

Rödl & Partner

Echo



Data: 29.12.2020

Dotyczy: [Rzeczpospolita](#)

CZĘŚCIOWA LIKWIDACJA ŚRODKA TRWAŁEGO W WYNIKU ZMIANY JEGO PRZEZNACZENIA

Jeśli firma decyduje się na zmianę przeznaczenia wykorzystywania składników majątku, powinna poddać temat dogłębnej analizie. Nie wszystkie konsekwencje podjętych wyborów w szczególności sposób opisuje ustawa o rachunkowości, jednak dostępne są dodatkowe wytyczne regulujące tę tematykę.

Ustawa o rachunkowości, w art. 3 ust. 1 pkt 15 (dalej: uor) definiuje środki trwałe jako rzeczowe aktywa trwałe o okresie ekonomicznej użyteczności dłuższej niż rok, o ile są kompletne, zdolne do użytku oraz przeznaczone na potrzeby jednostki. O sposobie wykorzystania i okresie użytkowania danego aktywa decyduje jednostka.

Przed przyjęciem środka trwałego do użytkowania i wpisaniem go do ewidencji należy dokonać jego wyceny (według ceny nabycia lub kosztów wytworzenia). Każdy środek trwały powinien być również sklasyfikowany do odpowiedniej grupy, zgodnej z Klasyfikacją Środków Trwałych wprowadzonej w rozporządzeniu Rady Ministrów z 3 października 2016 r. (dalej: KŚT 2016). W ewidencji środków trwałych powinien być wskazany przewidywany okres użytkowania, stawka i metoda amortyzacji danego aktywa.

Poprawność stosowanych okresów i stawek amortyzacji środków trwałych powinna być przez jednostkę okresowo weryfikowana, powodując odpowiednią korektę odpisów amortyzacyjnych dokonywanych w następnych latach obrotowych (art. 32 ust. 3 uor).

SKUTKI UŻYTKOWANIA ŚRODKA TRWAŁEGO W CAŁOŚCI LUB JEGO CZĘŚCI

Ustawa o rachunkowości nie daje jednoznacznej odpowiedzi na pytanie, jakie skutki niesie zmiana sposobu wykorzystania środka trwałego. Wskazuje natomiast (art. 32 ust. 4 uor), że w przypadku zmiany technologii produkcji, przeznaczenia do likwidacji, wycofania z używania lub innych przyczyn powodujących trwałą utratę wartości środka trwałego, dokonuje się odpowiedniego odpisu aktualizującego jego wartość w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych.

W celu doprecyzowania zagadnień związanych z klasyfikacją środków trwałych warto sięgnąć po Krajowy Standard Rachunkowości nr 11 „Środki trwałe” (dalej: KSR 11). KSR 11, oprócz uszczegółowienia definicji środków trwałych, zawiera szereg wytycznych ułatwiających jednostce klasyfikację środków trwałych oraz wprowadza m.in. określenie części składowej środka trwałego.

Zgodnie z regulacjami standardu, w sytuacji gdy jednostka w trakcie użytkowania środka trwałego podejmie decyzję o zmianie jego przeznaczenia, w tym częściowej likwidacji to powinna odpowiednio ująć takie zdarzenie w ewidencji księgowej, tj.:

- ustalić wartość odłączanej części środka trwałego oraz
- określić dalszy plan amortyzacji pozostawionego składnika majątku.

Likwidacja części środka trwałego może być związana np. z jego sprzedażą, ujęciem jako zapas materiałów czy przeznaczeniem jako część składowa innego środka trwałego. Warunkiem przeprowadzenia częściowej likwidacji jest zachowanie, po odłączeniu, zdolności środka trwałego do dalszego użytkowania w prowadzonej działalności gospodarczej.

Informacji o likwidacji części środka trwałego dostarcza KSR 11 (paragrafy 9.11–9.17). Trwałe odłączenie części peryferyjnej środka trwałego stanowi jego częściową likwidację tzn. trwałe zmniejszenie zakresu obiektu.

KSR 11 wskazuje, by wartość księgową brutto likwidowanego środka trwałego oraz jego umorzenie zmniejszyć i ująć jako koszty z tytułu rozchodu środka trwałego.

Jeśli odłączona część przeznaczona jest do sprzedaży możliwa do uzyskania cena sprzedaży netto zmniejsza koszt z tytułu rozchodu środka trwałego.

W sytuacji przełączania części aktywa rzeczowego między środkami trwałymi, kwota zmniejszająca wartość księgową brutto środka trwałego (od którego odłączono część składową), równocześnie stanowi kwotę zwiększającą wartość księgową brutto środka trwałego, do którego tę część dołączono. Umorzenie środka trwałego w części odłączonej zwiększa umorzenie środka trwałego, do którego część składową dołączono.

ZMIANA KLASYFIKACJI ŚRODKA TRWAŁEGO NA PRZYKŁADZIE FIRMY PRODUKCYJNEJ

Firma podjęła decyzję o budowie siedziby (w tym zakładu produkcyjnego oraz infrastruktury wspierającej istnienie obiektu) w 2015 r. Nakłady na tę inwestycję począwszy od wydatków na przygotowanie projektu, wyszukanie lokalizacji, odsetki od kredytu zaciągniętego na sfinansowanie inwestycji po nadzór budowlany ponoszone były do lutego 2017 r., kiedy firma zakończyła budowę.

Od 2015 r. do lutego 2017 r. wydatki ponoszone przez firmę na budowę zakładu traktowane były jako nakłady inwestycyjne i ujmowane w księgach na koncie „środki trwałe w budowie”. Z chwilą podpisania protokołu zdawczo-odbiorczego z wykonawcą generalnym inwestycji oraz na podstawie decyzji wydanych przez powiatowego inspektora sanitarnego uznano, że inwestycja została zakończona i przyjęta użytkowania.

Po zakończeniu inwestycji, w związku z rozwojem branży oraz planowanym rozszerzeniem pakietu oferowanych usług oraz wzrostem zatrudnienia, firma podjęła decyzję o budowie dodatkowego obiektu – budynku biurowego. Nakłady na nową inwestycję ponoszone były w latach 2017 – 2019 i ujmowane na koncie: środki trwałe w budowie. Z chwilą otrzymania decyzji od powiatowego inspektora nadzoru budowlanego budynek został przyjęty do użytkowania. Oznaczało to, że konieczna była także analiza wszystkich poniesionych nakładów ujętych na koncie środki trwałe w budowie mająca na celu ustalenie wartości początkowej budynku biurowego.

Budynek biurowy posadowiono na gruncie, którego część w pierwszym etapie inwestycji budowy siedziby została zaliczona do placu składowego. W okresie trwania budowy budynku biurowego nie dokonano korekty wartości początkowej placu oraz zmian amortyzacji. Z chwilą otrzymania decyzji o użytkowaniu budynku biurowego zweryfikowane zostały wszystkie dane księgowe, które posiadano na temat nowego obiektu i placu składowego.

W wyniku analizy, wartość początkowa placu składowego dokumentem likwidacji została skorygowana. Kluczem podziału do ustalenia korekty wartości początkowej placu składowego oraz korekty kosztów amortyzacji i umorzenia był metraż całego placu składowego. Ustalona została proporcja metrażu placu w stosunku do powierzchni nowo wybudowanego budynku biurowego. Część placu składowego objęta korektą nie zwiększyła wartości początkowej budynku biurowego, gdyż budynek posadowiony był na gruncie. Wartość gruntu była ustalana z chwilą jego zakupu na podstawie aktu notarialnego.

Likwidacji uległa jedynie część placu, na której posadowiono budynek, co oznacza że metraż placu składowego uległ zmniejszeniu, a wyodrębniony został kolejny obiekt inwentarzowy.

PRZYKŁAD LICZBOWY:

1. Zakup gruntu/cena według aktu notarialnego styczeń 2015 4 000 000 zł

2. Przyjęcie do użytkowania placu składowego 31.03.2017 4 000 000 zł

3. Amortyzacja miesięczna według stawki 4,5 proc. 16 875 zł

3a. amortyzacja za rok 2017 151 875 zł

3b. amortyzacja za rok 2018 202 500 zł

3c. amortyzacja za rok 2019 marzec 2019 50 625 zł

Likwidacja częściowa placu składowego

Likwidacja odpadków według wartości

4. wskaźnika proc. 2proc. 90 000 zł

5. Przyjęcie budynku biurowego do użytkowania 2 000 000 zł

Środek trwały – grunt		Środki trwałe w budowie	
1)	4 000 000		4 000 000

Środek trwały		Środki trwałe w budowie	
2)	2 500 000	90 000 (4	4 500 000
5)	2 000 000		2 000 000

Umorzenie budynków i budowli				Amortyzacja			
	151 875	(3a	3a)	151 875			
	202 500	(3b	3b)	202 500			
	50 625	(3c	3c)	50 625			

Wartość netto sprzedanego majątku trwałego	
4)	90 000

Podsumowanie:

Częściowa likwidacja dla firmy, oznaczać może:

1) nielikwidowana część środka trwałego nadal spełnia warunki uznania za kompletny i zdalny do użytku środek trwały. Rozpoczęta amortyzacja tego środka trwałego jest nadal kontynuowana jednak od pomniejszonej ustalonej odpowiednio wartości początkowej. Zmniejszenie wartości początkowej w księgach ujmuje się od miesiąca następnego po dokonanej likwidacji;

2) ze likwidowanej części:

- powstaje nowy środek trwały (samodzielny i kompletny) poprzez przyłączenie likwidowanej części do nowego obiektu, lub

- nie powstaje kolejny składnik majątku.

W sytuacjach niestandardowych i nie wynikających wprost z ustawy o rachunkowości – szukając odpowiedzi na badane zagadnienie – warto sięgnąć do wytycznych dostępnych w KSR (przykładowo, w podobnej do opisywanej sytuacji, pomocny będzie KSR 11). Opisywane w nim przykłady mogą przełożyć się na rozwiązania odpowiednie dla analizowanego przypadku.

Warto również znaleźć odpowiedni, uzasadniony gospodarczo sposób na wydzielenie wartości likwidowanego i nowobudowanego czy nowopowstałego środka trwałego. W opisywanym przykładzie takim ekonomicznym wskaźnikiem okazała się powierzchnia likwidowanego obiektu.

Anna Orzechowska księgowa, Senior Associate w Rödl & Partner

Anna Grobosz księgowa w Rödl & Partner