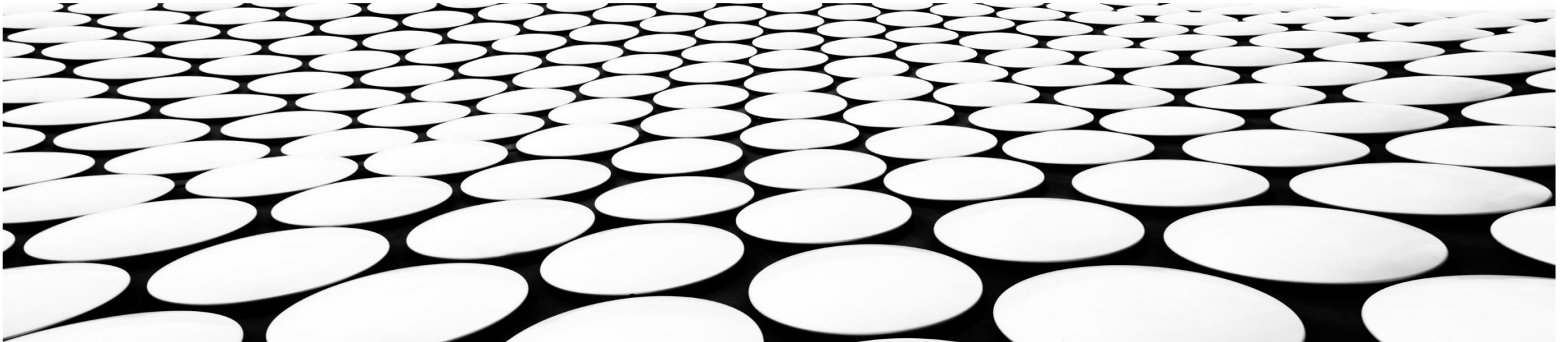

RÓŻNICE POMIĘDZY REGULACJAMI MIĘDZYNARODOWYMI A POLSKĄ USTAWĄ NA PRZYKŁADZIE MSR 16 I MSR 36

NATALIA ŚPIECHOWICZ

AGNIESZKA LIS



MSR 16 RZECZOWE AKTYWA TRWAŁE

Jest uznana przez prawo międzynarodowe. Wycena ta polega na przyjęciu środka trwałego do użytkowania i ujęciu go w księgach rachunkowych w wartości przeszacowanej, którą jest wartość godziwa na moment wyceny. Następnie wraz z postępującym zużyciem środka trwałego dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. Wartość godziwą ustala się na podstawie cen rynkowych lub poprzez profesjonalny osąd powołanych do tego rzeczoznawców. Należy pamiętać, iż wyceny według wartości przeszacowanej należy dokonywać w sposób regularny tj. co roku jeśli wartość przeszacowywanych środków trwałych ulega znaczącym zmianom. Jeśli środki trwałe ulegają nieznacznym zmianom wartości godziwej wycenę według modelu wartości przeszacowanej można przeprowadzić co trzy lub nawet pięć lat.

MSR 16

Wycena środków trwałych według wartości przeszacowanej

Ustawa o rachunkowości nie uznaje wartości przeszacowanej jako modelu wyceny środków trwałych z jednym wyjątkiem. Możliwe jest przeszacowanie środków trwałych w drodze rozporządzenia Ministra Finansów, jeżeli wskaźnik wzrostu cen nakładów inwestycyjnych w okresie trzech kwartałów w roku przekroczy 10%. Zatem jednostki nie mogą samodzielnie zdecydować o jego dokonaniu. Jest ono możliwe tylko na podstawie odrębnych przepisów. Ostatnie przeszacowanie miało miejsce w 1995 r.

UoR

Uznane przez prawo międzynarodowe. Należy wyodrębnić elementy środka trwałego, których wartość jest istotna w porównaniu do wartości całego środka trwałego a ich czas ekonomicznej użyteczności znacząco odbiega od okresu jego użyteczności. Elementy te, zwane komponentami powinny być amortyzowane osobno według ich okresu użytkowania. Przykładem takiego środka trwałego jest samolot a komponentu - jego silnik, który może być amortyzowany osobno z uwagi na znaczącą wartość i inny okres ekonomicznego wykorzystania.

Zastosowanie podejścia komponentowego do amortyzacji środków trwałych

Krajowe przepisy nie uznają podejścia komponentowego do amortyzacji środków trwałych. Według ustawy o rachunkowości odpisy amortyzacyjne to systematyczne i planowane rozłożenie w czasie wartości początkowej środka trwałego. Odpisy amortyzacyjne można dokonywać nie wcześniej niż w miesiącu przyjęcia środka trwałego do użytkowania. Aby ustalić okres na jaki wartość środka ma być rozłożona przyjmuje się pewne kryteria takie jak: liczba zmian na których będzie on użytkowany, postęp techniczny, prawne i ekonomiczne ograniczenia czasu jego użytkowania czy przewidywana do uzyskania cenna netto środka trwałego przeznaczonego do sprzedaży.

PODSTAWOWE RÓŻNICE

W MSR 16 nie odnajdziemy zapisu o możliwości dokonywania jednorazowego odpisu amortyzacyjnego. Zatem można podejść do tej sytuacji w dwojaki sposób. W pierwszym ujęciu możemy założyć, że nie powinniśmy dokonywać jednorazowego odpisu a amortyzacja takiego środka powinna trwać przez cały okres jego użytkowania nawet jeśli jest on małej wartości. W drugim, odmiennym ujęciu zakładamy, że można dokonać jednorazowego odpisu amortyzacyjnego jeśli, podobnie jak w ujęciach krajowym, zaliczenie go bezpośrednio w koszty nie zniekształci prawdziwego obrazu sytuacji ekonomicznej danej jednostki gospodarczej.

Jednorazowy odpis amortyzacyjny

Dozwolony. Ustawa o rachunkowości przewiduje sytuację, w której jednostka może dokonywać jednorazowego odpisu amortyzacyjnego ale tylko w odniesieniu do tzw. niskocennych środków trwałych i nie wcześniej niż w miesiącu przyjęcia ich do użytkowania. Zaklasyfikowanie środków trwałych do niskocennych dokonuje sama jednostka w zapisach polityki rachunkowości. Należy pamiętać, że uproszczenie to może być zastosowane tylko gdy nie wpłynie ono na rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowo-finansowej jednostki.

CZY PANDEMIA COVID-19 MIAŁA WPŁYW NA RZECZOWE AKTYWA TRWAŁE?

Pandemia miała istotny wpływ na sprawozdawczość śródroczną jak i roczną. Pierwsze konsekwencje COVID-19 mogliśmy zaobserwować już w sprawozdaniach z pierwszego półrocza 2020 roku. W czasach szeroko pojętego kryzysu wycena rachunkowa może ulec istotnym zmianom w porównaniu do czasu przed załamaniem gospodarczym. Szczególnie odmienna może być wycena rzeczowych aktywów trwałych prowadzona w oparciu o wartość godziwą, która ma zastosowanie w sprawozdaniach finansowych opartych na Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej. Trudno bowiem mówić o dobrze poinformowanych podmiotach (założenie w definicji wartości godziwej) w czasach istotnych wahań cen i zmiennych warunków gospodarczych. W tym przypadku zastosowanie MSR 36 Utrata Wartości Aktywów wydaje się niezbędne.

W trakcie pandemii wiele firm doświadczyło przestoju, który wynikał z braku popytu czy przerwania łańcucha dostaw. Problemy z dostawą surowców potrzebnych do wykonania produktu spowodowały, że część rzeczowych aktywów trwałych pozostawała nieużytkowana, bądź była użytkowana tylko w pewnych okresach gdy następowała długo wyczekiwana dostawa potrzebnych składników. W związku z tym firmy skłonne były stosować metodę naturalną co do amortyzacji rzeczowych składników majątku. Pozwoliła ona na doskonalsze odzwierciedlenie zużycia danego środka trwałego. Dzięki tej metodzie amortyzacji przedsiębiorstwo nie musiało wykazywać kosztu amortyzacji danego rzeczowego składnika aktywów w miesiącach, w których był on nieużytkowany. Optymalizacja kosztów w czasach kryzysu, dla części jednostek, jest niezbędna aby móc go przetrwać.

MSR 36

Utrata wartości aktywów może nastąpić na skutek zaistnienia licznych przesłanek. Zgodnie z MSR nr 36 źródłami tych przesłanek mogą być zarówno zjawiska wewnętrzne jak i zewnętrzne. Standard wymienia szereg przykładowych przesłanek. Jeśli wystąpi taka sytuacja jednostka jest zobowiązana do ustalenia odpisu z tytułu utraty wartości. W tym celu MSR 36 nakazuje porównanie **wartości bilansowej z tzw. wartością odzyskiwalną**. Jest ona definiowana jako wartość godziwa pomniejszona o koszty sprzedaży lub wartość użytkowa danego składnika aktywów lub aktywów wchodzących w skład ośrodka wypracowyującego środki pieniężne - w zależności od tego, która z nich jest wyższa. Jeśli przesłanki nie wystąpiły jednostka nie jest zobowiązana do formalnego ustalania wartości odzyskiwalnej.

Ustalenie odpisu z tytułu utraty wartości

Ustawa o rachunkowości nie zawiera tak obszernego wyjaśnienia dotyczącego przesłanek, posługuje się jedynie ogólnym stwierdzeniem „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”. Dodatkowo, Ustawa o rachunkowości nie posługuje się pojęciem wartości odzyskiwalnej. W przypadku zaistnienia przesłanek do utraty wartości ustawa nakazuje doprowadzenie wartości składnika aktywów do ceny sprzedaży netto, a w przypadku jej braku do wartości godziwej. Jest to konsekwencja art. 7, który nakazuje wyceniać składniki aktywów zachowując zasadę ostrożności.

UoR

Bez względu na to, czy zaistnieją przesłanki dotyczące utraty wartości, jednostka jest zobowiązana do przeprowadzenia testów na utratę wartości składników niematerialnych. Testy muszą być przeprowadzane przynajmniej raz w roku w tym samym okresie. Corocznemu testowi podlega również wartość firmy przejętej w wyniku połączenia jednostek gospodarczych

Test na utratę wartości składników niematerialnych i wartości firmy

Zarówno w Ustawie o rachunkowości jak i KSR 4 w przypadku składników niematerialnych oraz wartości firmy, testy na utratę wartości należy przeprowadzać wtedy, gdy istnieją przesłanki oraz na dzień bilansowy.

MSR 36 dopuszcza możliwość odwrócenia odpisów w przypadku aktywów innych niż wartość firmy. Może mieć to miejsce wtedy, gdy od czasu ujęcia ostatniego odpisu nastąpiła zmiana wartości szacunkowych przyjętych przez jednostkę do ustalenia wartości odzyskiwalnej. W takim przypadku konieczne może być ustalenie nowej wartości użytkowej i odzyskiwalnej i porównanie jej z wartością bilansową danego składnika rzeczowych aktywów trwałych.

Odwrócenie odpisu z tytułu utraty **wartości firmy** jest niedozwolone.

Odwrócenie odpisu

Ustawa o rachunkowości nakazuje odwrócenie odpisu w przypadku ustalania przesłanek wpływających na utratę wartości.

Ustawa o rachunkowości nie reguluje możliwości odwrócenia odpisu z tytułu utraty **wartości firmy**. Z kolei KSR 4, tak samo jak standardy międzynarodowe, zabrania odwracania takich odpisów.

CZY PANDEMIA COVID-19 MIAŁA WPŁYW NA UTRATĘ WARTOŚCI RZECZOWYCH AKTYWÓW TRWAŁYCH?

Uwzględnienie odpisów z tytułu utraty wartości jest realizacją zasady ostrożnej wyceny.

Na skutek pandemii w niektórych jednostkach mogły wystąpić zarówno wewnętrzne jak i zewnętrzne przesłanki dotyczące utraty wartości. Takie jak: spadek rynkowych stóp procentowych, zamknięcie zakładów produkcyjnych oraz fabryk, zamknięcie sklepów, obniżony popyt i ceny sprzedaży towarów i usług.

Jednostka powinna również ocenić czy jakakolwiek przerwa w działalności gospodarczej może mieć wpływ i stanowić przesłankę utraty wartości aktywów (i w razie potrzeby przeprowadzić test na utratę wartości i dokonać stosowanych odpisów).

PRZYKŁAD

Spółka PKN Orlen, działająca na rynku paliwowym, na dzień 31 grudnia 2020 zidentyfikowała kilka przesłanek mogących stanowić podstawę utraty wartości, związanych z pandemią COVID-19. W nocie do sprawozdania finansowego jednostka wymienia m.in. Zmianę otoczenia makroekonomicznego w 2020 roku i związane z tym przyjęcie nowych założeń makroekonomicznych na lata 2021-2030. Przeprowadzając test na utratę wartości jednostka przyjęła następujące założenia:

- pandemia będzie miała długoterminowy wpływ na gospodarkę,
- szczepionka przeciw COVID-19 pojawi się w połowie 2021, ale będzie powszechnie dostępna na świecie na początku 2022,
- lata 2021-2022 będą okresem odbicia światowego PKB (+3,7%/rok). Od 2023 nastąpi powrót do stabilnego wzrostu na poziomie ok. 2,8%/rok.

Aby oszacować wartość odzyskiwalną jednostka najczęściej jest zobowiązana do przygotowania prognozy dotyczącej przyszłych przepływów pieniężnych. W warunkach pandemii jest to wyjątkowo trudne, gdyż stopień niepewności jest wysoki. Może on dotyczyć:

- braku informacji odnośnie długości i rodzaju wprowadzonych obostrzeń (zwłaszcza, że mogą się one różnić w poszczególnych krajach, rodzi to szczególną trudność w przypadku jednostek prowadzących swoją działalność na terytorium kilku państw),
- niepewności co do tego kiedy i czy w ogóle sytuacja na rynku powróci do stanu sprzed pandemii,
- długoterminowych i trudnych do zaprognozowania skutków pandemii na gospodarce.

Dodatkowo, stopa dyskontowa, wykorzystywana do ustalenia wartości użytkowej, zgodnie z MSR 36 powinna uwzględniać wpływ zmian stóp procentowych i poziomu ryzyka na dany dzień sprawozdawczy.

BIBLIOGRAFIA:

1. KRAJOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI nr 4 „Utrata Wartości Aktywów”, Dziennik Urzędowy Ministra Finansów, poz. 15
2. MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 36 Utrata wartości aktywów, Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej L 320/215
3. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości Dz. U. 1994 Nr 121 poz. 591
4. G. K. Świdorska, Rzeczowe aktywa trwałe. Wartości niematerialne i prawne. [w:] Sprawozdanie finansowe według polskich i międzynarodowych standardów rachunkowości, wydanie trzecie, praca zbiorowa pod red. G. K. Świdorskiej i W. Więclawa, Difin, Warszawa 2016
5. Sprawozdanie finansowe PKN Orlen S.A. za rok zakończony 31 grudnia 2020
6. Gierusz J., *Pomiar utraty wartości środków trwałych – regulacje polskie na tle MSR 36*, Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego 2010, nr 4/4
7. Publikacja KPMG, COVID-19 Sprawozdawczość finansowa za 2020 rok, Perspektywa komitetów audytu
8. Przewodnik MSSF na rok 2021, Deloitte
9. Wszelaki A., *Wykorzystanie wartości godziwej w wycenie środków trwałych w regulacjach MSR nr 16 oraz MSSF nr 13* „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 4/2016 (82/1) ”
10. Wilk-Łyś A., *Niefinansowe aktywa trwałe. Ujęcie bilansowe i podatkowe. Skrypt*, KIBR
11. Martyniuk T., *Metody wyceny wartości środków trwałych*, „Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego” 2016, nr 4
12. http://www.vademecumksiegowego.pl/artukul_narzedziowa,1223,0,20642,jednorazowa-amortyzacja-podatkowa-i-bilansowa.html odczyt z dnia 27.11.2021 r.
13. <https://www.bdo.pl/pl-pl/publikacje/biuletyn-podatki-i-rachunkowosc/2013/miedzynarodowe-standardy-rachunkowosci-pozwalaja-rozliczyc-w-czasie-koszty-czesci-srodka-trwa%c5%82ego> odczyt z dnia 26.11.2021 r.
14. MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 16 Rzeczowe aktywa trwałe, Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej L 320/72
15. <https://www.prawo.pl/podatki/jaka-jest-roznica-miedzy-amortyzacja-wedlug-ustawy-o,18357.html> odczyt z dnia 26.11.2021 r.
16. Grabiński K., *Wycena i jej aktualizacja w warunkach kryzysu gospodarczego*, [w:] Micherda B., *Rachunkowość wobec kryzysu gospodarczego*, Difin, Warszawa 2010
17. <https://www2.deloitte.com/pl/pl/pages/audit/articles/pandemia-koronawirusa-wycena-aktywow.html>