

PRACE NAUKOWE
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
RESEARCH PAPERS
of Wrocław University of Economics

255

Środki trwałe – ujmowanie, wycena, prezentacja

Redaktorzy naukow
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

Renata Biadacz

Politechnika Częstochowska

UJĘCIE ŚRODKÓW TRWAŁYCH PRZY ZASTOSOWANIU MSR/MSSF PO RAZ PIERWSZY

Streszczenie: Aktywa trwałe odgrywają ważną rolę w działaniu każdego podmiotu gospodarczego. Bez nich nie jest możliwe kierowanie działalnością w konkurencyjnej gospodarce rynkowej. Stan i rozwój środków trwałych, ich wartość techniczno-użytkowa, poziom wykorzystania i stopień uruchomienia są determinantami działalności każdej jednostki gospodarczej. Informacje na temat środków trwałych, ich wartości, struktury, metod wyceny zawarte są w sprawozdaniu finansowym jednostki, jakim jest bilans i informacja dodatkowa. Jednostki gospodarcze w Polsce sporządzają sprawozdania finansowe, stosując zasady określone w ustawie o rachunkowości bądź przepisy Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej. W niniejszym opracowaniu podjęto próbę przybliżenia problematyki związanej z prezentacją i wyceną rzeczowych aktywów trwałych na dzień przejścia na stosowanie MSSF.

Słowa kluczowe: środki trwałe, regulacje prawne, utrata wartości.

1. Wstęp

Każda jednostka gospodarcza, prowadząc działalność, musi posiadać odpowiedni do profilu działalności majątek, na który w głównej mierze składają się rzeczowe aktywa trwałe. Składniki majątku trwałego, ich wielkość i struktura charakteryzują jednostkę w aspekcie ekonomicznym, zależą od sektora, w jakim funkcjonuje dany podmiot, dają podstawę do bieżącej działalności oraz rozwoju na przyszłość. Aktywa trwałe, a zwłaszcza środki trwałe, są jednym z podstawowych elementów decydujących o efektach działalności każdego przedsiębiorstwa. Racjonalne ich wykorzystanie i zastosowanie gwarantuje prawidłowy przebieg procesów gospodarczych w przedsiębiorstwie. Natomiast błędne decyzje z zakresu zarządzania środkami trwałymi prowadzą do ich marnotrawstwa, pomnażania kosztów działalności, obniżenia możliwości osiągania efektów, obniżania jakości produkcji i świadczonych usług [Leszczyński 2008, s. 94]. Stan i rozwój środków trwałych, ich wartość techniczno-użytkowa, poziom wykorzystania i stopień uruchomienia są więc determinantami działalności każdej jednostki gospodarczej [Chluska 2004, s. 71]. Informa-

cje na temat środków trwałych, ich wartości, struktury, metod wyceny zawarte są w sprawozdaniu finansowym jednostki.

Celem sprawozdawczości finansowej jest zapewnienie inwestorom dostępu do danych i ich porównywalności. Jest to ważne szczególnie w dobie otwartego, globalnego rynku kapitałowego, na którym inwestorzy, inwestując i oceniając wartość spółek, opierają się w znacznej mierze na publikowanych przez nie danych finansowych. Cele sprawozdawczości finansowej determinowane są przez otoczenie ekonomiczne, prawne, polityczne i socjalne, w jakich funkcjonuje przedsiębiorstwo¹.

Sporządzając sprawozdania finansowe, jednostki gospodarcze stosują zasady zawarte w Ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości bądź przepisy zawarte w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości i Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej. Większość jednostek gospodarczych prowadzących działalność w Polsce sporządza sprawozdania finansowe, stosując zasady określone w ustawie o rachunkowości. Zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości mogą być sporządzane sprawozdania finansowe jednostek wchodzących w skład grupy kapitałowej, w której jednostka dominująca sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR [Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, art. 45 ust. 1]. Podmioty te zostały określone w ustawie. W niniejszym opracowaniu podjęto próbę przybliżenia problematyki związanej z prezentacją i wyceną rzeczowych aktywów trwałych na dzień przejścia na stosowanie MSSF przez jednostkę gospodarczą.

2. Pojęcie środków trwałych

Środki trwałe są podstawowym składnikiem rzeczowych aktywów trwałych. Są to środki pracy, które nie zużywają się w jednym cyklu produkcyjnym, zachowują swoją postać przez dłuższy czas. Swoją wartość tracą stopniowo, przenosząc ją na produkty [Messner, Pfaff 2011, s. 117].

W polskiej praktyce gospodarczej obowiązuje definicja środków trwałych na potrzeby prawa bilansowego określona ustawą o rachunkowości z dnia 29.09.1994 r. Zgodnie z art. 3 ust. 1 ustawy o rachunkowości przez środki trwałe rozumie się „[...] rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki”².

Ustawa o rachunkowości nie podaje w definicji środków trwałych żadnych progów wartościowych, co nie oznacza, że jednostka powinna ujmować jako środki trwałe wszystkie składniki majątkowe spełniające kryteria tej definicji. Przepis zawarty w art. 4 ust. 4 stanowi, że w ramach przyjętych zasad (polityki) rachunkowo-

¹ Szerzej na temat roli sprawozdawczości finansowej zob. np. [Cieślak 2011b, s. 83; Nowak 2010, s. 29 i n.].

² Szerzej na temat interpretacji definicji środków trwałych zob. [Seredyński i in. 2010, s. 44].

ści jednostka może stosować uproszczenia, jeżeli nie wywiera to istotnie ujemnego wpływu na realizację obowiązku rzetelnej i jasnej prezentacji sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego. Każda jednostka ustala we własnym zakresie kwotę, powyżej której aktywa o charakterze rzeczowym są zaliczane do środków trwałych, a nie do zapasów [Messner, Pfaff 2011, s. 119]. Art. 8 ust. 1 uor wskazuje natomiast, że dokonując wyboru dopuszczalnych ustawą rozwiązań i dopasowując je do potrzeb jednostki, należy zapewnić wyodrębnienie wszystkich zdarzeń istotnych do oceny sytuacji finansowej tej jednostki przy zachowaniu zasady ostrożności. Ustawowy katalog środków trwałych nie jest katalogiem zamkniętym i nie ogranicza się do wymienionych w nim pozycji.

W miarę rozwoju w Unii Europejskiej rynku usług finansowych Komisja Europejska podjęła działania zwiększające porównywalność sprawozdań finansowych, sporządzanych przez podmioty notowane na europejskich giełdach papierów wartościowych. Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości opracowała zasady, przyjęte 19 lipca 2002 r. przez Komisję jako Rozporządzenie (WE) nr 1606/2002 w sprawie stosowania Międzynarodowych Standardów Rachunkowości.

MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe” jest podstawowym standardem regulującym zasady księgowania, wyceny i prezentacji rzeczowych aktywów trwałych. Ma on za zadanie uregulowanie zasad ujmowania rzeczowych aktywów trwałych w taki sposób, aby umożliwić wszystkim odbiorcom danego sprawozdania finansowego zapoznanie się ze stanem rzeczowych aktywów trwałych jednostki oraz ze zmianami w ramach tej grupy aktywów [Jałowiecka-Madeja, Seredyński 2007, s. 11].

Podstawowe różnice MSR 16 w stosunku do polskich uregulowań rachunkowości znajdują się w obszarze zagadnień dotyczących zakresu ich przedmiotu zastosowania, zasad uznawania rzeczowych aktywów trwałych, wyceny rzeczowych aktywów trwałych, zasad amortyzacji wartości składników rzeczowych aktywów trwałych oraz zakresu ujawniania informacji. Podobieństwa MSR 16 w stosunku do polskiego prawodawstwa dotyczą zasad wyceny początkowej, tj. ceny nabycia i kosztu wytworzenia, zasad podwyższania wyceny początkowej o koszty ulepszenia, określania czasu i metod amortyzacji [Kabalski 2005, s. 137].

3. Ujęcie bilansowe środków trwałych

Zestawieniem składników majątkowych jednostki oraz źródeł ich finansowania sporządzonym na określony dzień jest bilans. Bilans stanowi podstawowy element sprawozdania finansowego sporządzanego przez podmioty gospodarcze. Podstawowym zadaniem bilansu jest wiarygodne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej danej jednostki. Sporządzenie bilansu z pozoru wydaje się czynnością bardzo prostą, jednak w praktyce bardzo często zdarzają się problemy związane z wyceną, mające istotny wpływ na obraz sytuacji majątkowej i finansowej przedsiębiorstwa.

Wszystkie środki trwałe wykorzystywane w przedsiębiorstwie w wielu powtarzających się cyklach produkcyjnych zużywają się stopniowo, przenosząc wartość

zużycia na wytworzone wyroby. Jednocześnie następuje zmniejszenie początkowej wartości majątku trwałego w przedsiębiorstwie. Wartość wykazywanych w bilansie środków trwałych bardzo często nie odpowiada rzeczywistej wartości tych składników. Wynika to ze stosowanego przez większość jednostek gospodarczych założenia, że przewidywany okres ekonomicznej użyteczności środka trwałego jest zgodny ze stawkami amortyzacyjnymi określonymi w załączniku do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych [Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych].

Jednakże stawki podatkowe nie odzwierciedlają w pełni rzeczywistego zużycia środków trwałych. W praktyce może to oznaczać, że wykazywana w bilansie wartość środków trwałych³ jest zawyżona w przypadku, gdy środki trwałe zużywają się szybciej, niż wynika to ze stosowanych stawek amortyzacyjnych, lub też zaniżona w sytuacji odwrotnej. W skrajnych przypadkach może dojść do sytuacji, w której jednostki gospodarcze wykorzystują do prowadzenia działalności środki trwałe o zerowej wartości.

Każdy podmiot powinien racjonalnie gospodarować swoim majątkiem trwałym. W tym względzie powinien sukcesywnie wykonywać prace remontowo-naprawcze, których celem jest przywracanie środkom trwałym ich poprzedniej wartości użytkowej utraconej w procesach produkcyjnych (reprodukcja częściowa). Możliwe jest również występowanie reprodukcji całkowitej, w przypadku gdy następuje proces odtworzenia całkowicie zużytego środka trwałego. Z reguły nowy środek trwały jest unowocześniony, wytworzony na bazie nowych rozwiązań technologicznych.

Za wartość początkową środków trwałych zgodnie z ustawą o rachunkowości przyjmuje się cenę nabycia lub koszt wytworzenia. Przez cenę nabycia rozumie się cenę zakupu środka trwałego, obejmującą kwotę należną sprzedającemu, bez podlegających odliczeniu podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego [Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, art. 28 ust. 2]. W przypadku importu cenę nabycia powiększa się o obciążenia o charakterze publicznoprawnym oraz o koszty bezpośrednio związane z zakupem i przystosowaniem środka trwałego do stanu zdatnego do używania lub wprowadzenia do obrotu – łącznie z kosztami transportu, załadunku, wyładunku, składowania lub wprowadzenia do obrotu. Obniża się ją natomiast o rabaty, upusty oraz inne podobne zmniejszenia i odzyski. Jeżeli nie jest możliwe ustalenie ceny nabycia składnika aktywów, a w szczególności składnika przyjętego nieodpłatnie – w tym w formie darowizny – jego wyceny dokonuje się według ceny sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu [Seredyński i in. 2010, s. 18].

³ Wartość bilansowa środków trwałych określana jest najczęściej mianem wartości netto tych środków. Wartość netto środków trwałych to ich wartość początkowa (wartość brutto) pomniejszona o ich dotychczasowe umorzenie.

Środki trwałe należy ująć w księgach rachunkowych jednostki w dniu, w którym jednostka nabyła prawo własności do tego majątku i od którego jednostce przysługują wszelkie korzyści i ryzyka związane z jego posiadaniem⁴.

Bilansowa wartość środków trwałych nie zawsze odpowiada wartości początkowej tych środków z uwzględnieniem dotychczasowego umorzenia. Często następuje zjawisko tzw. trwałej utraty wartości środków trwałych. Zgodnie art. 28 ust. 7 ustawy o rachunkowości trwała utrata wartości składnika aktywów 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. Uzasadnia to dokonanie odpisu aktualizującego, doprowadzającego wartość składnika aktywów wynikającą z ksiąg rachunkowych do ceny sprzedaży netto, a w przypadku jej braku – do ustalonej w inny sposób wartości godziwej. W przypadku ustania przyczyny, dla której dokonano odpisu z tytułu trwałej utraty wartości, równowartość całości lub odpowiedniej części uprzednio dokonanego odpisu aktualizacyjnego zwiększa wartość danego składnika aktywów i podlega zaliczeniu odpowiednio do pozostałych przychodów operacyjnych lub przychodów finansowych [Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, art. 28 ust. 7]. Problematyka utraty wartości aktywów jest szczególnie istotna w sytuacji zmienności warunków gospodarowania. Prawidłowe jej ustalenie jest warunkiem koniecznym prawidłowego sporządzenia sprawozdania finansowego [Cieślak 2011a, s. 52].

Ustawa o rachunkowości nie podaje żadnych szczegółowych rozwiązań odnośnie do szacowania utraty wartości aktywów. W myśl art. 32 ust. 4 ustawy odpisów aktualizujących wartość środków trwałych dokonuje się w przypadku zmiany technologii produkcji, przeznaczenia do likwidacji, wycofania z używania lub innych przyczyn powodujących utratę ich wartości. Szerzej problematyka ta poruszona została w Krajowych Standardach Rachunkowości [KSR 4] i Międzynarodowych Standardach Rachunkowości [MSR 36, MSSF 5]. Oparcie się na rozwiązaniach Międzynarodowych Standardów Rachunkowości jest dopuszczane przez przepisy ustawy o rachunkowości. Artykuł 10 ust. 3 ustawy stanowi, że w sprawach nieuregulowanych przepisami ustawy, przyjmując zasadę (politykę) rachunkowości, jednostka może stosować krajowe standardy rachunkowości wydane przez uprawniony w myśl ustawy Komitet Standardów Rachunkowości. W przypadku braku odpowiedniego standardu krajowego może stosować Międzynarodowe Standardy Rachunkowości.

Podstawowym celem MSR 36 jest uregulowanie procedur, które jednostka gospodarcza powinna stosować, aby zapewnić, że jej składniki aktywów są wykazywane w wartości nieprzekraczającej ich wartości godziwej (odzyskiwalnej). Gdy wartość bilansowa składnika aktywów jest wyższa od jego wartości odzyskiwalnej, oznacza to, że nastąpiła utrata wartości tego składnika aktywów [Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej L77/33...].

⁴ *Majątek trwały*, „Przegląd Podatku Dochodowego” z 20.10.2011, nr 20 (308), s. 30.

Krajowy Standard Rachunkowości nr 4 „Utrata wartości aktywów” jest odpowiednikiem MSR 36 w polskich regulacjach prawnych. Jego celem jest rozwinięcie przepisów ustawy o rachunkowości, określających zasady ustalania i ujmowania w księgach rachunkowych oraz wykazywania w sprawozdaniu finansowym odpisów aktualizujących wartość bilansową aktywów jednostki, spowodowanych częściową lub całkowitą utratą zdolności do przynoszenia jednostce korzyści ekonomicznych przez te aktywa [KSR 4]. Wycena składników aktywów następuje z zachowaniem ostrożności. Zasada ostrożności nakazuje aktualizację wartości aktywów, w jakiej są one wykazywane w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym, do ich wartości możliwej do odzyskania, jeżeli jest ona niższa od wartości, w której dany składnik aktywów jest wykazywany w księgach rachunkowych na dzień bilansowy [Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, art. 7 ust. 1]. Oznacza to konieczność uwzględniania przy wycenie bilansowej aktywów planowego zmniejszenia ich wartości.

Wycena składnika aktywów do bilansu powinna następować w wartości, po której wprowadzono go do ksiąg, nieprzekraczającej wartości korzyści ekonomicznych możliwych do uzyskania dzięki jego posiadaniu. Jeżeli na dzień bilansowy wynikająca z ksiąg rachunkowych wartość wycenianego składnika aktywów jest wyższa od korzyści ekonomicznych, jakie on przyniesie, to oznacza to, że dany składnik aktywów utracił – w zależności od sytuacji – całkowicie lub częściowo zdolność do przynoszenia jednostce korzyści ekonomicznych, czego konsekwencją jest konieczność dokonania odpisu aktualizującego, obniżającego na dzień bilansowy jego wartość bilansową [Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, art. 33 ust. 1].

4. Wycena środków trwałych na potrzeby przejścia na MSSF – studium przypadku

Rozpatrywana Spółka wchodzi w skład dużej Grupy Kapitałowej. Zgodnie z decyzją organu zatwierdzającego sprawozdanie finansowe została zobligowana do przejścia na Międzynarodowe Standardy Rachunkowości. Przejście na MSR/MSSF wiąże się zarówno z osiągnięciem korzyści, jak i z pewnymi trudnościami. Jest to bowiem z reguły proces złożony, bardzo często czasochłonny i kosztowny, szczególnie w przypadku dużych jednostek produkcyjnych posiadających stosunkowo dużą liczbę aktywów trwałych. Tylko konsekwentne i przemyślane działania w tym zakresie pozwalają na osiągnięcie w długiej perspektywie czasu korzyści z przejścia.

Jeżeli na MSR przechodzi spółka o profilu produkcyjnym, posiadająca dużą liczbę środków trwałych, które są w jej użytkowaniu kilka, kilkanaście bądź nawet kilkadziesiąt lat, to jednym z głównych problemów związanych z przejściem na MSR/MSSF jest zagadnienie prawidłowego ustalenia wartości środków trwałych, ze względu na trudności w oszacowaniu ich prawidłowej wartości początkowej. Zgodnie z MSSF 1 ceną nabycia środków trwałych jest wartość godziwa tych środków

ustalona na dzień przejścia na stosowanie MSR/MSSF. Zagadnienie to staje się jeszcze bardziej skomplikowane, gdy jednostka gospodarcza powstała wskutek podziału innego przedsiębiorstwa. Wówczas wartość początkową środków trwałych, wprowadzoną do ewidencji, stanowi wartość środków wynikająca z wyceny rzeczoznawców, dokonanej w momencie powstania Spółki. Wiąże się to z możliwością wystąpienia takiej sytuacji, że wysokość umorzenia nie odzwierciedla w pełni stanu zużycia środków trwałych, wynikającego częściowo z długiego dotychczasowego okresu eksploatacji. Taka sytuacja miała miejsce w rozpatrywanej jednostce.

Na dzień przejścia na MSSF w odniesieniu do środków trwałych występujących na ten dzień Spółka identyfikuje i wyodrębnia wszystkie istotne elementy wchodzące w skład danego składnika aktywów charakteryzujące się różnym okresem ekonomicznej użyteczności (komponenty).

Spółka ujmuje również jako komponent składnika rzeczowych aktywów trwałych:

- koszty remontów kapitalnych i okresowych przeglądów, jeżeli ich wartość jest istotna,
- koszty wymiany głównych części składowych (z wyłączeniem części podlegających wymianie w ramach remontu kapitalnego lub przeglądu okresowego), jeżeli ich wartość jest istotna,
- specjalistyczne części zamienne oraz sprzęt serwisujący, jeżeli ich wartość jest istotna.

Zgodnie z założeniami przyjętymi w Polityce Rachunkowości Grupy Kapitałowej, na dzień przejścia na stosowanie MSSF, Grupa Kapitałowa dla wybranych grup składników rzeczowych aktywów trwałych użytkowanych przed dniem przejścia na MSSF przyjęła wycenę do wartości godziwej za zakładany koszt. Ujęcie takie jest zgodne z zapisami ujętymi w paragrafie 1 MSSF 16 [Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1126/2008...; MSSF 1, § 16].

Zakładany koszt zgodnie z definicją ujętą w załączniku A do MSSF 1 jest to kwota przyjęta jako odpowiednik kosztu lub zamortyzowanego kosztu na dany dzień. Późniejsze umorzenie czy amortyzacja tego kosztu wskazuje, że jednostka dokonała początkowego ujęcia składnika aktywów lub zobowiązania na dany dzień oraz że jego koszt był równy zakładanemu kosztowi. Z kolei wartość godziwa zdefiniowana jest jako kwota, za jaką na warunkach rynkowych składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie zaspokojone, pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji⁵.

Zgodnie z przytoczonymi wyżej założeniami Spółka zobowiązana była do dokonania wyceny środków trwałych na dzień przejścia na MSSF według zasad przyjętych przez całą Grupę Kapitałową.

Ekonomiczne pojęcie wartości godziwej odpowiada definicji wartości rynkowej według standardów zawodowych rzeczoznawców majątkowych. Standardy te, doty-

⁵ Szerzej temat ten porusza [Frendzel 2011].

czące pojmowania wartości rynkowej składników majątkowych, każdą rozpatrywać tę kategorię w warunkach odpowiadających w zasadzie cechom aktywnego rynku. Definicja Komitetu Międzynarodowych Standardów Wyceny określa wartość rynkową jako szacunkową kwotę, za którą po odpowiednim czasie ekspozycji na rynku nieruchomości powinna zostać sprzedana w transakcji zawartej pomiędzy niezależnymi i dążącymi do sfinalizowania transakcji stronami, z których każda działa w sposób kompetentny, ostrożny i bez przymusu, przy założeniu, że transakcja następuje w dniu wyceny. Ponieważ więc wartość godziwa jest zbieżna z wartością rynkową, można do jej określenia użyć sposobów uznanych za prawidłowe dla określenia wartości rynkowej – zarówno podejście porównawcze, jak i dochodowe.

Wycena poszczególnych aktywów została przeprowadzona przez zewnętrznych, niezależnych rzeczoznawców majątkowych. Ponadto w ostatecznie przyjętej wartości rzeczowych aktywów trwałych uwzględniono korekty wynikające z wyceny tych aktywów metodą dochodową.

Niezależnie od wyceny rzeczowych aktywów trwałych Spółka zobowiązana była do przeprowadzenia testu na trwałą utratę wartości aktywów, zgodnie z zasadami ujętymi w MSR 36 w paragrafie 5b. Zgodnie z definicją ujętą w tym standardzie w paragrafie 6 odpis aktualizujący z tytułu wartości jest nadwyżką wartości bilansowej danego składnika aktywów lub ośrodka wypracowującego środki pieniężne nad jego wartością odzyskiwalną.

Wartość odzyskiwalna odpowiada wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży lub wartości użytkowej składnika aktywów lub ośrodka wypracowującego środki pieniężne, zależnie od tego, która z nich jest wyższa. Wartość użytkowa została określona w paragrafie 6 MSR 16 jako bieżąca, szacunkowa wartość przyszłych przepływów pieniężnych, których uzyskania oczekuje się z tytułu dalszego użytkowania składnika aktywów lub ośrodka wypracowującego środki pieniężne.

Zgodnie z definicją ujętą w paragrafie 6 MSR 16 ośrodek wypracowujący środki pieniężne jest najmniejszym możliwym do określenia zespołem aktywów generującym wpływy pieniężne w znacznym stopniu niezależne od wpływów pieniężnych pochodzących z innych aktywów lub grup aktywów. W świetle powyższego określenia Spółka została uznana w całości za jeden ośrodek wypracowujący środki pieniężne. Ośrodek taki określa się często jako CGU (*Cash Generating Unit*).

Elementy, jakie należy uwzględnić przy ustalaniu wartości użytkowej aktywów, zostały określone w paragrafie 30 wspomnianego MSR 16. Na tej podstawie w Grupie Kapitałowej został opracowany model oceny poszczególnych CGU w spółkach Grupy. Szacowanie wartości użytkowej zostało dokonane na podstawie metody zdyskontowanych przepływów pieniężnych. Zgodnie z założeniami tej metody wartość CGU jest równa sumie przepływów pieniężnych, które zostaną wygenerowane przez ten ośrodek.

Do dyskontowania wolnych przepływów pieniężnych zastosowano średnioważony koszt kapitału WACC przed opodatkowaniem.

W modelu i obliczeniach uwzględniono wszystkie uwagi ze strony audytora sprawozdania finansowego Spółki.

Jak już wspomniano, zgodnie z założeniami przyjętymi na dzień przejścia na stosowanie MSSF Grupa Kapitałowa dla wybranych grup składników rzeczowych aktywów trwałych użytkowanych przed dniem przejścia na MSSF przyjęła wycenę do wartości godziwej za zakładany koszt. Uzasadnione więc było przeprowadzenie przedstawionego powyżej testu na utratę wartości. Celem prac związanych z wyceną CGU było dostarczenie informacji pozwalających ustalić, czy nastąpiła utrata wartości środków trwałych w ramach CGU, czyli czy wartość odzyskiwalna nie jest niższa od ich wartości księgowej netto (oszacowanej wartości godziwej). Kiedy wartość księgowa netto jest wyższa od wartości odzyskiwalnej, tak jak w tym przypadku, można mówić o utracie wartości i konieczności przeszacowania środków trwałych CGU.

5. Podsumowanie

Sprawozdania finansowe są cennym źródłem informacji dla dużego kręgu odbiorców. Jednostki gospodarcze prowadzące działalność na terytorium Polski sporządzają sprawozdania finansowe zgodnie z zasadami określonymi w ustawie o rachunkowości bądź stosując przepisy zawarte w MSR/MSSF. W przypadku gdy przedsiębiorstwa prowadzą przez pewien okres swojej działalności księgi rachunkowe oraz sporządzają sprawozdania finansowe, stosując przepisy Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, a następnie w wyniku zaistniałych zdarzeń obligatoryjnie bądź dobrowolnie przechodzą na rozwiązania regulowane przez MSR, muszą w sposób rzetelny i prawidłowy oszacować wartość składników majątkowych zgodnie z rozwiązaniami stosowanymi w MSR.

W niniejszym opracowaniu podjęto próbę przybliżenia problematyki ujęcia środków trwałych w przypadku zastosowania MSSF po raz pierwszy.

Z przeprowadzonych rozważań wynika, że jednym z głównych problemów związanych z przejściem na MSR/MSSF jest zagadnienie prawidłowego ustalenia wartości środków trwałych, ze względu na trudności w oszacowaniu ich prawidłowej wartości początkowej. Ceną nabycia środków trwałych zgodnie z MSSF 1 jest wartość godziwa tych środków ustalona na dzień przejścia na stosowanie MSR/MSSF. Inną, równie ważną kwestią, która nie jest regulowana przez ustawę, a znalazła regulacje w MSR, jest wydzielenie z poszczególnych środków części składowych o istotnej wartości, tzw. komponentów, do których można przyporządkować inne okresy ekonomicznej użyteczności w porównaniu z okresem użytkowania środka trwałego jako całości. Podobna sytuacja występuje w obszarze ujęcia specjalistycznych części zamiennych, gdzie przepisy MSR pozwalają uznać je za rzeczowe aktywa trwałe.

Oczywiście nie są to jedyne trudności. Pozostaje jeszcze wiele obszarów różnic między uregulowaniami ustawy o rachunkowości i MSR/MSSF, niemniej jednak

korekty, które mogą z nich wynikać, nie są już tak pracochłonne jak w przypadku środków trwałych. Decydując się na przejście na stosowanie MSR/MSSF, każda jednostka powinna rozważyć właściwe jej obszary ryzyka oraz wnikliwie przeanalizować ewentualne konsekwencje rozpatrywanego rozwiązania.

Literatura

- Chluska J. [2004], *Środki trwale w przedsiębiorstwie – przykład harmonizacji rachunkowości*, [w:] *Finansowe i logistyczne aspekty funkcjonowania przedsiębiorstw*, cz. 2, red. A. Zachorowska, Wydawnictwo WZPCz, Częstochowa.
- Cieślak M. [2011a], *Rzeczowe aktywa trwale*, [w:] *Rachunkowość finansowa dla profesjonalistów*, red. W. Gabrusewicz, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Cieślak M. [2011b], *Podejście etyczne w rachunkowości a jakość sprawozdań finansowych*, Wydawnictwo UE w Poznaniu, Poznań.
- Frendzel M. [2011], *Przydatność informacyjna wartości godziwej jako podstawy pomiaru w rachunkowości i ograniczenia jej stosowania w praktyce*, Wydawnictwo UE, Łódź.
- Jałowicka-Madeja S., Seredyński R. [2007], *Niefinansowe aktywa trwale według międzynarodowych standardów rachunkowości*, Stowarzyszenie Księgowych, Warszawa.
- Kabalski P. [2005], *Rzeczowe aktywa trwale*, [w:] *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Rachunkowej (MSSF/MSR) a ustawa o rachunkowości – podobieństwa i różnice*, red. A. Jaruga, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Leszczyński Z. [2008], *Ocena zasobów trwałych w przedsiębiorstwie*, [w:] *Analiza działalności i rozwoju przedsiębiorstwa*, red. A. Skowronek-Mielczarek, Z. Leszczyński, PWE, Warszawa.
- Messner Z., Pfaff J. [2011], *Rachunkowość finansowa z uwzględnieniem MSSF*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa.
- Nowak W.A. [2010], *Teoria sprawozdawczości finansowej. Perspektywa standardów rachunkowości*, Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Seredyński R., Szaruga K., Dziedzina M. [2010], *Operacje Gospodarcze w Praktyce Księgowej*, ODiDK, Gdańsk.

Akty prawne

- Krajowy Standard Rachunkowości nr 4 „Utrata wartości aktywów” (Dz.Urz. MF z 29.03.2012, poz. 15).
- Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej L77/33, Rozporządzenie Komisji (UE) NR 243/2010 z dnia 23 marca 2010 r. zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Zmian do Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF), MSR 36 § 1.
- Międzynarodowe Standardy Wyceny, Polska Federacja Stowarzyszeń Rzeczoznawców Majątkowych, Warszawa 2007.
- MSR 36 „Utrata wartości aktywów” i MSSF 5 „Aktywa trwale przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana”.
- Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r. przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady.
- Rozporządzenie (WE) Nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 19 lipca 2002 r. w sprawie stosowania Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (Dz.Urz L 243 z 11.09.2002 r., s. 1).

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (DzU z 2009, nr 152, poz. 1223, nr 157, ost. zm. DzU z 2011, nr 232, poz. 1378).

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (DzU z 2011, nr 74, poz. 397, zał. nr 1).

ENTERING FIXED ASSETS IN THE ACCOUNTING LEDGER WHILE APPLYING IFRS FOR THE FIRST TIME

Summary: Fixed assets play an important role in the operations of every business entity. It is impossible to run a business in a competitive market economy without them. Status and development of fixed assets, their technical and utility value, utilization and mobilization level are determinants of the degree of activity of each business unit. Rational utilization and application of fixed assets ensure the correct organization of business processes across the company while wrong decisions in the field of fixed asset management lead to their waste, multiplication of operating costs, reduced capacity to achieve results, reduction in the quality of production and services. Information on capital assets, their value, structure, methods of valuation are included in the financial statements, which consist among others of the balance sheet and additional information. Most of the business units in Poland prepare their financial statements using the principles set out in the Accounting Act. But there is also a group of companies which voluntarily or obligatorily apply the provisions of International Financial Reporting Standards. In this paper we attempt to show the issues related to the presentation and valuation of tangible fixed assets at the date of transition to IFRS by the business entity.

Keywords: fixed assets, legal regulations, impairment.