

Środki trwałe

według krajowego i międzynarodowego prawa bilansowego – w zarysie

Pomiędzy krajowymi¹ regułami prawa bilansowego a międzynarodowymi zasadami sprawozdawczości istnieją różnice zarówno w zakresie samych definicji, jak i późniejszych operacji na środkach trwałych. Poniżej zajmiemy się wyceną, kwestią amortyzacji oraz utratą wartości środków trwałych.

—
autorzy PIOTR STASZKIEWICZ, AGNIESZKA BORGUŃSKA



fol. RSM Poland

o autorze

*Specjalista w dziedzinie
audytu oraz
sprawozdawczości
finansowej w RSM
Poland.*

¹ W dalszej części artykułu jako krajowe reguły prawa bilansowego rozumiemy ustawę o rachunkowości (dalej uor) oraz Krajowe Standardy Rachunkowości (dalej KSR), zaś jako zasady międzynarodowej sprawozdawczości rozumiemy Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (dalej MSSF).

+ Według międzynarodowego prawa bilansowego o momencie rozpoczęcia amortyzacji mówimy wtedy, kiedy środek trwały jest zdalny do użytkowania zgodnie z zamierzeniami jednostki

Według definicji uor (art. 3 ust. 1 pkt 15) za środki trwałe przyjmuje się „rzeczowe aktywa trwałe o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, które są kompletne, zdalne do użytkowania i przeznaczone na potrzeby jednostki.” Do środków trwałych możemy więc zaliczyć m.in.: nieruchomości (grunty, prawo użytkowania wieczystego gruntów, budowle i budynki), maszyny, urządzenia techniczne, środki transportu, ulepszenia w obcych środkach trwałych oraz inwentarz żywy. Natomiast w myśl MSR² 16 za środki trwałe przyjmujemy te aktywa trwałe, których oczekiwany czas wykorzystywania jest dłuższy niż rok oraz są one wykorzystywane na potrzeby jednostki do jej celów statutowych. Dodatkowym warunkiem ujęcia rzeczowych aktywów trwałych jest przekonanie, że przyniosą one korzyści ekonomiczne jednostce w czasie ich eksploatacji.

WYCENA POCZĄTKOWA ŚRODKÓW TRWAŁYCH

Zgodnie z polskim prawem bilansowym środki trwałe wyceniamy według ceny nabycia, kosztów wytworzenia lub wartości po zaktualizowanej wycenie środka trwałego, która została pomniejszona

szona o odpisy amortyzacyjne/umorzeniowe jak również o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości. Środki trwałe w budowie wyceniane są natomiast na podstawie wszystkich poniesionych kosztów, pozostających w bezpośrednim związku z nabyciem oraz ulepszeniami (modernizacjami środków trwałych w budowie), które zostały następnie pomniejszone o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości. Ustalając wartość netto danego środka trwałego, kierujemy się zatem następującymi zasadami: sumujemy wszystkie koszty poniesione z tytułu nabycia bądź wytworzenia danego środka trwałego, dodajemy do nich wszystkie ulepszenia (modernizacje) i odwrócenia odpisów z tytułu utraty wartości, odejmujemy odpisy umorzeniowe oraz odpisy z tytułu trwałej utraty wartości. Zgodnie z MSR 16 możemy wyceniać środki trwałe według modelu kosztowego lub modelu przeszacowania. W przypadku modelu kosztowego wartość netto środka trwałego wylicza się ze wzoru:

Cena nabycia + ulepszenia oraz wszystkie inne koszty, które są bezpośrednio powiązane z inwestycją w dany środek trwały (np. koszty finansowania zewnętrznego, MSR 23) – amortyzacja – odpisy aktualizujące = wartość netto.

Dla modelu przeszacowania mamy zaś:

Cena nabycia – amortyzacja – trwała utrata wartości + okresowe przeszacowania do wartości godziwej = wartość netto³.

Przy czym za cenę nabycia rozumiemy kwotę należną kontrahentowi, która została powiększona o koszty transportu, załadunku, rozładunku, montażu, koszty ubezpieczenia, opłaty skarbowe oraz inne bezpośrednio dające się przypisać koszty.

AMORTYZACJA

Według polskiego prawa bilansowego odpisy amortyzacyjne następują systematycznie, zgodnie z zaplanowanym rozłożeniem wartości początko-

3 Więcej o modelu przeszacowania można znaleźć w literaturze, przykładowo: <http://www.rsm-poland.pl/pl/insights/rsm-poland-blog/rzeczowe-aktywa-trwale-model-przeszacowania-wg-msr-16>

wej na określony okres amortyzacji z uwzględnieniem okresu ekonomicznego użyteczności (art. 32 ust. 1 oraz 2). Ponadto amortyzację środka trwałego można rozpocząć nie wcześniej, niż po przyjęciu go do użytkowania. Środki trwałe przymuje się co do zasady na koniec danego miesiąca, w którym zostały poniesione ostatnie nakłady związane z danym środkiem trwałym przed oddaniem go do użytkowania. Ponadto w dniu przyjęcia ustala się okres, stawkę amortyzacyjną i metodę amortyzacji. Przez cały czas trwania amortyzacji powinny być okresowo weryfikowane ustalone stawki amortyzacyjne (w odniesieniu do ekonomicznego okresu użyteczności danego środka trwałego), co zapobiega zbyt wczesnemu wygaśnięciu amortyzacji lub też zbyt długiemu czasowi amortyzacji, który nie pokrywałby się z osiąganymi korzyściami ekonomicznymi, jakie jednostka otrzymuje z danego aktywa. Za moment zakończenia amortyzacji przyjmuje się chwilę, w której albo wartość odpisów zrównała się z wartością początkową środka trwałego, albo moment w którym środek trwały został przeznaczony do likwidacji.

Według międzynarodowego prawa bilansowego o momencie rozpoczęcia amortyzacji mówimy wtedy, kiedy środek trwały jest zdalny do użytkowania zgodnie z zamierzeniami jednostki. Dodatkowo amortyzacja nie może trwać dłużej niż okres, w którym dany środek trwały widnieje jako jeden ze składników bilansów, jak również powinna ona być zakończona w momencie, w którym środek trwały został przeznaczony do sprzedaży (zgodnie z MSSF 5). Jeśli zaś chodzi o obowiązki związane z weryfikacją, to, zgodnie z MSR 16, jednostka jest zobowiązana do corocznego sprawdzania poprawności stawek, okresów oraz metod amortyzacji (polskie prawo bilansowe nie wymaga corocznej weryfikacji okresu ekonomicznej użyteczności). Istotne podkreślenia wydaje się to, że wg MSR 16 bardzo duży nacisk został położony na tzw. wartość podlegającą amortyzacji, a więc wartość początkową pomniejszoną o wartość rezydualną.

Analizując szczegółowiej postanowienia uor, w art. 32 ust. 2 pkt 5 można dojść wniosku, że pozwala ona (a nawet i sugeruje) na stosowanie wartości rezydualnej, choć wprost jej nie wymienia. Jest to tym bardziej racjonalne, ponieważ dzięki zastosowaniu wartości rezydualnej ewentualne przychody z likwidacji (zbycia) aktywa w istotnym aspekcie pokryją się z nieumorzoną wartością (rezydualną), dzięki czemu nie wpłynie to na pozostałe koszty/przychody operacyjne oraz nie zaburzy struktury rachunku zysków i strat.

PRZYKŁAD

Jednostka zakupiła maszynę o wartości początkowej 200 000 PLN. Maszyna została przyjęta do użytkowania 1.01.2017 r., pierwszego odpisu amortyzacyjnego dokonano w styczniu 2017 r. Dodatkowo jednostka planuje używać maszynę przez 5 lat, po którym to okresie najprawdopodobniej nastąpi sprzedaż. Przybliżona wartość 5-letniej maszyny tego samego typu wynosi 80 000 PLN. Stąd też wartość, która podlegać będzie amortyzacji, wynosi 120 000 PLN (200 000 PLN – 80 000 PLN), a roczna amortyzacja zostanie skalkulowana na poziomie 24 000 PLN.

Kontynuując temat amortyzacji, nie sposób nie wspomnieć o jej metodach. W porównaniu do uor MSR 16 daje jasne wytyczne w tym zakresie. Co więcej, odwołuje się do racjonalności i do zachowania jednej z nadrzędnych zasad w sprawozdawczości – współmierności przychodów i kosztów a tym samym pozwala stosować metodę „naturalną” – opartą na liczbie wyprodukowanych jednostek przy użyciu danego środka trwałego. Wydaje się, z naszego punktu widzenia, sensowne stosowanie do sprawozdań sporządzanych według uor, poza metodą liniową czy degresywną, innej metody (np. w oparciu o liczbę produkowanych jednostek), jeśli miałyby to podnieść jakość sprawozdawczości finansowej i pozwolić spełnić nadrzędne zasady prawa bilansowego.



o autorze
Ekspert z zakresu
audytu.

Na zakończenie omawiania zagadnienia amortyzacji warto wspomnieć o takich kwestiach, jak:

- + amortyzowanie grupy środków trwałych, często jednostkowo nieistotnych, ale łącznie mających swoją wagę/wpływ na sprawozdanie finansowe,

- + amortyzowanie odrębnie części głównej oraz komponentów czy

- + zaniechanie amortyzacji w sytuacji niewykorzystywania środka trwałego.

Powyższym zagadnieniom poświęcono sporo (w porównaniu do uor) miejsca w MSR 16, dzięki czemu osoba sporządzająca sprawozdanie finansowe oraz kierownictwo jednostki mają więcej możliwości podwyższenia jakości sprawozdania finansowego, a użytkownicy/interesariusze sprawozdań finansowych będą mogli wyciągać prawidłowe wnioski w trakcie analizy danych finansowych.

UTRATA WARTOŚCI ŚRODKÓW TRWAŁYCH

Zgodnie z MSR 36 o utracie wartości środka trwałego możemy mówić, kiedy mamy dowody, że nastąpiła utrata przydatności danego środka trwałego lub jego fizyczne uszkodzenie, w okresie lub niedalekiej przyszłości nastąpią znaczące (niekorzystne) zmiany w stosunku do wykorzystywania danego środka trwałego (w skład tych zmian zaliczamy m.in. zaniechanie działalności, restrukturyzacja czy też plany zbycia danego składnika aktywów) albo przykładowo sprawozdawczość wewnętrzna dostarcza informacji o pogorszeniu się osiągnięć ekonomicznych danego środka trwałego.

W przypadku KSR 4 o utracie wartości mówimy po rozpatrzeniu następujących kwestii:

- + kiedy rynkowa utrata wartości danego środka trwałego, jaka nastąpiła w ciągu okresu sprawozdawczego, jest znacznie wyższa od utraty, której można było się spodziewać w wyniku upływu czasu i zwykłego użytkowania,

- + nastąpiły, bądź też nastąpią w niedalekiej przyszłości, niekorzystne zmiany dla jednostki o charakterze gospodarczym, rynkowym, technologicznym

lub prawnym w otoczeniu, w którym jednostka prowadzi działalność lub też na rynkach, do obsługi których środki trwałe jednostki są wykorzystywane,

- + w ciągu okresu sprawozdawczego nastąpił wzrost rynkowych stóp procentowych lub innych rynkowych stóp zwrotu z inwestycji, które z dużym prawdopodobieństwem wpłyną na stopę dyskontową stosowaną do wyliczenia wartości użytkowej danego składnika aktywów, co może istotnie obniżyć teraźniejszą wartość użytkową tego składnika,

- + istnieją dowody na to, że nastąpiło fizyczne uszkodzenie rzeczowych składników aktywów – np. wynika to z ustaleń spisu z natury, meldunków z produkcji.

Innymi słowy zarówno w polskim, jak i międzynarodowym prawie bilansowym istotne jest w pierwszej kolejności identyfikowanie informacji (ze źródeł zarówno wewnętrznych oraz zewnętrznych), wskazujących na możliwość utraty wartości środka trwałego. W kolejnym kroku należy przeprowadzić test na utratę wartości aktywów trwałych, tzn. wartość bieżącą (bilansową) należy porównać z wartością odzyskiwalną, tj. wyższą spośród wartości użytkowej oraz wartości godziwej. Sytuację, w której mamy do czynienia z utratą wartości, można zapisać za pomocą poniższego porównania:

$$\text{Wartość bieżąca} > \max\{\text{wartość godziwa}; \text{wartość użytkowa}\}$$

PRZYKŁAD

Jednostka posiada maszynę o istotnej wartości (bilansowej) 1000 PLN (75% sumy bilansowej), w związku z planowanymi zmianami na gruncie politycznym istotnie spadnie wymiana z zagranicą i maszyna przynosząca korzyści ekonomiczne może nie w pełni być wykorzystywana. Prognozy przyszłych przepływów pieniężnych zostały przedstawione na bazie nowego budżetu zatwierdzonego przez kierownictwo jednostki:

- + 240 PLN (w roku 1), 205 PLN (w roku 2), 170 PLN (w roku 3), 100 PLN (w roku 4) i 100 PLN (w roku 5),

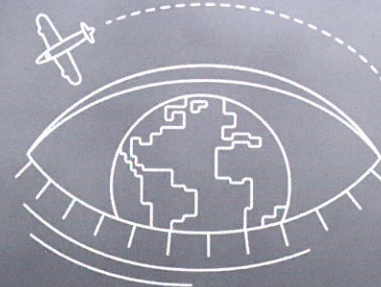
- + po 5. roku zakłada się dalsze spadki przepływów o 10%, a łącznie po 10 latach spodziewana jest sprzedaż maszyny za 400 PLN. Jaka jest wartość odzyskiwalna i ewentualny odpis aktualizujący (wartość godziwa pomniejszona o koszty zbycia została ustalona na poziomie 600 PLN)?

Przy pomocy Excela w łatwy sposób można uzyskać wartość użytkową, czyli zdyskontowane przepływy, na poziomie blisko 977 PLN. Do dalszego porównania z wartością bilansową na poziomie 1000 PLN bierzemy zatem wartość użytkową jako wyższą od wartości godziwej (600 PLN). Na tej podstawie zauważamy, że wartość bilansowa jest o około 23 PLN wyższa niż wartość odzyskiwalna

i tym samym – o ile to istotne dla sprawozdania finansowego – powinien zostać dokonany odpis aktualizujący tę maszynę.

Podsumowując, zagadnienie środków trwałych, ich wyceny, amortyzacji czy analizy pod kątem utraty wartości jest obszernym tematem, którym można by obdzielić wiele artykułów. Celem niniejszego było jednak jedynie zasygnalizowanie/porównanie rozbieżności i podobieństw pomiędzy polskim prawem bilansowym a międzynarodowym oraz wskazanie w zarysie kwestii, które na co dzień są pomijane, co może prowadzić do istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego i korekt w trakcie jego badania przez biegłego rewidenta. ✕

DOSTRZEGAMY RYZYKO
I ZNAJDUJEMY ROZWIĄZANIA



www.rsmpland.pl

DORADZTWO TRANSAKCYJNE | AUDYT | DORADZTWO PODATKOWE
ZAKŁADANIE PRZEDSIĘBIORSTW | KADRY I PŁACE | KSIĘGOWOŚĆ

THE POWER OF BEING UNDERSTOOD
AUDIT | TAX | CONSULTING

RSM