

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

255

Środki trwałe – ujmowanie, wycena, prezentacja

Redaktorzy naukowi
Teresa Cebrowska
Waldemar Dotkuś



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2012

Recenzenci: Jolanta Chluska, Waldemar Gos, Józef Pfaff, Helena Żukowska

Redaktor Wydawnictwa: Elżbieta Kożuchowska

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korektor: Barbara Cibis

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:

www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,

The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,

a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon

http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa

www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie

wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

Wrocław 2012

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-297-0

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Melania Bąk: Środki trwałe i ich zużycie w cyklu życia produktu.....	13
Renata Biadacz: Ujęcie środków trwałych przy zastosowaniu MSR/MSSF po raz pierwszy	28
Jolanta Chluska: Środki trwałe w procesach przekształceń samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej	39
Waldemar Gos, Stanisław Hońko: Remont a ulepszenie środków trwałych – podejście bilansowe i podatkowe	48
Stanisław Hońko, Przemysław Mućko: Zasady (polityka) rachunkowości w zakresie rzeczowych aktywów trwałych na podstawie sprawozdań finansowych emitentów papierów wartościowych z sektora „Handel detaliczny”	59
Małgorzata Kamieniecka: Wycena środków trwałych w wartości przeszacowanej według MSSF i ustawy o rachunkowości – rzetelny obraz czy źródło możliwych manipulacji?.....	70
Anna Kasperowicz: Warunki kontroli środków trwałych.....	82
Joanna Koczar: Rosyjskie prawo bilansowe a identyfikacja, pomiar i wycena środków trwałych.....	92
Tomasz Kondraszuk: Problemy wyceny wybranych grup środków trwałych w rolnictwie	108
Iwona Kumor, Lucyna Poniatowska: Aktualizacja wyceny środków trwałych do wartości godziwej	118
Anna Kuzior: Prezentacja skutków wyceny i zmian w stanie środków trwałych w sprawozdaniu finansowym sporządzonym według MSSF	127
Renata Kwiatkowska: Prawnobilansowe zasady ujęcia i wyceny nieruchomości obciążonych prawami użytkowania w ramach umów timeshare	138
Irina A. Lukyanova: Białoruskie standardy rachunkowości środków trwałych na drodze transformacji do MSSF: aspekt stosowany	147
Aleksandra Łakomiak: Kompletność środków trwałych.....	159
Ewa Wanda Maruszevska: Wycena środków trwałych w aspekcie profesjonalizmu osób świadczących usługi rachunkowości.....	177
Alicja Mazur: Alternatywne modele wyceny bilansowej środków trwałych a jakość informacji sprawozdawczej	186
Edward Pielichaty: Nieruchomości inwestycyjne – wycena i przekwalifikowanie w świetle prawa bilansowego.....	199
Jolanta Rubik: Wybrane problemy identyfikacji i wyceny kosztów środków trwałych w budowie.....	209

Bożena Rudnicka: Problemy wyceny środków trwałych w jednostkach budżetowych	218
Adrian Ryba: Utrata wartości środków trwałych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej – artykuł dyskusyjny	230
Aleksandra Sulik-Górecka: Krytyczna analiza tendencji w zakresie regulacji rachunkowości dotyczących aktualizacji wyceny operacyjnych aktywów trwałych.....	246
Marzena Tatarska: Wycena początkowa środków trwałych – aspekty podatkowe i bilansowe	256
Tatiana Verezubova: Problemy wyceny i ewidencji środków trwałych u białoruskich ubezpieczycieli.....	265
Vita Zariņa, Anna Medne, Iveta Strēle: Klasyfikacja i wycena środków trwałych na Łotwie	273
Paweł Zieniuk: Amortyzacja środków trwałych jako narzędzie optymalizacji podatkowej przedsiębiorstwa.....	283
Joanna Zuchewicz: Ulepszenia w obcych środkach trwałych w ujęciu rachunkowym i podatkowym.....	292
Katarzyna Żuk: Środki trwałe w polskim i białoruskim prawie bilansowym	304

Summaries

Melania Bąk: Fixed assets and their consumption in a product life cycle	27
Renata Biadacz: Entering fixed assets in the accounting ledger while applying IFRS for the first time	38
Jolanta Chluska: Fixed assets in the processes of the transformation of the independent health care units.....	47
Waldemar Gos, Stanisław Hońko: Repair or improvement of fixed assets – accounting and tax approach	58
Stanisław Hońko, Przemysław Mućko: Accounting policies for property, plant and equipment in financial reports of the issuers of securities in the „Retail” sector.....	69
Małgorzata Kamieniecka: Valuation of fixed assets at revalued amount in IFRS and Polish accounting act – fair view or potential source of manipulation?	81
Anna Kasperowicz: Fixed assets terms of control	91
Joanna Koczar: Russian balance law and identification, measurement and valuation of fixed assets.....	107
Tomasz Kondraszuk: Determining the current value of fixed assets and economic calculation in agriculture	117
Iwona Kumor, Lucyna Poniatowska: Revaluation of fixed tangible assets to fair value	126

Anna Kuzior: Presentation of effects of tangible assets measurement and their derecognition in financial statement prepared according to IFRS	137
Renata Kwiatkowska: Recognition and measurement in the accounts of the property burdened with rights to use the timeshare.....	146
Irina A. Lukyanova: Belarus standards of fixed assets accounting on the way of transformation into IFRS. Applied aspects	158
Aleksandra Łakomiak: Completeness of fixed assets	176
Ewa Wanda Maruszewska: Valuation of fixed assets and accountants' professionalism	185
Alicja Mazur: Alternative fixed assets measurement models and the information quality of the financial statements	198
Edward Pielichaty: Investment properties – measurement and reclassification in the light of accounting law	208
Jolanta Rubik: Selected problems of identification and costs valuation of assets under construction	217
Bożena Rudnicka: Problems with valuation of fixed assets in budget entities	229
Adrian Ryba: Impairment loss for tangible fixed assets in accordance with international financial reporting standards – disputable article	245
Aleksandra Sulik-Górecka: Critical analysis of trends in accounting regulations concerning fixed asset upward revaluation	255
Marzena Tatarska: The initial valuation of fixed assets, tax and balance aspects.....	264
Tatiana Verezubova: Problems of the assessment and the accounting of fixed assets at Belarussian insurers.....	272
Vita Zariņa, Anna Medne, Iveta Strēle: Classification and valuation of fixed tangible assets in Latvia.....	282
Paweł Zieniuk: Depreciation of fixed assets as a tool for tax optimization in enterprises	291
Joanna Zuchewicz: Improvements in external assets from the perspective of accounting and tax presentation.....	303
Katarzyna Żuk: Fixed assets in Polish and Belarussian balance law	311

Irina A. Lukyanowa

Białoruski Państwowy Uniwersytet Ekonomiczny, Mińsk

BIAŁORUSKIE STANDARDY RACHUNKOWOŚCI ŚRODKÓW TRWAŁYCH NA DRODZE TRANSFORMACJI DO MSSF: ASPEKT STOSOWANY

Streszczenie: Globalne kryzysy ukazały znaczenie zastosowania jednakowych standardów regulujących prowadzenie rachunkowości i utworzenia rachunkowości finansowej na zasadzie wspólnych podstaw metodologicznych. Białoruskie ustawodawstwo w obszarze rachunkowości finansowej przez długi czas znajdowało się poza światowymi regulacjami. Było to spowodowane w większości przyczynami obiektywnymi – obecnością przede wszystkim własności państwowej i hermetycznością gospodarki. Obecnie problemy tworzenia w rachunkowości bazy informacyjnej dostępnej dla inwestora, szczególnie zagranicznego, są nadzwyczaj aktualne. W artykule są rozpatrywane podstawowe różnice zasad rachunkowości środków trwałych w ustawodawstwie białoruskim i w MSSF. Rozważania mają na celu określenie perspektyw wdrożenia MSSF przez białoruskie podmioty gospodarcze.

Słowa kluczowe: aktywa trwałe, amortyzacja, amortyzacja aktywów, amortyzacja podatkowa.

1. Wstęp

Globalne kryzysy początku XXI wieku obnażyły współzależność różnych państw we współczesnym światowym systemie ekonomicznym. Nie jest więc dziwne, że praktycznie wszyscy uczestnicy światowego rynku kapitałowego uznają konieczność zastosowania jednakowych standardów regulujących prowadzenie rachunkowości i tworzenie finansowej sprawozdawczości na zasadzie wspólnych podstaw metodologicznych.

W Republice Białorusi, rozumiejąc ważność tworzenia bazy informacyjnej dla potencjalnego inwestora, rząd opracował Państwowy Program Przejścia na Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (w skrócie: MSR, ogólniej MSSF). Przejście następuje sukcesywnie w ciągu ostatnich lat. Tworzona jest baza normatywna, realizowane są szkolenia księgowych.

Zagadnieniom formowania w sprawozdawczości bazy informacyjnej o składzie i strukturze środków trwałych w białoruskiej nauce i praktyce rachunkowości zawsze rezerwowano szczególne miejsce. Główną przyczyną takiego podejścia – ufor-

mowanego w latach budowy socjalizmu – było podejście do środków trwałych jako do głównego obiektu własności państwowej, któremu państwo nadało charakter gospodarczy. Państwo jako właściciel przedstawiło swoje żądania do udzielenia informacji o składzie i strukturze aktywów trwałych. Przewyciężenie starego podejścia w rachunkowości i wycenie każdego obiektu księgowania jest ważnym elementem kształtowania nowego rozumienia zadań finansowej sprawozdawczości. Zgodnie z tym niezwykle ważne i aktualne jest rozważenie różnic w obowiązujących białoruskich standardach rachunkowości środków trwałych i MSSF i określenie perspektyw ich likwidacji. Autorka wyznaczyła główny cel badawczy, którym było wskazanie różnic w ujęciu środków trwałych w rachunkowości, występujących w tych dwóch regulacjach. Zadanie to zostało zrealizowane poprzez przedstawienie procesu i stanu dostosowania białoruskich standardów rachunkowości do MSR.

2. Określenie pojęcia „środek trwały” jako najważniejszej kwalifikującej cechy majątku trwałego

Zgodnie z par. 6 MSSF (IAS) 16 „Rzeczowe aktywa trwałe” środki trwałe – to rzeczowy majątek trwały, który:

1) jest wykorzystywany w procesie produkcji lub dostawie towarów i usług, przy oddaniu w dzierżawę innym organizacjom lub na potrzeby administracyjne;

2) zamierza się wykorzystać w okresie dłuższym niż jeden okres sprawozdawczy.

Zgodnie z p. 2 Instrukcji rachunkowości majątku trwałego, zatwierdzonej Rozporządzeniem Ministra Finansów Republiki Białoruś z 12.12.2001 nr 118 (ze zmianami i uzupełnieniami), majątek trwały mający materialnie-rzeczową formę włączany jest przez organizację do ewidencji księgowej jako środek trwały po spełnieniu następujących warunków:

- aktywa przeznaczone są do wykorzystania w procesie produkcji, przy wykonywaniu robót lub usług, do wykorzystania w procesach wspomagających, obsługujących produkcję i gospodarstwach, na potrzeby zarządzania organizacją bądź w celu zapewnienia organizacji płatności za tymczasowe posiadanie i użytkowanie lub za czasowe użytkowanie;
- aktywa przeznaczone są do wykorzystania w okresie ponad 12 miesięcy;
- aktywa są zdolne przynosić organizacji korzyści ekonomiczne (przychody) w przyszłości;
- aktywa w momencie zakupu nie są planowane do odsprzedaży.

Jak widać, określenia są dość zbieżne, a białoruska interpretacja tylko uzupełnia określenie przytoczone w MSSF. Jednak różnica kryje się w interpretacji pojęcia „aktywa”. Artykuł 2 Ustawy Republiki Białoruś z 18.10.1994 nr 3321-XII „O rachunkowości i sprawozdawczości” stanowi, że aktywa – to majątek, w tym prawa własności, wyłączne prawa do rezultatów działalności intelektualnej, uznawane przez organizację za rezultaty operacji gospodarczych. Według „Założeń koncepcyjnych sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych” aktywa – to kontrolowa-

ne przez spółkę zasoby majątkowe, powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń, które zgodnie z oczekiwaniami spowodują w przyszłości wpływ do spółki korzyści ekonomicznych. Kluczowym momentem w definicji przytoczonej przez MSSF jest fraza „korzyści ekonomiczne będą uzyskane”. Zgodnie z tym założeniem każdy majątek, od użytkowania którego w przyszłości nie będą uzyskane korzyści ekonomiczne, dla celów MSSF nie może być odzwierciedlony jako składnik rzeczowych środków trwałych. Dlatego przy sporządzaniu sprawozdania zgodnie z MSSF podlegają spisaniu następujące obiekty jako nieodpowiadające kryteriom uznania za aktywa:

1) obiekty sfery socjalno-kulturalnej (środki trwałe kolonii dziecięcych, obiektów przedszkolnych, domów kultury, internatów i in.);

2) obiekty środków trwałych w ciągu wielu lat wykazujące straty i po których przewiduje się straty w przyszłości (środki trwałe stołówek zakładowych, kawiarni, zakładów profilaktyczno-leczniczych, sanatoriów, łaźni itp.);

3) obiekty środków trwałych niewykorzystywane, wobec których brak zamiarów dalszej ich eksploatacji.

3. Podstawowe różnice w zasadach kształtowania wartości środków trwałych w białoruskich standardach i w MSSF

Zgodnie z p. 11 Instrukcji o rachunkowości środków trwałych, zatwierdzonej przez Postanowienie Ministerstwa Finansów Republiki Białoruś z 12.12.2001 nr 118, za wartość początkową środków trwałych uznaje się sumę rzeczywistych kosztów poniesionych na nabycie, wyposażenie, produkcję, dostawę, instalację i montaż, włączając:

- usługi stron trzecich (dostawcy, pośrednika, podwykonawcy i innych organizacji) związane z nabyciem środków trwałych;
- płatności celne;
- wydatki ubezpieczeniowe przy przewozie;
- odsetki od kredytów i pożyczek (z wyjątkiem zaległych odsetek od kredytów i pożyczek);
- różnice kursowe powstałe z przeszacowania zobowiązań kredytowych, za zobowiązania związane z nabyciem środków trwałych i wyrażone w obcej walucie, z wyłączeniem organizacji finansowanych z budżetu;
- różnice rozliczeniowe, które powstają przy obliczaniu zobowiązań związanych z nabyciem środków trwałych w przypadkach, kiedy zapłata odbywa się w rublach białoruskich w kwocie ekwiwalentnej określonej w kontrakcie kwocie w walucie obcej (umownych jednostkach pieniężnych), z wyłączeniem organizacji finansowanych z budżetu;
- koszty związane z zakupem obcej waluty do rozliczeń zobowiązań związanych z nabyciem środków trwałych;
- prace związane z załadunkiem i rozładunkiem;
- podatki, chyba że przepisy odrębne stanowią inaczej;

- inne koszty bezpośrednio związane z nabyciem, budową i wykonaniem obiektu środka trwałego i doprowadzeniem go do stanu, w którym nadaje się do użytku.

Opłat za rejestrację praw do nieruchomości i gruntów wniesionych po przyjęciu obiektu do rachunkowości w charakterze środków trwałych nie ujmuje się jako kosztów, które zostały uwzględnione w wartości początkowej obiektu.

Zgodnie z par. 16 MSR wartość początkowa obiektu środków trwałych zawiera:

- cenę zakupu, łącznie z należnościami przywzowowymi i bezzwrotnymi podatkami zakupu, bez rabatów handlowych i zwrotów;
- wstępną ocenę kosztów demontażu i usunięcia środków trwałych i odbudowę zasobów naturalnych na zajmowanym przez niego terenie, obowiązek, który organizacja bierze na siebie bądź przy nabyciu danego obiektu, bądź wskutek jego eksploatacji w określonym czasie do celów niezwiązanych z produkcją zapasów w tym okresie;
- wszelkie koszty bezpośrednio związane z dostawą środka trwałego w odpowiednie miejsce i doprowadzeniem do stanu zabezpieczającego jego funkcjonowanie w sposób zamierzony przez kierownictwo organizacji. W par. 17 MSR 16 przytacza się spis tych kosztów, który zawiera:
- koszty świadczeń pracowniczych wynikających bezpośrednio w związku z budową lub nabyciem rzeczowych aktywów trwałych;
- koszty przygotowania miejsca;
- podstawowe koszty dostawy i rozładunku;
- koszty instalacji i montażu;
- koszty sprawdzenia poprawności działania danego składnika aktywów, po odliczeniu przychodów netto ze sprzedaży jakichkolwiek przedmiotów wytworzonych w procesie dostarczania aktywów w odpowiednie miejsce i doprowadzenia go do pożądanego stanu (np. próbek uzyskanych podczas badania wyposażenia);
- wartość usług specjalistycznych.

Ponadto należy wziąć pod uwagę fakt, że zgodnie z par. 23 MSR 16 wartością początkową składnika aktywów jest jego równowartość określona w gotówce w dniu przyjęcia. Jeżeli płatność jest odroczone na okres dłuższy od normalnego terminu spłaty kredytu kupieckiego (zwykle więcej niż jeden rok), różnicę pomiędzy ekwiwalentem ceny zapłaconej środkami pieniężnymi a kwotą całkowitej płatności ujmuje się jako koszty odsetek na przestrzeni okresu kredytowania, chyba że kwota ta jest aktywowana zgodnie z dopuszczonym podejściem alternatywnym zawartym w MSR 23. Zgodnie bowiem z par. 7 MSSF (IAS) 23 „Koszty finansowania zewnętrznego” w przypadku zastosowania podstawowej procedury księgowania kosztów kredytu – koszty odsetek należy ująć jako koszty w okresie, w którym zostały poniesione, tj. nie włącza się ich do wartości środków trwałych.

W odniesieniu do zmian kursów walut zgodnie z par. 28 MSR (IAS) 21 „Skutki zmian kursów wymiany walut obcych” takie różnice kursowe muszą być ujmowane

w rachunku zysków lub strat w tym okresie, w którym powstają, tj. w wartości środków trwałych także nie powinny być uwzględnione.

Tak więc tworzenie informacji na temat środków trwałych dla celów standardów lokalnych i międzynarodowych prowadzi do powstania różnic, czasami dość znacznych (tab. 1).

Tabela 1. Podobieństwa i różnice w strukturze kosztów w tworzeniu wartości aktywów według norm białoruskich i MSSF

Nazwa kosztów	Rachunkowość białoruska	MSSF
(Umowna) kontraktowa wartość	włącza się	włącza się
Usługi stron trzecich związane z nabyciem środków trwałych	włącza się	włącza się
Płatności celne	włącza się	włącza się
Wydatki ubezpieczeniowe przy przewozie	włącza się	włącza się
Odsetki od kredytów i pożyczek	włącza się	włącza się
Różnice kursowe z przeszacowania zadłużeń kredytowych za zobowiązania związane z nabyciem środków trwałych i wyrażone w obcej walucie	włącza się	włącza się
Różnice rozliczeniowe, które powstają przy obliczaniu zobowiązań związanych z nabyciem środków trwałych	włącza się	nie włącza się
Koszty związane z zakupem obcej waluty do rozliczeń zobowiązań związanych z nabyciem środków trwałych	włącza się	nie włącza się
Prace związane z załadunkiem i rozładunkiem	włącza się	włącza się
Podatki (np. podatek na zakup środków transportu samochodowego)	włącza się	włącza się
Wstępnie oceniane koszty demontażu i usunięcia składnika mienia i odbudowa zasobów naturalnych na terenie przez niego zajmowanym	nie włącza się	włącza się
Różnica między ceną w gotówce a ogólną sumą płatności przy odroczeniu ponad rok	włącza się	nie włącza się

Źródło: opracowanie własne.

Podczas wyznaczania wartości bilansowej środków trwałych podstawowe znaczenie mają przyjęte normy i prawa ich amortyzacji.

4. Zmiany w zasadach amortyzacji na etapie przechodzenia na MSSF

Postanowieniem Ministerstwa Gospodarki Republiki Białoruś, Ministerstwa Finansów Republiki Białoruś i Ministerstwa Architektury i Budownictwa Republiki Białoruś z 30.09.2011 nr 162/101/45 wprowadzono zmiany do Instrukcji w sprawie

amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych, zatwierdzonej Postanowieniem Ministerstwa Gospodarki Republiki Białoruś, Ministerstwa Finansów Republiki Białoruś i Ministerstwa Architektury i Budownictwa Republiki Białoruś z 27.02.2009 nr 37/18/6 (dalej – Instrukcja nr 37), w której procedura naliczania amortyzacji była określona, uzupełniono nowymi praktycznymi rozwiązaniami, z uwzględnieniem zbliżenia krajowego ustawodawstwa z MSSF.

I tak w Instrukcji nr 37 spis obiektów środków trwałych, które nie są przedmiotem naliczania amortyzacji, jest uzupełniony o typ środków trwałych „grunty”. Wcześniej te obiekty budziły wątpliwości przy sporządzaniu sprawozdawczości, ponieważ przez wiele lat prawo prywatnej własności ziemi w kraju praktycznie nie istniało i prawa użytkowania ziemi, z reguły, zaliczano do wartości niematerialnych i prawnych. Nowe realia wymusiły uściślenia w dokumentach normatywnych.

Zgodnie z metodologią rachunkowości zalegalizowaną przez Instrukcję nr 37 grunty nabywane na własność przez organizację wprowadza się w księgach na konto 01 „Środki trwałe”, tj. zalicza się do składników środków trwałych.

Jednocześnie grunty, niezależnie od odzwierciedlenia wydatków na ich nabycie, w ewidencji księgowej nie mogą być rozpatrywane jak obiekt naliczenia amortyzacji, ponieważ są aktywem niezmiennającym swoich właściwości użytkowych i którego okres użytkowania jest nieograniczony. To podejście jest zgodne z zasadami ustalonymi przez MSR 16.

Dzięki wprowadzeniu Instrukcji nr 37 rozszerzone zostały możliwości podmiotów do korekty sum odliczeń amortyzacyjnych – zwolnienia lub przyspieszenia procesu amortyzacji. Przez długi czas wszystkie przedsiębiorstwa, niezależnie od formy własności, zmuszone były do stosowania ściśle ustalonych zasad amortyzacji zarówno do rozliczeń podatkowych, jak i rozliczeń rachunkowych.

W nowym dokumencie dla środków trwałych wprowadzonych do eksploatacji w wyniku realizacji projektów inwestycyjnych przewidziana jest możliwość zastosowania obniżających współczynników korygujących, w stosunku do norm amortyzacji, w ciągu pierwszych dwóch lat po wprowadzeniu tych składników do eksploatacji. Konkretna wielkość współczynnika korygującego ustalona jest w granicach od 0,2 do 1. Zatem od momentu udostępnienia nowych środków trwałych do użytku oraz przez następne dwa lata użytkowania jednostka gospodarująca ma prawo do korygowania amortyzacji, stosując wybrany przez siebie współczynnik z podanej rozpiętości. Zastosowanie tego instrumentu daje podmiotom możliwość obniżenia odliczeń amortyzacyjnych do 5 razy.

Jednak po upływie dwuletniego okresu podmiot gospodarczy koniecznie musi wrócić do naliczania amortyzacji według ogólnie przyjętego wzoru. Przy czym bazą do obliczenia odpisu amortyzacyjnego będą wartość rezydualna i ostateczny okres jego użytkowania. Oczywiście białoruskie reguły pozostawiają mniej swobody działania niż normy MSSF, jednak udzielenie dodatkowych praw dla podmiotów pozwala mieć nadzieję na liberalizację naliczania amortyzacji w przyszłości.

Instrukcja nr 37 w ramach nieliniowego sposobu naliczania amortyzacji przewiduje wprowadzenie jeszcze jednej metody – metody degresywnej sumy cyfr rocznych.

Metoda degresywna sumy cyfr rocznych polega na określeniu rocznej sumy odpisów amortyzacyjnych, wychodząc od amortyzowanej wartości środków trwałych i stosunku, zgodnie z którym w liczniku mamy różnicę okresu użytkowania i liczby lat pozostałych do końca okresu użytkowania obiektu powiększoną o 1, a w mianowniku – sumę liczby lat okresu użytkowania. A więc roczną sumę odpisów amortyzacyjnych ustala się według wzoru:

$$A_{\text{zoo}} = AC \times \frac{C_{\text{nu}} - C_{\text{onu}} + 1}{C\text{ЧЛ}} \quad (1)$$

gdzie: A_{zoo} – roczna suma odliczeń amortyzacyjnych;
 AC – amortyzowana wartość środka trwałego;
 C_{nu} – okres użytkowania środka trwałego;
 C_{onu} – liczba lat pozostałych do końca użytkowania środka trwałego;
 $C\text{ЧЛ}$ – suma liczby lat obliczona według formuły używanej przy rozliczaniu odpisów amortyzacyjnych bezpośrednio metodą sumy cyfr rocznych.

W swej istocie metoda degresywna sumy cyfr rocznych jest metodą amortyzacji pozwalającą w pierwszych latach użytkowania obiektu środków trwałych naliczać minimalne sumy amortyzacji, ze stopniowym wzrostem tych sum w następnych latach.

Metoda degresywna sumy cyfr rocznych, tak jak każda inna metoda nieliniowego sposobu obliczenia amortyzacji, nie obejmuje:

- budynków, wyposażenia, z wyjątkiem anten i pasów startowych;
- maszyn, wyposażenia i środków transportowych z normatywnym okresem użytkowania do trzech lat, samochodów osobowych (oprócz używanych jako służbowe, zaliczanych do specjalnych, a także wykorzystywanych do usług taxi);
- urządzeń lotnictwa cywilnego, których okres użytkowania ustala się na podstawie zasobu czasowego;
- unikalnych urządzeń przeznaczonych do użycia w doświadczeniach, produkcji partii wzorcowych;
- wyposażenia wewnątrz z włączeniem mebli biurowych;
- urządzeń służących do wypoczynku, spędzania wolnego czasu i rozrywki;
- nazw handlowych i znaków towarowych.

W związku z koniecznością stymulacji innowacyjnej drogi rozwoju gospodarki Instrukcja nr 37 przewiduje możliwość przyspieszenia procesu amortyzacji z użyciem, według decyzji komisji, współczynnika podwyższenia z 1 do 3 wobec norm amortyzacji na obiekty środków trwałych wykorzystywanych do prowadzenia działalności naukowo-technicznej, a także przy produkcji towarów high-tech, świadczeniu usług high-tech, określanych tak zgodnie z ustawodawstwem.

Zastosowanie współczynnika podwyższenia jest możliwe dla środków trwałych z wyjątkiem budynków, wyposażenia, urządzeń przekątnikowych.

Istotną nowością wprowadzoną przez Instrukcję nr 37, korelującą z zapisami MSSF, było uściślenie momentu rozpoczęcia naliczania amortyzacji. Instrukcję nr 37 uzupełnia norma o rozpoczęciu naliczania amortyzacji w odniesieniu do przyjmowanego do ewidencji obiektu środków trwałych dopiero od momentu rozpoczęcia jego faktycznego użytkowania. Zgodnie z metodologią rachunkowości nabyte środki trwałe niewymagające montażu są księgowane jako składniki środków trwałych z datą ich nabycia i od tej chwili są zaliczane jako wprowadzone do eksploatacji. Jeżeli do tego takie obiekty są rzeczywiście nieeksploatowane, z obiektywnych przyczyn, amortyzację sposobem liniowym i nieliniowym nalicza się dopiero od miesiąca następującego po miesiącu rozpoczęcia ich rzeczywistej eksploatacji zgodnie z ich przeznaczeniem. Do tego przebieg okresu użytkowania ustanowionego przy nabywaniu danych składników rozpoczyna się od momentu początku ich rzeczywistej eksploatacji.

Przepis ten jest zgodny z metodą zawartą w MSSF 16, według której amortyzacja składnika środków trwałych rozpoczyna się wtedy, kiedy staje się on dostępny do użytku, tj. kiedy jego lokalizacja i stan pozwalają na rozpoczęcie jego eksploatacji w sposób zamierzony przez kierownictwo. Zmiany dotyczyły ustalenia okresu użytkowania w stosunku do wartości powiązanej przedmiotu dzierżawy (leasingu). Jeżeli wcześniej okres użytkowania wartości powiązanej przedmiotu leasingu należało określać jako równy okresowi przed zakończeniem umowy dzierżawy (leasingu), to począwszy od 1 stycznia 2012 r., granice okresu naliczenia amortyzacji tej wartości powiązanej zostały rozszerzone: okres naliczenia amortyzacji może być określany nie tylko jako równy okresowi umowy dzierżawy (leasingu), ale może go przewyższać – do górnej granicy rozpiętości okresu użytkowania trwałego przedmiotu dzierżawy (leasingu).

Zmiany nastąpiły w regułach naliczania odpisów amortyzacyjnych wobec poszczególnych składników aktywów, których koszty tworzenia (utrzymania) są finansowane z udziałem środków krajowych i/lub budżetów lokalnych i funduszy pozabudżetowych państwa.

Na te obiekty wcześniej było przewidziane uwzględnienie utraty wartości na koniec roku sprawozdawczego, informacyjnie, na pozabilansowych kontach. Jednocześnie dokonane zmiany w rachunkowości dotacji publicznych, innych form pomocy publicznej, przewidują prezentację finansowania z budżetu w innych dochodach podmiotu. W celu wzajemnej synchronizacji naliczania amortyzacji takich środków trwałych ze źródłem finansowania ich zakupu przewidziano włączenie odpisów amortyzacyjnych na wymienione składniki w inne wydatki organizacji proporcjonalnie do udziału finansowania ich zakupu za środki budżetów krajowych i/lub lokalnych i funduszy pozabudżetowych państwa. Odliczenia amortyzacji w części wartości niepokrywanej ze środków krajowych i/lub budżetów lokalnych i państwowych funduszy pozabudżetowych są wliczone w koszty produkcji, koszty wdrożenia.

Instrukcja nr 37 po raz pierwszy przewidywała naliczania amortyzacji składników trwałych od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu ich przejścia w skład aktywów przeznaczonych do użytkowania, wychodząc z założenia, że wartość takiego składnika będzie rekompensowana w drodze jego użytkowania, a nie w procesie amortyzacji.

5. Główne ujęcia w rachunkowości kolejnych kosztów na środki trwałe

Wszystkie wydatki na środki trwałe, zarówno początkowe, jak i pozostałe, zgodnie z par. 7 MSR 16 ujmują się na podstawie następujących jednolitych kryteriów uznania:

- istnieje wiarygodność tego, że podmiot otrzyma związane z danym obiektem przyszłe korzyści ekonomiczne;
- wartość początkowa środka trwałego może być wiarygodnie wyceniona.

W wyniku tego:

1) nie są ujmowane w wartości środków trwałych, a są ujmowane w kosztach okresu i bieżących kosztach utrzymania (drobne naprawy) środków trwałych (płace, zakup części składowych, materiałów);

2) do wartości środków trwałych są włączone:

- koszty wymiany części środków trwałych w momencie ponoszenia tych kosztów, pod warunkiem uwzględnienia kryteriów uznawania i z jednoczesnym odliczeniem wartości wymienianych części;
- koszty okresowych kontroli technicznych pod kątem zgodności kryteriów uznawania i z jednoczesnym umorzeniem pozostałej wartości poprzedniej kontroli.

Przykład: obowiązkowa kontrola techniczna środka transportowego.

Według białoruskich przepisów wartość środków trwałych, według której są one uznawane w rachunkowości, nie może być zmieniana, z wyjątkiem przypadków:

- modernizacji, przebudowy, częściowej likwidacji, wyposażenia dodatkowego, dobudowy, technicznej diagnozy i odpowiedniej certyfikacji, innych prac o charakterze kapitałowym; aktualizacji wyceny środków trwałych zgodnie z ustawodawstwem; wyniki aktualizacji wyceny środków trwałych ujmują się w rachunkowości podmiotu na dzień przeszacowania, chyba że ustawa stanowi inaczej. Wysokość wyceny środków trwałych (nadwyżki z przeszacowania lub przeceeny) zalicza się na zwiększenie lub zmniejszenie dodatkowego funduszu;
- włączenia pod koniec roku sprawozdawczego do wartości środków trwałych kosztów poniesionych (naliczonych) po wprowadzeniu środków trwałych do eksploatacji i oddzielnie uwzględnianych w trakcie roku sprawozdawczego jako inwestycje w długoterminowe aktywa trwałe;
- różnic kursowych z przeszacowania zobowiązań kredytowych płaconych w związku z nabyciem środków trwałych i różnic rozliczeń wynikających przy obliczaniu zobowiązań związanych z nabyciem środków trwałych (z wyjątkiem

instytucji finansowanych z budżetów państwowych i/lub lokalnych, na podstawie preliminarza budżetowego, posiadających bieżący rachunek w instytucjach bankowych i prowadzących rachunkowość zgodnie z Planem kont, oraz wykonania preliminarza kosztów organizacji finansowanych z budżetu);

- kosztów związanych z zakupem waluty obcej do prowadzenia rachunków w czasie realizacji inwestycji kapitałowych w majątek trwały.

W tym, według białoruskich norm, odsetki od kredytów i pożyczek uzyskanych na zakup środków trwałych, naliczone po wprowadzeniu aktywów trwałych do użytkowania, zgodnie z polityką rachunkowości organizacji, mogą być włączone jako wydatki operacyjne;

- inwestycje w aktywa trwałe w ciągu roku i na koniec roku sprawozdawczego są uwzględniane w wartości środków trwałych (z wyjątkiem odsetek od zaległych kredytów i pożyczek).

Istnieje problem w traktowaniu zmian wartości środków trwałych, a szczególną trudność w kwalifikacji tych zmian stanowią przypadki, gdy prowadzone są prace w dziedzinie wymiany wyposażenia i remontu nieruchomości używanych na podstawie umowy dzierżawy, tj. w przypadku ulepszeń w majątku dzierżawionym.

Białoruskie normy przewidują, że takie ulepszenia są podstawą do obliczenia podatku od nieruchomości. Dlatego też przy kwalifikowaniu kosztów przedsiębiorstwa opierają się nie na zasadzie ostrożności, a oceniają ryzyka podatkowe i zazwyczaj włączają każde wątpliwe koszty w stałe ulepszenia.

W MSSF remont dzierżawionego środka trwałego powinien być traktowany jako część środków trwałych tylko wtedy, gdy spełnia on wymogi określone par. 6 MSR 16. Według tego punktu rzeczowe aktywa trwałe są środkami trwałymi tylko wtedy, gdy równocześnie spełniają dwa warunki:

- aktywa przeznaczone są do stosowania w produkcji lub dostawie towarów i usług, do wynajmu osobom trzecim lub do celów administracyjnych;
- są przeznaczone do użycia na więcej niż jeden okres sprawozdawczy.

Ponadto zasada ostrożności nie pozwala na kapitalizację kosztów na remont środków trwałych w razie wątpliwości co do okresu użytkowania tych ulepszeń.

Wystarczająco kontrowersyjna jest także kwestia aktualizacji wartości środków trwałych.

MSSF wykorzystuje koncepcję wartości godziwej aktywów jako podstawowy postulat dla oszacowania ich wartości. Białoruskie realia na dzień dzisiejszy polegają na tym, że każdego roku podmioty przeprowadzają aktualizację wartości środków trwałych bez powiązania ze zmianami na rynku podobnych składników. Zgodnie z obowiązującymi dokumentami normatywnymi wycena możliwa jest na podstawie uśrednionych współczynników zmian wartości środków trwałych w poszczególnych grupach. Wskaźniki te są publikowane przez Ministerstwo Architektury i Budownictwa i nie są bezpośrednio związane z wyznaczaniem wartości godziwej tychże środków trwałych.

W sytuacji hiperinflacji panującej na Białorusi w 2011 roku kwestia wyceny stała się bardziej jaskrawa. Do pewnego stopnia współczynniki określone przez normy zapewniają korygowanie środków trwałych w aktywach niepieniężnych. Jednak uzyskane wielkości są zazwyczaj dalekie od wartości rynkowej tych grup aktywów, co czyni dane rachunkowości według białoruskich standardów i MSSF nieporównywalnymi.

6. Wnioski

Mimo występowania zarówno zasadniczych, jak i mniej fundamentalnych różnic w podejściu do odzwierciedlenia w sprawozdawczości finansowej informacji o środkach trwałych, w Republice Białoruś realizuje się działania zmierzające do poprawy ustawodawstwa krajowego w celu zbliżenia go do MSSF.

Przewiduje się, że Republika może uzyskać realne korzyści z wprowadzenia MSSF.

Podstawowe z nich to:

- 1) wzrost kapitalizacji rynkowej;
- 2) dostęp do zagranicznych rynków kapitałowych i obniżenie ceny zainwestowanego kapitału;
- 3) napływ inwestycji zagranicznych do gospodarki;
- 4) większa przejrzystość spółek krajowych, a tym samym poprawa wizerunku biznesu za granicą;
- 5) głębsza integracja gospodarki kraju ze światowym systemem gospodarczym itd.

W procesie transformacji białoruskich przepisów i zbliżenia ich do MSSF zapewnia się maksymalne uproszczenie podejścia do wyceny biznesu, na podstawie MSSF, co jest również niezwykle istotne w procesie prywatyzacji białoruskich przedsiębiorstw oraz przyciągnięcia do niego inwestorów.

Ogólnie rzecz biorąc, harmonizacja zasad rachunkowości z MSSF bez znaczących kosztów może pozwolić gospodarce Republiki na przyciągnięcie dodatkowych inwestycji.

Literatura

- Rozporządzenie Ministerstwa Finansów Republiki Białoruś z 12.12.2001 nr 118 (red. z 25.06.2010) „O księgowości środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych”, Krajowy Rejestr Aktów Prawnych Republiki Białoruś, 25.01.2002, nr 10, 8/7602.
- Rozporządzenie Ministerstwa Gospodarki Republiki Białoruś, Ministerstwa Finansów Republiki Białoruś, Ministerstwa Architektury i Budownictwa Republiki Białoruś z 27.02.2009 nr 37/18/6, Krajowy Rejestr Aktów Prawnych Republiki Białoruś, 24.06.2009, nr 149, 8/21041.

Ustawa Republiki Białoruś z 18.10.1994 nr 3321-XII (red. z 26.12.2007) „O rachunkowości i sprawozdawczości”, Krajowy Rejestr Aktów Prawnych Republiki Białoruś, 12.07.2001, nr 63, 2/785.
www.ifrs.com.

BELARUS STANDARDS OF FIXED ASSETS ACCOUNTING ON THE WAY OF TRANSFORMATION INTO IFRS. APPLIED ASPECTS

Summary: The global crisis has shown the importance of uniform standards, providing the requirements to the accounting and financial reporting, based on common methodological framework. Belarussian legislation for a long time has been away from the world' approaches and rules of accounting. It was largely due to objective reasons – mainly the presence of state ownership and a closed economy. Nowadays the questions of creation of the reports, understandable for investors, especially foreign, is extremely urgent and actual. The article discusses the main differences between the treatment of fixed assets in the Belarussian legislation and in IFRS. Consideration has to determine the prospects of IFRS for Belarussian companies.

Keywords: fixed assets, amortization, asset amortization, tax depreciation.