7. Aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego	49
1.1.8. Rezerwy	51
1.1.8.1. Wycena rezerw	53
1.1.8.2. Rezerwy w ujęciu podatkowym	53
1.1.8.3. Zakres informacji o stanie rezerw w sprawozdaniu finansowym	53
1.1.9. Wynik finansowy i jego podział	53
1.1.9.1. Podział lub pokrycie wyniku finansowego	54
1.1.9.2. Dywidenda	54
1.1.9.3. Zwiększenie kapitału zakładowego	54
1.1.9.4. Przeznaczenie zysku na kapitał rezerwowy i zapasowy oraz pokrycie straty	54
2. ZAMKNIĘCIE KONT WYNIKOWYCH I USTALENIE WYNIKU FINANSOWEGO	55
2.1. Wariant porównawczy rachunku zysków i strat	56
2.2. Wariant kalkulacyjny rachunku zysków i strat	58
3. SPORZĄDZENIE SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO	60
4. SPORZĄDZENIE ZEZNANIA ROCZNEGO OSÓB PRAWNYCH – CIT-8	80
4.1. Jednostki zobowiązane do złożenia zeznania rocznego	80
4.2. Jednostki zwolnione ze składania zeznania rocznego	81
4.3. Termin złożenia zeznania podatkowego i właściwość urzędu skarbowego	82
4.4. Załączniki do zeznania rocznego	82
4.5. Wypełnienie deklaracji CIT-8	85
5. ZAMKNIĘCIE ROKU W PKPiR	89

Zobacz nowe videoszkolenie



Zaloguj się na
www.wideoakademia.pl



- ▶ Ponad **700 lekcji**
- ▶ **Aktualna** tematyka
VAT, Prawo pracy, Podatki dochodowe,
Finanse publiczne
- ▶ **Certyfikat** wiedzy

Zamknięcie roku 2015

1. Zamknięcie ksiąg rachunkowych – od czego zacząć

Na dzień kończący dany rok obrotowy następuje zamknięcie ksiąg rachunkowych. Przed ich zamknięciem 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 i aktualizacja aktywów i pasywów poprzez ich wycenę na dzień bilansowy. Powinna zostać zapewniona kompletność i współmierność przychodów i 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 2015 r. powinno nastąpić na dzień 31 grudnia 2015 r., nie później niż do 31 marca 2016 r. 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 2015 nie później niż do końca marca 2016 r.

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



UWAGA

Na temat inwentaryzacji pisaliśmy w PGP 10/2015 „Inwentaryzacja – jak sprawnie przeprowadzić”.

1.1. Wybrane składniki bilansu – charakterystyka i wycena

Jedną z podstawowych zasad rachunkowości jest zasada ostrożnej wyceny (art. 7 ust. 1 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 i 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 przewidzianymi w art. 28 uor. 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.

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, podatkowych i regulacjach MSR.

Poprzez odpisy umorzeniowe wyznaczany jest 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.

Poprzez amortyzację następuje 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 lub MSR.

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, w części ustalonej od wartości samochodu przewyższającej równowartość 20 000 euro, przeliczonej na złote według kursu średniego NBP z dnia przekazania samochodu do używania,

- 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.

Tabela 1. Wartość początkowa środków trwałych i jej zmiany

Zagadnienie	Ustawa o rachunkowości	MSSF	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. ■ 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.	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.
Zmiana wartości początkowej	■ Wartość początkowa może zostać powiększona o koszty ulepszenia, polegające na przebudowie, rozbudowie, modernizacji lub rekonstrukcji. ■ Zmniejszenie wartości może nastąpić w wyniku odłączenia od danego środka trwałego części składowej lub peryferyjnej, a zwiększenie przy ich przyłączeniu. ■ Wartość początkowa może ulegać aktualizacji wyceny zgodnie z odrębnymi przepisami.	■ Po początkowym ujęciu jednostka dokonuje wyboru sposobu wyceny opartego na: – cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, – wartości przeszacowanej. ■ Wartość początkowa może zostać powiększona o koszty ulepszenia. ■ Zmniejszenie wartości może nastąpić w wyniku odłączenia od danego środka trwałego części składowej lub peryferyjnej, a zwiększenie przy ich przyłączeniu.	■ 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.

1	2	3	4
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 oraz MSR 36.	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.

Ustawa o rachunkowości wyklucza amortyzację gruntów niesłużących wydobywaniu kopalin metodą odkrywkową. Według MSR 16 grunty posiadają nieograniczony okres użytkowania, dlatego – z wyjątkiem wykopalisk i wysypisk – nie są podstawą amortyzacji.

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 ustawie o rachunkowości 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.

Według MSR 16 jednostki rozpoczynają amortyzację składników rzeczowych aktywów trwałych wtedy, gdy są one dostępne do użytkowania, tj. w momencie dostosowania składnika aktywów do miejsca i warunków potrzebnych do rozpoczęcia jego funkcjonowania zgodnie z zamierzeniami kierownictwa. Natomiast zakończenie amortyzacji następuje, gdy składniki aktywów:

- zostaną przeznaczone do sprzedaży lub
- zostaną włączone do grupy aktywów przeznaczonych do sprzedaży, lub
- zostały usunięte z bilansu

– w zależności od tego, który moment jest wcześniejszy. Oznacza to, że zakończenie dokonywania odpisów amortyzacyjnych nie następuje równolegle z momentem, gdy składnik aktywów nie jest już potrzebny lub gdy został wyłączony z użytkowania, chyba że został już całkowicie amortyzowany. MSR 16 przyjmuje zasadę amortyzacji opartą na faktycznym użytkowaniu, dlatego w okresach, w których środek trwały nie był faktycznie użytkowany, nie zaprzestaje się naliczania odpisów amortyzacyjnych, ale należy je zmniejszyć, nawet do zera. Podobnego zapisu nie ma w ustawie o rachunkowości.

Tabela 2. Okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych środków trwałych i wnip

Zagadnienie	Ustawa o rachunkowości	MSSF	Prawo podatkowe
Rozpoczęcie amortyzacji	Nie wcześniej niż po przyjęciu środka trwałego do używania.	Z chwilą gdy środek jest dostępny do użytkowania, tj. w momencie dostosowania składnika do miejsca i warunków potrzebnych do rozpoczęcia jego funkcjonowania zgodnie z zamierzeniami kierownictwa.	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.	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 trwałego lub przeznaczenia go do likwidacji, sprzedaży albo stwierdzenia jego niedoboru, z ewentualnym uwzględnieniem przewidywanej przy likwidacji ceny sprzedaży netto pozostałości środka trwałego.	Przeznaczenie składnika aktywów do sprzedaży (lub włączenie do grupy aktywów przeznaczonych do sprzedaży) lub usunięcie składnika aktywów z bilansu – w zależności od tego, który moment jest wcześniejszy, z uwzględnieniem wartości końcowej (odpisów amortyzacyjnych dokonuje się tak długo, dopóki wartość końcowa nie przewyższa jego wartości bilansowej).	Do końca tego miesiąca, w którym następuje zrównanie sumy odpisów amortyzacyjnych z ich wartością początkową lub w którym 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 wyznacza minimalnych ani maksymalnych okresów amortyzacji środków trwałych. Nie określa także metod amortyzacji, pozostawiając wybór w gestii jednostki.

Z kolei MSR 16 zawiera wskazanie, że metoda amortyzacji:

- liniowa,
- degresywna,
- oparta na liczbie wytworzonych produktów

– powinna być tak wybrana przez jednostkę, aby jak najlepiej odzwierciedlała tryb konsumowania przez jednostkę gospodarczą korzyści ekonomicznych ze składników aktywów. Przyjętą metodę należy stosować ciągle, jednak

powinna być ona weryfikowana co najmniej na koniec każdego roku obrotowego, co nie jest dozwolone w ustawie o rachunkowości i prawie podatkowym. Jeśli nastąpiła istotna zmiana w oczekiwanym trybie konsumowania przez jednostkę gospodarczą korzyści ekonomicznych ze składników aktywów, to metoda amortyzacji powinna być zmieniona w zakresie odzwierciedlającym tę zmianę. Zmiana metody traktowana jest jako zmiana wartości szacunkowych.

UWAGA
! Ustawa o rachunkowości i przepisy podatkowe nie dopuszczają zmiany wybranej metody amortyzacji. Raz przyjęta obowiązuje do pełnego zamortyzowania danego środka trwałego.

Podstawową metodą amortyzacji podatkowej 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.

Indywidualne stawki podatkowe przewidziane dla używanych lub ulepszonych środków trwałych po raz pierwszy wprowadzonych do ewidencji są ograniczone przez wskazanie minimalnego okresu amortyzacji (art. 16j ust. 1 updog) oraz warunków, jakie musi spełniać środek trwały, aby mógł zostać uznany za ulepszony (art. 16j ust. 2 updog).

Inwentaryzacja środków trwałych może przyczynić się do ujawnienia warunków, w których możliwe jest zastosowanie podwyższonych stawek. Podatnicy mogą:

- podwyższać podatkowe stawki amortyzacyjne od miesiąca następującego po miesiącu, w którym wystąpił warunek używania budynków lub budowli w warunkach złych lub pogorszonych, a także maszyn, urządzeń i środków transportu w warunkach wymagających szczególnej sprawności technicznej lub ponadprzeciętnie,
- podwyższać podatkowe stawki amortyzacyjne dla środków trwałych poddanych szybkiemu postępowi technicznemu od miesiąca następującego po miesiącu wprowadzenia ich do ewidencji lub od początku każdego następnego roku podatkowego,
- obniżać stawki podatkowe od miesiąca następnego po miesiącu wprowadzenia środka trwałego do ewidencji lub od początku każdego następnego roku podatkowego.

Tabela 3. Metody, stawki amortyzacji – weryfikacja i zmiany

Zagadnienie	Ustawa o rachunkowości	MSSF	Prawo podatkowe
1	2	3	4
Metody amortyzacji	Pozostawia swobodę wyboru metod amortyzacji jednostce.	Zastosowana metoda powinna odzwierciedlać tryb konsumowania przez jednostkę gospodarczą korzyści ekonomicznych ze składnika aktywów. Wymienia np. metodę liniową, metodę degresywną lub metodę opartą na liczbie wytworzonych produktów.	■ liniowa: – stawki określone w wykazie, – stawki podwyższone, – stawki obniżone, – stawki sezonowe, ■ degresywna (dla grupy 3–6 i 8 Klasyfikacji oraz środków transportu, z wyłączeniem samochodów osobowych), ■ stawki indywidualne.
Zmiana metody	Niedozwolona	Zastosowana metoda amortyzacji powinna być wery-	Niedozwolona