

Halina Buk

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach

Gracjan Chrobak

Wyższa Szkoła Bankowa w Poznaniu

KWALIFIKACJA I WYCENA ULEPSZEŃ ŚRODKÓW TRWAŁYCH DLA POTRZEB SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ

Wprowadzenie

Środki trwałe stanowią istotną kategorię aktywów jednostki. Ich dostępność warunkuje de facto prowadzenie statutowej działalności podmiotu. W sposób szczególny dotyczy to przedsiębiorstw produkcyjnych, w których gros środków trwałych pełni rolę środków pracy, za pomocą których, przy współdziałaniu czynnika ludzkiego, oddziałuje się na przedmioty pracy. Dzięki wykorzystaniu maszyn i urządzeń w procesie wytwórczym następuje transformacja zakupionych materiałów, surowców, a także półfabrykatów w określone efekty pracy¹.

Wartość bilansowa środków trwałych podlega zmianom w czasie. Co do zasady odnotowuje się zmniejszenie ich pierwotnej wartości wskutek zużywania się rzeczowych aktywów trwałych w procesie produkcji, przy świadczeniu usług itp. Szczególny przypadek dotyczy wzrostu wartości początkowej „materialnych” zasobów trwałych w następstwie aktualizacji wyceny bądź ulepszenia². O ile aktualizacja wyceny środków trwałych wskutek wahań cen rynkowych na

¹ Por. T. Naumiuk: Koszty w rachunkowości finansowej. Infor, Warszawa 1999, s. 27; MSR 16 § 6, Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1126/2008 z dn. 3 listopada 2008 r. przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady.

² D. Małkowska: Środki trwałe, wartości niematerialne i prawne. Ujęcie podatkowe i rachunkowe. ODDiK, Gdańsk 2003, s. 110.

gruncie polskim ma charakter incydentalny³, podyktowany szczególnymi okolicznościami makrootoczenia, o tyle kwestia ulepszeń, wobec perspektywy rozwoju i ekspansji przedsiębiorstw, pozostaje otwarta.

Celem artykułu jest prezentacja kosztów ulepszeń środków trwałych w księgach rachunkowych jednostki, z uwzględnieniem przepisów bilansowych i kwestii podatkowych. Główną tezą artykułu jest stwierdzenie, iż identyfikacja nakładów przeprowadzonych udoskonaleń w prawie podatkowym wpływa na poziom rentowności aktywów, kształtując wysokość podatku dochodowego i wyniku finansowego jednostki.

1. Przesłanki ujmowania ulepszeń środków trwałych

Pojęcie środków trwałych pojawia się w Ustawie o rachunkowości (Uor). Zgodnie z art. 3, ust. 1, pkt 15 przez środki trwałe [z wyłączeniem inwestycji w środki trwałe] należy rozumieć rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki⁴. Cytowaną definicję można podzielić na trzy elementy składowe. Pierwszy określa horyzont czasowy ekonomicznej użyteczności, rozumianej jako zdolność obiektu do przynoszenia jednostce wymiernych korzyści ekonomicznych⁵. Ma on być równy co najmniej dwanaście miesięcy. Zgodnie z drugim elementem od składnika rzeczowego majątku trwałego wymaga się, aby był kompletny i zdatny do użytku, tylko wówczas jest w stanie przynosić jednostce określone korzyści. Wreszcie trzeci element definicji określa wykorzystanie środka trwałego w związku z prowadzoną przez podmiot działalnością gospodarczą.

Na mocy art. 31, ust. 1 Uor wartość początkową stanowiącą cenę nabycia lub koszt wytworzenia środka trwałego powiększają koszty jego ulepszenia, polegającego na przebudowie, rozbudowie, modernizacji lub rekonstrukcji i powodującego, że wartość użytkowa tego środka po zakończeniu ulepszenia przewyższa posiadaną przy przyjęciu do używania wartość użytkową, mierzoną okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych za pomocą ulepszonego środka trwałego, kosztami eksploatacji lub innymi miarami⁶.

³ W polskim prawie bilansowym aktualizacji wyceny składników majątku trwałego dokonuje się drogą delegacji ustawowej, na podstawie odrębnych przepisów. Zob. art. 31, ust. 3. Ustawa z dn. 29 września 1994 r. o rachunkowości. Tekst jednolity z 2013 r. Dz. U., poz. 330.

⁴ Ustawa z dn. 29 września 1994 r. o rachunkowości. Dz. U. z 2013 r., poz. 330.

⁵ Gdy tak nie jest, składniki aktywów tracą status środków trwałych i nie mogą podlegać amortyzacji. Por.: D. Małkowska: Op. cit., s. 29.

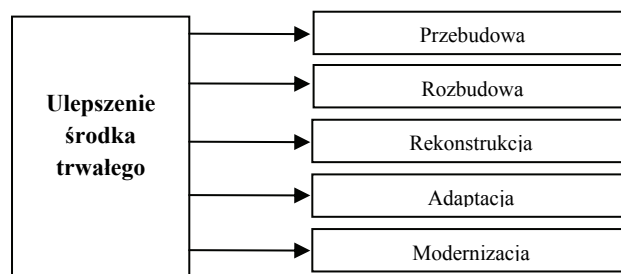
⁶ Ustawa z dn. 29 września 1994 r. o rachunkowości. Dz. U. z 2013 r., poz. 330.

Przywilej „zwiększania” wartości bilansowej środków trwałych o kwotę ulepszeń potwierdza prawo podatkowe. Art. 22g, ust. 17 Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 16g, ust. 13 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych stanowią, iż w przypadku, gdy środki trwałe uległy ulepszeniu w wyniku przebudowy, rozbudowy, rekonstrukcji, adaptacji lub modernizacji, wartość początkową tych środków powiększa się o sumę wydatków na ich ulepszenie, w tym także o wydatki na nabycie części składowych lub peryferyjnych, których jednostkowa cena nabycia przekracza 3500 PLN. Środki trwałe uważa się za ulepszone, gdy suma wydatków poniesionych na ich przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację lub modernizację w danym roku podatkowym przekracza 3500 PLN i wydatki te powodują wzrost wartości użytkowej w stosunku do wartości z dnia przyjęcia środków trwałych do używania⁷.

Prawo podatkowe precyzuje warunki zaliczenia poniesionych wydatków na ulepszenie w ciężar środków trwałych:

- wydatki muszą dotyczyć przebudowy, rozbudowy, rekonstrukcji, adaptacji lub modernizacji,
- suma wydatków towarzyszących ulepszeniom musi przekroczyć określoną wartość graniczną;
- oczekuje się zwiększenia wartości użytkowej środków trwałych wskutek dokonanych udoskonaleń⁸.

Ulepszenie środków trwałych może przybierać różną formę. Prawo bilansowe i podatkowe nie podaje charakterystyki poszczególnych rodzajów udoskonaleń⁹. Kierunki ulepszeń ilustruje rys. 1.



Rys. 1. Kierunki ulepszeń środków trwałych w prawie bilansowym i podatkowym

⁷ Por. Ustawa z dn. 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. Tekst jednolity z 2010 r. Dz. U. Nr 51, poz. 307 z późn. zm.; Ustawa z dn. 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. Tekst jednolity z 2011 r. Dz. U. Nr 74, poz. 397 z późn. zm.

⁸ Por. <http://interpretacja-podatkowa.pl/interpretacja/pokaz/4-podatek-dochodowy-od-osob-fizycznych/5-koszty-uzyskania-przychodow/79843-koszty-uzyskania-przychodow-naklady-remont-rodzkow-trwalych-remonty-srodek-trwaly-ulepszenie-wydatki-na-ulepszenie.html> [18.06.2013].

⁹ Warto odwołać się w tym zakresie do słownika języka polskiego PWN. Por. odpowiednie hasła (przebudowa, rozbudowa, rekonstrukcja, adaptacja, modernizacja) na: <http://sjp.pwn.pl/> [22.06.2013].

Przebudowa oznacza „dokonywanie zmian w budowie” środka trwałego. Zgodnie z Ustawą Prawo budowlane w efekcie przebudowy następuje zmiana parametrów użytkowych lub technicznych istniejącego obiektu budowlanego, z wyjątkiem charakterystycznych parametrów, takich jak: kubatura, powierzchnia zabudowy, wysokość, długość, szerokość bądź liczba kondygnacji. Mając to na względzie, rozbudowa będzie prowadzić do „powiększenia” zasięgu terytorialnego środka trwałego (budowli lub obszaru już zabudowanego), pociągając za sobą zmiany tychże parametrów. Rekonstrukcja wiąże się z „odtworzeniem” składnika majątku „na podstawie zachowanych fragmentów (...)” do jego poprzedniego stanu. Adaptacja¹⁰ oznacza „przystosowanie” składnika aktywów do użytku w zmienionej niż dotychczas formie, wreszcie modernizacja – „unowocześnienie” środka trwałego.

Środki trwałe, poddane zabiegom ulepszenia, nie spełniają warunków kompletności i zdatności do użytku, stanowiąc kategorię środków trwałych w budowie¹¹. W sytuacji większej liczby prowadzonych prac ulepszeniowych, dotyczących różnych kategorii środków trwałych, sugeruje się dokonanie podziału poziomego konta „Środki trwałe w budowie”. Takie podejście jest podyktowane różnym stopniem zaawansowania robót, z których nie każda przynosi pożądany efekt gospodarczy. Poniesione nakłady powinny wówczas obciążać pozostałe koszty operacyjne¹².

Jeśli prace ulepszeniowe zakończą się powodzeniem, co potwierdzi protokół odbioru, można zakładać zwiększenie wartości bilansowej środków trwałych i ich umorzenia. Ostatecznie przyrost wartości użytkowej środka trwałego powinien zwiększyć okres jego użytkowania¹³.

2. Pojęcie nakładów na prace ulepszeniowe i remontowe

Przepisy międzynarodowe nie traktują wyraźnie o ulepszeniu, określając nakłady poniesione w terminie późniejszym. Zgodnie z § 12 MSR 16 jednostka nie zwiększa wartości bilansowej pozycji rzeczowych aktywów trwałych o koszty bieżącego utrzymania tych aktywów. Koszty te są ujmowane w rachunku zysków i strat w momencie poniesienia. Na koszty bieżącego utrzymania składają

¹⁰ Adaptacja jako forma udoskonalenia środka trwałego pojawia się wyłącznie w Prawie podatkowym.

¹¹ Jest to zgodne z definicją ustawową, na mocy której środki trwałe w budowie to środki trwałe w okresie ich budowy, montażu lub ulepszenia już istniejącego środka trwałego. Por. art. 3, ust. 1, pkt 16. Ustawa z dn. 29 września 1994 r. o rachunkowości. Dz. U. z 2013 r., poz. 330.

¹² Zob. art. 3, ust. 1, pkt 32. Ustawa z dn. 29 września 1994 r. o rachunkowości. Dz. U. z 2013 r., poz. 330.

¹³ Por. MSR 36 § 6, Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1126/2008 z dn. 3 listopada 2008 r., op. cit., L. 320/217 [18.06.2013].

się koszty robocizny i koszty zużycia materiałów, które mogą obejmować koszty niewielkich części zamiennych. Takie koszty są zazwyczaj ponoszone w celu wykonania „remontów i konserwacji” poszczególnych składników rzeczowych aktywów trwałych¹⁴.

Kategoria remontu pojawia się w Prawie budowlanym. Na podstawie art. 3, pkt 8 przez remont należy rozumieć wykonanie w istniejącym obiekcie budowlanym robót polegających na odtworzeniu stanu pierwotnego, a nie stanowiących bieżącej konserwacji¹⁵. Dopuszcza się przy tym wykorzystanie wyrobów budowlanych innych niż użyto w stanie pierwotnym¹⁶.

Remont ma zapewnić „odtworzenie” wartości początkowej składnika majątku, pomniejszonej wskutek zużycia. Remontem jest przykładowo wymiana urządzenia klimatyzacyjnego, natomiast montaż takiego urządzenia w budynku po raz pierwszy określa się mianem modernizacji. Modernizacja jako forma udoskonalenia środka trwałego ma prowadzić do jego unowocześnienia, podnosząc tym samym jego wartość użytkową.

Na mocy przepisów Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i osób prawnych, wszelkie wydatki ponoszone przez podatnika na remont środków trwałych stanowią koszty uzyskania przychodów w dacie ich poniesienia, o ile zostały poniesione w celu uzyskania przychodu i nie spowodowały ulepszenia środka trwałego. Wydatki związane z ulepszeniem powiększają z kolei wartość początkową środków trwałych i od tak ustalonej wartości dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, wliczanych odąd do kosztów uzyskania przychodów¹⁷.

Wzrost wartości bilansowej nabytego bądź używanego środka trwałego wskutek dokonanych ulepszeń implikuje konieczność wyprowadzenia nowej stawki amortyzacyjnej. W dogodny sposób można ją ustalić według wzoru¹⁸:

$$A_r = \frac{Wp_1 \times 100}{Wp_2 \times E_s}$$

gdzie: A_r – roczna kwota amortyzacji w %, Wp_1 – nieumorzona część wartości początkowej środka trwałego na dzień oddania ulepszanego środka do używania

¹⁴ Por. Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1126/2008 z dn. 3 listopada 2008 r., op. cit., L. 320/73 [18.06.2013].

¹⁵ Por. art. 3, pkt 8. Ustawa z dn. 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane. Dz. U. z 2010 r., Nr 243, poz. 1623 z późn. zm.

¹⁶ Por. ibid.

¹⁷ Por. <http://interpretacja-podatkowa.pl/interpretacja/pokaz/4-podatek-dochodowy-od-osob-fizycznych/5-koszty-uzyskania-przychodow/79843-koszty-uzyskania-przychodow-naklady-remont-srodkow-trwalych-remonty-srodek-trwaly-ulepszenie-wydatki-na-ulepszenie.html> [18.06.2013].

¹⁸ I. Olchowicz, A. Tłaczała: Rachunkowość finansowa w przykładach według ustawy o rachunkowości i MSR. Difin, Warszawa 2008, s. 203.

(łącznie z kosztami ulepszenia), Wp_2 – wartość początkowa łącznie z kosztami ulepszenia, E_s – przewidywany dalszy okres użytkowania środka trwałego w latach.

Przywilej indywidualnego naliczania stawek amortyzacyjnych dotyczy ulepszeń środków trwałych dotychczas niewprowadzonych do ewidencji. Na podstawie art. 22j, ust. 1 Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 16j, ust. 1 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych podatnicy mogą indywidualnie ustalić stawki amortyzacyjne dla ulepszonych środków trwałych, po raz pierwszy wprowadzonych do ewidencji danego podatnika. Okres amortyzacji nie może być przy tym krótszy niż wskazany przez ustawodawcę. Aby tak się stało, wydatki na ulepszenie środków trwałych muszą wynosić minimum¹⁹:

1. 20% wartości początkowej – w przypadku środków zaliczonych do grupy 3-6 oraz 8 Klasyfikacji Środków Trwałych, środków transportu, w tym samochodów osobowych;
2. 30% wartości początkowej – w odniesieniu do budynków (lokali) mieszkalnych i budowli.

Rozgraniczenie kategorii prac ulepszeniowych i remontowych wyznacza odmienny sposób kwalifikacji poniesionych wydatków w prawie podatkowym, rzutując na sposób alokacji nakładów w księgach rachunkowych jednostki. Zaprezentowano to na przykładzie 1.

Przykład 1

Jednostka ALFA posiada środek trwały o wartości początkowej 30 000 PLN i dotychczasowym umorzeniu 12 600 PLN wymagający ulepszenia bądź remontu. Obiekt należy do grupy 4 Klasyfikacji Środków Trwałych. Jego roczna stawka amortyzacyjna równa się 14%. Przy dokonywaniu odpisów amortyzacyjnych wykorzystuje się metodę linową. Środek trwały poddano ulepszeniom, ujmując je w księgach rachunkowych jako remont obiektu. Koszty ulepszenia składnika wyniosły 5535 PLN (w tym VAT 1035 PLN).

Należy zaksięgować nakłady według dwóch wariantów: w pierwszym jako remont, w drugim jako ulepszenie.

Rozwiązanie

Nakłady traktowane jako remont środka trwałego

¹⁹ Por. art. 22j, ust. 2, pkt 2 i ust. 3, pkt 2, Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307 z późn. zm.; por. art. 16j, ust. 2, pkt 2 i ust. 3, pkt 2, Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397.

Środki trwałe		Umorzenie		Koszty	
Dt	Ct	Dt	Ct	Dt	Ct
Sp. 30 000			12 600 Sp.	Obr. 12 600	
			4 200 (1)	4 200	
			16 800	2a) 4 500	
				21 300	
Pozostałe					
zobowiązania		VAT naliczony			
Dt	Ct	Dt	Ct		
	30 000 Sp.	2b) 1 035			
	5 535 (2)				
	35 535				

Legenda

1. Roczna amortyzacja środka trwałego – 4200 PLN (30 000 x 14%); 2. Kwota wymagająca zapłaty z tytułu przeprowadzonych prac ulepszeniowych: 2a) ujęta w kosztach działalności – 4500 PLN, 2b) naliczony podatek od towarów i usług – 1035 PLN (4500 x 23%).

Nakłady traktowane jako ulepszenie środka trwałego

Środki trwałe		Umorzenie		Koszty	
Dt	Ct	Dt	Ct	Dt	Ct
Sp. 30 000			12 600 Sp.	Obr. 12 600	
2a) 4 500			5 286 (1)	5 286	
34 500			17 886	17 886	
Pozostałe					
zobowiązania		VAT naliczony			
Dt	Ct	Dt	Ct		
	30 000 Sp.	2b) 1 035			
	5 535 (2)				
	35 535				

Legenda

1. Zwiększenie wartości początkowej środka trwałego i dotychczasowego umorzenia: $[(30\,000 + 4\,500 - 12\,600) \times 100] / (30\,000 + 4\,500) \times 4,142857 \times 34\,500$ PLN; 2. Kwota wymagająca zapłaty z tytułu przeprowadzonych prac: 2a) zwiększająca saldo środków trwałych – 4500 PLN, 2b) zwiększająca kwotę podatku VAT – 1035 PLN.

Rys. 2. Schemat ewidencji księgowej ulepszenia środków trwałych

Źródło: Na podstawie I. Olchowicz, A. Tłaczała: Rachunkowość finansowa w przykładach według Ustawy o rachunkowości i MSR. Difin, Warszawa 2008, s. 201-202.

Z przykładu 1 wynika, że środek trwały był użytkowany przez 3 lata²⁰. Roczna stawka amortyzacyjna w wysokości 14% oznacza jego pełne umorzenie w okresie powyżej 4 lat²¹.

²⁰ Stąd iloczyn 30 000 PLN x 14% x 3 lata równa się 12 600 PLN.

²¹ Dokładnie 4,142857 r.

Wartość księgową środka trwałego kształtuje różnica pomiędzy jego ceną nabycia a dotychczasowym umorzeniem. W pierwszym przypadku nakłady na ulepszenie obiektu obciążają koszty działalności w momencie ich poniesienia, nie powiększając wartości początkowej środka. W drugiej sytuacji koszty udoskonaleń zwiększają wartość początkową środka trwałego, a w konsekwencji wielkość umorzenia obiektu, implikując konieczność ustalenia nowej stawki amortyzacyjnej. Wynosi ona obecnie 15,32%²². Ostatecznie ulega zmniejszeniu poziom kosztów działalności jednostki z 21 300 PLN przy pierwszym podejściu do 17 886 PLN w drugim.

3. Wycena elementów składowych środków trwałych

Kluczowym zagadnieniem związanym z problematyką prac ulepszeniowych jest podejście do wyceny elementów składowych środków trwałych w sprawozdaniu finansowym. Zmodyfikowany § 8 MSR 16 stanowi, iż pozycje, takie jak części zamienne, wyposażenie awaryjne oraz wyposażenie związane z serwisem są ujmowane zgodnie z niniejszym standardem, jeżeli spełniają definicję rzeczowych aktywów trwałych. W innych przypadkach pozycje te są klasyfikowane jako zapasy²³. Standard „Rzeczowe aktywa trwałe” nie określa jednoznacznie co stanowi odrębną pozycję rzeczowych aktywów trwałych, pozostawiając tę kwestię jednostce²⁴. W zakresie ujęcia wymienionych składników w sprawozdaniu finansowym należy zatem odwołać się do stosownych terminów, zawartych w MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe” oraz MSR 2 „Zapasy”.

Przepisy podatkowe wprowadzają kategorię wydatków na nabycie części składowych i peryferyjnych zwiększających wartość bilansową środków trwałych. Aby tak się stało, tradycyjnie muszą one dotyczyć prac ulepszeniowych, a kwota nakładów powinna się co najmniej równać z góry ustalonej wysokości²⁵. W rezultacie przeprowadzonych robót oczekuje się wzrostu wartości użytkowej modernizowanego środka trwałego. Jeśli tak nie jest, ponoszone wydatki stano-

²² Zob. wzór 1.

²³ Por. zmiana § 8 MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”, Rozporządzenie Komisji (UE) Nr 301/2013 z dnia 27 marca 2013 r. zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do corocznych zmian Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej w okresie 2009-2011, http://www.mf.gov.pl/documents/764034/1002221/20130805_rozporz%C4%85dzenie+KE+nr+301-2013.pdf, L. 90/84 [07.08.2013].

²⁴ Por. § 9 MSR 16, Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1126/2008 z dn. 3 listopada 2008 r..., op. cit., L. 320/73 [18.06.2013].

²⁵ Wynosi ona, jak wiadomo, 3500 zł. Por. przesłanki ujmowania ulepszeń opisane w punkcie 1.

wią koszty uzyskania przychodów w momencie ich poniesienia. Należy je wówczas traktować jako koszty remontów²⁶.

Na podstawie art. 47, § 2 Kodeksu cywilnego częścią składową rzeczy jest wszystko, co nie może być od niej odłączone bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości albo bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego²⁷. Podkreśla się przy tym, że przedmioty połączone z rzeczą tylko dla przemijającego użytku nie stanowią jej części składowych²⁸. W przypadku „części peryferyjnej” należy traktować ją z kolei jako przynależność, tj. rzecz odrębną od rzeczy głównej, pozostającą z nią w stosunku gospodarczego przyporządkowania, o charakterze pomocniczym²⁹. W świetle przedstawionej wykładni przynależnościami są rzeczy ruchome potrzebne do korzystania z innej rzeczy (rzeczy głównej) zgodnie z jej przeznaczeniem, jeżeli pozostają z nią w faktycznym związku odpowiadającym temu celowi³⁰. To warunkuje ich kwalifikację jako podzespoły, urządzenia niekompletne – nabywające cech kompletności dopiero z chwilą uzupełnienia o właściwy środek trwały³¹.

Części składowe i peryferyjne mogą ulec odłączeniu. Na mocy art. 22g, ust. 20 Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 16g, ust. 16 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w razie trwałego odłączenia od danego środka trwałego części składowej lub peryferyjnej wartość początkową tego środka zmniejsza się, od następnego miesiąca po odłączeniu, o różnicę między ceną nabycia (kosztem wytworzenia) odłączonej części a przypadającą na nią, w okresie połączenia, sumą odpisów amortyzacyjnych obliczoną przy zastosowaniu metody amortyzacji i stawki amortyzacyjnej stosowanej przy obliczaniu odpisów amortyzacyjnych tego środka trwałego³².

Jak widać, odłączenie części składowej lub peryferyjnej nie może mieć „doraźnego” charakteru. Tak „wyzolowany” komponent może zostać przyłączony do inne-

²⁶ Por. rozważania na ten temat zawarte w punkcie 2.

²⁷ Zob. Ustawa z dn. 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny. Dz. U. Nr 16, poz. 93 z późn. zm.

²⁸ Por. art. 47, § 3, Ustawa z dn. 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny. Dz. U. Nr 16, poz. 93 z późn. zm.

²⁹ Por. Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach, Sygn. IBPBI/2/423-1556/09/AM, <http://interpretacja-podatkowa.pl/interpretacja/pokaz/4-podatek-dochodowy-od-osob-fizycznych/5-koszty-uzyskania-przychodow/596-amortyzacja-srodkow-trwalych/134832-amortyzacja-deklaracje-korekta-koszty-uzyskania-przychodow-modernizacja-odpisy-amortyzacyjne-srodek-trwaly-ulepszenie-wartosc-poczkowa-srodka-trwalego-zmiana-stawki-amortyzacji.html> [08.08.2013].

³⁰ Por. art. 51, § 1, Ustawa z dn. 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny. Dz. U. Nr 16, poz. 93 z późn. zm.

³¹ Zob. Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach, Sygn. IBPBI/2/423-1556/09/AM, op. cit. [08.08.2013].

³² Por. Ustawa z dn. 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307 z późn. zm.; Ustawa z dn. 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. Dz. U. z 2011. Nr 74, poz. 397 z późn. zm.

go środka trwałego, zwiększając jego wartość początkową o wycenę odłączonego elementu w miesiącu połączenia³³. Omawianą problematykę ilustruje przykład 2.

Przykład 2

Spółka GAMMA zakupiła w grudniu 2012 r. linię produkcyjną LP1 za 144 000 PLN. Odpisów amortyzacyjnych dokonuje się metodą liniową z zastosowaniem stawki 14% zgodnie z wykazem. Elementem składowym linii jest zespół trzech tokarek o wartości 18 000 PLN w cenie zakupu 6000 PLN każda. W kwietniu 2013 r. spółka podjęła decyzję o trwałym odłączeniu tokarek od linii. Odłączony zespół podłączono następnie do innej linii produkcyjnej LP2, oddanej do użytkowania w bm. Jej wartość początkowa wynosi 57 600 PLN, a stawka amortyzacyjna 14%.

Obliczenie wysokości umorzenia, jak i wartości księgowej netto, dołączonych/odłączonych części składowych zawarto w poniższej tabeli.

Tabela 1

Ustalenie odpisów amortyzacyjnych ulepszonych środków trwałych w 2013 r.

Lp.	Miesiąc	Wartość początkowa	Stopa amortyzacji	Miesięczny odpis amortyzacyjny	Dotychczasowe umorzenie	Wartość księgowa netto
0	1	2	3	4	5	6
1	Linia LP1					
2	styczeń	144 000,00	14%	1 680,00	1 680,00	142 320,00
3	luty	144 000,00	14%	1 680,00	3 360,00	140 640,00
4	marzec	144 000,00	14%	1 680,00	5 040,00	138 960,00
5	Zespół tokarek w linii LP1					
6	styczeń	18 000,00	14%	210,00	210,00	17 790,00
7	luty	18 000,00	14%	210,00	420,00	17 580,00
8	marzec	18 000,00	14%	210,00	630,00	17 370,00
9	Linia LP2					
10	kwiecień	57 600,00	14%	672,00	672,00	56 928,00
11	Korekty- zespół tokarek w linii LP1					
12	kwiecień	-17 370,00			-630,00	0,00
13	Korekty- zespół tokarek w linii LP2					
14	kwiecień	17 300,00	14%	202,65	202,65	17 167,35

Źródło: Na podstawie: D. Małkowska: Środki trwałe, wartości niematerialne i prawne. Ujęcie podatkowe i rachunkowe. ODDiK, Gdańsk 2003, s. 115.

Do wartości początkowej linii produkcyjnej LP2 (wiersz 10, kolumna 2) dołączono w kwietniu zespół tokarek „odjęty” z linii LP1 w wartości księgowej

³³ Odłączoną od środka trwałego część składową lub peryferyjną traktuje się identycznie jak środek trwały, ujmując per saldo różnicę pomiędzy ceną jej nabycia (kosztem wytworzenia) a przypadającą na nią sumą odpisów amortyzacyjnych. Por. art. 22g, ust. 21, Ustawa z dn. 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307 i art. 16g, ust. 17; Ustawa z dn. 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 z późn. zm.

netto 121 590 PLN (wiersz 12, kolumna 2)³⁴. Stanowi ona podstawę naliczania odpisów amortyzacyjnych dla dołączonej części. W przypadku korekt wartości początkową jest wartość księgowa netto odłączonych/dołączonych części składowych, od której dokonuje się odpisów amortyzacyjnych w kolejnych miesiącach (wiersze 12 i 14, kolumna 4).

Podsumowanie

Wzrost konkurencyjności przedsiębiorstw działających na rynku wymusza konieczność poszukiwań nowych koncepcji w zakresie przyjętych rozwiązań konstrukcyjnych i technologicznych, prowadząc do skrócenia ekonomicznej użyteczności posiadanych zasobów trwałych, a w konsekwencji ich deprecjacji.

Okoliczność przyspieszonego zużycia ekonomicznego środków trwałych nie sprzyja pełnemu umorzeniu, wysuwając obawy o opłacalność utrzymania części majątku. Próbą odwrócenia negatywnej tendencji może okazać się podjęcie przez firmę decyzji o wdrożeniu udoskonaleń. Prace ulepszeniowe zwiększają wartość początkową środka trwałego, przekładając się na wzrost kosztów amortyzacji w aspekcie podatkowym. Dzieje się tak po spełnieniu pewnych warunków. Podatnik otrzymuje prawo indywidualnego naliczania stawek amortyzacyjnych od udoskonalonych środków trwałych jedynie wówczas, gdy nie zostały one do tej pory wprowadzone do ewidencji księgowej, przy czym okres ich amortyzacji nie może być krótszy od wskazanego przez ustawodawcę dla określonej grupy środków. W tej sytuacji firma odnosi podwójną korzyść. Z jednej strony, w ślad za wzrostem wartości użytkowej ulepszonych środków trwałych następuje zwiększenie ich wartości bilansowej. Z drugiej, wzrost kosztów uzyskania przychodów w postaci dodatkowej amortyzacji ma wpływ na wielkość podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym, prowadząc do oszczędności podatkowych. W następstwie zestawienia obu korzyści można postulować zwiększenie rentowności posiadanych aktywów.

W przeciwieństwie do robót ulepszeniowych, prace remontowe mają za zadanie utrzymanie status quo posiadanego majątku, prowadząc raczej do „opóźnienia” fizycznego zużycia środków trwałych. W przypadku uznania wydatków na prace remontowe za koszty uzyskania przychodów następuje zmniejszenie podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym, przesądzając o oszczędnościach podatkowych w jednostce, przy czym wartość bilansowa, jak i dotychczasowe umorzenie remontowanych środków trwałych nie ulegają zmianom.

³⁴ Stanowi ona różnicę kwot 138 960 PLN i 17 370 PLN.

Literatura

- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach. Sygn. IBPBI/2/423-1556/09/AM, <http://interpretacja-podatkowa.pl/> [08.08.2013].
- Małkowska D.: Środki trwałe, wartości niematerialne i prawne. Ujęcie podatkowe i rachunkowe. ODDiK, Gdańsk 2003.
- Naumiuk T.: Koszty w rachunkowości finansowej. Infor, Warszawa 1999.
- Olchowicz I., Tłaczała A.: Rachunkowość finansowa w przykładach według ustawy o rachunkowości i MSR. Difin, Warszawa 2008.
- Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1126/2008 z dn. 3 listopada 2008 r. przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady, <http://www.finanse.mf.gov.pl/> [18.06.2013].
- Rozporządzenie Komisji (UE) Nr 301/2013 z dnia 27 marca 2013 r. zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do corocznych zmian Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej w okresie 2009-2011 <http://www.mf.gov.pl/documents/> [07.08.2013].
- <http://sjp.pwn.pl/> [22.06.2013].
- Ustawa z dn. 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. Tekst jednolity z 2010 r. Dz. U. Nr 51, poz. 307 z późn. zm.
- Ustawa z dn. 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. Tekst jednolity z 2011 r. Dz. U. Nr 74, poz. 397 z późn. zm.
- Ustawa z dn. 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane. Tekst jednolity z 2010 r. Dz. U. Nr 243, poz. 1623 z późn. zm.
- Ustawa z dn. 29 września 1994 r. o rachunkowości. Tekst jednolity z 2013 r. Dz. U., poz. 330 z późn. zm.

CLASSIFICATION AND MEASUREMENT OF IMPROVEMENTS OF TANGIBLE ASSETS FOR FINANCIAL REPORTING PURPOSES

Summary

The carrying value of tangible assets changes over time. As a rule, downward adjustments of their original valuation from the use of property, plant and equipment in the production process, or in the provision of services can be observed. Depreciation of the fixed assets followed by their physical consumption accelerate economic activities initiated by competitors offering more technologically advanced products. An attempt to prevent this negative phenomena may be improvement work taken by an entity. Modernization activities are intended to lead to an increase in the value in use of an asset, which should be reflected in a growth in economic benefits derived from its continued use, or in increase in its market 'attractiveness' of the sale.