

Barbara Gierusz, Teresa Martyniuk

Uniwersytet Gdański

POMIAR UTRATY WARTOŚCI ŚRODKÓW TRWAŁYCH

1. Wstęp

Zgodnie z ustawą o rachunkowości, wyceny składników aktywów i pasywów należy dokonywać ostrożnie (art. 7), aby w sprawozdaniach finansowych jasno i rzetelnie przedstawić sytuację majątkową, finansową oraz wynik finansowy jednostki. W praktyce często jednak koszty ponoszone na zakup lub wytworzenie rzeczowych aktywów trwałych aktywuje się w nieuzasadnionej ekonomicznie wysokości, np. spowodowanej przedłużającym się czasem budowy, niewłaściwymi zakupami czy też stratami na tej działalności. Skutkiem takich działań jest prezentacja nieprawidłowego wyniku finansowego podmiotu gospodarczego. Postępowanie takie jest niezgodne z założeniami koncepcyjnymi Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (MSR), w których stwierdza się, że „celem sprawozdania finansowego jest dostarczenie informacji o sytuacji finansowej, wynikach działalności oraz zmianach sytuacji finansowej jednostki, które będą użyteczne dla szerokiego kręgu użytkowników przy podejmowaniu decyzji gospodarczych”. Podobnie cel sprawozdawczości finansowej definiują Generally Accepted Accounting Principles in the United States (US GAAP). W związku z tym, stosownie do postanowień art. 7 ust. 1 ustawy o rachunkowości, podmiot gospodarczy ma obowiązek uwzględnić w wyniku finansowym zmniejszenia wartości użytkowej lub handlowej składników aktywów, w tym również zmniejszenia dokonywane w postaci odpisów amortyzacyjnych.

2. Zasady wyceny środków trwałych

Rzeczowe aktywa trwałe w momencie przyjęcia do użytkowania podlegają wycenie, czyli przypisuje się im określony wymiar pieniężny. Zależnie od przyjętej

metody wyceny, otrzymuje się różne miary wartości tych aktywów. Ustawa o rachunkowości (uor) wśród tych miar wyróżnia:

- wartość początkową,
- wartość netto,
- cenę sprzedaży netto,
- wartość godziwą.

W chwili przyjęcia do użytkowania środki trwale ujmuje się w księgach rachunkowych w wartości początkowej. Obejmuje ona ogół kosztów dotyczących danego składnika majątku trwałego, które zostały poniesione przez jednostkę od momentu rozpoczęcia procesu zakupu lub budowy do dnia przyjęcia go do użytkowania. MSR 16 za wartość początkową przyjmuje koszt (cenę nabycia lub koszt wytworzenia) danego składnika aktywów lub kwotę pełniącą analogiczną funkcję w sprawozdaniu finansowym, pomniejszoną o wartość końcową tego składnika [*Międzynarodowe Standardy Rachunkowości 2001*, s. 394].

Polskie prawo bilansowe, na mocy art. 28 ust. 2, art. 31 ust. 1 uor za wartość początkową rzeczowych aktywów trwałych przyjmuje:

- cenę nabycia,
- koszt wytworzenia,
- cenę sprzedaży.

Cena nabycia, według art. 28 ust. 2 uor, obejmuje:

- cenę zakupu należną sprzedającemu, bez podlegającego odliczeniu podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, a w razie importu jest powiększona o obciążenia o charakterze publicznoprawnym (np. cło, podatek akcyzowy),
- koszty bezpośrednio związane z zakupem i przystosowaniem składnika do stanu zdatnego do używania lub wprowadzenia do obrotu (transport, załadunek, rozładunek, ubezpieczenie, montaż, opłaty notarialne, skarbowe, odsetki, prowizje i różnice kursowe),
- pomniejszenia wynikające z rabatów, opustów i innych możliwych odzysków.

Ceną zakupu rzeczowych aktywów trwałych może być:

- cena zakupu netto, tj. bez naliczonego podatku VAT – gdy zakupione środki trwałe służą wyłącznie sprzedaży opodatkowanej,
- cena zakupu netto powiększona o podatek VAT naliczony w części niepodlegającej odliczeniu lub zwrotowi – gdy zakupione środki trwałe służą sprzedaży zarówno zwolnionej od podatku, jak i opodatkowanej,
- cena zakupu brutto – gdy zakupione środki trwałe służą sprzedaży zwolnionej z podatku VAT.

Jeżeli nie jest możliwe określenie ceny nabycia rzeczowych aktywów trwałych, to według art. 28 ust. 2 wycenia się je według ceny sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu.

Artykuł 28 ust. 3 uor określa koszt wytworzenia jako wartość początkową środka trwałego wytworzonego we własnym zakresie, obejmującą:

- koszty bezpośrednie produkcji, a więc materiały bezpośrednie, płace bezpośrednie i inne koszty bezpośrednie, np. koszty specjalnego oprzyrządowania związane z budową środka trwałego, montażem oraz dostosowaniem do używania,
- koszty pozostające w bezpośrednim związku z pracą rozwojową,
- oraz uzasadnioną część kosztów pośrednich produkcji, związanych z wytworzeniem środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej. Kosztami tymi są zmienne koszty pośrednie produkcji oraz ta część kosztów stałych, pośrednich kosztów produkcji, która odpowiada poziomowi tych kosztów przy normalnym wykorzystaniu zdolności produkcyjnej.

Za normalny poziom wykorzystania zdolności produkcyjnych uznaje się, zgodnie z art. 28 ust. 3 uor, przeciętną, zgodną z oczekiwaniami w typowych warunkach, wielkość produkcji za daną liczbę okresów lub sezonów, z uwzględnieniem planowych remontów. Ponadto art. 28 ust. 4 tej ustawy podaje, że w przypadkach uzasadnionych przez niezbędne długotrwałe wytwarzanie obiektu koszt wytworzenia można zwiększyć o koszty obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu finansowania obiektów w okresie przygotowania go do użytkowania. Podobnie MSR 23 zaleca, aby do kosztu wytworzenia doliczyć również skapitalizowane koszty finansowania zewnętrznego¹.

W razie nabycia środka trwałego w drodze spadku, darowizny lub w inny niepieniężny sposób jego wyceny dokonuje się, na podstawie art. 28 ust. 3 uor, w cenie sprzedaży netto, za którą przyjmuje się możliwą do uzyskania w dniu bilansowym cenę jego sprzedaży, bez podatku od towarów i usług i podatku akcyzowego, pomniejszoną o rabaty, opusty i inne podobne zmniejszenia oraz koszty związane z przystosowaniem składnika do sprzedaży i dokonaniem tej sprzedaży, a powiększoną o należną dotację przedmiotową. Jeżeli nie można określić ceny sprzedaży netto środka trwałego, należy, zgodnie z art. 28 ust. 6 uor, określić wartość godziwą tj. kwotę, za którą dany składnik aktywów mógłby być wymieniony, a zobowiązanie mogłoby być uregulowane na warunkach transakcji rynkowej, pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi, niepowiązаныmi ze sobą stronami. Wartość godziwą rzeczowych składników majątku trwałego stanowi ich wartość rynkowa, ustalona na podstawie wyceny rzeczoznawców. Gdy brakuje dowodów dokumentujących wartość rynkową z powodu szczególnego charakteru rzeczowego składnika majątku trwałego oraz w związku z tym, że z wyjątkiem sytuacji, w której sprzedaż następuje w ramach sprzedaży zorganizowanej części przedsiębiorstwa, pozycje majątku trwałego są rzadko sprzedawane osobno, a ich wartość określa się na podstawie zamortyzowanego kosztu odtworzenia.

Rzeczowe aktywa trwałe mogą okresowo, na podstawie odrębnych przepisów – art. 31 ust. 3 uor, podlegać aktualizacji wyceny. Wartość księgową netto środka

¹ Według MSR, „Koszty finansowania zewnętrznego są to odsetki oraz inne koszty poniesione przez jednostkę gospodarczą w związku z pozyczeniem środków”.

trwałego, ustalona przez aktualizację wyceny nie powinna być wyższa od jego wartości godziwej, której odpisanie w przewidywanym okresie jego dalszego używania jest ekonomicznie uzasadnione. Różnicę wartości netto środków trwałych powstałą na skutek aktualizacji wyceny odnosi się na kapitał (fundusz) zapasowy z aktualizacji wyceny. Różnica ta nie może być przeznaczona do podziału dopóty, dopóki składniki podlegające aktualizacji znajdują się w ewidencji (do momentu sprzedaży, likwidacji itp.)

3. Utrata wartości środków trwałych

Środki trwałe zmniejszają swoją wartość w procesie używania i przenoszą ją na wytwarzane produkty lub świadczone usługi. Przenoszenie to następuje na skutek utraty ich wartości wyrażonej w postaci odpisów amortyzacyjnych lub innych nieprzewidywalnych przyczyn. Planowe odpisy amortyzacyjne są wynikiem normalnej działalności przedsiębiorstwa. Środki trwałe mogą jednak, zgodnie z art. 28 ust. 1 i 2 uor, ulec trwałej utracie wartości.

Trwała utrata wartości zachodzi wówczas, gdy występuje duże prawdopodobieństwo, że kontrolowany przez jednostkę składnik nie przyniesie w przyszłości w znacznej części lub w całości przewidywanych korzyści ekonomicznych. Utrata ta, na mocy art. 32 ust. 4 i 5 uor, może być spowodowana przeznaczeniem środka trwałego do likwidacji, wycofaniem go z używania, zmianą technologii. W tej sytuacji jednostka gospodarcza musi dokonać odpisu aktualizującego, doprowadzając wartość środka trwałego wynikającą z ksiąg rachunkowych do ich ceny sprzedaży netto, a w razie braku ceny sprzedaży netto – do ich wartości godziwej, o czym stanowi art. 28 ust. 7 uor.

Odpis aktualizujący wartość składnika odnosi się w ciężar „Pozostałych kosztów operacyjnych”. Według art. 32 ust. 5 uor, jeśli wartość środka trwałego była uprzednio aktualizowana, to odpis z tytułu trwałej utraty wartości najpierw zmniejsza różnicę z aktualizacji odniesioną na kapitał z aktualizacji wyceny, a pozostała część nadwyżki obciąża dopiero pozostałe koszty operacyjne.

Gdy ustanie przyczyna dokonania odpisu aktualizującego z tytułu trwałej utraty wartości, na podstawie art. 35c uor, równowartość całości lub odpowiedniej części uprzednio dokonanego odpisu aktualizującego zwiększa wartość środków trwałych, środków trwałych w budowie i podlega zaliczeniu do pozostałych przychodów operacyjnych, a w razie uprzednio aktualizowanych środków trwałych – na kapitał z aktualizacji wyceny. Zgodnie z MSR 36, utrata wartości aktywów następuje wówczas, gdy wartość bilansowa aktywów jest wyższa od jego wartości ekonomicznej (godziwej).

W procedurze ustalania utraty wartości środków trwałych, zgodnie z MSR 36 (zob. [Karmańska 2003]), wyodrębnić można cztery etapy:

1. Ustalenie, czy są przesłanki utraty wartości składnika rzeczowych aktywów trwałych.

2. Ustalenie wartości bilansowej składnika aktywów trwałych.

3. Ustalenie wartości odzyskiwanej danego składnika aktywów trwałych.

4. Porównanie wartości bilansowej składnika aktywów trwałych z jego wartością odzyskiwaną oraz ustalenie odpisu aktualizującego.

W etapie pierwszym rozpoznaje się, czy faktycznie nastąpiły okoliczności powodujące utratę wartości środków trwałych. Etap ten jest niezmiernie istotny, gdyż od jego rezultatów zależy, czy poczynione zostaną następne etapy postępowania. Zgodnie z MSR 36, utrata wartości aktywów może być spowodowana [*Ustawa o rachunkowości a Międzynarodowe ... 2002*]:

- przesłankami pochodzącymi z zewnętrznych źródeł informacji,
 - przesłankami pochodzącymi z wewnętrznych źródeł informacji.
- Standard wymienia jedynie przykładowe przyczyny utraty wartości. Przesłankami pochodzącymi z zewnętrznych źródeł zgodnie ze standardem, są:
- utrata wartości rynkowej danego składnika, zarejestrowana w ciągu okresu, znacznie większa od utraty, której można by się spodziewać w wyniku upływu czasu i normalnego użytkowania,
 - 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), takie, które nastąpiły w ciągu okresu lub nastąpią w niedalekiej przyszłości,
 - wzrost rynkowych stóp procentowych lub innych rynkowych stóp zwrotu z inwestycji, który nastąpił w ciągu okresu i prawdopodobne jest, że wzrost ten wpłynie na stopę dyskontową stosowaną w celu wyliczenia wartości użytkowej danego składnika aktywów oraz istotnie obniży wartość ekonomiczną składnika aktywów,
 - wartość bilansowa aktywów netto jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe jest wyższa od ich rynkowej kapitalizacji.

Wewnętrzne przesłanki utraty wartości aktywów wynikają z tego, że:

- są dostępne dowody na to, że nastąpiła utrata przydatności danego składnika aktywów lub jego fizyczne uszkodzenie,
- w ciągu okresu nastąpiły (lub też prawdopodobne jest, że w niedalekiej przyszłości nastąpią) znaczące i niekorzystne dla jednostki gospodarczej zmiany dotyczące zakresu lub sposobu, w jaki dany składnik jest aktualnie użytkowany (lub, zgodnie z oczekiwaniami, będzie użytkowany); do takich zmian zalicza się plany zaniechania działalności lub restrukturyzacji działalności, w której dany składnik jest wykorzystywany, lub plany zlikwidowania tego składnika przed uprzednio przewidywanym terminem,

- są dostępne dowody świadczące o tym, że ekonomiczne osiągi danego składnika są (lub w przyszłości będą) gorsze od oczekiwanych.

Lista przesłanek nie jest zamknięta. Podmiot gospodarczy może dostrzec także inne przesłanki wskazujące na to, że mogła nastąpić utrata wartości danego składnika. Standard podkreśla, że jeśli nastąpiła obniżka wartości danego składnika aktywów, oznacza to potrzebę zweryfikowania pozostałego okresu jego użytkowania, metody amortyzacji lub wartości końcowej, nawet jeśli nie ujęto żadnego odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości tego składnika.

Zgodnie z art. 32 ust. 4 uor, utrata wartości danego składnika aktywów wystąpi, gdy:

- zmieni się technologia produkcji,
- dany składnik aktywów będzie przeznaczony do likwidacji,
- dany składnik aktywów zostanie wycofany z użycia.

Pojawienie się jednego z wymienionych czynników może oznaczać, że kontrolowany przez jednostkę składnik aktywów nie przyniesie w znacznej części lub całości przewidywanych korzyści ekonomicznych, co powoduje konieczność prowadzenia jego wartości do ceny sprzedaży netto.

Po rozpoznaniu przesłanek utraty wartości przechodzi się do etapu drugiego, w którym, na podstawie danych z ksiąg rachunkowych, ustala się wartość bilansową aktualizowanego środka trwałego z uwzględnieniem dotychczasowych odpisów umorzeniowych (amortyzacyjnych) oraz odpisów aktualizujących. Następnie wartość tę porównuje się z wartością odzyskiwaną.

Wartość odzyskiwana odpowiada cenie sprzedaży netto środka trwałego lub jego wartości użytkowej, zależnie od tego, która z nich jest wyższa.

Czyli:

wartość odzyskiwana = cena sprzedaży netto, gdy



cena sprzedaży netto jest większa od wartości użytkowej,

lub

wartość odzyskiwana = wartość użytkowa, gdy



cena sprzedaży netto jest mniejsza od wartości użytkowej.

W praktyce ustalenie ceny sprzedaży netto jest stosunkowo proste, jeżeli istnieje rynek na dany składnik aktywów trwałych. Źródłem informacji o cenie sprzeda-

ży netto mogą być wówczas zawarta umowa kupna-sprzedaży, cena giełdowa, bieżąca oferowana cena zakupu czy też cena zakupu składnika ostatniej dokonanej transakcji, pod warunkiem, że od dnia jej zawarcia nie nastąpiły istotne zmiany gospodarcze. Rynkowa cena sprzedaży powinna być pomniejszona o koszty związane ze sprzedażą i likwidacją środka trwałego, np. o koszty obsługi prawnej sprzedaży, opłaty skarbowe. Gdy określenie ceny sprzedaży nie jest możliwe, za wartość odzyskiwaną można przyjąć wartość użytkową.

Wartość użytkowa to bieżąca, szacunkowa wartość przyszłych przepływów środków pieniężnych, których wystąpienia oczekuje się z tytułu dalszego użytkowania składnika aktywów oraz jego zbycia na zakończenie okresu użytkowania [*Międzynarodowe standardy rachunkowości a ustawa...* 2004, s. 304]. Wartość tę określa się przez oszacowanie przyszłych zdyskontowanych przepływów środków pieniężnych pochodzących z dalszego użytkowania rzeczowego składnika aktywów, z uwzględnieniem środków z tytułu jego ostatecznej likwidacji. Planowane wpływy i wydatki pieniężne z danego składnika aktywów powinny wynikać z planów finansowych jednostki. Przyjęta do obliczeń stopa dyskontowa, zgodnie z MSR 36, powinna być stopą przed opodatkowaniem i odzwierciedlać bieżącą ocenę rynkowej wartości pieniądza w czasie oraz ryzyko wiążące się z danym składnikiem aktywów. Stopa ta nie powinna odzwierciedlać ryzyka, które już wkalkulowano w szacunek przyszłych przepływów pieniężnych.

Ustaloną wartość odzyskiwaną należy następnie porównać z wartością bilansową. Gdy:

- a) wartość odzyskiwana jest mniejsza od wartości bilansowej, należy, zgodnie z art. 28 uor, dokonać odpisu aktualizującego z tytułu trwałej utraty wartości (do wysokości wartości odzyskiwanej),
- b) wartość odzyskiwana jest większa od wartości bilansowej, w tej sytuacji nie można dokonać odpisu z tytułu utraty wartości.

Należy podkreślić, że w czasie przeprowadzania procedury postępowania związanej z ustaleniem utraty wartości rzeczowych aktywów trwałych należy mieć na względzie zasadę istotności. Nie ma bowiem potrzeby szacowania wartości odzyskiwalnej środka trwałego w sytuacji, gdy w przeszłości była ona szacowana i znacznie przekraczała wartość bilansową, sytuacja gospodarcza nie spowodowała zaś żadnej zmiany w tym zakresie. Ponadto nie zawsze obniżenie wartości danego składnika aktywów musi powodować konieczność dokonania odpisu aktualizującego, może być natomiast podstawą do korekty dalszego okresu użytkowania środka trwałego, jego amortyzacji czy wartości rezydualnej (końcowej).

Gdy kwota odpisów aktualizujących była istotna z punktu widzenia całości sprawozdania finansowego, jednostka gospodarcza powinna w krótkim opisie przedstawić (1) rodzaje środków trwałych, dla których dokonano odpisów aktualizujących, oraz (2) wskazać przyczyny, odpowiadające za utratę wartości środków

trwałych. Dane te powinny znaleźć się w informacji dołączonej do sprawozdania finansowego.

Literatura

- Karmańska A., *Utrata wartości aktywów według prawa bilansowego*, KiBR, Warszawa 2003.
- Komentarz do ustawy o rachunkowości. Ustawa. MSR. Podatki*, red. A. Jaruga, T. Martyniuk, ODDK, Gdańsk 2002.
- Międzynarodowe Standardy Rachunkowości 2001*, SKwP, Warszawa 2001.
- Międzynarodowe standardy rachunkowości a ustawa o rachunkowości – podobieństwa i różnice*, red. A. Jaruga, SKwP, Warszawa 2004.
- Ustawa o rachunkowości a Międzynarodowe Standardy Rachunkowości. Analiza porównawcza*, red. J. Gierusz, ODDK, Gdańsk 2002.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (DzU 1994 nr 121, poz. 591 z późn. zm.).

MEASUREMENT OF THE DEPRECIATION OF THE FIXED TANGIBLE ASSETS

Summary

Tangible fixed assets reduce their value during the period of use and transfer it to products and services. This value transfer may occur due to normal (planned) depreciation or other unpredictable reasons. This article presents situations in which unplanned value reduction may occur and gives an overview of its measurement procedure.