

## Ulepszenie środków trwałych

### 5.1. Kwalifikacja i ewidencja kosztów ulepszenia

Według ustawy o rachunkowości ulepszenie środka trwałego polega na rozbudowie, przebudowie, modernizacji lub rekonstrukcji i powoduje, że wartość użytkowa tego środka po zakończeniu ulepszenia przewyższa posiadaną przy przyjęciu do używania wartość użytkową, mierzoną okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych przy pomocy ulepszonego środka trwałego, kosztami jego eksploatacji lub innymi miarami. Koszty ulepszenia środka trwałego, niezależnie od ich kwoty, zwiększają jego wartość początkową stanowiącą cenę nabycia lub koszt wytworzenia<sup>164</sup>.

Natomiast zgodnie z przepisami podatkowymi, środki trwałe uważa się za ulepszone, gdy suma wydatków poniesionych na ich przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację lub modernizację w danym roku podatkowym przekracza 3500 zł, a poniesione nakłady powodują wzrost wartości użytkowej w stosunku do wartości z dnia przyjęcia środków trwałych do używania. Wzrost tej wartości mierzy się w szczególności okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych za pomocą ulepszonych środków trwałych oraz kosztami ich eksploatacji<sup>165</sup>. Należy podkreślić, że w tym przypadku suma poniesionych wydatków na ulepszenie zwiększa wartość początkową środka trwałego.

Uznaje się, że<sup>166</sup>:

- **przebudowa** to zmiana (poprawa) istniejącego stanu środków trwałych na inny;
- **rozbudowa** to powiększenie (rozszerzenie) składników majątkowych, w szczególności zaś budynków i budowli, linii technologicznych itp.;

<sup>164</sup> Art. 31 ust. 1 uor.

<sup>165</sup> Art. 22g ust. 17 updof oraz art. 16g ust. 13 updop.

<sup>166</sup> Pismo MF z 13 marca 1995 r. PO 3/722-160/94.

- **rekonstrukcja** to odtworzenie (odbudowanie) zużytych całkowicie lub częściowo składników majątkowych;
- **adaptacja** to przystosowanie (przerobienie) składników majątkowych do wykorzystania ich w innym celu, niż wskazywało pierwotne przeznaczenie, albo nadania tym składnikom nowych cech użytkowych;
- **modernizacja** to unowocześnienia środków trwałych.

Przepisy podatkowe za ulepszenie uznają również nabycie części składowych lub peryferyjnych, których jednostkowa cena nabycia przekracza 3500 zł<sup>167</sup>. Jeżeli jednak nabycie związane jest z wymianą części, należy rozważyć, czy powoduje to wzrost wartości użytkowej w stosunku do wartości z dnia przyjęcia środka trwałego do używania.

Dla celów podatkowych, gdy suma wydatków poniesionych w danym roku podatkowym na ulepszenie środka trwałego:

- przekracza 3500 zł – należy o tę kwotę zwiększyć wartość początkową środka oraz ujmować ją w kosztach uzyskania przychodu w postaci odpisów amortyzacyjnych dokonywanych od nowej powiększonej wartości początkowej. Wydatków poniesionych na ulepszenie środka trwałego nie uważa się za koszty uzyskania przychodów<sup>168</sup>, a jedynie odpisy amortyzacyjne dokonywane od jego wartości początkowej;
- nie przekracza 3500 zł – należy zaliczyć je bezpośrednio w koszty podstawowej działalności operacyjnej, ponieważ zgodnie z kryterium wartościowym wydatki te nie spełniają warunków do zaliczenia ich jako ulepszenia.

W przypadku, gdy ulepszenie dokonywane jest w dwóch latach podatkowych, to:

- koszty ulepszenia mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów w poszczególnych latach, jeżeli w każdym roku nie został przekroczony limit 3500 zł;
- koszty ulepszenia zwiększą wartość początkową, jeżeli ich łączna wartość przekroczy w danym roku 3500 zł.

Istnieje istotna rozbieżność między prawem podatkowym a bilansowym w zakresie zwiększania wartości początkowej środka trwałego o koszty ulepszenia. Przepisy podatkowe stosują kryterium kwotowe (3500 zł), natomiast w usta-

<sup>167</sup> Art. 22g ust. 17 updof oraz art. 16g ust. 13 updop.

<sup>168</sup> Art. 23 ust. 1 pkt 1 lit. c updof oraz art. 16 ust. 1 pkt 1 lit. c updop.

wie o rachunkowości nie wprowadzono go. Powstaje więc problem, jak postąpić w przypadku, gdy poniesione koszty na ulepszenie nie przekraczają 3500 zł.

W tej sytuacji jednostka może:

- ujmować koszty ulepszenia dla celów bilansowych zgodnie z przepisami podatkowymi, jeżeli w polityce rachunkowości określi, że w przypadku gdy suma kosztów ulepszenia środka trwałego nie przekracza w danym roku 3500 zł, są one bezpośrednio odnoszone w koszty podstawowej działalności operacyjnej;
- zwiększyć wartość początkową środka trwałego dla celów bilansowych oraz dokonywać odpisów amortyzacyjnych niestanowiących podatkowych kosztów uzyskania przychodu, natomiast dla celów podatkowych zaksięgować koszty ulepszenia bezpośrednio do kosztów podstawowej działalności operacyjnej.

Ze względu na mniejszą pracochłonność jednostki stosują najczęściej pierwsze rozwiązanie.

Zarówno dla celów bilansowych, jak i podatkowych, wartość początkowa środka trwałego powinna być zwiększona w miesiącu, w którym dokonano ulepszenia. Nowa wartość początkowa środka trwałego stanowi podstawę dokonywania dalszych odpisów amortyzacyjnych. Suma odpisów amortyzacyjnych nie może przekroczyć nowej powiększonej wartości początkowej środka trwałego.

Kwota ulepszenia środka trwałego dokonanego przed wprowadzeniem środka do ewidencji, niezależnie od jej wysokości, zawsze zwiększa jego wartość początkową.

**Tabela 16.** Kwalifikacja kosztów ulepszenia

Wydatki na ulepszenie	Ustawa o rachunkowości	Updop, updof
• po wprowadzeniu środka trwałego do ewidencji		
do 3500 zł	Zwiększenie wartości początkowej	Odniesienie bezpośrednio w koszty działalności operacyjnej
	Odniesienie bezpośrednio w koszty działalności operacyjnej, pod warunkiem że uwzględniono to w polityce rachunkowości.	
powyżej 3500 zł	Zwiększenie wartości początkowej	Zwiększenie wartości początkowej
• przed wprowadzeniem środka trwałego do ewidencji		
niezależnie od kwoty	Zwiększenie wartości początkowej	Zwiększenie wartości początkowej

Źródło: opracowanie własne na podstawie uor oraz updof i updop.

Do ewidencji kosztów ulepszeń środków trwałych służy konto *Środki trwałe w budowie*. Zasady ewidencji na tym koncie zostały omówione w rozdz. 1 pkt 1.3. Jednostka może ewidencjonować koszty ulepszeń środków trwałych z pominięciem tego konta, jeśli łączna kwota ulepszenia nie będzie przekraczać 3500 zł.



## Przykłady

### Przykład 1. Koszty ulepszenia nie przekraczające 3500 zł w kolejnych latach

W przyjętej polityce rachunkowości jednostka określiła, że dla celów bilansowych koszty ulepszeń kwalifikowane są zgodnie z przepisami podatkowymi. Ewidencję kosztów prowadzi na kontach zespołu 4 i 5. Jednostka w 2015 r. dokonała ulepszenia środka trwałego.

28 listopada 2015 r. wydano z magazynu materiały wykorzystane do ulepszenia środka trwałego (RW):

2 500 zł      Wn Zużycie materiałów / Ma Materiały

*Analityka:*

2 500 zł      Wn Zużycie materiałów – k.p.

Księgowanie równoległe (PK):

2 500 zł      Wn Konto zespołu 5 / Ma Rozliczenie kosztów

5 grudnia 2015 r. otrzymano fakturę za wykonane prace przy ulepszeniu środka trwałego:

a) wartość netto    1 000 zł    Wn Usługi obce / Ma Rozliczenie zakupu

*Analityka:*            1 000 zł    Wn Usługi obce – k.p.

b) VAT                    230 zł    Wn VAT naliczony / Ma Rozliczenie zakupu

c) razem                1 230 zł    Wn Rozliczenie zakupu / Ma Pozostałe rozrachunki

Księgowanie równoległe (PK):

1000 zł      Wn Konto zespołu 5 / Ma Rozliczenie kosztów

W związku z tym, że suma poniesionych kosztów na ulepszenie środka trwałego nie przekroczyła 3500 zł (2500 zł + 1000 zł), jednostka nie zwiększa wartości początkowej środka trwałego zarówno dla celów podatkowych, jak i bilansowych.

12 lutego 2016 r. jednostka otrzymała fakturę za prace wykonane przy kolejnym ulepszeniu tego samego środka trwałego:

a) wartość netto    3 000 zł    Wn Usługi obce / Ma Rozliczenie zakupu

*Analityka:*            3 000 zł    Wn Usługi obce – k.p.

b) VAT	690 zł	Wn VAT naliczony / Ma Rozliczenie zakupu
c) razem	3 690 zł	Wn Rozliczenie zakupu / Ma Pozostałe rozrachunki

Księgowanie równoległe (PK):

3 000 zł      Wn Konto zespołu 5 / Ma Rozliczenie kosztów

Również w 2016 r. jednostka nie zwiększa wartości początkowej o kwotę poniesionych kosztów ulepszenia, ponieważ są one mniejsze niż 3500 zł.

*Podatkowa księga przychodów i rozchodów*

W podatkowej księdze przychodów i rozchodów w kol. 13 i 14 należy wpisać:

- 28 listopada 2015 r. koszt w kwocie 2500 zł,
- 5 grudnia 2015 r. koszt w kwocie 1000zł,
- 12 lutego 2016 r. koszt w kwocie 3000 zł.

W ewidencji środków trwałych nie dokonuje się żadnych wpisów.

## Przykład 2. Koszty ulepszenia przekraczające 3500 zł w kolejnym roku ulepszenia

W przyjętej polityce rachunkowości jednostka określiła, że dla celów bilansowych koszty ulepszeń kwalifikowane są zgodnie z przepisami podatkowymi. Ewidencję kosztów prowadzi na kontach zespołu 4 i 5. Jednostka w 2015 r. dokonała ulepszenia środka trwałego.

18 listopada 2015 r. otrzymano fakturę za prace wykonane przy ulepszeniu środka trwałego:

a) wartość netto	2 000 zł	Wn Usługi obce / Ma Rozliczenie zakupu
<i>Analityka:</i>	2 000 zł	Wn Usługi obce – k.p.
b) VAT	460 zł	Wn VAT naliczony / Ma Rozliczenie zakupu
c) razem	2 460 zł	Wn Rozliczenie zakupu / Ma Rozrachunki z dostawcami

Księgowanie równoległe (PK):

2 000 zł      Wn Konto zespołu 5 / Ma Rozliczenie kosztów

W związku z tym, że kwota poniesionych kosztów na ulepszenie środka trwałego nie przekroczyła 3500 zł, jednostka nie zwiększa wartości początkowej środka trwałego, zarówno dla celów podatkowych, jak i bilansowych.

22 lutego 2016 r. jednostka otrzymała fakturę za prace wykonane przy kolejnym ulepszeniu tego samego środka trwałego:

a) wartość netto	3 000 zł	Wn Usługi obce / Ma Rozliczenie zakupu
<i>Analityka:</i>	3000 zł	Wn Usługi obce – k.p.
b) VAT	690 zł	Wn VAT naliczony / Ma Rozliczenie zakupu
c) razem	3 690 zł	Wn Rozliczenie zakupu / Ma Pozostałe rozrachunki

Księgowanie równoległe (PK):

3 000 zł      Wn Konto zespołu 5 / Ma Rozliczenie kosztów

17 lipca 2016 r. jednostka otrzymała fakturę za prace wykonane przy ponownym ulepszeniu tego samego środka trwałego:

- |                  |          |  |
|------------------|----------|--|
| a) wartość netto | 1 200 zł | Wn Środki trwałe w budowie / Ma Rozliczenie zakupu |
| b) VAT           | 276 zł   | Wn VAT naliczony / Ma Rozliczenie zakupu           |
| c) razem         | 1 476 zł | Wn Rozliczenie zakupu / Ma Pozostałe rozrachunki   |

Nie można ująć kwoty 1200 zł w koszty podstawowej działalności operacyjnej, ponieważ suma kosztów ulepszenia w 2016 r. przekroczyła 3500 zł. Jednostka musi zwiększyć wartość początkową środka trwałego dokonując poniższych operacji:

PK – wyksięgowanie z kosztów podstawowej działalności operacyjnej kosztów ulepszenia:

3 000 zł      Wn Środki trwałe w budowie / Ma Usługi obce

*Analityka:*

3 000 zł      Ma Usługi obce – k.p.

Księgowanie równoległe (PK):

3 000 zł      Wn Rozliczenie kosztów / Ma Konto zespołu 5

OT – zwiększenie wartości początkowej środka trwałego o koszty ulepszenia w 2016 r.:

4 200 zł      Wn Środki trwałe / Ma Środki trwałe w budowie

*Podatkowa księga przychodów i rozchodów*

W podatkowej księdze przychodów i rozchodów w kol. 13 i 14 należy:

- 18 listopada 2015 r. wpisać koszt w kwocie 2000 zł,
- 22 lutego 2016 r. wpisać koszt w kwocie 3000 zł,
- 17 lipca 2016 r. wyksięgować koszt w kwocie 3000 zł (ze znakiem „-”).

W ewidencji środków trwałych należy zwiększyć wartość początkową środka trwałego o koszty ulepszenia w kwocie 4200 zł.

### **Przykład 3. Ulepszenie środka trwałego o niskiej wartości początkowej amortyzowanego jednorazowo**

11 sierpnia 2015 r. jednostka przyjęła do używania zakupiony środek trwały o wartości początkowej 3300 zł. Zgodnie z polityką rachunkowości środki trwałe, których wartość początkowa nie przekracza 3500 zł, są jednorazowo amortyzowane dla celów bilansowych i podatkowych w miesiącu wprowadzenia do ewidencji.

OT – przyjęcie środka trwałego do używania:

3 300 zł      Wn Środki trwałe / Ma Rozliczenie zakupu

PK – odpis amortyzacyjny:

3 300 zł      Wn Amortyzacja / Ma Odpisy umorzeniowe środków trwałych

*Analityka:*

3 300 zł      Wn Amortyzacja – k.p.

18 kwietnia 2016 r. dokonano ulepszenia środka trwałego na kwotę 3700 zł.

OT – zwiększenie wartości początkowej środka trwałego:

Wn *Środki trwałe* / Ma *Środki trwałe w budowie* (w przypadku więcej niż jednej faktury)  
lub

Ma *Rozliczenie zakupu* (w przypadku jednej faktury dokumentującej koszty ulepszenia)

Odpisy amortyzacyjne będą dokonywane wybraną metodą od wartości początkowej równej 7000 zł (3300 zł + 3700 zł) do momentu zrównania ich z wartością początkową. Należy pamiętać, aby uwzględnić dotychczasowy odpis 3300 zł.

*Podatkowa księga przychodów i rozchodów*

W ewidencji środków trwałych należy zwiększyć wartość początkową środka trwałego o koszty ulepszenia w kwocie 3700 zł i ustalić odpisy amortyzacyjne, które będą ujmowane w kol. 13 i 14 podatkowej księgi przychodów i rozchodów.

#### **Przykład 4. Kwota ulepszenia nieprzekraczająca 3500 zł, bilansowo zwiększająca wartość początkową**

W lipcu 2015 r. jednostka ulepszyła środek trwały o wartości początkowej 9000 zł i dotychczasowym umorzeniu 5625 zł.

Środek trwały dla celów bilansowych i podatkowych amortyzowany jest stawką 10%. W polityce rachunkowości przyjęto, że bilansowo wszystkie koszty ulepszenia, niezależnie od ich kwoty, zwiększają wartość początkową środka trwałego.

Pierwotny miesięczny odpis amortyzacyjny wynosił:  $(9000 \text{ zł} \times 10\%) / 12 \text{ miesięcy} = 75 \text{ zł}$

15 lipca 2015 r. jednostka otrzymała fakturę za prace wykonane w związku z modernizacją środka trwałego:

a) wartość netto	3 000 zł	Wn <i>Środki trwałe</i> / Ma <i>Rozliczenie zakupu</i> (OT)
b) VAT	690 zł	Wn <i>VAT naliczony</i> / Ma <i>Rozliczenie zakupu</i>
c) razem	3 690 zł	Wn <i>Rozliczenie zakupu</i> / Ma <i>Pozostałe rozrachunki</i>

Dla celów podatkowych jednostka powinna ująć kwotę modernizacji na koncie technicznym:

3 000 zł      Wn *Amortyzacja – k.p. konto techniczne*

Miesięczny odpis amortyzacyjny po ulepszeniu dla celów bilansowych wyniesie:

$[(9000 \text{ zł} + 3000 \text{ zł}) \times 10\%] / 12 \text{ miesięcy} = 100 \text{ zł}$

PK – odpis amortyzacyjny za miesiąc lipiec 2015 r. (i kolejne):<sup>169</sup>

100 zł      Wn *Amortyzacja* / Ma *Odpisy umorzeniowe środków trwałych*

<sup>169</sup> W polityce rachunkowości jednostka określiła, że pierwszy odpis po zakończeniu ulepszenia dokonywany jest w miesiącu, w którym dokonano ulepszenia.

*Analityka:*

75 zł	Wn Amortyzacja – k.p.
25 zł	Wn Amortyzacja – k.n.p.

*Podatkowa księga przychodów i rozchodów*

W podatkowej księdze przychodów i rozchodów w kol. 13 i 14 należy:

- 15 lipca 2015 r. wpisać koszt w kwocie 3000 zł,
- w lipcu 2015 r. ująć odpis amortyzacyjny w dotychczasowej kwocie, tzn. bez uwzględniania kosztów ulepszenia.

W ewidencji środków trwałych nie dokonuje się żadnych wpisów związanych z ulepszeniem środka trwałego.

## 5.2. Amortyzacja własnych środków trwałych ulepszonych po wprowadzeniu do ewidencji

Ulepszenie środka trwałego nie wpływa na metodę amortyzacji, a jedynie zmienia wartość odpisów amortyzacyjnych. Jednostka ma bowiem obowiązek kontynuowania odpisów amortyzacyjnych metodą, którą stosowała przed dokonaniem ulepszenia. W przypadku ulepszenia środka trwałego całkowicie zamortyzowanego ponowna amortyzacja również powinna być kontynuacją dotychczasowej metody. Dotyczy to zarówno amortyzacji dla celów bilansowych, jak i podatkowych.

Dla celów bilansowych pierwszy odpis od powiększonej wartości początkowej dokonuje się w zależności od tego, jakie rozwiązanie przyjęto w polityce rachunkowości:

- w miesiącu, w którym dokonano ulepszenia, ale nie wcześniej niż po zakończeniu ulepszenia<sup>170</sup> lub
- w miesiącu, w którym dokonywany jest pierwszy odpis dla celów podatkowych, jeżeli tak określono w polityce rachunkowości.

Metoda amortyzacji bilansowej, jak wcześniej wspomniano, nie może być zmieniona, ale nie dotyczy to stawki amortyzacyjnej. Wskutek obowiązku weryfikacji poprawności przyjętych okresów i stawek amortyzacyjnych, może ona zostać zwiększona lub obniżona<sup>171</sup>.

<sup>170</sup> Art. 32 ust.1 uor.

<sup>171</sup> Art. 32 ust 3 uor.



Dla celów podatkowych moment dokonania pierwszego odpisu amortyzacyjnego uzależniony jest od rodzaju metody amortyzacji. Jeżeli środek trwały amortyzowany jest metodą liniową, odpis amortyzacyjny od powiększonej wartości początkowej może być dokonany od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek trwały ulepszono<sup>172</sup>. Termin ten dotyczy również amortyzacji indywidualnej, jednak z zachowaniem dotychczasowej stawki, oraz rozpoczęcia amortyzacji środka trwałego całkowicie już zamortyzowanego.

Jeżeli środek trwały amortyzowany jest metodą degresywną i ulepszenie zostało dokonane:

- w pierwszym roku używania środka trwałego – to koszty ulepszenia zwiększają wartość początkową środka od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek trwały ulepszono;
- w kolejnych latach używania – to koszty ulepszenia zwiększają wartość początkową środka od początku roku następującego po roku, w którym środek trwały ulepszono;
- w roku, w którym nastąpiło przejście na amortyzację liniową (w kolejnych latach) – stosuje się zasady rozpoczęcia amortyzacji od ulepszanego środka trwałego, obowiązujące przy metodzie liniowej.

Jeżeli środek trwały był amortyzowany metodą degresywną i został ulepszony po całkowitym zamortyzowaniu, ponowna amortyzacja będzie dokonywana przy zastosowaniu metody liniowej od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek trwały ulepszono.

Wyłączenie z użytkowania środka trwałego w związku z dokonywaniem jego ulepszenia nie powoduje konieczności zaprzestania dokonywania odpisów amortyzacyjnych. Amortyzacji nie podlegają bowiem te środki trwałe, które nie są używane na skutek zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej na podstawie przepisów o swobodzie działalności gospodarczej albo zaprzestania działalności, w której te składniki były używane; w tym przypadku składniki te nie podlegają amortyzacji od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zawieszono lub zaprzestano tej działalności<sup>173</sup>. W sytuacji wyłączenia ulepszanego środka trwałego z używania nie zachodzi zawieszenie ani całkowite zaniechanie (likwidacja) działalności gospodarczej, w której ulepszany środek trwały był używany<sup>174</sup>.

<sup>172</sup> Art. 22h ust.1 pkt 1 updof oraz art. 16h ust. 1 pkt 1 updof.

<sup>173</sup> Art. 22c pkt 5 updof oraz art. 16c pkt 5 updof.

<sup>174</sup> Zob. interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 2 grudnia 2014 r., sygn. ITPB/415-940/14/PSZ.



## Przykłady

### Przykład 1. Amortyzacja liniowa ulepszanego środka trwałego – takie same terminy rozpoczęcia amortyzacji i stawki dla celów bilansowych i podatkowych

W dniu 6 marca 2015 r. jednostka zwiększyła dotychczasową wartość początkową środka trwałego 12 000 zł o koszty ulepszenia 6000 zł. Środek używany jest od 7 kwietnia 2013 r. i amortyzowany metodą liniową według stawki 10%. W polityce rachunkowości przyjęto, że dla celów bilansowych stosuje się zasady i metody amortyzacji podatkowej.

#### *Odpisy amortyzacyjne przed ulepszeniem*

Amortyzacja miesięczna:  $12\,000\text{ zł} \times 10\% / 12\text{ miesięcy} = 100\text{ zł}$

Dotychczasowe umorzenie liczone jest od maja 2013 r. do marca 2015 r. i wynosi:

$$100\text{ zł} \times (8 + 12 + 3) = 2300\text{ zł}$$

W marcu 2015 r. uwzględniono dotychczasową wartość odpisu amortyzacyjnego zgodnie z zasadą, że pierwszy odpis po ulepszeniu dokonywany jest w miesiącu następnym.

#### *Odpisy amortyzacyjne po ulepszeniu*

Amortyzacja miesięczna:  $(12\,000\text{ zł} + 6000\text{ zł}) \times 10\% / 12\text{ miesięcy} = 150\text{ zł}$

PK – odpis amortyzacyjny za kwiecień 2015 r. (i za kolejne miesiące):

150 zł            Wn *Amortyzacja* / Ma *Odpisy umorzeniowe środków trwałych*

*Analityka:*

150 zł            Wn *Amortyzacja – k.p.*

Czas amortyzowania ulepszanego środka trwałego wyniesie:

$$(18\,000\text{ zł} - 2300\text{ zł}) / 150\text{ zł} = 104,66\text{ miesiąca.}$$

Zwiększone odpisy amortyzacyjne w kwocie po 150 zł będą dokonywane przez 104 miesiące, tzn. od kwietnia 2015 r. do listopada 2023 r.

W miesiącu grudniu 2023 r. kwota miesięcznej amortyzacji będzie niepełna, tzn. wyniesie 100 zł, ponieważ nastąpi zrównanie sumy odpisów amortyzacyjnych ze zwiększoną wartością początkową ulepszanego środka trwałego.

#### *Podatkowa księga przychodów i rozchodów*

Kwotę ulepszenia należy ująć jedynie w ewidencji środków trwałych pod datą 6 marca 2015 r. Od kwietnia 2015 r. w kol. 13 i 14 będą wpisywane zwiększone odpisy amortyzacyjne, a w miesiącu grudniu 2023 r. odpis w kwocie 100 zł.

**Przykład 2. Amortyzacja liniowa ulepszanego środka trwałego – inne terminy rozpoczęcia amortyzacji dla celów bilansowych i podatkowych**

W dniu 6 marca 2015 r. jednostka zwiększyła dotychczasową wartość początkową środka trwałego 12 000 zł o koszty ulepszenia 6000 zł. Środek używany jest od 7 kwietnia 2013 r. amortyzowany metodą liniową według stawki 10%. Zgodnie z polityką rachunkowości rozpoczęcie odpisów amortyzacyjnych dla celów bilansowych następuje w miesiącu przyjęcia środka trwałego do używania oraz ulepszenia, natomiast stosowana metoda i stawki amortyzacji są takie same, jak dla celów podatkowych.

*Odpisy amortyzacyjne przed ulepszeniem*

Amortyzacja miesięczna:  $(12\,000\text{ zł} \times 10\%) / 12\text{ miesięcy} = 100\text{ zł}$

Dla celów bilansowych dotychczasowe umorzenie liczone jest od kwietnia 2013 r. do lutego 2015 r. i wynosi:

$$100\text{ zł} \times (9 + 12 + 2) = 2300\text{ zł}$$

Dla celów podatkowych dotychczasowe umorzenie liczone jest od maja 2013 r. do marca 2015 r. i wynosi:

$$100\text{ zł} \times (8 + 12 + 3) = 2300\text{ zł}$$

*Odpisy amortyzacyjne po ulepszeniu*

Amortyzacja miesięczna:  $(12\,000\text{ zł} + 6000\text{ zł}) \times 10\% / 12\text{ miesięcy} = 150\text{ zł}$

Zwiększone odpisy amortyzacyjne będą dokonywane przez 104 miesiące:

$$(18\,000\text{ zł} - 2300\text{ zł}) / 150\text{ zł} = 104,66\text{ miesiąca,}$$

z tym, że dla celów bilansowych od marca 2015 r. do października 2023 r., a dla celów podatkowych od kwietnia 2015 r. do listopada 2023 r.

Ostatni odpis zrównujący sumę odpisów amortyzacyjnych z wartością początkową ulepszanego środka trwałego wyniesie 100 zł:

– dla celów bilansowych w listopadzie 2023 r.,

– dla celów podatkowych w grudniu 2023 r.

PK – odpis amortyzacyjny za marzec 2015 r.

150 zł      Wn Amortyzacja / Ma Odpisy umorzeniowe środków trwałych

*Analityka:*

100 zł      Wn Amortyzacja – k.p.

50 zł      Wn Amortyzacja – n.k.p.

PK – odpis amortyzacyjny za kwiecień 2015 r. (i za kolejne miesiące):

150 zł      Wn Amortyzacja / Ma Odpisy umorzeniowe środków trwałych

*Analityka:*

150 zł      Wn Amortyzacja – k.p.

PK – odpis amortyzacyjny za listopad 2023 r.:

100 zł      Wn Amortyzacja / Ma Odpisy umorzeniowe środków trwałych

*Analityka:*

100 zł      Wn Amortyzacja – k.p.

50 zł      Wn Amortyzacja – k.p. konto techniczne

PK – odpis amortyzacyjny za grudzień 2023 r. (tylko dla celów podatkowych):

100 zł      Wn Amortyzacja – k.p. konto techniczne

*Podatkowa księga przychodów i rozchodów*

Kwotę ulepszenia należy ująć jedynie w ewidencji środków trwałych pod datą 6 marca 2015 r. W podatkowej księdze przychodów i rozchodów w kol. 13 i 14 wpisywane będą od kwietnia 2015 r. do listopada 2023 r. zwiększone odpisy amortyzacyjne, a w grudniu 2023 r. odpis 100 zł.

**Przykład 3. Amortyzacja liniowa ulepszanego środka trwałego – inne stawki amortyzacyjne dla celów bilansowych i podatkowych, termin rozpoczęcia amortyzacji bilansowej taki sam jak amortyzacji podatkowej**

W dniu 6 marca 2015 r. jednostka zwiększyła dotychczasową wartość początkową środka trwałego 12 000 zł o koszty ulepszenia 6000 zł. Środek używany jest od 7 kwietnia 2013 r. amortyzowany metodą liniową z tym, że podatkowo według stawki 10%, a bilansowo według stawki 15%. Zgodnie z polityką rachunkowości rozpoczęcie odpisów amortyzacyjnych dla celów bilansowych następuje zgodnie z przepisami podatkowymi.

*Odpisy amortyzacyjne przed ulepszeniem*Amortyzacja miesięczna bilansowa:  $(12\,000\ \text{zł} \times 15\%) / 12\ \text{miesiący} = 150\ \text{zł}$ Amortyzacja miesięczna podatkowa:  $(12\,000\ \text{zł} \times 10\%) / 12\ \text{miesiący} = 100\ \text{zł}$ 

Dla celów bilansowych i podatkowych dotychczasowe umorzenie liczone jest od maja 2013 r. do marca 2015 r. i wynosi:

- umorzenie bilansowe =  $150\ \text{zł} \times (8 + 12 + 3) = 3450\ \text{zł}$
- umorzenie podatkowe =  $100\ \text{zł} \times (8 + 12 + 3) = 2300\ \text{zł}$

*Odpisy amortyzacyjne po ulepszeniu*

Amortyzacja miesięczna dla celów bilansowych:

 $[(12\,000\ \text{zł} + 6\,000\ \text{zł}) \times 15\%] / 12\ \text{miesiący} = 225\ \text{zł}$ 

Zwiększone odpisy dokonywane będą przez 64 miesiące, tzn. od kwietnia 2015 r. do lipca 2020 r.:

 $(18\,000\ \text{zł} - 3450\ \text{zł}) / 225\ \text{zł} = 64,66\ \text{miesiąca}$ ,

a w ostatnim miesiącu amortyzacji – tj. w sierpniu 2020 r. będzie niepełny odpis (150 zł).

Amortyzacja miesięczna dla celów podatkowych:

$$[(12\,000,00 + 6\,000,00) \times 10\%] / 12 \text{ miesięcy} = 150 \text{ zł}$$

Zwiększone odpisy dokonywane będą przez 104 miesiące, tzn. od kwietnia 2015 r. do listopada 2023 r.:

$$(18\,000,00 - 2300,00) / 150,00 = 104,66 \text{ miesiąca,}$$

a w ostatnim miesiącu amortyzacji – tj. w grudniu 2023 r. będzie niepełny odpis (100 zł).

PK – odpis amortyzacyjny za kwiecień 2015 – lipiec 2020 r.

225 zł              Wn *Amortyzacja / Ma Odpisy umorzeniowe środków trwałych*

*Analityka:*

150 zł              Wn *Amortyzacja – k.p.*

75 zł                Wn *Amortyzacja – n.k.p.*

PK – odpis amortyzacyjny za sierpień 2020 r.:

150 zł              Wn *Amortyzacja / Ma Odpisy umorzeniowe środków trwałych*

*Analityka:*

150 zł              Wn *Amortyzacja – k.p.*

PK – odpis amortyzacyjny za wrzesień 2020 r. – listopad 2023 r. (tylko dla celów podatkowych):

150 zł              Wn *Amortyzacja – k.p. konto techniczne*

PK – odpis amortyzacyjny za grudzień 2023 r. (tylko dla celów podatkowych):

100 zł              Wn *Amortyzacja – k.p. konto techniczne*

*Podatkowa księga przychodów i rozchodów*

Kwotę ulepszenia należy ująć jedynie w ewidencji środków trwałych pod datą 6 marca 2015 r. W podatkowej księdze przychodów i rozchodów w kol. 13 i 14 wpisywane będą od kwietnia 2015 r. do listopada 2023 r. zwiększone odpisy amortyzacyjne 150 zł, natomiast w grudniu 2023 r. odpis 100 zł.

#### **Przykład 4. Ulepszenie w pierwszym roku używania środka trwałego amortyzowanego metodą degresywną**

W dniu 11 czerwca 2015 r. jednostka zwiększyła dotychczasową wartość początkową środka trwałego wynoszącą 36 000 zł o koszty ulepszenia 6000 zł. Środek używany jest od 22 lutego 2015 r. i amortyzowany metodą degresywną według stawki 20% z zastosowaniem współczynnika 2,0. Rozpoczęcie odpisów amortyzacyjnych i metoda amortyzacji dla celów bilansowych są zgodne z przepisami podatkowymi.

*Odpisy amortyzacyjne przed ulepszeniem*

Amortyzacja miesięczna:  $(36\,000\text{ zł} \times 20\% \times 2) / 12\text{ miesięcy} = 1200\text{ zł}$

Dotychczasowe umorzenie liczone jest od marca do czerwca 2015 r. i wynosi:

$1\,200,00 \times 4\text{ miesiące} = 4800\text{ zł}$

W czerwcu 2015 r. uwzględniono dotychczasową wartość odpisu amortyzacyjnego zgodnie z zasadą, że pierwszy odpis po ulepszeniu dokonywany jest w miesiącu następnym.

*Odpisy amortyzacyjne po ulepszeniu*

Amortyzacja miesięczna:  $[(36\,000\text{ zł} + 6000\text{ zł}) \times 20\% \times 2] / 12\text{ miesięcy} = 1400\text{ zł}$

PK – odpis amortyzacyjny w miesiącach lipiec – grudzień 2015 r.:

1 400 zł      Wn *Amortyzacja / Ma Odpisy umorzeniowe środków trwałych*

*Analityka:*

1 400 zł      Wn *Amortyzacja – k.p.*

W kolejnych latach odpisy amortyzacyjne będą ustalane zgodnie z zasadami amortyzacji degresywnej.

Miesięczny odpis amortyzacyjny w 2016 r. będzie następujący:

$[42\,000\text{ zł} - (4800 + 1400\text{ zł} \times 6\text{ miesięcy})] \times 40\% / 12\text{ miesięcy} = 960\text{ zł}$ .

*Podatkowa księga przychodów i rozchodów*

Kwotę ulepszenia należy ująć jedynie w ewidencji środków trwałych pod datą 11 czerwca 2015 r. W podatkowej księdze przychodów i rozchodów w kol. 13 i 14 wpisywane będą od lipca 2015 r. miesięczne odpisy amortyzacyjne w kwocie ustalonej dla poszczególnych lat.

**Przykład 5. Ulepszenie w drugim roku używania środka trwałego amortyzowanego metodą degresywną; podatkowe zasady i metoda amortyzacji stosowane są również dla celów bilansowych**

W dniu 11 lipca 2015 r. jednostka zwiększyła dotychczasową wartość początkową środka trwałego wynoszącą 36 000 zł o koszty ulepszenia 6000 zł. Środek używany jest od 15 września 2014 r. i amortyzowany metodą degresywną według stawki 10% z zastosowaniem współczynnika 2,0. Rozpoczęcie odpisów amortyzacyjnych i metoda amortyzacji dla celów bilansowych są zgodne z przepisami podatkowymi.

Odpisy amortyzacyjne przed ulepszeniem:

- październik – grudzień 2014 r. dla celów bilansowych i podatkowych

Miesięczny odpis amortyzacyjny:

$(36\,000,00\text{ zł} \times 10\% \times 2) / 12\text{ miesięcy} = 600,00\text{ zł}$

PK – odpis amortyzacyjny za październik (i kolejne miesiące do grudnia) 2014 r.:

600,00 zł      Wn *Amortyzacja* / Ma *Odpisy umorzeniowe środków trwałych*

*Analityka:*

600,00 zł      Wn *Amortyzacja – k.p.*

Amortyzacja za rok 2014:

600,00 zł × 3 miesiące = 1800,00 zł

- styczeń – lipiec 2015 r. dla celów bilansowych i podatkowych

Miesięczny odpis amortyzacyjny:

$[(36\,000,00\ \text{zł} - 1800,00\ \text{zł}) \times 20\%] / 12\ \text{miesiący} = 570,00\ \text{zł}$

PK – odpis amortyzacyjny za styczeń (i kolejne miesiące do lipca) 2015 r.:

570,00 zł      Wn *Amortyzacja* / Ma *Odpisy umorzeniowe środków trwałych*

*Analityka:*

570 zł      Wn *Amortyzacja – k.p.*

Odpis amortyzacyjny po ulepszeniu w 2015 r. – kontynuacja odpisów amortyzacyjnych w dotychczasowej kwocie 570 zł, ponieważ zmiana wartości stanowiącej podstawę dokonywania odpisów amortyzacyjnych może nastąpić od początku następnego roku, tzn. 2016 r.:

- sierpień – grudzień 2015 dla celów bilansowych i podatkowych

PK – odpis amortyzacyjny za sierpień (i kolejne miesiące do grudnia) 2015r.:

570,00 zł      Wn *Amortyzacja* / Ma *Odpisy umorzeniowe środków trwałych*

*Analityka:*

570,00 zł      Wn *Amortyzacja – k.p.*

Amortyzacja za lata 2014–2015:

1800,00 zł + 570,00 zł × 12 miesięcy = 8640,00 zł

Odpisy amortyzacyjne w 2016 r. (nastąpi zwiększenie wartości początkowej i podstawy dokonywania odpisów amortyzacyjnych)

Miesięczny odpis amortyzacyjny:

$[(36\,000,00\ \text{zł} + 6000,00\ \text{zł} - 8640,00\ \text{zł}) \times 20\%] / 12\ \text{miesiący} = 556,00\ \text{zł}$

PK – odpis amortyzacyjny za styczeń (i kolejne do grudnia) 2016 r.

556,00 zł      Wn *Amortyzacja* / Ma *Odpisy umorzeniowe środków trwałych*

*Analityka:*

556,00 zł      Wn *Amortyzacja – k.p.*

Amortyzacja za lata 2014 – 2016:

8640,00 zł + 556,00 zł × 12 miesięcy = 15 312,00 zł

Odpisy amortyzacyjne w 2017 r.

Miesięczny odpis amortyzacyjny:

$[(36\,000,00\ \text{zł} + 6000,00\ \text{zł} - 15\,312,00\ \text{zł}) \times 20\%] / 12\ \text{miesiący} = 444,80\ \text{zł}$

PK – odpis amortyzacyjny za styczeń (i kolejne do grudnia) 2017 r.

444,80 zł Wn *Amortyzacja / Ma Odpisy umorzeniowe środków trwałych*

*Analityka:*

444,80 zł Wn *Amortyzacja – k.p.*

Amortyzacja za lata 2014–2017:

$15\,312,00\text{ zł} + 444,80\text{ zł} \times 12\text{ miesięcy} = 20\,649,60\text{ zł}$

Odpisy amortyzacyjne w 2018 r.

Miesięczny odpis amortyzacyjny:

$[(36\,000,00\text{ zł} + 6000,00\text{ zł} - 20\,649,60\text{ zł}) \times 20\%] / 12\text{ miesięcy} = 355,84\text{ zł}$

PK – odpis amortyzacyjny za styczeń (i kolejne do grudnia) 2018 r.

355,84 zł Wn *Amortyzacja / Ma Odpisy umorzeniowe środków trwałych*

*Analityka:*

355,84 zł Wn *Amortyzacja – k.p.*

Amortyzacja za lata 2014–2018:

$20\,649,60\text{ zł} + 355,84\text{ zł} \times 12\text{ miesięcy} = 24\,919,68\text{ zł}$

Odpisy amortyzacyjne w 2019 r.

$(36\,000,00\text{ zł} + 6000,00\text{ zł} - 24\,919,68\text{ zł}) \times 20\% = 3416,06\text{ zł}$

Roczna kwota amortyzacji (3416,06 zł) byłaby niższa od rocznej kwoty amortyzacji obliczonej przy zastosowaniu metody liniowej ( $42\,000,00\text{ zł} \times 10\% = 4200,00\text{ zł}$ ), w związku z tym od 2019 r. do całkowitego zamortyzowania jednostka dokonuje dalszych odpisów amortyzacyjnych metodą liniową.

Miesięczny odpis amortyzacyjny:  $4200,00\text{ zł} / 12\text{ miesięcy} = 350,00\text{ zł}$

*Podatkowa księga przychodów i rozchodów*

Kwotę ulepszenia należy ująć w ewidencji środków trwałych jako zwiększenie wartości początkowej na dzień 1 stycznia 2016 r. W podatkowej księdze przychodów i rozchodów w kol. 13 i 14 od stycznia 2016 r. wpisywane będą miesięczne odpisy amortyzacyjne w kwocie ustalonej dla poszczególnych lat uwzględniające ulepszenie.

#### **Przykład 6. Ulepszenie środka trwałego amortyzowanego metodą degresywną po przejściu na metodę liniową; podatkowe zasady i metoda amortyzacji stosowane są również dla celów bilansowych**

W dniu 7 lutego 2016 r. jednostka zwiększyła dotychczasową wartość początkową środka trwałego wynoszącą 36 000 zł o koszty ulepszenia 6000 zł. Środek używany jest od 10 czerwca 2013 r. i amortyzowany metodą degresywną według stawki 20% z zastosowaniem współczynnika 2,0. Rozpoczęcie odpisów amortyzacyjnych i metoda amortyzacji dla celów bilansowych są zgodne z przepisami podatkowymi.



Odpisy amortyzacyjne przed ulepszeniem:

- lipiec – grudzień 2013 r. dla celów bilansowych i podatkowych

miesięczny odpis amortyzacyjny:

$$(36\,000\text{ zł} \times 20\% \times 2) / 12\text{ miesięcy} = 1200\text{ zł}$$

PK – odpis amortyzacyjny za lipiec (i kolejne miesiące do grudnia) 2013 r.:

$$1200\text{ zł} \quad \text{Wn Amortyzacja / Ma Odpisy umorzeniowe środków trwałych}$$

*Analityka:*

$$1200\text{ zł} \quad \text{Wn Amortyzacja – k.p.}$$

Amortyzacja za rok 2013:

$$1200\text{ zł} \times 6\text{ miesięcy} = 7200\text{ zł}$$

- styczeń – grudzień 2014 r. dla celów bilansowych i podatkowych

Miesięczny odpis amortyzacyjny:

$$[(36\,000\text{ zł} - 7200\text{ zł}) \times 40\%] / 12\text{ miesięcy} = 960\text{ zł}$$

PK – odpis amortyzacyjny za styczeń (i kolejne miesiące do grudnia) 2014 r.:

$$960\text{ zł} \quad \text{Wn Amortyzacja / Ma Odpisy umorzeniowe środków trwałych}$$

*Analityka:*

$$960\text{ zł} \quad \text{Wn Amortyzacja – k.p.}$$

Amortyzacja za lata 2013–2014:

$$7200\text{ zł} + 960\text{ zł} \times 12\text{ miesięcy} = 18\,720\text{ zł}$$

- styczeń – grudzień 2015 r. dla celów bilansowych i podatkowych

$$(36\,000\text{ zł} - 18\,720\text{ zł}) \times 40\% = 6912\text{ zł}$$

Roczna kwota amortyzacji (6912 zł) byłaby niższa od rocznej kwoty amortyzacji obliczonej przy zastosowaniu metody liniowej ( $36\,000\text{ zł} \times 20\% = 7200\text{ zł}$ ), w związku z tym od 2015 r. jednostka dokonuje dalszych odpisów amortyzacyjnych metodą liniową.

Miesięczny odpis amortyzacyjny:  $7200\text{ zł} / 12\text{ miesięcy} = 600\text{ zł}$

PK – odpis amortyzacyjny za styczeń (i kolejne miesiące do grudnia) 2015 r.:

$$600\text{ zł} \quad \text{Wn Amortyzacja / Ma Odpisy umorzeniowe środków trwałych}$$

*Analityka:*

$$600\text{ zł} \quad \text{Wn Amortyzacja – k.p.}$$

Amortyzacja za lata 2013–2015:

$$18\,720\text{ zł} + 7200\text{ zł} = 25\,920\text{ zł}$$

- styczeń – luty 2016 r. dla celów bilansowych i podatkowych

PK – odpis amortyzacyjny za styczeń (i luty) 2016 r.:

$$600\text{ zł} \quad \text{Wn Amortyzacja / Ma Odpisy umorzeniowe środków trwałych}$$

*Analityka:*

$$600\text{ zł} \quad \text{Wn Amortyzacja – k.p.}$$

Odpisy amortyzacyjne po ulepszeniu:

Ponieważ jednostka ulepszyła środek trwały po przejściu z metody degressywnej na liniową, zwiększa wartość początkową środka w miesiącu, w którym dokonała ulepszenia, a odpisy amortyzacyjne od tak ustalonej wartości będą dokonywane od następnego miesiąca, tzn. od marca.

- miesięczny odpis amortyzacyjny za marzec – grudzień 2016 r.:

$$[(36\,000\text{ zł} + 6\,000\text{ zł}) \times 20\%] / 12\text{ miesięcy} = 700\text{ zł}$$

PK – odpis amortyzacyjny za marzec (i kolejne miesiące do całkowitego zamortyzowania; ostatni odpis jako wyrównawczy będzie mniejszy):

700 zł            Wn *Amortyzacja* / Ma *Odpisy umorzeniowe środków trwałych*

*Analityka:*

700 zł            Wn *Amortyzacja – k.p.*

*Podatkowa księga przychodów i rozchodów*

W podatkowej księdze przychodów i rozchodów w kol. 13 i 14 miesięczne wpisy amortyzacji będą następujące:

- lipiec – grudzień 2013 r. – 1200 zł,
- styczeń – grudzień 2014 r. – 960 zł,
- styczeń – grudzień 2015 r. – 600 zł,
- styczeń – luty 2016 r. – 600 zł,
- od marca 2016 r. – 700 zł, a ostatni odpis jako wyrównawczy w mniejszej kwocie.

Kwotę ulepszenia należy ująć w ewidencji środków trwałych jako zwiększenie wartości początkowej w lutym 2016 r.

#### **Przykład 7. Amortyzacja po ulepszeniu środka trwałego całkowicie zamortyzowanego**

Jednostka użytkuje całkowicie zamortyzowany środek trwały o wartości początkowej 70 000 zł. Stawka amortyzacyjna dla celów podatkowych i bilansowych wynosi 14%.

W październiku 2015 r. dokonano jego ulepszenia.

Faktura za ulepszenie środka trwałego otrzymana 25 października 2015 r.:

a) wartość netto    5 000 zł    Wn *Środki trwałe w budowie* / Ma *Rozliczenie zakupu*

b) VAT                1 150 zł    Wn *VAT naliczony* / Ma *Rozliczenie zakupu*

c) razem             6 150 zł    Wn *Rozliczenie zakupu* / Ma *Pozostałe rozrachunki*

OT – zwiększenie wartości początkowej środka trwałego:

5000 zł            Wn *Środki trwałe* / Ma *Środki trwałe w budowie*

W listopadzie dokonano odpisu amortyzacyjnego:

$$[(70\,000\text{ zł} + 5\,000\text{ zł}) \times 14\%] / 12\text{ miesięcy} = 875\text{ zł}$$

PK – odpis amortyzacyjny za miesiąc listopad 2015 r.:

875 zł              Wn *Amortyzacja* / Ma *Odpisy umorzeniowe środków trwałych*

*Analityka:*

875 zł              Wn *Amortyzacja – k.p.*

Jednostka będzie dokonywała miesięcznych odpisów amortyzacyjnych w kwocie 875 zł przez 5 miesięcy (listopad – grudzień 2015 r. oraz styczeń – marzec 2016 r.). W kwietniu odpis wyniesie 625 zł, ponieważ nastąpi zrównanie sumy odpisów amortyzacyjnych z wartością ulepszenia.

Uwaga

Gdyby ulepszenie dotyczyło środka trwałego całkowicie zamortyzowanego metodą degresywną, zwiększenia wartości początkowej dokonuje się w miesiącu ulepszenia, a odpisów amortyzacyjnych od następnego miesiąca metodą liniową.

*Podatkowa księga przychodów i rozchodów*

Kwotę ulepszenia należy ująć jedynie w ewidencji środków trwałych pod datą 25 października 2015 r. W podatkowej księdze przychodów i rozchodów w kol. 13 i 14 wpisywane będą od listopada 2015 r. do marca 2016 r. odpisy amortyzacyjne w kwocie 875 zł, a kwietniu 2016 r. odpis w kwocie 625 zł.

#### **Przykład 8. Amortyzacja po ulepszeniu środka trwałego zamortyzowanego metodą jednorazową dla małych podatników**

Jednostka będąca małym podatnikiem w dniu 25 kwietnia 2015 r. przyjęła do używania środek trwały o wartości początkowej 84 000 zł. Dla celów bilansowych rozpoczęcie odpisów amortyzacyjnych następuje w miesiącu przyjęcia środka do używania oraz ulepszenia.

OT – przyjęcie środka trwałego do używania:

84 000 zł              Wn *Środki trwałe* / Ma *Rozliczenie zakupu*

W tym samym dniu dokonała odpisu amortyzacyjnego:

- a) dla celów podatkowych, jednorazowo odpisując amortyzację w kwocie 84 000 zł w ramach limitu,
- b) dla celów bilansowych 1000 zł (jednostka przyjęła ekonomiczny okres użyteczności środka 84 miesiące).

PK – amortyzacja za kwiecień:

1 000 zł              Wn *Amortyzacja* / Ma *Odpisy umorzeniowe środków trwałych*

*Analityka:*

1 000 zł              Wn *Amortyzacja – k.p.*

83 000 zł              Wn *Amortyzacja – k.p. konto techniczne* (84 000 zł – 1000 zł)

PK – amortyzacja za miesiąc maj:

1 000 zł      Wn *Amortyzacja / Ma Odpisy umorzeniowe środków trwałych*

*Analityka:*

1 000 zł      Wn *Amortyzacja – k.n.p.*

14 czerwca 2015 r., zakończyła ulepszenie środka trwałego na kwotę 16 800 zł.

OT – zwiększenie wartości początkowej wskutek ulepszenia:

16 800 zł      Wn *Środki trwałe / Ma Środki trwałe w budowie*

Odpis amortyzacyjny po ulepszeniu:

a) dla celów podatkowych – kwota ulepszenia może być jednorazowo zamortyzowana w ramach limitu,

b) dla celów bilansowych:

$(84\,000\text{ zł} + 16\,800\text{ zł}) / 84\text{ miesiące} = 1200\text{ zł}$

PK – amortyzacja w czerwcu 2015 r.:

1 200 zł      Wn *Amortyzacja / Ma Odpisy umorzeniowe środków trwałych*

*Analityka:*

1 200 zł      Wn *Amortyzacja – k.p.*

15 600 zł      Wn *Amortyzacja – k.p. konto techniczne (16 800 – 1200)*

PK – amortyzacja w lipcu 2015 r. (i kolejnych):

1 200 zł      Wn *Amortyzacja / Ma Odpisy umorzeniowe środków trwałych*

*Analityka:*

1 200 zł      Wn *Amortyzacja – k.n.p.*

Uwaga

Gdyby jednostka dokonała ulepszenia po 2015 r., to kwota ulepszenia zwiększyłaby wartość początkową środka trwałego, ale dla celów podatkowych nie mogłaby być jednorazowo ujęta w kosztach (zamortyzowana w ramach limitu). W tym przypadku podatnik dokonywałby amortyzacji zgodnie z przyjętą metodą podatkową od miesiąca następującego po zakończeniu ulepszenia.

*Podatkowa księga przychodów i rozchodów*

Pod datą 14 czerwca 2015 r. kwotę ulepszenia należy ująć w ewidencji środków trwałych, a także w podatkowej księdze przychodów i rozchodów w kol. 13 i 14 wpisać jednorazowo kwotę amortyzacji 16 800 zł.

### 5.3. Amortyzacja własnych środków trwałych ulepszonych przed wprowadzeniem do ewidencji

Środki trwałe ulepszone przed wprowadzeniem po raz pierwszy do ewidencji mogą być amortyzowane różnymi metodami, w tym również metodą indywidualną. Aby jednak z niej skorzystać, muszą zostać spełnione określone warunki, które przedstawiono w tabeli 17.

**Tabela 17.** Kryteria uznania środka trwałego za ulepszony przed wprowadzeniem do ewidencji

Lp.	Wyszczególnienie	Kryteria uznania środka trwałego za ulepszony przed wprowadzeniem do ewidencji
1.	Środki trwałe zaliczone do grupy 3–6 i 8 KŚT oraz środki transportu, włączając samochody osobowe	Wydatki poniesione na ich ulepszenie stanowią co najmniej 20% wartości początkowej
2.	Budynki i budowle	Wydatki poniesione na ich ulepszenie stanowią co najmniej 30% wartości początkowej

Źródło: opracowanie własne na podstawie art. 22j ust. 2 pkt 2, ust. 3 pkt 2 updog oraz art. 16j ust. 2 pkt 2, ust. 3 pkt 2 updog.

Okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych metodą indywidualną nie może być krótszy niż przedstawiony w tabeli 14.

Koszty poniesione na ulepszenie środka trwałego przed wprowadzeniem środka trwałego do ewidencji, niezależnie od ich wysokości, zawsze zwiększają jego wartość początkową.



#### Przykłady

##### Przykład 1. Amortyzacja indywidualna budynku ulepszanego przed wprowadzeniem do ewidencji

Jednostka zakupiła w maju parterowy budynek o wartości netto 260 000 zł wynikającej z faktury:

260 000 zł      Wn Środki trwałe w budowie / Ma Rozliczenie zakupu

Przed wprowadzeniem go do ewidencji jednostka dobudowała w czerwcu poddasze użytkowe, na które poniosła koszty o wartości netto 120 000 zł i w tym samym miesiącu wprowadziła budynek do ewidencji środków trwałych:

120 000 zł      Wn *Środki trwałe w budowie* / Ma *Rozliczenie zakupu*

OT – przyjęcie budynku do używania:

380 000 zł      Wn *Środki trwałe* / Ma *Środki trwałe w budowie*

Dla celów podatkowych jednostka może zastosować metodę indywidualnej amortyzacji (10 lat), ponieważ poniesione koszty ulepszenia (120 000 zł) były wyższe niż 30% wartości początkowej zakupionego budynku (tzn. od kwoty wynoszącej 78 000 zł).

Dla celów bilansowych jednostka przyjęła 10-letni okres amortyzacji budynku oraz rozpoczęcia odpisów amortyzacyjnych zgodnie z prawem podatkowym.

Amortyzacja miesięczna:

$[(260\,000\text{ zł} + 120\,000\text{ zł}) / 10\text{ lat}] / 12\text{ miesięcy} = 3166,66\text{ zł}$

PK – odpis amortyzacyjny za miesiąc lipiec (i kolejne):

3166,66 zł      Wn *Amortyzacja* / Ma *Odpisy umorzeniowe środków trwałych*

*Analityka:*

3166,66 zł      Wn *Amortyzacja – k.p.*

*Podatkowa księga przychodów i rozchodów*

Po zakończeniu ulepszenia w czerwcu budynek należy wprowadzić do ewidencji środków trwałych w wartości początkowej 380 000 zł. W podatkowej księdze przychodów i rozchodów w kol. 13 i 14 od lipca wpisywane będą miesięczne odpisy amortyzacyjne w kwocie 3166,66 zł.

#### **Przykład 2. Amortyzacja indywidualna maszyny ulepszonej przed wprowadzeniem do ewidencji**

12 lutego 2016 r. jednostka zakupiła maszynę (KŚT 517) o wartości netto 9500 zł, którą ujęła w księgach rachunkowych w następujący sposób.

9 500 zł      Wn *Środki trwałe w budowie* / Ma *Rozliczenie zakupu*

13 lutego 2016 r. dokonała ulepszenia maszyny na kwotę 2500 zł i wprowadziła ją do ewidencji:

2 500 zł      Wn *Środki trwałe w budowie* / Ma *Rozliczenie zakupu*

OT – przyjęcie maszyny do używania:

12 000 zł      Wn *Środki trwałe* / Ma *Środki trwałe w budowie*

Dla celów podatkowych jednostka może zastosować metodę indywidualnej amortyzacji, ponieważ poniesione koszty ulepszenia (2500 zł) są wyższe niż 20% wartości początkowej zakupionej maszyny (tzn. od kwoty wynoszącej 1900 zł). Wartość początkowa maszyny po ulepszeniu nie przekracza 25 000 zł, dlatego przyjęto okres amortyzacji 24 miesiące. Dla celów bilansowych amortyzacji jednostka stosuje przepisy podatkowe.

Amortyzacja miesięczna dla celów bilansowych i podatkowych:

12 000 zł / 24 miesiące = 500 zł

PK – odpis amortyzacyjny za marzec 2016 r. (i kolejne, aż do zrównania amortyzacji z wartością początkową):

500 zł              Wn *Amortyzacja* / Ma *Odpisy umorzeniowe środków trwałych*

*Analityka:*

500 zł              Wn *Amortyzacja – k.p.*

*Podatkowa księga przychodów i rozchodów*

Po zakończeniu ulepszenia maszynę należy wprowadzić do ewidencji środków trwałych w wartości początkowej 12 000 zł. W podatkowej księdze przychodów i rozchodów w kol. 13 i 14 od marca wpisywane będą miesięczne odpisy amortyzacyjne w kwocie 500 zł.

## 5.4. Ulepszenie (inwestycje) w obcych środkach trwałych

Ulepszenia dokonywane w środkach trwałych niestanowiących własności jednostki (tzw. obcych) uregulowane są zarówno przepisami ustawy o rachunkowości, jak i ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz od osób prawnych. W aspekcie:

- bilansowym – funkcjonują pod nazwą „ulepszenia w obcych środkach trwałych”,
- podatkowym – funkcjonują pod nazwą „inwestycje w obcym środku trwałym”.

W praktyce gospodarczej często używa się zamiennie tych pojęć. Należy jednak pamiętać, że skutki bilansowe i podatkowe nie są takie same.

Przepisy ustawy o rachunkowości, w odróżnieniu od przepisów podatkowych, nie określają kwoty nakładów warunkującej ich zaliczenie do ulepszenia w obcym środku trwałym. W związku z tym jednostka może napotkać pewne problemy w ewidencji takich wydatków, gdy ich kwota nie przekracza 3500 zł. Dla celów

podatkowych nie ma bowiem możliwości ujęcia takich wydatków jako inwestycji w obcy środek trwały. W takiej sytuacji jednostka może:

- 1) wartość poniesionych wydatków ująć w ciężar kosztów podstawowej działalności operacyjnej – jeżeli w polityce rachunkowości określi kryterium kwotowe 3500 zł ograniczające zakwalifikowanie poniesionych wydatków jako ulepszenia w obcym środku trwałym;
- 2) dla celów bilansowych wprowadzić poniesione wydatki do ewidencji środków trwałych jako ulepszenie w obcym środku trwałym oraz dokonywać odpisów amortyzacyjnych na zasadach ogólnych niestanowiących podatkowych kosztów uzyskania przychodu; natomiast dla celów podatkowych zaksięgować koszty ulepszenia bezpośrednio do kosztów podstawowej działalności operacyjnej;
- 3) dla celów bilansowych wprowadzić poniesione wydatki do ewidencji środków trwałych jako ulepszenie w obcym środku trwałym oraz dokonać jednorazowego odpisu amortyzacyjnego niestanowiącego podatkowego kosztu uzyskania przychodu; natomiast dla celów podatkowych zaksięgować koszty ulepszenia bezpośrednio do kosztów podstawowej działalności operacyjnej.

Po przyjęciu ulepszenia w obcym środku trwałym do używania wszystkie poniesione wcześniej na niego nakłady, niezależnie od ich charakteru, stanowią ulepszenie (inwestycję) podlegające amortyzacji, zarówno dla celów bilansowych, jak i podatkowych. Wartość początkową ulepszenia (inwestycji) w obcych środkach trwałych ustala się według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia.

Ewidencja księgowa będzie podobna do ewidencji ulepszenia własnego środka trwałego, z tym że w analityce do konta *Środki trwałe* należy ująć *Ulepszenia w obcych środkach trwałych*.

W przypadku nakładów na obcy środek trwały ponoszonych już w trakcie jego używania należy brać pod uwagę, czy mają one charakter remontu, czy ulepszenia. Jeżeli po przyjęciu ulepszenia (inwestycji) w obcym środku trwałym do używania jednostka poniesie kolejne wydatki na jego modernizację, adaptację, rozbudowę, przebudowę, rekonstrukcję, to:

- dla celów podatkowych:
  - wydatki przekraczające 3500 zł powinny zwiększyć wartość początkową istniejącej już inwestycji<sup>175</sup>,

---

<sup>175</sup> Zob. interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 2 lipca 2012 r., sygn. IPPB3/423-215/12-2/EŻ.



- wydatki nieprzekraczające lub równe 3500 zł powinny zostać ujęte w kosztach podstawowej działalności operacyjnej;
- dla celów bilansowych:
  - wydatki przekraczające 3500 zł powinny zwiększyć wartość początkową istniejącego już ulepszenia,
  - wydatki nieprzekraczające lub równe 3500 zł powinny zostać ujęte, w zależności od przyjętej polityki rachunkowości, jako:
    - wydatki zwiększające wartość początkową istniejącego już ulepszenia, z zachowaniem dotychczasowych zasad amortyzacji,
    - wydatki odniesione bezpośrednio w ciężar kosztów podstawowej działalności operacyjnej.

**Tabela 18.** Kwalifikacja kosztów ulepszenia w obcym środku trwałym w aspekcie bilansowym i podatkowym

Wydatki na ulepszenie	Ustawa o rachunkowości	Updop, updof
poniesione przed przyjęciem obcego środka trwałego do używania		
Do 3500 zł	Odrębny środek trwały	Odniesienie bezpośrednio w koszty działalności operacyjnej
	Odniesienie bezpośrednio w koszty działalności operacyjnej pod warunkiem, że taką możliwość uwzględniono w polityce rachunkowości	
Powyżej 3500 zł	Odrębny środek trwały	Odrębny środek trwały
poniesione w trakcie używania obcego środka trwałego		
Do 3500 zł	Zwiększenie wartości początkowej dotychczasowego ulepszenia	Odniesienie bezpośrednio w koszty działalności operacyjnej
	Odniesienie bezpośrednio w koszty działalności operacyjnej pod warunkiem, że taką możliwość uwzględniono w polityce rachunkowości	
Powyżej 3500 zł	Zwiększenie wartości początkowej dotychczasowego ulepszenia	Zwiększenie wartości początkowej dotychczasowej inwestycji

Źródło: opracowanie własne na podstawie uor oraz updof i updop.

Ulepszenie w obcym środku trwałym ujmuje się w ewidencji środków trwałych jako odrębny środek trwały, ale nadając mu numer grupy KŚT, do której należy ulepszany obiekt. Jest to o tyle istotne, gdyż przypisanie do danej grupy KŚT rzutuje na metodę oraz wysokość odpisów amortyzacyjnych dla celów podatkowych.

Dla celów bilansowych odpisów amortyzacyjnych ulepszenia w obcym środku trwałym dokonuje się zgodnie z zasadami ogólnymi<sup>176</sup> – podobnie jak dla innych środków trwałych.

Przy ustalaniu okresu amortyzacji i rocznej stawki amortyzacyjnej uwzględnia się okres ekonomicznej użyteczności ulepszenia. W tym przypadku można przyjąć, że okres ten jest wyznaczany przez czas trwania zawartej umowy na korzystanie ze środka trwałego. Można też przyjąć stawkę wynikającą z przepisów podatkowych.

W przypadku inwestycji w obcych środkach trwałych (inaczej niż przy środkach trwałych stanowiących własność lub współwłasność podatnika) nie ma znaczenia przewidywany okres używania tej inwestycji, który może być nawet krótszy niż rok. Inwestycje te podatnik musi traktować jako podlegające amortyzacji środki trwałe.

Dla celów podatkowych przyjęte do używania inwestycje w obcych środkach trwałych mogą być amortyzowane przy zastosowaniu:

- stawek z Wykazu rocznych stawek amortyzacyjnych właściwych dla ulepszanego środka;
- indywidualnych stawek dla używanych lub ulepszonych środków trwałych po raz pierwszy wprowadzonych do ewidencji, z tym że dla inwestycji w obcych budynkach (lokalach) lub budowlach okres amortyzacji nie może być krótszy niż 10 lat<sup>177</sup>;
- jednorazowego odpisu w ramach limitu 50 000 euro, jeżeli podmiot spełnia warunki do zastosowania takiego odpisu<sup>178</sup>.

---

<sup>176</sup> Art. 32 uor.

<sup>177</sup> Art. 22j ust. 4 pkt 1 updof oraz art. 16j ust. 4 updop.

<sup>178</sup> Zob. interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 26 czerwca 2008 r., sygn. ILPB1/415-237/08-2/AA.



## Przykłady

### Przykład 1. Ulepszenie (inwestycja) w obcym środku trwałym przekraczające 3500 zł

Jednostka zawarła umowę najmu lokalu na gabinet kosmetyczny. Ze względu na specyfikę prowadzonej działalności lokal wymagał adaptacji. Jednostka odlicza VAT w całości.

15 marca 2015 r. otrzymano fakturę wraz z materiałami budowlanymi:

- a) wartość netto    5 400 zł    Wn *Środki trwałe w budowie* / Ma *Rozliczenie zakupu*
- b) VAT                1 242 zł    Wn *VAT naliczony* / Ma *Rozliczenie zakupu*
- c) suma faktury    6 642 zł    Wn *Rozliczenie zakupu* / Ma *Pozostałe rozrachunki*

17 kwietnia 2015 r. otrzymano fakturę od wykonawcy za wykonane prace przy ulepszeniu (inwestycji) gabinetu:

- a) wartość netto    6 000 zł    Wn *Środki trwałe w budowie* / Ma *Rozliczenie zakupu*
- b) VAT                13 80 zł    Wn *VAT naliczony* / Ma *Rozliczenie zakupu*
- c) suma faktury    7 380 zł    Wn *Rozliczenie zakupu* / Ma *Pozostałe rozrachunki*

18 kwietnia 2015 r. przyjęto lokal do używania:

OT – wprowadzenie ulepszenia do ewidencji:

11 400 zł      Wn *Środki trwałe* / Ma *Środki trwałe w budowie*

*Analityka:*

11 400 zł      Wn *Ulepszenia w obcych środkach trwałych*

Jednostka przyjęła dla celów bilansowych i podatkowych 10-letni okres amortyzacji zgodnie z zasadami amortyzacji metody indywidualnej dla środków trwałych ulepszonych i używanych.

Miesięczny odpis amortyzacyjny wyniesie:

11 400 zł / 120 miesięcy = 95 zł

PK – odpis amortyzacyjny za maj (i kolejne miesiące):

95 zł            Wn *Amortyzacja* / Ma *Odpisy umorzeniowe środków trwałych*

*Analityka:*

95 zł            Wn *Amortyzacja – k.p.*

*Podatkowa księga przychodów i rozchodów*

W podatkowej księdze przychodów i rozchodów w kol. 13 i 14 należy uwzględnić od miesiąca maja tylko miesięczną kwotę amortyzacji 95 zł stanowiącą koszt podatkowy. Natomiast w ewidencji środków trwałych powinna być ujęta pod datą

18 kwietnia 2015 r. cała kwota inwestycji w obcym lokalu (11 400 zł) i ustalone od niej odpisy amortyzacyjne.

### Przykład 2. Ulepszenie w obcym środku trwałym nieprzekraczające 3500 zł

Jednostka w wynajmowanym lokalu wymieniła drzwi na antywłamaniowe.

24 sierpnia 2015 r. otrzymała fakturę za wykonaną usługę:

- |                  |          |  |   |
|------------------|----------|--|---|
| a) wartość netto | 2 400 zł | –  | – |
| b) VAT           | 552 zł   | Wn VAT naliczony / Ma Rozliczenie zakupu         |   |
| c) razem         | 2 952 zł | Wn Rozliczenie zakupu / Ma Pozostałe rozrachunki |   |

Dla celów podatkowych wartość netto będzie ujęta jako koszt podatkowy (koszty ulepszenia nie przekraczają 3500 zł, dlatego nie mogą być potraktowane jako inwestycja w obcym środku trwałym), natomiast dla celów bilansowych księgowanie uzależnione będzie od przyjętej polityki rachunkowości.

Dekretacja wymiany drzwi w przypadku, gdy zgodnie z polityką rachunkowości wydatki na ulepszenie obcego środka trwałego nieprzekraczającego 3500 zł:

- 1) ujmowane są w całości jako koszty podstawowej działalności operacyjnej
- 2 400 zł      Wn Usługi obce / Ma Rozliczenie zakupu

*Analityka:*

2 400 zł      Wn Usługi obce – k.p.

- 2) ujmowane są jako odrębny obiekt i amortyzowane na zasadach ogólnych

2 400 zł      Wn Środki trwałe / Ma Rozliczenie zakupu

*Analityka:*

2 400 zł      Wn Ulepszenia w obcych środkach trwałych dodatkowo:

2 400 zł      Wn Usługi obce – konto techniczne – k.p.

31 sierpnia zaksięgowano amortyzację<sup>179</sup>, jednostka przyjęła okres amortyzacji odpowiadający czasowi trwania umowy – 48 miesięcy.

Miesięczny odpis amortyzacyjny: 2400 zł / 48 miesięcy = 50 zł

PK – odpis amortyzacyjny za sierpień (i kolejne miesiące):

50 zł      Wn Amortyzacja / Ma Odpisy umorzeniowe środków trwałych

*Analityka:*

50 zł      Wn Amortyzacja – k.n.p.

- 3) ujmowane są jako środki trwałe i jednorazowo amortyzowane

2 400 zł      Wn Środki trwałe / Ma Rozliczenie zakupu

<sup>179</sup> Rozpoczęcie amortyzacji jest zgodne z przepisami uor.

*Analityka:*

2 400 zł      Wn *Ulepszenia w obcych środkach trwałych dodatkowo:*

2 400 zł      Wn *Usługi obce – konto techniczne – k.p.*

PK – odpis amortyzacyjny ulepszenia:

2 400 zł      Wn *Amortyzacja / Ma Odpisy umorzeniowe środków trwałych*

*Analityka:*

2 400 zł      Wn *Amortyzacja – k.n.p.*

*Podatkowa księga przychodów i rozchodów*

W podatkowej księdze przychodów i rozchodów w kol. 13 i 14 należy pod datą 24 sierpnia 2015 r. ująć kwotę 2400 zł. W ewidencji środków trwałych nie dokonuje się żadnych wpisów.

### **Przykład 3. Kolejne ulepszenie w obcym środku trwałym przekraczające 3500 zł**

W lipcu 2015 r. jednostka dokonała kolejnego ulepszenia w wynajmowanym lokalu na gabinet kosmetyczny (przykład 1).

19 lipca 2015 r. otrzymała fakturę za wykonane prace przy modernizacji:

a) wartość netto    3 600 zł      Wn *Środki trwałe w budowie / Ma Rozliczenie zakupu*

b) VAT                    828 zł      Wn *VAT naliczony / Ma Rozliczenie zakupu*

c) razem                4 428 zł      Wn *Rozliczenie zakupu / Ma Pozostałe rozrachunki*

OT – zwiększenie wartości początkowej ulepszenia:

3 600 zł      Wn *Środki trwałe / Ma Środki trwałe w budowie*

*Analityka:*

3 600 zł      Wn *Ulepszenia w obcych środkach trwałych*

31 lipca 2015r. dokonano odpisu amortyzacyjnego w kwocie 95 zł przed ulepszeniem

PK – odpis amortyzacyjny za lipiec 2015:

95 zł              Wn *Amortyzacja / Ma Odpisy umorzeniowe środków trwałych*

*Analityka:*

95 zł              Wn *Amortyzacja – k.p.*

31 sierpnia 2015 r. dokonano odpisu amortyzacyjnego od zwiększonej wartości ulepszenia

$(11\,400\text{ zł} + 3600\text{ zł}) / 120\text{ miesięcy} = 125\text{ zł}$

PK – odpis amortyzacyjny za sierpień (i kolejne miesiące):

125 zł            Wn *Amortyzacja / Ma Odpisy umorzeniowe środków trwałych*

*Analityka:*

125 zł            Wn *Amortyzacja – k.p.*

*Podatkowa księga przychodów i rozchodów*

W podatkowej księdze przychodów i rozchodów w kol. 13 i 14 należy ująć tylko odpisy amortyzacyjne:

- w lipcu w kwocie 95 zł,
- w sierpniu i kolejnych miesiącach w kwocie 125 zł.

W ewidencji środków trwałych pod datą 19 lipca 2015 r. kwota ulepszenia (3600 zł) zwiększająca dotychczasową wartość inwestycji w obcym lokalu, a także zwiększone odpisy amortyzacyjne.