

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

Joanna Koczar

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

ROSYJSKIE PRAWO BILANSOWE A IDENTYFIKACJA, POMIAR I WYCENA ŚRODKÓW TRWAŁYCH

Streszczenie: Środki trwałe stanowią obecnie ważny element majątku podmiotów gospodarczych. Prawo bilansowe, obowiązujące w różnych krajach, także w części dotyczącej środków trwałych kształtuje się pod wpływem zarówno własnych doświadczeń w tym zakresie, tradycji, aktualnych potrzeb, jak i rozwiązań międzynarodowych. Postępująca globalizacja, rozwój handlu, swoboda przepływu kapitałów powodują, że rośnie znaczenie posiadania wiedzy na temat rozwiązań w tym zakresie stosowanych w różnych krajach. Celem napisania tego artykułu jest analiza i ocena rozwiązań dotyczących środków trwałych przyjętych w Federacji Rosyjskiej.

Słowa kluczowe: środki trwałe, Rosja, rachunkowość, standard, prawo bilansowe.

1. Wstęp

W czasach, gdy Luca Pacioli spisywał podstawowe zasady rachunkowości, obowiązujące w wielu przypadkach do dnia dzisiejszego, środki trwałe nie odgrywały w działalności podmiotów gospodarczych znaczącej roli (dotyczyło to zarówno działalności handlowej, jak i wytwórczej, opartej w głównej mierze na manufakturach). Jako przykład może posłużyć fakt, że w tamtych czasach nie liczone np. ich amortyzacji [Hendriksen, van Breda 2002, s. 55]. Do wzrostu znaczenia środków trwałych w prowadzeniu działalności gospodarczej przyczyniła się rewolucja przemysłowa, ze względu na to, że w tym okresie nastąpił znaczący rozwój fabryk, dużych gospodarstw rolnych, a co za tym idzie – udział majątku trwałego w procesie produkcji i dystrybucji dóbr wzrósł na tyle znacząco, że pojawiła się konieczność odzwierciedlenia tego udziału jako kosztu w wymienionych procesach. Podjęto zatem trud rozwiązania problemu amortyzacji [Hendriksen, van Breda 2002, s. 66].

Pomimo kształtowania się modelu tzw. społeczeństwa informacyjnego czy gospodarki opartej na wiedzy znaczenie środków trwałych dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą do dzisiaj nie zmalało. Pojawiły się za to nowe możliwości korzystania z tego typu dóbr (np. leasing) oraz nowe, wymagające rozwiązania problemy.

Ciągle aktualnych jest wiele pytań, takich jak o to, jak zidentyfikować środek trwały? Jak go wycenić? Jak odzwierciedlić utratę jego wartości czy zużycie? Co

ujawnić w sprawozdaniu finansowym? Jak mają się w tym zakresie w stosunku do siebie prawo bilansowe i podatkowe?

Niewątpliwie prawo bilansowe, obowiązujące w różnych krajach, także w części dotyczącej środków trwałych kształtuje się pod wpływem zarówno własnych doświadczeń w tym zakresie, tradycji, aktualnych potrzeb, jak i rozwiązań międzynarodowych. Postępująca globalizacja, rozwój handlu, swoboda przepływu kapitałów powodują, że rośnie znaczenie posiadania wiedzy na temat rozwiązań stosowanych w różnych krajach również w zakresie środków trwałych, szczególnie że nie wszystkie podmioty gospodarcze muszą stosować rozwiązania zgodne z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej.

Celem napisania tego artykułu jest analiza i ocena rozwiązań dotyczących środków trwałych, przyjętych w Federacji Rosyjskiej (FR).

W artykule wykorzystano wnioskowanie indukcyjne i dedukcyjne, dla którego podstawę stanowiły studia rosyjskojęzycznej literatury przedmiotu, analiza przepisów prawa bilansowego i podatkowego obowiązującego obecnie w Federacji Rosyjskiej.

2. Definicja środków trwałych

Przez wiele lat ZSRR jako państwo był jedynym podmiotem podejmującym decyzje o inwestowaniu w różnych sferach działalności gospodarczej [Мезенцева, Немцова 1998, s. 95]. Rachunkowość jako system została dostosowana do potrzeb jedyne go praktycznie właściciela i decydenta. O ile można jeszcze w tym przypadku mówić o rachunkowości, a nie przejść do posługiwania się pojęciem ewidencji statystycznej. W literaturze rosyjskojęzycznej można spotkać się z poglądem, że teoria rachunkowości praktycznie przestała istnieć w latach 50. XX wieku [Соколов, Соколов 2011, s. 205–215].

Zasadnicza zmiana nastąpiła w latach dziewięćdziesiątych, na fali przemian społeczno-gospodarczych w Europie Wschodniej. Pojawiły się nowe formy działalności gospodarczej (np. kooperatywy), którym potrzebne były nowe rozwiązania w zakresie rachunkowości. Odczuwalna stała się potrzeba wprowadzenia zmian, które spowodowałyby dostosowanie prawa bilansowego, obowiązującego już nie w ZSRR, ale w Federacji Rosyjskiej, do rozwiązań przyjętych na świecie. Poczynając od przełomowego w tym zakresie roku 1992, rozpoczął się powolny proces dostosowawczy, w którym znaczącą rolę odgrywają m.in. organizacje zrzeszające księgowych oraz biegłych rewidentów. Obecny kształt rosyjskiego prawa bilansowego powstał niewątpliwie pod wpływem rozwiązań przyjętych w Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) (czy wcześniej w MSR), jak i w pewnym stopniu pod wpływem standardów amerykańskich (GAAP).

Rosyjskie prawo bilansowe stanowi system, podzielony na cztery stopnie regulacji [Межуева 2011]. Pierwszy stopień stanowią takie akty prawne Federacji Rosyjskiej, jak: Konstytucja FR, Kodeks Obywatelski FR, Federalne prawo o rachunkowo-

ści [Федеральный закон „О бухгалтерском учете”, 1996] oraz dekrety Prezydenta FR. Stopień drugi stanowi zbiór krajowych (narodowych) standardów (stanowisk), wydawanych przez Ministerstwo Finansów FR. Standardy te mają charakter obowiązujący i stanowią podstawę do prowadzenia rachunkowości przez podmioty gospodarcze. Wśród nich można wymienić: standard o prowadzeniu ksiąg rachunkowych i sprawozdawczości finansowej [Положение по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в Российской Федерации, 1998] czy standard o sprawozdawczości finansowej [Положение по бухгалтерскому..., ПБУ 4/99].

Stopień trzeci prawa bilansowego to metodyczne wytyczne dotyczące prowadzenia rachunkowości, plan kont (wydany przez Ministerstwo Finansów FR) czy, również wydawane przez Ministerstwo Finansów FR, komentarze do standardów. Stopień czwarty stanowią dokumenty powstające na poziomie poszczególnych podmiotów gospodarczych, w których na podstawie obowiązujących w Federacji Rosyjskiej zasad i założeń formułowana jest polityka rachunkowości danego podmiotu gospodarczego. Do dokumentów tych zalicza się np.: politykę rachunkowości, roboczy plan kont, plan obiegu dokumentów itp.

Federalne prawo o rachunkowości określa cele i zadania rachunkowości, odbiorców informacji, główne wymogi dotyczące prowadzenia ksiąg rachunkowych, ogólne zasady dotyczące wyceny i inwentaryzacji oraz zawarte podstawowe zagadnienia dotyczące sporządzania sprawozdań finansowych [Федеральный закон „О бухгалтерском учете”, 1996]. Regulacje te są sformułowane w sposób ogólny, ponieważ zagadnienia szczegółowe uregulowane są w poszczególnych standardach, a w niektórych przypadkach w dodatkowych dokumentach, takich jak rozporządzenie Ministra Finansów FR o formach sprawozdawczości finansowej [Приказ Минфина Российской Федерации от 22 июля 2003 г. № 67н, „О формах бухгалтерской отчётности организации”].

Warto podkreślić, że wejście w życie wspomnianego rozporządzenia było jednym z ważniejszych kroków na drodze zbliżenia rosyjskiej sprawozdawczości finansowej do MSSF [Сушбов, Жарылгасова 2005, s. 458]. Rozporządzenie to wprowadziło nową formę bilansu, rachunku wyników, zestawienia zmian w kapitale, rachunku przepływów pieniężnych i załącznika do bilansu. Zawarto w nim również wytyczne dotyczące zawartości poszczególnych formularzy i procedury sporządzania sprawozdania finansowego.

Wpływ MSSF na kształt prawa bilansowego FR widoczny jest zarówno w jego zdecentralizowanym charakterze, jak i w przyjętych rozwiązaniach, takich jak np. umożliwienie podmiotom gospodarczym stosowania rozwiązań zawartych w MSSF przy formułowaniu polityki rachunkowości, w przypadkach jeżeli w aktach prawnych FR dany problem nie został uwzględniony [Положение по бухгалтерскому..., ПБУ 1/2008, II.7] czy możliwość testowania wartości niematerialnych pod kątem utraty wartości zgodnie z zasadami określonymi w MSSF [Положение по бухгалтерскому..., ПБУ 14/2007, III.22], bądź możliwość formułowania polityki rachunkowości przez prowadzącą działalność na terenie FR podmioty (będące filiami lub

przedstawicielstwami zagranicznych podmiotów) zgodnie z obowiązującymi w tym zakresie w FR standardami lub zgodnie z przepisami obowiązującymi w kraju, w którym dany podmiot się znajduje, jednakże pod warunkiem, że przepisy tego kraju nie stoją w sprzeczności z MSSF [Положение по бухгалтерскому..., ПБУ 1/2008, I.1].

Do najważniejszych aktów prawnych dotyczących środków trwałych w Federacji Rosyjskiej należy zaliczyć:

- Federalne prawo o rachunkowości [Федеральный закон „О бухгалтерском учете”, 1996],
- standard „Środki trwałe” [Положение по бухгалтерскому..., ПБУ 6/2001],
- standard (stanowisko) o prowadzeniu ksiąg rachunkowych i sprawozdawczości finansowej [Положение по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в Российской Федерации...],
- standard „Polityka rachunkowości organizacji” [Положение по бухгалтерскому..., ПБУ 1/2008],
- standard o sprawozdawczości finansowej [Положение по бухгалтерскому..., ПБУ 4/99].

Nie są to jednak jedyne akty prawne obowiązujące w tym zakresie. Warto wspomnieć, że Ministerstwo Finansów wydało również metodyczne wskazówki dotyczące rachunkowości środków trwałych [Приказ Минфина РФ от 13 октября 2003 г. N 91н „Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств”].

Zmiany prawa bilansowego miały charakter ewolucyjny i stanowiły (można powiedzieć, że nadal stanowią) długotrwały, podzielony na etapy proces. Widoczne to jest w wielu od nowa uregulowanych zagadnieniach. Na poziomie Federalnego prawa o rachunkowości, wprowadzonego w lutym 1996 r. odniesienie do środków trwałych widoczne było (i tak pozostało) w zasadzie tylko w zakresie zasad wyceny, sformułowanych w rozdziale 11 [Федеральный закон „О бухгалтерском учете”, 1996].

Pierwotnie (po zmianach ustrojowych) środki trwałe zostały zdefiniowane dopiero w stanowisku o prowadzeniu ksiąg rachunkowych i sprawozdawczości finansowej [Положение по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в Российской Федерации, p. 46], na drugim poziomie regulacji prawa bilansowego. Zgodnie z tym aktem prawnym do środków trwałych zalicza się te rzeczowe składniki majątku, które są wykorzystywane jako środki pracy przy produkcji wyrobów gotowych, wykonywaniu robót lub świadczeniu usług, lub są wykorzystywane do zarządzania organizacją w okresie dłuższym niż dwanaście miesięcy lub w okresie zwykłego cyklu operacyjnego, jeżeli jest on dłuższy niż dwanaście miesięcy.

Jako przykładowe środki trwałe zostały tu wymienione budynki, urządzenia (budowle), maszyny robocze i siłowe (elektroenergetyczne), instalacje, przyrządy i urządzenia pomiarowe i regulacyjne, maszyny liczące, środki transportu, instrumenty, produkcyjne i gospodarczy inwentarz i przybory, bydło robocze i produktyw-

ne, wieloletnie nasadzenia i drogi wewnętrzne. Do środków trwałych zalicza się również inwestycje przynoszące zasadnicze ulepszenie gruntu (osuszenie, nawodnienie i inne prace melioracyjne) i w dzierżawione środki trwałe. Inwestycje w wieloletnie nasadzenia czy w ulepszenie gruntu zalicza się do środków trwałych w wartości kosztów poniesionych na powierzchnie przyjęte w danym roku do użytkowania, niezależnie od tego, kiedy zostanie ukończony cały kompleks prac.

Do środków trwałych zalicza się także grunty oraz obiekty wykorzystywania przyrody (woda, wnętrza Ziemi i inne zasoby przyrody).

Ukończone inwestycje w dzierżawione środki trwałe zaliczane są do majątku własnego dzierżawcy w kwocie rzeczywiście poniesionych kosztów, jeżeli inne rozwiązanie nie zostało przewidziane w umowie dzierżawy [Положение по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в Российской Федерации, p. 47].

Wartość środków trwałych umarza się poprzez naliczanie odpisów z tytułu ich zużycia, naliczając amortyzację przez cały okres przynoszenia przez nie korzyści ekonomicznych. Naliczenie amortyzacji środków trwałych nie jest zależne od rezultatów uzyskanych w trakcie działalności prowadzonej przez organizację w danym okresie rozliczeniowym. Amortyzację nalicza się metodą:

- liniową,
- proporcjonalną do wielkości produkcji, usług, robót (nosi ona nazwę produkcyjnej),
- malejącej reszty (malejącego salda),
- kumulacyjną (spisywania wartości przy uwzględnieniu liczby lat pozostających do końca okresu korzystnego wykorzystania) [Положение по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в Российской Федерации, p. 48].

W sformułowanej w ustawodawstwie Federacji Rosyjskiej na poziomie wprowadzonego trzy lata później standardu o środkach trwałych definicji określono, że jako środki trwałe podmioty przyjmują aktywa, które jednocześnie spełniają cztery podstawowe warunki:

a) składnik aktywów ma być wykorzystywany w procesie wytwarzania produktów gotowych, świadczenia usług, wykonywania robót, zarządzania podmiotem, lub udostępniany odpłatnie do korzystania,

b) składnik ten ma być przeznaczony do użytkowania w długim okresie, powyżej 12 miesięcy,

c) podmiot nie przewiduje jego odsprzedaży,

d) dany składnik aktywów będzie w przyszłości przynosił korzyści ekonomiczne [Положение по бухгалтерскому..., ПБУ 6/2001, I.4].

Takie podejście do zdefiniowania środków trwałych w dużej mierze zgodne jest z MSSF 16 „Środki trwałe” – rzeczowe aktywa trwałe (środki trwałe) określa się w nim jako takie, które są utrzymywane w celu wykorzystania ich w procesie produkcyjnym lub przy dostawach dóbr i świadczeniu usług, w celu oddania ich do

używania innym podmiotom na podstawie umowy najmu lub w celach administracyjnych, oraz którym towarzyszy oczekiwanie, że będą wykorzystywane przez czas dłuższy niż jeden okres [Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości... 2011, MSSF 16, s. 579].

Na zgodność definicyjną środków trwałych z międzynarodowymi standardami zwraca się uwagę również w rosyjskojęzycznej literaturze [Актахов 2011, s. 450], podkreślając jednak zgodność ze stwierdzeniem, że środki trwałe zaliczane są do rzeczowych aktywów trwałych wtedy, gdy istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka uzyska przyszłe korzyści ekonomiczne związane ze składnikiem aktywów, oraz że cenę nabycia lub koszt wytworzenia składnika aktywów przez jednostkę można wycenić w wiarygodny sposób [Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości... 2011, MSSF 16, s. 580].

Do definicji tej stosować się mają podmioty będące w świetle rosyjskiego prawa osobami prawnymi, z wyjątkiem podmiotów prowadzących działalność kredytową oraz jednostek państwowych i samorządowych. Organizacje niekomercyjne (podmioty niedziałające dla zysku) przyjmują jako środki trwałe aktywa, które mają być wykorzystane w działalności ukierunkowanej na osiągnięcie celów, do których dana organizacja została utworzona (w tym również w działalności gospodarczej), do zarządzania taką organizacją, lub w przypadkach wymienionych w punktach b i c.

Za okres przydatnego wykorzystania (użytkowania) uważa się okres, w ciągu którego wykorzystanie środka trwałego przynosi korzyści ekonomiczne. Dla oddzielnych grup środków trwałych okres użytkowania ustala się, wychodząc od oczekiwanej ilości produkcji czy wielkości robót wyrażonych w jednostkach naturalnych, które podmiot ma zamiar osiągnąć przy wykorzystaniu danego środka trwałego.

W standardzie ponownie ujęto przykłady aktywów zaliczanych do środków trwałych, będące w zasadzie powtórzeniem tego, co było ujęte w opublikowanym wcześniej stanowisku, takie jak: budynki, budowle, robocze i siłowe maszyny i osprzęt, przyrządy i urządzenia pomiarowe i służące do regulacji, maszyny liczące, środki transportu, instrumenty, inwentarz produkcyjny i gospodarczy, sprzęt i akcesoria przemysłowe i gospodarcze, robocze, produktywnie i zarodowe bydło, wieloletnie nasadzenia, drogi wewnętrzne i inne, odpowiadające wymienionym, obiekty. Do środków trwałych zalicza się również inwestycje przynoszące zasadnicze ulepszenie gruntu (prace melioracyjne, takie jak np. osuszanie czy nawadnianie), inwestycje w wynajmowane środki trwałe, działki (parcele), obiekty związane z wykorzystaniem przyrody (woda, wnętrza Ziemi i inne zasoby przyrody) [Положение по бухгалтерскому..., ПБУ 6/2001, I.5].

Warto podkreślić, że wyjątek stanowią te środki trwałe, które przeznaczone są wyłącznie do odpłatnego wykorzystania przez inne podmioty (celem jest wypracowanie przez nie przychodu). Jednoznacznie określono, że są one ewidencjonowane oraz wykazywane w sprawozdaniu finansowym nie jako środki trwałe, ale jako inwestycje w wartości materialne [Положение по бухгалтерскому..., ПБУ 6/2001, I.5].

Standard przewiduje również możliwość wykazywania aktywów, mimo spełnienia przez nie wymogów dla środków trwałych, jako zapasów, jeżeli ich wartość nie przekracza wartości określonej przez podmiot w polityce rachunkowości, ale jednostkowa wartość takiego dobra nie może przekraczać kwoty 20 000 rubli. Jednocześnie, w celu ochrony tych aktywów, podmiot zobowiązany jest do prowadzenia należytej kontroli nad ich ruchem.

W literaturze dzieli się środki trwałe, ze względu na przeznaczenie, na produkcyjne (przenoszące swoją wartość na wytwarzane produkty) oraz nieprodukcyjne (wykorzystywane w działalności nieprodukcyjnej). Drugim podziałem, który występuje, jest podział ze względu na charakter pełnionych funkcji. Według niego środki trwałe dzielą się na:

- 1) grunty i obiekty wykorzystywania przyrody¹;
- 2) budynki;
- 3) urządzenia, budowle (szyby górnicze, odwierty naftowe i gazowe, studnie, kanały, drogi itp.);
- 4) urządzenia przesyłowe (sieci energetyczne i transmisyjne, rurociągi itp.);
- 5) maszyny i instalacje, w tym:
 - a) maszyny siłowe (elektroenergetyczne) i instalacje (generatory, silniki, maszyny i kotły parowe, turbiny, reaktory atomowe, transformatory itp.),
 - b) maszyny i sprzęt roboczy, wśród których wymienia się np. wszystkie typy maszyn roboczych, sprzętu i agregatów przeznaczonych do mechanicznej, chemicznej i termicznej obróbki przemysłowej wytwarzanych wyrobów czy wykorzystywanych przy świadczeniu przemysłowych usług,
 - c) przyrządy pomiarowe i regulacyjne, osprzęt laboratoryjny,
 - d) maszyny liczące,
 - e) inne maszyny i sprzęt;
- 6) środki transportu (kolejowe, rzeczne, samochodowe, wewnątrzzakładowe);
- 7) instrumenty (tnące, udarowe itp.);
- 8) inwentarz produkcyjny (stoły robocze, warsztaty, sejfy itp.);
- 9) inwentarz gospodarczy (np. meble);
- 10) inwentarz żywy (hodowlany i roboczy, np. konie, krowy, wielbłądy);
- 11) inwestycje w poprawę właściwości ziemi (karczowanie, oczyszczanie zbiorników wodnych);
- 12) inne środki trwałe (zbiory muzealne, zbiory biblioteczne, inwestycje w obce, dzierżawione środki trwałe).

Wyłączone są z tej specyfikacji te środki pracy, które mają okres użytkowania poniżej roku, niezależnie od ich wartości jednostkowej [Булатов 2005, s. 46–49].

Warto zauważyć, że zarówno w prawie bilansowym, jak i w literaturze zwraca uwagę duża liczba przykładów dóbr zaliczanych do środków trwałych, które związane są z przemysłem (szczególnie ciężkim), wydobywaniem czy rolnictwem prowa-

¹ Jest to grupa środków trwałych niepodlegająca amortyzacji.

dzonym na dużą skalę. Świadczy to o wpływie warunków gospodarczych na rachunkowość.

Przedmiotem rachunkowości w zakresie środków trwałych są obiekty inwentarzone. Za obiekt taki uważa się obiekt ze wszystkimi przystosowaniami i przyległościami, lub wydzielony konstrukcyjnie przedmiot przeznaczony do pełnienia określonych, samodzielnych funkcji, lub, również, wydzielony kompleks konstrukcyjnie połączonych przedmiotów, który stanowi jedną całość i jest przeznaczony do wykonywania określonej pracy. Za taki kompleks konstrukcyjnie połączonych przedmiotów uważa się jeden lub kilka przedmiotów takiego samego lub różnego przeznaczenia, które mają wspólne przystosowanie i przyległości, wspólne sterowanie. Przedmioty te są zamontowane na jednym fundamencie i w konsekwencji każdy z przedmiotów wchodzących w skład kompleksu może spełniać swoje funkcje tylko w ramach tego kompleksu, a nie samodzielnie. W razie występowania w ramach jednego obiektu inwentarzowego kilku części, w przypadku których okresy użytkowania znacząco się od siebie różnią, każdą taką część ewidencjonuje się jako oddzielny obiekt inwentarzowy. Jeśli środek trwały ma więcej niż jednego właściciela, każdy z właścicieli wykazuje go w swojej ewidencji, w wartości proporcjonalnej do wielkości swojego udziału we wspólnej własności [Положение по бухгалтерскому..., ПБУ 6/2001, I.6].

3. Wycena środków trwałych

Środki trwałe ujmowane są w ewidencji w wartości początkowej, ustalonej w zależności o tego, w jaki sposób podmiot wszedł w ich posiadanie. Podejście do ustalenia wartości początkowej w środków trwałych różni się w zależności od sposobu ich otrzymania. Mogą one zostać:

- nabyte odpłatnie,
- wniesione aportem,
- otrzymane jako darowizna,
- otrzymane na mocy umowy przewidującej realizację zobowiązań w sposób niepieniężny.

W przypadku środków trwałych nabytych odpłatnie za wartość początkową uznaje się sumę faktycznie poniesionych przez podmiot kosztów związanych z nabyciem, wyposażeniem i przygotowaniem środka trwałego (wyłączając podatek VAT oraz inne zwrotne podatki, poza przewidzianymi w ustawodawstwie wyjątkami). Do kosztów tych zalicza się:

- kwoty należne, zgodnie z umową, dostawcy (sprzedającemu) za środek trwały oraz koszty dostarczenia środka trwałego i doprowadzenia go do stanu gotowości do użytkowania,
- kwoty wynikające z umów o roboty budowlane i im podobnych,
- koszty usług informacyjnych i konsultingowych, związanych z nabyciem środka trwałego,

- cła i opłaty celne,
- bezzwrotne podatki, opłaty za czynności wykonywane przez urzędy administracji państwowej,
- wynagrodzenie pośrednika, dzięki któremu nabyty został środek trwały,
- inne koszty bezpośrednio związane z nabyciem, wyposażeniem i przygotowaniem do użytkowania środka trwałego.

Nie zalicza się do wartości początkowej środka trwałego kosztów ogólnozakładowych² i innych podobnych kosztów [Положение по бухгалтерскому..., ПБУ 6/2001, II.8].

Wymienione elementy wchodzące w wartość początkową środka trwałego będą również brane pod uwagę przy jej ustalaniu dla tych środków trwałych, które nie zostały nabyte odpłatnie [Положение по бухгалтерскому..., ПБУ 6/2001, II.12].

Za wartość początkową środków trwałych wniesionych aportem uznaje się wycenę uzgodnioną przez właścicieli kapitału, jeżeli w rosyjskim ustawodawstwie nie przewidziano innego rozwiązania [Положение по бухгалтерскому..., ПБУ 6/2001, II.9].

Za wartość początkową środka trwałego otrzymanego jako darowizna uznaje się jego bieżącą wartość rynkową na dzień wprowadzenia do ewidencji [Положение по бухгалтерскому..., ПБУ 6/2001, II.10].

Przy ustaleniu wartości początkowej środka trwałego otrzymanego w wyniku niepieniężnej wymiany bierze się pod uwagę wartość przekazanych w zamian dóbr. Wartość tych dóbr ustala się, przyjmując za punkt odniesienia ceny, które zwykle, w porównywalnych warunkach, ustala dany podmiot, ale dla analogicznych dóbr. Jeżeli ustalenie takiej ceny nie jest możliwe, wówczas wartość początkową środka trwałego ustala się na podstawie wartości, według której w porównywalnych warunkach nabywa się podobne środki trwałe [Положение по бухгалтерскому..., ПБУ 6/2001, II.11].

Inwestycje w postaci wieloletnich nasadzeń czy zasadniczych zmian dotyczących polepszenia właściwości gruntów włączane są do środków trwałych corocznie, w wysokości poniesionych kosztów odnoszących się do przyjętych w danym roku obrotowym do użytkowania obszarów, niezależnie od daty zakończenia całości robót [Положение по бухгалтерскому..., ПБУ 6/2001, II.13].

Wartość, w jakiej środek trwały został przyjęty do ewidencji, nie podlega zmianie, poza przypadkami określonymi w standardzie dotyczącym środków trwałych lub innych aktach prawnych federacji. Wspomniany standard przewiduje zmianę wartości w przypadku rozbudowy, doposażenia, rekonstrukcji, modernizacji, częściowej likwidacji i przeszacowania wartości środka trwałego [Положение по бухгалтерскому..., ПБУ 6/2001, II.14].

Podmioty prowadzące działalność zarobkową (gospodarczą) mogą jeden raz w roku, na początku roku obrotowego, dokonać przeszacowania grupy jednorodnych środków trwałych do ich wartości odzyskiwalnej (odtworzeniowej). Rezultaty

² W standardzie posłużono się tym określeniem, a nie pojęciem kosztów ogólnego zarządu.

przeszacowania muszą być oddzielnie wykazane w sprawozdaniu finansowym. Należy podkreślić, że efekty przeszacowania widoczne będą w sprawozdaniu za ten rok obrotowy, w którym przeszacowania dokonano.

Decyzja o przeszacowaniu wiąże się z tym, że w przyszłości będą one musiały być przeszacowywane regularnie, tak aby ich wartość nie odbiegała od wartości bieżącej. Zarówno pierwsze, jak i każde kolejne przeszacowanie wiąże się z przeliczeniem nie tylko wartości początkowej, ale również wartości umorzenia, naliczonego od początku użytkowania środka trwałego.

Kwota podwyższająca wartość środka trwałego zaliczana jest do kapitału rezerwowego. Jeżeli jednak wcześniej nastąpiło zmniejszenie wartości środka trwałego i kwota zmniejszenia została odniesiona na wynik, wówczas najpierw odnosi się na wynik tę część kwoty przeszacowania, która wyrównuje wcześniejsze zmniejszenie wartości, a następnie pozostałą część odnosi się na kapitał.

Zmniejszenie wartości środka trwałego odnoszone jest w ciężar wyniku finansowego (niepodzielonego zysku lub niepokrytej straty). Jeżeli jednak wcześniej nastąpiło zwiększenie wartości środka trwałego, które zostało odniesione na kapitał, najpierw następuje zmniejszenie kapitału, który powstał na skutek zwiększenia wartości, a dopiero reszta odnoszona jest na wynik. Wpływ, jaki ma przeszacowanie środków trwałych na wynik, należy ujawnić w sprawozdawczości finansowej. Natomiast w przypadku zbycia środka trwałego, którego wartość w związku z przeszacowaniem się zwiększyła i została odniesiona na kapitał, wartość tę przenosi się na niepodzielony wynik.

4. Amortyzacja środków trwałych

Zmniejszenie wartości środków trwałych, poza wyjątkami przewidzianymi w standardzie o środkach trwałych, następuje w wyniku naliczenia amortyzacji [Положение по бухгалтерскому..., ПБУ 6/2001, III.17].

Amortyzacji nie podlegają środki trwałe wykorzystywane do realizacji ustawodawstwa Federacji Rosyjskiej obowiązującego w zakresie mobilizacji i obiektów służących do mobilizacji, które to obiekty są zakonserwowane i nie są wykorzystywane w procesie produkcji wyrobów gotowych, wykonywania robót czy świadczenia usług ani w procesie zarządzania, ani też nie podlegają czasowemu, odpłatnemu wynajęciu.

Amortyzacji posiadanych przez siebie środków trwałych nie liczą również organizacje niekomercyjne. Dla takich środków w ewidencji pozabilansowej prowadzone są zapisy uogólniające informacje o wartości zużycia, liczonego metodą liniową.

W przypadku zasobów mieszkaniowych zaliczanych do inwestycji w wartości materialne amortyzacja liczona jest w sposób ogólnie przyjęty.

W standardzie zastrzeżono, że środki trwałe, których właściwości użytkowe nie zmieniają się z upływem czasu, nie podlegają amortyzacji. Jako przykłady środków trwałych zaliczanych do tej grupy wymienia się ziemię, wykorzystywane obiekty,

dobrze traktowane jako przedmioty muzealne lub wchodzące w skład kolekcji muzealnych [Положение по бухгалтерскому..., ПБУ 6/2001, III.17].

Zgodnie z obowiązującym prawem bilansowym amortyzacja środków trwałych może być liczona metodą liniową, produkcyjną lub metodami przyspieszonymi, czyli metodą malejącego salda lub kumulacyjną.

Przyjęty dla jednorodnej grupy środków trwałych sposób amortyzacji musi być stosowany przez cały okres użytkowania środków trwałych wchodzących do tej grupy [Положение по бухгалтерскому..., ПБУ 6/2001, III.18].

W przypadku metody liniowej podstawą do wyliczenia rocznego odpisu jest wartość początkowa (lub przeszacowana) środka trwałego i stawka amortyzacji ustalona na podstawie okresu użytkowania środka trwałego.

W metodzie malejącego salda podstawę stanowi wartość netto środka trwałego na początek roku obrotowego i stawka amortyzacji obliczona na podstawie okresu użytkowania, przy zastosowaniu ustalonego przez podmiot współczynnika nie wyższego niż 3.

W przypadku metody kumulacyjnej podstawę do obliczenia wysokości odpisów z tytułu zużycia stanowi wartość początkowa (lub przeszacowana) i wskaźnik, w licebniku którego znajduje się liczba lat pozostałych do upływu terminu użytkowania, a w mianowniku liczba lat użytkowania środka trwałego.

Niezależnie od przyjętej metody amortyzacji w ciągu roku obrotowego odpisy miesięczne są dokonywane w wysokości 1/12 rocznego odpisu. W przypadku środków trwałych wykorzystywanych przez podmioty prowadzące działalność sezonową roczna amortyzacja naliczana jest równomiernie w okresie prowadzenia przez podmiot działalności.

W przypadku metody proporcjonalnej do wielkości produkcji (naturalnej) punkt wyjścia do naliczenia amortyzacji w okresie sprawozdawczym stanowi relacja wartości początkowej i przewidywanej w całym okresie użytkowania wielkości produkcji oraz rzeczywista wielkość produkcji (robót) w danym okresie [Положение по бухгалтерскому..., ПБУ 6/2001, III.19].

Punkt wyjścia do ustalenia okresu użytkowania (ustalanego przy przyjęciu środka trwałego do ewidencji) stanowią:

- oczekiwany czas wykorzystania danego środka trwałego odpowiednio do oczekiwanej produktywności i mocy,
- oczekiwane fizyczne zużycie, zależne od systemu eksploatacji (ilości zmian), rzeczywistych warunków i agresywnego wpływu środowiska i systemu przeprowadzania remontów,
- normatywno-prawne i inne ograniczenia wykorzystania danego środka trwałego (np. okres dzierżawy, leasing³).

Okres użytkowania może się zmienić, jeżeli na skutek przeprowadzonej rekonstrukcji lub modernizacji ulegną podwyższeniu przyjęte początkowo wskaźniki cha-

³ Na podstawie tłumaczenia MSSF 17 „Leasing” jako „Arenda” można uznać, że o tego typu umowy tu chodzi, jednak należy zwrócić uwagę, że pojęcie to oznacza również dzierżawę.

rakteryzujące funkcjonowanie środka trwałego [Положение по бухгалтерскому..., ПБУ 6/2001, III.20].

Naliczanie odpisów amortyzacyjnych rozpoczyna się, zgodnie ze standardem, od pierwszego dnia miesiąca następującego po przyjęciu na stan (do ewidencji – jak napisano w standardzie)⁴ środka trwałego. Odpisy amortyzacyjne kończą się w momencie zrównania ich sumy z wartością początkową środka trwałego lub w momencie usunięcia go z ewidencji środków trwałych [Положение по бухгалтерскому..., ПБУ 6/2001, II.21–22]. W trakcie trwania okresu użytkowania nie wstrzymuje się odpisów amortyzacyjnych, poza sytuacjami, w których kierownictwo podmiotu podejmie decyzję o przeprowadzeniu dłuższej niż trzy miesiące konserwacji środka trwałego lub o przeprowadzeniu dłuższej niż dwanaście miesięcy rekonstrukcji (odbudowie) danego środka trwałego [Положение по бухгалтерскому..., ПБУ 6/2001, III.23].

Naliczanie odpisów amortyzacyjnych przeprowadza się, zgodnie z prawem bilansowym, niezależnie od rezultatów działalności podmiotu w danym okresie sprawozdawczym i odzwierciedla się w ewidencji tego okresu sprawozdawczego, którego te odpisy dotyczą [Положение по бухгалтерскому..., ПБУ 6/2001, III.24].

Kwoty naliczonej amortyzacji odzwierciedla się w ewidencji księgowej poprzez skumulowanie odpowiednich kwot na oddzielnym koncie [Положение по бухгалтерскому..., ПБУ 6/2001, III.25].

Na potrzeby naliczania amortyzacji (zgodnie zarówno z prawem bilansowym, jak i podatkowym) środki trwałe są klasyfikowane według 10 grup. Środki trwałe są klasyfikowane do poszczególnych grup w zależności od okresu korzystnego użytkowania (ekonomicznej przydatności).

Tabela 1. Klasyfikacja środków trwałych według grup ze względu na okres korzystnego wykorzystania

Grupa	Okres korzystnego wykorzystania	
	powyżej	do (włącznie)
1	roku	2 lat
2	2 lat	3 lat
3	3 lat	5 lat
4	5 lat	7 lat
5	7 lat	10 lat
6	10 lat	15 lat
7	15 lat	20 lat
8	20 lat	25 lat
9	25 lat	30 lat
10	30 lat	...

Źródło: opracowanie własne na podstawie ОКОФ.

⁴ W standardzie nie pojawia się stwierdzenie o przyjęciu do użytkowania, co może budzić wątpliwości co do tego, czy faktycznie środek trwały ma być użytkowany, czy tylko być „na stanie”.

Na przykład samochód, w zależności od tego, na jak długo planowane jest uzyskiwanie korzyści ekonomicznych, może być zakwalifikowany do trzeciej lub czwartej grupy.

Klasyfikacja ta została wprowadzona w 2002 r., natomiast w 2007 r. zaszły w niej znaczące zmiany. Za jedną z ważniejszych należy uznać możliwość przeniesienia już sklasyfikowanych środków trwałych z jednej grupy do drugiej, o dłuższym lub krótszym okresie korzystnego wykorzystania. Celem wprowadzenia tej zmiany było w zasadzie umożliwienie skrócenia tego okresu. Dodatkowo od 2009 r. w przypadku zakupu lub wytworzenia we własnym zakresie środków trwałych zaliczanych do grup od trzeciej do siódmej organizacje mają prawo, w celu naliczenia amortyzacji podatkowej, do podniesienia wskaźnika amortyzacji z 10 do 30%. Należy zauważyć, że podobnie jak w Polsce, w Rosji również występuje rozbieżność między prawem bilansowym i podatkowym w zakresie amortyzacji. Do celów podatkowych można stosować dwie metody: liniową i nieliniową, bliską co do sposobu liczenia metodzie malejącego salda.

Warto też zwrócić uwagę na fakt, że w celu naliczenia amortyzacji podatkowej organizacje mają prawo do utworzenia jedenastej grupy środków trwałych. Zaliczają do niej te środki trwałe, w przypadku których rzeczywisty okres użytkowania przekroczył okres ekonomicznej przydatności.

5. Podwyższenie wartości środków trwałych

Podwyższenie wartości środka trwałego może nastąpić poprzez jego remont, modernizację lub rekonstrukcję [Положение по бухгалтерскому..., ПБУ 6/2001, IV.26].

Koszty poniesione na podniesienie wartości środka trwałego ujmuje się w ewidencji księgowej w okresie sprawozdawczym, którego one dotyczą. Przy tym koszty modernizacji i rekonstrukcji środka trwałego po zakończeniu prac zwiększają jego wartość, pod warunkiem że po ich przeprowadzeniu polepszają się (zwiększają) przyjęte na początku normatywne wskaźniki funkcjonowania (okres użytkowania, moc, jakość użytkowania itp.) [Положение по бухгалтерскому..., ПБУ 6/2001, IV.27].

Jeżeli w wyniku przeprowadzonych prac wydłuży się okres ekonomicznej przydatności środka trwałego, to organizacja ma prawo wydłużyć okres amortyzacji, co powinno zostać odzwierciedlone w jej polityce rachunkowości.

6. Zbycie środków trwałych

Zarówno w przypadku zbycia środka trwałego, jak i w przypadku stwierdzenia, że nie posiada on już zdolności przynoszenia w przyszłości podmiotowi gospodarczemu korzyści, jest on usuwany z ewidencji środków trwałych.

Poprzez zbycie środka trwałego należy rozumieć:

- sprzedaż,
- zaprzestanie użytkowania na skutek moralnego lub fizycznego zużycia,
- likwidację w przypadku awarii,
- utratę na skutek klęski żywiołowej lub innej nadzwyczajnej sytuacji,
- przekazanie aportem jako wkład kapitałowy do innego podmiotu gospodarczego,
- darowiznę,
- wniesienie jako wkład, zgodnie z umową o współpracy,
- ujawnienie niedoboru lub zniszczenia aktywów przy inwentaryzacji,
- częściową likwidację przy wykonywaniu prac rekonstrukcyjnych,
- inne przypadki [Положение по бухгалтерскому..., ПБУ 6/2001, V.29].

Jeżeli usunięcie z ewidencji środka trwałego następuje w wyniku jego sprzedaży, to przychód ze sprzedaży ujmowany jest w ewidencji w kwocie uzgodnionej przez strony umowy [Положение по бухгалтерскому..., ПБУ 6/2001, V.30].

Przychody i koszty związane z usunięciem środków trwałych z ewidencji odzwierciedlane są w tym okresie sprawozdawczym, którego dotyczą, i zaliczane są do rachunku zysków i strat jako pozostałe przychody i koszty [Положение по бухгалтерскому..., ПБУ 6/2001, V.31].

7. Ujawnienie informacji w sprawozdaniu finansowym

Środki trwałe w wartości bieżącej ujmowane są w bilansie. Standard o środkach trwałych oraz standard o sprawozdawczości finansowej określają również minimalny zakres informacji, które podlegają ujawnieniu w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego, zgodnie z zasadą istotności.

Do informacji tych zalicza się:

- wartość początkową oraz kwotę naliczonej amortyzacji środków trwałych podstawowych grup środków trwałych na początek i koniec roku sprawozdawczego,
- informację o ruchu środków trwałych w trakcie roku obrotowego, ujmowaną według wymienionych wcześniej podstawowych grup (przyjęcie, zbycie),
- informacje o sposobach wyceny środków trwałych otrzymanych zgodnie z umowami przewidującymi niepieniężną realizację zobowiązań,
- informacje o zmianach wartości początkowej środków trwałych (dobudowa, doposażenie, rekonstrukcja, częściowa likwidacja, przeszacowanie wartości),
- informacje o przyjętych przez podmiot okresach użytkowania środków trwałych, według podstawowych grup,
- informacje o tych środkach trwałych, których wartość nie zmienia się na skutek upływu czasu,
- informacje o środkach trwałych otrzymanych zgodnie z umową leasingu (dzierżawy),
- informację o środkach trwałych wykazywanych jako inwestycje w wartości materialne,
- informację o sposobach naliczania amortyzacji, według grup środków trwałych,

- o nieruchomościach przyjętych do eksploatacji i rzeczywiście wykorzystywanych, znajdujących się w procesie państwowej rejestracji [Положение по бухгалтерскому..., ПБУ 6/2001, V.32].

Dodatkowo sprawozdanie finansowe zawiera załącznik do bilansu (tzw. formularz nr 5), w którym pokazywane są w syntetycznej, liczbowej formie zmiany wartości środków trwałych na początek i koniec roku obrotowego, zachodzące w wyniku przeszacowania, amortyzacji, modernizacji czy częściowej likwidacji.

8. Podsumowanie

Analiza prawa bilansowego obowiązującego obecnie w Rosji w zakresie środków trwałych prowadzi do stwierdzenia, że tego rodzaju aktywa stanowią dla podmiotów gospodarczych istotną pozycję majątku. Do takiego stwierdzenia upoważnia zarówno to, że standard dotyczący środków trwałych pojawił się stosunkowo szybko, jak i to, że jest jednym z tych standardów, które można uznać za najbardziej szczegółowe.

Warto podkreślić, że prawo daje w zakresie kwalifikowania składników majątku jako środków trwałych pierwszeństwo prawu bilansowemu przed podatkowym (klasyfikacja na potrzeby prawa podatkowego odbywa się na podstawie klasyfikacji obowiązującej w prawie bilansowym). Nie obowiązuje jednak tutaj zasada określenia znacznej wartości z punktu widzenia danego podmiotu, lecz kwota zapisana w akcie prawnym, co oznacza, że składniki majątku o wartości niższej, pomimo spełnienia wszystkich pozostałych warunków, nie są traktowane jako środki trwałe. Określenie tej kwoty nie zbliża stosowanych rozwiązań do rozwiązań przyjętych w MSSF.

Zgodnie z prawem na bazie istniejących formularzy dokumentów (określonych w przepisach) podmioty mogą tworzyć własne, dostosowane do swoich potrzeb dokumenty, dotyczy to również m.in. dokumentacji dotyczącej ruchu środków trwałych. Takie podejście w warunkach gospodarki rynkowej wydaje się nieracjonalne. Można przyjąć, że funkcjonujące na wolnym rynku podmioty same poradziłyby sobie z takim sformułowaniem zapisów dokumentujących transakcje środkami trwałymi czy też ich ruch, aby nie budziły one wątpliwości ani z punktu widzenia realizacji funkcji dowodowej na potrzeby bieżącej ewidencji, ani w przypadkach potencjalnych sporów.

Jak już wspomniano, zmiany prawa bilansowego w Federacji Rosyjskiej miały i mają nadal charakter ewolucyjny. Należy podkreślić, że na obecny kształt obowiązującego od 2001 r. standardu o środkach trwałych duży wpływ miały np. zmiany wprowadzone od 12.12.2005 r.

Przyjęte rozwiązania w zakresie środków trwałych niewątpliwie zbliżyły rosyjskie prawo bilansowe do międzynarodowych rozwiązań. Nadal jednak rosyjskie prawo bilansowe ma swój, można powiedzieć, regionalny charakter, co powoduje, że np. do przeprowadzenia analizy majątku stanowiącego środki trwałe konieczna jest znajomość przyjętych w Federacji Rosyjskiej krajowych standardów oraz innych aktów prawnych, wchodzących w skład prawa bilansowego i podatkowego.

Literatura

- Астахов В.П. [2011], *Бухгалтерский (финансовый) учёт*, Юрайт, Москва.
- Булатов М.А. [2005], *Теория бухгалтерского учёта*, Издательство Экзамен, Москва.
- Федеральный закон „О бухгалтерском учёте” от 21 ноября 1996 №129ФЗ.
- Hendriksen E.A., Breda M.F. van [2002], *Teoria rachunkowości*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa.
- Межуева Т., *Нормативное регулирование бухгалтерского учёта в РФ*, www.rosbuh.com [18.01.2011].
- Мезенцева Е.С., Немцова Е.С. [1998], *Гармонизация системы бухгалтерского учёта в соответствии с Международными Стандартами Бухгалтерской Отчётности*, Серия „Экономика”, выпуск 1, Северо-Кавказский Государственный Технический Университет.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej według stanu na dzień 1 stycznia 2011, SKwP, Warszawa 2011, część A, MSSF 16.
- Общероссийский классификатор основных фондов (ОКОФ).
- Положение по бухгалтерскому учёту „Бухгалтерская отчётность организации”, ПБУ 4/99, утверждено приказом Минфина России от 06.07.99 № 45н, с изменениями от 18.02.2006 № 115н, от 08.11.2010 № 142н.
- Положение по бухгалтерскому учёту „Учётная политика организации”, ПБУ 1/2008, утверждено приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106 н, с изменениями от 11.03.2009 № 22н, от 25.10.2010 № 132 н, от 08.11.2010 № 144н.
- Положение по бухгалтерскому учёту „Учёт нематериальных активов”, ПБУ 14/2007, с изменениями от 25.10.2010 № 132 н.
- Положение по бухгалтерскому учёту „Учёт основных средств”, ПБУ 6/2001, с изменениями от 25.10.2010 № 132 н.
- Положение по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в Российской Федерации, утверждено Приказом Министерства Финансов Российской Федерации от 29 июля 1998 г. N 34н, зарегистрировано в Минюсте РФ 27 августа 1998 г. № 1598.
- Приказ Минфина Российской Федерации от 22 июля 2003 г. № 67н, „О формах бухгалтерской отчётности организации”, (с изменениями от 31 декабря 2004 г., от 18 сентября 2006 г., от 8 ноября 2010 г.).
- Приказ Минфина РФ от 13 октября 2003 г. N 91н „Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учёту основных средств”.
- Соколов Я.В., Соколов В.Я. [2011], *История бухгалтерского учёта*, Магистр, Инфра-М.
- Сушбов А.Е., Жарылгасова Б.Т. [2005], *Бухгалтерский учёт и аудит*, Кнорус, Москва.

RUSSIAN BALANCE LAW AND IDENTIFICATION, MEASUREMENT AND VALUATION OF FIXED ASSETS

Summary: Fixed assets at present are an important element of property of economic entities. Balance law also in the part related to fixed assets in many countries is developed under the influence of their own experiences, traditions, actual needs and international solutions. Progressing globalization, development of trade and free flow of capital cause that the importance of having knowledge about solutions adapted within that scope in different countries has been rising. The aim of this article is an analysis and assessment of solutions regarding fixed assets adapted in the Russian Federation.

Keywords: fixe assets, Russia, accounting, standard, balance law.