

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

255

Środki trwałe – ujmowanie, wycena, prezentacja

Redaktorzy naukowi
Teresa Cebrowska
Waldemar Dotkuś



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2012

Recenzenci: Jolanta Chluska, Waldemar Gos, Józef Pfaff, Helena Żukowska

Redaktor Wydawnictwa: Elżbieta Kożuchowska

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korektor: Barbara Cibis

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:

www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,

The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,

a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon

http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa

www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie

wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

Wrocław 2012

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-297-0

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Melania Bąk: Środki trwałe i ich zużycie w cyklu życia produktu.....	13
Renata Biadacz: Ujęcie środków trwałych przy zastosowaniu MSR/MSSF po raz pierwszy	28
Jolanta Chluska: Środki trwałe w procesach przekształceń samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej	39
Waldemar Gos, Stanisław Hońko: Remont a ulepszenie środków trwałych – podejście bilansowe i podatkowe	48
Stanisław Hońko, Przemysław Mućko: Zasady (polityka) rachunkowości w zakresie rzeczowych aktywów trwałych na podstawie sprawozdań finansowych emitentów papierów wartościowych z sektora „Handel detaliczny”	59
Małgorzata Kamieniecka: Wycena środków trwałych w wartości przeszacowanej według MSSF i ustawy o rachunkowości – rzetelny obraz czy źródło możliwych manipulacji?.....	70
Anna Kasperowicz: Warunki kontroli środków trwałych.....	82
Joanna Koczar: Rosyjskie prawo bilansowe a identyfikacja, pomiar i wycena środków trwałych.....	92
Tomasz Kondraszuk: Problemy wyceny wybranych grup środków trwałych w rolnictwie	108
Iwona Kumor, Lucyna Poniatowska: Aktualizacja wyceny środków trwałych do wartości godziwej	118
Anna Kuzior: Prezentacja skutków wyceny i zmian w stanie środków trwałych w sprawozdaniu finansowym sporządzonym według MSSF	127
Renata Kwiatkowska: Prawnobilansowe zasady ujęcia i wyceny nieruchomości obciążonych prawami użytkowania w ramach umów timeshare	138
Irina A. Lukyanova: Białoruskie standardy rachunkowości środków trwałych na drodze transformacji do MSSF: aspekt stosowany	147
Aleksandra Łakomiak: Kompletność środków trwałych.....	159
Ewa Wanda Maruszevska: Wycena środków trwałych w aspekcie profesjonalizmu osób świadczących usługi rachunkowości.....	177
Alicja Mazur: Alternatywne modele wyceny bilansowej środków trwałych a jakość informacji sprawozdawczej	186
Edward Pielichaty: Nieruchomości inwestycyjne – wycena i przekwalifikowanie w świetle prawa bilansowego.....	199
Jolanta Rubik: Wybrane problemy identyfikacji i wyceny kosztów środków trwałych w budowie.....	209

Bożena Rudnicka: Problemy wyceny środków trwałych w jednostkach budżetowych	218
Adrian Ryba: Utrata wartości środków trwałych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej – artykuł dyskusyjny	230
Aleksandra Sulik-Górecka: Krytyczna analiza tendencji w zakresie regulacji rachunkowości dotyczących aktualizacji wyceny operacyjnych aktywów trwałych.....	246
Marzena Tatarska: Wycena początkowa środków trwałych – aspekty podatkowe i bilansowe	256
Tatiana Verezubova: Problemy wyceny i ewidencji środków trwałych u białoruskich ubezpieczycieli.....	265
Vita Zariņa, Anna Medne, Iveta Strēle: Klasyfikacja i wycena środków trwałych na Łotwie	273
Paweł Zieniuk: Amortyzacja środków trwałych jako narzędzie optymalizacji podatkowej przedsiębiorstwa.....	283
Joanna Zuchewicz: Ulepszenia w obcych środkach trwałych w ujęciu rachunkowym i podatkowym.....	292
Katarzyna Żuk: Środki trwałe w polskim i białoruskim prawie bilansowym	304

Summaries

Melania Bąk: Fixed assets and their consumption in a product life cycle	27
Renata Biadacz: Entering fixed assets in the accounting ledger while applying IFRS for the first time	38
Jolanta Chluska: Fixed assets in the processes of the transformation of the independent health care units.....	47
Waldemar Gos, Stanisław Hońko: Repair or improvement of fixed assets – accounting and tax approach	58
Stanisław Hońko, Przemysław Mućko: Accounting policies for property, plant and equipment in financial reports of the issuers of securities in the „Retail” sector.....	69
Małgorzata Kamieniecka: Valuation of fixed assets at revalued amount in IFRS and Polish accounting act – fair view or potential source of manipulation?	81
Anna Kasperowicz: Fixed assets terms of control	91
Joanna Koczar: Russian balance law and identification, measurement and valuation of fixed assets.....	107
Tomasz Kondraszuk: Determining the current value of fixed assets and economic calculation in agriculture	117
Iwona Kumor, Lucyna Poniadowska: Revaluation of fixed tangible assets to fair value	126

Anna Kuzior: Presentation of effects of tangible assets measurement and their derecognition in financial statement prepared according to IFRS	137
Renata Kwiatkowska: Recognition and measurement in the accounts of the property burdened with rights to use the timeshare.....	146
Irina A. Lukyanova: Belarus standards of fixed assets accounting on the way of transformation into IFRS. Applied aspects	158
Aleksandra Łakomiak: Completeness of fixed assets	176
Ewa Wanda Maruszewska: Valuation of fixed assets and accountants' professionalism	185
Alicja Mazur: Alternative fixed assets measurement models and the information quality of the financial statements	198
Edward Pielichaty: Investment properties – measurement and reclassification in the light of accounting law	208
Jolanta Rubik: Selected problems of identification and costs valuation of assets under construction	217
Bożena Rudnicka: Problems with valuation of fixed assets in budget entities	229
Adrian Ryba: Impairment loss for tangible fixed assets in accordance with international financial reporting standards – disputable article	245
Aleksandra Sulik-Górecka: Critical analysis of trends in accounting regulations concerning fixed asset upward revaluation	255
Marzena Tatarska: The initial valuation of fixed assets, tax and balance aspects.....	264
Tatiana Verezubova: Problems of the assessment and the accounting of fixed assets at Belarussian insurers.....	272
Vita Zariņa, Anna Medne, Iveta Strēle: Classification and valuation of fixed tangible assets in Latvia.....	282
Paweł Zieniuk: Depreciation of fixed assets as a tool for tax optimization in enterprises	291
Joanna Zuchewicz: Improvements in external assets from the perspective of accounting and tax presentation.....	303
Katarzyna Żuk: Fixed assets in Polish and Belarussian balance law	311

Aleksandra Łakomiak

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

KOMPLETNOŚĆ ŚRODKÓW TRWAŁYCH

Streszczenie: W artykule omówiono problemy uznawania środków trwałych za kompletne i zdadne do użycia. Pytanie o kompletność środka trwałego należy zadawać nie tylko przed odaniem go do użytkowania, ale i wtedy, kiedy się psuje i wymaga wymiany części zapasowych. Ze względu na różnorodność środków trwałych pod względem rodzaju i pełnionych funkcji potrzebna jest ich klasyfikacja na jednorodne grupy. W artykule określono warunki uznania środków trwałych za kompletne w aspekcie technicznym i ekonomicznym.

Słowa kluczowe: środek trwały, obiekt inwentarzowy, klasyfikacja środków trwałych, części składowe i zapasowe.

1. Wstęp

Ustawa o rachunkowości stanowi, że za środki trwałe należy przyjąć rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdadne do użytku, przeznaczone na potrzeby jednostki [Ustawa z dnia 29 września 1994..., art. 3 ust. 1 pkt 15]. Jednym z warunków pozwalających na zaliczenie składnika majątkowego do grupy środków trwałych jest to, aby był kompletny, dzięki czemu może zostać zakwalifikowany do zdatnych do użytku (warunek konieczny, ale nie jedyny i niewystarczający). Brak jednak w ustawie zapisów wyjaśniających, co dokładnie oznacza, że środek trwały jest kompletny. Poszukiwanie odpowiedzi w Międzynarodowym Standardzie Rachunkowości nr 16 (dalej w skrócie: MSR 16 lub Standard 16) też nie przynosi oczekiwanych rezultatów, ponieważ standard nie wprowadza, toteż i nie wyjaśnia kompletności środków trwałych. Natomiast problem kompletności występuje również w podatkowym ujęciu środków trwałych [Ustawa z dnia 15 lutego 1992..., art. 16a].

Różnorodność (odmienność) i sposób wykorzystywania zasobów wywołuje potrzebę ponownego rozpatrzenia i stwierdzenia, co jest środkiem trwałym i czy w odniesieniu do różnych środków trwałych, np. o niskiej jednostkowej wartości, stwierdzenie kompletności będzie wymagało spełnienia takich samych warunków i przestrzegania takich samych procedur podczas przyjęcia do używania, jak w przypadku zbiorczych, sieciowych?

Celem artykułu jest określenie warunków (przesłanek) kompletności środków trwałych. Zamierzenie to zostanie osiągnięte w wyniku odpowiedzi na kilka pytań: Co oznacza kompletny środek trwały? Jaką treść ekonomiczną to sformułowanie niesie? Kiedy można uznać, że właściwość ta jest spełniona? Jak poprawnie udokumentować stwierdzenie kompletności składników majątku trwałego? Czy z problemem kompletności mamy do czynienia tylko przed pierwszym użyciem w działalności?

W artykule zastosowano metody badawcze: analizę literatury, aktów prawnych oraz studia przypadków.

Zdaniem autorki kompletność składników majątkowych należy rozpatrywać z dwóch punktów widzenia: technicznego oraz ekonomicznego. Spojrzenie na środki trwałe od strony technicznej, tzn. *sensu stricto*, wymaga stwierdzenia, czy: współistnieją ze sobą wszystkie elementy – zespoły, mechanizmy i urządzenia wchodzące w skład większej całości oraz czy posiadają one niezbędne pozwolenia administracyjne, potwierdzające ich sprawność.

Aspekt ekonomiczny (*sensu largo*) kompletności odnosi się do poprawnego określenia wartości środka w mierniku pieniężnym. Zupełność w ujęciu wartościowym uwzględnia dodatkowe elementy, takie jak koszty i dotacje, niemające charakteru rzeczowego.

2. Środki trwałe w teorii rachunkowości

Środki trwałe to środki pracy uczestniczące w wielu cyklach operacyjnych, zachowujące przy tym swoją pierwotną postać oraz stwarzające warunki do prowadzenia tego procesu. Charakteryzują się one tym, że zużywają się stopniowo, co oznacza, że stopniowo tracą swoją wartość, nie zmieniając zewnętrznej postaci w ciągu okresu przydatności technicznej, tak jak przedmioty pracy. Z treści publikacji Skrzywana i Fedaka wynika, że środki trwałe to przedmioty, które uczestniczą jako środki (narzędzia) pracy w procesie produkcji lub stwarzają warunki do prowadzenia tego procesu (np. budynki i budowle, maszyny transportowe, sprzęt biurowy) oraz są wykorzystywane w sferze obiegu, tj.: budynki magazynowe, wagony czy przedmioty długotrwałe o charakterze nieprodukcyjnym [Skrzywan, Fedak 1970]. W przytoczonym opisie środków trwałych można zauważyć, że autorzy przypisują im charakterystyczne określenie – przedmioty. Jednakże w klasyfikacji środków trwałych prezentują, obok m.in. budynków i maszyn, również inwentarz żywy.

Z kolei Terebucha w jednym ze swoich opracowań nie formułuje znaczenia pojęcia środków trwałych. Wprowadza listę przykładowych środków trwałych (metoda przykładów), charakteryzując je następująco: „Do środków trwałych należą takie składniki majątku, które nie zużywają się w jednym procesie produkcyjnym, lecz służą przedsiębiorstwu przez dłuższy okres” [Terebucha 1977]. Natomiast we wcześniejszej wydanej *Rachunkowości przedsiębiorstw transportowych* zdecydowanie wyraża swój pogląd na temat środków trwałych, pisząc, że: „O zaliczeniu konkretnych

obiektów bądź do środków pracy, bądź do przedmiotów pracy decyduje ich przeznaczenie” [Terebucha 1972].

Środki trwałe to nie tylko środki pracy. Do środków trwałych nie zalicza się umownie narzędzi, których okres użytkowania wynosi poniżej jednego roku lub których cena jest nieistotna, a zalicza się te przedmioty, które nie są środkami pracy, np. budynki biurowe.

Natomiast Standard 16 definiuje środki trwałe jako rzeczowe aktywa trwałe, które są utrzymywane w celu wykorzystywania w procesie produkcyjnym lub przy dostawach dóbr, świadczeniu usług i w celach administracyjnych oraz którym towarzyszy oczekiwanie, że będą wykorzystywane dłużej niż przez jeden okres. Jednakże standard nie charakteryzuje najmniejszej jednostki podlegającej osobnemu ujęciu, która stanowiłaby odrębną pozycję rzeczowych aktywów trwałych. To na jednostce gospodarczej, z uwzględnieniem specyfiki działalności, spoczywa obowiązek samodzielnego określenia kryteriów osobnego ujęcia. Stąd też standard dopuszcza agregowanie nieistotnych, a dezagregowanie istotnych pozycji z uwzględnieniem zasady istotności. Identyfikacja składnika rzeczowych aktywów trwałych wymaga przeanalizowania warunków rozpoznania stawianych przed aktywami (pozostają pod kontrolą jednostki, zaistniały w wyniku przeszłych zdarzeń, dzięki którym w przyszłości osiągnie ona korzyści ekonomiczne i cenę nabycia lub koszt wytworzenia można wiarygodnie wycenić).

Przedmiotem ewidencji analitycznej w rachunkowości jest najmniejsza jednostka środków trwałych wyodrębniona jako obiekt inwentarzowy (obiekt trwały). Jest nim pojedynczy środek trwały lub zespół środków trwałych, stanowiący całość pod względem rzeczowym, pełniący określone funkcje. Obiektem inwentarzowym jest zatem każdy budynek, budowla, maszyna, urządzenie lub zespół maszyn i urządzeń, które są konstrukcyjnie trwale powiązane, albo zespół oddzielnych urządzeń lub przedmiotów, jeśli stanowią użytkową całość [Skrzywan (red.) 1959].

Terebucha dzieli obiekty na proste i złożone. Prosty obiekt ma przeważnie małe rozmiary i małą wartość. Obiekt złożony oprócz własnych elementów konstrukcyjnych może posiadać odrębne elementy, które dopiero razem z nim stanowią całość. Do złożonego obiektu należą też narzędzia i urządzenia, które go indywidualnie obsługują – są do niego przydzielone i łącznie z nim stanowią całość. Złożony obiekt inwentarzowy może składać się z dużej liczby jednorodnych elementów, tak jak w przypadku linii wysokiego napięcia. Im bardziej złożony obiekt, tym więcej elementów go stanowi. Zdaniem Terebuchy do osobnej grupy należy zaliczyć obiekty inwentarzowe stanowiące tzw. zespół majątkowy. Są to obiekty, które tworzą jedną całość konstrukcyjną, tj. linie kolejowe, lecz wydzielone są w ewidencji jako osobne obiekty inwentarzowe pod postacią odrębnych obiektów: mosty, tunele, wiadukty, szlaki kolejowe.

Obiektem inwentarzowym jest zatem środek trwały, który wykonuje swoje funkcje łącznie z dodatkowym wyposażeniem, jak np. budynek, w skład którego jako pojedynczego obiektu inwentarzowego wlicza się również tzw. obiekty pomocnicze

obsługujące dany budynek, np. chodniki, dojazdy, podwórka, place, ogrodzenia i studnie. Natomiast uzbrojenie terenu, zabudowanego większą liczbą nieruchomości, traktuje się jako odrębny obiekt. Należy zwrócić uwagę, że identyfikacja obiektu trwałego nie wymaga stwierdzenia, że samodzielnie wykonuje on swoje funkcje.

Terebucha zidentyfikował cechy, którymi zwykle odznacza się wyodrębniony obiekt inwentarzowy [Terebucha 1972]. Zaliczył do nich:

- a) zespół określonych, indywidualnych właściwości,
- b) jest oddzielną jednostką majątkową – stanowi całość, a nie część innej jednostki inwentarzowej,
- c) indywidualne przeznaczenie, zgodnie z którym wykonuje on stałą funkcję technologiczną lub techniczną, będącą częścią ogólnego procesu produkcyjnego,
- d) jest konstrukcyjnie obiektem zakończonym,
- e) wyodrębnienie w przestrzeni,
- f) w przypadku powiązania z innymi obiektami ma dokładnie i wyraźnie określone granice powiązania.

Od początku roku 2002 teoretycy rachunkowości¹ posługują się tą definicją środków trwałych, która występuje w ustawie o rachunkowości, a została przytoczona we wstępie opracowania [Ustawa z dnia 29 września 1994...]. W 2002 roku piszą autorki *Rachunkowości finansowej*, że środkiem trwałym „...nie musi to być zawsze fizycznie cały obiekt (np. budynek), lecz również jego części składowe (np. lokal zakupiony w obcym budynku) lub część wartości takiego budynku w wysokości kosztów zakończonych prac adaptacyjnych” [Gmytrasiewicz, Karmańska 2002]. Dalej piszą jednak, że: „W zasadzie obiekt inwentarzowy powinien być określoną, wyodrębnioną całością, zdolną do samodzielnego wykonywania przypisanych mu funkcji...” [Gmytrasiewicz, Karmańska 2002].

Obiekty zaliczane do środków trwałych różnią się wieloma cechami, takimi jak: rodzaj, przeznaczenie, stopień zużycia itp., co utrudnia ustalanie jednostki inwentarzowej. W niektórych wypadkach dokonuje się podziału składników do obiektów w sposób umowny. Obiekt inwentarzowy musi posiadać odrębny numer inwentarzowy, dzięki któremu będzie można go łatwo zidentyfikować.

3. Klasyfikacja środków trwałych

Kryterium rodzaju stanowi podstawę grupowania środków trwałych według pewnych, ściśle określonych cech, dzięki czemu możliwe jest uzyskanie zbiorów jednorodnych obiektów (przeznaczenie, konstrukcja, tworzywo, cechy wielkościowe). Klasyfikacja środków trwałych umożliwia prawidłową prezentację majątku w sprawozdaniu finansowym, zatem wybór kryterium klasyfikacji nie może być przypadko-

¹ Ustawową definicją środków trwałych posługują się m.in.: W. Fałowski, I. Olchowicz, A. Tłaczała, R. Sereżyński, K. Szaruga, M. Dziedzic.

wy. O tym, jak skomplikowaną materią jest zidentyfikowanie środka trwałego, świadczy chociażby liczba powiązanych ze sobą dokumentów, które dopiero łącznie rozpatrywane doprowadziły do opracowania Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT). Na obecny jej kształt wpływ wywarły rozporządzenia:

a) Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków [DzU nr 38, poz. 454],

b) Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB) [DzU nr 112, poz. 1316, z późn. zm.],

c) Rady Ministrów z dnia 29 października 2008 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) [DzU nr 207, poz. 1293, z późn. zm.].

Aktualna Klasyfikacja Środków Trwałych (KŚT) z 10 grudnia 2010 r. [Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 10 grudnia 2010...], obowiązująca od stycznia 2011 r., zastąpiła Klasyfikację Środków Trwałych (KŚT) wprowadzoną rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych [DzU nr 112, poz. 1317, z późn. zm.].

Przedmiotowa klasyfikacja jest usystematyzowanym zbiorem obiektów majątku trwałego służącym m.in. do celów: ewidencyjnych, ustalania stawek odpisów amortyzacyjnych oraz badań statystycznych. Za podstawową jednostkę ewidencji przyjmuje ona pojedynczy element majątku trwałego spełniający określone funkcje w procesie wytwarzania wyrobów i świadczenia usług. W nielicznych przypadkach dopuszcza się przyjęcie w ewidencji tzw. obiektów zbiorczych, którymi mogą być zespoły: komputerowe, przewodów rurociągowych lub latarni jednego typu użytkowanych na terenie zakładu, ulicy czy osiedla. Z punktu widzenia funkcji, jakie środki trwałe spełniają w procesie wytwarzania lub w toku nieprodukcyjnego używania, KŚT rozróżnia cztery zasadnicze zbiory:

- 1) nieruchomości,
- 2) maszyny, urządzenia techniczne i narzędzia,
- 3) środki transportu,
- 4) inwentarz żywy.

Uwzględniając wymienione zasady podziału obiektów, Klasyfikacja Środków Trwałych wyodrębniła na pierwszym szczeblu podziału dziesięć następujących jednocyfrowych grup środków trwałych:

0. grunty,
 1. budynki i lokale, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz spółdzielcze prawo do lokalu niemieszkalnego,
 2. obiekty inżynierii lądowej i wodnej,
 3. kotły i maszyny energetyczne,
 4. maszyny, urządzenia i aparaty ogólnego zastosowania,
 5. specjalistyczne maszyny, urządzenia i aparaty,
 6. urządzenia techniczne,
 7. środki transportu,

8. narzędzia, przyrządy, ruchomości i wyposażenie,
9. inwentarz żywy.

Zakres rzeczowy środków trwałych objętych grupą 0 określono na podstawie rozporządzenia w sprawie ewidencji gruntów i budynków. Podziały występujące w grupie 1 i 2 zdefiniowano zgodnie z grupowaniem PKOB. Środkom trwałym objętym grupami od 3 do 9 przypisano odpowiednie symbole PKWiU.

W Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych obiekty budowlane, rozumiane jako konstrukcje wykonane z materiałów budowlanych i elementów składowych, będące wynikiem prac budowlanych, grupowane są w dwóch sekcjach: „Budynki” i „Obiekty inżynierii lądowej i wodnej”. W ramach tych sekcji obiekty różniące się zgodnie z projektem technicznym wynikającym ze specjalnej funkcji konstrukcji (np. budynki handlowe, konstrukcje drogowe, budowle wodne, kanalizacje). Za jednostkę klasyfikacyjną w PKOB przyjmuje się zwykle pojedynczy obiekt budowlany (np. budynek, drogę, linie przesyłowe itp.). W niektórych przypadkach jednostką klasyfikacyjną stanowi nieruchomość rozpatrywana jako kompleks obiektów budowlanych. Kompleksową budowlą na terenach przemysłowych są elektrownie czy rafinerie niemające formy budynku.

Ustawa o rachunkowości wprowadza listę przykładowych środków trwałych, jednak nie posługuje się przy tym żadnym kryterium. Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 15 wspomnianej ustawy środki trwałe obejmują m.in.:

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

Według MSR 16 podstawowym kryterium podziału grupy rzeczowych aktywów trwałych są rodzaj i zastosowanie w działalności. Do przykładowych zalicza: grunty, budynki i budowle, maszyny, statki, samoloty, pojazdy mechaniczne, meble i instalacje oraz wyposażenie biurowe.

Specyficzną grupę środków trwałych stanowią ulepszenia w obcych środkach trwałych. Są to nakłady ponoszone na adaptację, modernizację, przebudowę itp. budynków, budowli oraz innych obiektów, które nie stanowią własności jednostki gospodarczej przystosowującej je do własnych potrzeb. Ulepszenia w obcych środkach trwałych są klasyfikowane w odpowiednich grupach (od 0 do 9) w zależności od środka trwałego, którego dotyczą.

We wszystkich wymienionych podziałach środków trwałych podstawowe znaczenie przy ich klasyfikowaniu do danej grupy ma pełniona przez nie funkcja. To zdolność składnika do wykonywania przypisanych mu zadań będzie jednym z warunków, które potwierdzają jego kompletność.

4. Aspekty kompletności

Dosłowne, wąskie rozumienie sformułowania „kompletny środek trwały” odnosi się do jego technicznego ujęcia. Zdaniem autorki w takim aspekcie można rozpatrywać zarówno nieruchomości: obiekty budowlane i grunty, jak i ruchomości: maszyny, urządzenia, środki transportu. Samodzielnym obiektem inwentarзовym jest zawsze grunt, odrębnie od znajdującej się na nim zabudowy (budynku, utwardzonej nawierzchni, ogrodzenia). Z gruntem w sposób trwały połączone są obiekty budowlane – budynki i obiekty inżynierii lądowej i wodnej.

Zgodnie z PKOB budynki to zadaszone obiekty budowlane wraz z wbudowanymi instalacjami i urządzeniami technicznymi, wykorzystywane dla potrzeb stałych. Przystosowane są do przebywania ludzi, zwierząt lub ochrony przedmiotów. Budynki obejmują również samodzielne podziemne obiekty budowlane przystosowane do ochrony ludzi, zwierząt lub przedmiotów (np. podziemne: schrony, szpitale, centra handlowe oraz warsztaty i garaże).

Według PKOB obiekty inżynierii lądowej i wodnej są to wszystkie obiekty budowlane nieklasyfikowane jako budynki, tj.: drogi kołowe, drogi kolejowe, mosty, autostrady, drogi lotniskowe, zapory wodne itp. O zaliczeniu obiektu budowlanego do odpowiedniej podgrupy decyduje jego przeznaczenie, konstrukcja i wyposażenie.

Dowolnemu obiektowi technicznemu przypisuje się ogólną nazwę – urządzenie. Jest nim taki przedmiot, który umożliwia wykonanie procesu, często stanowiący zespół połączonych ze sobą części będących funkcjonalną całością, służący do konkretnych celów, np. do: przetwarzania energii, wykonywania określonej pracy mechanicznej, przetwarzania informacji, mający określoną formę budowy w zależności od parametrów pracy i celu przeznaczenia (<http://pl.wikipedia.org/wiki/Urządzenie>).

Urządzenia dzielą się na:

- a) sprzęt – ogół przedmiotów używanych w jakiejś dziedzinie życia,
- b) osprzęt – pomocnicze elementy niezbędne do prawidłowego działania,
- c) narzędzia – przedmioty służące do bezpośredniego oddziaływania w procesie pracy na przedmiot pracy, stanowiące wyposażenie człowieka lub maszyny (większość prostych narzędzi to maszyny proste),
- d) maszyny.

Dokładny opis maszyny wprowadziła Dyrektywa 2006/42/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie maszyn, a jest nią:

- zespół, wyposażony lub przeznaczony do wyposażenia w mechanizm napędowy inny niż bezpośrednio wykorzystujący siłę mięśni ludzkich lub zwierzęcych, składający się ze sprzężonych części lub elementów, z których przynajmniej jedna wykonuje ruch, połączonych w całość mającą konkretne zastosowanie,
- zespół opisany w poprzednim punkcie, jedynie z pominięciem elementów przeznaczonych do jego podłączenia w miejscu pracy lub do podłączenia do źródeł energii i napędu,

- zespół opisany w poprzednich punktach, gotowy do zainstalowania i zdolny do funkcjonowania w danym stanie jedynie w przypadku, gdy jest zamontowany na środkach transportu lub zainstalowany w jakimś budynku lub na konstrukcji,
- zespoły maszyn, które w celu osiągnięcia określonego efektu końcowego zostały zestawione i są sterowane w taki sposób, że działają jako zintegrowana całość,
- zespół sprzężonych części lub elementów, z których przynajmniej jedna wykonuje ruch, połączonych w całość, przeznaczony do podnoszenia ładunków, a którego jedynym źródłem mocy jest bezpośrednie wykorzystanie siły ludzkich mięśni [Dyrektywa z dnia 17 maja 2006].

Dyrektywa w sprawie maszyn z dnia 17 maja 2006 precyzuje również, czym jest wyposażenie wymienne. Jest nim takie urządzenie, które po oddaniu do użytku maszyny jest do niej zamontowane przez samego operatora, w celu zmiany funkcji maszyny lub przyporządkowania nowej funkcji, o ile wyposażenie to nie jest narzędziem. Zdaniem autorki posługiwanie się wyrażeniem „wyposażenie wymienne” (w sensie oprzyrządowania) zamiast „części zamienne” jest trafniejsze, ponieważ wywołuje mniej kontrowersji i niejasności, a to z tego względu, że to drugie posiada pojęcia bliskoznaczne: części zapasowe i składowe.

Jak wskazuje MSR 16, istotne części zamienne oraz awaryjne wyposażenia (wyposażenie związane z serwisem) kwalifikują się do wykazania jako rzeczowe aktywa trwałe, jeżeli jednostka oczekuje, że będą one wykorzystywane przez czas dłuższy niż jeden okres. Podobnie, jeżeli części zamienne oraz wyposażenie związane z serwisem mogą być wykorzystane jedynie dla poszczególnych pozycji rzeczowych aktywów trwałych, wtedy ujmowane są jak rzeczowe aktywa trwałe.

Części zapasowe z kolei to dodatkowe części, które są przeznaczone do zamiany z częściami zużytymi, stąd w polskiej praktyce traktowane są często jak materiały zużywane w toku remontów i konserwacji przy wymianie wadliwych elementów. Części zapasowe maszyn i urządzeń oraz środki trwałe o niskiej wartości, których stopniowe amortyzowanie jest niecelowe z przyczyn praktycznych, są zaliczane do materiałów, mimo że mają charakter środków pracy. Elementy te, ze względu na stosunkowo krótki okres użytkowania i niską cenę jednostkową, zdaniem autorki mogą być zaliczane zarówno do materiałów, jak i środków trwałych (narzędzia, dziurkacze, zszywacze).

Natomiast część składowa, według Kodeksu cywilnego, to element większej całości (środka trwałego), który nie może być od niej odłączony bez jej uszkodzenia lub istotnej zmiany całości lub samego przedmiotu odłączonego. Część składowa nie może być odrębnym przedmiotem własności i innych praw rzeczowych [Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964..., art. 47]. Takie przedmioty jak części zamienne połączone z rzeczą tylko dla przemijającego użytku nie stanowią jej części składowych, tak jak części zapasowe.

Zgodnie z MSR 16, jeżeli w ramach środka trwałego można wyróżnić inne fizyczne obiekty o zmiennej konfiguracji, istotne w stosunku do jego wartości całkowitej i posiadające odmienny okres używania, to powinien on być podzielony na

istotne komponenty według różnego czasu i sposobu eksploatacji oraz remontów. Nie jest zatem konieczne to, aby środek trwały był zdolny do samodzielnej pracy. Stąd też każda część składowa pozycji rzeczowych aktywów trwałych, której wartość jest istotna w porównaniu z ceną nabycia lub kosztem wytworzenia całej pozycji, jest amortyzowana osobno. Na przykład celowe może być wyodrębnienie wartości szkieletu samolotu i jego silnika. Na tym tle powstaje pytanie, czy zatem części składowe nie powinny stanowić osobnego obiektu inwentarzowego? Problem komponentów, czy inaczej nazywanych w polskich warunkach części składowych, nie jest poruszany w ustawie o rachunkowości [Ustawa z dnia 29 września 1994...], co nie znaczy, że w praktyce nie występuje. Zdaniem Fałowskiego nie ma przeszkód do tego, aby rozwiązania stosowane dla celów podatkowych w przypadku częściowej likwidacji środków trwałych, a uregulowane od 2003 roku, przyjęć do celów bilansowych [Fałowski 2010].

W opinii autorki środek trwały w momencie klasyfikacji do właściwej grupy powinien zawierać minimalny zestaw części składowych wystarczających do tego, aby mógł być wykorzystywany zgodnie z jego przeznaczeniem, już po dokonaniu montażu i naprawie. Z uznaniem środka trwałego za kompletny nie musi się wiązać jego włączenie do użytkowania, ponieważ może on pełnić funkcję rezerwowego środka trwałego i być wykorzystany w przypadku awarii. Kompletny środek trwały będzie zatem wówczas, gdy jest dostępny do użytkowania, tzn. dostosowany do miejsca i warunków potrzebnych do rozpoczęcia jego funkcjonowania zgodnie z celem posiadania. O kompletności środka trwałego będzie zatem również świadczyło uzyskanie wszystkich niezbędnych pozwoleń.

Określenie środka trwałego w sensie ekonomicznym wiąże się ze zidentyfikowaniem dodatkowych elementów, które wpływają na zmiany jego pierwotnych wartości pieniężnych, tj. ceny nabycia czy kosztu wytworzenia, do których autorka zalicza:

- a) koszty generalnych przeglądów,
- b) szacunkowe koszty demontażu i usunięcia składnika, przeprowadzenia renowacji miejsca, w którym się znajdował,
- c) otrzymanych dotacji pieniężnych.

Jeżeli warunkiem wykorzystywania rzeczowych aktywów trwałych (np. samolotu) będzie przeprowadzanie w regularnych odstępach czasu generalnych przeglądów, niezależnie od wymiany poszczególnych części składowych, to zgodnie z MSR 16 w momencie przeprowadzania takiego przeglądu jego koszty zostają ujęte w wartości bilansowej odpowiedniej pozycji aktywów trwałych jako koszt zastąpienia. Koszty przeglądu generalnego (głównego), jeżeli jego przeprowadzenie jest nieuniknione, bo wynika z umowy, powinny być kapitalizowane i amortyzowane do następnego przeglądu. Takie podejście jest stosowane niezależnie od tego, czy koszty poprzedniego przeglądu zostały zidentyfikowane podczas nabycia lub wytworzenia składnika aktywów. Jeśli zachodzi taka potrzeba, szacowane koszty przyszłego podobnego przeglądu mogą być wykorzystane jako wskazówka, jaki był koszt ist-

niejącego komponentu związanego z przeglądem w momencie nabycia lub wytworzenia składnika aktywów.

Koszty rozbiórki składnika aktywów oraz przywrócenia miejsca, na którym był on zlokalizowany, do stanu pierwotnego stanowią składową ceny nabycia lub kosztu wytworzenia środka trwałego, jeżeli jednostka jest zobligowana prawem lub zwyczajem do ich poniesienia już w momencie zakupu lub wytworzenia.

W sytuacji otrzymania dotacji do zakupu lub wytworzenia aktywów oraz w przypadku wybrania jednego z dwóch sposobów jej ujmowania jednostka pomniejsza o nią wartość początkową środka trwałego [MSR 20].

Przeprowadzone dotychczas rozważania pozwalają autorce na sformułowanie warunków, które charakteryzują kompletny środek trwały. Jest nim obiekt, który:

- a) zawiera minimalny zestaw części składowych,
- b) stanowi całość pod względem rzeczowym oraz konstrukcyjnym,
- c) może być wyposażony w części wymienne (wyposażenie wymienne),
- d) jest przygotowany (zdolny) do pełnienia przypisanej mu funkcji,
- e) uzyskał niezbędne pozwolenia administracyjne.

Jak poszczególne warunki zostają zachowane w konkretnych sytuacjach, zaprezentują cztery praktyczne przypadki.

Przypadek 1. **Samochód**

Podstawową funkcją samochodu jest przewożenie towarów i osób. Często zostaje on doposażony o dodatkowe elementy, takie jak:

- 1) system alarmowy,
- 2) system nawigacji satelitarnej (GPS),
- 3) instalacja gazowa,
- 4) zestaw głośnomówiący,
- 5) dodatkowy komplet opon,
- 6) radiodbiornik.

Wszystkie wymienione składniki pełnią ważną rolę. Celem systemu alarmowego jest zabezpieczenie samochodu przed kradzieżą bądź włamaniem. Alarm stanowi część składową (peryferyjną) samochodu, tzn. jest rzeczą odrębną od pojazdu, ale pozostającą z nim w stosunku funkcjonalnego (gospodarczego) podporządkowania. Zadaniem urządzeń GPS jest ułatwianie dotarcia do określonego miejsca, czyli podniesienie efektywności pracy. Dzięki temu, że wskazuje optymalną drogę, skraca czas dojazdu np. do kontrahenta, a często obniża koszty związane z zużyciem paliwa. Montaż instalacji gazowej również na celu zmniejszenie kosztów eksploatacji pojazdu, tj. wydatków ponoszonych na zużycie paliwa. W wyniku zamontowania instalacji gazowej wzrasta także jego wartość użytkowa.

Natomiast nabycie i montaż w samochodzie zestawu głośnomówiącego ma na celu zapewnienie bezpieczeństwa kierowcy, ponieważ posługiwanie się podczas jazdy telefonem wymagającym trzymania słuchawki w ręku jest niebezpieczne, a na-

wet zabronione przez przepisy ruchu drogowego [Ustawa z dnia 20 czerwca 1997...]. Kierowcy wolno natomiast prowadzić rozmowę telefoniczną tylko wtedy, gdy posługuje się zestawem słuchawkowym bądź zestawem głośnomówiącym. Zestawy te zamontowane w samochodzie należy traktować jak części peryferyjne, zwiększające wartość użytkową pojazdu.

Dodatkowy zestaw opon jest również niezbędny do podniesienia bezpieczeństwa jazdy zimą.

Przedmiotowe elementy zamontowane przed wprowadzeniem środka trwałego do ewidencji należy traktować jako części składowe tworzące jedną całość (zwiększają cenę nabycia).

Bez wątpliwości można jednak stwierdzić, że brak wymienionych elementów nie wpłynie na ograniczenie funkcjonalności samochodu.

Natomiast sposób ujęcia i rozliczenia poniesionych wydatków na założenie alarmu, systemu GPS, instalacji gazowej, zestawu głośnomówiącego czy opon w trakcie eksploatacji samochodu zależy od ich wysokości. Gdy poszczególne koszty są istotne (np. przekraczają 3500 zł) i nie stanowią bezpośrednich kosztów uzyskania przychodów, to wydatki te zwiększają wartość początkową środka trwałego. Natomiast jeśli wydatki nie przekraczają kwoty określonej w polityce rachunkowości – wydatki takie stanowią koszty uzyskania przychodów w dacie poniesienia (podejście to potwierdza interpretacja: Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Katowicach z 6 lipca 2005 r., nr PBI/P/415 -27/05/72060, oraz Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 14 września 2007 r., nr IBPB1/415-3/07/BK).

Wątpliwości wywołuje jednak zakup radiodbiornika samochodowego. Jeżeli radio jest wmontowane w samochodzie fabrycznie, to stanowi jego część składową. Natomiast gdy zakup radiodbiornika następuje w trakcie eksploatacji pojazdu, to pojawia się problem ze wykazaniem związku wydatku z prowadzoną działalnością.

Samochód musi spełniać jeszcze jeden warunek, aby można było stwierdzić, że jest kompletny. Będzie on spełniał swoją podstawową funkcję dopiero wtedy, gdy zostanie dopuszczony do ruchu drogowego. Dokumentem stwierdzającym dopuszczenie samochodu do ruchu jest dowód rejestracyjny albo pozwolenie czasowe [Ustawa z dnia 20 czerwca 1997..., art. 71]. Musi on także posiadać tablice rejestracyjne oraz nalepkę kontrolną, których pozyskanie wymaga poniesienia opłat rejestracyjnych. Tym samym dopiero po dopełnieniu tych formalności samochód będzie można przyjąć do używania i uznać za środek trwały. Koszty ponoszone w związku z rejestracją są zatem elementem ceny nabycia.

Niemniej warto zauważyć, że może mieć miejsce odmienna sytuacja, kiedy to samochód zostanie wprowadzony do ewidencji środków trwałych przed przerejestrowaniem pojazdu. Zgodnie z przepisami ustawy Prawo o ruchu drogowym podatnik ma 30 dni na przerejestrowanie samochodu. Jeżeli więc przed tym terminem dokona wpisu samochodu do ewidencji, to wymienione opłaty będą naliczonymi i poniesionymi już po dniu przekazania środka trwałego do używania, stąd będą bezpośrednio zaliczane do kosztów uzyskania przychodu. Do wyznaczonego czasu na

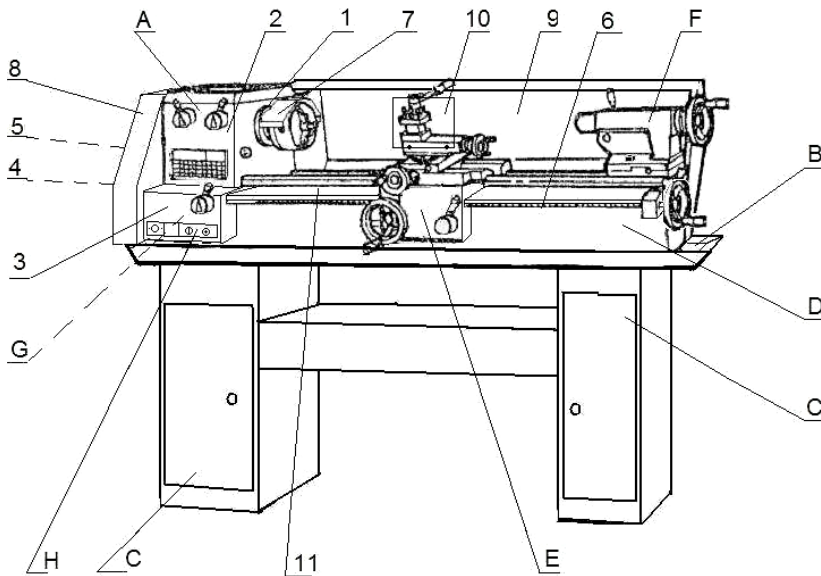
przerejestrowanie pojazdu nabywca samochodu ma prawo użytkowania samochodu na tablicach rejestracyjnych poprzedniego właściciela. Zgodnie z art. 71 ust. 5 ustawy Prawo o ruchu drogowym pojazd zarejestrowany za granicą dopuszcza się do ruchu, jeżeli odpowiada wymaganym warunkom technicznym i jest zaopatrzony w tablice rejestracyjne z numerem rejestracyjnym składającym się z liter alfabetu łacińskiego i cyfr arabskich, a kierujący pojazdem ma przy sobie dokument stwierdzający dokonanie rejestracji. W odniesieniu do pojazdów sprowadzonych z terytorium państwa niebędącego członkiem Unii Europejskiej obowiązuje regulacja, że po dokonaniu ostatecznej odprawy celnej przywózowej pojazdy te dopuszcza się do ruchu na okres 30 dni [Ustawa z dnia 20 czerwca 1997..., art. 71 ust. 6]. W przypadku pojazdu sprowadzonego z terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej obowiązuje regulacja stanowiąca, że właściciel jest obowiązany zarejestrować pojazd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w terminie 30 dni od dnia jego sprowadzenia (art. 71 ust. 7). Zgodnie z przepisami może mieć miejsce taka sytuacja, że nieprzerejestrowany samochód może być uznany za kompletny i zdalny do użytku i jako taki może podlegać wpisowi do ewidencji środków trwałych.

Przypadek 2. Tokarka uniwersalna typ SPA

Tokarka uniwersalna typu SPA jest przeznaczona do wszelkiego rodzaju prac tokarskich. Umożliwia obróbkę zgrubną i wykańczającą powierzchni walcowych zewnętrznych, powierzchni czołowych (płaskich), obróbkę gwintów i powierzchni wewnętrznych (wiercenie, rozwieranie z konika lub wytaczania przy zastosowaniu noży) w częściach wykonanych ze stali, żeliwa, metali nieżelaznych i tworzyw sztucznych. Szczególnie przydatna jest do lekkich prac w małych warsztatach rzemieślniczych i samochodowych. Spojrzenie na tokarkę jako środek trwały od strony technicznej, tzn. *sensu stricto*, wymaga stwierdzenia, czy: współistnieją ze sobą wszystkie jej elementy – zespoły, mechanizmy i urządzenia.

Tokarka (rys. 1) składa się z wrzeciennika „A” (wykonany jako odlew o sztywnej konstrukcji przymocowany jest do łoża tokarki. We wrzecienniku umieszczona jest skrzynka prędkości „2” – układ wałków i kół zębatych pozwalający poprzez ząbienie odpowiednich kół uzyskać odpowiednie prędkości wrzeciona. Skrzynka prędkości stanowi jeden zespół konstrukcyjny z wrzecionem) zamocowanego na łożu „D” i osadzonego w wannie podstawy „B” o sztywnej konstrukcji z wyprofilowanej grubej blachy, ustawionej na dwóch nogach „C” (konstrukcja spawana z blachy). Na prowadnicach łoża „D” znajdują się suport z sankami narzędziowymi „E” oraz konik „F”. Napęd tokarka otrzymuje od silnika elektrycznego „G” zamontowanego z tyłu wrzeciennika, przekładni pasowej i skrzynki prędkości umieszczonej we wrzecienniku.

Nowa tokarka dostarczana jest do przedsiębiorstwa – miejsca przeznaczenia – w skrzyniach drewnianych, w których umocowana jest dwoma śrubami do belek dna skrzyni. Natomiast podstawa tokarki jest zdemontowana i dostarczana osobno



- | | |
|---|---|
| <p>A – wrzeciennik
 B – wanna podstawy
 C – podstawa (nogi: lewa, prawa)
 D – łożo z przewodnikami
 E – suport z sankami narzędziowymi
 F – konik
 G – silnik elektryczny (niewidoczny z tyłu wrzeciennika)
 H – pulpit sterowniczy</p> | <p>1. wrzeciono z uchwytem tokarskim
 2. skrzynka prędkości
 3. skrzynka posuwów (patrz poz. 4)
 4. przekładnia gitarowa (po otwarciu drzwiczek „8”)
 5. przekładnia pasowa (po otwarciu drzwiczek „8”)
 6. śruba pociągowa
 7. osłona uchwyty
 8. drzwiczki przekładni pasowej i gitarowej
 9. osłona tylna
 10. osłona imaka
 11. osłona śruby pociągowej</p> |
|---|---|

Rys. 1. Podstawowe zespoły i mechanizmy tokarki

Źródło: Dokumentacja techniczno-ruchowa firmy PROMA – Tokarki uniwersalne.

w opakowaniach kartonowych. Tokarka posiada wyposażenie, które znajduje się w oddzielnej skrzynce mocowanej do dna opakowania tokarki. Wyposażenie to obejmuje część tzw. normalną (uchwyt 3-szczękowy uniwersalny $\varnothing 100$ mm, kiel stały (2 szt.), zestaw kół zębatych, paski klinowe, komplet kluczy) oraz specjalną (podstawa, uchwyt 4-szczękowy $\varnothing 100$ mm, tarcza czołowa, podtrzymka stała, podtrzymka ruchoma, kołnierz sprzęgający pod uchwyt, uchwyt wiertarski, trzpień wiertarski, kiel obrotowy, uchwyt zaciskowy, tuleje zaciskowe $\varnothing 3, 4, 6, 8, 10, 12$ mm, regulator częstotliwości obrotów, zestaw noży (6 szt.)).

Przed zamontowaniem nowej tokarki należy wykonać kilka dodatkowych czynności: sprawdzić, czy jest kompletna (czy posiada wszystkie elementy wyszczególnione na rys. 1) i czy nie ma uszkodzeń mechanicznych, które mogły powstać w

czasie transportu, zmontować podstawę oraz zamocować do niej tokarkę. Do zainstalowania maszyny należy również odpowiednio przygotować dla niej miejsce.

Tokarkę zmontowaną z podstawą należy posadzić na stabilnym podłożu, gwarantującym pracę bez drgań i wstrząsów ujemnie wpływających na dokładność obróbki. Podłoże to powinno być płaskie, poziome i nadające się jako fundament pod maszynę – twarde (np. betonowe). Po ustawieniu maszyny na miejscu – na sztywnej podstawie – należy ją wypoziomować. Ewentualne odchylenia reguluje się za pomocą klinów lub podkładek. Po wypoziomowaniu dodatkowym środkiem bezpieczeństwa w miejscu ustawienia maszyny jest przykręcenie jej śrubami do podstawy.

Następnie należy usunąć zabezpieczenia antykorozyjne ze wszystkich części obrabianych (są powleczone specjalnym smarem konserwującym) z użyciem sprawdzonych środków. Bezpośrednio po usunięciu powłoki powierzchni należy wytrzeć do sucha, a następnie lekko nasmarować cienką warstwą oleju maszynowego. Uruchomienie tokarki wymaga jeszcze uzupełnienia oleju w zbiornikach (skrzynce prędkości) i nasmarowania.

Wszystkie czynności, od których zależy uruchomienie tokarki, muszą zostać wykonane, aby stanowiła całość pod względem rzeczowym i mogła pełnić przypisane jej zadanie.

Używanie tokarki wymaga dodatkowo osobistego wyposażenia ochronnego pracownika. W tej sytuacji należy zadać pytanie: Czy wyposażenie pracownika jest wyposażeniem tokarki? Bezpieczeństwo pracy zapewniają mu: okulary ochronne zabezpieczające przed odpryskami materiału, obuwie ochronne z podeszwami z materiałów przeciwpoślizgowych, mocne rękawice stosowane przy wymianie narzędzi w celu ochrony przed zranieniem, odpowiedni strój ochronny i nakrycie głowy. Stwierdzić należy, że to osobiste wyposażenie nie decyduje o kompletności i możliwości używania tokarki, przynależy do pracownika i wpływa na jego bezpieczeństwo pracy.

W związku z postępowaniem technologicznym w przypadku urządzeń elektronicznych coraz większą rolę w zakresie kompletności i zdatności do użytku pełni oprogramowanie pozwalające na korzystanie z tych urządzeń. Zainstalowanie oprogramowania jest zatem coraz częściej warunkiem uznania urządzeń za kompletne i zdadne do użytku. Oprogramowanie może spełniać warunki uznania go za wartość niematerialną i prawną, natomiast z drugiej strony środek trwały bez tego oprogramowania nie jest kompletny. Sytuacja taka w każdym przypadku wymaga indywidualnej analizy stanu faktycznego, gdyż samo kryterium kompletności i zdatności do użytku nie może determinować klasyfikowania oprogramowania jako części środka trwałego lub wartości niematerialnych i prawnych.

Przypadek 3. Przyłącze elektryczne

Wybudowanie przyłącza elektrycznego polega na ułożeniu kabli przesyłowych pod ziemią oraz wybudowaniu pomieszczenia (obiektu) murowanego trwale związanego z gruntem, posiadającego fundamenty oraz dach, w którym umieszczony

zostaje transformator. Kable zostają poprowadzone przez grunty będące własnością oraz w części przez grunty niebędące własnością przedsiębiorstwa, na co należy uzyskać stosowne zgody właścicieli gruntów. Wybudowane przyłączy obsługuje budynek biurowy, plac parkingowy wokół budynku biurowego oraz odrębny budynek garażowy. Przyłączy zostało przekazane do użytkowania, a w związku z przyłączeniem do sieci energetycznej uiszczono opłatę przyłączeniową. W związku z dokonanymi wydatkami należy zadać pytanie: Czy obsługujące dwa budynki przyłączy elektryczne stanowi odrębny środek trwały? Czy można przyjąć, że ten składnik majątku spełnia kryteria kompletności?

Składnik majątku spełnia kryteria kompletności, jeśli jest wyposażony we wszystkie elementy konstrukcyjne umożliwiające jego funkcjonowanie zgodnie z przeznaczeniem oraz jest sprawny technicznie i zalegalizowany prawnie w formie stosownych uprawnień, homologacji i pozwoleń na użytkowanie. Przyłączy elektryczne bez podłączenia do sieci energetycznej zakładu energetycznego nie spełnia swojej podstawowej funkcji, do jakiej zostało wybudowane – nie dostarcza i nie przesyła energii elektrycznej, dlatego nie przedstawia żadnej wartości użytkowej. Z jednej strony o kompletności i zdatności do użytku można mówić jedynie w odniesieniu do całej sieci energetycznej, za pośrednictwem której zakład energetyczny dostarcza swoim odbiorcom energię elektryczną. Częścią tej sieci staje się przyłączy elektryczne wybudowane indywidualnie przez podmiot w momencie podłączenia takiego przyłączy do sieci elektrycznej zakładu dostarczającego energię elektryczną. Minister Finansów [Pismo z dnia 6 listopada 2002 roku, sygn. PB3-93-MD-8214-10/02] w odniesieniu do „infrastruktury technicznej (wszelkiego rodzaju przyłączy, w tym elektryczne), stwierdza, iż nie jest ona kompletna”, co w efekcie nie pozwala na zaliczenie przyłączy do środków trwałych.

Można też spojrzeć na przyłączy z innej strony – z punktu widzenia budującego, wobec którego wykonane zostały wszystkie czynności, łącznie z dokonaniem opłaty przyłączeniowej. Jak zauważył Naczelnik Urzędu Skarbowego w Lubaniu w postanowieniu z 9 grudnia 2005 r. (sygn. PD/415-29,33,39,43/1/05): „zawarte w przepisach sformułowanie kompletne i zdadne do użytku nie oznacza samodzielne. W KŚT ujęte są także inne maszyny i urządzenia, które nie mogą funkcjonować samodzielnie, np. przyczepa, naczepa czy wagony kolejowe i tramwajowe, lecz nikt nie odbiera im z tego powodu przymiotu środków trwałych”.

W analizowanym przypadku przyłączy obsługuje dwa budynki stanowiące odrębne środki trwałe, co wyklucza możliwość uznania przyłączy za element składowy (obiekt pomocniczy) złożonego obiektu inwentarzowego, jakim jest budynek. Nie stanowi ono też odrębnego środka trwałego, bo nie zostało zaklasyfikowane do konkretnej grupy rodzajowej środków trwałych. Obiektem inwentarzowym będzie murowany obiekt trwale związany z gruntem, posiadający fundamenty oraz dach. Środek ten należy zakwalifikować pod symbolem 613 Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT), ponieważ znajduje się w nim transformator – co oznacza zastosowanie stawki amortyzacyjnej 18%. Natomiast transformator stanowi osobny środek trwały

sklasyfikowany pod symbolem KŚT 630 (stawka amortyzacyjna 10%). Pozostałe koszty związane z wybudowaniem przyłącza elektrycznego stanowią podatkowe koszty pośrednie, tak jak i opłata przyłączeniowa.

Przypadek 4. **Kocioł gazowy**

W dotychczas użytkowanym budynku biurowym wystąpiła konieczność uruchomienia kotłowni oraz wybudowania własnych przyłączy prądu, gazu i wodno-kanalizacyjnego, z zamiarem wykorzystania ich do nowo powstałego budynku. W skład wyposażenia kotłowni zalicza się kocioł gazowy z zasobnikiem oraz osprzęt do kotła (pompy, rury przyłączające, wężyki).

Opisana sytuacja wymaga stwierdzenia, czy kotłownia stanowi odrębny obiekt inwentarzowy?

Z uwag szczegółowych do grupy 1 – budynki i lokale Klasyfikacji Środków Trwałych, wynika, że do wyposażenia budynku zalicza się wszystkie instalacje wbudowane w konstrukcje budynku na stałe, np. instalacje sanitarne, elektryczne, sygnalizacyjne, komputerowe, telekomunikacyjne, przeciwpożarowe, oraz normalne wyposażenie budynku np. wbudowane meble. W skład budynku jako pojedynczego obiektu inwentarzowego wlicza się również tzw. obiekty pomocnicze obsługujące dany budynek, np. chodniki, dojazdy, podwórka, place, ogrodzenia, studnie itp.

Kocioł gazowy z zasobnikiem wraz z osprzętem należy zakwalifikować jako środek trwały do KŚT 310. Jest on przytwierdzony do ściany w kotłowni w budynku biurowym, ale istnieje możliwość jego demontażu przy użyciu narzędzi. Można stwierdzić, że urządzenie to jest kompletne i zdadne do użytku, mimo że nie jest trwale powiązane konstrukcyjnie z istniejącym budynkiem biurowym. Wydatki na jego zakup nie powinny zwiększać wartości tego środka trwałego.

Autorka przytoczyła cztery różne sytuacje, które łączy to, że w momencie ich wystąpienia istnieje potrzeba sprawdzenia składnika majątkowego przed zaliczeniem do środka trwałego pod względem spełnienia warunków kompletności.

5. Dokumentacja

Kompletność środków trwałych stwierdza się dokumentem odbioru bądź protokołem. W zależności od rodzaju składnika majątku odpowiednie organy wydają, na mocy odrębnych przepisów, dokumenty potwierdzające ich kompletność i zdadność do użytku.

Przyjęcie środków trwałych do używania powinno odbywać się, zgodnie z obowiązującymi w przedsiębiorstwach instrukcjami obiegu dokumentów, na podstawie wystawionego dokumentu OT, który zawiera następujące informacje o środku trwałym: nazwę, dane dostawcy, nr i datę dowodu dostawcy, miejsce użytkowania, wartość, nr inwentarzowy, datę księgowania, stopę procentową umorzenia, sposób ujęcia na kontach księgowych. Dokument ten stanowi podstawę wprowadzenia środka

trwałego do ewidencji. Wystawienie dokumentu OT jest równoznaczne z przekazaniem środka trwałego do używania, tj. ekonomicznego korzystania ze środków dla celów prowadzonej działalności gospodarczej.

6. Zakończenie

Środkiem trwałym jest składnik, który w jednostce gospodarczej spełnia określoną funkcję (rolę), toteż powinien zawierać wszystkie niezbędne elementy konstrukcyjne, aby być użytecznym. Elementy środka trwałego muszą być połączone w sposób zapewniający jego funkcjonowanie zgodnie z jego przeznaczeniem i bez narażenia życia lub zdrowia osób korzystających. Jeśli wynika to z obowiązującego prawa, elementy konstrukcyjne muszą posiadać niezbędne atesty oraz homologacje oraz być dopuszczone do użytkowania przez właściwe organy administracji państwowej.

Kompletny środek trwały oznacza, że jest on przystosowany do realizacji zadań jednostki, a nie oznacza, że jest samodzielny i wystarczający. O kompletności świadczy zatem jego zdolność do bycia użytecznym. Rozważania poświęcone kompletności środków trwałych muszą być prowadzone przed oddaniem go po raz pierwszy do używania, ale i w trakcie wykorzystywania. Nakłady na środki trwałe poniesione przed przyjęciem do używania, niezależnie od ich charakteru, zwiększają ich wartość początkową. Mają one bowiem na celu przystosowanie aktywów do potrzeb jednostki, a zatem decydują o kompletności i zdatności do użytku, warunkującej zakwalifikowanie składników majątku do środków trwałych.

Dopiero po wykonaniu wszystkich prac przygotowujących składnik do pracy należy wprowadzić kompletny środek trwały do ewidencji – najpóźniej w miesiącu przekazania go do używania.

Literatura

- Dokumentacja techniczno-ruchowa firmy PROMA – Tokarki uniwersalne.
Dyrektywa 2006/42/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie maszyn (DzUrz L 157, 09/06/2006 P. 0024 – 0086).
- Fałowski W. [w:] *Rachunkowość finansowa i podatkowa*, red. T. Cebrowska, PWN, Warszawa 2010.
- Gmytrasiewicz M., Karmańska A. [2002], *Rachunkowość finansowa*, Vademecum Rachunkowości, Warszawa.
- Interpretacja indywidualna Naczelnika Urzędu Skarbowego w Lubaniu z dnia 9 grudnia 2005 r., sygn. PD/415-29,33,39,43/1/05.
- MSR 16, Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r. przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady (DzUrzUE, 29.11.2008).
- Olchowicz I., Tłaczała A. [2008], *Rachunkowość finansowa w przykładach wg ustawy o rachunkowości i MSR*, Difin, Warszawa.
- Pismo Ministra Finansów z dnia 6 listopada 2002 roku, sygn. PB3-93-MD-8214-10/02.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 10 grudnia 2010 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT), (DzU nr 242, poz. 1622).

- Rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (DzU nr 38, poz. 454).
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Rozporządzenie Obiektów Budowlanych (PKOB), (DzU nr 112, poz. 1316, z późn. zm.).
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 29 października 2008 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU), (DzU nr 207, poz. 1293, z późn. zm.).
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (DzU nr 112, poz. 1317, z późn. zm.).
- Serdyński R., Szaruga K., Dziedzic M. [2010], *Operacje gospodarcze w praktyce księgowej*, ODDK, Gdańsk.
- Skrzywan S. (red.) [1959], *Mała encyklopedia rachunkowości*, Polskie Wydawnictwa Gospodarcze, Warszawa.
- Skrzywan S., Fedak Z. [1970], *Rachunkowość przedsiębiorstwa przemysłowego*, PWE, Warszawa.
- Terebucha E. [1972], *Rachunkowość przedsiębiorstw transportowych*, PWE, Warszawa.
- Terebucha E. [1977], *Rachunkowość nie jest trudna*, PWE, Warszawa.
- Ustawa z dnia 20 czerwca 1997 r. Prawo o ruchu drogowym (DzU nr 98, poz. 602, z późn. zm.).
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości (DzU z 2009, nr 152, poz. 1223, z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (DzU z 2000, nr 54, poz. 654, z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (DzU z 1964, nr 16, poz. 93).

COMPLETENESS OF FIXED ASSETS

Summary: The paper describes problems of recognizing fixed assets as complete and ready to use. The question about the completeness of fixed assets should be asked not only before using them but also when they are broken and their parts are needed to be replaced. On account of diversity of fixed assets in respect of nature and functionality, their classification for similar groups is needed. The article defines conditions to recognize fixed assets as complete in technical and economical aspects.

Keywords: fixed asset, livestock building, classification of fixed assets, components and spare parts.