

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 Poniatowska: 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

Jolanta Rubik

Politechnika Częstochowska

WYBRANE PROBLEMY IDENTYFIKACJI I WYCENY KOSZTÓW ŚRODKÓW TRWAŁYCH W BUDOWIE

Streszczenie: Artykuł porusza problem identyfikacji i wyceny środków trwałych w budowie, z uwzględnieniem polskiego prawa bilansowego i podatkowego oraz Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Regulacje prawa bilansowego i prawa podatkowego są czasami nie-spójne w temacie kwalifikacji kosztów związanych z budową środka trwałego, a różne interpretacje organów skarbowych w tym zakresie powodują niepewność podatników. Na przykładzie studium przypadku z praktyki gospodarczej artykuł pokazuje problemy związane z ujmowaniem kosztów wytworzenia środków trwałych w budowie wraz z orzecznictwem NSA.

Słowa kluczowe: środki trwałe w budowie, ujmowanie i wycena środków trwałych w budowie, koszt wytworzenia środków trwałych w budowie.

1. Wstęp

W toku prowadzenia działalności gospodarczej przedsiębiorcy zmagają się nie tylko z konkurencją, kryzysem, koniunkturą czy prawami rynku, ale także z przepisami prawa i reprezentującymi je instytucjami. Wprawdzie zajmują się tym zazwyczaj połączone siły księgowych, finansistów, prawników – ale niestety skutki odczuwa w konsekwencji podatek. Przyjęte regulacje prawa bilansowego i podatkowego nie są jednolite, sformułowane często w sposób dający możliwość wielu interpretacji, co przekłada się na rozbieżne wyjaśnienia organów podatkowych oraz bogate orzecznictwo sądów administracyjnych. Celem artykułu jest przedstawienie wybranych aspektów kwalifikowania i wyceny kosztu wytworzenia środków trwałych w budowie. Na podstawie analizy literatury oraz studium przypadku przedsiębiorstwa wskazano interpretacje księgowe oraz podatkowe wybranych pozycji kosztu wytworzenia ponoszonego w różnych fazach podjętej budowy.

2. Środki trwałe w budowie w ewidencji jednostki gospodarczej

Koszty poniesione na budowę środków trwałych ujmowane są w ewidencji jednostki gospodarczej jako „Środki trwałe w budowie” i po zakończeniu ponoszenia nakładów, w zależności od przeznaczenia, mogą obciążać konto „Środki trwałe”, „Inwe-

stycje długoterminowe” bądź „Inwestycje krótkoterminowe”. Środki trwałe w budowie w rozumieniu ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. DzU z 2009 r., nr 152, poz. 1223, art. 3 ust. 1 pkt 16) to zaliczane do aktywów trwałych środki trwałe w okresie ich budowy, montażu lub ulepszenia już istniejącego środka trwałego. W przypadku zaniechania budowy, braku efektów gospodarczych (lub trwałej utraty wartości) bądź też odpisania w straty z powodu zdarzeń losowych nastąpi odpisanie kosztów budowy odpowiednio na konta: „Materiały”, „Pozostałe koszty operacyjne” lub „Straty nadzwyczajne”.

Ewidencja na koncie 08 „Środki trwałe w budowie” obejmuje wszystkie koszty poniesione w okresie trwania budowy, montażu, przystosowania i ulepszenia środków trwałych, podlegające zaliczeniu do kosztu wytworzenia (w rozumieniu art. 28 ust. 3 i 8 uor), ceny nabycia (w rozumieniu art. 28 ust. 2 i 8 uor) lub kosztu ulepszenia (zdefiniowanego w art. 31 ust. 1 uor). Ewidencja szczegółowa do konta 08 „Środki trwałe w budowie” powinna być prowadzona według tytułów realizowanych zadań i umożliwiać co najmniej ustalenie kosztów poniesionych na budowę, montaż, przystosowanie lub ulepszenie środków trwałych – według poszczególnych rodzajów uzyskanych efektów (obiektów). Jednostka sama określa wykaz kont syntetycznych w zakładowej polityce rachunkowości, tam również określa sposób prowadzenia ewidencji analitycznej, np.:

082 – Budynki, lokale, obiekty inżynierii lądowej i wodnej w budowie,

083 – Urządzenia techniczne i maszyny w budowie itd.

Konta analityczne mogą również nawiązywać do kategorii Klasyfikacji Środków Trwałych albo też zawierać podział funkcjonalny na środki trwałe własne i przyjęte w leasing. Wersja rozwinięta w zasadzie powinna odnosić się do najczęstszych kategorii tego rodzaju aktywów, warto, aby odpowiadała podziałowi np. w ramach kont 01... (wtedy łatwiej przenosi się środki trwałe w budowie na środki trwałe przekazane do użytkowania).

O tym, dla których z realizowanych przez jednostkę przedsięwzięć czy zakupów niezbędne będzie utworzenie odrębnych kont analitycznych w ramach konta 08 „Środki trwałe w budowie”, decydować więc będzie fakt, czy ich efektem będzie powstanie nowego obiektu inwentarzowego (środka trwałego). W sytuacji gdy w ramach jednego przedsięwzięcia jednostka realizuje budowę kilku obiektów (np. kilku magazynów, magazynu i hali produkcyjnej, oczyszczalni ścieków), konieczne staje się rozliczenie kosztów wspólnych na poszczególne obiekty. Wtedy ewidencję kosztów wspólnych (tzw. pośrednich) wskazane jest prowadzić na odrębnym koncie analitycznym do konta 08, o nazwie np. „Koszty wspólne budowy”, „Koszty wspólne środków trwałych w budowie” lub „Koszty pośrednie budowy”, które po zakończeniu budowy mają być rozliczone na poszczególne obiekty inwentarzowe.

Na koncie 08 „Środki trwałe w budowie” mogą być również ujmowane zakupy środków trwałych niewymagających montażu i przystosowania do użytkowania – jeśli taką zasadę przyjmie jednostka do stosowania i opisz ją w dokumentacji wymaganej art. 10 ust. 1 ustawy o rachunkowości. Jeśli takiej zasady jednostka nie przyjmie,

to środki trwałe przyjęte do używania z zakupu (niewymagające montażu i przystosowania do używania) ewidencjonowane są bezpośrednio na koncie 01 „Środki trwałe”.

3. Koszty bezpośrednio i pośrednio środków trwałych w budowie – ujęcie ewidencyjne

Środki trwałe i środki trwałe w budowie wprowadza się do ksiąg rachunkowych według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia (art. 28 ust. 2, 3 i 8 uor). Koszt wytworzenia zgodnie z art. 28 ust. 3 uor obejmuje koszty pozostające w bezpośrednim związku z danym produktem oraz uzasadnioną część kosztów pośrednio związanych z wytworzeniem produktu. Ustawa o rachunkowości nie określa konkretnego katalogu kosztów, które mogą zostać zaliczone do kosztu wytworzenia środków trwałych w budowie. Koszt wytworzenia środków trwałych w budowie zgodnie art. 28 ust. 8 ustawy o rachunkowości obejmuje ogół kosztów – bezpośrednio i pośrednio związanych z budową środka trwałego – poniesionych przez jednostkę za okres budowy do dnia bilansowego lub przyjęcia do używania, w tym również niepodlegający odliczeniu podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy, koszt obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu ich sfinansowania i związane z nim różnice kursowe, pomniejszony o przychody z tego tytułu.

Składniki ceny nabycia i kosztu wytworzenia bardziej szczegółowo niż ustawa o rachunkowości określa MSR 16 w par. 17–22. Ujęcia kosztów finansowania zewnętrznego w wartości początkowej środków trwałych zabraniało podejście wzorcowe MSR 23 „Koszty finansowania zewnętrznego”, jednak od 2009 roku uległo to zmianie i obecnie MSR 23 mówi, że jeśli możliwe jest przypisanie danego źródła finansowania do konkretnej inwestycji, wówczas inwestycja taka powinna być obciążana odsetkami od danego finansowania. Jeśli nie jest możliwe przypisanie danych źródeł finansowania do konkretnych inwestycji, np. choćby kredyty w rachunku bieżącym (dalej „źródła ogólne”), wówczas wysokość aktywowanych kosztów finansowych w odniesieniu do całości nakładów inwestycyjnych ustala się za pomocą średnio-ważonego kosztu finansowania zewnętrznego, czyli przy wyliczeniu średniej stopy kapitalizacji dla źródeł ogólnych.

Do kosztów środków trwałych w budowie zalicza się:

- koszty opracowania założeń techniczno-ekonomicznych, projektu technicznego lub wartość zakupionej dokumentacji typowej (powtarzalnej) wraz z kosztami związanymi z jej przystosowaniem,
- koszty ekspertyz i studiów oraz prac geodezyjnych i badań geologicznych,
- koszty przygotowania terenu pod budowę, m.in. koszty rozbiórki i likwidacji starych obiektów, oraz nieumorzona wartość starych budynków i budowli, jeżeli ich likwidacja wiąże się bezpośrednio z budową nowego środka trwałego,
- koszty podróży służbowych związanych z przygotowaniem i realizacją budowy środków trwałych,

- wartość robót budowlano-montażowych wykonanych i odebranych zarówno własnymi, jak i obcymi siłami,
- wartość zamontowanych maszyn i urządzeń w realizowanym obiekcie na trwałe z nim związanych,
- amortyzacja sprzętu, maszyn, urządzeń oraz środków transportu zużytych do wykonania środków trwałych w budowie,
- wartość nieodpłatnie otrzymanych materiałów, maszyn, urządzeń i innych rzeczy zużytych do budowy środków trwałych,
- wartość robót instalacyjnych i infrastruktury związanej z realizacją i funkcjonowaniem budowanego obiektu,
- zakup robót już rozpoczętych, nabytych przez jednostkę z przeznaczeniem kontynuowania budowy na własne potrzeby,
- wynagrodzenie za pełnienie nadzoru autorskiego, inwestorskiego, budowlanego; usługi architektów,
- opłaty ponoszone w związku z realizacją budowy (koszty pozwoleń, odbiorców technicznych),
- podatek od czynności cywilnoprawnych, opłaty skarbowe, notarialne związane z zakupem,

inne koszty bezpośrednio i pośrednio związane z budową środków trwałych, poniesione w okresie trwania budowy – do momentu ich przekazania do eksploatacji, np.: koszty ubezpieczenia od ognia i innych zdarzeń losowych, koszty produkcji próbnej wykonanej przed przekazaniem zbudowanego obiektu do używania, niezbędnej do sprawdzenia prawidłowego funkcjonowania, niepodlegający odliczeniu za czas trwania budowy podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy związany z zakupami materiałów i urządzeń na rzecz realizowanej budowy, koszty ogólnego zarządu jednostki pozostające w bezpośrednim związku z budową, odsetki i prowizje od kredytów i pożyczek zaciągniętych przez jednostkę na sfinansowanie części lub całości kosztów budowy – do momentu przekazania obiektu do używania, koszty założenia zieleni w okresie trwania budowy (po przekazaniu obiektu do używania zaliczane do kosztów działalności operacyjnej) (por. [Kalwasińska, Maciejowska 2011, s. 292–293; Martyniuk, Małkowska 2010, s. 277–278; Kiziukiewicz (red.) 2012, s. 76; Czubakowska (red.) 2009, s. 205]).

Do kosztów środków trwałych w budowie nie zalicza się:

- kosztów obsługi zobowiązań w związku z realizowaną budową (odsetek, prowizji i różnic kursowych) poniesionych po zakończeniu budowy i przekazaniu budowanego obiektu do używania, które – zgodnie z art. 42 ust. 3 uor – stanowią koszty finansowe księgowane na koncie 75-1,
- kar i odszkodowań związanych z realizowaną budową, które – zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 32 lit. g – zalicza się do pozostałych kosztów operacyjnych (Wn konto 76-1), z wyjątkiem odszkodowań dla osób fizycznych i prawnych z tytułu wyłączenia należących do nich gruntów zajętych pod budowę,

- kosztów ogólnego zarządu, które nie pozostają w bezpośrednim związku z realizowaną budową.

Koszt wytworzenia środków trwałych w budowie zmniejsza się o wartość odzyskanych podczas budowy materiałów (odpadów) oraz powstałych podczas produkcji próbnej produktów, przyjętych z budowy do magazynu jednostki, ponadto równowartość niedoborów rzeczowych, stwierdzonych na podstawie spisu z natury w okresie trwania budowy, a także równowartość szkód spowodowanych zdarzeniami losowymi w trakcie budowy, przed jej zakończeniem i przekazaniem obiektów do użytkowania.

Reasumując, spośród ogółu kosztów budowy środków trwałych wyodrębnia się:

1) koszty bezpośrednie, do których zalicza się:

- wartość zużytych materiałów bezpośrednich,
- wartość robót budowlanych,
- wartość robocizny,
- wartość pracy sprzętu, maszyn i urządzeń oraz środków transportu użytych do wykonania środków trwałych,
- inne koszty pozostające w bezpośrednim związku z daną budową;

2) koszty pośrednie (zamiennie określane jako koszty wspólne), które wyróżniają się tym, że nie można ich przyporządkować bezpośrednio do danej budowy i zaliczyć do kosztu wytworzenia poszczególnych, realizowanych w ramach jednego przedsięwzięcia budowlanego dwóch lub więcej obiektów, jeżeli w momencie poniesienia dotyczą nie tylko jednego będącego w budowie obiektu, lecz co najmniej dwóch jednocześnie realizowanych na tym samym placu budowy zadań, które po zakończeniu budowy mają być rozliczone i ujęte w ewidencji środków trwałych jako odrębne obiekty inwentarzowe (przykładowo, jeśli buduje się zakład produkcyjny – w tym halę produkcyjną, magazyny, oczyszczalnię ścieków, drogi dojazdowe, ogrodzenia).

4. Podatkowe ujęcie środków trwałych w budowie

Zgodnie z art. 4a pkt 1 updog, ilekroć w ustawie jest mowa o inwestycjach, oznacza to środki trwałe w budowie w rozumieniu ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. DzU z 2009, nr 152, poz. 1223), której art. 3 ust. 1 pkt 16 stanowi, że są to środki trwałe w okresie ich budowy, montażu lub ulepszenia już istniejącego środka trwałego.

Wartość nakładów na środki trwałe w budowie w prawie podatkowym regulują zasady wyceny wartości początkowej środków trwałych, która jest podstawą do naliczania odpisów amortyzacyjnych, stanowiących koszty uzyskania przychodu [Micherda (red.) 2012, s. 99]. Za wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, stosownie do art. 16g ust. 1 pkt 2 i ust. 2–14 updog, uważa się, w razie zakupu – cenę nabycia, a w przypadku wytworzenia we własnym zakre-

się – koszt wytworzenia. Koszty wytworzenia zgodnie z art. 16g ust. 4 upod to wartość w cenie nabycia, zużytych do wytworzenia środka trwałego: rzeczowych składników majątku i wykorzystanych usług obcych kosztów wynagrodzenia za prace wraz z pochodnymi, i inne koszty dające się zaliczyć do wartości wytworzonych środków trwałych. Do kosztu wytworzenia nie zalicza się: kosztów ogólnych zarządu, kosztów sprzedaży oraz pozostałych kosztów operacyjnych i kosztów operacji finansowych, w szczególności odsetek od pożyczek (kredytów) i prowizji, z wyłączeniem odsetek i prowizji naliczonych do dnia przekazania środka trwałego do używania.

Uregulowania podatkowe w zakresie wyceny wartości początkowej środków trwałych, a więc i nakładów na środki trwałe w budowie, są bardziej szczegółowe, lecz co do istoty nie są inne. Rozbieżności występują w zaliczaniu nakładów na obce środki trwałe lub w przypadku rozbudowy infrastruktury towarzyszącej przedsięwzięciom inwestycyjnym [Micherda (red.) 2012, s. 102].

5. Koszty poniesione przed rozpoczęciem budowy

Zgodnie art. 28 ust. 8 ustawy o rachunkowości koszt wytworzenia obejmuje ogół kosztów poniesionych przez jednostkę **za okres budowy** do dnia bilansowego lub przyjęcia do używania. Jednocześnie Z. Fedak podkreśla, że są to koszty dotyczące bezpośrednio lub pośrednio danego obiektu, poniesione **od momentu podjęcia decyzji** o jego budowie lub zakupie, aż do przejścia obiektu do używania w stanie kompletnym i zdatnym do użytku [Fedak 2011, s. 62].

W związku z powyższym poniesione koszty poprzedzające podjęcie decyzji o budowie lub zakupie środka trwałego, m.in. koszty analizy opłacalności przedsięwzięcia, sytuacji prawnej, warunków geologicznych czy pomiarów geodezyjnych – bez względu na ich efekt (podjąć budowę czy nie) – stanowią bieżące koszty działalności jednostki, ponieważ jest to naturalny element racjonalnego działania przedsiębiorcy. Koszty te, z księgowego punktu widzenia, nie zwiększają ceny nabycia lub kosztu wytworzenia środków trwałych. Zwiększają ją, jeśli zostały poniesione po podjęciu decyzji o budowie, czego dowodem są np. odpowiednie umowy, uzyskane pozwolenia itp. Odmiennego zdania bywają jednak organy podatkowe, które czasami zajmują stanowisko, że **wszelkie koszty** związane choćby z **zamięrzoną** budową środków trwałych mają charakter inwestycyjnych i nie stanowią kosztu uzyskania przychodu [Fedak 2011, s. 63–64]. W myśl art. 16 ust. 1 pkt 1 lit. b upod nie uważa się za koszty uzyskania przychodów wydatków na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie innych niż wymienione w lit. a środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, w tym również wchodzących w skład nabytego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części.

Według orzeczenia NSA z 1.02.2011 „pojęcie inwestycji obejmuje swym zakresem również czynności podejmowane przed rozpoczęciem budowy w celu stworzenia warunków do jej prowadzenia. Są to działania, które nie wchodzą w zakres jego

zwykłej, bieżącej działalności, lecz są podejmowane w związku z zamierzoną budową środka trwałego. Do takich działań inwestycyjnych należy zaliczyć prace związane z przygotowaniem i przeprowadzeniem przetargu, badań i pomiarów geologicznych i geodezyjnych, uzyskaniem pozwoleń budowlanych, które to czynności są niezbędne do realizacji konkretnego obiektu. Proces inwestycyjny obejmuje również prace związane z przygotowaniem placu pod budowę, w tym również likwidację (rozbiórkę) starego środka trwałego. Podobnie rzecz się ma z ubezpieczeniem inwestycji w trakcie realizacji i ubezpieczeniem obiektu w czasie budowy. Jeżeli wydatki na przedmiotowe ubezpieczenie da się przyporządkować do konkretnej inwestycji, bez wątplenia stanowią one wartość środka trwałego. Jest rzeczą oczywistą, że w sytuacji, gdy z przyczyn niezależnych od podatnika nie dojdzie w ogóle do wytworzenia środka trwałego, wydatki na organizację przetargów, wstępnych badań i pomiarów nie zwiększą wartości środka trwałego¹.

Zdaniem podatnika, dla którego wydano powyższe orzeczenie, rozpoczęcie budowy następuje z chwilą podjęcia prac przygotowawczych na terenie budowy, tj. po uzyskaniu pozwolenia na budowę. Wszelkie wydatki poniesione przed podjęciem procesu wytwarzania, tj. koszty badań i pomiarów geologicznych oraz geodezyjnych, organizacji przetargów, koszty związane z uzyskaniem pozwoleń budowlanych, środowiskowych itp. oraz z uregulowaniem stanu prawnego gruntów, nie stanowią kosztów inwestycji, ponieważ nie są związane z prowadzoną inwestycją; są ponoszone przed jej rozpoczęciem, a w wielu przypadkach **ich poniesienie służy wyłącznie podjęciu decyzji o rozpoczęciu inwestycji**. Ponosząc te wydatki w celu uzyskania przychodu lub zachowania źródła przychodów np. poprzez planowanie rozszerzenia prowadzonej działalności gospodarczej, podatnik nie jest w stanie przewidzieć, czy w konsekwencji dojdzie do wytwarzania przez nią we własnym zakresie środka trwałego. Może okazać się bowiem (z przyczyn obiektywnych), że niepomysłne wyniki badań geologicznych, przetargu lub nieuzyskanie pozwolenia na budowę udaremnią rozpoczęcie zamierzonego procesu inwestycyjnego. Trudno też uznać za zaniechanie inwestycji niepodjęcie planowanych prac, po przeprowadzeniu wstępnego rozpoznania i nawet uzyskaniu części dokumentacji, gdyż faktycznie inwestycja ta nie została w ogóle rozpoczęta.

Zdaniem Sądu użyty w przepisie art. 16g ust. 4 updog zwrot „koszty dające się zaliczyć do wartości wytworzonych środków trwałych” oznacza wydatki, które są ponoszone w wyniku podjęcia procesu wytwarzania środka trwałego. Ów ścisły związek tych wydatków z procesem inwestycyjnym skutkuje tym, że składają się one łącznie na wartość substancji wytwarzanego środka trwałego. W ocenie Sądu wydatkami takimi są wydatki, co do których nie ma wątpliwości, że nie wystąpiłyby, gdyby podatnik nie wytwarzał we własnym zakresie środka trwałego. Oznacza to, że katalog wydatków związanych z wytworzeniem środka trwałego jest otwarty.

¹ II FSK 1603/09 – Wyrok NSA z 2011-02-01 (http://www.orzeczenia-nsa.pl/wyrok/ii-fsk-1603-09_podatek_dochodowy_od_osob_prawnych,1371cdb.html); ten sam wyrok wydał dwa lata wcześniej WSA w Warszawie III SA/Wa 552/09 z dnia 2009-10-26.

Do niedawna organy podatkowe i sądy administracyjne stały na stanowisku, że również wydatki poprzedzające podjęcie decyzji o realizacji inwestycji, takie jak np. badanie opłacalności inwestycji, sporządzenie wstępnych projektów, analiz i kalkulacji, analiza stanu formalnoprawnego nieruchomości, określenie koncepcji zagospodarowania, badanie rynku, zwiększają koszt wytworzenia środka trwałego. Ostatnio przeważa² pogląd, że takie wydatki nie mogą być przypisane konkretnej inwestycji, ponieważ one mają dopiero pomóc w podjęciu decyzji o inwestycji [Nazar 2011, s. 14], w związku z czym mogą być zaliczone do bieżących kosztów podatkowych.

6. Zakończenie

Artykuł jest jedynie próbą zasygnalizowania problemu, z którym borykają się przedsiębiorcy prowadzący działalność inwestycyjną. Rozbieżności w interpretacjach organów skarbowych i sądów występują też m.in. w kwestii kosztów związanych z posiadaniem gruntu, nieumorzoną wartością likwidowanych budynków i budowli, zagospodarowaniem terenu inwestycji czy dodatkową infrastrukturą (por. [Nazar 2011, s. 14–17]). Właściwa kwalifikacja księgowa danego kosztu nie oznacza, że będzie ona poprawna również z punktu widzenia podatkowego. W dobie standaryzacji przepisów krajowych i międzynarodowych podatnicy powinni mieć większy komfort prowadzenia działalności również poprzez zmniejszenie niepewności co do interpretacji polskich przepisów prawa bilansowego i podatkowego.

Literatura

- Czubakowska K. (red.) [2009], *Rachunkowość wg prawa bilansowego*, C.H. Beck, Warszawa.
- Fedak Z. [2011], *Zamknięcie roku 2010*, „Rachunkowość”.
- Kalwasińska E., Maciejowska D. [2011], *Rachunkowość finansowa w teorii i praktyce wg polskiego prawa bilansowego*, Wyd. Naukowe WZUW, Warszawa.
- Kiziukiewicz T. (red.) [2012], *Rachunkowość jednostek gospodarczych*, PWE, Warszawa.
- Martyniuk T., Małkowska D. [2010], *Zaawansowana rachunkowość finansowa*, PWE, Warszawa.
- Micherda B. (red.) [2012], *Prawo bilansowe i podatkowe*, Difin, Warszawa.
- Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”.
- Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 23 „Koszty finansowania zewnętrznego”.
- Nazar A. [2011], *Ustalanie wartości początkowej środków trwałych dla celów amortyzacji podatkowej*, „Rachunkowość” nr 3.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (DzU z 2009, nr 152, poz. 1223).
- Ustawa z dnia 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (DzU z 2011, nr 74, poz. 397).
- www.orzeczenia-nsa.pl.

² Interpretacja IS w Katowicach z 11.01.2010 r.; wyrok WSA we Wrocławiu z 15.02.2007; wyrok NSA z 8.08.2008 r.

SELECTED PROBLEMS OF IDENTIFICATION AND COSTS VALUATION OF ASSETS UNDER CONSTRUCTION

Summary: The article discusses the problem of identification and valuation of assets under construction, including the Polish balance and tax law and International Accounting Standards. Accounting Act and tax regulations are sometimes inconsistent in the qualifications of costs, connected with the construction of the asset, and different interpretations of the tax authorities cause the uncertainty of taxpayers. A case study of business practice shows problems associated with the recognition of costs of fixed assets under construction with The Supreme Administrative Court jurisprudence.

Keywords: assets under construction, valuation of assets under construction, costs valuation of assets under construction.