

Jacek Kalinowski

Uniwersytet Łódzki

UTRATA WARTOŚCI PRODUKCYJNYCH ŚRODKÓW TRWAŁYCH ORAZ WARTOŚCI NIEMATERIALNYCH I PRAWNYCH – ASPEKT BILANSOWY I PODATKOWY

1. Wstęp

Postępująca globalizacja gospodarki światowej stawia coraz nowsze wyzwania przed systemem informacyjnym rachunkowości w przedsiębiorstwie. Odbiorców informacji tworzonych w tym systemie można podzielić na trzy główne grupy: odbiorców zewnętrznych, odbiorców wewnętrznych oraz organy skarbowe. Niestety, potrzeby informacyjne tych użytkowników często wykluczają się wzajemnie, dotyczy to przede wszystkim informacji przekazywanych służbom fiskalnym. W związku z tym trwają próby poszukiwania rozwiązań, które godziłyby wszystkie potrzeby i pozwoliłyby wypracować jeden, spójny model systemu informacyjnego przedsiębiorstwa. Niniejszy artykuł dotyczy prezentacji w księgach rachunkowych skutków utraty wartości produkcyjnych środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych zarówno planowej, jak i występującej w sytuacjach nietypowych. Ponieważ problem odnosi się do aktywów produkcyjnych, wszystkie koszty z nimi związane są zazwyczaj elementem kosztu wytworzenia. Jak wiadomo, jest on, jako podstawa wyceny wyrobów gotowych, aktywowany w bilansie, w pozycji Zapasy. W sytuacji wystąpienia różnic w wycenie kosztów utraty wartości tych składników majątku, wynikających z odmiennych zasad podatkowych i bilansowych, dochodzi do bardzo poważnych problemów z ustaleniem prawidłowej wartości wyniku finansowego, dochodu do opodatkowania oraz odroczonego podatku dochodowego.

W Polsce od 1 stycznia 2002 r. obowiązuje znowelizowana ustawa o rachunkowości [Ustawa o rachunkowości ...]. Wprowadziła ona wiele nowych kategorii w polskiej rachunkowości oraz w istotny sposób zmieniła kategorie już istniejące. Zmiany te mają na celu przystosowanie polskiego prawa bilansowego do właści-

wego opisywania nowych obszarów życia gospodarczego oraz do spełnienia nadrzędnego celu – rzetelnej i jasnej prezentacji sytuacji majątkowej i finansowej, a także wyniku finansowego jednostki (zasada *true and fair view*; por. [Założenia koncepcyjne ... 1999, par. 46, s. 59; Ustawa o rachunkowości, art. 4, ust. 1]).

Utratę wartości środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych można podzielić na dwie główne grupy: planową i nieplanową. Pierwsza z nich to umorzenie (amortyzacja) wartości tych aktywów, druga zaś to trwała utrata wartości, której w całości nie uznaje prawo podatkowe.

2. Trwała utrata wartości

Trwała utrata wartości jest pojęciem, które po raz pierwszy pojawiło się w znowelizowanej ustawie o rachunkowości. Do tej pory nie było rozwiązań pozwalających na zaktualizowanie wartości bilansowej środków trwałych do ich rzeczywistej wartości ekonomicznej.

Trwała utrata wartości zachodzi wówczas, gdy wartość ekonomiczna danego składnika spada poniżej wartości bilansowej. Według Międzynarodowych Standardów Rachunkowości za wartość ekonomiczną (wartość możliwą do odzyskania) uważa się cenę sprzedaży netto składnika aktywów lub jego wartości użytkowej, zależnie od tego, która z nich jest wyższa [Międzynarodowy Standard ... 1999, s. 911-998]. Ten sam standard wskazuje, iż w dniu bilansowym jednostka gospodarcza powinna ocenić, czy są jakieś przesłanki wskazujące na to, że mogła nastąpić utrata wartości któregoś ze składników aktywów. W razie stwierdzenia, że przesłanki takie zachodzą, jednostka gospodarcza powinna oszacować wartość ekonomiczną tego składnika aktywów. W ocenie obecności przesłanek świadczących o utracie wartości któregoś ze składników aktywów jednostka gospodarcza powinna przeanalizować co najmniej przesłanki wymienione w tab. 1.

Nowelizacja ustawy o rachunkowości wskazuje, że trwała utrata wartości zachodzi wówczas, gdy jest duże prawdopodobieństwo, że kontrolowany przez jednostkę składnik aktywów nie przyniesie w przyszłości w znacznej części lub w całości przewidywanych korzyści ekonomicznych. Uzasadnia to dokonanie odpisu aktualizującego wartość składnika aktywów wynikającą z ksiąg rachunkowych do ceny sprzedaży netto, a w razie braku takich ksiąg – do ustalonej w inny sposób wartości godziwej [Ustawa o rachunkowości, art. 28, ust. 7]. Według art. 32 pkt 4 znowelizowanej ustawy o rachunkowości, odpowiednich odpisów aktualizujących wartość środków trwałych z tytułu trwałej utraty wartości dokonuje się w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych. W celu zachowania czystości zapisów należy dodatkowo wyodrębnić osobne konto Odpisy aktualizacyjne wartość środków trwałych w ramach podziału pionowego konta Środki trwałe. Regulacja ta powoduje, iż wszelkie koszty z tytułu trwałej utraty wartości aktywów, niezależnie od tego,

czy dotyczy to składników majątku produkcyjnych, czy też pozostałych, będą wpływały na wynik finansowy okresu, w którym zostały zrealizowane.

Tabela 1. Przykłady przesłanek wskazujących na utratę wartości składnika aktywów

Przesłanki pochodzące z zewnętrznych źródeł informacji	Przesłanki pochodzące z wewnętrznych źródeł informacji
Utrata wartości rynkowej danego składnika odnotowana w ciągu okresu jest znacznie większa od utraty, której można się było spodziewać w wyniku upływu czasu i zwykłego użytkowania	Dostępne są dowody na to, że nastąpiła utrata przydatności danego składnika aktywów lub jego fizyczne uszkodzenie
W ciągu okresu nastąpiły (lub nastąpią w niedalekiej przyszłości) znaczące i niekorzystne dla jednostki gospodarczej zmiany o charakterze technologicznym, rynkowym, gospodarczym lub prawnym w otoczeniu, w którym jednostka gospodarcza prowadzi działalność lub też na rynkach, na które jest przeznaczony dany składnik aktywów	W ciągu okresu nastąpiły (lub też jest prawdopodobne, że w niedalekiej przyszłości nastąpią) znaczne i niekorzystne dla jednostki gospodarczej zmiany dotyczące zakresu lub sposobu, w jaki dany składnik aktywów jest aktualnie użytkowany (lub będzie użytkowany); do takich zmian należą plany zaniechania albo restrukturyzacji działalności, do której dany składnik należy, lub plany zlikwidowania tego składnika aktywów przed uprzednio przewidzianym terminem
W ciągu okresu nastąpił wzrost rynkowych stóp procentowych lub innych rynkowych stóp zwrotu z inwestycji i prawdopodobne jest, że wzrost ten wpłynie na stopę dyskontową stosowaną do wyliczenia wartości użytkowej danego składnika aktywów i istotnie obniży wartość ekonomiczną, składnika aktywów	
Wartość bilansowa aktywów netto jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe jest wyższa od ich rynkowej kapitalizacji	Dostępne są dowody pochodzące ze sprawozdawczości wewnętrznej, świadczące o tym, że osiągi ekonomiczne danego składnika aktywów są (lub będą w przyszłości) gorsze od oczekiwanych

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Międzynarodowy Standard ... 1999].

Ponieważ, jak zaznaczono wcześniej, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych [Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych ...; Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych ...] nie uznają kosztów z tytułu trwałej utraty wartości za koszty uzyskania przychodów, sytuacja taka sprawia, że powstają nietrwale różnice przejściowe pomiędzy wartością bilansową i podatkową aktywów lub pasywów. Konsekwencją tego, dla osób prawnych, jest konieczność tworzenia aktywów lub rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Ewidencję odpisów aktualizacyjnych z tytułu trwałej utraty wartości środka trwałego oraz zasady ustalenia odroczonego podatku dochodowego ilustruje przykład 1.

Przykład 1

Wartość bilansowa środka trwałego w dniu 31 grudnia 2004 r. wynosi 30 000 zł. W wyniku oszacowania wartości ekonomicznej tego składnika majątku ustalono, iż jest ona mniejsza o połowę od wartości bilansowej. Dostępne są dowody pochodzące ze sprawozdawczości wewnętrznej świadczące o tym, że osiągi ekonomiczne anali-

zowanego środka trwałego są gorsze od oczekiwanych. W związku z tym postanowiono dokonać odpisu aktualizacyjnego z tytułu trwałej utraty wartości:

- wartość bilansowa środka trwałego – 30 000 zł,
- wartość ekonomiczna środka trwałego – 15 000 zł,
- odpis z tytułu trwałej utraty wartości – 15 000 zł.

Środki trwałe		Odpisy aktualizujące wartość środków trwałych		Pozostałe koszty operacyjne	
BO	30 000		15 000	15 000	
		Odroczony podatek dochodowy		Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	
			2850	2850	

Wyliczenie odroczonego podatku dochodowego:

Nazwa	WK	WP	Różnica	
			+	-
Środki trwałe	15 000	30 000	0	15 000
Stawka podatkowa			19%	19%
Aktywa z tytułu OPD				2850
Rezerwy z tytułu OPD			0	

Wyszczególnienie	BO	BZ	Zmiana
Aktywa z tytułu OPD	0	2850	2850
Rezerwy z tytułu OPD	0	0	0

3. Umorzenie (amortyzacja) produkcyjnych środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych

Po przeanalizowaniu zapisów znowelizowanej ustawy o rachunkowości należy podkreślić dość istotną kwestię w interpretacji poszczególnych zapisów. Mowa o głównym odbiorcy informacji tworzonych według zasad prawa bilansowego. W powszechnym rozumieniu prawo to jest stworzone na potrzeby księgowych, którzy mają z nim najwięcej styczności. Jest to jednak rozumowanie niewłaściwe, bo głównym odbiorcą informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych jest inwestor. Zapisy ustawy o rachunkowości zostały skonstruowane w taki sposób, aby właśnie jemu zapewnić jak najlepszą i najbardziej rzetelną informację. Księgowy jest jedynie wykonawcą właściwych przepisów, które niejednokrotnie powodują wiele komplikacji, szczególnie w sytuacji, gdy jest potrzeba do równoczesnego spełnienia wymogów prawa podatkowego. Bardzo dobrym i niezwykle aktualnym przykładem takich trudności jest amortyzacja produkcyjnych środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych.

Nie jest to oczywiście nowe zagadnienie w polskiej rachunkowości, lecz temat znany od dawna i bardzo dokładnie opisany również w prawie podatkowym. Jed-

nak z praktycznego punktu widzenia, dotyczącego zmian w księgowaniach amortyzacji w księgach rachunkowych, można postawić tezę, iż zmiany związane z tym zagadnieniem są największymi i jednocześnie najtrudniejszymi zmianami w całej nowelizacji ustawy. Znowelizowana ustawa o rachunkowości, w art. 32, wprowadza wiele nowych możliwości dokonywania planowych odpisów umorzeniowych.

Po pierwsze, ustawodawca nie wskazał konkretnego momentu rozpoczęcia dokonywania odpisów amortyzacyjnych, mówi jedynie, iż rozpoczęcie amortyzacji następuje nie wcześniej niż po przyjęciu środka trwałego do użytkowania. Oznacza to, iż środki trwałe można umarzać, począwszy od miesiąca, w którym zostały przyjęte do użytkowania, co jest oczywiście sprzeczne z przepisami podatkowymi, stanowiącymi, iż odpisów amortyzacyjnych dokonuje się, począwszy od następnego miesiąca (por. [Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych..., art. 16h]). Należy jednak zaznaczyć, że ustawa o rachunkowości daje jedynie prawo odrębnego uznania daty rozpoczęcia amortyzacji, co nie wyklucza możliwości zastosowania przez jednostkę zasad podatkowych, o czym trzeba poinformować w dodatkowej informacji.

Kolejne zmiany wprowadzone w znowelizowanej ustawie są bardziej istotne. Według zapisów „starej” ustawy, jednostka miała do wyboru dwie metody amortyzacji: liniową lub degresywną, odnoszącą się do maszyn, urządzeń i środków transportu. W znowelizowanej ustawie zrezygnowano z wskazywania właściwej metody; zapis ograniczono jedynie do sformułowania, iż amortyzacji dokonuje się przez systematyczne, planowe rozłożenie wartości początkowej środków trwałych na ustalony okres amortyzacji równy okresowi ekonomicznej użyteczności składnika aktywów. W związku z tym w praktyce mogą być stosowane następujące metody amortyzacji:

- 1) metoda liniowa,
- 2) metody degresywne:
 - a) malejącego salda,
 - b) sumy cyfr,
- 3) metoda naturalna.

Znowelizowana ustawa o rachunkowości wprowadza pojęcie okresu ekonomicznej użyteczności, wywodzące się z Międzynarodowego Standardu Rachunkowości nr 16 „Rzeczowy majątek trwały”. Okres ekonomicznej użyteczności powinien być ustalany na podstawie następujących czynników:

- liczby zmian, na których pracuje środek trwały,
- tempa postępu techniczno-ekonomicznego,
- wydajności środka trwałego, mierzonej liczbą godzin jego pracy, liczbą wytworzonych produktów albo innym właściwym miernikiem,
- prawnych lub innych ograniczeń czasu używania środka trwałego,
- przewidywanej podczas likwidacji cenie sprzedaży netto istotnej pozostałości środka trwałego.

Czynniki te wymieniono również w ustawie przed nowelizacją, jednak zawarto tam również punkt 6 w brzmieniu: „stawki wynikające z przepisów podatkowych lub opracowań branżowych”. W ten sposób ustawodawca jednoznacznie wskazał, iż na potrzeby bilansowe, czyli w celu rzetelnej i prawidłowej prezentacji sytuacji finansowej i majątkowej jednostki, nie powinny być stosowane podatkowe stawki amortyzacji. Może się oczywiście zdarzyć sytuacja, w której okres ekonomicznej użyteczności środka trwałego będzie równy okresowi amortyzacji podatkowej, ale zdarzenie takie należy traktować jako wyjątek potwierdzający regułę. Powoduje to oczywiście znaczne komplikacje w ewidencji księgowej, która, przypomnijmy, oprócz celów bilansowych, ma za zadanie prawidłowo ustalić podstawę do opodatkowania. Niezbędne jest odrębne wykazywanie kosztów nie uznawanych przez prawo podatkowe (NKUP), a następnie korygowanie nimi wyniku finansowego brutto. Zasada ta funkcjonuje już od wielu lat ze względu na inne różnice „bilansowo-podatkowe”, a po 2001 r. ma znacznie szersze zastosowanie.

4. Ewidencja odpisów amortyzacyjnych od produkcyjnych środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych w księgach rachunkowych

W obszarze tzw. kosztów aktywowanych pojawia się nowy problem: w jaki sposób ustalić wartość kosztów niebędących kosztem uzyskania przychodu, które zostały zawarte w koszcie wytworzenia wyrobów gotowych wyprodukowanych w bieżącym miesiącu? Jaka część z tych kosztów obciążyla wynik bieżącego okresu, a jaka nadal jest wykazywana w bilansie?

Wyobraźmy sobie sytuację, iż mamy różne odpisy amortyzacyjne maszyny produkcyjnej. Obciążają one koszty wydziałowe, a w konsekwencji również koszt wytworzenia produktów. Jeśli skorygujemy wynik bieżącego okresu o różnicę pomiędzy amortyzacją bilansową i podatkową, a nie dokonamy do tego momentu sprzedaży wszystkich wyrobów, wykazemy nieprawidłowy dochód do opodatkowania. W jaki zatem sposób prowadzić ewidencję księgową, aby umożliwić rozwiązanie tego problemu? Propozycję odpowiedzi na to pytanie przedstawia przykład 2.

Przykład 2

Założenia:

1. Okres obrachunkowy – grudzień 2004 r.
2. Salda początkowe kont:
 - Środki trwałe – 500 000 zł (60 000 zł kosztowała maszyna produkcyjna nabyta w listopadzie 2004 r.),
 - Umorzenie środków trwałych – 100 000 zł,
 - Kapitał podstawowy – 400 000 zł.
3. W polityce rachunkowości zawarto zapis, iż odpisy amortyzacyjne wykonuje się, począwszy od miesiąca następującego po miesiącu zakupu środka trwałego.

4. Miesięczna wartość dotychczasowych odpisów umorzeniowych – 2500 zł (obliczona od środków trwałych, których wartość początkowa wynosi 440 000 zł).

5. Dotychczasowa amortyzacja w całości dotyczyła kosztów ogólnozakładowych.

6. Wartość kosztów poniesionych w grudniu 2004 r. (z wyłączeniem kosztów amortyzacji) – 5000 zł (3000 zł to koszty produkcji, pozostała część – koszty ogólnozakładowe). Wszystkie koszty są uznawane przez prawo podatkowe i bilansowe.

7. Dane dotyczące maszyny zakupionej w sierpniu 2004 r.:

- podatkowa stawka amortyzacyjna – 10%,
- bilansowa stawka amortyzacyjna – 15%,
- metoda amortyzacji – liniowa (podatkowa i bilansowa),
- wartość miesięcznego odpisu amortyzacyjnego:
 - podatkowego – $60\,000 \cdot 10\% / 12 = 500$ zł,
 - bilansowego – $60\,000 \cdot 15\% / 12 = 750$ zł.

8. W bieżącym miesiącu przyjęto wyroby gotowe (dokument PW) o wartości ewidencyjnej 5000 zł.

9. W bieżącym miesiącu sprzedano wyroby gotowe:

- a) wartość sprzedanych wyrobów – 2500 zł (dokument WZ),
- b) przychód netto ze sprzedaży – 7500 zł (faktura VAT),
 + VAT 22% – 1250 zł
 wartość brutto faktury – 8750 zł.

Opis operacji gospodarczych:

Treść	Wartość w zł
Zaksięgowanie kosztów, z wyłączeniem amortyzacji, poniesionych w bieżącym miesiącu	5000,00
Zaksięgowanie PK dotyczącego naliczenia dotychczasowej wartości odpisów amortyzacyjnych	2500,00
Zaksięgowanie PK dotyczącego naliczenia odpisu amortyzacyjnego od nowej maszyny produkcyjnej	750,00
Przebieganie rzeczywistego kosztu wytworzenia wyrobów gotowych, będącego kosztem uzyskania przychodu	3500,00
Przebieganie rzeczywistego kosztu wytworzenia wyrobów gotowych, niebędącego kosztem uzyskania przychodu	250,00
Przyjęcie do magazynu wyrobów gotowych wyprodukowanych w bieżącym miesiącu – dokument PW ¹	5000,00
Przebieganie odchyłań przypadających na wyprodukowane w bieżącym miesiącu wyroby gotowe (w podziale na odchylenia KUP i NKUP)	1250,00

¹ Wartość dokumentu PW – 5000 zł – została podzielona proporcjonalnie do wartości kosztów rzeczywistych produkcji stanowiącej koszt uzyskania przychodu (KUP) i nie stanowiącej tego kosztu (NKUP), tzn.:

- suma kosztów produkcji = 3750 zł,
- suma kosztów produkcji KUP = 3500 zł (93,33%),
- suma kosztów produkcji NKUP = 250 zł (6,67%),
- PW = 1000 zł,
- 5000 zł · 93,33% = 4666,67 zł,
- 5000 zł · 6,67% = 333,33 zł.

Faktura sprzedaży wyrobów gotowych	netto	7500
	VAT	1250
	brutto	8750
Zaksięgowanie kosztu wytworzenia sprzedanych wyrobów gotowych – dokument WZ ²		2500,00
Zaksięgowanie odchyleń od cen ewidencyjnych sprzedanych wyrobów gotowych ³		625,00
Przeniesienie poniesionych kosztów i uzyskanych przychodów w bieżącym miesiącu na wynik finansowy		
Ustalenie i zaksięgowanie wartości odroczonego podatku dochodowego		48,00
Ustalenie i zaksięgowanie wartości bieżącego podatku dochodowego		190,00
Przeniesienie wartości bieżącego i odroczonego podatku dochodowego		
Zamknięcie kont kosztów rodzajowych		

Ustalenie wartości odroczonego podatku dochodowego:

Nazwa	WK	WP	Różnica	
			+	-
Środki trwałe	396 750	397 000	0	250
Zapasy	1 875	1 750	125	
Stawka podatkowa			19%	19%
Aktywa z tytułu OPD				48
Rezerwy z tytułu OPD			23,75	

Wyszczególnienie	BO	BZ	Zmiana
Aktywa z tytułu OPD	0	48	48
Rezerwy z tytułu OPD	0	23,75	23,75

Ustalenie wyniku finansowego netto:

1. Wynik finansowy brutto	–	1 125,00 zł:
koszty NKUP ⁴	–	125,00 zł,
dochód do opodatkowania	–	1 250,00 zł,
2. Podatek dochodowy bieżący 19%	–	–237,50 zł.
3. Podatek dochodowy odroczone	–	+24,25 zł ⁵ .
4. Wynik finansowy netto	–	911,75 zł.

² Wartość dokumentu WZ – 2500 zł,

2500 zł · 93,33% = 2333,33 zł,

2500 zł · 6,67% = 166,67 zł.

³ Wyliczenie wartości odchyleń: $\frac{5000}{2500} = \frac{1250}{x} \Rightarrow x = 625$.

Wartość odchyleń 625 zł,

625 zł · 93,33% = 583,33 zł,

625 zł · 6,67% = 41,67 zł.

⁴ Wartość z konta 710-2.

⁵ 24,25 = 48,00 – 23,75.

010

Wn	Środki trwałe	Ma
SP	5 000,00	
		5 000,00 SK

Zespół 2 ZPK

Wn	Zobowiązania	Ma
	5 000,00	1a
	237,50	13
SK	5 237,50	

Zespół 4 ZPK

Koszty rodzajowe
(z wyłączeniem amortyzacji)

Wn		Ma
1a	5 000,00	5 000,00

501-1

Wn	Koszty produkcji (KUP)	Ma
1b	3 000,00	3 500,00 4
3b	500,00	

580-1

Wn	Rozliczenie kosztów działalności (KUP)	Ma
4	3 500,00	4 666,67 6
7	1 166,67	

080

Wn	Umorzenie ST	Ma
	100 000,00	SP
	2 500,00	2a
	750,00	3a
SK	103 250,00	

202

Wn	Należności od odb.	Ma
8	8 750,00	
		8 750,00 SK

400-1

Wn	Amortyzacja (KUP)	Ma
2a	2 500,00	3 000,00
3a	500,00	

501-2

Wn	Koszty produkcji (NKUP)	Ma
3b	250,00	250,00 5

580-2

Wn	Rozliczenie kosztów działalności (NKUP)	Ma
5	250,00	333,33 6
7	83,33	

220-1

Wn	VAT należny	Ma
		1 250,00 8
SK	1 250,00	

400-2

Wn	Amortyzacja (NKUP)	Ma
3a	250,00	250,00

550

Wn	Koszty ogólnozkładowe	Ma
1b	2 000,00	
2b	2 500,00	4 500,00 11

490

Wn	Rozliczenie kosztów	Ma
	5 000,00	5 000,00 1b
	3 000,00	2 500,00 2b
	250,00	750,00 3b

600-1

Wyroby gotowe (KUP)		Ma
Wn	6	4 666,67
		2 333,33
		9
		SK
		2 333,34

600-2

Wyroby gotowe (NKUP)		Ma
Wn	6	333,33
		166,67
		9
		SK
		166,66

642

Aktywa z tytułu odroczonego pod. doch.		Ma
Wn	12	48,00
		48,00
		SK
		800

700

Przychody ze sprzedaży wyrobów gotowych		Ma
Wn	11	7 500,00
		7 500,00
		8

800

Kapitał podstawowy		Ma
Wn		400 000,00
		SP
		SK
		400 000,00

620-1

Odchylenia od cen ewidencyjnych wyrobów got. (KUP)		Ma
Wn	10	583,33
		1 166,67
		7
		SK
		583,34

620-2

Odchylenia od cen ewidencyjnych wyrobów got.(NKUP)		Ma
Wn	10	41,67
		83,33
		7
		SK
		41,66

710-1

Koszty wytworzenia sprzed. WG (KUP)		Ma
Wn	9	2 333,33
		1 750,00
		11
		SK
		-583,33

710-2

Koszty wytworzenia sprzed. WG (NKUP)		Ma
Wn	9	166,67
		125,00
		11
		SK
		-41,67

820-1

Podatek doch. bieżący		Ma
Wn	13	237,50
		237,50
		14
		SK
		237,50

820-2

Podatek doch. odroczonego		Ma
Wn	14	24,25
		48,00
		12
		SK
		24,25

860

Wynik finansowy		Ma
Wn	11	1 750,00
		7 500,00
		11
		SK
		125,00
		24,25
		14
		4 500,00
		14
		237,50
		SK
		911,75

Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego

Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego		Ma
Wn		400 000,00
		SP
		SK
		400 000,00

Podatek doch. odroczonego

Podatek doch. odroczonego		Ma
Wn	14	24,25
		48,00
		12
		SK
		24,25

Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego

Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego		Ma
Wn		400 000,00
		SP
		SK
		400 000,00

Zestawienie obrotów i sald

	Konto	SP		O		SK	
		Wn	Ma	Wn	Ma	Wn	Ma
010	Środki trwałe						
080	Umorzenie ST	500 000,00				500 000,00	
Zespół 2 ZPK	Zobowiązania		100 000,00		3 250,00		103 250,00
202	Należności od odb. VAT należny			8 750,00	5 237,50		5 237,50
220-1	VAT należny				1 250,00		1 250,00
Zespół 4 ZPK	Koszty rodzajowe (z wyłączeniem amortyzacji)						
400-1	Amortyzacja (KUP)			5 000,00	5 000,00		
400-2	Amortyzacja (NKUP)			3 000,00	3 000,00		
490	Rozliczenie kosztów			250,00	250,00		
501-1	Koszty produkcji (KUP)			8 250,00	8 250,00		
501-2	Koszty produkcji (NKUP)			3 500,00	3 500,00		
550	Koszty ogólnozkładowe			250,00	250,00		
580-1	Rozliczenie kosztów działalności (KUP)			4 500,00	4 500,00		
580-2	Rozliczenie kosztów działalności (NKUP)			4 666,67	4 666,67		
600-1	Wyroby gotowe (KUP)			333,33	333,33		
600-2	Wyroby gotowe (NKUP)			4 666,67	2 333,33	2 333,34	
620-1	Odczylenia od cen ewidencyjnych wyrobów got. (KUP)			333,33	166,67	166,66	
620-2	Odczylenia od cen ewidencyjnych wyrobów got.(NKUP)			583,33	1 166,67		583,34
642	Aktywa z tytułu odroczonego pod. doch.			41,67	83,33		41,66
700	Przychody ze sprzedaży wyrobów gotowych			48,00	48,00		48,00
710-1	Koszt wytworzenia sprzed. WG (KUP)			7 500,00	7 500,00		
710-2	Koszt wytworzenia sprzed. WG (NKUP)			1 750,00	1 750,00		
800	Kapitał podstawowy		400 000,00				400 000,00
820-1	Podatek doch. bieżący			237,50	237,50		
820-2	Podatek doch. odrocz.			24,25	24,25		
840	Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego				23,75		23,75
860	Wynik finansowy			6 612,50	7 524,25		911,75
		500 000,00	500 000,00	60 422,25	60 422,25	511 298,00	511 298,00

5. Zakończenie

Utrata wartości produkcyjnych środków trwałych i wartości niematerialnych oraz prawnych jest problemem bardzo złożonym i skomplikowanym. Dotyczy to szczególnie umorzenia tych składników majątku jednostki, co zaprezentowano w niniejszym artykule. Należy podkreślić, iż proponowane rozwiązanie wydaje się jedynym, które spełnia wszystkie zapisy prawa bilansowego i podatkowego. Stwarza jednak konieczność wprowadzenia bardzo szczegółowej ewidencji analitycznej w księgach rachunkowych, co na pewno utrudnia ich prowadzenie.

Literatura

- Kalinowski J., *Wycena przychodów, kosztów i wyników kontraktów długoterminowych dla potrzeb sprawozdań finansowych według regulacji krajowych i międzynarodowych*, [w:] *Kontrakty długoterminowe. Koszty – Przychody – Wyniki*, red. I. Sobańska, Difin, Warszawa 2004.
- Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 36 „Utrata wartości aktywów”*, International Accounting Standards Committee, London 1999, s. 911-998.
- Turzyński M., Kalinowski J., *Ustawa o rachunkowości. Komentarz porównawczy*, Wydawnictwo ABC, Warszawa 2002.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (DzU 2000 nr 54, poz. 654 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jednolity: DzU 2002 nr 76, poz. 694).
- Założenia koncepcyjne sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych* (Międzynarodowe Standardy Rachunkowości 1999), International Accounting Standards Committee, London 1999.

ASSET IMPAIRMENT VALUATION OF THE FIXED TANGIBLE AND INTANGIBLE PRODUCTIVE ASSETS IN THE CONTEXT OF ACCOUNTING AND TAX REGULATION IN POLAND

Summary

This article examines the problem of proper asset impairment valuation of the fixed tangible and intangible productive assets with regard to differences between accounting and tax regulation in Poland. This is a particularly topical issue, and so far very inadequately addressed in accounting literature as regards those entities whose depreciation write-offs for accounting purposes differ from those entities whose depreciation write-offs for accounting purposes differ from those made for tax purposes and this rule applies to so called productive assets of an entity. Since production costs are capitalized in finished goods inventory, the difference between tax-related depreciation and accounting depreciation cannot be fully included in the profit of the current period. The article proposes a method of accounting for depreciation in such cases (illustrated by an example) which will allow proper determination of both the result of operations and the taxable base.