

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

Waldemar Gos, Stanisław Hońko

Uniwersytet Szczeciński

REMONT A ULEPSZENIE ŚRODKÓW TRWAŁYCH – PODEJŚCIE BILANSOWE I PODATKOWE

Streszczenie: Artykuł został poświęcony zasadom ujmowania nakładów na środki trwałe w świetle polskiego prawa bilansowego, MSR 16 oraz przepisów podatkowych. Autorzy formułują szereg pytań związanych z konsekwencjami remontów i ulepszeń środków trwałych, dotyczących kryteriów ujmowania nakładów, sposobu ich wyceny oraz wpływu na amortyzację. Głównym wnioskiem autorów jest konieczność indywidualnej oceny nakładów z uwzględnieniem nie tylko wartości użytkowej środków trwałych, ale również zamierzeń kierownictwa jednostki.

Słowa kluczowe: remont, ulepszenie, środki trwałe, amortyzacja.

1. Wstęp

Kwalifikacja nakładów poniesionych w związku ze środkami trwałymi wydaje się oczywista, ponieważ remont oznacza przywrócenie ich pierwotnej wartości użytkowej, natomiast ulepszenie wiąże się z poprawą właściwości tych aktywów. Przedstawione rozróżnienie ma jednak charakter ogólny i może w praktyce budzić wiele wątpliwości, czego przykładem mogą być następujące pytania:

1. Jaki wpływ na prawidłową kwalifikację nakładów na środki trwałe ma postęp technologiczny?

2. Czy koszty remontów kapitałnych powinny być ujmowane w rozliczeniach międzyokresowych czy zwiększać wartość środków trwałych?

3. W jaki sposób ulepszenie środków trwałych wpływa na okres ich ekonomicznej użyteczności?

4. Czy ulepszenie środków trwałych wpływa na zasady amortyzacji?

5. Czy amortyzacja środków trwałych powinna zostać przerwana na czas długotrwałego remontu?

6. Czy wymiana części składowych jest równoznaczna z remontem?

7. Czy przyjęcie rozwiązań wynikających z prawa bilansowego i podatkowego w zakresie kwalifikacji nakładów na środki trwałe pozwala na ich rzetelną prezentację w sprawozdaniu finansowym?

Celem artykułu jest wieloaspektowe przedstawienie zasad kwalifikacji nakładów na środki trwałe z uwzględnieniem polskich i międzynarodowych regulacji rachunkowości oraz przepisów podatkowych. Treść artykułu została podzielona na części obejmujące:

- interpretację przepisów ustawy o rachunkowości oraz Międzynarodowego Standardu Rachunkowości nr 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”,
- przedstawienie przepisów podatkowych związanych z remontami i ulepszeniami środków trwałych,
- wpływ ulepszenia na odpisy amortyzacji,
- uwzględnienie postępu technologicznego przy kwalifikacji nakładów na środki trwałe.

2. Remont a ulepszenie środków trwałych na gruncie polskich i międzynarodowych regulacji rachunkowości

Jednym z istotnych zagadnień związanych z ujmowaniem, wyceną i prezentacją środków trwałych jest odpowiedź na pytanie: czy nakłady powinny zwiększyć wartość środków trwałych (ulepszenie) lub czy też należy je ująć w kosztach bieżącego okresu (remont)? **Remont** ma na celu przywrócenie pierwotnego stanu technicznego i użytkowego środka trwałego. Na przykład zgodnie z ustawą z 7 lipca 1994 roku Prawo budowlane pod pojęciem remontu należy rozumieć wykonywanie robót budowlanych polegających na odtworzeniu stanu pierwotnego, a niestanowiących bieżącej konserwacji, przy czym dopuszcza się stosowanie wyrobów budowlanych innych niż użyto w stanie pierwotnym. Warto podkreślić, że:

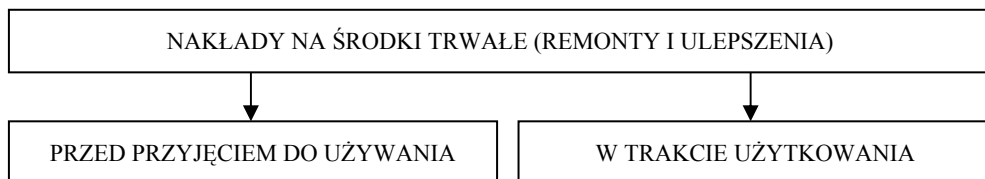
- pojęcie remontu nie obejmuje bieżących konserwacji, czyli czynności mających na celu zachowanie bieżącej sprawności środków trwałych,
- istotą remontu jest założenie, że następuje on w toku używania (eksploatacji) środka trwałego i jest skutkiem tej eksploatacji (wyrok NSA z 8 sierpnia 1997 roku, S.A./Gd 159/96),
- w wyniku przeprowadzonego remontu nie poprawia się pierwotny stan użytkowy środka, mierzony np. jego wydajnością.

Natomiast celem **ulepszenia środka trwałego** jest wzrost wartości użytkowej środka po jego przeprowadzeniu, np. zainstalowanie dodatkowych przyrządów do maszyny produkcyjnej w celu poprawy jakości wytwarzanych produktów. Z pojęciem „ulepszenie” wiążą pojęcia bliskoznaczne, a mianowicie: modernizacja, przebudowa, rozbudowa, rekonstrukcja, adaptacja. Według definicji słownikowych:

- ulepszenie – to udoskonalenie, poprawienie czegoś, zrationalizowanie, zmniejszenie,
- modernizacja – to unowocześnienie, uwspółcześnienie,
- przebudowa – to zmiana istniejącego stanu na inny, ulepszenie, poprawienie,
- rozbudowa – to powiększenie, rozszerzenie np. budowli, dobudowanie nowych elementów, dobudowanie innych budowli,

- rekonstrukcja – to odtworzenie czegoś na podstawie zachowanych fragmentów,
- adaptacja – to przystosowanie do innego użytku, przerobienie dla nadania innego charakteru.

Sposób ujęcia nakładów na środki trwałe w księgach rachunkowych jest uzależniony od momentu ich poniesienia, co przedstawiono na rys. 1.



Rys. 1. Moment poniesienia nakładów na środki trwałe

Źródło: opracowanie własne.

Nakłady na środki trwałe poniesione przed przyjęciem do używania, niezależnie od ich charakteru, zwiększają ich wartość początkową. Mają one bowiem na celu przystosowanie aktywów do potrzeb jednostki, a niejednokrotnie decydują o kompletności i zdolności do użytku, warunkującej zakwalifikowanie składników majątku do środków trwałych [Ustawa o rachunkowości, art. 3 ust. 1 pkt 15].

Konsekwencje poniesienia nakładów na środki trwałe po ich przyjęciu do użytkowania są uzależnione od ich kwalifikacji. Zgodnie z art. 31 ust. 1 uor wartość początkową środków trwałych powiększają koszty ich ulepszenia, polegającego na przebudowie, rozbudowie, modernizacji lub rekonstrukcji, powodujące, że wartość użytkowa tego środka po zakończeniu ulepszenia przewyższa posiadaną przy przyjęciu do używania wartość użytkową. Wartość ta może być mierzona okresem użytkowania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych za pomocą ulepszanego środka trwałego, kosztami eksploatacji lub innymi miarami. Należy zauważyć, że w przytoczonym artykule wskazuje się na wartość użytkową środków trwałych z dnia ich przyjęcia do użytkowania, a nie w momencie ich wyprodukowania. W określonych wypadkach nabycie części składowych, które z reguły jest kwalifikowane jako remont, może powodować ulepszenie środków trwałych. Problematyczne może być np. zakwalifikowanie nabycia fabrycznie nowego silnika do używanego samochodu przyjętego na stan środków trwałych.

Można przyjąć, że zwiększenie wartości środków trwałych w wyniku ulepszenia następuje według identycznych zasad jak przy przyjęciu środków trwałych do używania. Oznacza to, że nakłady na ulepszenie obejmują nie tylko wynagrodzenia, zużyte materiały, wartość usług obcych, ale również koszty finansowania zewnętrznego. Warto podkreślić, że otrzymane dotacje i subwencje otrzymane na sfinansowanie całkowitego lub częściowego tych nakładów nie zmniejszają wartości środków trwałych. Ujmuje się je jako „Rozliczenia międzyokresowe przychodów” i zgodnie

z art. 41 uor sukcesywnie zwiększają one pozostałe przychody operacyjne, proporcjonalnie do okresu amortyzowania ulepszonego środka trwałego.

W polskim prawie bilansowym nie występuje pojęcie „remont”. Można zatem wnioskować, że koszty ponoszone w związku z remontem rozlicza się na zasadach ogólnych, z uwzględnieniem zasady współmierności. Koszty remontów należy odróżnić od kosztów bieżącej konserwacji. Istotne koszty remontów powinny być ujmowane w czynnych rozliczeniach międzyokresowych kosztów, a koszty bieżącej konserwacji obciążają wynik finansowy w okresie ich poniesienia. Wydaje się, że ustalenie okresu rozliczania kosztów w czasie może być trudne, ponieważ nie można przewidzieć, kiedy kolejny remont będzie konieczny.

Bardziej szczegółowe wytyczne wynikają z MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”, w którym poza wartością początkową wyróżnia się nakłady ponoszone w terminie późniejszym. Zgodnie z par. 12 MSR 16 koszty bieżącego utrzymania środków trwałych nie wpływają na ich wartość bilansową i są odnoszone na wynik finansowy w momencie poniesienia. Koszty te obejmują np. robociznę, zużycie materiałów oraz „koszty niewielkich części zamiennych” [MSR 16, par. 12]. Standard ten nakazuje również wydzielenie istotnych części składowych (komponentów) wymagających okresowej wymiany i ich odrębną amortyzację. Okres ekonomicznej użyteczności części składowych jest odmienny od okresu użytkowania środka trwałego jako całości [Seredyński i in. 2009, s. 44]. Podejście komponentowe wymaga ujęcia kosztów wymiany istotnych części w aktywach. Zastąpione komponenty przestają być ujmowane w wartości bilansowej środków trwałych niezależnie od tego, czy były osobno amortyzowane [MSR 16, par. 70]. W wypadku trudności z wydzieleniem wartości zastępowanego komponentu jednostka może posłużyć się ceną nabycia lub kosztem wytworzenia nowo wprowadzonego komponentu. Jak wynika z uzasadnienia wniosków, do MSR 16 nie wprowadzono odrębnych kryteriów ujmowania nakładów ponoszonych po przyjęciu do użytkowania. Są one ujmowane po spełnieniu wymagań ujęcia pozycji rzeczowych aktywów trwałych. W par. 14 MSR 16 wymaga się również ujęcia w wartości bilansowej środków trwałych kosztów generalnych przeglądów i ich odrębnej amortyzacji przeprowadzanych w regularnych odstępach czasu. W przepisie tym jest mowa o generalnych przeglądach, co można rozumieć jako remonty kapitalne. Standard nie rozstrzyga, czy każdy remont uznany przez jednostkę za kapitalny może podwyższać wartość aktywów. Konieczność aktywowania kosztów przeglądów (remontów) kapitalnych nie jest również uzależniona od tego, czy ich przeprowadzenie jest wymagane przez prawo. Przyjmuje się, że koszty wymiany części oraz generalnych przeglądów zwiększają wartość bilansową przy jednoczesnym wyłączeniu z aktywów zastępowanej części [Kabalski 2005, s. 106]. Rozsądnym rozwiązaniem wydaje się aktywowanie jedynie istotnych kosztów remontów kapitalnych, które są przeprowadzane cyklicznie. Tylko w takim wypadku można określić okres ekonomicznej użyteczności komponentu, warunkujący prawidłowe ustalenie odpisów amortyzacji.

Podsumowując interpretację polskich i międzynarodowych regulacji rachunkowości w zakresie ujmowania nakładów na środki trwałe po przyjęciu ich do użytko-

wania, należy zwrócić uwagę na odmienne zasady rozliczania kosztów kapitalnych remontów. Zgodnie z uor nie zwiększają one wartości początkowej środków trwałych, ale z uwagi na współmierność przychodów i kosztów podlegają rozliczeniu w czasie. Z kolei w MSR nakazuje się amortyzację kosztów cyklicznych przeglądów (remontów) kapitalnych, stanowiących komponent środków trwałych. Przepisy prawa bilansowego nie wskazują kwoty przesądzającej o aktywowaniu nakładów na środki trwałe. Takie wytyczne wynikają natomiast z prawa podatkowego.

3. Remont a ulepszenie – podejście podatkowe

Nieprawidłowa kwalifikacja nakładów na środki trwałe może prowadzić do zniekształcenia wartości aktywów oraz wpływa na wynik finansowy. Konsekwencją uznania nakładów o charakterze ulepszającym za remont w zakresie prawa podatkowego jest zawyżenie kosztów uzyskania przychodów. Takie rozwiązanie leży w interesie podatnika, zainteresowanego minimalizacją obciążeń podatkowych. Zwiększenie wartości środków trwałych przekłada się na wyższe odpisy amortyzacyjne, ale okres odnoszenia nakładów na ulepszenie środków trwałych w koszty uzyskania przychodów, szczególnie w wypadku nieruchomości, może wynieść 40 lat. Jest zatem zrozumiałe, że problem ulepszeń środków trwałych jest przedmiotem wielu sporów z organami skarbowymi.

W odróżnieniu od prawa bilansowego, w ustawach o podatku dochodowym poza kryterium zwiększenia użyteczności środków trwałych wprowadza się kryterium wartościowe. W świetle ustaw o podatku dochodowym (art. 22 ust. 17 updog oraz art. 16g ust. 13 updog) środki trwałe uznaje się za ulepszone, gdy suma wydatków poniesionych na ich przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację lub modernizację w danym roku podatkowym przekracza 3500 zł i wydatki te powodują wzrost wartości użytkowej w stosunku do wartości z dnia przyjęcia środków trwałych do używania. Ponadto przepisy przewidują, że wartość początkową powiększa się o wydatki związane z nabyciem części składowych lub peryferyjnych, których jednostkowa cena nabycia przekracza 3500 zł. Warto więc pamiętać, że pod pojęciem ulepszenia w prawie podatkowym, podobnie jak w uor, rozumie się: przebudowę, rozbudowę, adaptację oraz modernizację. W interpretacji tych pojęć pomocne jest pismo Ministerstwa Finansów z 13 marca 1995 roku (nr PO 3/722 – 160/94), w którym pojęcie ulepszenia obejmuje:

- przebudowę, czyli zmianę (poprawienie) istniejącego stanu środków trwałych,
- rozbudowę, czyli powiększenie składników budynków i budowli,
- rekonstrukcję, czyli odtworzenie (odbudowanie) zużytych całkowicie lub częściowo składników majątkowych,
- adaptację, czyli przystosowanie składnika majątkowego do wykorzystania go w innym celu, niż wskazywało jego pierwotne przeznaczenie,
- modernizację, czyli unowocześnienie środka trwałego.

Z przedstawionych zasad wynika, że nie zawsze koszty związane z ulepszeniem środka trwałego powiększają jego wartość. Podatnikom pozostawia się prawo wyboru, polegające na tym, że dopiero koszty ulepszenia przekraczające w roku podatkowym 3500 zł muszą powiększyć wartość początkową danego środka trwałego. Omówione zagadnienie ilustruje tab. 1.

Tabela 1. Zasady ujmowania nakładów na środki trwałe według prawa podatkowego

Rodzaj nakładów	Zasady ujmowania
1. Koszty konserwacji środków trwałych	Są odnoszone do kosztów uzyskania przychodów w dacie ich poniesienia w pełnej kwocie
2. Koszty remontów środków trwałych	Są odnoszone do kosztów uzyskania przychodów w dacie ich poniesienia w pełnej kwocie. Jeżeli koszty remontów są istotne, mogą wpływać na zniekształcanie sytuacji majątkowej, finansowej oraz wynik finansowy – zgodnie z uor można je rozliczać w czasie. Przyjmuje się, że stanowią one koszt uzyskania przychodów w okresie ujęcia kosztów w księgach rachunkowych
3. Koszty związane z ulepszeniem środków trwałych, których kwota nie przekracza w roku podatkowym 3500 zł na dany środek trwały	Mogą być odnoszone do kosztów uzyskania przychodów w pełnej kwocie w dacie poniesienia albo mogą powiększać wartość początkową środków trwałych
4. Koszty związane z ulepszeniem środków trwałych, których wartość przekracza w roku podatkowym 3500 zł na dany środek trwały	Zwiększają wartość początkową środka trwałego
5. Koszty związane z nabyciem części składowych lub peryferyjnych, których jednostkowa wartość nie przekracza 3500 zł	Są odnoszone do kosztów uzyskania przychodów w dacie ich poniesienia w pełnej kwocie
6. Koszty związane z nabyciem części składowych lub peryferyjnych, których jednostkowa wartość przekracza 3500 zł	Są aktywowane, jeżeli powodują ulepszenie środków trwałych
7. Przebudowa, rozbudowa, adaptacja, modernizacja budynków mieszkalnych lub lokali mieszkalnych: wynajmowanych, wdzierżawianych albo używanych przez właściciela na cele prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, których wartość początkowa została ustalona w sposób uproszczony zgodnie z art. 22g ust. 10 upodof.	Są odnoszone do kosztów uzyskania przychodów w dacie ich poniesienia w pełnej kwocie

Źródło: opracowanie własne na podstawie art. 16g upodof oraz art. 22g upodof.

Do nakładów powodujących ulepszenie środków trwałych zalicza się koszty pozostające w bezpośrednim związku z modernizacją, adaptacją, rozbudową lub przebudową danego obiektu, np.: koszty dokumentacji projektowej, zużycia mate-

riałów, usług obcych, wynagrodzeń pracowników zatrudnionych przy ulepszeniu środka trwałego. Ponadto nakłady te obejmują:

- niepodlegający odliczeniu podatek od towarów i usług związany z zakupem zużytych materiałów lub usług na ulepszenie,
- naliczone prowizje i odsetki od kredytów bankowych za czas ulepszenia środka trwałego,
- dodatnie i ujemne różnice kursowe powstałe w trakcie ulepszenia środka trwałego związane z pożyczkami, kredytami oraz rozrachunkami.

Zakres kosztów wytworzenia środków trwałych wynika z art. 16g ust. 4 updog lub art. 22g ust. 4 updof. Zgodnie z tymi przepisami za koszt wytworzenia uważa się wartość w cenie nabycia zużytych rzeczowych składników majątku (np. materiałów, amortyzacji maszyn i urządzeń) i wykorzystanych usług obcych, kosztów wynagrodzeń za pracę wraz z pochodnymi i inne koszty dające się zaliczyć do wartości środków trwałych. Natomiast do kosztów wytworzenia nie zalicza się: kosztów ogólnego zarządu, kosztów sprzedaży, pozostałych kosztów operacyjnych i kosztów operacji finansowych, z wyjątkiem odsetek i prowizji naliczonych do dnia zwiększenia wartości ulepszanego środka trwałego. Podobne zasady wyznaczania kosztów związanych z ulepszeniem środków trwałych zawiera art. 28 ust. 3 uor.

4. Wpływ ulepszenia środków trwałych na odpisy amortyzacyjne

Prawo podatkowe, podobnie jak przepisy bilansowe, inaczej traktuje nakłady na środki trwałe poniesione przed ich wprowadzeniem do ewidencji oraz w trakcie użytkowania. Nakłady poniesione przed przyjęciem środków trwałych do użytkowania, również o charakterze remontowym, zwiększają ich wartość początkową. Warto zwrócić uwagę na możliwość stosowania indywidualnych stawek amortyzacji środków trwałych ulepszonych przed przyjęciem do użytkowania. Zgodnie z art. 16j ust. 1 updog oraz 22j ust. 1 updof dla **ulepszonych** środków po raz pierwszy wprowadzonych do ewidencji środków trwałych można stosować indywidualne stawki amortyzacyjne, z tym że okres amortyzacji nie może być krótszy niż:

1) dla środków trwałych zaliczonych do grupy 3–6 i 8 KŚT:

a) 24 miesiące – gdy ich wartość początkowa nie przekracza 25 000 zł,

b) 36 miesięcy – gdy ich wartość początkowa jest wyższa od 25 000 zł i nie przekracza 50 000 zł,

c) 60 miesięcy – w pozostałych przypadkach,

2) dla środków transportu, w tym samochodów osobowych – 30 miesięcy,

3) dla budynków (lokali) i budowli – 10 lat, z wyjątkiem budynków wymienionych w rodzajach 103 i 109 KŚT, trwale związanych z gruntem, kiosków towarowych o kubaturze poniżej 500 m³, domków kempingowych oraz budynków zastępczych, dla których okres ten nie może być krótszy niż 36 miesięcy.

Warto podkreślić, że na potrzeby wyznaczania indywidualnych stawek amortyzacyjnych środki trwałe uważa się za ulepszone, jeżeli:

1) przed wprowadzeniem do ewidencji wydatki poniesione przez podatnika na ich ulepszenie stanowiły co najmniej 20% ich wartości początkowej – dotyczy to środków trwałych zaliczonych do grupy 3–8 KŚT (art. 16j ust. 2 pkt 2 updog, art. 22j ust. 2 pkt 2 updog),

2) przed wprowadzeniem do ewidencji wydatki poniesione przez podatnika na ulepszenie stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej – dotyczy to budynków i budowli (art. 16j ust. 3 pkt 2 updog, art. 22j ust. 3 pkt 2 updog).

Należy pamiętać, że z art. 16j ust. 2 updog oraz art. 22j ust. 2 updog wynika, że indywidualne stawki amortyzacyjne mogą być stosowane dla środków trwałych, które były ulepszone przed wprowadzeniem ich do ewidencji. W wypadku środków trwałych, które są już przez jednostkę używane, a zostały ulepszone, stosuje się dotychczasowe stawki amortyzacyjne. Takie rozwiązanie jest stosowane niezależnie od tego, że niektóre ulepszenia nie powodują wydłużenia okresu ekonomicznej użyteczności środków trwałych. A zatem następuje wydłużenie okresu amortyzowania ulepszonego środka trwałego, który był wcześniej używany przez jednostkę gospodarczą. Jest to zgodne z art. 32 ust. 3 uor obligującym jednostkę do okresowej weryfikacji poprawności stosowanych okresów i stawek amortyzacji.

5. Wpływ zmian technologicznych na kwalifikację nakładów na środki trwałe

W praktyce okazuje się, że istotne znaczenie dla kwalifikacji nakładów na środki trwałe mają kryteria techniczne. Jeżeli nakłady inwestycyjne mają charakter odtworzeniowy i mają na celu przywrócenie pierwotnego stanu zużytego całkowicie lub częściowo składnika majątkowego, to należy je uznać za „remont”. Jeżeli natomiast nakłady mają na celu wzrost wartości użytkowej środka trwałego, to należy je uznać za „ulepszenie” środka trwałego. W praktyce jednak dokonanie rozgraniczenia pomiędzy poszczególnymi wydatkami wywołuje wiele wątpliwości interpretacyjnych. Dlatego warto prześledzić interpretacje sądów i organów podatkowych.

Tabela 2. Interpretacje urzędów skarbowych dotyczące wymiany okien

Treść interpretacji	Organ udzielający interpretacji
Za remont można uznać np. wydatki na wymianę zużytych elementów budynku, np. okien, drzwi, okablowania, naprawę posadzki, malowanie pomieszczeń. Należy jednak zwrócić uwagę, że o „remoncie” jest także mowa wtedy, jeżeli np. okna drewniane wymienia się na nowoczesne okna plastikowe.	Izba Skarbowa w Rzeszowie, 25 maja 2006 r., IS.I/1-4151/8/06; Trzeci Urząd Skarbowy w Gdańsku, 17 października 2006 r., DF/415-1043/06/FD.
Wymiana okien spowoduje wyciszenie hałasu z ulicy oraz zmniejszy zużycie energii cieplnej, przez co zwiększy się wartość techniczna i użytkowa budynku.	Urząd Skarbowy Kraków-Nowa Huta, 27 października 2005 r., PD-1/423/15/05.

Źródło: baza interpretacji indywidualnych dostępna pod adresem: sip.mf.gov.pl (dostęp 20.05.2012).

Urzędy skarbowe wskazują, że przy ocenie przedmiotowych wydatków należy brać pod uwagę zmieniającą się rzeczywistość gospodarczą i postęp techniczny, mające wpływ na sposób i środki realizowania robót objętych tym pojęciem. Jednak przedstawione stwierdzenie nie zawsze jest konsekwentne, co ilustruje tab. 2.

Z analizy indywidualnych interpretacji organów skarbowych wynika coraz częściej, że przywrócenie pierwotnych cech środków trwałych może nastąpić z zastosowaniem obecnie stosowanych technologii. Takie rozwiązanie wydaje się uzasadnione i trudno byłoby wyobrazić sobie remont kilkudziesięcioletniego budynku z zastosowaniem materiałów budowlanych z okresu jego budowy. Bez wątplenia jednak analizowane zagadnienie wymaga indywidualnego podejścia do każdego środka trwałego. Nie bez znaczenia pozostaje intencja inwestora i sposób jej odzwierciedlenia w dokumentacji.

6. Podsumowanie

Przepisy prawa bilansowego i podatkowego wyznaczają granicę między remontem a ulepszeniem środków trwałych. Mimo to kwalifikacja nakładów na środki trwałe może budzić wątpliwości, o czym świadczą pytania sformułowane we wprowadzeniu. Propozycje odpowiedzi autorów są zawarte w tab. 3.

Tabela 3. Remont a ulepszenie na gruncie prawa bilansowego i podatkowego w pytaniach i odpowiedziach

Lp.	Pytanie	Odpowiedź
1	2	3
1	Jaki wpływ na prawidłową kwalifikację nakładów na środki trwałe ma postęp technologiczny?	W opinii autorów odpowiedź na to pytanie może nie być jednoznaczna. Jeżeli intencją posiadacza środka trwałego jest przywrócenie jego cech użytkowych, ale posługuje się w tym celu współczesnymi materiałami, wówczas nakłady te powinny być kwalifikowane jako remont. Jeżeli jednak zastosowanie nowoczesnych technologii następuje przy okazji prac remontowych, a remont według racjonalnych założeń może odbyć się z zastosowaniem innych technologii, wówczas następuje ulepszenie środka trwałego.
2	Czy koszty remontów kapitałnych powinny być ujmowane w rozliczeniach międzyokresowych czy zwiększać wartość środków trwałych?	Pod pojęciem remontów kapitałnych należy rozumieć nakłady na środki trwałe, które wydłużają okres jego ekonomicznej użyteczności, a ich kwota jest istotna w porównaniu z wartością netto środków trwałych. Nie ma przy tym znaczenia, czy nakłady te są ponoszone ze względu na przepisy, czy z innych powodów. W związku z tym, że wiążą się one ze środkami trwałymi, nie są typowymi rozliczeniami międzyokresowymi kosztów. Wydaje się, że ujęcie tych nakładów w środkach trwałych ułatwia interpretację pozycji aktywów. Nie jest jednak dopuszczane przez przepisy uor.
3	W jaki sposób ulepszenie środków trwałych wpływa na okres ich ekonomicznej użyteczności?	W ocenie autorów nie występuje prosta zależność między ulepszeniem środków trwałych a wydłużeniem ich okresu ekonomicznej użyteczności. Dlatego każde ulepszenie powinno być oceniane indywidualnie, ponieważ może w różny sposób wpływać na przyszłe odpisy amortyzacyjne.

1	2	3
4	Czy ulepszenie środków trwałych wpływa na zasady amortyzacji?	Prawo podatkowe ogranicza swobodę wyboru w tym zakresie. Kierując się uor, należy weryfikować okres ekonomicznej użyteczności i sposób konsumowania korzyści, co uzasadnia konieczność analizy wpływu ulepszenia na stopę, a w ocenie autorów również na metodę amortyzacji.
5	Czy amortyzacja środków trwałych powinna zostać przerwana na czas długotrwałego remontu?	Środek trwały w trakcie prac remontowych może być wyłączony z użytkowania. Koszty amortyzacji ponoszone podczas remontu powinny być wyłączone z kosztów wytworzenia produktów.
6	Czy wymiana części składowych jest jednoznaczna z remontem?	Zazwyczaj wymiana części ma charakter prac remontowych. Jeżeli wartość części zamiennych jest istotna w stosunku do wartości netto środków trwałych, wówczas należy przeprowadzić ocenę zmian właściwości tych aktywów.
7	Czy przyjęcie rozwiązań wynikających z prawa bilansowego i podatkowego w zakresie kwalifikacji nakładów na środki trwałe pozwala na ich rzetelną prezentację w sprawozdaniu finansowym?	W opinii autorów rozwiązania przyjęte w uor i przepisach podatkowych w zakresie kwalifikacji nakładów na środki trwałe są logiczne. W związku z koniecznością indywidualnej oceny każdego remontu/ulepszenia wprowadzanie bardziej szczegółowych kryteriów ujmowania opisywanych nakładów wydaje się bezcelowe.

Źródło: opracowanie własne.

Podsumowując, należy zwrócić uwagę, że szczególnie w jednostkach niepodlegających badaniu przez biegłego rewidenta dominujący wpływ na rozwiązania w zakresie środków trwałych ma prawo podatkowe. Dlatego w wielu jednostkach, poza kryteriami wskazującymi na ulepszenie środków trwałych, w zasadach (polityce) rachunkowości wprowadza się kryterium wartościowe nawiązujące do prawa podatkowego. Interpretacje organów skarbowych dostarczają bogatych materiałów badawczych, które mogą być podstawą kolejnych opracowań rozwijających przedstawioną tematykę.

Literatura

- Kabalski P. [2005], *Rzeczowe aktywa trwałe – MSR 16*, [w:] *Jednostkowe sprawozdanie finansowe według Międzynarodowych Standardów Rachunkowości MSSF/MSR*, red. A. Jaruga, Centralny Ośrodek Szkolenia Zawodowego, Warszawa.
- Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”, IFRS, SKwP, Londyn–Warszawa 2011, część A.
- Seredyński R., Krupa M., Stawowy A., Jałowiecka-Madeja S. [2009], *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości*, Poltext, Warszawa.
- Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (DzU 2011, nr 74, poz. 397 ze zm.).

Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (DzU 2010, nr 51, poz. 307 ze zm.).

Ustawa o rachunkowości (DzU 2009, nr 152, poz. 1223 ze zm.).

Ustawa z 7 lipca 1994 roku Prawo budowlane (DzU 2010, nr 243, poz. 1623 ze zm.).

REPAIR OR IMPROVEMENT OF FIXED ASSETS – ACCOUNTING AND TAX APPROACH

Summary: The article is devoted to the principles of accounting for investments in fixed assets under Polish accounting law, IAS 16 and tax regulations. The authors formulate a number of questions related to the consequences of repairs and improvements to fixed assets, the recognition criteria of inputs, how they impact on the valuation and depreciation. In authors' opinion individual assessment of the effort not only using value of fixed assets, but also the intentions of the management unit is necessary.

Keywords: repair, improvement, fixed assets, amortization.