

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

Iwona Kumor, Lucyna Poniatowska

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach

AKTUALIZACJA WYCENY ŚRODKÓW TRWAŁYCH DO WARTOŚCI GODZIWEJ

Streszczenie: Artykuł poświęcony jest zagadnieniu aktualizacji wyceny środków trwałych związanej z przeszacowaniem ich wartości do wartości godziwej oraz skutkom sprawozdawczym tego przeszacowania. Opisano w nim istotę i rodzaje odpisów aktualizujących wartość środków trwałych, regulacje rachunkowości w zakresie aktualizacji wyceny środków trwałych do wartości godziwej oraz wpływ tego rodzaju aktualizacji na sprawozdanie finansowe. Celem artykułu jest analiza uwarunkowań oraz konsekwencji sprawozdawczych aktualizacji wyceny środków trwałych do wartości godziwej i prowadzącej w większości przypadków do zwiększenia wartości tych aktywów. Aktualizacja wyceny tej grupy aktywów wiąże się z implementacją MSR/MSSF.

Słowa kluczowe: aktualizacja wyceny, środki trwałe, przeszacowanie do wartości godziwej.

1. Wstęp

Głównym źródłem informacji na temat sytuacji majątkowo-finansowej jednostki gospodarczej oraz osiąganego wyniku finansowego jest sprawozdanie finansowe. Na wartości poszczególnych pozycji bilansowych oraz wykazany w danym okresie wynik finansowy istotny wpływ mają zastosowane w praktyce metody wyceny aktywów i pasywów. Jednym z elementów wyceny bilansowej, służącym urealnieniu wartości prezentowanych w sprawozdaniu finansowym, są odpisy aktualizujące. Aktualizacja do realnej wysokości wartości bilansowej zasobów jednostki gospodarczej jest z jednej strony obowiązkiem jednostki wynikającym z regulacji ustawy o rachunkowości¹ i Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) oraz z zastosowania przy wycenie bilansowej nadrzędnych zasad rachunkowości, jakimi są zasada *true and fair view* i zasada ostrożności, jak również wprowadzenia jako kategorii wyceny bilansowej wartości godziwej, z drugiej zaś podyktowana jest prawem jednostki do zastosowania metody indywidualnej wyceny [Poniatowska, Rówińska 2006, s. 264].

¹ Przepisy ustawy o rachunkowości nakładają na jednostki gospodarcze obowiązek corocznej weryfikacji wartości księgowej aktywów i pasywów.

Artykuł poświęcony jest zagadnieniu aktualizacji wyceny środków trwałych związanej z przeszacowaniem ich wartości do wartości godziwej oraz skutkom sprawozdawczym tego przeszacowania. Celem artykułu jest analiza uwarunkowań oraz konsekwencji sprawozdawczych aktualizacji wyceny środków trwałych do wartości godziwej i prowadzącej w większości przypadków do zwiększenia wartości tych aktywów.

2. Istota i rodzaje aktualizacji wartości środków trwałych

W przyjętych w regulacjach prawnych rachunkowości modelach wyceny bilansowej aktywów, w tym środków trwałych, opartych na koszcie historycznym lub wartości godziwej istnieje konieczność aktualizacji ich wartości. Celem tej aktualizacji jest doprowadzenie wartości składników aktywów do poziomu korzyści ekonomicznych, których wpływu może spodziewać się jednostka [Poniatowska 2008, s. 82]. Aktualizacja wyceny powoduje korektę wartości składnika majątku poprzez dokonanie odpisu aktualizującego powodującego spadek lub wzrost jego wartości bilansowej. W przypadku środków trwałych samo pojęcie aktualizacji wyceny jest różnie interpretowane – szeroko lub wąsko. W szerokim ujęciu aktualizacja wyceny środków trwałych oznacza korektę ich wartości księgowej zarówno *in minus*, jako zmniejszenie tej wartości, jak i *in plus*, jako zwiększenie wartości. Przy wąskim podejściu pojęcie aktualizacji wyceny środków trwałych odnosi się do przeszacowania ich wartości księgowej do wartości godziwej, powodującego wzrost ich wartości bilansowej.

Aktualizacja wyceny środków trwałych bez względu na to, jak jest rozumiana – wąsko czy szeroko, wynika z przyjętego przez jednostkę modelu wyceny bilansowej, który może być modelem kosztu historycznego lub modelem wartości godziwej (przeszacowanej) i związana jest z odpisami aktualizującymi wartość środków trwałych. Odpis aktualizujący wartość środków trwałych stanowi kwotę korekty ich wartości księgowej, powodującą zmniejszenie lub zwiększenie wartości bilansowej. Biorąc pod uwagę przyjęty przez jednostkę sposób wyceny środków trwałych, można wyróżnić dwa rodzaje odpisów aktualizujących:

- odpisy z tytułu utraty wartości – w modelu kosztu historycznego,
- odpisy z tytułu przeszacowania wartości do wartości godziwej – w modelu wartości godziwej (przeszacowanej).

Szczególnym rodzajem odpisów aktualizujących środków trwałych są odpisy z tytułu urzędowego przeszacowania.

Podstawowym rodzajem odpisów aktualizujących wartość środków trwałych są odpisy z tytułu trwałej utraty wartości. W praktyce utrata wartości środków trwałych może odnosić się do dwóch sytuacji [Jaruga i in. 2006]:

- spadku ich wartości będącego efektem normalnego wykorzystania zasobów w procesie produkcyjnym, wytwórczym,
- innych okoliczności niezwiązanych z organizacją bieżącego procesu produkcyjnego.

W pierwszym przypadku spadek wartości środków trwałych jest objęty odpisem umorzeniowym. W drugim przypadku utrata wartości środków trwałych spowodowana jest innymi czynnikami niż organizacja procesu produkcyjnego, zazwyczaj pochodzącymi z otoczenia jednostki gospodarczej, i ten aspekt utraty wartości jest przedmiotem odpisów aktualizujących w wycenie bilansowej. Zgodnie z ustawą o rachunkowości oraz KSR nr 4 utrata wartości aktywów następuje wówczas, gdy istnieje duże prawdopodobieństwo, że kontrolowany przez jednostkę składnik aktywów w znaczącej części lub w całości nie przyniesie przyszłych korzyści ekonomicznych netto odpowiadających przynajmniej jego wartości wynikającej z ksiąg rachunkowych na dzień wyceny bilansowej [UoR, art. 28 ust. 7; KSR 4, pkt 2.4]. W sytuacji takiej należy dokonać odpisu z tytułu utraty wartości. Odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości jest nadwyżką wartości bilansowej składnika aktywów nad jego wartością odzyskiwaną [MSR 16, par. 6]. Wartość odzyskiwalna z kolei odpowiada cenie sprzedaży netto składnika aktywów lub jego wartości użytkowej w zależności od tego, która z nich jest wyższa [MSR 16, par. 6]. Odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości środków trwałych zawsze powodują zmniejszenie ich wartości bilansowej i skutkują powstaniem kosztów lub zmniejszeniem wartości wcześniej utworzonego kapitału z aktualizacji wyceny.

Drugim rodzajem odpisów aktualizujących wartość środków trwałych, dokonywanych na dzień bilansowy, są odpisy z tytułu przeszacowania do wartości godziwej. Według definicji obowiązujących do czasu wejścia w życie nowego MSSF 13 „Wycena w wartości godziwej”, przytaczanych w MSSF, „wartość godziwa jest to kwota, za jaką na warunkach rynkowych składnik aktywów mógłby zostać wymieniony pomiędzy dobrze poinformowanymi i zainteresowanymi stronami” [MSR 16, par. 6]. Przyjmuje się, że dla środków trwałych wartością godziwą jest ich wartość rynkowa lub wartość według niezależnej wyceny. W przypadku gdy nie jest możliwe uzyskanie niezależnej wyceny, jest nią aktualna cena nabycia albo koszt wytworzenia, z uwzględnieniem aktualnego stopnia ich zużycia [UoR, art. 44b ust. 4 pkt 7]. Jeżeli na dzień bilansowy wartość księgowa środka trwałego jest różna od jego wartości godziwej, a jednostka wycenia środki trwałe według modelu wartości godziwej, to należy dokonać odpisu aktualizującego z tytułu przeszacowania do wartości godziwej. Odpisy te mogą zarówno zmniejszać wartość środków trwałych, gdy ich wartość godziwa jest mniejsza od wartości księgowej, jak i – co zdarza się znacznie częściej – zwiększać wartość środków trwałych. Należy zaznaczyć, że w praktyce jednostek prowadzących działalność gospodarczą i posiadających środki trwałe często okazuje się, że na skutek zmian cen rynkowych ich wartość księgowa znacząco różni się od ich wartości godziwej; szczególnie dotyczy to środków trwałych o długim okresie użytkowania, takich jak budynki, budowle, maszyny i urządzenia produkcyjne. Dlatego dla urealnienia ich wartości powinny być one poddawane odpisom aktualizującym z tytułu przeszacowania do wartości godziwej.

3. Regulacje rachunkowości w zakresie aktualizacji wyceny środków trwałych do wartości godziwej

Aktualizacja wartości środków trwałych jest przedmiotem regulacji rachunkowości zarówno MSSF, jak i ustawy o rachunkowości, zakres tych uregulowań jest jednak różny. Głównymi standardami określającymi zasady dokonywania odpisów aktualizujących środków trwałych są MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe” oraz – w przypadku jednostek, które swoje pierwsze sprawozdanie prezentują zgodnie z MSSF – MSSF 1 „Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy”. Zgodnie z regulacjami MSSF przy wycenie następującej po początkowym ujęciu środków trwałych jednostka ma obowiązek aktualizacji ich wartości. Celem tej aktualizacji jest urealnienie ich wartości.

Według MSR 16 jednostka dokonuje wyboru zasady (polityki) rachunkowości dotyczącej sposobu wyceny bilansowej rzeczowych aktywów trwałych opartego albo na koszcie, albo na wartości przeszacowanej. Wybraną zasadę stosuje się wobec całej grupy rzeczowych aktywów [MSR 16, par. 29].

Aktualizacja wyceny rzeczowych aktywów do wartości godziwej związana jest z modelem wyceny opartym na wartości przeszacowanej. W modelu tym wartość bilansową składnika operacyjnych aktywów trwałych stanowi tzw. wartość przeszacowana ustalona jako wartość godziwa na dzień ostatniego przeszacowania, pomniejszona o późniejsze umorzenie oraz łączną kwotę późniejszych odpisów z tytułu utraty wartości [Jaruga i in. 2006, s. 198]. Przeszacowanie należy przeprowadzać na tyle regularnie, aby wartość bilansowa nie różniła się istotnie od wartości, która została ustalona przy zastosowaniu wartości godziwej na dzień bilansowy. Wartość godziwą środków trwałych ustala się na poziomie cen rynkowych, jeżeli na dany składnik istnieje aktywny rynek, w wartości ustalonej przez rzeczoznawców lub metodą dochodową czy na podstawie zamortyzowanego kosztu odtworzenia – w sytuacji braku ewidencji transakcji rynkowych. Częstotliwość dokonywania przeszacowań uzależniona jest od zmian wartości godziwej aktualizowanych środków trwałych. Przy częstych i nieregularnych zmianach wartości godziwej wymagane jest coroczne przeszacowanie, przy zmianach mało znaczących raz na trzy czy pięć lat. Istotne jest również przeszacowanie grupowe środków trwałych w celu uniknięcia selektywnego przeszacowania. [MSR 16, par. 31–34 oraz 36 i 38].

Jednym z warunków wyceny operacyjnych aktywów trwałych według wartości przeszacowanej do wartości godziwej jest możliwość wiarygodnego ustalenia wartości godziwej, przy czym punktem odniesienia nie musi być tutaj aktywny rynek. Według regulacji MSR 16 wartość godziwą gruntów oraz budynków ustala się zazwyczaj na podstawie wyceny opartej na ewidencji transakcji rynkowych dokonywanej zwyczajowo przez profesjonalnych rzeczoznawców [MSR 16, par. 32]. Wartość godziwą maszyn i urządzeń stanowi ich wartość rynkowa ustalona na podstawie wyceny rzeczoznawców [MSR 16, par. 33]. Jednakże korzystanie z usług niezależnych rzeczoznawców nie jest obowiązkiem jednostki. W przypadku braku ewidencji

transakcji rynkowych dokumentujących wartość godziwą jednostka może ustalić wartość godziwą na podstawie przychodów lub zamortyzowanego kosztu odtworzenia [MSR 16, par. 33]. Przeszacowanie określonego składnika rzeczowych aktywów trwałych powoduje konieczność przeszacowania całej grupy rzeczowych aktywów trwałych, do której jest on zaliczany [MSR 16, par. 36]. Grupę rzeczowych aktywów trwałych tworzą aktywa o podobnym rodzaju i zastosowaniu w działalności jednostki gospodarczej, np. takie jak [MSR 16, par. 37]:

- grunty,
- budynki i budowle,
- maszyny,
- pojazdy mechaniczne,
- meble i instalacje,
- wyposażenie biurowe.

Przeszacowywania grupy rzeczowych aktywów trwałych może jednostka dokonywać etapami, jednak pod warunkiem, że zostanie ono zakończone w obrębie krótkiego okresu oraz że przeszacowania są aktualizowane [MSR 16, par. 37].

W modelu przeszacowania częstotliwość dokonywania aktualizacji zależy od zmian wartości godziwej przeszacowywanych pozycji rzeczowych aktywów trwałych. Składniki aktywów, których wartość godziwa podlega znaczącym i nieregularnym zmianom, powinny być aktualizowane corocznie. W przypadku pozycji rzeczowych aktywów trwałych, których wartość godziwa ulega mało znaczącym zmianom, aktualizacji ich wartości może jednostka dokonywać co trzy lub co pięć lat [MSR 16, par. 34].

Jeżeli pozycja rzeczowych aktywów trwałych jest przeszacowywana, zakumulowana amortyzacja w dniu przeszacowania jest [MSR 16, par. 35]:

- proporcjonalnie przeliczana w związku ze zmianą wartości bilansowej brutto składnika aktywów, tak aby wartość bilansowa składnika aktywów po przeszacowaniu równała się jego przeszacowanej wartości,
- eliminowana z wartości bilansowej brutto składnika aktywów, a wartość bilansowa netto korygowana do wartości przeszacowanej składnika aktywów.

Wzrost wartości bilansowej składnika aktywów na skutek aktualizacji wyceny ujmuje się w innych całkowitych dochodach i wykazuje bezpośrednio w kapitałach własnych (kapitale z aktualizacji wyceny) jako nadwyżkę z przeszacowania. Jednakże w przypadku, kiedy zwiększenie wartości składnika aktywów wynikające z przeszacowania powoduje odwrócenie dokonanego w poprzednich okresach zmniejszenia jego wartości z tytułu przeszacowania ujętego jako koszt danego okresu, powinno to być ujęte jako przychód do wysokości dokonanego wcześniej odpisu aktualizującego zaliczonego w koszty.

Jeżeli wartość bilansowa składnika aktywów zmniejszyła się wskutek przeszacowania, zmniejszenie należy ująć jako koszt danego okresu. Jednak zmniejszenie wynikające z przeszacowania należy bezpośrednio rozliczyć z odnośną nadwyżką z przeszacowania w zakresie, w jakim zmniejszenie nie przewyższa kwoty figurują-

cej jako nadwyżka z przeszacowania, dotyczącej tego samego składnika aktywów [MSR 16, par. 40].

W momencie wycofania z użycia lub zbycia składnika rzeczowych aktywów trwałych odpowiadającą im nadwyżkę z przeszacowania zaliczoną do kapitału własnego można przenieść bezpośrednio do niepodzielonego wyniku lat ubiegłych. Jednak część nadwyżki można przenieść w trakcie używania składnika aktywów przez jednostkę gospodarczą. W takim przypadku kwota przeniesionej nadwyżki stanowi różnicę między amortyzacją opartą na przeszacowanej wartości bilansowej składnika aktywów a amortyzacją opartą na początkowej cenie nabycia lub koszcie wytworzenia składnika aktywów. Przeniesienia z pozycji „nadwyżka z przeszacowania” na pozycję „niepodzielony wynik lat ubiegłych” nie dokonuje się poprzez rachunek zysków i strat [MSR 16, par. 41].

W związku z przejściem na MSSF jednostka może w ramach wyłączeń fakultatywnych dokonać uproszczeń w ustalaniu wartości początkowej rzeczowych aktywów trwałych. Do wyceny tych składników aktywów w sprawozdaniu finansowym sporządzanym po raz pierwszy według MSSF można przyjąć wartość godziwą i stosować tę wartość jako zakładany koszt ustalony na dzień przejścia. Jest to jednak możliwe tylko wówczas, gdy przeszacowanie na dzień jego dokonania było w ogólnym zarysie porównywalne do [MSSF 1, par. 17]:

- wartości godziwej lub
- kosztu, lub zamortyzowanego kosztu zgodnie z MSSF, skorygowanego w celu odzwierciedlenia np. zmian w ogólnym lub szczegółowym wskaźniku cen.

Zgodnie z regulacjami ustawy o rachunkowości środki trwałe wycenia się na dzień bilansowy według ceny nabycia lub kosztów wytworzenia, lub wartości przeszacowanej (po aktualizacji wyceny środków trwałych), pomniejszonych o odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości [UoR, art. 28 ust. 1 pkt 1]. Jest to jedyny model wyceny środków trwałych określony w polskim prawie bilansowym. Jednostki stosujące przepisy ustawy o rachunkowości nie mogą przeszacowywać wartości środków trwałych do wartości godziwej. Aktualizacja wyceny tej grupy aktywów może zostać przeprowadzona tylko i wyłącznie na mocy przepisów podatkowych, tzn. na podstawie Rozporządzenia Ministra Finansów. Obecnie decyzja o aktualizacji może zostać podjęta w sytuacji wzrostu cen nakładów inwestycyjnych o więcej niż 10% [Pfaff, Messner (red.) 2011, s. 126]. Celem tak przeprowadzonej aktualizacji jest urealnienie wartości księgowej netto przeszacowywanych środków trwałych do wartości nie wyższej od ich wartości godziwej, której odpisanie w przewidywanym okresie ich dalszego użytkowania jest ekonomicznie uzasadnione. Powstała w wyniku przeszacowania różnica odnoszona jest na kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny [UoR, art. 31 ust. 3].

Część podmiotów sprawozdawczych w Polsce może przeprowadzać aktualizację wyceny środków trwałych do wartości godziwej. Należą do nich jednostki, które stosują MSSF.

4. Konsekwencje sprawozdawcze aktualizacji wartości środków trwałych do wartości godziwej

Podstawową konsekwencją zastosowania do wyceny środków trwałych dodatniej wartości przeszacowanej jest zwiększenie kosztów związanych z wyceną. W przypadku środków trwałych, których oszacowanie wartości jest utrudnione, niezbędne jest zatrudnienie niezależnych ekspertów lub zastosowanie skomplikowanych modeli wyceny. Zastosowanie rozsądnych oszacowań to zasadniczy element procesu sporządzania sprawozdań finansowych i nie podważa ono wiarygodności tych sprawozdań [MSSF, Założenia koncepcyjne, par. 86]. Skutki przeszacowania w górę wartości środków trwałych są odnoszone na kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny, zarówno przy wycenie zgodnie z MSR 16, jak i zgodnie z Rozporządzeniem Ministra Finansów. Jednak przy sporządzaniu sprawozdania finansowego założenia koncepcyjne wskazują na konieczność stosowania zasady ostrożnej wyceny, która nakazuje rozwagę przy stosowaniu subiektywnych ocen do oszacowań w warunkach niepewności, tak aby nie zawyżać wartości środków trwałych i tym samym nie tworzyć ukrytych kapitałów rezerwowych [MSSF, Założenia koncepcyjne, par. 37].

Wprowadzenie koncepcji całkowitych zysków wymusiło zmiany w prezentacji kapitałów własnych, w tym także kapitału (funduszu) z aktualizacji wyceny, który powstaje w wyniku przeszacowania środków trwałych i zależy od przyjętej polityki rachunkowości w tym zakresie. Skutki przeszacowania są ujmowane w grupie kapitałów własnych, których zmiany nie zależą od decyzji właścicieli, ale są skutkiem przychodów i kosztów, także tych kapitałowych. W ten sposób skutki przeszacowania środków trwałych będą odzwierciedlone w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, sprawozdaniu z całkowitych zysków i sprawozdaniu z przepływów pieniężnych [Walińska 2009, s. 147–148]. Rezultatem pośrednim przeszacowania środków trwałych *in plus* jest zwiększenie odpisów amortyzacyjnych, co wpływa z kolei na zmniejszenie wyniku finansowego i tym samym zmniejszenie kapitałów własnych.

Przeszacowanie środków trwałych będzie odzwierciedlone także w rachunku przepływów pieniężnych. Przy sporządzaniu rachunku przepływów pieniężnych w zakresie działalności operacyjnej metodą pośrednią wynik finansowy netto okresu korygowany jest do wyniku „kasowego”. Obowiązkowymi korektami wyniku są m.in. zdarzenia o charakterze niepieniężnym, do których należy zaliczyć przeszacowanie wartości środków trwałych. Odpisy korygujące wartość środków trwałych ujmowane są w pozycji „Zysk (strata) z działalności inwestycyjnej”, pod warunkiem że zostały ujęte wynikowo (przy spadku wartości godziwej poniżej ceny nabycia), ponieważ odpisy odniesione na kapitał z aktualizacji wyceny nie wpływają na wynik finansowy, w związku z czym nie powinny być wykazywane jako korekta w tej pozycji. Odpisy ujęte jako koszty okresu zwiększają wynik finansowy netto, co w konsekwencji prowadzi do zwiększenia wartości przepływów pieniężnych netto z dzia-

łalności operacyjnej. W części dotyczącej działalności inwestycyjnej zmiany spowodowane przeszacowaniem środków trwałych nie będą uwzględniane [Jurczyga 2006, s. 10–11].

5. Zakończenie

Środki trwałe stanowią istotny składnik aktywów jednostki gospodarczej prezentowany w bilansie, dlatego tak ważną kwestią jest sposób ich wyceny. Zgodnie z MSSF jednostka może wyceniać środki trwałe według modelu kosztu historycznego lub modelu wartości godziwej; według ustawy o rachunkowości jedynym dozwolonym modelem wyceny jest model kosztu historycznego. Wybór odpowiedniego sposobu wyceny bilansowej środków trwałych pociąga za sobą daleko idące skutki sprawozdawcze, które w istotny sposób mogą rzutować na obraz sytuacji majątkowej i finansowej prezentowany w sprawozdaniu finansowym jednostki. Nieodłącznym elementem wyceny bilansowej środków trwałych jest aktualizacja ich wartości i dokonywane w związku z nią odpisy aktualizujące. Zarówno MSSF, jak i ustawa o rachunkowości nakładają na jednostki gospodarcze obowiązek corocznej aktualizacji wyceny, w przypadku przepisów ustawy o rachunkowości dotyczy ona jednak tylko odpisów z tytułu utraty wartości powodujących spadek wartości środków trwałych. Jednostki stosujące przepisy ustawy o rachunkowości nie mają możliwości przeszacowania wartości środków trwałych do wartości godziwej, ten rodzaj aktualizacji środków trwałych związany jest bowiem z implementacją MSSF. W konsekwencji może to zakłócać proces porównywalności sprawozdań finansowych oraz prawidłową ocenę sytuacji majątkowej – finansowej jednostki i jej wyniku finansowego. Z drugiej jednak strony złożoność i duży stopień skomplikowania, jak również wysokie koszty związane z aktualizacją wyceny środków trwałych do wartości godziwej mogą zniechęcać jednostki gospodarcze do jej przeprowadzania.

Literatura

- Jaruga A., Frenzel M., Ignatowski R., Kabalski P. [2006], *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej. Kluczowe zagadnienia i rozwiązania praktyczne*, SKwP, Warszawa.
- Jurczyga M. [2006], *Utrata wartości aktywów w rachunku przepływów pieniężnych*, „Monitor Rachunkowości i Finansów” nr 2.
- Krajowy Standard Rachunkowości nr 4 „Utrata wartości aktywów”.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) 2007, SKwP, Warszawa 2007.
- Pfaff J., Messner Z. (red.) [2011], *Rachunkowość finansowa z uwzględnieniem MSSF*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa.
- Poniatowska L. [2008], *Odpisy aktualizujące wartość aktywów – wpływ na sprawozdanie finansowe*, [w:] *Polska praktyka rachunkowości w kontekście procesu harmonizacji międzynarodowej sprawozdawczości finansowej*, red. E. Walińska, Wolters Kluwer business, Warszawa.

- Poniatowska L., Rówińska M. [2006], *Odpisy aktualizujące i ich znaczenie w wycenie bilansowej*, [w:] *Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi*, red. T. Kiziukiewicz, Szczecin.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (DzU z 2009, nr 152, poz. 1223).
- Walińska E. [2009], *Bilans jako fundament sprawozdawczości finansowej w kontekście zmian współczesnej rachunkowości*, Wolters Kluwer business, Warszawa.

REVALUATION OF FIXED TANGIBLE ASSETS TO FAIR VALUE

Summary: The article deals with the issue of revaluation of tangible long-lived assets to fair value. It describes the essence and kinds of revaluation of fixed tangible assets, accounting regulations for revaluation of tangible long-lived assets to fair value and the influence of allowance for revaluation to fair value on the financial statement. The objective of the paper is to analyze the determinants and the effects of financial reporting of upward revaluations of tangible long-lived.

Keywords: revaluation, fixe assets, revaluation to fair value.