

Anna Medne

Szkoła Wyższa Turiba

Vita Zarinâ

Państwowa Spółka Akcyjna „Agencja Obsługi Dyplomatycznej”

ZMIANA WARTOŚCI AKTYWÓW DŁUGOTERMINOWYCH, PRZYCZYNY, ROZWIĄZANIA, ZGODNOŚĆ Z MIĘDZYNARODOWYMI STANDARDAMI RACHUNKOWOŚCI I ICH WPŁYW NA ŁOTEWSKIE PRAWO PODATKOWE

1. Wstęp

Po odzyskaniu niepodległości Łotwa była zmuszona tworzyć nowy system prawny. Nastąpiło wówczas przechodzenie od zcentralizowanej gospodarki planowej do gospodarki rynkowej, co oznaczało początek okresu przejściowego, charakteryzującego się weryfikacją poprzednich instytucji władzy i dotychczasowego porządku prawnego. Sytuacja polityczna wymagała stworzenia nowej, prawnej i normatywnej bazy również w takich dziedzinach, jak: rachunkowość, podatki i audyt. Na Łotwie rozpoczęła się zatem reforma systemu rachunkowości.

Najważniejsze akty prawne, regulujące zagadnienia księgowości przyjęto w 1992 r. Należą do nich ustawa o rachunkowości i ustawa o rocznym sprawozdaniu przedsiębiorstwa.

Każde przedsiębiorstwo, na podstawie ustaw i ogólnie przyjętych zasad rachunkowości, ma prawo opracować własną politykę rachunkową. Dotyczy to również ewidencji aktywów. W artykule 25 ustawy o rachunkowości ustalono zasady wyceny pozycji sprawozdania rocznego, w tym także wyceny aktywów. Wspomniany przepis prawny mówi, że należy stosować te same metody w każdym kolejnym okresie i że wycenę trzeba przeprowadzać ostrożnie, tak aby ewidencjować wszystkie kwoty zmniejszenia wartości i zużycia, niezależnie od tego, czy rok

sprawozdawczy kończy się zyskiem, czy też stratami, oraz włączać do niej dochody i wydatki odnoszące się do roku sprawozdawczego, niezależnie od daty płatności i daty otrzymania lub wystawienia rachunku.

Podstawowe przepisy Międzynarodowych Standardów Rachunkowości stanowią, że aktywa są posiadanymi w dyspozycji przedsiębiorstwa zasobami, których wykorzystanie powinno w przyszłości dać korzyści ekonomiczne. Może się to przejawiać w różny sposób: np. aktywa mogą być wykorzystane razem z innymi aktywami do produkcji towarów i usług, przedsiębiorstwo może je sprzedać, wymienić na inne aktywa, wykorzystać do wykonania swoich zobowiązań. Aktywa dzielą się na długoterminowe i krótkoterminowe. Aktywa krótkoterminowe są przewidziane do realizacji i użytkowania w cyklu produkcyjnym przedsiębiorstwa lub w ciągu roku, licząc od dnia sporządzenia bilansu. Pozostałe aktywa są aktywami długoterminowymi.

2. Przedstawianie przeszacowania aktywów długoterminowych w rachunkowości finansowej

Ustawa o rocznych sprawozdaniach przedsiębiorstw stanowi, że inwestycje długoterminowe powinno się wyceniać według ich początkowej wartości, tzn. według kosztów własnych ich nabycia lub produkcji. Ustawa ustanawia, że jeśli wartość obiektu inwestycji długoterminowej w warunkach stałych jest niższa od jego wartości powstałej na skutek potrącenia od pierwotnej wartości zakumulowanego zużycia, to dane obiekty powinny być wyceniane według niższej wartości. Długoterminowe aktywa, których wartość znacznie przekracza koszty własne ich nabycia lub wytworzenia bądź ich wycenę w bilansie roku poprzedniego, mogą być wyceniane według wyższej wartości, jeśli są podstawy do przypuszczeń, że zwiększenie wartości ma charakter długoterminowy.

W działalności gospodarczej wartość aktywów może się zmieniać: może się zwiększać (inwestycje, poprawa sytuacji rynkowej) lub zmniejszać (awarie, nieprzewidziane wypadki, pogorszenie sytuacji rynkowej). W takich sytuacjach pojawia się konieczność przeszacowania aktywów. Reguluje to ustawa Republiki Łotwy o rocznych sprawozdaniach przedsiębiorstwa. Ustawa ta określa, że w takim razie należy przeszacować całą grupę ewidencji środków trwałych.

W rachunkowości zwiększenie wartości środków trwałych zapisuje się na debet rachunku „Środki trwałe” i na kredyt rachunku „Rezerwa przeszacowania inwestycji długoterminowych”, co jest przedstawione w rozdziale bilansu „Kapitał własny” [Grāmatvedība 1995]. Rezerwa przeszacowania kapitałów długoterminowych zmniejsza się, jeśli przeszacowany obiekt zlikwidowano lub nie jest już wykorzystywany bądź też brak jest podstaw do dalszego zwiększania jego wartości.

Mogą wystąpić dwie najważniejsze przyczyny uzasadniające zwiększenie wartości aktywów długoterminowych. Jedną z nich mógłby być remont kapitalny, w

wyniku którego znacznie się wydłuża okres użytkowania aktywów lub poprawia się wielkość produkcji czy też jej jakość. Drugą przyczyną może być zwiększenie wartości aktywów wskutek zmian rynkowych.

Do udoskonaleń, które mogą zwiększyć korzyść ekonomiczną w przyszłości, należą:

- przekształcenie działu produkcji po to, aby wydłużyć czas jej celowego wykorzystania, w tym zwiększenie mocy,
- modernizacja elementów maszyn w celu uzyskania istotnej poprawy jakości produkcji,
- wdrożenie takich nowoczesnych procesów produkcyjnych, które pozwalają znacznie obniżyć wcześniej ustalone, wyliczone koszty działalności podstawowej.

Często w określaniu klasyfikacji remontu pojawia się problem: czy jest to remont bieżący, czy kapitalny. Kwestia ta jest istotna, ponieważ jej wyjaśnienie wpływa na wartość aktywów, wydatki przedsiębiorstwa, podatek dochodowy od przedsiębiorstwa i podatek od nieruchomości. Na podstawie ogólnych warunków budownictwa (Rozporządzenie nr 112 Gabinetu Ministrów Łotwy z dnia 1 kwietnia 1997 r.) budynki mogą być poddane bieżącemu lub kapitalnemu remontowi (renowacji) i rekonstrukcji. Zgodnie z wymienionymi warunkami, rekonstrukcją jest przebudowa budynku z jednoczesną zmianą jego kubatury oraz zmianą lub zachowaniem jego funkcji. Z kolei renowacją jest remont budowli (remont kapitalny), przeprowadzany w celu jej odtworzenia, z wymianą zużytych elementów nośnych czy konstrukcji, a także wprowadzenie do budowli celowych funkcjonalnych i technicznych ulepszeń bez zmiany jej kubatury.

Początkowa wartość budynku może być zwiększona tylko kosztem wydatków na renowację i rekonstrukcję. Nakłady na remont i inne koszty, związane z jego funkcjonowaniem lub zachowaniem, ewidencjonuje się jako wydatki odpowiedniego okresu sprawozdawczego.

Wiele przedsiębiorstw w celu realizacji działalności gospodarczej wynajmuje środki trwałe bez prawa wykupu. Jeśli, zgodnie z umową, wszystkie koszty przeprowadzonego remontu i rekonstrukcji ponosi dzierżawca, to w odniesieniu do niego powstają koszty lub nakłady związane ze środkami trwałymi. Gdy dzierżawca przeprowadza jedynie kosmetyczny remont, nie wydłużając okresu użytkowania obiektu lub niezwiększając jego wydajności, wówczas wydatki te można zaliczyć do kosztów tego okresu sprawozdawczego, w którym przeprowadzono remont.

Jeśli dzierżawca, za zezwoleniem wynajmującego, przeprowadził rekonstrukcję lub renowację dzierżawionego obiektu, to jest zobowiązany zaksięgować te koszty jako inwestycje długoterminowe w wynajęte środki trwałe. Wydatki na inwestycje należy spisywać stopniowo i rozkładać je na kilka lat sprawozdawczych, zgodnie z umową najmu.

Jeśli przedsiębiorstwo wynajmuje środki trwałe z prawem wykupu, obiekt środków trwałych należy księgować już w składzie środków trwałych odpowiedniej grupy, a kwotę wykupu przedstawiać jako zobowiązania długoterminowe i krótkoterminowe. Wydatki na remont lub rekonstrukcję są księgowane jak pozostałe środki trwałe przedsiębiorstwa.

Przyczyną obniżenia wartości aktywów długoterminowych mogłaby się stać istotnie obniżona wartość aktywów na skutek uszkodzenia (awarii, pożaru itp.) lub wpływ zmian rynkowych na wartość aktywów.

Problemy z przeszacowaniem powstają najczęściej w odniesieniu do środków trwałych, przy czym w odniesieniu do tych środków trwałych, które zostały nabyte w roku sprawozdawczym lub w latach poprzednich, trudności takie zazwyczaj się nie pojawiają. Mogą one wystąpić w przypadku środków trwałych, które w bilansie przedsiębiorstwa są ewidencjonowane w dłuższym czasie. Zdarzają się sytuacje, kiedy w bilansie podaje się środki trwałe, których wartość bilansowa jest wyraźnie niższa od wartości realnej tego majątku. Dotyczy to zwłaszcza nieruchomości w Rydze. Wątpliwie wydaje się to, że sprawozdanie roczne daje jasny i realny obraz aktywów przedsiębiorstwa, jeśli duże nieruchomości w centrum Rygi (stolicy Łotwy) wycenione zostały na kilkadziesiąt tysięcy łatów. W takiej sytuacji należałoby rozważyć możliwość zastosowania alternatywnego podejścia, przewidzianego w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości.

Prawo Łotwy regulujące księgowość nie wyodrębnia alternatywnego rozwiązania problematyki wyceny nieruchomości lub innych rodzajów środków trwałych zgodnie z ich początkowo uznaną wartością, wskazuje jedynie, że mogłyby być one wycenione zgodnie w wyższą wartością, jeśli można założyć, że podwyższenie wartości ma charakter długoterminowy.

Międzynarodowe Standardy Rachunkowości ustalają ewidencję majątku według sumy przeszacowania, która jest równa jego realnej wartości w dniu przeszacowania, z późniejszym potrąceniem zakumulowanego zużycia i wszystkich zakumulowanych strat wynikających z obniżenia wartości [Starptautiskie ... 2000]. Oprócz tego, w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości ustala się, że przeszacowania należy dokonywać regularnie, aby kwoty ewidencji nie różniły się znacznie od tej wartości, która byłaby ustalona z wykorzystaniem realnej wartości w dniu bilansu.

Realną wartością działek gruntu i budów jest zazwyczaj wartość rynkowa. Wartość ta jest ustalana w formie kalkulacji, zazwyczaj przeprowadzanej przez profesjonalnych i wykwalifikowanych taksatorów. Rynek nieruchomości na Łotwie nie jest szczególnie aktywny i w związku z tym jest trudno ustalić wartość rynkową, która może być nieobiektywna. Zdarza się, że wyceny różnych rzeczoznawców różnią się od siebie, dlatego też w rachunkowości pojawiają się problemy z określeniem realnej wartości.

Aktualna jest także kwestia częstotliwości wyceny. W Międzynarodowych Standardach Rachunkowości podaje się, że konieczne jest regularne przeprowadzanie przeszacowania. Podkreśla się, że częstotliwość przeszacowania zależy od zmian realnej wartości pozycji przeszacowywanego majątku, produkcji i urządzeń. Realna wartość niektórych rodzajów majątku i urządzeń może się znacznie i szybko się zmieniać, stwarzając w ten sposób konieczność ich corocznego przeszacowania. Częste przeszacowanie nie jest więc konieczne, jeśli realna wartość pozycji majątku, produkcji i urządzeń nieznacznie się zmienia. W podobnych przypadkach wystarczyłoby przeprowadzać przeszacowanie raz na trzy lata lub raz na pięć lat. Łotewska ustawa o rachunkowości zaleca zachowanie ostrożności podczas przeszacowania majątku przedsiębiorstwa. Jeśli któraś z pozycji majątku, produkcji i urządzeń jest przeszacowywana, to należy przeszacować całą klasę majątku, produkcji i urządzeń, do której odnoszą się dane aktywa, np. działki gruntu, urządzenia, transport samochodowy, meble i in. W załączniku do sprawozdania rocznego dla każdej kategorii przeszacowywanych aktywów lub środków trwałych w pozycji bilansu podaje się podstawę przeszacowania, różnice wyceny przez porównanie poprzedniej wartości z nową [Grāmatvedība 1995]. Długoterminowe inwestycje finansowe w kapitał przedsiębiorstw pokrewnych lub stowarzyszonych przeszacowuje się pod koniec okresu finansowego w zależności od tego, czy pokrewne lub stowarzyszone przedsiębiorstwo koncernu zakończyło okres finansowy zyskiem, czy stratami.

Należy ostrożnie przeszacowywać długoterminowe papiery wartościowe, aby nie naruszyć warunku o obiektywizmie bilansu. Żeby przeszacować papiery wartościowe według większej wartości, w najbliższej przyszłości zwiększenie wartości powinno być znaczne i stabilne. Jeśli się zmienia kurs giełdowy papierów wartościowych notowanych na giełdzie pod koniec roku, zmianę należy ewidencjonować.

Realna wartość działek gruntu i budów jest ich wartością rynkową. Wartość tę ustala się orientacyjnie, zazwyczaj wykonują to profesjonalni i wyspecjalizowani taksatorzy.

Kierownictwo przedsiębiorstwa sporządzając bilans zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, za każdym razem powinno ocenić, czy nie ma oznak zmniejszenia wartości aktywów. Jeżeli wystąpią przesłanki spadku wartości aktywów, przedsiębiorstwo powinno rozpatrzyć zarówno zewnętrzne, jak i wewnętrzne – źródła informacji, mogące o tym świadczyć.

O zewnętrznych źródłach informacji można mówić, gdy:

- w danym okresie rynek aktywów znacznie się skurczył,
- na rynku zaszły istotne zmiany, które negatywnie wpływają na przedsiębiorstwo, lub zmiany takie mogą wystąpić w najbliższym czasie,
- kwota aktywów jest większa niż kwota ich kapitalizacji rynkowej.

Do wewnętrznych źródeł informacji należą:

- dowody na starzenie się aktywów lub na ich fizyczne uszkodzenie,

- zmiany w przedsiębiorstwie negatywnie wpływające na aktywa,
- informacje z wewnętrznych sprawozdań finansowych.

3. Relacje przeszacowania inwestycji długoterminowych z lotewskim prawem podatkowym

Przeszacowanie inwestycji długoterminowych jest związane z podatkiem dochodowym od przedsiębiorstw i podatkiem od nieruchomości.

Gdy przeszacowywana inwestycja, np. środek trwały, jest likwidowana, wówczas rezerwę zamyka się przez debetowanie rachunku „Rezerwa przeszacowania długoterminowych inwestycji” i kredytowanie rachunku „Pozostałe dochody z działalności gospodarczej”. Przy zakończeniu okresu sprawozdawczego o tę wielkość zwiększa się zysk, obliczony przez rachunkowość finansową. Ponieważ rezerwa przeszacowania środków trwałych jest spisana po stronie dochodów i włączana do rozliczenia zysku i strat, opodatkowany dochód należy zmniejszyć o dochód z wyłączenia rezerwy przeszacowania [Latvijas Republikas... 1995]. Można więc stwierdzić, że w tej sytuacji przeszacowanie długoterminowych inwestycji nie zwiększa należności podatku dochodowego od przedsiębiorstw.

W ustalaniu dochodu opodatkowanego za podstawę przyjmuje się wyliczony przez rachunkowość finansową zysk, na który wpływa zużycie środków trwałych, z uwzględnieniem ich przeszacowania, wymienione w rocznym sprawozdaniu przedsiębiorstwa. W rocznej deklaracji wyceny podatku dochodowego od przedsiębiorstw opodatkowany dochód zwiększa się o zużycie środków trwałych, wymienione w rocznym sprawozdaniu przedsiębiorstwa, ale dochód ten zmniejsza się o zużycie, które ustalono zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od przedsiębiorstw [Latvijas Republikas... 1995]. W rozliczeniu tego zużycia bierze się pod uwagę wartość środków trwałych przed przeszacowaniem, dlatego w danym przypadku zwiększa się opodatkowany dochód, co wpływa na wysokość podatku od przedsiębiorstw.

Jeżeli w skład majątku osób prawnych wchodzi takie środki trwałe, jak budynki i budowle, obiektem opodatkowanym podatkiem od nieruchomości jest wartość bilansowa tych budynków i budowli. W wyniku przeszacowania zwiększa się wartość bilansowa tych obiektów i, w konsekwencji, zwiększają się także należności podatku od nieruchomości.

Samorząd, na terenie którego znajduje się grunt będący własnością przedsiębiorstwa, określa wysokość podatku od nieruchomości za ten grunt na podstawie jego katastru. Wartość gruntu według katastru może różnić się od bilansowej wartości gruntu, tak więc nie ma bliskiego związku między rynkową wartością gruntu a wysokością płaconego podatku od nieruchomości.

4. Wnioski

1. Ustawa o rocznych sprawozdaniach przedsiębiorstwa ustanawia, że długoterminowe inwestycje należy wyceniać według ich wartości początkowej, to znaczy wartości nabycia lub wytworzenia.

2. W okresie prowadzenia działalności gospodarczej wartość długoterminowych aktywów może się zmieniać, tzn. zmniejszać lub zwiększać.

3. Wartość środków trwałych może być powiększona kosztem remontu kapitalnego, w wyniku którego istotnie wydłuża się okres użytkowania aktywów lub wzrasta wielkość produkcji i jej jakość.

4. Wartość długoterminowych aktywów może się zmieniać przy ich przeszacowaniu zgodnie ze zmianą cen rynkowych.

5. Wycena aktywów powinna obejmować całą grupę ewidencji środków trwałych.

6. Przyczyną obniżenia wartości długoterminowych aktywów mogą być ich uszkodzenia lub zmiany ich wartości rynkowej.

7. Przeszacowania należy dokonywać regularnie, a jego częstotliwość należy ustalać indywidualnie dla każdego przedsiębiorstwa raz na 3 lata lub raz na 5 lat.

8. Wartość działek gruntu, budynków i budowli zazwyczaj jest określona przez ich wartość rynkową.

9. Przeszacowanie środków trwałych przeprowadzają profesjonalni taksatorzy.

10. Przeszacowanie długoterminowych inwestycji jest związane z podatkiem dochodowym od przedsiębiorstw i podatkiem od nieruchomości.

11. W likwidacji przeszacowywanych aktywów długoterminowych rezerwa przeszacowania nie zwiększa dochodu opodatkowanego podatkiem dochodowym od przedsiębiorstw.

12. Płacony podatek dochodowy od przedsiębiorstw zwiększa się, ponieważ w określaniu zużycia do rozliczenia podatku dochodowego od przedsiębiorstw nie uwzględnia się zwiększenia wartości środków trwałych.

Literatura

Grāmatvedība, LID, Rīga 1995.

Latvijas Republikas nodokļu sistēma, 1.-4.sējumi, LID, Rīga 1995.

Starptautiskie grāmatvedības standarti, Zvērinātu revidentu asociācija, 2000.

Andrejeva V., *Latvijas grāmatvedības likumu pilnveidošana, ievērojot Latvijas virzību uz iestāšanās ES*, „Latvijas Ekonomists” 2002, nr 7/8.

Starptautisko grāmatvedības standartu piemērošana Latvijā, „Grāmatvedība un Revīzija”, 2002, nr 2.

**CHANGES OF LONG-TERM ASSETS VALUE, CAUSES,
DECISIONS, COORDINATION WITH INTERNATIONAL STANDARDS
OF ACCOUNTING AND THEIR IMPACT ON TAX LEGISLATION
OF LATVIA**

Summary

Every enterprise, taking as a basis the laws and common principles of accounting, has the right to elaborate its own accounting policy. It also concerns the accounting of enterprise's assets. The law "On Annual Reports of Enterprises" defines that long-term investments are to be evaluated according to their original value, i.e. the cost of their acquisition or production. During economic activities, the value of long-term assets may change, causing the necessity of their revaluation according to the changes of the market prices. Revaluation of long-term investments is connected with enterprise income tax and immovable property tax.