

Nowoczesne Systemy Zarządzania
Zeszyt 14 (2019), nr 1 (styczeń-marzec)
ISSN 1896-9380, s. 107-120



Instytut Organizacji i Zarządzania
Wydział Cybernetyki
Wojskowa Akademia Techniczna
w Warszawie

Modern Management Systems
Volume 14 (2019), No. 1 (January-March)
ISSN 1896-9380, pp. 107-120

Institute of Organization and Management
Faculty of Cybernetics
Military University of Technology

Instrumenty rachunkowości finansowej usprawniające proces zarządzania środkami trwałymi w przedsiębiorstwie

Financial accounting instruments streamlining the process of fixed assets managing in an enterprise

Anna Kuczyńska-Cesarz
Wojskowa Akademia Techniczna
Wydział Cybernetyki

Abstrakt. Gospodarowanie środkami trwałymi w przedsiębiorstwie ma bezpośredni wpływ na osiągnięte wyniki ekonomiczno-finansowe. Zarządzający przedsiębiorstwami wykorzystują różne instrumenty usprawniające ten proces. W artykule zaprezentowano wybrane instrumenty rachunkowości finansowej udoskonalające zarządzanie środkami trwałymi w jednostce gospodarczej. Do takich instrumentów należą m.in. polityka rachunkowości oraz Klasyfikacja Środków Trwałych (KŚT). W niniejszym opracowaniu scharakteryzowano te instrumenty i wskazano ich znaczenie w tworzeniu systemu rachunkowości, którego finalnym produktem jest rzetelne sprawozdanie finansowe.

Słowa kluczowe: środki trwałe, polityka rachunkowości, klasyfikacja środków trwałych.

Abstract. The management of fixed assets in an enterprise has a direct impact on the achieved economic and financial results. Business managers use various instruments streamlining this process. In the article chosen instruments of the financial accounting streamlining administering of fixed assets in an enterprise were presented. Among others a accounting policy and a Classification of Fixed Assets belong to such instruments. The study has characterized these instruments and indicated their importance in creating an accounting system whose final product is a reliable financial statement.

Keywords: fixed assets, accounting policy, classification of fixed assets.

Wstęp

Podmioty prowadzące działalność gospodarczą niezależnie od przyjętej formy organizacyjnej i sposobu rozliczania wyników z urzędem skarbowym wykorzystują do realizacji swoich zadań statutowych majątek trwały i obrotowy umożliwiające osiągnięcie zaplanowanych celów w ustalonym czasie, zgodnym z obowiązującym prawem bilansowym. W odniesieniu do majątku trwałego czas oczekiwania na korzyści ekonomiczno-finansowe przekracza 12 miesięcy, natomiast w odniesieniu do majątku obrotowego jest on znacznie krótszy i przewidziany jest na okres do 12 miesięcy roku obrotowego przyjętego za okres rozliczeniowy działalności gospodarczej.

Problematyka gospodarowania rzeczowymi aktywami trwałymi, w tym środkami trwałymi, należy do trudnego obszaru zarządzania z uwagi na różnorodność grup rodzajowych środków trwałych, odmienną rolę, jaką pełnią te grupy w realizacji zadań danego podmiotu gospodarczego, oraz bardzo szeroki i zróżnicowany zakres regulujących je norm prawnych.

Rachunkowość finansowa, będąca oprócz rachunkowości zarządczej i podatkowej częścią składową polskiego systemu rachunkowości, zapewnia kierującym przedsiębiorstwami daleko idącą pomoc w gospodarowaniu rzeczowymi aktywami trwałymi. Podmioty, których działalność podporządkowana jest ustawie o rachunkowości i które spełniają określone w niej warunki, zobligowane są do prowadzenia pełnych ksiąg handlowych i respektowania polskiego i międzynarodowego prawa bilansowego. Z regulacji tego prawa wynika obowiązek tworzenia, wdrażania i stosowania określonych narzędzi pozwalających skutecznie zarządzać majątkiem trwałym. Jednym z nich jest polityka rachunkowości. Zawiera ona pełne informacje na temat prowadzenia ksiąg rachunkowych, które pozwalają rejestrować w ciągu roku obrotowego zmiany w aktywach, pasywach, przychodach, kosztach i wyniku finansowym oraz które pozwalają wygenerować produkt finalny indywidualnych systemów rachunkowości, jakim jest sprawozdanie finansowe. Wewnętrzna polityka rachunkowości przedsiębiorstwa dostosowana jest do potrzeb danej jednostki oraz specyfiki jej działalności. Tworząc politykę rachunkowości, zarządzający wykorzystują dostępne szczegółowe instrumenty określone w obowiązującym prawie bilansowym pozwalające wycenić elementy majątku trwałego w dniu wprowadzenia do użytkowania, ująć je w ewidencji księgowej w ciągu roku obrotowego, wycenić na dzień bilansowy, zaprezentować w sprawozdaniu finansowym, a następnie wykorzystać informacje ze sprawozdania finansowego na potrzeby planowania, podejmowania licznych decyzji czy prowadzenia częstych analiz i kontroli.

Podstawowym celem niniejszego artykułu jest zaprezentowanie znaczenia wybranych instrumentów rachunkowości finansowej w usprawnieniu zarządzania środkami trwałymi w przedsiębiorstwie.

1. Znaczenie środków trwałych w prowadzeniu działalności gospodarczej

Zarządzanie majątkiem trwałym w przedsiębiorstwie realizowane jest w kilku etapach, które wynikają z długiej drogi przebytej w całym cyklu ich użytkowania. Droga środków trwałych, czyli ich byt, rozpoczyna się w chwili wpisania do ewidencji jednostki, a kończy całkowitym zużyciem, co związane jest z wykreśleniem z ewidencji środków trwałych (Nazar, 2010, s. 15). W tym czasie środek trwały nie tylko jest używany i amortyzowany, ale także podlega naprawom i remontom, jeśli wymaga tego jego stan techniczny. Ponadto każdy środek trwały może zostać ulepszony, co niesie za sobą konieczność aktualizacji jego wartości, a to z kolei wpływa na wartość posiadanych rzeczowych aktywów trwałych wykazywanych w sprawozdaniu finansowym.

Gospodarowanie środkami trwałymi regulowane jest przez wiele norm prawnych oraz bogatą literaturę przedmiotu z zakresu rachunkowości, audytu, podatków, ekonomii i finansów.

Podstawową regulacją jest polskie prawo bilansowe zawarte w ustawie o rachunkowości (dalej jako u.o.r.) z dnia 29 września 1994 r. (DzU 2019 poz. 351). Zgodnie z zapisami tej ustawy, aby dany element majątku został uznany za środek trwały, muszą być spełnione następujące warunki: okres użyteczności dłuższy niż jeden rok obrotowy, kompletność oraz zdolność do bieżącego zastosowania w działalności, wykorzystanie zgodnie z potrzebami jednostki. Charakteryzując środki trwałe, należy wziąć pod uwagę fakt, że zalicza się je do aktywów, czyli odnosi się do nich zawarta w ustawie o rachunkowości definicja aktywów rozumianych jako kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe o wiarygodnie określonej wartości, powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń, które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych (art. 3 ust. 1 pkt 12 u.o.r.).

Środki trwałe obejmują:

- nieruchomości, do których zalicza się m.in. grunty, budowle, budynki, czy też prawo spółdzielcze własnościowe i prawo do określonego lokalu użytkowego;
- maszyny, urządzenia i środki transportu oraz inne rzeczy;
- ulepszenia w obcych środkach trwałych;
- inwentarz żywy (art. 3 ust. 1 pkt 15 u.o.r.).

Definiowanie środków trwałych przez polskie prawo bilansowe jest częściowo zbieżne z międzynarodowym prawem bilansowym zawartym w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości (MSR do 2001 r.) oraz Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej (MSSF od 2001 r.). Zgodnie z MSR 16 środki trwałe to rzeczowe aktywa trwałe, „które są utrzymywane w celu wykorzystania ich w procesie produkcyjnym lub przy dostawach dóbr i świadczeniu usług, w celu oddania do używania innym podmiotom na podstawie umowy najmu lub w celach

administracyjnych oraz którym towarzyszy oczekiwanie, iż będą wykorzystywane przez czas dłuższy niż jeden rok” (MSSF, 2007, s. 605). Celem MSR 16 było uregulowanie sposobu ujęcia w ewidencji księgowej rzeczowych aktywów trwałych, ustalania ich wartości początkowej i bilansowej, ustalania odpisów amortyzacyjnych oraz odpisów aktualizujących z tytułu trwałej utraty wartości. Te kwestie normuje także polskie prawo bilansowe z racji obowiązku harmonizacji i standaryzacji tego prawa na świecie i przynależności naszego kraju do Unii Europejskiej. Należy zaznaczyć, że regulacje w tym zakresie zawarte w ustawie o rachunkowości odbiegają w wielu kwestiach od norm międzynarodowych. Różnice dotyczą między innymi elementów składowych ceny zakupu i ceny nabycia stosowanych do wyceny środków trwałych, możliwych modeli wyceny, klasyfikacji środków trwałych, częstotliwości weryfikacji okresu użytkowania, stosowanych metod amortyzacji czy szacowania wartości końcowej.

W procesie zarządzania środkami trwałymi istotne znaczenie mają także unormowania zawarte w Krajowych Standardach Rachunkowości (KSR), których głównym zadaniem jest interpretacja MSR/MSSF oraz wyjaśnienie kwestii spornych lub nieuregulowanych przepisami prawa bilansowego. Jednymi z ważniejszych obowiązujących standardów, odnoszącymi się do środków trwałych, są KSR 11 „Środki trwałe” – wyjaśniający zasady uznawania, wyceny i ujmowania środków trwałych w ewidencji oraz KSR 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dacie bilansu – ujęcie i prezentacja”.

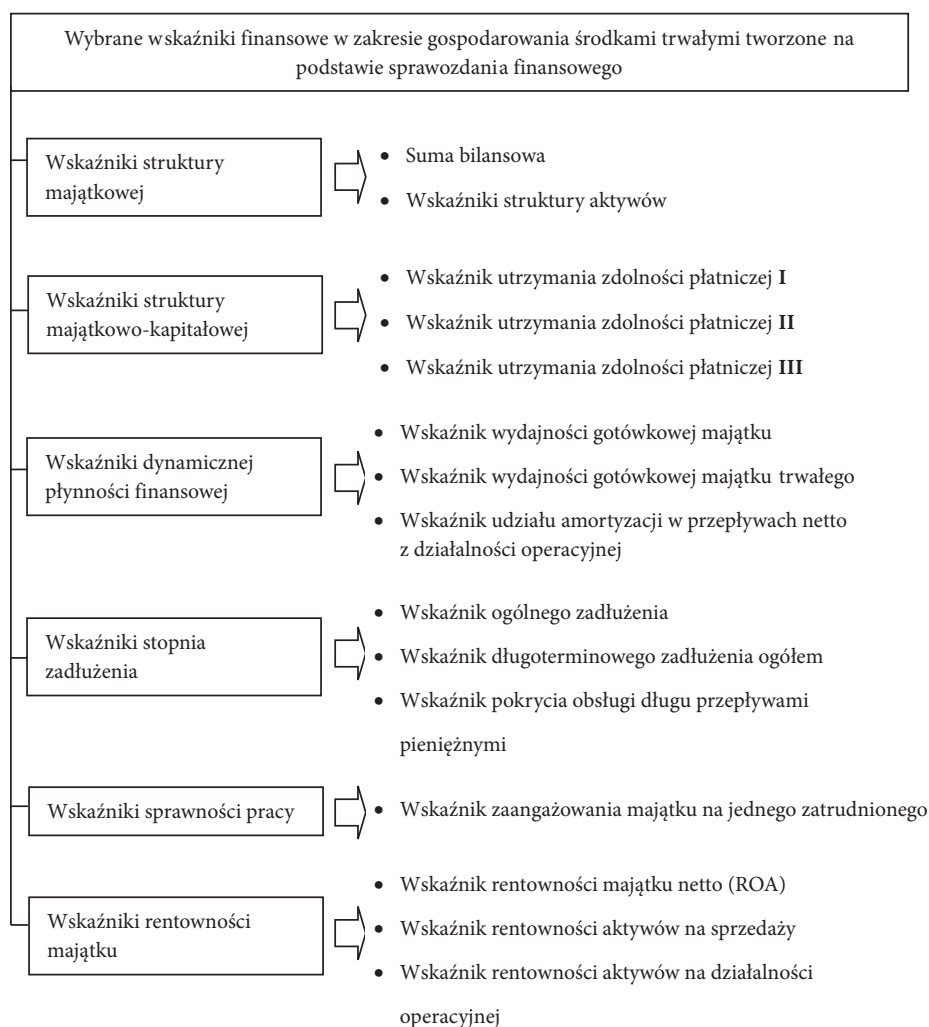
Kolejną istotną regulacją odnoszącą się do środków trwałych jest rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 3 października 2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT). Dokument ten ułatwia jednostce proces zarządzania środkami trwałymi dzięki szczegółowej klasyfikacji i grupowaniu środków trwałych, co ma niebagatelny wpływ na proces amortyzowania środków trwałych, kształtowania kosztów zużycia majątku trwałego będących jednym ze składników kosztów całkowitych przedsiębiorstwa, które wpływają na poziom wyniku finansowego traktowanego jako podstawowy miernik oceny sytuacji ekonomiczno-finansowej podmiotów gospodarczych.

Uzupełnieniem regulacji prawnych kształtujących politykę zarządzania majątkiem trwałym w przedsiębiorstwie są ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych i jej art. 22 i 23 oraz załącznik nr 1 – Wykaz rocznych stawek amortyzacyjnych (DzU 2019 poz. 1387) oraz ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych i jej art. 16 oraz załącznik nr 1 – Wykaz rocznych stawek amortyzacyjnych) (DzU 2019 poz. 865).

Powstało wiele publikacji na temat roli i znaczenia majątku trwałego w realizacji przez przedsiębiorstwa założonych celów. W niniejszym artykule przedstawiono wykorzystanie środków trwałych do budowy wybranych wskaźników stosowanych do oceny sytuacji ekonomiczno-finansowej prowadzonej w ramach analizy finansowej, tak ważnej zwłaszcza w procesie podejmowania licznych decyzji zarówno w danej jednostce gospodarczej, jak i jednostkach z otoczenia zewnętrznego przedsiębiorstwa.

Powszechnie wiadomo, że udział składników majątku trwałego i obrotowego w generowaniu zysku jest różny, stąd też zadaniem zarządzających jest ustalenie i stałe nadzorowanie właściwej relacji między wielkościami tych dwóch głównych grup aktywów.

Wybrane wskaźniki finansowe w zakresie gospodarowania środkami trwałymi tworzone na podstawie sprawozdania finansowego zestawiono na rys. 1.



Rys. 1. Wybrane wskaźniki wykorzystywane w ocenie roli środków trwałych w prowadzeniu działalności gospodarczej

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Grad, dostęp: 08.12.2018)

Relacje wielkości w poszczególnych wskaźnikach zawartych na rys. 1 zamieszczone są w przywołanym źródle, natomiast optymalne wartości poszczególnych wskaźników oraz ich interpretacje można odnaleźć w powszechnie dostępnej literaturze przedmiotu z obszaru rachunkowości, rewizji finansowej oraz analizy finansowej.

Należy jednak zwrócić uwagę na wyjaśnienie niektórych terminów, które wykorzystano do budowy wskaźników.

Suma bilansowa to parametr na tyle istotny, że obecnie w gospodarkach na świecie wykorzystywany jest jako jeden z kryteriów klasyfikacji podmiotów gospodarczych oraz jeden z progowych kryteriów obligatoryjnej rewizji sprawozdań finansowych. Informacje dotyczące klasyfikacji jednostek prowadzących działalność gospodarczą zawarto w artykule autorki *Zmiany systemu rachunkowości w Polsce a zwinność podmiotów gospodarczych z sektora MŚP* (Kuczyńska-Cesarz, 2017, s. 263-281).

Złota reguła bilansowa wyrażona wskaźnikiem utrzymania zdolności płatniczej I mówi wyraźnie o finansowaniu aktywów trwałych wyłącznie kapitałem własnym, srebrna reguła bilansowa, zwana także złotą regułą bankową, wskazuje na możliwość finansowania aktywów trwałych kapitałem stałym, czyli kapitałem własnym powiększonym o zobowiązania długoterminowe, natomiast złota reguła finansowa określana wskaźnikiem utrzymania zdolności płatniczej III wskazuje na relację kapitału stałego do aktywów stałych.

Wskaźniki gotówkowej wydajności majątku i majątku trwałego pokazują relację przepływów pieniężnych generowanych przez działalność operacyjną, które to przepływy szczegółowo prezentowane są w sprawozdaniu rachunek przepływów pieniężnych do wartości tych majątków. Wskaźniki pozwalają odpowiedzieć na pytanie, ile gotówki z działalności operacyjnej generowała jedna złotówka zaangażowana w aktywa ogółem lub w środki trwałe. Ponadto pozwalają zbadać mechanizmy wpływające na wahania zasobów pieniężnych i służą głównie długoterminowemu procesowi decyzyjnemu, kontroli terminowości regulacji zobowiązań i weryfikacji zagrożeń w tym obszarze.

Wskaźniki, które zaprezentowano na rys. 1, oprócz wielu innych wskaźników wykorzystywane są powszechnie w licznych analizach służących różnym celom, a także stosowane są przez biegłych rewidentów podczas badania sprawozdania finansowego w celu ostatecznego opracowania dokumentacji rewizyjnej pozwalającej sporządzić opinię i sprawozdanie z badania.

2. Polityka rachunkowości w zakresie gospodarowania środkami trwałymi w przedsiębiorstwie

Przyjmuje się, że spośród wielu definicji polityki rachunkowości najistotniejsza wydaje się ta, której celem jest dobór takiego sposobu prowadzenia rachunkowości w przedsiębiorstwie, aby działanie to było najkorzystniejsze z punktu widzenia interesów jednostki (Nowak, 2016, s. 28).

Według Ewy Walińskiej polityka rachunkowości uchodzi za system obejmujący zbiór zasad, metod oraz procedur, które zostały przyjęte przez jednostki podczas sporządzania sprawozdań finansowych. Co ważne, wybór polityki jest prawem każdego podmiotu gospodarczego, zagwarantowany odpowiednimi normami prawnymi (ustawa o rachunkowości oraz rozporządzenia wykonawcze do ustawy o rachunkowości). Należy zauważyć, iż przyznana jednostce swoboda w wyborze zasad rachunkowości spełnia ważny cel, jakim jest zapewnienie wysokiej jakości sporządzonych sprawozdań finansowych (Walińska, 2016, s. 194-195).

Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 11 ustawy o rachunkowości przez politykę rachunkowości należy rozumieć wybrane i stosowane przez jednostkę rozwiązania dopuszczone ustawą o rachunkowości, w tym te określone w MSR, zapewniające wymaganą jakość sprawozdań finansowych.

Z uwagi na fakt, że polityka rachunkowości stanowi integralną część systemu rachunkowości podmiotu gospodarczego podlegającego polskiemu prawu bilansowemu, powinna ona zawierać elementy określone w art. 10 ustawy o rachunkowości. Elementami tymi są:

- rok obrotowy oraz powiązane z nim okresy sprawozdawcze;
- przyjęte metody dotyczące wyceny aktywów i pasywów jednostki oraz ustalania wyniku finansowego;
- system prowadzenia ksiąg rachunkowych;
- procedury związane z ochroną danych księgowych.

Należy podkreślić, iż polityka rachunkowości jest często aktualizowana z uwagi na sytuacje wynikające z przyczyn pojawiających się wewnątrz przedsiębiorstwa (modyfikacja ZPK z uwagi na pojawienie się operacji gospodarczej dotychczas nieksięgowanej), a także z powodów, na które jednostka nie ma wpływu, a które najczęściej pojawiają się z otoczenia zewnętrznego (regulacje prawne).

Jednostka, bazując i odwołując się do polskiej ustawy bilansowej, podczas sporządzania polityki rachunkowości w zakresie rzeczowych aktywów trwałych powinna zawrzeć w niej przede wszystkim następujące informacje:

- metody wyceny wartości bilansowej środków trwałych oraz ustalania ceny nabycia/kosztu wytworzenia;
- sposób wyceny środków w ciągu określonego roku obrotowego;
- stosowane w działalności metody amortyzacji, zasady ustalania oraz stawki amortyzacyjne wraz ze wskazaniem sposobu oraz częstotliwości weryfikacji tych stawek;
- zasady ujmowania i księgowania leasingu;
- zasady ujmowania środków trwałych niskocennych;
- metody i częstotliwość przeprowadzania testów dotyczących utraty wartości środków trwałych (Seredyński, Szaruga, 2017, s. 22-23).

Do ewidencji zmian w stanie środków trwałych wyodrębnione są konta w ZPK (zakładowy plan kont) w zespole 0. ZPK obejmuje konta pogrupowane w zespoły

od 0 do 8, do których należą: „Środki trwałe”, „Umorzenie środków trwałych”, „Środki trwałe w budowie” oraz tzw. konta pozabilansowe „Środki trwałe w likwidacji” i „Środki trwałe obce”. Zasady funkcjonowania tych kont opisane są w polityce rachunkowości.

Gdyby się odwołać do regulacji polskiego prawa bilansowego, to w praktyce życia gospodarczego wygląda to w ten sposób, że środki trwałe w ciągu roku obrotowego wycenia się według ceny zakupu, ceny nabycia, kosztu wytworzenia lub wartości przeszacowanej (wartości po aktualizacji wyceny). Cena zakupu określona jest w fakturze zakupowej, a powiększona o koszty towarzyszące zakupowi tworzy cenę nabycia. Koszt wytworzenia obejmuje koszty bezpośrednio związane z wytwarzaniem i część kosztów pośrednich, bez których produktu nie można uznać za gotowy (np. wycena według tego kosztu ma miejsce wówczas, gdy jednostka swój produkt finalny pozostawia na potrzeby własnej działalności). Zasady aktualizacji wyceny środków trwałych są regulowane odrębnymi przepisami nieokreślonymi w ustawie o rachunkowości. Do ostatniej takiej aktualizacji doszło w 1995 r. i była ona przeprowadzona na podstawie rozporządzenia ministra finansów. W wyniku aktualizacji wyceny dokonywana jest aktualizacja wartości początkowej i dotychczasowego zużycia, a ostateczne wyniki aktualizacji są podstawą tworzenia kapitału z aktualizacji wyceny.

Na dzień bilansowy środki trwałe wyceniane są z wykorzystaniem następującej formuły:

$$W_b = W_p - \text{odpisy umorzeniowe} - \text{odpis z tytułu trwałej utraty wartości},$$

gdzie: W_b – wartość bilansowa;
 W_p – wartość początkowa.

Odpisy umorzeniowe dotyczą korekty wartości początkowej o koszt zużycia za dany okres wykorzystania środka trwałego w działalności gospodarczej. Odpis z tytułu trwałej utraty wartości wystąpi wówczas, gdy istnieje duże prawdopodobieństwo, że środek trwały w przyszłości nie przyniesie oczekiwanych korzyści ekonomicznych, np. w wyniku zmian w technologii produkcji. Taki sposób wyceny oparty jest na modelu kosztu historycznego. Model ten wprowadza także międzynarodowe prawo bilansowe. MSR/MSSF dopuszczają inny model wyceny bilansowej opierający się na wartości przeszacowanej, czyli wartości godziwej środka trwałego (wartość godziwa według polskiego prawa bilansowego to cena rynkowa), której z kolei nie preferuje ustawa o rachunkowości.

Wartość początkowa środków trwałych podlega korekcie w związku z ich zużyciem w działalności gospodarczej. Zużycie, określane mianem amortyzacji, stanowi jeden ze składników kosztów składających się na koszt całkowity prowadzonej działalności. Do naliczania amortyzacji obliguje jednostki ustawa o rachunkowości,

określając szczegółowo wymagania w tym zakresie. Odpisów amortyzacyjnych dokonuje się drogą systematycznego, planowego rozłożenia jego wartości początkowej na ustalony okres amortyzacji (art. 32 ust. 1 u.o.r.).

Prawo bilansowe pozostawia jednostce swobodę w wyborze metody amortyzacji. W polskiej gospodarce środki trwałe mogą być amortyzowane metodami amortyzacji równomiernej (liniowej), metodami degresywnymi i progresywnymi oraz metodą naturalną opartą na wydajności środków trwałych. Szczegółowe informacje na temat metod amortyzacji zawarte są w KSR 11 „Środki trwałe”. Ustalona kwota amortyzacji podlega ujęciu w księgach rachunkowych w okresie miesięcznym, kwartalnym lub rocznym zgodnie z decyzją zarządzających na wyodrębnionych do tego celu właściwych kontach kosztów „Amortyzacja”, „Koszty wydziałowe” lub „Koszty zarządu”.

Niskocenne składniki środków trwałych to kolejna kwestia, która powinna być uregulowana w polityce rachunkowości podmiotu gospodarczego. W odniesieniu do tych składników wyznaczony jest limit wartościowy. Od dnia 1 stycznia 2018 r. limit ten podniesiono z 3500 zł na 10 000 zł, co oznacza, że jeśli wartość początkowa składnika majątku trwałego nie przekracza 10 000 zł, to może nastąpić jednorazowe wpisanie tej wartości w koszty prowadzonej działalności (ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych).

W polityce rachunkowości każdego przedsiębiorstwa zawarte są także szczegółowe schematy ewidencji dotyczące obrotu środkami trwałymi. W tych schematach ewidencji pokazana jest korespondencja kont dotycząca ujęcia w księgach rachunkowych wszystkich operacji gospodarczych wywołujących zmiany w stanie środków trwałych w ciągu roku obrotowego.

Ewidencja środków trwałych dokonywana jest na podstawie dowodów księgowych stanowiących podstawę ich ujęcia w księgach rachunkowych. Dowodami tymi są: OT (przyjęcie środka trwałego), PT (przekazanie środka trwałego), MT (zmiana użytkowania środka trwałego), faktury zakupowe lub sprzedażowe, dokumenty księgowe wewnętrzne PK („Polecenie księgowania”). Szczegółowe informacje dotyczące zakresu stosowanych dowodów księgowych z danego obszaru ewidencji operacji gospodarczych oraz sposobu ich obiegu w przedsiębiorstwie zawarte są w wewnętrznych instrukcjach obiegu dokumentów sporządzanych obligatoryjnie na podstawie zapisów polityki rachunkowości.

Jak wspomniano wcześniej, droga przebyta przez środki trwałe w całym cyklu ich użytkowania obejmuje wiele etapów. Kolejne z nich wynikają z działań, takich jak naprawa, remont, ulepszenie czy likwidacja.

Przywrócenie sprawności działania środków trwałych wiąże się z określonymi nakładami, jakie, zgodnie z KSR 11, można podzielić na takie, które wskutek ulepszenia zwiększają wartość wstępną środka trwałego, oraz takie, które zaliczane są do bieżących wydatków/kosztów (naprawa, remont).

Naprawa środka trwałego rozumiana jest jako czynność prowadząca do utrzymania jego sprawności oraz zapewnienia ciągłości działania każdego z jego elementów. Remont zaś utożsamiany jest z wszelkimi pracami prowadzonymi do przywrócenia takiego stanu środka trwałego, w jakim został on wprowadzony do ewidencji i użytkowania.

Ulepszenie środków trwałych uregulowane jest bezpośrednio przez ustawę o rachunkowości, według której „wartość początkową środka trwałego powiększają koszty jego ulepszenia, polegającego na przebudowie, rozbudowie, modernizacji lub rekonstrukcji, powodujące, że wartość użytkowa tego środka po zakończeniu ulepszenia przewyższa posiadaną przed przystąpieniem do używania wartość użytkową mierzoną okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych za pomocą ulepszonego środka trwałego, kosztami eksploatacji lub innymi miarami” (art. 31 ust. 1 u.o.r.).

Środki trwałe, które nie są już wykorzystywane przez jednostkę w prowadzonej działalności, mogą być sprzedane lub zlikwidowane. Zgodnie z ustawą o rachunkowości oraz MSR sprzedaż środka trwałego oznacza:

- trwałe usunięcie go z ewidencji (również z bilansu);
- ostateczne ustalenie wyniku transakcji stanowiącego różnicę pomiędzy ceną sprzedaży a wartością księgową środka trwałego, który jest zaliczany w przypadku zysku do pozostałych przychodów operacyjnych bądź w przypadku straty do pozostałych kosztów operacyjnych.

Środek trwały może zostać zlikwidowany wskutek m.in. zużycia w wyniku eksploatacji, zdarzeń losowych (np. pożar) czy poważnych uszkodzeń, które uniemożliwiają dalsze użytkowanie. Przebieg procesu likwidacji od strony ewidencyjnej określają zapisy indywidualnej polityki rachunkowości przedsiębiorstwa.

Na ostatnim etapie gospodarowania środkami trwałymi w danym roku obrotowym następuje ich wprowadzenie do finalnego produktu systemu rachunkowości, czyli do sprawozdania finansowego, a właściwie do jednego z jego elementów, a mianowicie bilansu.

Należy wyraźnie podkreślić, że zasady sporządzania sprawozdania finansowego określa prawo bilansowe, a kolejność wykazywania środków trwałych w bilansie wynika z zasady wzrastającej płynności finansowej stanowiącej, że na początku pozycji bilansowych aktywów umieszczane są te składniki majątku, które trudno zamienić na gotówkę, a w dalszej kolejności pojawiają się te, których zamienialność na gotówkę stopniowo wzrasta. Ponadto w dodatkowych informacjach pod bilansem obligatoryjnie zamieszczane są objaśnienia wpływające na prawidłowe zrozumienie oraz ocenę sytuacji majątkowej jednostki (np. kwota umorzenia). Na podstawie danych o środkach trwałych zawartych w bilansie otwierane są księgi rachunkowe w nowym roku obrotowym.

3. Rola Klasyfikacji Środków Trwałych w procesie gospodarowania środkami trwałymi

Kolejnym instrumentem usprawniającym proces zarządzania środkami trwałymi w przedsiębiorstwie, oprócz polityki rachunkowości, jest Klasyfikacja Środków Trwałych (KŚT). Przez Klasyfikację Środków Trwałych należy rozumieć taki podział oraz zgrupowanie elementów majątku trwałego, który ułatwia przypisanie odpowiednich stawek amortyzacyjnych czy też służy do celów ewidencyjnych i sprawozdawczych (Szafrąnska, 2014, s. 2). Klasyfikacja rodzajowa środków trwałych ujednolica podział środków trwałych w polskiej gospodarce. Jest niezwykle pomocna w doborze odpowiednich stawek amortyzacyjnych oraz wyborze właściwych metod dokonywania odpisów amortyzacyjnych, prowadzenia bieżącej ewidencji ujmującej zmiany w stanie środków trwałych od zakupu do likwidacji oraz sporządzaniu licznych sprawozdań, w tym sprawozdania finansowego.

Podstawowym aktem prawnym w zakresie klasyfikacji rodzajowej środków trwałych jest rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 10 grudnia 2010 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT 2010, DzU 2010 nr 242, poz. 1622), które obowiązywało od 1 stycznia 2011 r. do 31 grudnia 2017 r. Zgodnie z wydanym rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 3 października 2016 r. w tej samej sprawie (KŚT 2016, DzU 2016 poz. 1864) od dnia 1 stycznia 2018 r. powszechnie obowiązującą klasyfikacją stała się KŚT 2016.

Istotną rolę w wykorzystaniu KŚT do naliczania amortyzacji odgrywają także regulacje ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w których zawarte są wykazy stawek amortyzacyjnych, stąd też te akty prawne należy rozpatrywać łącznie.

Obecnie obowiązująca KŚT umożliwia podział majątku trwałego na 10 jednocyfrowych grup o poniższych symbolach i nazewnictwie:

- 0 – grunty;
- 1 – budynki i lokale oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego i spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego;
- 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 (rozporządzenie RM, 2016, pkt 1.3).

Każda jednocyfrowa grupa środków trwałych ulega uszczegółowieniu za pomocą podziału klasyfikacyjnego drugiego szczebla – wyodrębniając określone podgrupy o symbolice dwucyfrowej. Każda natomiast podgrupa składa się z rodzajów o znaku

trzycyfrowym. Szczegółowy wykaz zawartości 10 grup rodzajowych środków trwałych wymienionych w KŚT zawarty jest w przywoływanym rozporządzeniu.

Należy podkreślić, że zgodnie z KŚT poszczególne przyjęte do użytkowania środki trwałe są przedmiotem odrębnej ewidencji i stanowią pojedyncze obiekty inwentarzowe (np. maszyna, budynek) z nadanymi numerami, co w momencie wprowadzenia do ewidencji wymaga zakwalifikowania środka trwałego do właściwego rodzaju KŚT.

Klasyfikacja Środków Trwałych (KŚT) realizuje trzy cele:

- wykorzystywana jest do celów podatkowych, czyli podatkowego ustalania odpisów amortyzacyjnych dla zeznań podatkowych CIT i PIT;
- służy budowie i stosowaniu systemów ewidencyjnych oraz sporządzaniu sprawozdania finansowego zgodnie z u.o.r.;
- umożliwia przekazywanie licznych danych na potrzeby statystyki państwowej.

Amortyzacja środków trwałych jest elementem kosztów rodzajowych wpływającym na koszt całkowity prowadzonej działalności gospodarczej. Błędne zakwalifikowanie środka trwałego do niewłaściwej grupy niezgodnie z KŚT skutkuje stosowaniem niewłaściwej stawki amortyzacji, co powoduje zniekształcenie poziomu kosztów oraz wyniku finansowego stanowiącego podstawę naliczenia podatku dochodowego.

Ujednolicony system klasyfikacji rodzajowej w gospodarce polskiej sprzyja realizacji wielu zadań. Umożliwia budowę systemów ewidencyjnych czytelnych dla otoczenia zewnętrznego przedsiębiorstw, dokonywanie licznych analiz z zakresu oceny systemów gospodarowania środkami trwałymi, jednolitą interpretację grup rodzajowych majątku trwałego, kontrolę przydatności środków trwałych w realizacji zadań przedsiębiorstw, czytanie i interpretowanie informacji sprawozdawczych według jednolitych kryteriów, wykorzystanie danych sprawozdawczych z zakresu środków trwałych do budowy różnorodnych wskaźników oceniających sytuację ekonomiczno-finansową jednostek.

Podsumowanie

Rozważania prowadzone w trzech obszarach – roli środków trwałych w realizacji zadań podmiotu gospodarczego, polityki rachunkowości oraz KŚT jako wybranych narzędzi usprawniających proces zarządzania środkami trwałymi – pozwoliły na sformułowanie następujących wniosków końcowych:

Po pierwsze – racjonalne zarządzanie środkami trwałymi powinno opierać się na właściwym zaplanowaniu wszystkich etapów związanych z „drogą życia” danego składnika majątku trwałego od momentu jego pozyskania i wyceny, za sprawą wprowadzenia do ewidencji i rejestrowania zmian zwiększających i zmniejszających

jego stan, amortyzowania, ustalania wartości bilansowej, kończąc na ewentualnej likwidacji bądź sprzedaży.

Po drugie – rolę środków trwałych w realizacji zadań podmiotu gospodarczego można określić za pomocą licznych wskaźników ekonomiczno-finansowych wykorzystywanych w praktyce życia gospodarczego do oceny sytuacji ekonomiczno-finansowej. Różnorodność wskaźników z wielu obszarów przeprowadzanych analiz potwierdza tezę niepodważalnego udziału majątku trwałego w kształtowaniu płynności finansowej, wypłacalności, rentowności oraz struktury finansowania.

Po trzecie – system rachunkowości finansowej dysponuje wieloma instrumentami optymalizującymi proces zarządzania majątkiem trwałym, w tym środkami trwałymi. Wybranymi i opisanymi instrumentami są polityka rachunkowości oraz Klasyfikacja Środków Trwałych (KŚT).

Po czwarte – polityka rachunkowości traktowana jako jeden z instrumentów usprawniających proces zarządzania środkami trwałymi stanowi dokument wspomagający system rachunkowości w przedsiębiorstwie. Stanowi zbiór wewnętrznych zasad i reguł, które wpływają bezpośrednio na rzetelność oraz jasność sprawozdania finansowego. Podstawą jej opracowania jest polskie prawo bilansowe.

Po piąte – zasady tworzące indywidualną politykę rachunkowości danej jednostki dotyczą wszystkich składników majątku i mają bezpośredni wpływ na podejmowane decyzje krótko- i długoterminowe. Stąd każdy obszar zarządzania majątkiem zarówno trwałym, jak i obrotowym powinien bazować na szczegółowych regulacjach, których stosowanie jest obligatoryjne w ciągu roku obrotowego.

Po szóste – regulacje polityki rachunkowości w zakresie środków trwałych dotyczą wszystkich czynności w odbywanej drodze „Od nabycia do likwidacji”. Dzięki takiemu podejściu możliwa jest właściwa wycena bieżąca i bilansowa środków trwałych, stworzenie sprawnego, działającego zgodnie z prawem bilansowym systemu ewidencyjnego, rzetelne prezentowanie wartości środków trwałych w sprawozdaniu finansowym, prowadzenie dokumentacji obrotu środkami trwałymi według wymogów obowiązującego prawa.

Po siódme – kolejnym instrumentem rachunkowości finansowej, który optymalizuje proces zarządzania środkami trwałymi, jest Klasyfikacja Środków Trwałych (KŚT) realizująca cele podatkowe, ewidencyjne i sprawozdawcze. Właściwe zaklasyfikowanie danego środka trwałego do odpowiedniej grupy rodzajowej zgodnej z KŚT ma bezpośredni wpływ na rozliczenie podatkowe CIT i PIT, umożliwi stworzenie jednolitego w gospodarce polskiej systemu ewidencji środków trwałych, a także jednolite wykazywanie wartości środków trwałych w obligatoryjnej sprawozdawczości.

Po ósme – konsekwencje stosowania KŚT dotyczą każdego obszaru działalności przedsiębiorstwa, czyli zaopatrzenia, produkcji oraz zbytu, i przekładają się na funkcjonowanie całej gospodarki polskiej we wszystkich aspektach jej życia gospodarczego.

BIBLIOGRAFIA

- [1] GABRUSEWICZ W. (red.), 2014, *Audyt sprawozdań finansowych. Teoria i praktyka*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- [2] KUCZYŃSKA-CESARZ A., 2010, *Rachunkowość*, cz. I, Difin, Warszawa.
- [3] KUCZYŃSKA-CESARZ A., 2017, *Zmiany systemu rachunkowości w Polsce a zwinność podmiotów gospodarczych z sektora MŚP*, „Nowoczesne Systemy Zarządzania”, t. 12, nr 2.
- [4] MSSF (Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej), 2007, t. 1, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- [5] NAZAR A., 2010, *Podatkowe skutki likwidacji środków trwałych oraz zaniechanych inwestycji*, „Rachunkowość”, nr 8.
- [6] NOWAK E., 2016, *Rachunkowość – zasady i metody*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- [7] Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 3 października 2016 w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) (DZU 2016 poz. 1864).
- [8] Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 10 grudnia 2010 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) (DzU 2010 nr 242 poz. 1622).
- [9] SEREDYŃSKI R., SZARUGA K., 2017, *Dokumentacja zasad (polityki) rachunkowości*, Wydawnictwo dla Biznesu ODDK, Gdańsk.
- [10] SZAFRAŃSKA M., 2014, *Klasyfikacja środków trwałych ze stawkami amortyzacyjnymi*, „Zeszyty Metodyczne Rachunkowości”, nr 16.
- [11] Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (DzU 2019 poz. 865).
- [12] Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (DzU 2019 poz. 1387).
- [13] Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (DzU 2019 poz. 351).
- [14] WALIŃSKA E., 2016, *Teoretyczne i praktyczne aspekty polityki rachunkowości*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 2.

NETOGRAFIA

- [1] GRAD P., *Analiza i prognoza finansowa* (dostęp: 08.12.2018), <https://analizy-prognozy.pl/>.