

ARKADIUSZ RYBIŃSKI

Biuro Rachunkowe Balancesheet

balancesheet.pl

PREZENTACJA I UJAWNIEŃIA INFORMACJI O ŚRODKACH TRWAŁYCH W SPRAWOZDANIU FINANSOWYM SPORZĄDZONYM ZGODNIE Z MIĘDZYNARODOWYMI STANDARDAMI SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ (MSSF)

Wstęp

Od początku 2005r. Unia Europejska uznała Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) jako podstawę do sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych spółek z Europejskiego Obszaru Gospodarczego, notowanych na regulowanych rynkach kapitałowych. Kraje unijne uzyskały prawo do poszerzenia lub dozwoleń przyjęcia MSSF za podstawę sporządzania tychże sprawozdań przez banki i instytucje finansowe. W Polsce dotyczy to: banków, spółek notowanych na dowolnym regulowanym rynku kapitałowym EOG i od stycznia 2007r. emitentów wyłącznie dłużnych papierów wartościowych. Natomiast prawo do przyjęcia MSSF za bazę mają spółki:

- pretendujące do publicznego dopuszczenia do ich obrotu¹,
- z grupy kapitałowej, gdzie jednostka dominująca sporządza skonsolidowane sprawozdanie wg Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (MSR)²,
- dominujące niższego szczebla, które wchodzi w skład grupy kapitałowej, gdzie jednostka wyższego szczebla sporządza sprawozdanie finansowe skonsolidowane zgodnie z MSR³.

¹ Ustawa z dnia 29 września 1994r. o rachunkowości (tekst jedn. Dz. U. z 1994 Nr 121 poz. 591), zwana dalej UoR, art. 45 ust 1a.

² UoR, art. 45 ust 1b.

³ UOR, art. 55 ust. 7.

Standardem przewodnim, wyznaczającym kierunek niniejszego opracowania jest MSR 16⁴ „Rzeczowe aktywa trwałe”, który dotyczy zasad pomiaru i prezentacji środków trwałych i środków trwałych w budowie. Ponadto, opracowanie uwzględnia takie standardy jak: MSSF 1 *Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy*, MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych*, MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*. MSR 10 *Zdarzenia po zakończeniu okresu sprawozdawczego*. MSR 17 *Leasing*. MSR 20 *Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej* MSR 21 *Skutki zmian kursów wymiany walut obcych*. MSR 23 *Koszty finansowania zewnętrznego*. MSR 36 *Utrata wartości aktywów*. MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*. MSR 40 *Nieruchomości inwestycyjne*. Opracowanie zawiera obok prezentacji problemu również przykłady zdarzeń gospodarczych, a w przedostatnim rozdziale pracy, zostały zaprezentowane wycinki sprawozdania finansowego, stworzonego tylko i wyłącznie na podstawie tychże przykładów.

W ostatnim rozdziale została pokrótce przedstawiona wycena i prezentacja środków trwałych opierająca się na polskim prawie bilansowym, dzięki której istnieje możliwość porównania najważniejszych kwestii związanych z środkami trwałymi w ujęciu MSR i UoR.

1. Warunki uznawania środków jako składników aktywów

Zasadniczą kwestią decydującą o uznawaniu środków trwałych jako składników aktywów jest spełnienie określonych kryteriów. MSR 16 zakwalifikował do rzeczowych aktywów trwałych składniki aktywów, które:

- *są utrzymywane w celu wykorzystania ich w procesie produkcyjnym lub przy dostawach dóbr i świadczeniu usług, w celu oddania do używania innym podmiotom na podstawie umowy najmu lub w celach administracyjnych; oraz*
- *którym towarzyszy oczekiwanie, iż będą wykorzystywane przez czas dłuższy niż jeden okres⁵.*

Aby uznać taki składnik jako aktywa, należy odpowiedzieć na pytania, czy:

- *istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka uzyska przyszłe korzyści ekonomiczne związane ze składnikiem aktywów, oraz*

⁴ Rozporządzenie komisji (WE) Nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r.

⁵ MSR 16.6.

- cenę nabycia lub koszt wytworzenia składnika aktywów przez jednostkę można wycenić w wiarygodny sposób⁶.

Warunki ujęcia składnika w rzeczowych aktywach trwałych są spełnione, gdy jest twierdząca odpowiedź na te pytania. W przeciwnym razie, nakłady powinny zostać wykazane jako zapasy, a w momencie zużycia trafić do rachunku zysków i strat.

W standardzie znajdziemy zapis, który mówi, że nie stosuje się go do:

- a) rzeczowych aktywów trwałych zaklasyfikowanych jako aktywa przeznaczone do sprzedaży zgodnie z MSSF 5 Aktywa trwale przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana;*
- b) aktywów biologicznych związanych z działalnością rolniczą (zob. MSR 41 Rolnictwo);*
- c) ujmowania i wyceny aktywów z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych (zob. MSSF 6 Poszukiwanie i ocena zasobów mineralnych); lub*
- d) praw do złóż mineralnych oraz złóż mineralnych, takich jak ropa naftowa, gaz ziemny i podobne nieodnawialne zasoby naturalne.*

W tym samym paragrafie, Rada sprecyzowała, iż wymogi nakładane przez MSR 16 mają zastosowanie w odniesieniu do (b) aktywów biologicznych, (c) aktywów związanych z poszukiwaniem i oceną złóż mineralnych oraz (d) praw do nich, jeżeli te aktywa służą jednostce do wytworzenia lub ich utrzymania. Taki zapis Rada wprowadziła do MSR i jednocześnie zauważyła, że pozycje, które są wykorzystywane w powyższych celach posiadają identyczne cechy jak pozostałe rzeczowe aktywa trwałe.⁷

Wyjątkiem od tej zasady są również aktywa, które zostaną nabyte w celu bezpieczeństwa lub ochrony środowiska. Pomimo, że takie nakłady w ogóle nie wyczerpują definicji aktywów trwałych, to również podlegają aktywowaniu w bilansie. Przesłanką jest to, iż w przyszłości takie urządzenia mogą zabezpieczyć źródła przychodów, bądź gwarantować możliwość kontynuowania działalności, czy wydłużyć chociażby okres użytkowania aktywów powiązanych. Wydatek taki zostanie także aktywowany w bilansie, jeżeli spełnione zostaną wszystkie poniższe warunki:

- jednostka potrafi udowodnić, że zakup takiego składnika aktywów jest powszechnie stosowaną prewencją służącą ochronie życia / środowiska i pozwoli na uniknięcie problemów z grupami zainteresowanymi tematyką (związki zawodowe / Greenpeace)
- wydatek jest bezpośrednio związany z poprawą standardów

⁶ MSR 16.7.

⁷ Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2011, s. 944.

- wydatek nie dotyczy napraw i konserwacji, a także nie stanowi części kosztów okresu, lub kosztów operacyjnych.

Przykładowo, zakup i montaż systemu alarmowego, filtrów kominowych, bądź resuscytatora, być może pozwoli w przyszłości uniknąć kosztów, jakie jednostka mogłaby ponieść podczas włamania, działań organizacji na rzecz środowiska, bądź wypadków pracowników. Wymienione wyżej składniki dodatkowe są ujmowane oddzielnie. Nie podnoszą wartości początkowej środka trwałego.

Za rzeczowe aktywa trwałe uznaje się również wyposażenie oraz części zamienne, które mogą kooperować i zostać wykorzystane w odniesieniu do tylko jednego składnika aktywów trwałych, a także takie, które w opinii kierownika mają istotne znaczenie (oczywiście muszą spełniać warunek wykorzystywania ich przez co najmniej jeden okres). Standard nie reguluje także kwestii najmniejszej jednostki miary podlegającą osobnemu wykazaniu, co oznacza, że to również pozostaje w ocenie kierownika jednostki. Kierownik powinien jedynie mieć na względzie charakterystykę przedsiębiorstwa (istnieje możliwość zagregowania nieistotnych jednostkowo pozycji i zaksięgowanie ich jedną kwotą, bez konieczności identyfikacji poszczególnych pozycji). Przykładowo, bardzo często jednostki posiadają narzędzia, palety, pojemniki, części zamienne. Czyli, mało znaczące części zamienne i wyposażenie są wykazywane jako zapasy. MSR nie narzuca wymogu kompletności.

Kolejną, istotną sprawą jest ujęcie środków leasingowanych w środkach trwałych. Mogą to być np.: środki transportu, nieruchomości, urządzenia maszynowe, komputerowe. MSR 16 odnosi się do leasingu w paragrafie 4, który proponuje, aby to ujęcie było oparte na zasadzie transferu ryzyka i korzyści. Oznacza to tyle, co podział na umowy leasingu operacyjnego i finansowego. Jednostka ujmie w swoich środkach trwałych przedmiot leasingu, jeżeli ma do czynienia z leasingiem finansowym, tj., przekazaniem ryzyka i korzyści związanych z przedmiotem leasingu, za pomocą umowy. Należy pamiętać, że kryteria podane w MSR 17 wymagają doprecyzowania w polityce rachunkowości przedsiębiorstwa⁸. MSR 17 podaje przykłady zaliczenia umowy leasingowej do leasingu finansowego i tak np.:

1) Leasing będzie finansowym, jeżeli umowa została zawarta na co najmniej 50% ekonomicznego zużycia przedmiotu, 2) także w przypadku, gdy suma zdyskontowanych minimalnych opłat wynosi zasadniczo tyle, ile wartość przedmiotu, 3) na mocy przedmiotowej umowy, własność zostanie przeniesiona na leasingobiorcę, 4) cena wykupu według przewidywań

⁸ Praca zbiorowa pod redakcją naukową G. K. Świdorskiej, Wzorcowy plan kont z komentarzem do ustawy o rachunkowości i Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, wydanie II rozszerzone, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2012, s.79.

będzie na tyle niska, że racjonalnym będzie realizacja opcji wykupu przez leasingobiorcę, 5) specyfika przedmiotu leasingu pozwala na to, że tylko leasingobiorca może korzystać bez większych modyfikacji, 6) przedmiot leasingu nie jest gruntem. Także, to czy dana transakcja jest leasingiem finansowym, czy operacyjnym jest oparte na zasadzie przewagi treści ekonomicznej nad formą. Więcej szczegółowych informacji dot. klasyfikacji znajduje się w MSR 17 w rozdziale klasyfikacja leasingu⁹.

Standard *rzeczowe aktywa trwałe* odnosi się również do składników będących w trakcie budowy lub przebudowy środka. Jeżeli mamy do czynienia z remontem i konserwacją gotowego już środka trwałego, to wartość wszelkich tych operacji, oraz nieznaczających zużytych części powinna trafić do rachunku zysków i strat. Natomiast podczas budowy takowego środka, bądź jego ulepszenia, wszelkie koszty powinny zostać aktywowane w bilansie. Właściciele i księgowi zawsze stoją przed problemem kwalifikacji zdarzenia. Remont, czy modernizacja (ulepszenie)? Za remont uznajemy takie roboty, które nie zmieniają przeznaczenia obiektów, a prowadzą do odtworzenia ich stanu pierwotnego, bądź zapobiegają przedwczesnemu zużyciu. Sam termin remont, można uznać za pojęcie dynamiczne, ponieważ zmienia się wraz z postępem technologicznym. Czasami może się zdarzyć, że zastosowanie nowych rozwiązań technologicznych jednostka wciąż powinna klasyfikować jako remont. Oczywiście wtedy, gdy nie ma możliwości stosowania innych rozwiązań, bądź rozwiązania odpowiadają aktualnym standardom technologicznym. Wymiana drewnianych okien na nowoczesne plastikowe, będzie wciąż remontem. Ulepszenie natomiast, to według Praktycznego Słownika Współczesnej Polszczyzny, *spowodowanie, że coś jest doskonalsze niż przedtem, charakteryzuje się bardziej korzystnymi cechami, lepiej funkcjonuje, lepiej spełnia swoje zadania*.¹⁰ Trzeba jednak pamiętać, że ulepszenie musi:

1) dotyczyć działań na środku stanowiącym własność lub współwłasność, w przeciwnym razie jest to inwestycja w obcy środek trwały, 2) powodować wzrost wartości użytkowej w porównaniu do wartości środka trwałego z dnia przyjęcia go do używania, 3) nosić znamiona przebudowy, rozbudowy, rekonstrukcji, adaptacji, modernizacji, a wszystkie trzy powyższe warunki muszą zostać spełnione jednocześnie. O ulepszeniu możemy mówić, gdy do środka trwałego dołączono części składowe lub peryferyjne a podstawowy środek, który działał już wcześniej, działa lepiej, mocniej, wydajniej.

⁹ Skrypt opracowany przez M. Karwowskiego i M. Pielaszka, *Rzeczowe aktywa trwałe, wartości niematerialne – zadania*. Aktywa przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana (MSSF5). Leasing. Mac Consulting Sp. z o.o., Warszawa 2010, s. 26.

¹⁰ Praca pod redakcją H. Zgólkowej, *Praktyczny Słownik Współczesnej Polszczyzny*, Tom 44 uczniacki – wantowy, Wydawnictwo Kurpisz, Poznań 2003, s. 100.

Sytuacja nieznacznie komplikuje się w przypadku nieruchomości inwestycyjnych. Remont i przebudowa takiej inwestycji, która po zakończeniu prac finalnie wciąż będzie inwestycyjną, powinien odbywać się z zastosowaniem MSR 40 *Nieruchomości inwestycyjne*. We wszystkich innych remontach, renowacjach, przebudowach, jednostka stosuje MSR 16, np. podczas dostosowywania lokalu tak, aby spełniał definicję nieruchomości inwestycyjnej ale nią jeszcze nie jest.

MSR 16 generalnie nie rozróżnia ujmowania początkowych kosztów nabycia składnika aktywów oraz kosztów ponoszonych w terminie późniejszym. Zarówno na początku jak i później, koszty muszą spełniać kryteria odnoszące się do ujmowania ich w bilansie, w przeciwnym razie, trafią do rachunku zysków i strat. *Jednostka ocenia, w zgodności z zasadą ujmowania, cenę nabycia lub koszt wytworzenia wszystkich rzeczowych aktywów w momencie ich poniesienia. Cena nabycia lub koszt wytworzenia obejmuje koszty poniesione na zakup lub wytworzenie rzeczowych aktywów trwałych oraz nakłady poniesione w terminie późniejszym w celu zwiększenia przydatności składnika, zamiany części lub jego odnowienia.*¹¹ Widoczne jest jedynie rozróżnienie, pomiędzy pewnymi, szczególnymi wydatkami. Np. koszty ponoszone za usługi (wraz z niewielkimi częściami zamiennymi) po początkowym ujęciu służące bieżącemu utrzymaniu, zwiększają koszty w okresie, w którym zostały poniesione. W przypadku, gdy wymiana dotyczy znaczącej części środka trwałego, to pod warunkiem spełnienia kryteriów ujmowania, wartość ta powinna zostać aktywowana jako część składnika aktywów (zamienioną część należy usunąć z bilansu w momencie zbycia, lub gdy jednostka nie przewiduje przyszłych korzyści z jej użytkowania i zbycia, zgonie z zasadami podanymi w paragrafach 67-72 standardu MSR 16). Standard rozróżnia dwa rodzaje znaczących części środka trwałego. 1) Pozycja wymagająca wymiany w regularnych odstępach czasowych, 2) rzadsze wymiany. Podział ten nie jest jasny i ciężko znaleźć w literaturze przedmiotu oraz w wyjaśnieniach Rady zamierzenia legislatorów. Części te nie są w jakikolwiek sposób zdefiniowane i zidentyfikowane. Standard podaje tylko za przykład wyłożenie pieca hutniczego, wymianę foteli i kuchni samolotowej, a także wymianę ścianek działowych w budynku. Nie mniej jednak, bardzo często, jeżeli środek trwały jest znaczący i wymaga regularnej wymiany, to najwłaściwszym postępowaniem będzie, jeżeli zostanie ujęty jako odrębny składnik aktywów, ponieważ posiada odrębny okres amortyzacji. Standard zezwala również na aktywowanie w wartości środka trwałego generalnych przeglądów, przy czym bilansowa wartość wcześniejszych przeglądów musi zostać odpisana. Jeżeli jednak koszt poprzedniego przeglądu nie został zidentyfikowany (uznany za osobną część), to zachodzi konieczność, aby oszacować koszty

¹¹ MSR 16.10.

przyszłego podobnego przeglądu i uwzględnić je, jako wskazówkę jaki był istniejącego kosztu, który jest częścią składową danego komponentu i który musi zostać usunięty z bilansu¹².

2. Wycena środków trwałych

Międzynarodowe Standardy Rachunkowości wyróżniają wycenę na dzień początkowego ujęcia oraz wycenę następującą po początkowym ujęciu. Zagadnienie to zostało przedstawione w podrozdziale 2. 1 oraz 2. 2.

Tabela 1: Pomiar i wycena środków trwałych¹³

POCZĄTKOWA WYCENA RZECZOWYCH AKTYWÓW TRWAŁYCH	
Cena nabycia	Koszt wytworzenia
WYCENA NASTĘPUJĄCA PO POCZĄTKOWYM UJĘCIU	
Model oparty na koszcie	Model oparty na wartości przeszacowanej

2.1. Wycena na moment początkowego ujęcia

Na moment początkowego ujęcia, środek trwały jest wyceniany według:

1) ceny nabycia, łącznie z obciążeniami publiczno-prawnymi o charakterze importowym oraz niepodlegającymi odliczeniu podatkami. Cena jest pomniejszona o upusty handlowe i rabaty. Na cenę składają się również wszystkie pozostałe koszty, które mają bezpośredni związek z dostosowaniem składnika do miejsca i stanu, w którym składnik będzie funkcjonował zgodnie z założeniem zarządzających¹⁴, np.:

- załadunek,
- ubezpieczenie,
- transport,
- rozładunek,
- koszty pracowników obsługujących daną transakcję,
- honoraria za profesjonalne usługi,
- koszty sprawdzenia poprawności działania, testy,
- koszty demontażu i usunięcia składnika (tu szczególne zasady),
- dokumentacje projektowe, geodezyjne, geologiczne,
- koncesje, pozwolenia, odbiory techniczne, PCC,
- odszkodowania, przesiedlenia,
- materiały i robocizna,

¹² Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej w interpretacjach i przykładach, tom 3, Aktywa trwałe. Utrata wartości. Leasing, LexisNexis, Warszawa 2006, s. 124.

¹³ Opracowanie własne na podstawie MSR 16.

¹⁴ MSR 16.16.b.

- koszty obsługi kredytów i pożyczek związanych z budową/nabyciem (również szczególne zasady) i związane z nimi różnice kursowe, pomniejszonych ewentualne koszty i przychód z ich sprzedaży,
- inne, pozostające w bezpośrednim związku,

2) kosztu wytworzenia, który obejmuje wszelkie koszty związane bezpośrednio z budową. Koszty te, muszą jak w przypadku ceny nabycia, doprowadzać składnik do miejsca i stanu, jaki jest niezbędny, aby składnik był zdalny do użycia zgodnie z oczekiwaniami.

Paragraf 19 MSR 16 wyłącza ze składowych wyceny:

- koszty otwarcia nowego zakładu;*
- nakłady na wprowadzenie nowego produktu lub usługi (wliczając w to nakłady na reklamę i działania promocyjne)*
- nakłady na prowadzenie działalności gospodarczej w nowej lokalizacji lub w transakcjach z nową klasą odbiorców (wliczając w to nakłady na szkolenia pracowników); oraz*
- koszty administracji i inne koszty ogólnozakładowe.*

Oraz takie koszty, które zostały poniesione po tym, gdyby składnik mógł już funkcjonować, lecz nie jest używany. Do takich można zaliczyć reorganizację części lub całości działalności operacyjnej, zmiany lokalizacji, koszty doprowadzenia składnika do wykorzystywania pełnej mocy produkcyjnej, jeżeli ten jest już gotowy do użycia, a także ewentualnych, początkowych start operacyjnych. W tym momencie, kapitalizacja kosztów nabycia, lub wytworzenia zostaje zakończona. Nasuwa się jednak pytanie o początkowe starty operacyjne a wymienione wcześniej koszty sprawdzenia poprawności działania i testy. Jak to rozróżnić? Sugeruję spojrzeć przez pryzmat gotowość - zamierzona rentowność. Nie wolno aktywować w wartości bilansowej kosztów, tylko dlatego, że popyt jest w fazie wzrostu a jednostka ponosi koszty w związku z dopasowaniem optymalnej produkcji. W tym przypadku składnik wyraźnie jest w miejscu, gdzie jest sprawny i gotowy do produkcji.

Przychód uzyskany ze sprzedaży produktu wytworzonego w fazie rozruchu testowanego składnika rzeczowych aktywów trwałych nie powinien pomniejszać ceny nabycia. Powinien zostać ujęty w wyniku finansowym okresu.

W przypadku, gdy jednostka podejmuje działania operacyjne związane z środkiem trwałym, ale nie są one niezbędne do doprowadzenia środka do miejsca i warunków potrzebnych do jego funkcjonowania, na przykład wykorzystywanie jako parking placu obok budynku (MSR 21), przychody i koszty z tym związane zasilają koszty i przychody okresu.

Na cenę nabycia oraz koszty wytworzenia rzeczowych aktywów trwałych, składają się koszty usunięcia składnika, rekultywacji, demontażu i renowacji miejsca, w którym się składnik znajdował i do poniesienia których jednostka będzie zobligowana w wyniku instalacji środka i używania w celach innych, niż np. produkcja wyrobów. Koszty usunięcia, rekultywacji, czy demontażu i renowacji podnoszą wartość środka trwałego i podlegają amortyzacji. Koszty te wycenia się według Międzynarodowego Standardu Rachunkowości nr 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*. Szacowanie kosztów tych rezerw reguluje interpretacja IFRIC 1¹⁵ *Zmiany istniejących zobowiązań z tytułu wycofania z eksploatacji, rekultywacji i innych podobnych zobowiązań*. W takiej sytuacji, jednostka ujmuje rezerwę w momencie powstania obowiązku likwidacyjnego, czyli zazwyczaj po instalacji środka, ponieważ można uznać, że szkoda, która będzie wymagała usunięcia, właśnie powstała¹⁶. Całkowity koszt winien zostać oszacowany i zdyskontowany do wartości bieżącej. W takiej wysokości zasili po przeciwnej stronie wartość pierwotną rezerwy. Tak oszacowane koszty podlegają amortyzacji, co oznacza, że będą ujęte w wyniku finansowymi rozłożone w czasie. Takie podejście wyczerpuje zasadę współmierności¹⁷. Natomiast wobec kosztów zobowiązań, które powstały w następstwie wytwarzania wyrobu gotowego, stosuje się MSR 2 *Zapasy*. Rezerwy z tego tytułu będą tworzone w całym okresie, w jakim produkowane jest dobro i wpłyną na cenę wytworzenia produktów¹⁸.

Szczególne sytuacje występują, gdy środek trwały jest wytwarzany w ramach zwykłej działalności gospodarczej. MSR 16 par. 22 wskazuje sposoby ustalania wartości rzeczowych aktywów trwałych, jeżeli jednostka zajmuje się ich produkcją. Odnoszą się do tego te same, ogólne zasady, jak do nabycia. Składnik winien być ujęty w wysokości kosztu wytworzenia, bez marży. Jego wycena dokonywana jest bez kwot stanowiących zyski wewnętrzne. Podobnie z kosztami odnoszącymi się do nietypowych ilości zniszczonych materiałów, kosztów robocizny, bądź innych środków, zużytych przy produkcji – nie są wliczane do wyceny.

Koszty obsługi zobowiązań, które można bezpośrednio powiązać z budową, nabyciem, czy wytworzeniem środków trwałych powinny zostać aktywowane jako część ich nabycia lub kosztu wytworzenia. Podczas ustalania kryterium „bezpośredniego powiązania”, standard wychodzi od przesłanki, że takimi kosztami są te, których można było uniknąć, gdyby nie zostały poniesione

¹⁵ Komitet ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości. W skrócie KIMSF.

¹⁶ Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej w interpretacjach i przykładach, tom 4 „Zapasy. Umowy o usługę. Rezerwy. Transakcje ze Skarbem Państwa.” LexisNexis, Warszawa 2006, s. 163.

¹⁷ Praca zbiorowa pod redakcją K. Winiarskiej, MSR 16 Rzeczowe aktywa trwałe, Difin Sp. z o.o., Warszawa 2007, s. 36.

¹⁸ Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, Warszawa 2014, s.743.

nakłady na dostosowywany składnik aktywów. Koszty takie są aktywowane dopiero w momencie, gdy jednostka spełnia łącznie poniższe warunki:

- ponosi nakłady na składnik aktywów,
- ponosi koszty finansowania zewnętrznego,
- podejmuje działania niezbędne do przygotowania składnika aktywów do jego zamierzonego użytkowania lub sprzedaży¹⁹.

Koszty obsługi tych zobowiązań, to w szczególności:

- odsetki
- opłaty i prowizje
- różnice kursowe

Jeżeli jednostka odzyska część kapitału, np. w wyniku lokowania pieniędzy, przychody te zmniejszą kwotę aktywowanych kosztów. Ponadto, koszty finansowania zewnętrznego są aktywowane jedynie w okresie od momentu, kiedy na danym gruncie prowadzona jest inwestycja, do oddania środka aktywów trwałych do użytkowania. Tu pozostałe również stanowią koszty okresu.

Przykład 1: Koszty finansowania zewnętrznego²⁰

IGREK SA zamierza wybudować nowy dwupoziomowy parking dla pracowników. W lutym 2014r. rozpoczyna się budowa, która ma zostać zrealizowana do grudnia 2014r. W styczniu 2014r. uzyskano kredyt na ten cel w wysokości 2.200.000zł na okres 5lat.

Umowa kredytowa:

-jednorazowa prowizja pobrana w 01.2014 w wysokości 1,5%.

-odsetki w wysokości 6% rocznie.

-odsetki płatne wraz z ratą na koniec każdego miesiąca.

-początek spłaty kredytu: 02.2015r.

Przebieg budowy:

-otrzymano i zapłacono w maju fakturę za I etap budowy w wysokości 750.000zł

-otrzymano we wrześniu i zapłacono w październiku fakturę za II etap budowy w wysokości 800.000zł

-otrzymano i zapłacono w grudniu fakturę za III etap budowy w wysokości 900.000zł

Obciążenie z tytułu prowizji:

$2.200.000zł \times 1,5\% = 33.000zł$

¹⁹ Praca zbiorowa pod redakcją H. Buk, Międzynarodowe Standardy Rachunkowości część I, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice 2013, s. 92.

²⁰ Opracowanie własne.

Kwoty aktywowanych kosztów pożyczki:

$750.000\text{zł} \times 6\% \times = 30.000\text{zł}$

$800.000\text{zł} \times 6\% \times = 12.000\text{zł}$

$900.000 \times 6\% \times = 4.500\text{zł}$

$\Sigma = 46.500\text{zł}$

KSIEGOWANIE:

STYCZEŃ 2014:

1. Otrzymanie kredytu.

Dt Rachunek bankowy / Ct Zobowiązania z tytułu kredytów bankowych

Dt Koszty finansowe – odsetki /

2.167.000 / 2.200.000

33.000 /

MAJ 2014:

2. Otrzymanie faktury za I etap budowy.

Dt Środki trwałe w budowie / Ct Rozrachunki z dostawcami

750.000 / 750.000

3. Zapłata za fakturę.

Dt Rozrachunki z dostawcami / Ct Rachunek bankowy

750.000 / 750.000

4. Aktywowanie odsetek.

Dt Środki trwałe w trakcie budowy / Ct Zobowiązania z tytułu kredytów bankowych

30.000 / 30.000

WRZESIEŃ 2014:

5. Otrzymanie faktury za II etap budowy.

Dt Środki trwałe w budowie / Ct Rozrachunki z dostawcami

800.000 / 800.000

PAŹDZIERNIK 2014:

6. Zapłata za fakturę.

Dt Rozrachunki z dostawcami / Ct Rachunek bankowy

800.000 / 800.000

7. Aktywowanie odsetek.

Dt Środki trwałe w trakcie budowy / Ct Zobowiązania z tytułu kredytów bankowych

12.000 / 12.000

GRUDZIEŃ 2014:

8. Otrzymanie faktury za III etap budowy.

Dt Środki trwałe w budowie / Ct Rozrachunki z dostawcami

900.000 / 900.000

9. Zapłata za fakturę.

Dt Rozrachunki z dostawcami / Ct Rachunek bankowy

900.000 / 900.000

10. Aktywowanie odsetek.

Dt Środki trwałe w trakcie budowy / Ct Zobowiązania z tytułu kredytów bankowych
4.500 / 4.500

11. Przeksięgowanie kwoty z Środków trwałych w trakcie budowy na konto Środki trwałe budynki i budowle.

Dt Środki trwałe budynki i budowle / Ct Środki trwałe w trakcie budowy
2.496.500 / 2.496.500

MSR 16 wyraźnie nie pozwala na aktywowanie „ukrytych” kosztów kredytowania w ramach kredytu kupieckiego. Cena nabycia będzie ceną, która zostałaby zapłacona gotówką na moment ujęcia. Konsekwencją tego jest, że ewentualna różnica zostanie ujęta jako koszty z tytułu odsetek.

Sytuacje, gdy jednostka pozbywa się swojego składnika aktywów, w zamian, za inną pozycję, pozycje aktywów niepieniężnych, lub grupę pozycji aktywów pieniężnych i niepieniężnych reguluje MSR 16 w par. 24. Nabyta pozycja w takiej transakcji wyceniana jest w wartości godziwej nabytego składnika, która jest równa wartości godziwej przekazanego aktywa skorygowanego o przekazane środki pieniężne lub ich ekwiwalenty, chyba, że: *a) transakcja wymiany nie ma treści ekonomicznej;* (transakcja miała na celu zwiększenie pozornych przychodów). *lub b) nie można wiarygodnie ustalić wartości godziwej żadnego z wymienianych aktywów.* W takiej sytuacji, cena nabycia równa się wartości bilansowej składnika przekazanego w zamian a na takiej transakcji nie powstaje ani zysk, ani strata. Oznacza to również, że jeżeli jednostka potrafi wiarygodnie wycenić w wartości godziwej przynajmniej swój składnik przekazany w zamian, to wartość ta zostanie przyjęta za wartość transakcji wymiany.

W 2003 roku dodano wymóg przeprowadzenia testu na istnienie treści ekonomicznej. Ma on na celu zapobieganie uznawaniu w przychodach transakcji, która nie ma wpływu na sytuację majątkową i finansową. W teście tym, wymaga się, aby obliczyć wartość bieżącą przepływów pieniężnych, skorygowanych o wpływ podatku dochodowego, których realnie oczekuje się uzyskać z tej części działalności, na którą miała wpływ transakcja. Stopa dyskontowa musi odzwierciedlać aktualne oczekiwania podmiotu odnośnie wartości pieniądza w czasie i ryzyka odpowiedniego dla tej działalności²¹. Użytkownicy sprawozdań finansowych mają dzięki temu pewność, że treść ekonomiczna transakcji jest taka sama jak jej forma prawna.

²¹ Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, część B, Warszawa 2011, s. B948.

Standard zawiera również wskazówki dotyczące wiarygodnego ustalenia wartości godziwych podczas, gdy nie istnieją ceny rynkowe. Wartość godziwa ustalona w inny sposób będzie wiarygodna, jeśli: *a) zmienność w zakresie rozsądnych szacunków wartości godziwej nie są dla tego składnika aktywów istotne; lub b) prawdopodobieństwo różnych szacunków w danym zakresie można wiarygodnie określić i wykorzystać do szacowania wartości godziwej. Jeśli jednostka jest w stanie wiarygodnie ustalić wartość godziwą otrzymanego składnika aktywów albo przekazanego składnika aktywów, ceną nabycia składnika aktywów jest wartość godziwa przekazanego składnika, chyba że wartość godziwa składnika otrzymanego jest bardziej oczywista.*

Pozycja jest również wyceniana w swojej wartości godziwej, nawet, gdy nie można natychmiast usunąć z bilansu pozycji danej w zamian. Na takiej transakcji jednostka zazwyczaj realizuje zysk lub stratę, które są odnoszone w koszty/przychody operacyjne. Ustawa o rachunkowości nie precyzuje tego typu zagadnień.

Nabycie składnika będącego w posiadaniu leasingobiorcy w ramach leasingu finansowego, reguluje paragraf 27 MSR 16, który odnosi ustalenie ceny nabycia do regulacji zawartych w MSR 17. Niniejsza część pracy zostanie w większej części poświęcona leasingowi finansowemu, ponieważ to właśnie z tytułu tej umowy, leasingowany środek zostaje ujęty jako środek trwały²². Chociaż obecnie, Rada pracuje nad usprawnieniami, zgodnie z którymi zaniknie podział na leasing finansowy i operacyjny. MSR 17 odnosi się do rozliczania wszelkich umów leasingowych, za wyjątkiem tych, które dotyczą poszukiwania lub wykorzystywania minerałów, gazu ziemnego, ropy naftowej, oraz podobnych nieodnawialnych źródeł. Nie dotyczy także umów licencyjnych takich jak np.: sztuki teatralne, nagrania wideo, rękopisy, patenty i prawa autorskie. Zgodnie z tym standardem, rozpoczęcie umowy leasingowej stanowi zawarcie umowy lub zobowiązanie się strony do przestrzegania głównych postanowień. W zależności, która data jest wcześniejsza. W niniejszym podrozdziale zostanie zaprezentowane spojrzenie na problem od strony leasingobiorców.

Na dzień rozpoczęcia okresu leasingu, leasingobiorcy ujmuje leasing finansowy jako aktywa i zobowiązania w kwotach równych wartości godziwej przedmiotu leasingu, która została ustalona na dzień rozpoczęcia, bądź w kwotach odpowiadających wartości bieżącej minimalnych opłat leasingowych, ustalonej na dzień rozpoczęcia leasingu, ale tylko wtedy, kiedy jest ona niższa od wartości godziwej²³.

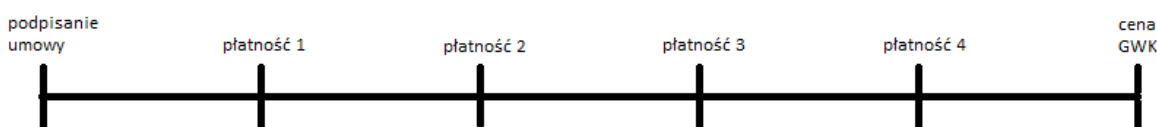
²² W przypadku leasingu operacyjnego, środek zostaje ujęty w ewidencji pozabilansowej.

²³ MSR 17.20.

Minimalne opłaty leasingowe są to opłaty wnoszone w trakcie okresu leasingu, do uiszczenia których leasingobiorca jest lub może być obowiązany, z wyłączeniem warunkowych opłat leasingowych oraz kosztów usług i podatków płaconych przez leasingodawcę i zwracanych mu, jak również:

a) w przypadku leasingobiorcy – wszelkie kwoty gwarantowane przez leasingobiorcę lub podmiot powiązany z leasingobiorcą (...) Jeżeli jednak leasingobiorca ma prawo zakupu składnika aktywów za cenę, która – według przewidywań – będzie niższa od wartości godziwej ustalonej na dzień, gdy prawo to będzie mogło zostać zrealizowane, i w chwili rozpoczęcia leasingu istnieje wystarczająca pewność, że leasingobiorca z prawa tego skorzysta, wówczas minimalne opłaty leasingowe obejmują minimalne opłaty płatne w trakcie okresu leasingu do dnia, gdy prawo to – według przewidywań – zostanie zrealizowane, oraz opłatę, której uiszczenie jest wymagane na potrzeby realizacji tego prawa²⁴.

Rysunek 1: Składniki MOL²⁵



W celu obliczenia wartości bieżącej minimalnych opłat leasingowych (MOL) Rada nakazuje wykorzystać stopę procentową leasingu, która służy jako stopa dyskontowa. Jeżeli nie jest możliwe jej ustalenie, należy zastosować krańcową stopę procentową leasingobiorcy.

Stopą procentową leasingu nazywamy stopę, która na dzień rozpoczęcia leasingu powoduje, że łączna wartość bieżąca MOL oraz niegwarantowanej wartości końcowej (NGW)²⁶ jest równa sumie wartości godziwej przedmiotu oraz wszelkich początkowych kosztów bezpośrednich poniesionych przez leasingodawcę.

Krańcową stopą procentową leasingobiorcy nazywamy stopę, którą leasingobiorca musiałby zapłacić innemu leasingodawcy na podstawie podobnej umowy. W przypadku, gdy nie można jej ustalić, byłaby to stopa procentowa na dzień rozpoczęcia leasingu, przy jakiej leasingobiorca byłby zmuszony pożyczyć środki na zakup tegoż składnika, na podobny okres i podobne zabezpieczenia.

²⁴ MSR 17.4.

²⁵ Opracowanie własne, GWK = gwarantowana wartość końcowa.

²⁶ MSR 17 definiuje, że *Niegwarantowana wartość końcowa* jest to ta część wartości końcowej przedmiotu leasingu, której uzyskanie przez leasingodawcę nie jest zapewnione lub jest gwarantowane wyłącznie przez podmiot powiązany z leasingodawcą.

Na opłatę leasingową składają się dwie części. Kapitałowa i odsetkowa. Każda z opłat leasingowych powinna być rozdzielona pomiędzy koszty finansowe oraz tę część opłaty, która będzie stopniowo zmniejszać saldo zobowiązania. Koszty finansowe powinny zostać rozłożone w taki sposób, aby uzyskać stałą stopę procentową od jeszcze niezapłaconego zobowiązania. Standardy nie opisują metodologii odnoszenia części odsetkowych na poszczególne okresy sprawozdawcze. Przyjęło się stosowanie dwóch metod. Sumy cyfr metody efektywnej stopy procentowej zwanej liniową²⁷. Leasing pokaże się w rachunku zysków i strat za każdy okres sprawozdawczy, czy to w związku z amortyzacją, czy z kosztami finansowymi.

Przykład 2: Leasing finansowy²⁸

Przedsiębiorstwo IGREK SA podpisało w styczniu 2013r. umowę leasingu finansowego. Wartość godziwa przedmiotu (rura ssąca do turbiny) jest równa 100.000zł. Raty leasingowe, to pięć czynszów, płatnych co roku z góry, każdy o wartości 21.000zł. Niegwarantowana wartość końcowa, przypadająca leasingodawcy na koniec, to 10.000zł. Stopa zwrotu z leasingu, to 6,62%. Amortyzacja będzie się odbywać do wartości końcowej równej 0 w okresie trwania leasingu, który jest krótszy aniżeli okres ekonomicznej użyteczności²⁹.

Wartość godziwa: 100.000zł

Suma opłat leasingowych: 105.000zł

$$\text{MOL} = 21.000 + \frac{21.000}{(1 + 0,0662)^1} + \frac{21.000}{(1 + 0,0662)^2} + \frac{21.000}{(1 + 0,0662)^3} + \frac{21.000}{(1 + 0,0662)^4} = 92.745,93$$

Wyliczenie kosztów finansowych za pomocą efektywnej stopy procentowej:

	Zobowiązania na początek okresu	Raty	Zobowiązania w okresie	Część odsetkowa (6,62%)	Zobowiązanie na koniec okresu
2013	92.745,93zł	21.000zł	71.745,93zł	4.749,58zł	76.495,51zł
2014	76.495,51zł	21.000zł	55.495,51zł	3.673,80zł	59.169,31zł
2015	59.169,31zł	21.000zł	38.169,31zł	2.526,81zł	40.696,12zł
2016	40.696,12zł	21.000zł	19.696,12zł	1.303,88zł	21.000,00zł
2017	21.000,00zł	21.000zł	-	-	-

²⁷ Metoda efektywnej stopy procentowej (IRR), została przedstawiona w przykładzie drugim.

²⁸ Opracowanie własne.

²⁹ Wymagania dotyczące weryfikacji wartości końcowej oraz okresu użyteczności ekonomicznej nie powinny mieć w takim przypadku znaczenia.

$\Sigma \text{Rat} = 105.000\text{zł}$

$\Sigma \text{Części odsetkowych} = 12.254,07\text{zł}$

$\text{MOL} + \Sigma \text{Części odsetkowych} = \Sigma \text{Rat} = 105.000\text{zł}$

Roczna amortyzacja: $92.745,93 : 5 \approx 18.549,19\text{zł}$

Miesięczna amortyzacja: $18.549,19 : 12 \approx 1.545,77\text{zł}$

KSIEGOWANIE:

STYCZEŃ 2013:

1. Przyjęcie do ewidencji środka trwałego.

Dt Środki trwałe / Ct Zobowiązanie leasingowe
92.745,93 / 92.745,93

2. Amortyzacja za styczeń.

Dt Amortyzacja / Ct Umorzenie
1.545,77 / 1.545,77

3. Naliczenie odsetek za pierwszy rok od zobowiązania.

Dt Koszty finansowe - odsetki / Ct Zobowiązanie leasingowe
4.749,58 / 4.749,58

4. Zapłata pierwszej raty.

Dt Zobowiązania leasingowe / Ct Rachunek bankowy
21.000 / 21.000

KOLEJNE MIESIĄCE 2013:

5. W kolejnych miesiącach Spółka nalicza tylko amortyzację w sposób i w wartości jak w punkcie 2.

STYCZEŃ 2014:

6. Naliczenie odsetek za drugi rok od zobowiązania.

Dt Koszty finansowe - odsetki / Ct Zobowiązanie leasingowe
3.673,80 / 3.673,80

7. Amortyzacja za styczeń.

Dt Amortyzacja / Ct Umorzenie
1.545,77 / 1.545,77

8. Zapłata drugiej raty.

Dt Zobowiązania leasingowe / Ct Rachunek bankowy
21.000 / 21.000

KOLEJNE MIESIĄCE 2014:

9. W kolejnych miesiącach Spółka nalicza tylko amortyzację w sposób i w wartości jak w punkcie 2.

Łączne obciążenie finansowe, to kwota całkowitej amortyzacji, czyli 92.745,93zł + koszty odsetek – 12.254,07zł. Daje to kwotę równą wysokości rat leasingowych = 105.000zł. Za rok 2013 obciążenie w rachunku zysków i strat wyniesie: koszty odsetek w wys. 4.749,58 + roczna amortyzacja w wys. 18.549,19 = 23.298,77zł

Zasady amortyzacji leasingowanego przedmiotu są identyczne jak przy amortyzacji własnych środków. Trzeba pamiętać jedynie o tym, że przy braku pewności, co do pozyskania tytułu własności danego aktywu, trzeba składnik umorzyć w całości przez krótszy z dwóch okresów. Okres leasingu bądź okres użytkowania. Więcej o umorzeniu znajdzie się w rozdziale poświęconym amortyzacji.

Dodatkowe koszty, jakie ponosi leasingobiorca w związku z pozyskaniem leasingu finansowego, należałoby według MSR 16 traktować jako element wartości początkowej. Przykładem takich kosztów może być np. prowizja leasingodawcy. Koszty ponoszone już podczas trwania leasingu można traktować jako koszty, które ponosimy w odniesieniu do własnych środków trwałych. Koszty remontu zostaną ujęte jako koszty okresu w momencie poniesienia, natomiast ubezpieczenie zasili rachunek zysków i strat proporcjonalnie do okresu trwania umowy. Często jednak to leasingodawca ubezpiecza przedmiot i składka zawarta jest w racie leasingowej. W takim przypadku opłata za ubezpieczenie powinna być wyłączona z kalkulacji MOL i powinna być rozliczana tak, jak gdyby była ponoszona niezależnie od rat leasingowych.

MSR 17 nie precyzuje warunków, jakie musi spełniać umowa, aby mogła zostać kwalifikowana jako leasing operacyjny. Umowami leasingu operacyjnego są wszystkie umowy leasingowe, które nie spełniają kryteriów przyporządkowania do finansowego. Leasing operacyjny w księgach leasingobiorcy znajdzie odzwierciedlenie jedynie w rachunku zysków i strat oraz w ewidencji pozabilansowej. Zostanie ujęty z chwilą rozpoczęcia umowy leasingowej, a wyksięgowany z chwilą jej zakończenia. Opłaty leasingowe należy ujmować metodą liniową przez okres leasingu i odnosić w koszty operacyjne. Chyba, że zastosowanie innej metody, lepiej odzwierciedli sposób rozłożenia w czasie korzyści, jakie osiąga leasingobiorca. Leasing operacyjny jest wyceniany w wartości umowy.

Przykład 3: Leasing operacyjny u leasingobiorcy³⁰

IGREK S.A. zawarło umowę leasingu operacyjnego na samochód dostawczy o wartości 80.000zł. Umowa została zawarta na VI, VII oraz VIII 2014r. Ustalono, że płatność za cały okres w wysokości 7.500zł zostanie przelana na konto w momencie przekazania samochodu.

³⁰ Opracowanie własne.

KSIĘGOWANIE:

CZERWIEC 2014

1. Podpisanie umowy i zapłata.
Dt Rozliczenia międzyokresowe kosztów czynne / Ct Rachunek bankowy
7.500 / 7.500
2. Ujęcie w ewidencji pozabilansowej.
Dt Środki trwale leasingowane
80.000
3. Zaksięgowanie kosztów (7.500zł / 3m-ce = 2.500,00zł/m-c)
Dt Usługi obce – leasing / Ct Rozliczenia międzyokresowe kosztów czynne
2.500/2.500

LIPIEC 2014

4. Zaksięgowanie kosztów.
Dt Usługi obce – leasing / Ct Rozliczenia międzyokresowe kosztów czynne
2.500/2.500

SIERPIEŃ 2014

5. Zaksięgowanie kosztów.
Dt Usługi obce – leasing / Ct Rozliczenia międzyokresowe kosztów czynne
2.500/2.500
6. Wyksięgowanie z ewidencji pozabilansowej.
Ct Środki trwale leasingowane
80.000

MSR 16 zwraca uwagę również na dotacje rządowe, poprzez które rządy mogą wspierać działalność przedsiębiorstw. Paragraf 28 wskazuje, że wartość bilansowa rzeczowych aktywów trwałych, może zostać pomniejszona o kwotę odnoszących się do nich dotacji. Dotacje do aktywów są dotacjami rządowymi i są udzielane pod warunkiem, że jednostka zakupi, wytworzy lub w inny sposób pozyska aktywa długoterminowe (trwale). Mogą temu towarzyszyć posiłkowe warunki, które ograniczają np. rodzaj, umiejscowienie bądź okres dotowanych aktywów, w których mają być nabyte lub utrzymywane przez jednostkę. Są dwa sposoby prezentowania dotacji w bilansie. Obydwie metody prezentacji w sprawozdaniu uznaje się za alternatywne.

Pierwsza z nich, to wykazanie dotacji jako przychód przyszłych okresów, który jest w sposób systematyczny i racjonalny ujmowany jako przychód na przestrzeni okresu użytkowania składnika aktywów. Prezentuje się to w bilansie w wartości godziwej (MSR 20.26).

Drugi, to odjęcie kwoty dotacji w celu uzyskania wartości bilansowej składnika aktywów. Sama dotacja jest ujmowana jako przychód na przestrzeni okresu użytkowania składnika aktywów podlegającego amortyzacji za pomocą zredukowanego odpisu amortyzacyjnego (MSR 20.27).

3. Wycena środków trwałych po początkowym ujęciu

Ustalenie wartości rzeczowych aktywów trwałych na dzień bilansowy odbywa się według wartości, którą określa się jako wycenę po tzw. początkowym ujęciu. Jak zostało pokazane w poniższej tabeli, są dwa modele – kosztu i wartości przeszacowanej. Wybrana metoda wyceny powinna zostać zapisana w polityce rachunkowości i stosowana wobec całej grupy aktywów trwałych. Co wcale nie oznacza, że jednostka nie może w tym samym czasie stosować dwóch modeli dla różnych grup aktywów. Paragraf 37 MSR 16 podaje przykładowy podział grup. ((..)grunty, budynki i budowle, maszyny;(...)).

Tabela 2: Wycena następująca po początkowym ujęciu³¹

Wycena po początkowym ujęciu			
Model kosztowy		Model wg wartości przeszacowanej	
Cena nabycia	Koszt wytworzenia	Wg metody współczynnikowej	Wg metody eliminacji zakumulowanej amortyzacji

Wycena po początkowym ujęciu w modelu opartym na koszcie jest dużo mniej skomplikowana od wyceny opartej na wartości przeszacowanej. Zgodnie z MSR 16. 30. *Po początkowym ujęciu pozycji rzeczowych aktywów trwałych jako składnika aktywów, wykazuje się ją według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia pomniejszonego o umorzenie oraz o zakumulowane odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości³² narastająco. Zgodnie z tym modelem, rzeczowe aktywa trwałe nie podlegają przeszacowaniu. Wykorzystanie tego modelu, jest związane z ustaleniem prawidłowej wartości początkowej, okresu przez jaki będzie środek użytkowany oraz właściwych stawek amortyzacyjnych, które powinny uwzględniać wpływ*

³¹ Opracowanie własne.

³² Utrata wartości zachodni, gdy jest duże prawdopodobieństwo, że kontrolowany składnik majątku nie przyniesie w przyszłości znaczących dla niego, przewidywanych korzyści ekonomicznych. Powinno to doprowadzić wartość tego składnika do ceny sprzedaży netto. Rozwinięcie tematu w podrozdziale *Odpisy aktualizujące wycenę z tytułu utraty wartości*.

wszelkich zdarzeń gospodarczych. Bazę stanowi przeprowadzenie oceny czynników, które będą wpływać na strategię rozwoju oraz zakres działań niezbędnych dla kontynuacji działalności³³.

Jednakże, zwraca się w standardzie uwagę na to, iż jednostka, która wybrała model wartości historycznej (opartej na koszcie), również powinna zamieścić informację o wartości godziwej posiadanych środków, jeżeli ta znacznie odbiega od bilansowej. Rada uznała, że będzie to użyteczna informacja w procesie podejmowania decyzji przez użytkowników sprawozdań. W praktyce więc, jednostka, która wybrała model oparty na koszcie nie zawsze uwolni się od obowiązku szacowania wartości godziwej. Szacunki jednak nie podlegają tak szczegółowym ujawnieniom oraz nie muszą budzić szczególnej uwagi czytających sprawozdanie³⁴.

Model, oparty na wartości przeszacowanej wycenia środka w wartości godziwej, na dzień ostatniego przeszacowania z uwzględnieniem odpisów umorzeniowych oraz odpisów z tytułu utraty wartości. Samych przeszacowań należy dokonywać na tyle regularnie, aby wartość bilansowa była zbliżona do wartości godziwej na dzień bilansowy. Co prawda enumeratywne czytanie par.34 MSR 16 wskazywałoby na to, że przeszacowania winny być dokonywane co trzy lub pięć lat, to jednak nie byłoby to zgodne z ideą standardów, które pretendują do stworzenia środowiska, w którym sprawozdania będą „szyte na miarę”. Ponadto, jeżeli dokonujemy przeszacowania jednego środka, cała grupa aktywów, do której należy składnik, zostaje przeszacowana, co pozwala uniknąć sytuacji, w której w sprawozdaniu finansowym są prezentowane aktywa o wartościach mierzonych na różne dni³⁵. Oczywiście, w skrajnych przypadkach, możliwe jest przeprowadzanie procesu szacowania w sposób ciągły, co zapobiegnie nawarstwieniu prac, gdyż niemożliwością jest jednorazowe oszacowanie wartości licznej grupy środków. Przykładowo, PKP SA posiada ponad 20.000 środków trwałych z tej samej grupy. Należy zaznaczyć, iż model ten można stosować tylko i wyłącznie, jeśli istnieje możliwość ustalenia późniejszej wiarygodnej wartości godziwej³⁶. Wartość godziwą powinni określić rzeczoznawcy. Co jednak w przypadku, gdy środek trwały jest unikatowy? Łatwo wówczas o pokusę manipulacji szacunkami na potrzeby jednostki. Brak parametrów rynkowych może powodować trudności w ocenie poprawności szacunków, a udowodnienie procedury przypomina polowanie na czarownice. W branży znane jest powiedzenie, że szacunek zależy od ceny za usługę rzeczoznawcy.

³³ Praca pod redakcją naukową K. Winiarskiej, MSR 16 Rzeczowe aktywa trwałe, Difin, Warszawa 2007, s. 44.

³⁴ M. Kamieniecka, Prace naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2012, s. 74.

³⁵ R. Seredyński, M. Krupa, A. Stawowy, S. Jałowiecka-Madeja, Międzynarodowe Standardy Rachunkowości, Poltext, Warszawa 2009, s. 41.

³⁶ I. Olchowicz, A. Tłaczała, Sprawozdawczość finansowa według krajowych i międzynarodowych standardów, Wydanie II, Difin, Warszawa 2009, s. 113.

W obydwu metodach wzrost wartości bilansowej składnika aktywów zalicza się bezpośrednio na kapitał własny jako nadwyżkę z przeszacowania, zmniejszenie natomiast jest odnoszone w koszty okresu. Jeżeli zmniejszenie lub zwiększenie następuje po uprzednim zwiększeniu lub zmniejszeniu jest rozliczane w zakresie, w jakim to odwraca. Przykładowo, jeżeli zmniejszenie wartości z przeszacowania odwraca wcześniejsze zwiększenie wartości z przeszacowania, kapitał z aktualizacji wyceny zostaje pomniejszony o wartość zmniejszenia ale tylko do wysokości uprzedniego zwiększenia. Po wyczerpaniu kwoty kapitału z aktualizacji wyceny, pozostała kwota trafia do rachunku zysków i strat. Jeżeli zwiększenie wartości z przeszacowania odwraca wcześniejsze zmniejszenie wartości z przeszacowania, zostanie ujęte jako przychód danego okresu w wartości zwiększenia, ale tylko do wysokości poniesionych kosztów z tytułu przeszacowania. Pozostała kwota zasili kapitał z aktualizacji wyceny. Nadwyżka, która powstała z przeszacowania zostanie przeniesiona do niepodzielnego wyniku z lat ubiegłych w momencie usunięcia (likwidacja/sprzedaż). Jest możliwość rozliczenia nadwyżki w trakcie używania środka, ale kwota ta, jest równa różnicy pomiędzy kwotą amortyzacji ustalonej od wartości przeszacowanej a kwotą amortyzacji liczonej od wartości początkowej. Samego przeniesienia dokonuje się z pominięciem rachunku zysków i strat³⁷.

Rozliczenie tego wygląda następująco (dane z przykładu 4):

- 20 letnia amortyzacja budynku o wartości 1.500.000zł daje roczną wartość umorzenia 75.000zł.
- Po przeszacowaniu (pozostało 16 lat użytkowania) wartość godziwa budynku wzrosła do 1.800.000zł, co daje roczną wartość umorzenia w wysokości 112.500zł.
- MSR pozwala przez kolejne 16 lat odnosić różnicę (112.500-75.000) 37.500zł z kapitału z aktualizacji wyceny na zyski z lat ubiegłych.

Zaletą częściowego rozliczania nadwyżki z przeszacowania w trakcie roku, jest możliwość szybszej decyzji o podziale zysku. Trzeba jednak zachować ostrożność, wszak jest to zysk wirtualny, niepoparty przepływami pieniężnymi. Dokonując wyceny opartej na modelu wg wartości przeszacowanej, wpływ skutków przeszacowania na podatek dochodowy, ujmuje się zgodnie z MSR 12 *Podatek dochodowy*.

Przeszacowanie wg metody współczynnikowej polega na przeszacowaniu tym samym współczynnikiem zarówno wartości początkowej jak i salda umorzenia, tak, aby wartość netto równała się przeszacowanej wartości godziwej. Odpisy amortyzacyjne dokonywane w kolejnych latach, nie ulegną zmianie, co wynika z proporcjonalnego przeliczenia umorzenia.

³⁷ MSR 16.41.

Wartość początkowa budynku siedziby IGREK S.A. wynosiła 1.500.000zł a dotychczasowe umorzenie 300.000 (4 lata użytkowania ze stawką 5% rocznie). Wskutek aktualizacji wyceny przeprowadzonej w XII.2014, rzeczoznawcy ocenili wartość budynku na 1.800.000zł.

-Wartość godziwa środka trwałego: 1.800.000zł

-Wartość netto dotychczasowa: 1.200.000zł

-Wartość wskaźnika: $1.800.000/1.200.000=1,5$

-Przeszacowanie wartości początkowej: $1.500.000*1,5=2.250.000zł$

-Obciążenie na koncie środków trwałych: $2.250.000-1.500.000=750.000zł$

-Przeszacowanie umorzenia: $300.000*1,5=450.000zł$

-Uznanie na koncie umorzenie: $450.000-300.000=150.000zł$

-Różnica wykazana jako kapitał z aktualizacji wyceny: $750.000-150.000=600.000$

KSIĘGOWANIE:

GRUDZIEŃ 2014:

1. Aktualizacja przeprowadzona przez rzeczoznawców i wycena:

Dt Środki trwałe / Ct Umorzenie środków trwałych
/ Ct Kapitał z aktualizacji wyceny
750.000/150.000
/600.000

Przeszacowanie według metody eliminacji zakumulowanej amortyzacji polega na ponownym ustaleniu wartości i wprowadzeniu jej zamiast dotychczasowej oraz eliminacji umorzenia. Tu, w przeciwieństwie do metody współczynnikowej a w związku z eliminacją dotychczasowego umorzenia, po przeszacowaniu środków, trzeba ustalić nowe stawki amortyzacyjne a zarządzający musi bazować na przewidywanym okresie użytkowania. Ten model w przeciwieństwie do poprzedniego, może powodować, jak w przykładzie, całkowite wyksięgowanie umorzenia, co z kolei dla mało wnikliwego użytkownika sprawozdania sprawia wrażenie, że jednostka posiada nowo przyjęte do użytku środki trwałe. I chociaż główne informacje sprawozdawcze są w takich samych wartościach, to firma która wykazuje zerowe umorzenie, może być lepiej oceniona.

³⁸ Opracowanie własne.

Dane te same jak w przykładzie 2.

-Wartość początkowa środka trwałego: 1.500.000zł

-Dotychczasowe umorzenie: 300.000zł

-Wartość netto: 1.200.000zł

-Obciążenie na koncie umorzenie: 300.000zł

-Obciążenie na koncie środki trwałe: $1.800.000 - 1.500.000 = 300.000zł$

-Suma wykazana jako kapitał z aktualizacji wyceny: $300.000 + 300.000 = 600.000zł$

KISĘGOWANIE:

GRUDZIEŃ 2015:

1. Aktualizacja przeprowadzona przez rzeczoznawców i wycena:

Dt Środki trwałe / Ct Kapitał z aktualizacji wyceny

Dt Umorzenie /

300.000/600.000

300.000/

4. Amortyzacja środków trwałych

Środki trwałe podlegają procesowi utraty wartości na skutek eksploatacji, bądź innych, zazwyczaj, choć niekoniecznie - zewnętrznych czynników. Jeżeli by przyjąć, że czynniki zewnętrzne nie mają znaczenia a sam środek trwały podlega jedynie niezakłóconej eksploatacji, możemy wtedy powiedzieć, że mamy do czynienia z rozłożonym w czasie kosztem operacyjnym, co opisuje się jako amortyzację składnika środków trwałych.

W rzeczywistości jednak wartość takiego składnika ulega spadkowi również z innych powodów, takich jak np. wzrost rynkowych stóp procentowych, postęp technologiczny, zmiana prawa, czy pożar. Takie zdarzenia w nomenklaturze rachunkowców nazywa się utratą wartości. W niniejszym rozdziale przedstawię zarówno amortyzację jak i aktualizację wyceny na skutek utraty wartości.

Amortyzacja jest sposobem rozliczania zużycia majątku trwałego. Jednostka dokonuje amortyzacji w sposób zaplanowany i systematyczny. Rozkłada wartość początkową środka trwałego na ustalone okresy⁴¹.

³⁹ Opracowanie własne.

⁴⁰ Do budynków, rekomendowana jest właśnie ta metoda.

⁴¹ Nieplanowane odpisy z tytułu utraty wartości, to korekty wartości środków trwałych.

Paragraf 43 oraz 44 MSR 16 nakazują, aby alokować początkowe wartości środków trwałych na ich istotne części składowe, czyli każdą część składową środka trwałego, której wartość, lub koszt wytworzenia był istotny, amortyzować osobno. Jeżeli znajdzie się taki środek w ewidencji, to pozostałe, wszystkie nieistotne części amortyzuje się zbiorczo. Jeżeli znaczące części środka trwałego mają ten sam okres użytkowania i metodę amortyzacji, MSR dopuszcza grupowanie ich, w celu dokonywania zbiorczego odpisu.

Odpisy amortyzacyjne za każdy okres są ujmowane jako koszty danego okresu, ale tylko wtedy, gdy nie są wliczane w wartość bilansową innego składnika, a takimi środkami trwałymi mogą być np. środki trwałe wykorzystywane w produkcji. Wtedy amortyzacja takiego środka kształtuje cenę produktu, czyli jest aktywowana w jego cenie i zaliczona do kosztów okresu dopiero podczas jego sprzedaży. Tu jednak trzeba zaznaczyć, że amortyzacja, dotycząca niewykorzystanych zdolności produkcyjnych a będąca stałym pośrednim kosztem produkcji jest traktowana od razu jako koszt okresu⁴².

Są natomiast szczególne zasady, które dotyczą amortyzacji gruntów i budynków o których mówi par. 58 MSR 16, mianowicie, grunt i budynek traktuje się jako osobne składniki, nawet jeżeli zostały nabyte razem, przy czym grunty (za wyjątkiem wykopalisk i wysypisk) nie są amortyzowane a sam wzrost wartości gruntu nie powoduje wzrostu wartości amortyzacji budynku. Jeżeli w wartości gruntu wprowadzonej do bilansu, zwiera się koszt przywrócenia do stanu poprzedniego (np. renowacja gruntu), to od tej wartości dokonujemy odpisów amortyzacyjnych, ale tylko przez okres pobierania korzyści ekonomicznych.

Zgodnie z MSR, amortyzacja następuje już od momentu, gdy składnik aktywów jest dostępny do użytku i nie jest przerywana nawet w przypadku remontu czy konserwacji. Nie jest również przerywana nawet wtedy, gdy wartość godziwa jest wyższa od wartości bilansowej⁴³. Jednostka również nie zaprzestanie amortyzacji podczas czasowego wyłączenia środka trwałego z użytku, ale za wyjątkiem, gdy nie jest używany w związku z zaprzestaniem działalności i nie jest ona oparta na faktycznym zużyciu. Tu jednak należy postawić pytanie, czy składnik, który nie jest używany, nie utracił wartości?

Zakończenie lub wstrzymanie następuje, tak jak zostało wspomniane, gdy wartość bilansowa jest równa zero lub jest niższa od wartości rezydualnej (końcowa). Jednostka nie ma prawa amortyzować środka, również w sytuacji, gdy została podjęta decyzja o sprzedaży składnika

⁴² MSR 2.13.

⁴³ J. Turyna, Rachunkowość finansowa, C. H. Beck, Warszawa 2008, s. 205.

(włączony do grupy aktywów przeznaczonych do sprzedaży) albo jeżeli został usunięty z bilansu – zależnie, które zdarzenie wystąpiło wcześniej⁴⁴.

W celu ustalenia odpisów amortyzacyjnych niezbędne jest oszacowanie dwóch parametrów. Wartość końcowa środka trwałego i zakładany okres użytkowania.

Wartością końcową, jest to wartość, jaką jednostka zaplanowała odzyskać na końcu ekonomicznego użytkowania przy sprzedaży składnika, uwzględniając wiek i zużycie techniczne a odejmując szacowane koszty zbycia. Jednak w praktyce, wartość końcowa często nie jest istotna, więc nie jest w ogóle uwzględniana. W takiej sytuacji, wartość końcową winno się weryfikować na dzień sporządzenia bilansu.

Jeżeli obecna oczekiwana wartość końcowa różni się od poprzednich szacunków, zmianę ujmujemy według MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*⁴⁵. Przy czym, należy pamiętać o powyższych zapisach, że, jeżeli wartość końcowa wzrosła do kwoty równej lub większej jego wartości bilansowej, jednostka winna zaprzestać amortyzacji. Wartość końcowa odjęta od ceny nabycia lub kosztu wytworzenia pozwoli nam oszacować wartość podlegającą amortyzacji.

Okres użytkowania powinien być rozpatrywany przez pryzmat przydatności środka trwałego w jednostce, w której jest wykorzystywany. Stanowi o tym polityka zarządcza firmy, bądź doświadczenie z poprzednich lat. Program polityki może zakładać np. wymianę floty samochodów dla przedstawicieli po trzech latach, pomimo iż okres ich użytkowania jest znacznie dłuższy. Wynika z tego, że okres amortyzacji jest równy okresowi użytkowania, natomiast okres użytkowania może być krótszy od uzasadnionego ekonomicznie okresu użytkowania. Paragraf 56 MSR 16 określa, jaki czynniki jednostka winna wziąć pod uwagę, przy określaniu okresu użytkowania:

a) *oczekiwane wykorzystanie składnika aktywów. Wykorzystanie ocenia się na podstawie oczekiwanej zdolności produkcyjnej składnika aktywów lub wielkości produkcji;*

⁴⁴ Zgodnie z MSSF 5.

⁴⁵ MSR 8.38: (...) *zmiana przewidywanego okresu użytkowania składnika aktywów podlegającego amortyzacji, czy też oczekiwanego trybu uzyskiwania korzyści ekonomicznych związanych z tym składnikiem aktywów, wpływa na koszty amortyzacji zarówno w bieżącym okresie, jak i we wszystkich przyszłych okresach wchodzących w skład okresu użytkowania tego składnika aktywów. (...) skutek zmiany dotyczący bieżącego okresu ujmowany jest jako przychód lub koszt w bieżącym okresie. Skutek (jeśli takowy będzie), jaki zmiana ta wywoła w przyszłych okresach, będzie ujmowany jako przychód lub koszt w przyszłych okresach.*

b) oczekiwane zużycie fizyczne, które zależy od czynników operacyjnych, takich jak ilość zmian, w ciągu których składnik aktywów będzie używany, program remontów i konserwacji oraz zabezpieczenie i konserwacja składnika aktywów w okresie przestoju;

c) technologiczną lub rynkową utratę przydatności wynikającą ze zmian lub udoskonaleń produkcji, lub ze zmian popytu na dany produkt lub na daną usługę, do wytworzenia których wykorzystywany jest dany składnik aktywów; oraz

d) prawne lub inne podobne ograniczenia dotyczące wykorzystania składnika aktywów, takie jak wygaśnięcie odnośnych umów leasingowych.

Według zasady współmierności, amortyzowany składnik winien odzwierciedlać tę część kosztów, która jest związana z uzyskiwanymi w danym okresie korzyściami. Wybrana metoda amortyzacji powinna być stosowana konsekwentnie, przez cały okres użytkowania środka trwałego, ale weryfikowana co najmniej na dzień bilansowy. Zmiana metody możliwa jest tylko w przypadku pojawienia się przesłanek usprawiedliwiających tę zmianę a przepisy nakładają dodatkowo konieczność wyjaśnienia i przedstawienia skutków. Zmiana metody amortyzacji tak samo jak zmiana szacunkowej wartości godziwej odbywa się zgodnie ze wspomnianym wcześniej MSR 8⁴⁶.

Przykład 6: Amortyzacja; zmiana zakładanego okresu amortyzacji⁴⁷

IGREK SA posiada w środkach trwałych moduł sterowniczy do turbiny hydraulicznej, który został nabyty w czerwcu 2012r. za 140.000zł. Zarządzający oszacowali wtedy, że moduł posłuży przez najbliższe 10lat, po czym zostanie sprzedany za 20.000zł. Jednak na koniec 2014r. zapadła decyzja, że aparat będzie wykorzystywany przez jeszcze 20lat i nie będzie miał wartości rezydualnej.

$$\text{Wartość odpisu w czerwcu 2012: } \frac{(140.000 - 20.000)}{10} \times \frac{1}{12} = 1.000\text{zł}$$

$$\text{Zakumulowana wartość odpisów do grudnia 2012: } \frac{(140.000 - 20.000)}{10} \times \frac{7}{12} = 7.000 \text{ zł}$$

$$\text{Wartość odpisów za 2013: } \frac{(140.000 - 20.000)}{10} = 12.000 \text{ zł}$$

Wartość odpisów za 2014 przed zapadnięciem decyzji: 12.000zł

Dotychczasowa amortyzacja: 7.000+12.000+12.000=31.000zł

Wartość netto na początek okresu weryfikacji: 140.000-(7.000+12.000)=121.000zł⁴⁸

⁴⁶ A. Hołda, MSR/MSSF w polskiej praktyce gospodarczej, C. H. Beck, Warszawa 2013, s. 61.

⁴⁷ Opracowanie własne.

⁴⁸ Od wartości początkowej została odjęta wartość umorzenia za 2012 i 2013. Wartość umorzenia za 2014 zostanie przeliczona ponownie, ponieważ, zgodnie z MSR, korekta dotyczy również roku bieżącego. Wg UoR korekta

Przeszacowana amortyzacja za 2014: 6.050zł

Wartość wystornowanej amortyzacji za 2014: 12.000-6.050=5.950zł

Wartość rocznej amortyzacji przez kolejne 19lat: 6.050zł

KSIĘGOWANIE:

LISTOPAD 2014:

3. Amortyzacja środka trwałego za listopad.

Dt Amortyzacja / Ct Umorzenie
1.000/1.000

GRUDZIEŃ 2014:

4. Amortyzacja środka trwałego za grudzień.

Dt Amortyzacja / Ct Umorzenie
1.000/1.000

5. Wystornowanie odpisów umorzeniowych i amortyzacyjnych

Dt Umorzenie / Ct Amortyzacja
5.950/5.950

STYCZEŃ 2015:

6. Amortyzacja środka trwałego za styczeń.

Dt Amortyzacja / Ct Umorzenie
504,17 / 504,17

MSR dopuszcza stosowanie trzech metod amortyzacji:

Liniowa – najprostsza metoda, niewymagająca skomplikowanego liczenia. Wartość podlegająca amortyzacji rozkłada się równomiernie przez cały okres używania środka. Odpisy amortyzacyjne dokonywane są co miesiąc i można powiedzieć, że łączy amortyzację bardziej z upływem czasu, aniżeli z faktycznym zużyciem. Stawkę amortyzacyjną oblicza się według wzoru:

$$R = W^* \times S / 12m-cy,$$

gdzie:

R- miesięczna rata amortyzacyjna.

W- wartość początkowa środka trwałego.

S- procentowa stawka amortyzacyjna.

*-jeżeli jest określona wartość odzysku, trzeba pamiętać, aby odjąć ją od wartości początkowej.

Degresywna (przyśpieszona) – charakteryzuje się wyższą amortyzacją w początkowym okresie używania środka trwałego, malejąc w miarę upływu czasu. Metodę uzasadnia się np. postępowaniem technicznym. Trzyletni komputer można w zasadzie uznać za przestarzały, a dodatkowo, mając na uwadze zasadę współmierności kosztów i przychodów, metoda ta wydaje

dotyczyłaby lat następnych.

się zasadna, ponieważ amortyzowane środki dają więcej korzyści na samym początku eksploatacji, gdyż są bardziej wydajne i wymagają mniej napraw. Metodę można podzielić na dwa rodzaje⁴⁹.

-Metoda podwójnie malejącego salda:

Aby uzyskać właściwą stopę amortyzacji, należy współczynnik amortyzacji pomnożyć przez odpowiedni wskaźnik. Współczynnik amortyzacji ustalamy tak, jak dla amortyzacji liniowej.

Za powyższym, uzyskamy wielkość odpisu za pierwszy rok (nie uwzględniamy wartości odzysku).

Stopa amortyzacji w kolejnym roku jest taka sama jak w pierwszym, jednakże liczona jest już od wartości netto, tj. wartość brutto pomniejszoną o dotychczasową amortyzację.

Przykład 7: Amortyzacja; metoda podwójnie malejącego salda⁵⁰

IGREK S.A. nabyło 31.12.2013r. wirnik turbiny hydraulicznej za 21.000zł. Przewidywany okres użytkowania to 5 lat, wartość końcowa szacowana jest na 2.500zł, natomiast koszt zbycia na 1.500zł., stopa dyskontowa wynosi 8%. Turbina została oddana do użytkowania 10.01.2014r.

1.500

Dyskonto kosztów zbycia = $(1 + 0,08)^5 = 1.020,87$

Wartość podlegająca amortyzacji = $21.000 - (2.500 - 1.500) = 20.000zł.$

⁴⁹ Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej w interpretacjach i przykładach, tom 3, Aktywa trwałe. Utrata wartości. Leasing, LexisNexis, Warszawa 2006, s. 162.

⁵⁰ Opracowanie własne.

Współczynnik amortyzacji = $1 \div 5\text{lat} = 0,2 = 20\%$.

Wskaźnik = 2.

Stopa amortyzacji = $20\% \times 2 = 40\%$.

Tabela 3: Amortyzacja degresywna. Metoda podwójnie malejącego salda⁵¹

2014	2015	2016	2017	2018
Odpis: $21.000 \times 40\% =$ 8.400zł	Odpis: $12.600 \times 40\% =$ 5.040zł	Odpis: $7.560 \times 40\% =$ 3.024zł	Odpis: $4.536 \times 40\% =$ 1.814,40zł	Odpis: $2.721,60 - 1.000 =$ 1.721,60zł
Pozostało: $21.000 - 8.400 =$ 12.600zł	Pozostało: $12.600 - 5.040 =$ 7.560zł	Pozostało: $6.960 - 2.784 =$ 4.536zł	Pozostało: $4.536 - 1.814,40 =$ 2.721,60	Pozostało: 1.000zł

W ostatnim roku, mogliśmy amortyzować tylko do wartości odzysku, czyli $2.500 - 1.500 = 1.000\text{zł}$.

KSIĘGOWANIE:

GRUDZIEŃ 2013:

3. Zakup środka trwałego i wprowadzenie do ksiąg.
Dt Środki trwałe / Ct Rozrachunki z dostawcami
21.000/21.000
4. Zaksięgowanie zdyskontowanych oszacowanych kosztów zbycia, tj. wymontowanie turbiny.
Dt Środki trwałe / Ct Pozostałe rezerwy
1.020,87/1.020,87

STYCZEŃ 2014:

5. Amortyzacja środka trwałego metodą podwójnie malejącego salda.
Dt Amortyzacja / Ct Umorzenie
700/700

LUTY 2014:

6. Amortyzacja środka trwałego metodą podwójnie malejącego salda.
Dt Amortyzacja / Ct Umorzenie
700/700

.....

GRUDZIEŃ 2014:

7. Amortyzacja środka trwałego metodą podwójnie malejącego salda.
Dt Amortyzacja / Ct Umorzenie
700/700

⁵¹ Opracowanie własne.

1.500

8. Doszacowanie nowej rezerwy i wartości ŚT. $(1 + 0,08)^4 - 1.020,87\text{zł} = 81,67\text{zł}$
Dt Środki trwałe / Ct Pozostałe rezerwy

81,67/81,67

Odpisy we wszystkich miesiącach 2014 wyglądają tak samo. Pierwszy odpis w 2015 będzie wynosił $5.040 \div 12\text{m-cy} = 420\text{zł}$.

-Metoda sumy cyfr⁵²

również oparta na przewidywanym okresie użytkowania składnika aktywów. Metoda jest prostsza w liczeniu od *metody podwójnie malejącego salda*. Aby uzyskać wartość przypadającej amortyzacji za dany rok, określamy przewidywany okres użytkowania. Suma okresów da nam mianownik stawki amortyzacyjnej. Za licznik dla każdego kolejnego roku, poczynając od pierwszego, przyjmujemy liczbę okresów, jaka pozostała do końca okresu użytkowania. Ułamek mnożymy przez wartość podlegającą amortyzacji. Zobrazuje to poniższy przykład zakupu wału turbiny hydraulicznej.

⁵² Metoda znana też jako „reguła 78” od sumy liczb od 1 do 12.

IGREK S.A. nabyło 31.12.2013r. wał turbiny hydraulicznej za 45.000zł. Przewidywany okres użytkowania to 4 lata, szacuje się, że wał zostanie sprzedany za 5.000zł. Urządzenie zostało oddane do użytku razem wirnikiem z poprzedniego przykładu.

Suma okresów użytkowania (mianownik ułamka) = $1 + 2 + 3 + 4 = 10$

Licznik dla pierwszego roku = 4

Licznik dla drugiego roku = 3

Licznik dla trzeciego roku = 2

Licznik dla czwartego roku = 1

Wartość podlegająca amortyzacji 40.000zł

Amortyzacja za pierwszy rok = $40.000 \times \frac{4}{10} = 16.000zł$

Amortyzacja za drugi rok = $40.000 \times \frac{3}{10} = 12.000zł$

Amortyzacja za trzeci rok = $40.000 \times \frac{2}{10} = 8.000zł$

Amortyzacja za czwarty rok = $40.000 \times \frac{1}{10} = 4.000zł$

KSIĘGOWANIE:

GRUDZIEŃ 2013:

1. Zakup środka trwałego i wprowadzenie do ksiąg.

Dt Środki trwałe / Ct Rozrachunki z dostawcami
45.000/45.000

STYCZEŃ 2014:

2. Amortyzacja środka trwałego metodą sumy cyfr.

Dt Amortyzacja / Ct Umorzenie
1.333,33/1.333,33

Odpisy we wszystkich miesiącach 2014 wyglądają tak samo. Pierwszy odpis w 2015 będzie wynosił $12.000 \div 12m-cy = 1.000zł$.

Naturalna- oparta na liczbie wytworzonych produktów (naturalna)- Najsilniej odzwierciedla ona fakt, że zużycie maszyny jest związane z intensywnością użytkowania oraz wielkością produkcji, a nie z upływem czasu. Przed rozpoczęciem odpisów należy oszacować ilość wytwarzanych przez środek trwały dóbr i na tej podstawie, wraz z produkcją odpowiednio umarzać wartość.

Najpopularniejszą metodą wśród przedsiębiorstw jest oczywiście metoda liniowa, ze względu na swoją prostotę. Poza tym, widocznie kierownictwa przedsiębiorstw uważają ją, za taką,

⁵³ Opracowanie własne.

która dostarcza w zupełności akceptowalnych rezultatów. W specyficznych branżach, jak np. wydobywcza, oczywiście najbardziej odpowiednią będzie metoda naturalna (którą można nawet oprzeć o wydobycie znanej części zasobów mineralnych).

MSR 16 wskazuje, że jeżeli istnieją jakiegokolwiek przesłanki świadczące o tym, że wartość bilansowa jest wyższa od wartości, którą wygeneruje w przyszłości dany składnik, bądź koszty sprzedaży będą istotne, jednostka jest zobligowana do odpisu z tytułu utraty wartości, co najmniej na dzień bilansowy (ewidencja identyczna jak przeszacowanie „in minus”), który doprowadzi do wartości odzyskiwalnej.

Wartość odzyskiwalna jest wartością wyższą z wartości godziwej minus koszty sprzedaży bądź wartości użytkowej.

Tabela 4: Wartość odzyskiwalna⁵⁴

Wartość odzyskiwalna (ekonomiczna)	
Wartość godziwa – koszty zbycia (cena sprzedaży netto)	Wartość użytkowa
Koszty zbycia muszą być istotne w ocenie jednostki. Literatura przedmiotu nie opisuje, co to oznacza ⁵⁵ .	Jest to bieżąca, szacunkowa wartość przyszłych przepływów pieniężnych oraz wpływów z tytułu zbycia środka ⁵⁶ .
1. W zależności, która z powyższych wartości jest wyższa, ta zostanie przyjęta za wartość odzyskiwalną.	
2. Jeżeli nowoprzyjęta ustalona wartość odzyskiwalna jest niższa od wartości bilansowej, przedsiębiorstwo dokonuje odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości.	

Różnica między wartością godziwą a odzyskiwalną środka trwałego jest taka, że wartość godziwa jest czerpana z rynku, gdzie znaczenie dla wyceny mają negocjacje zainteresowanych uczestników transakcji (została omówiona szerzej w poprzednich rozdziałach). Wartość odzyskiwalna odnosi się natomiast tylko i wyłącznie do posiadacza danego środka trwałego. Odzwierciedla standardy oraz szacunki zarządzających, którzy biorą pod uwagę przesłanki

⁵⁴ Opracowanie własne.

⁵⁵ Odnosząc się do innych zaleceń Rady, za istotny poziom kosztów sprzedaży, można przyjąć wartości wyższe od 3-5% wartości godziwej środka trwałego.

⁵⁶ W przypadku szacowania przyszłych przychodów, jakie składnik wygeneruje, należy brać pod uwagę prognozy dotyczące bezpośrednich kosztów, lub racjonalnych kosztów pośrednich, które warunkują ten przychód. Wpływy ze zbycia również należy pomniejszyć o koszty sprzedaży.

specyficzne dla ich jednostki i które często mające marginalne znaczenie dla potencjalnych kupców.

Przesłanki o utracie wartości mogą pochodzić z zewnętrznych źródeł informacji, są to .:

a) utrata wartości rynkowej danego składnika aktywów odnotowana w ciągu okresu jest znacznie większa od utraty, której można było się spodziewać w wyniku upływu czasu i zwykłego użytkowania;

b) w ciągu okresu nastąpiły lub nastąpią w niedalekiej przyszłości znaczące i niekorzystne dla jednostki zmiany o charakterze technologicznym, rynkowym, gospodarczym lub prawnym w otoczeniu, w którym jednostka prowadzi działalność, lub też na rynkach, na które dany składnik aktywów jest przeznaczony;

c) w ciągu okresu nastąpił wzrost rynkowych stóp procentowych lub innych rynkowych stóp zwrotu z inwestycji i prawdopodobne jest, że wzrost ten wpłynie na stopę dyskontową stosowaną do wyliczenia wartości użytkowej danego składnika aktywów i istotnie obniży wartość odzyskiwalną składnika aktywów;

d) wartość bilansowa aktywów netto jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe jest wyższa od wartości ich rynkowej kapitalizacji.

Przesłanki pochodzące z wewnętrznych źródeł informacji, to sytuacje gdy:

e) dostępne są dowody na to, że nastąpiła utrata przydatności danego składnika aktywów lub jego fizyczne uszkodzenie;

f) w ciągu okresu nastąpiły lub też prawdopodobne jest, że w niedalekiej przyszłości nastąpią znaczące i niekorzystne dla jednostki zmiany dotyczące zakresu lub sposobu, w jaki dany składnik aktywów jest aktualnie użytkowany, lub, zgodnie z oczekiwaniami, będzie użytkowany. Do takich zmian zalicza się niewykorzystywanie składnika aktywów, plany zaniechania działalności lub restrukturyzacji działalności, do której dany składnik należy, lub plany zbycia tego składnika aktywów przed uprzednio przewidzianym terminem oraz ponowna ocena okresu użytkowania danego składnika aktywów z nieokreślonego na okres określony⁵⁷;

⁵⁷ Składnik aktywów, który spełnia odpowiednie wymogi, aby zostać uznanym za przeznaczony do zbycia (lub wchodzi w skład grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży), nie jest objęty zakresem merytorycznym niniejszego standardu i jest ujmowany zgodnie z postanowieniami MSSF 5 *Aktywa trwale przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana*.

g) dostępne są dowody pochodzące ze sprawozdawczości wewnętrznej, świadczące o tym, że ekonomiczne wyniki uzyskiwane przez dany składnik aktywów są lub w przyszłości będą gorsze od oczekiwanych⁵⁸.

Lista ta nie jest oczywiście zamknięta i jednostka może dostrzec inne, specyficzne przesłanki tylko dla niej, katalog służy jedynie zwróceniu uwagi na szczególne obszary. Reasumując, sam odpis wygląda identycznie, jak przeszacowanie „in minus” (w modelu wartości historycznej, odpis aktualizacyjny trafia do rachunku zysków i strat, zaś w modelu wartości przeszacowanej (jeżeli wcześniej szacowaliśmy „in plus”), najpierw zmniejsza kapitał z aktualizacji wyceny. Jeżeli nie, trafia do rachunku zysków i strat). Oczywiście należy również pamiętać o przeszacowaniu odpisów amortyzacyjnych, oraz o tym, że na każdy dzień bilansowy, jednostka winna ocenić, czy nie ma przesłanek wskazujących, że utrata wartości zmniejszyła się, lub przestała istnieć. W takim przypadku, należy odwrócić odpis. Należy zwrócić uwagę na to, że zwiększenie wartości bilansowych nie może przewyższać wartości przed odpisem uwzględniając potencjalną amortyzację. Należy także pamiętać, że po odpisie aktualizacyjnym zmniejszą się odpisy amortyzacyjne, jeżeli szacowany czas używania środka trwałego pozostał bez zmian.

Zagadnienie ustalenia wartości godziwej minus koszty sprzedaży zostało szczegółowo opisane w paragrafach 25-27 MSR 36. Szczegóły zostały przedstawione poniżej, w formie tabeli, z zachowaniem kolejności postępowania.

Tabela 5: Sposób wyceny wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży⁵⁹

Wartość godziwa minus koszty sprzedaży	Jest aktywny rynek dla środka trwałego
	Ważna umowa sprzedaży zawarta na warunkach rynkowych, minus koszty zbycia
	Bieżąca cena rynkowa, minus koszty zbycia
	Przeszła cena rynkowa, pod warunkiem, że pomiędzy datą transakcji a datą szacowania, nie nastąpiły istotne zmiany w środowisku, minus koszty zbycia.
	Brak aktywnego rynku dla środka trwałego
	Indywidualna ocena kierownictwa na podstawie własnej wiedzy i doświadczenia, minus koszty zbycia
	W przypadku braku podstaw do dokonania wiarygodnego szacunku, za wartość godziwą pomniejszoną o koszty sprzedaży, można przyjąć wartość użytkową.

⁵⁸ MSR 36.12.

⁵⁹ Opracowanie własne.

Kosztami zbycia, które obniżają wartość godziwą, są wszelkie te, które jednostka będzie zmuszona ponieść, aby sprzedać dany środek, ale różne od tych, które zostały już zakwalifikowane do zobowiązań. Ponadto wyłączone z katalogu są np. świadczenia związane z zakończeniem stosunku pracy, bądź koszty związane z ograniczeniem rozmiarów działalności, czy reorganizacji.

Wycena w tej wartości jest zalecana w przypadku planowanej sprzedaży niepotrzebnego składnika. Bezcelowa jest wycena w wartości użytkowej, co wynika to z tego, że przyszłe przepływy będą się składały głównie ze sprzedaży netto.

Ustalenie **wartości użytkowej**- wymaga dużo większego nakładu pracy, aniżeli ustalenie wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży. Ustalenie wartości użytkowej zostało zawarte w paragrafach 30-64 MSR 36. Przede wszystkim, trzeba zaznaczyć, że może być konieczne ustalenie wartości użytkowej dla całej grupy aktywów, ponieważ w praktyce, rzadko kiedy jeden składnik wypracowuje przepływy. W takiej sytuacji, jednostka określa wartość użytkową dla tzw. ośrodka wypracowującego środki pieniężne, którego częścią jest dany składnik, a odpis będzie odniesiony proporcjonalnie, do każdego ze składowych środków trwałych. Jednakże w moim przekonaniu, wkraczanie w materię ośrodków wychodzi poza ramy niniejszego opracowania, a wchodzi w skład odrębnych rozważań.

Estymacja wartości użytkowej wymaga budżetowania, przy założeniu nie brania pod uwagę przepływów pieniężnych związanych z: *przyszłą restrukturyzacją, do której jednostka się jeszcze nie zobowiązała; lub ulepszeniem lub udoskonaleniem wyników uzyskiwanych ze składników aktywów⁶⁰. wpływów lub wypływów pieniężnych pochodzących z działalności finansowej; lub wpływów i płatności z tytułu podatku dochodowego⁶¹*. Generalnie, szacowanie tej wartości opiera się na pozostałych przyszłych przepływach pieniężnych związanych z używaniem i sprzedażą aktywa, oraz zastosowaniem stopy dyskontowej.

W związku z utratą wartości jakiegoś składnika trwałego, nasuwa się pytanie dotyczące sposobu ujmowania odszkodowania, do którego jednostka może być uprawniona. Przykładowo, jednostka posiada ubezpieczenie mienia, które traci na wartości w wyniku zalania. MSR 16 rozpoznaje te dwa zdarzenia – utrata wartości i uzyskanie odszkodowania jako odrębne zdarzenia gospodarcze. Rada zaproponowała następujące ujmowanie:

⁶⁰ MSR 36.44.

⁶¹ MSR 36.50.

- utrata wartości; zgodnie z MSR 36
- usunięcie z bilansu; zgodnie z MSR 16
- renowacja, zakup, produkcja, etc. aktywów w celu zastąpienia aktywa, które utraciło na wartości; zgodnie z MSR 16

odszkodowania; w momencie, gdy stają się należne; to kiedy odszkodowanie staje się należne nie jest powiedziane. Przyjmuje się, że ustalenie terminu należności jest tożsame z kryteriami ujmowania aktywów.

5. Zaprzestanie ujmowania środków trwałych

Jednostka zaprzestaje ujmowania środków trwałych, w momencie, gdy dana pozycja została zbyta, lub jednostka nie oczekuje, że będzie generować przyszłe korzyści ekonomiczne z tytułu jej użytkowania i następującego po nim zbyciu. Środki trwałe są usuwane w wartości bilansowej, a zyski i straty wynikające z usunięcia takiej pozycji powinny być ustalone jako różnica pomiędzy tą właśnie wartością bilansową a przychodem netto (co potwierdza to, że nadwyżka z przeszacowania, która dotyczyła zbytego składnika jest przenoszona w momencie sprzedaży bezpośrednio na kapitał, a nie ujmowana w rachunku zysków i strat). Rada stwierdziła tak, ponieważ przy ocenie osiągniętych i osiąganym przez jednostkę wyników oraz prognozowanych przepływów, użytkownicy będą inaczej traktować zysk ze zbycia pozycji rzeczowych aktywów trwałych i wpływy ze sprzedaży dóbr w ramach zwykłej działalności operacyjnej. Rzecz jasna, usunięcie z bilansu niekoniecznie musi być wynikiem sprzedaży. Może to być również leasing finansowy, darowizna, bądź wymiana.

Jednostki są również zobowiązane do zaprzestania ujmowania wartości bilansowej części stanowiącej część składową składnika rzeczowych aktywów trwałych, jeżeli część ta została zastąpiona przez nową część, której cena nabycia / koszt wytworzenia została zawarta w wartości bilansowej danego składnika. Chyba, że część nie była amortyzowana osobno, wtedy standard zezwala, aby koszt nowej części przedstawiał również wartość początkową części wymienianej (więcej na ten temat w rozdziale pierwszym). Jeżeli natomiast jednostka usuwa z bilansu pozycję, która zgodnie z kryteriami ujmowania wyodrębniała w wartości bilansowej koszt zastąpienia części składowej tej pozycji, wtedy również wartość bilansowa komponentu jest usuwana z bilansu.

Poniżej przedstawię proces od samego powzięcia pomysłu o sprzedaży środka trwałego, do realizacji transakcji.

Jeżeli jednostka poweźmie decyzję o sprzedaży, to dane środki trwałe (w rozumieniu MSR 16), podlegają regulacjom standardu MSSF 5 *Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana*. I od tego momentu nie są objęte zakresem MSR 16, atoli MSR 16 wymaga pewnych ujawnień na temat *Aktywów przeznaczonych do zbycia*. MSSF 5 nakłada wymóg, aby stosować przepisy tego standardu, jeżeli wartość bilansowa przeklasyfikowanego aktywa może zostać odzyskana przede wszystkim za pomocą sprzedaży a nie dalszego używania, co oczywiście nie zabrania dalszego użytkowania, ale zabrania amortyzacji, co notabene daje spore pole do nadużyć, ponieważ poprawia „papierkowy” wynik. Jest to dość powszechna praktyka⁶².

Składnik musi charakteryzować się ponadto cechami, które wykażę w dalszej części opracowania. Standard ten wymaga specyficznej wyceny i prezentacji. Zapisy MSSF 5 odnoszą się do dwóch osobnych zagadnień. 1) Klasyfikacji, wyceny i prezentacji dot. aktywów trwałych, oraz 2) Ujmowania w sprawozdaniu z całkowitych dochodów.

Jeżeli chodzi o klasyfikację, wycenę i prezentację, to również możemy wydzielić dwie pozycje aktywów trwałych:

- przeznaczone do sprzedaży - dostępne bezpośrednio do sprzedaży, gdy ich zbycie jest wielce prawdopodobne w przeciągu 12 miesięcy.
- grupa do zbycia - grupa aktywów, którą jednostka zamierza zbyć w jednej transakcji, w tym zobowiązań przekazywanych wraz z tymi aktywami.

Jednostka klasyfikuje aktywa, jako przeznaczone do sprzedaży, jeżeli:

MSSF 5.7 (...) składnik aktywów (lub grupa do zbycia) jest dostępny do natychmiastowej sprzedaży w jego bieżącym stanie, z uwzględnieniem jedynie normalnych i zwyczajowo przyjętych warunków dla sprzedaży tego typu aktywów (lub grup do zbycia) oraz jego sprzedaż jest wysoce prawdopodobna.

Dostępność do natychmiastowej sprzedaży, oznacza, że jednostka może bez większych kosztów doprowadzić do zbycia. Za przykład może posłużyć urządzenie, którego sprzedaż wiąże się z wymontowaniem i np. wystawieniem na aukcji. Powyższy paragraf nie zostanie spełniony, jeżeli maszyna wymaga remontu, bądź trzeba wyburzać ściany, aby wydostać urządzenie. Chodzi tu również o parametry organizacyjne, paragraf nie zostanie wypełniony, jeżeli konieczna jest np. zgoda rady nadzorczej, czy nawet zgromadzenia akcjonariuszy. Chodzi o to, czy w kompetencjach zarządu jest sprzedaż aktywa powyżej jakiejś kwoty.

⁶² M. Skudlik, Międzynarodowe Standardy Rachunkowości, Helion, Gliwice 2014, s. 189.

MSSF 5.8 *Sprzedaż jest wysoce prawdopodobna, gdy przedstawiciele odpowiedniego poziomu kierownictwa są zdecydowani do wypełnienia planu sprzedaży składnika aktywów (lub grupy do zbycia) oraz aktywny program znalezienia nabywcy i zakończenia planu został rozpoczęty. Ponadto składnik aktywów (lub grupa do zbycia) musi być aktywnie oferowany na sprzedaż po cenie, która jest racjonalna w odniesieniu do jego bieżącej wartości godziwej. Dodatkowo należy oczekiwać, że sprzedaż zostanie ujęta jako sprzedaż zakończona w czasie jednego roku od dnia klasyfikacji, z wyjątkiem sytuacji dopuszczonych przez paragraf 9, a działania potrzebne do zakończenia planu wskazują, że jest mało prawdopodobne, iż zostaną poczynione znaczące zmiany w planie albo że plan zostanie zarzucony.*

Sprzedaż uznaje się za wysoce prawdopodobną, jeżeli kierownictwo odpowiedniego szczebla podjęło już odpowiednie działania. Np. podjęto odpowiednią uchwałę, opublikowano ogłoszenia i oszacowana wartość godziwą. Kolejnym warunkiem, jaki narzuca powyższy paragraf, jest sprzedaż w ciągu 12 miesięcy. Istnieje możliwość wydłużenia sprzedaży, ale tylko wtedy, gdy: 1) opóźnienie wynika ze zdarzeń niezależnych od jednostki, 2) plan sprzedaży jest aktualny a jednostka aktywnie go wypełnia.

Aktywa przeznaczone do sprzedaży oraz grupy do zbycia wycenia się w kwocie niższej spośród ich wartości godziwej pomniejszonej o koszty zbycia i ich wartości bilansowej (jeżeli wartość godziwa netto jest mniejsza od bilansowej, to odpis ujmujemy w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych), ale w sprawozdaniu z sytuacji finansowej są prezentowane odrębnie.

W przypadku, gdy wartość bilansowa przewyższa wartość godziwą netto, przedsiębiorstwo postępuje zgodnie z MSR 36 i ujmuje odpis z tytułu utraty wartości w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych. Jeżeli natomiast na dzień bilansowy wartość ta zwiększy się, to przedsiębiorstwo dokonuje korekty takiego odpisu. Ale jest warunek, skorygowana wartość godziwa nie może przekroczyć wartości początkowej składnika, pomniejszonej o zakumulowaną amortyzację, która zostałaby naliczona, gdyby w ogóle nie ujmowano wcześniej odpisów aktualizujących⁶³. Należy również zwrócić uwagę, że jeżeli do aktywów trwałych przeznaczonych do sprzedaży zaliczono również takie, na których ciążyą zobowiązania prezentowane w bilansie, również należy je odpowiednio wycenić i zaprezentować. Natomiast, jeżeli składnik nie będzie już dłużej prezentowany jako przeznaczony do sprzedaży, wycena następuje w kwocie niższej od:

⁶³ Praca zbiorowa pod redakcją J. Godlewskiej, Rachunkowość finansowa dla zaawansowanych, SKwP, Warszawa 2011, s. 211.

a) jego wartości bilansowej z dnia poprzedzającego klasyfikację składnika aktywów (lub grupy do zbycia) jako przeznaczonego do sprzedaży, skorygowanej o amortyzację lub aktualizację wyceny, która zostałaby ujęta, gdyby składnik aktywów (lub grupa do zbycia) nie został zaklasyfikowany jako przeznaczony do sprzedaży; i

b) jego wartości odzyskiwalnej z dnia podjęcia decyzji o jego niesprzedawaniu

Przykład 9: Przeksięgowanie do aktywów trwałych przeznaczonych do sprzedaży⁶⁴

Zarząd IGREK SA zdecydował, że nie będzie dłużej dowoził pracowników do zakładu i skorzysta w tym celu z wyspecjalizowanej firmy transportowej. Na dzień bilansowy, autobusy marki Mercedes oraz Neoplan, zostaną zaklasyfikowane do aktywów trwałych przeznaczonych do sprzedaży.

Wartości na grudzień 2014:

Mercedes:

Wartość początkowa: 250.000zł

Umorzenie: 150.000zł

Wartość bilansowa: 100.000zł

Wartość godziwa: 70.000zł

Różnica: -30.000zł

Neoplan:

Wartość początkowa: 250.000zł

Umorzenie: 130.000zł

Wartość bilansowa: 120.000zł

Wartość godziwa: 125.000zł

Różnica: 5.000zł

Zobowiązanie z tytułu leasingu: 120.000zł

⁶⁴ Opracowanie własne.

KSIĘGOWANIE:

GRUDZIEŃ 2014:

1. Zmiana klasyfikacji środków transportowych i powiązanych zobowiązań.
Dt Aktywa trwale przeznaczone do sprzedaży / Ct Aktywa trwale
Dt Umorzenie /
220.000 / 500.000
280.000 /
Dt Zobowiązania leasingowe / Ct Zobowiązania finansowe zw. z aktywami do zbycia
120.000 / 120.000
2. Ujęcie odpisu aktualizującego (suma różnic pomiędzy wartością bilansową a wartością godziwą)
Dt Pozostałe koszty operacyjne / Ct Korekta wartości akt. trwałych przezn. do sprzed.
30.000 / 30.000

MSSF 5 narzuca specyficzną prezentację aktywów trwałych zaklasyfikowanych do sprzedaży. Jednostka winna wyodrębnić osobną kategorię, która będzie je reprezentować. Pozostaje kwestia uznania, czy ta kategoria stanowi majątek trwały, czy obrotowy. Jedni mogą argumentować zaliczenie kategorii „aktywa trwale zaklasyfikowane jako przeznaczone do sprzedaży” do aktywów trwałych, uzasadniając to ich dotychczasowym charakterem oraz tym, że nie są to elementy działalności operacyjnej. Za obrotowymi stoi zaś warunek sprzedaży w ciągu 12 miesięcy – więc nie można uznać ich za długoterminowe. Standard nie rozstrzyga, a jedynie każe wyodrębnić.

Jeżeli ten sam składnik był uprzednio przeszacowywany a skutki zostały odniesione na kapitał z aktualizacji wyceny, to w kapitale również należy wyodrębnić osobną pozycję.

W informacji dodatkowej, zgodnie z paragrafem 41 MSSF 5, jednostka prezentuje:

- a) opis składnika aktywów trwałych (lub grupy do zbycia);
- b) opis faktów i okoliczności sprzedaży lub prowadzących do oczekiwanego zbycia oraz oczekiwany sposób i terminy tego zbycia;
- c) zysk lub stratę ujętą zgodnie z paragrafami 20–22 oraz, jeśli nie zostało to przedstawione oddzielnie w rachunku zysków i strat, pozycję w rachunku zysków i strat, która uwzględnia ten zysk lub stratę;
- d) w stosownych przypadkach segment, w którym składnik aktywów trwałych (lub grupa do zbycia) są prezentowane zgodnie z MSSF 8 Segmenty operacyjne.

oraz, zgodnie z paragrafem 42:

(...)opis faktów i okoliczności prowadzących do tej decyzji oraz wpływ tej decyzji na wyniki działalności w danym okresie oraz w prezentowanych okresach poprzednich.

Wyodrębnienie ma na celu pokazanie inwestorom, jaka część majątku nie będzie stanowić podstawy ekonomicznej w przyszłym roku.

Rzeczywista data zbycia, jest datą podyktowaną przez MSR 18, o czym dalej (wymogi MSR 18 zapewniają uzyskanie wiarygodności ujętych przychodów), a zbycie środków trwałych traktuje się jak sprzedaż towarów.

Zgodnie z MSR 18.14 przychód zostanie ujęty, jeżeli zostały spełnione następujące warunki:

- a) jednostka przekazała nabywcy znaczące ryzyko i korzyści wynikające z praw własności do dóbr;*
- b) jednostka przestaje być trwale zaangażowana w zarządzanie sprzedanymi dobrami w stopniu, w jakim zazwyczaj funkcję taką realizuje się wobec dóbr, do których ma się prawo własności, ani też nie sprawuje nad nimi efektywnej kontroli;*
- c) kwotę przychodów można wycenić w wiarygodny sposób;*
- d) istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka uzyska korzyści ekonomiczne z tytułu przeprowadzonej transakcji; oraz*
- e) koszty poniesione oraz te, które zostaną poniesione przez jednostkę gospodarczą w związku z transakcją, można wycenić w wiarygodny sposób.*

Stąd wniosek, że jednostka nie może usunąć zbytej pozycji rzeczowych aktywów trwałych z bilansu, do momentu spełnienia powyższych kryteriów⁶⁵.

Wszystkie zyski i straty, które są następstwem usunięcia z bilansu pozycji rzeczowych aktywów trwałych muszą być ujęte w rachunku zysków i strat w tym okresie, w którym nastąpiło ich usunięcie z bilansu, co wypełnia zasadę współmierności kosztów i przychodów. Chyba, że istnieją przepisy szczególne (np. zgodnie z MSR 17 odpowiednie jest inne podejście do transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego). Według MSR 16, zyski i straty zasilają w rachunku zysków i strat

⁶⁵ Więcej o kryteriach w samym MSR 18.

pozostałe przychody i koszty operacyjne, gdyż sprzedaż środków trwałych ma zazwyczaj charakter incydentalny.

Jeżeli płatność jest odroczone, to przychód powinien zostać ujęty w wartości ekwiwalentu ceny zapłaconej pieniędzem, zaś różnica pomiędzy nominalną kwotą zapłaty a ekwiwalentem ceny gotówkowej winna być ujęta jako przychody odsetkowe przy zastosowaniu efektywnej stopy zwrotu, zgodnie z MSR 18.

Ujawnianie informacji wydaje się bardzo prostym zagadnieniem, ponieważ standard odnosi się bardzo konkretnie, a zapisy nie powinny sprawiać trudności. Dla każdej z grup rzeczowych aktywów trwałych należy ujawnić w sprawozdaniu finansowym poniższe informacje:

a) metody wyceny zastosowane do ustalenia wartości bilansowej brutto;

b) zastosowane metody amortyzacji;

c) okresy użytkowania nieruchomości i zastosowane stawki amortyzacyjne;

d) wartość brutto i umorzenie (oraz odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości) na początek i na koniec okresu; oraz

e) uzgodnienie wartości bilansowej z początku okresu z wartością z końca okresu, pokazujące:

(i) zwiększenia;

(ii) aktywa zaklasyfikowane jako przeznaczone do sprzedaży lub zawarte w grupie do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży zgodnie z MSSF 5 i inne zbycia;

(iii) nabycie wskutek połączenia jednostek gospodarczych;

(iv) zwiększenia oraz zmniejszenia wynikające z przeszacowania zgodnie z paragrafami 31, 39 i 40 oraz z odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości, które zostały ujęte w kapitale własnym lub odwrócone bezpośrednio z kapitałem własnym zgodnie z MSR 36;

(v) odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości ujęte w rachunku zysków i strat zgodnie z MSR 36;

(vi) odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości, które zostały odwrócone w rachunku zysków i strat zgodnie z MSR 36;

(vii) amortyzację,

(viii) różnice kursowe netto wynikające z faktu przeliczenia sprawozdania finansowego z waluty funkcjonalnej na inną walutę prezentacji łącznie z efektem przekształcenia sprawozdania finansowego jednostki działającej zagranicą na walutę prezentacji jednostki sprawozdawczej; oraz

(ix) inne zmiany⁶⁶.

A także:

- a) fakt istnienia oraz kwoty ograniczeń dotyczących tytułu prawnego jednostki gospodarczej oraz informacje o zastawieniu rzeczowych aktywów trwałych tytułem zabezpieczenia zobowiązań;
- b) kwoty nakładów uwzględnionych w wartości bilansowej pozycji rzeczowych aktywów trwałych w toku budowy;
- c) kwoty zobowiązań umownych zaciągniętych w celu nabycia rzeczowych aktywów trwałych; oraz
- d) jeśli nie zostało to osobno ujawnione w rachunku zysków i strat, kwoty otrzymanych odszkodowań uzyskanych od stron trzecich z tytułu utraty wartości lub utracenia pozycji rzeczowych aktywów trwałych ujętych w rachunku zysku i strat⁶⁷.

Ponadto, standard przypomina o ujawnieniach z tytułu metod amortyzacji oraz szacowanych okresów użytkowania, co za tym idzie, jednostka winna ujawnić wszelkie zmiany wartości szacunkowych, zgodnie z MSR 8. (zmiana metody amortyzacji, szacowane koszty demontażu, okresy użytkowania, wartości końcowe).

Standard w dalszej części odnosi się już do ujawnień dla aktywów przeszacowanych. Rada zapewniła użytkownikom otrzymanie odpowiedniej ilości informacji, poprzez zobowiązanie jednostek stosujących model wartości przeszacowanej do ujawniania efektów zastosowania tej metody, oraz do: dat, na które szacowano; powołanych rzeczoznawców; metodach i istotnych założeniach szacowania; technikach i stopniach wyceny; alternatywnej wycena w koszcie nabycia / wytworzenia; nadwyżki z aktualizacji wyceny; oraz podział nadwyżki pomiędzy udziałowców. Alternatywna wycena w koszcie nabycia / wytworzenia jest dosyć uciążliwa, ponieważ stawia przed spółkami konieczność utrzymania rejestru aktywów na zadanym poziomie szczegółowości.

W ostatniej części obligatoryjnych ujawnień, MSR 16 przypomina, że oprócz ujawnianych informacji z zakresu utraty wartości, podanych powyżej, jednostka winna ujawnić informacje wymagane przez Standard 36.

⁶⁶ MSR 16.73.

⁶⁷ MSR 16.74.

Standard pozostawia wybór (zachęca) w zakresie ujawniania dodatkowych informacji, takich jak: wartość bilansowa czasowo nieużywanych rzeczowych aktywów trwałych; wartości bilansowych brutto, w pełni zamortyzowanych, rzeczowych aktywów trwałych; wartości bilansowych rzeczowych aktywów trwałych wycofanych z używania i nieklasyfikowanych wg MSSF 5; wartości godziwej środków wycenianych w wartościach historycznych, o ile te różnią się istotnie.

6. Prezentacja i ujawnienia informacji o środkach trwałych w sprawozdaniu finansowym sporządzonym według MSR/MSSF⁶⁸

W przedstawionych poniżej wycinkach ze sprawozdania finansowego, zostanie pokazany sposób prezentacji zdarzeń omówionych w pracy (przykład 4 jest wyłączony z opracowania, gdyż odnosił się do środka trwałego z przykładu 5 i jego celem było zobrazowanie różnic pomiędzy metodą współczynnikową a metodą zakumulowanej amortyzacji).

[Sprawozdanie z sytuacji finansowej]

Tabela 6: Sprawozdanie z sytuacji finansowej⁶⁹

Pozycje	Nota	Stan na dzień	
		31.12.2014	31.12.2013
1	2	3	4
AKTYWA	X	X	X
Aktywa trwałe	1	4.509.800,03	1.797.217,56
Rzeczowe aktywa trwałe	2	4.509.800,03	1.797.217,56
.	X	X	X
Aktywa przeznaczone do sprzedaży	3	190.000,00	X
Aktywa obrotowe	X	X	X
.	X	X	X
RAZEM AKTYWA	X	X	X
KAPITAŁ I ZOBOWIĄZANIA	X	X	X
Kapitał własny	X	X	X
.	X	X	X
Kapitał rezerwowy z aktualizacji wyceny aktywów	X	600.000,00	X
.	X	X	X

⁶⁸ Opracowanie własne. Opracowanie zawiera wybrane fragmenty sprawozdania finansowego, dotyczące problematyki MSR 16.

⁶⁹ Opracowanie własne. W założeniach koncepcyjnych, do końca 2012r. używano nazwy „bilans”.

Zobowiązania długoterminowe	X	X	X
.	X	X	X
Rezerwy	X	1.102,54	1.020,87
Kredyty i pożyczki	X	2.246.500,00	X
Inne zobowiązania finansowe	X	40.696,12	59.169,31
.	X	X	X
Zobowiązania krótkoterminowe	X	X	X
Inne zobowiązania finansowe	X	18.473,19	17.326,20
Zobowiązania fin. z tyt. akt. przezn. do zbycia	3	120.000,00	X
.	X	X	X
RAZEM KAPITAŁ I ZOBOWIĄZANIA	X	X	X

[Informacja dodatkowa]

Opis ważniejszych stosowanych zasad rachunkowości

Nota 1. Rzeczowe aktywa trwałe

Grunty i budynki, to grupa na którą składa się siedziba spółki oraz dwupoziomowy parking. Wykazuje się je w wartości godziwej – opierając się na wycenach dokonywanych przez niezależnych rzeczoznawców majątkowych. Przeszacowanie odbywa się za pomocą metody eliminacji zakumulowanej amortyzacji. Następnie przeszacowany środek trwały pomniejsza się o późniejsze umorzenie. Wycena budynków jest dokonywana regularnie, tak aby ich wartość godziwa nie różniła się znacząco od wartości prezentowanej w bilansie. Wszelkie pozostałe rzeczowe aktywa trwałe są zaprezentowane według kosztu wytworzenia/nabycia, pomniejszonego o umorzenie. Koszt może również uwzględniać przeniesione z kapitałów własnych kwoty z tytułu zysków/strat na transakcjach kwalifikujących się jako zabezpieczenia przepływów pieniężnych, które dotyczą zakupów rzeczowych aktywów trwałych w walutach obcych.

Nakłady w terminach późniejszych, aktywuje się w wartości bilansowej konkretnego środka trwałego bądź ujmuje jako osobny środek trwały, ale tylko wówczas, gdy jest duże prawdopodobieństwo, że z tytułu tej pozycji nastąpi wpływ korzyści ekonomicznych do Spółki, a ponadto, koszt tej pozycji można wiarygodnie wycenić. Wartość bilansowa części wymienionej jest usuwana z bilansu. Pozostałe poniesione wydatki na naprawy i konserwacje są odnoszone na wynik finansowy w okresie, w którym je poniesiono.

Zwiększenia wartości bilansowej z tytułu aktualizacji wyceny gruntów i budynków są wykazywane jako kapitał z aktualizacji wyceny w kapitale własnym. Zwiększenia odwracające wcześniejsze zmniejszenia są ujmowane jako przychód danego okresu. Zmniejszenia wartości bilansowej z tytułu aktualizacji wyceny gruntów i budynków ujmuje się w rachunku zysków i strat. Zmniejszenia odwracające wcześniejsze zwiększenia, pomniejszają tenże kapitał, aż do wyczerpania.

Amortyzację innych środków trwałych nalicza się metodą liniową, lub degresywną (podwójnie malejącego salda bądź sumy cyfr) w celu rozłożenia ich wartości początkowej lub przeszacowanej, pomniejszonych o wartość końcową, przez przewidywane okresy ich użytkowania. Okresy użytkowania wynoszą:

Budynki 20 - 50 lat

Maszyny 4 - 20 lat

Pojazdy 3 - 7 lat

Meble, wyposażenie stałe i sprzęt 3 - 10 lat

Środki trwałe podlegają weryfikacji wartości końcowej oraz okresów ich użytkowania. Ewentualnych zmian dokonuje się na dzień bilansowy.

Jeżeli wartość bilansowa przewyższałaby oszacowaną wartość odzyskiwalną, wartość ta jest natychmiastowo znoszona do poziomu wartości odzyskiwalnej.

W przypadku, gdy wartość bilansowa środka trwałego przewyższa jego oszacowaną wartość odzyskiwalną, jego wartość bilansową spisuje się natychmiast do poziomu wartości odzyskiwalnej (nota 2.)

Zyski oraz straty osiągnięte z tytułu zbycia środków trwałych ustalane są przez porównanie wpływów ze sprzedaży z ich wartością bilansową i ujmuje w „pozostałych przychodach stratach/zyskach – netto”.

W przypadku zbycia środków trwałych uprzednio przeszacowanych, kwota ujęta w kapitałach z tytułu aktualizacji wyceny jest przenoszona do zysków zatrzymanych.

Nota 1.2 Utrata wartości aktywów niefinansowych

Środki trwałe podlegające amortyzacji są analizowane pod względem utraty wartości za każdym razem, gdy wystąpią okoliczności wskazujące na możliwość niezrealizowania wartości bilansowej. Strata jest ujmowana w wartości różnicy pomiędzy wartością odzyskiwalną a wartością

bilansową. Wartość odzyskiwalna stanowi wartość wyższą spośród wartości sprzedaży netto, lub wartości użytkowej. Na każdy dzień bilansowy jest przeprowadzana ocena, czy aby nie wystąpiły przesłanki wskazujące na możliwość odwrócenia odpisów.

Nota 1.3 Aktywa trwale przeznaczone do sprzedaży

Aktywa trwale, które zostały sklasyfikowane jako aktywa trwale przeznaczone do sprzedaży, są ujmowane w wartości niższej spośród wartości bilansowej a wartości sprzedaży netto. Aktywa te są klasyfikowane do przeznaczonych do sprzedaży, jeżeli ich wartość bilansowa zostanie odzyskana tylko poprzez ich sprzedaż a ta jest uważana za prawdopodobną.

Nota 2. Rzeczowe aktywa trwale

Tabela 7: Nota 2, rzeczowe aktywa trwale; dojście od wartości bilansowej do księgowej⁷⁰

	Grunty i budynki	Środki transportu	Maszyny i urządzenia	Środki trwale w budowie	Razem
Stan na 31.12.2013					
Koszt lub wartość z wyceny	1.500.000,00	500.000,00	299.766,80	X	2.299.766,80
Umorzenie	(225.000,00)	(240.000,00)	(37.549,24)	X	(502.549,24)
Wartość księgowa netto	1.275.000,00	260.000,00	262.217,56	X	1.797.217,56
Rok obrotowy zakończony 31.12.2014					
Wartość księgowa netto na początek roku	1.275.000,00	260.000,00	262.217,56	X	1.797.217,56
Nadwyżka z przeszacowania	600.000,00	X	X	X	X
Zwiększenia	X	X	81,67	2.496.500,00	2.496.581,67
Przeniesienia	2.496.500,00	X	X	(2.496.500,00)	X

⁷⁰ Opracowanie własne.

Amortyzacja	(75.000,00)	(40.000,00)	(48.999,20)	X	(163.999,20)
Przeniesiono do grupy klasyfikowanej jako przeznaczone do sprzedaży	X	(220.000,00)	X	X	(220.000,00)
Wartość księgowa netto na koniec roku	4.296.500,00	X	213.300,03	X	4.509.800,03

Pozycja środków trwałych w budowie, to budowa dwupoziomowego parkingu na terenie zakładu.

W 2014r. Spółka IGREK SA aktywowała koszty finansowania zewnętrznego w wysokości 46.500,00zł., przez co zwiększyła się wartość parkingu budowanego parkingu podziemnego. Koszty te zostały aktywowane przy zastosowaniu stopy procentowej kredytu.

Na 31.12.2014 sporządzono przeszacowanie budynku siedziby. W tym celu został powołany biegły rzeczoznawca. Z raportu przekazanego spółce, wynika, iż rzeczoznawca czerpał dane do wyceny z rynku. Biegły ustalił wartość godziwą budynku w wysokości 1.800.000,00zł. Gdyby spółka wykazywała budynki według kosztu historycznego, wartość na koniec 2014r. zostałyby ustalona na kwotę 1.200.000,00zł. Nadwyżkę z przeszacowania ujęto w pozycji „Kapitał z aktualizacji wyceny” w ramach kapitału własnego.

Nota 3. Aktywa przeznaczone do sprzedaży i zobowiązania finansowe z ich tytułu

Aktywa i zobowiązania dotyczące aktywów trwałych przeznaczonych do sprzedaży zostały zaprezentowane jako przeznaczone do sprzedaży po przeznaczeniu ich do sprzedaży przez zarząd. Sprzedaż przewidywana jest w I półroczu 2015r.

Aktywa klasyfikujące się w aktywach trwałych przeznaczonych do sprzedaży to jedynie aktywa z grupy środki transportu.

Zobowiązania klasyfikujące się w zobowiązaniach finansowych z tytułu aktywów przeznaczonych do sprzedaży, to wartość klasyfikowanych wcześniej zobowiązań

długoterminowych z tytułu leasingu. Zobowiązanie te, na dzień bilansowy są już klasyfikowane jako krótkoterminowe.

Na aktywach i zobowiązaniach przeznaczonych do sprzedaży został utworzony odpis aktualizacyjny, który pomniejsza odpowiednie aktywa do wartości ich wartości godziwej minus koszty sprzedaży w kwocie 30.000zł. Odpis obciążył rachunek zysków i strat.

7. Środki trwałe w ustawie o rachunkowości

Jak zostało wspomniane na początku, Ustawa o Rachunkowości definiuje środki trwałe inaczej aniżeli MSR 16. Przede wszystkim, przez środki trwałe rozumie (...) *się rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki. Zalicza się do nich w szczególności:*

- a) nieruchomości – w tym grunty, prawo użytkowania wieczystego gruntu, budowle i budynki, a także będące odrębną własnością lokale, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego,*
- b) maszyny, urządzenia, środki transportu i inne rzeczy,*
- c) ulepszenia w obcych środkach trwałych,*
- d) inwentarz żywy⁷¹.*

Do środków trwałych zaliczamy również środki trwałe oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub leasingu, zgodnie z warunkami art. 3 ust. 4 UoR, a także obce środki trwałe otrzymane również na podstawie umowy najmu, dzierżawy i leasingu, zgodnie z tymi samymi warunkami. Oraz środki trwałe w budowie:

(...) rozumie się przez to zaliczane do aktywów trwałych środki trwałe w okresie ich budowy, montażu lub ulepszenia już istniejącego środka trwałego⁷².

Nadto, Ustawa o rachunkowości zalicza do środków trwałych prawo wieczystego użytkowania gruntów, prawo własnościowe do lokalu mieszkalnego, oraz spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu spółdzielczego.

⁷¹ UoR, art. 3 ust. 1, pkt 15.

⁷² UoR, art. 3 ust. 1, pkt 16.

Bardziej szczegółowe przepisy znajdują się w artykułach 31-32 ww. ustawy, przydatne informacje, którymi może jednostka się posiłkować znajdują się również w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych⁷³ (updop) w art. 16a-16m. Ich znajomość w zupełności wystarcza, aby zaprezentować je w sprawozdaniu.

Ustawa o rachunkowości nie odnosi się do problematyki wyceny po początkowym ujęciu. Informacje na temat wyceny można znaleźć w art. 28 ust. 1 pkt 1, który mówi, iż środki trwałe, oraz wartości niematerialne i prawne jednostka powinna wyceniać według (...) *cen nabycia lub kosztów wytworzenia, lub wartości przeszacowanej (po aktualizacji wyceny środków trwałych) (...)*. Trzeba jednak zwrócić uwagę, że ostatnia aktualizacja wyceny⁷⁴ miała miejsce 20 lat temu, a jednostki, de facto, zostają zmuszone do wyceny w wartościach historycznych. Przy obecnych warunkach jednostki wykazują np. budynki w znacznie zaniżonych wartościach. Brak odpowiedniej legislacji jest zapewne związany z tym, że zmniejszyłyby się wpływy podatkowe ze względu na podwyższoną amortyzację. Można się pokusić jedynie o rozporządzenie, które zaktualizuje wartość majątku dla celów bilansowych, jednakże skomplikuje to mocno ewidencję mniejszym jednostkom, które gdzie tylko to możliwe stosują wspólne rozwiązania bilansowo-podatkowe. Konkluzja jest taka, że w ustawie o rachunkowości nie ma możliwości wyceny według wartości przeszacowanej do wyższej wartości godziwej. Model znajdzie zastosowanie jedynie w pewnych, szczególnych przypadkach, np.: łączenie spółek, sporządzanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego, czy wspomniane przeszacowanie urzędowe⁷⁵. Jeżeli już dojdzie do aktualizacji wyceny, to różnica wartości netto środków trwałych jest odnoszona na kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny, nie może być przeznaczona do podziału, aż do momentu sprzedaży/likwidacji.

W polskiej praktyce gospodarczej, przyjęło się, że środki trwałe wprowadza się do ewidencji środków trwałych, gdy ich kwota przekracza 3.500zł. Jednak ustawa nie podaje minimalnej wartości składnika. Wartość taka winna być zapisana w polityce rachunkowości. Skąd więc kwota 3.500zł⁷⁶? Otóż taki zapis znajduje się w art. 16e ust. 1 updop *Jeżeli podatnicy nabędą lub wytworzą we własnym zakresie składniki majątku wymienione w art. 16a ust. 1 i art. 16b ust. 1, o wartości początkowej przekraczającej 3500 zł, i ze względu na przewidywany przez nich okres używania równy lub krótszy niż rok nie zaliczą ich do środków trwałych albo wartości*

⁷³ Ustawa z dnia 15 lutego 1992r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 1992 Nr 21 poz. 86).

⁷⁴ W Polsce aktualizację wyceny w drodze rozporządzenia zarządza Minister Finansów.

⁷⁵ L. Poniatowska, Wycena bilansowa rzeczowych aktywów trwałych i jej skutki sprawozdawcze, [w:] Problemy współczesnej rachunkowości, tom 2, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 61. Zeszyty Naukowe nr 765, Wydawnictwo Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2013r, s. 156.

⁷⁶ Przedsiębiorstwo działające w Polsce i stosujące MSR, prawdopodobnie również w celu uproszczenia będzie od tej kwoty zaliczało zakupy do środków trwałych (przy założeniu spełnienia innych warunków).

niematerialnych i prawnych, a faktyczny okres ich używania przekroczy rok, podatnicy są obowiązani, w pierwszym miesiącu następującym po miesiącu, w którym ten rok upłynął: 1) zaliczyć te składniki do środków trwałych albo wartości niematerialnych i prawnych, przyjmując je do ewidencji w cenie nabycia albo koszcie wytworzenia, a jak wspominałem, jednostki w celu uproszczenia ewidencji stosują tam, gdzie prawo bilansowe pozwala - prawo podatkowe.

Kwota 3.500zł, czyli wartość początkowa, to wg art. 16g, ust. 3 i 5 upodp, kwota należna zbywcy, powiększona o koszty związane z zakupem, naliczone do dnia przekazania środka trwałego do używania. W szczególności 1) koszty transportu, 2) załadunku i wyładunku, 3) ubezpieczenia w drodze 4) montażu i instalacji, 4) uruchomienia programów i systemów komputerowych 5) opłat notarialnych, skarbowych i innych odsetek i prowizji, a pomniejszonej o podatek od towarów i usług (gdy nie przysługuje prawo odliczenia).

W przypadku importu, cena nabycia jest powiększona o cło i podatek akcyzowy od importu składników majątku.

W przypadku wytworzenia składnika majątku we własnym zakresie (art. 16g ust. 4 upodop), wartość początkową wyznacza koszt wytworzenia, do którego jednostka zaliczy: 1) wartości w cenach nabycia; zużytych rzeczowych składników majątkowych, oraz wykorzystanych usług. 2) koszty wynagrodzeń za pracę związaną z wytwarzaniem środkiem trwałym, wraz z pochodnymi (np. ZUS) 3) odsetki, prowizje i różnice kursowe od zobowiązań finansujących środek trwały (naliczone do dnia przekazania do używania) 4) inne dające się zaliczyć do tej wartości koszty. 5) z wyłączeniem kosztów ogólnych zarządu, sprzedaży, oraz pozostałych operacyjnych i finansowych.

Co do nakładów poniesionych w celu odnowienia, bądź zwiększenia przydatności, czy zamiany części poprzez wydzielenie jakiegoś elementu środka trwałego, interpretacji ponownie trzeba szukać w upodp. Art. 16g ust. 13 *Jeżeli środki trwałe uległy ulepszeniu w wyniku przebudowy, rozbudowy, rekonstrukcji, adaptacji lub modernizacji, wartość początkową tych środków (...), powiększa się o sumę wydatków na ich ulepszenie, w tym także o wydatki na nabycie części składowych lub peryferyjnych, których jednostkowa cena nabycia przekracza 3500 zł. 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 i wydatki te powodują wzrost wartości użytkowej w stosunku do wartości z dnia przyjęcia środków trwałych do używania, mierzonej w szczególności okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych za pomocą ulepszonych środków trwałych i kosztami ich eksploatacji. W przypadku odłączenia od takiego środka jego części składowej/peryferyjnej, jednostka, zgodnie z*

ust. 16 jest zmuszona zmniejszyć wartość tego środka o różnicę między ceną nabycia/kosztem wytworzenia części składowej/peryferyjnej a odnoszącą się do niej, przypadającą w okresie wspólnego użytkowania sumą odpisów amortyzacyjnych.

Ustawa o rachunkowości zachowuje jednolitą zasadę z przepisami podatkowymi, że odpisów amortyzacyjnych dokonuje się od wartości początkowej poszczególnych środków trwałych. Jest jednak wyjątek, tak jak i w MSR 16 (tylko dla celów bilansowych), odnoszący się do środków trwałych o niskiej wartości. Mianowicie, jednostki mogą agregować mniej wartościowe składniki aktywów o podobnej charakterystyce. Tworzona jest jedna grupa amortyzacji, przykładowo narzędzi budowlanych. Grupa ta, może podlegać zbiorczemu odpisowi amortyzacyjnemu. Oczywiście, jeżeli jednostka uważa inaczej, prawo dopuszcza odpis w rachunek zysków i start jednorazowo, w momencie przekazania do używania (warunek: 3.500zł). Trzeba zaznaczyć, że taki odpis mogą stosować tylko jednostki prowadzące księgi rachunkowe. Jednostka dokonuje odpisów amortyzacyjnych drogą systematycznego, planowego rozłożenia wartości początkowej na ustalony okres amortyzacji.

Stopę amortyzacji można wyrazić następującym wzorem:

$$\text{Stopa amortyzacji} = \frac{100\%}{\text{okres ekonomicznej użyteczności środka trwałego}}$$

I chociaż nigdzie w przepisach nie można znaleźć postanowień o comiesięcznym odpisie, to racjonalnie jest dokonywać odpisów amortyzacyjnych za każdy okres sprawozdawczy. Mając na uwadze art. 24 ust. 4 pkt 2 UoR, sprawozdaniem jest również deklaracja podatkowa, więc za okres sprawozdawczy można uznać jeden miesiąc. Z ustawy o podatku dochodowym wynika, iż amortyzację można prowadzić w okresach miesięcznych, kwartalnych oraz jednorazowo (na koniec roku podatkowego). Rozpoczęcie amortyzacji następuje nie wcześniej niż po przyjęciu środka (w celu uproszczenia jednostki w zgodzie z przepisami podatkowymi zaczynają amortyzację od miesiąca następującego po miesiącu w którym środek trwały został oddany do użytkowania). Zakończenie amortyzacji następuje z chwilą zrównania wartości odpisów umorzeniowych lub amortyzacyjnych z wartością początkową. Ewentualnie w chwili przeznaczenia go do sprzedaży, likwidacji, bądź stwierdzenia niedoboru. Dostępne metody, to: liniowa, degresywna, naturalna. Generalnie przepisy dotyczące amortyzacji w MSR i UoR są mniej więcej zbieżne.

Trwała utrata wartości zachodzi wtedy, gdy istnieje duże prawdopodobieństwo, że kontrolowany przez jednostkę składnik aktywów nie przyniesie w przyszłości w znaczącej części

*lub w całości przewidywanych korzyści ekonomicznych. Uzasadnia to dokonanie odpisu aktualizującego doprowadzającego wartość składnika aktywów wynikającą z ksiąg rachunkowych do ceny sprzedaży netto, a w przypadku jej braku – do ustalonej w inny sposób wartości godziwej*⁷⁷. UoR nie precyzuje ważnych dla tego przepisu pojęć, takich jak: „duże prawdopodobieństwo”, „znaczącej części”, brak również zasad szacowania, ani, jak podaje MSR – przesłanek, chociaż w art. 32 ust.4, wskazuje, że wartość tę analizuje się w przypadku: 1) zmiany technologii produkcji, 2) przeznaczenia do likwidacji, 3) wycofania z używania, lub innych przyczyn. W przypadku wystąpienia symptomów, MSR 36 nakazuje porównanie wartości bilansowych z wartościami odzyskiwalnymi. Jeżeli wartość odzyskiwalna jest wyższa, nie odpisuje się wartości bilansowej. W UoR wystarczy zaistnienie symptomu. Poza tym, brak w UoR pojęcia wartości odzyskiwalnej. Wartość bilansowa jest porównywana z ceną sprzedaży netto, bądź wartością godziwą. Co ciekawe, w UoR jest stwierdzenie „trwała utrata wartości”, co sugerowałoby brak możliwości odwrócenia zapisu. Tymczasem w art. 35c ust. 1 stwierdza się, iż w przypadku ustania przyczyny, uprzednio dokonany odpis można odpis odwrócić. Odwrócenie zwiększy wartość danego składnika aktywów oraz przychody operacyjne.

W ustawie o rachunkowości nie wymienia się przyczyn usunięcia z bilansu rzeczowych aktywów trwałych. Trzeba się odnieść do art. 3 ust. 1 pkt 12, który mówi, kiedy ujmujemy aktywa trwałe i w kontekście ustania tych przyczyn, należy dopatrywać się przesłanek do usunięcia składnika aktywów trwałych. Niniejszy artykuł wspomina jedynie, że środki trwałe zniszczone, czy zużyte muszą być wyksięgowane z aktywów. Zmniejszenie stanu wartości bilansowej, może być spowodowane np. sprzedażą, darowizną, likwidacją, wniesieniem aportu, niedoborami, zużyciem, zniszczeniem, likwidacją.

Środki trwałe prezentuje się w aktywach bilansu w pozycji A.II.1. „Środki trwałe” z podziałem na:

- Poz. A.II.1 lit. a) – obiekty zaliczane do grupy 0 KŚT
- Poz. A.II.1 lit. b) – obiekty zaliczane do grupy 1 i 2 KŚT
- Poz. A.II.1 lit. c) – obiekty zaliczane do grup 3-6 KŚT
- Poz. A.II.1 lit. d) – obiekty zaliczane do grupy 7 KŚT
- Poz. A.II.1 lit. e) – obiekty zaliczane do grupy 8 i 9 KŚT

W myśl postanowień art. 48 ust. 1 UoR, informacja dodatkowa winna zawierać znaczące dane i objaśnienia niezbędne dla jasnego i rzetelnego przedstawienia sytuacji

⁷⁷ UoR, art. 28, ust. 7.

majątkowej, finansowej oraz wyniku finansowego. Obligatoryjne dane, to: 1) wprowadzenie do sprawozdania finansowego, zawierające opis przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, w tym metod wyceny i sporządzenia sprawozdania finansowego w zakresie, w jakim ustawa pozostawia jednostce prawo wyboru, oraz przedstawienie przyczyn i skutków ich ewentualnych zmian w stosunku do roku poprzedzającego; 2) dodatkowe informacje i objaśnienia: a) do pozycji bilansu, rachunku zysków i strat, zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym oraz rachunku przepływów pieniężnych za okresy sprawozdawcze objęte sprawozdaniem finansowym, b) proponowany podział zysku lub pokrycia straty, c) podstawowe informacje dotyczące pracowników i organów jednostki, d) inne istotne informacje dla zrozumienia sprawozdania finansowego. Zakres informacji dodatkowej dla jednostek innych niż banki, zakłady ubezpieczeń i reasekuracji określa załącznik nr 1 do ustawy. Informacje dodatkowe i objaśnienia stosownie do tego załącznika obejmują szczegółowy zakres zmian wartości grup rodzajowych środków trwałych, zawierający: 1) stan tych aktywów na początek roku obrotowego, 2) zwiększenia i zmniejszenia z tytułu: aktualizacji wartości, nabycia i przemieszczenia wewnętrznego, 3) stan końcowy. Dla majątku, który podlega amortyzacji, należy podobnie przedstawić stany i tytuły zmian.

W ustawie nie określono formy sporządzenia informacji dodatkowej, dlatego jednostka ustala to według uznania. Zaleca się, aby składniki aktywów trwałych zostały ujęte w analogicznym układzie jak w bilansie. Ułatwi to możliwość porównania. Dla zwiększenia czytelności, można powyższe informacje zaprezentować w formie tabeli.

Podsumowanie

Rozwój międzynarodowego rynku kapitałowego i zacieśniania się współpracy w ramach Unii Europejskiej i OECD stworzyły podwaliny do swobodnego przepływu kapitału oraz inwestycji bezpośrednich. Szeroko pojęci interesariusze wyszli z inicjatywą ujednoczenia sprawozdawczości finansowej jako narzędzia, które ograniczy ryzyko podjęcia nietrafionej inwestycji, zatem i polskie prawo bilansowe po kilku-kilkunastu latach w systemie wolnorynkowym zaczęło być dostosowywane do MSR, natomiast po wejściu do Unii Europejskiej proces ten uległ znacznej intensyfikacji. Od 2005 roku największe podmioty gospodarcze były zobligowane do stosowania MSR. Wpisując się w europejskie trendy, należy się spodziewać, że grupa ta będzie systematycznie powiększana, co widać np. w zmianach w obszarach krajowego prawa bilansowego, które coraz częściej odnosi się do Międzynarodowych Standardów. Należy jednak zaznaczyć, że o ile procesy standaryzacji i harmonizacji oddziałują na rachunkowość finansową, o tyle wpływ na

rachunkowość zarządczą, czy podatkową jest ograniczony i nie należałoby oczekiwać narzucania standardów w tych dziedzinach.

Niniejsze opracowanie to omówienie tematyki traktowanej przez MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*. Celem jest zaprezentowanie zasad początkowego i późniejszego ich ujęcia. Przedstawione omówienie zagadnień poprzez wykorzystane przykłady, winno dawać czytelnikowi jasny opis obszarów otaczających materię środków trwałych i właściwego stosowania w polskich realiach gospodarczych. Opracowanie koncentruje się stricte na MSR 16, ale odwołuje się również do aktów powiązanych. Przedstawione aspekty mają szczególne znaczenie z powodu odmiennego podejścia do rozwiązań przedstawianych w Ustawie o rachunkowości, co zostało porównane w ostatnim rozdziale.

Biorąc pod uwagę wysoką jakość MSR i akceptację zasadności ich stosowania, znajomość standardów nie tyle nawet w przyręku konkretnej gałęzi produkcji, handlu, czy usług a przemysłu wydaje się konieczną częścią wiedzy osób pracujących w rachunkowości, controllingu, lub finansach.

Bibliografia

- A. Hołda, MSR/MSSF w polskiej praktyce gospodarczej, C. H. Beck, Warszawa 2013r.
- I. Olchowicz, A. Tłaczała, Sprawozdawczość finansowa według krajowych i międzynarodowych standardów, Wydanie II, Difin, Warszawa 2009.
- J. Turyna, Rachunkowość finansowa, C. H. Beck, Warszawa 2008.
- L. Poniatowska, Wycena bilansowa rzeczowych aktywów trwałych i jej skutki sprawozdawcze. [w:] Problemy współczesnej rachunkowości, tom 2, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 61. Zeszyty Naukowe nr 765, Wydawnictwo Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2013.
- M. Kamieniecka, Prace naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2012.
- M. Skudlik, Międzynarodowe Standardy Rachunkowości, Helion, Gliwice 2014.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej w interpretacjach i przykładach, tom 3, Aktywa trwałe. Utrata wartości. Leasing, LexisNexis, Warszawa 2006.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej w interpretacjach i przykładach, tom 4, Zapasy. Umowy o usługę. Rezerwy. Transakcje ze Skarbem Państwa, LexisNexis, Warszawa 2006.

- Praca pod redakcją H. Zgólkowej, Praktyczny Słownik Współczesnej Polszczyzny, Tom 44 uczniacki – wantowy, Wydawnictwo Kurpisz, Poznań 2003.
- Praca pod redakcją naukową K. Winiarskiej, MSR 16 Rzeczowe aktywa trwałe, Difin, Warszawa 2007.
- Praca zbiorowa pod redakcją G. K. Świdorskiej i W. Więclawa, Sprawozdanie finansowe według Polskich i Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, Difin SA, Warszawa 2012.
- Praca zbiorowa pod redakcją H. Buk, Międzynarodowe Standardy Rachunkowości część I, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice 2013.
- Praca zbiorowa pod redakcją J. Godlewskiej, Rachunkowość finansowa dla zaawansowanych, SKwP, Warszawa 2011.
- Praca zbiorowa pod redakcją naukową G. K. Świdorskiej, Wzorcowy plan kont z komentarzem do ustawy o rachunkowości i Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, wydanie II rozszerzone, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2012.
- R. Seredyński, M. Krupa, A. Stawowy, S. Jałowiecka-Madeja, Międzynarodowe Standardy Rachunkowości, Poltext, Warszawa 2009.
- Rozporządzenie komisji (WE) Nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r. przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady z późn. zm.
- Rozporządzenie nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady Unii Europejskiej z 19 lipca 2002r. w sprawie stosowania Międzynarodowych Standardów Rachunkowości.
- Skrypt opracowany przez M. Karwowskiego i M. Pielaszka, Rzeczowe aktywa trwałe, wartości niematerialne – zadania. Aktywa przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana (MSSF5). Leasing. Mac Consulting Sp. z o.o., Warszawa 2010.
- Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, część B, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2011.
- Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2014.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. 1992 Nr 21 poz. 86).
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964r. Kodeks cywilny. Dz. U. 1964, nr 16, poz. 93 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994r. o rachunkowości (tekst jedn. Dz. U. z 1994 Nr 121 poz. 591), zwana dalej UoR, art. 45 ust 1a.