

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

255

Środki trwałe – ujmowanie, wycena, prezentacja

Redaktorzy naukowci
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

Vita Zariņa, Anna Medne, Iveta Strēle

University Turība, Łotwa

KLASYFIKACJA I WYCENA ŚRODKÓW TRWAŁYCH NA ŁOTWIE

Streszczenie: Celem niniejszych badań jest analiza kryteriów klasyfikowania i wyceny środków trwałych stosowanych obecnie na Łotwie. Podobnie jak w wielu innych krajach, również na Łotwie początkowa wycena i późniejsza aktualizacja wyceny środków trwałych okazała się poważnym problemem i staje się coraz bardziej skomplikowana. Główną przeszkodą jest brak ujednoczonego podejścia. Regulacje prawne Łotwy zawierają wiele sprzeczności dotyczących sposobu klasyfikowania aktywów, bez wskazania, do której grupy aktywów i w której pozycji bilansu należy prezentować środki trwałe. Większość łotewskich przedsiębiorstw nie przeprowadza aktualizacji wyceny i w ich ewidencji księgowej można napotkać aktywa bez wartości rezydualnej.

Słowa kluczowe: realna cena rynkowa, wartość rynkowa, klasyfikacja, wycena, podatki.

1. Wstęp

Obecnie na Łotwie, podobnie jak w wielu innych krajach na świecie, istnieje potrzeba zapewnienia rachunkowości finansowej umożliwiającej uzyskanie prawdziwego i rzetelnego obrazu sytuacji finansowej firm i stanowiącej istotne źródło informacji dla zarządów przedsiębiorstw. Na Łotwie, podobnie jak w wielu innych krajach, początkowa wycena i późniejsza aktualizacja wyceny środków trwałych okazała się poważnym problemem i staje się coraz bardziej skomplikowana. Główną przeszkodą jest brak ujednoczonego podejścia. Jednocześnie wymienione czynności są konieczne, aby przedsiębiorstwo mogło uzyskać prawdziwy i rzetelny obraz stanu swoich aktywów, jak również aktywowanych kosztów.

Celem niniejszych badań jest analiza kryteriów klasyfikowania i wyceny środków trwałych stosowanych obecnie na Łotwie.

Aby osiągnąć ten cel, podjęto następujące działania: przeprowadzono analizę teoretycznych i praktycznych aspektów realnej ceny rynkowej aktywów trwałych. Aby zbadać składowe problemu lub komponenty procesu, znaleźć powiązania i zależności oraz sformułować wnioski odnośnie do trendów na tej podstawie, użyto metod monograficznych, logicznych, analizy i syntezy.

2. Analiza klasyfikacji środków trwałych

Analizując literaturę i informacje dotyczące klasyfikacji i wyceny środków trwałych w krajach UE, jak też w innych krajach na świecie, ujawniono znaczącą różnicę w opiniach i podejściach, zarówno w wymiarze teoretycznym, jak i praktycznym [Platikanova, Nobes].

Aby mieć pewność, że dzięki rachunkowości uzyska się prawdziwy i rzetelny obraz sytuacji jednostki, metodologia księgową musi być adekwatna do rozwoju gospodarczego. Kluczowymi warunkami istnienia takiej adekwatności są:

- trafne zdefiniowanie składników stanowiących przedmiot ewidencji;
- prawidłowa klasyfikacja aktywów;
- poprawna wycena aktywów.

Jeśli uwzględnione są wyżej wymienione warunki, istnieje możliwość szybkiej reakcji na zmiany, które przynosi gospodarka rynkowa zorientowana na wiedzę, wymagająca rozszerzania potencjału produkcyjnego i usługowego przedsiębiorstw, ich modernizacji i dostosowania do poziomu rozwoju technologii oraz technologii informacyjnych, jak też wszelkich zmian gospodarczych, politycznych i społecznych mających wpływ na system rachunkowości. Powyższe warunki w zakresie aktywów trwałych wymuszają zmiany kryteriów ich rozpoznawania, klasyfikacji, ewidencji i wyceny oraz zasad ujawniania w sprawozdaniach finansowych [Kurjanska, Risse].

Obecnie trzeba wziąć pod uwagę takie elementy, jak harmonizacja procesów rachunkowości, którego kluczową cechą jest próba powiązania i ujednoczenia systemów rachunkowości różnych krajów. Harmonizacja usprawnia proces oceny sytuacji gospodarczej i analizy sprawozdań finansowych przedsiębiorstw z różnych krajów, pobudzając przepływ kapitału i inwestycji między krajami, zmniejszając koszt przygotowania sprawozdań finansowych przez firmy międzynarodowe i stymulując rozwój wspólnego rynku specjalistów ds. rachunkowości na całym świecie. Harmonizację hamuje fakt, że proces standaryzacji rachunkowości nie istnieje w postaci izolowanej, lecz pozostaje pod wpływem czynników gospodarczych, politycznych i społecznych, jak również innych czynników na skalę krajową i międzynarodową [Diaconu, Coman].

Wszystkie wymienione fakty czynią klasyfikację, początkową wycenę i późniejszą aktualizację wartości środków trwałych bardziej skomplikowaną, ponieważ zarówno cechy podobne, jak i różne wymagają specjalnego podejścia, kiedy tworzymy ujednoczoną metodologię rachunkowości. W związku z tym rozwój ujednoczonej metodologii staje się procesem ciągłym i skomplikowanym, wymuszającym szybką i precyzyjną reakcję na wiele dynamicznie zmieniających się nowelizacji, zmian strukturalnych w aktywach itp.

Ewidencja i wycena środków trwałych składa się z trzech głównych związanych ze sobą procesów:

- nabycie i wyodrębnienie środków trwałych;
- obliczenie amortyzacji środków trwałych;
- przeszacowanie środków trwałych.

Badania wskazują na sposób, za pomocą którego można opracować ewidencję i wycenę środków trwałych na ulepszonych i ujednoczonych zasadach rachunkowości, analizie różnorodnych wymagań zawartych w łotewskich regulacjach prawnych oraz metodach ewidencji i wyceny zawartych w międzynarodowych standardach [Barth, Greg].

Wraz z rozwojem rynku nieruchomości transfer środków trwałych stał się intensywniejszy, na szerszą skalę i urozmaicony, w związku z kupowaniem ich, sprzedawaniem, wyodrębnianiem i zastępowaniem. Wskutek tego ruchu zwiększyła się potrzeba porównywalności danych z raportów na większą skalę – od poziomu lokalnego do globalnego. Tak szeroko stosowane podejście jak harmonizacja jest uważane za czynnik zwiększający porównywalność raportów finansowych w obecnych czasach. W kategoriach filozoficznych oznacza ono współmierność, zgodność między elementami rzeczy i zjawisk, połączenie różnych składowych w jedną organiczną całość.

Badanie ruchu i struktury aktywów na Łotwie doprowadziło do wniosku, że środki trwałe mają znaczącą pozycję w hierarchii innych rodzajów aktywów, ponieważ ich procentowy udział w aktywach przedsiębiorstw jest co roku niezmiernie wysoki. Według danych Głównego Urzędu Statystycznego procent środków trwałych w przedsiębiorstwach stanowi od 43,2% struktury aktywów w 2012 r. (lub 5835 milionów LVL) do 48,62% w 2008 r. (lub 3911 milionów LVL).

Na podstawie analizy struktury inwestycji długoterminowych i procentowego udziału środków trwałych w aktywach ogółem autorzy wyciągnęli wniosek, że środki trwałe tworzą najważniejszą część aktywów (średnio 47% sumy aktywów) oraz długoterminowych inwestycji (średnio 78%) w przedsiębiorstwach. Z tego też powodu istnieje konieczność ich rzetelnej wyceny. Ważne jest, aby sklasyfikować te aktywa w taki sposób, by użytkownicy mogli uzyskać kompletną informację na ich temat.

Na podstawie badań autorzy wyciągnęli wniosek, że środki trwałe stanowią większość aktywów przedsiębiorstw i w związku z tym są ważnym elementem informacji na temat sytuacji finansowej firmy. Co więcej, określenie poniesionych kosztów w kategoriach aktywów lub kosztów może mieć znaczący wpływ na wyniki finansowe przedsiębiorstw.

Koniecznymi warunkami prawidłowego ujęcia środków trwałych są:

- poprawne przygotowanie podstawowej dokumentacji, gdy środki trwałe są pozyskiwane, wprowadzane do przedsiębiorstwa i odpisywane;
- księgowanie rzeczywistych kosztów związanych z nabyciem środków trwałych stanowiących własność przedsiębiorstwa;
- rzetelna wycena w razie sprzedaży albo likwidacji aktywów;
- księgowanie rzeczywistych kosztów podczas okresu eksploatacji;
- kontrola fizycznej obecności aktywów;
- analiza zużycia aktywów;
- przygotowanie informacji wymaganych do raportu.

W związku z powyższym należy zwrócić szczególną uwagę na:

- identyfikację aktywów trwałych;
- ich podział na aktywa materialne i niematerialne;
- ich podział na aktywa materialne i koszty;
- ich podział na różne rodzaje aktywów trwałych [Knutson, Wichmann 2010].

W praktyce może się okazać, że aktywa materialne i niematerialne są księgowane razem, np. komputer wraz z oprogramowaniem. Należy w takiej sytuacji wykazać rozbieżność w prowadzonej dokumentacji księgowej. Oprogramowanie identyfikowane jest jako własność intelektualna należąca do struktury aktywów niematerialnych. Jednocześnie przepisy poz. 13 prawa o podatku dochodowym przedsiębiorstw dotyczące księgowania amortyzacji (pkt 1 poz. 13 określa, że aktywa trwałe dzieli się na pięć kategorii i określa stopę amortyzacji w danym okresie podatkowym w postaci procentowej) na potrzeby opodatkowania włączają oprogramowanie do struktury środków trwałych.

3. Aktualizacja wyceny środków trwałych oraz rola ujawniania informacji

Konieczność aktualizacji wartości wynika zazwyczaj z sytuacji, kiedy wartość księgowa nie odpowiada już bieżącej wartości rynkowej, co wyraża się poprzez spadek albo wzrost wartości środków trwałych nieznajdujący odzwierciedlenia w danych księgowych.

Zakłada się w rachunkowości, że aktywa ujmowane są zgodnie z ceną ich nabycia, a odpisywane w wartości rynkowej obowiązującej na dzień likwidacji. Niezgodność dotyczy tego, jaką wartość aktywów należy wykazać w międzyczasie.

W łotewskich regulacjach prawnych wartość środków trwałych, zgodnie z którą muszą zostać zaksięgowane, jest definiowana na różne sposoby. Tego problemu nie można rozwiązać bez stworzenia ujednocnionej terminologii i odpowiedniej interpretacji w *Prawie Sprawozdań Rocznych*, w *Prawie Skonsolidowanych Raportów Rocznych*, *O księgowości*, jak również w *Łotewskich Standardach Rachunkowości*.

W łotewskich przepisach prawnych wycenę środków trwałych reguluje jedynie *Prawo Handlowe*. Poz. 154 zawiera określenie zasad wyceny inwestycji o charakterze materialnym. W przypadku zakładania spółki z ograniczoną odpowiedzialnością inwestycja o charakterze materialnym jest wyceniana przez eksperta albo założyciela firmy na podstawie łącznej wartości inwestycji. *Prawo Handlowe* zawiera wymóg narzucający obowiązek obliczenia *wspólnej* wartości, która nie jest zdefiniowana w regulacjach prawnych.

Poz. 20 *Prawa Sprawozdań Rocznych* określa, że aktywa, których wartość rynkowa przewyższa koszt zakupu albo koszt wytworzenia, albo ich wartość bilansową z poprzedniego roku, mogą być wyceniane w wartości najwyższej z wymienionych, jeśli można założyć, że taki wzrost ich wartości ma charakter długoterminowy. Z powyższego wynika, że aktualizacja wartości jest dozwolona, ale niewymagana przez łotewskie prawodawstwo.

Pojawia się w tym momencie pytanie, dlaczego nie wycenić aktywów w ich realnej cenie rynkowej, definiując możliwy czas ich eksploatacji i w związku z tym okres amortyzacji w kategoriach regulacji prawnych.

Ważne byłoby potwierdzenie, jakie znaczenie ma pojęcie „realna”, które jest powszechnie używane, zwłaszcza przy dostarczaniu informacji finansowych. Według Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (IAS), jak również według Łotewskich Standardów Rachunkowości informacje finansowe mają za zadanie dostarczyć *prawdziwy i rzetelny* obraz sytuacji finansowej przedsiębiorstwa. Niemniej jednak brak informacji na temat znaczenia zwrotu „prawdziwy i rzetelny obraz”, zarówno w Dyrektywie 4 UE, jak i w IAS oraz w regulacjach prawnych Łotwy.

Jednocześnie wielu autorów wypowiedziało się na temat znaczenia zwrotu „prawdziwy i rzetelny obraz”. M. Arden, D. Ordelheide, M. Sherrard i inni scharakteryzowali je bardzo dogłębnie. Niemniej jednak nie zbudowali definicji, lecz ograniczyli się do wskazania, że uzyskanie *prawdziwego i rzetelnego* obrazu ma związek z zasadami rachunkowości danego kraju. K. van Hulle poszedł krok dalej. Stwierdził, że według Dyrektywy 4, w której zawarto wiele wymogów dotyczących przygotowania sprawozdań finansowych, należy dostarczać takich informacji, aby użytkownicy uznali je za *prawdziwe i rzetelne*, dzięki czemu zaspokojone zostanie ich zapotrzebowanie informacyjne w kategoriach obiektywnej rachunkowości. Według autora problemy związane ze zdefiniowaniem *rzetelnej wartości* wywołane są heterogenicznym podejściem do tego zagadnienia przez różne kraje, chcące zbudować definicję, korzystając z istniejących koncepcji dotyczących tego tematu [Barniv, Myring 2006].

J. Sokolov i S. Bickov przeanalizowali trzy różne interpretacje pojęcia „prawdziwy i rzetelny”, biorąc pod uwagę różne koncepcje w kilkunastu krajach na świecie. Ich zdaniem:

- wszystkie dane księgowe są relatywne, wprowadzenie silnej regulacji normatywnej prowadzi do porównywalności danych oraz do ujednoczenia popełnianych pomyłek;
- tylko zarząd firmy umie określić realną wartość rynkową zasobów firmy i możliwe zastosowania różnych metod w określonych okolicznościach;
- **prawdą jest wyższość treści nad formą**, ponieważ treść jest kontrolowana przez pracownika, forma zaś, czyli regulacje prawne, jest tworzona przez tych, którzy treści nie znają. Niemniej jednak pytanie, co może być uznane za treść, a co za formę, zależy od tego, kto ma prawo do podjęcia tego rodzaju decyzji, a w związku z tym proces ten jest subiektywny [Usačova 2012].

Aby zyskać obraz odmiennych praktyk w innych krajach, autorzy przeanalizowali literaturę specjalistyczną i regulacje prawne wielu krajów. Wartość godziwa albo wartość rynkowa aktywów może różnić się w zależności od ich zastosowania. IAS 16 zaleca obliczanie ich wartości na podstawie aktualnego sposobu użytkowania. To założenie jest również obecne w regulacjach prawnych innych krajów, gdzie

często dozwolona jest aktualizacja wyceny. Na przykład wartość rynkowa ziemi może różnić się znacząco w zależności od jej wykorzystania – na potrzeby rolne albo budowy centrum handlowego.

W konsekwencji autorzy stwierdzili, że w wielu krajach aktualizacja wyceny nie jest w ogóle dozwolona. Wynika to z założenia, że może ona doprowadzić do sztucznego wzrostu aktywów przedsiębiorstw. Ten punkt widzenia przyjęły USA, Japonia i Niemcy. L. Alver i J. Mackevicius ustalili, że również nasze sąsiadujące kraje – Estonia i Litwa – zajęły podobne stanowisko. Aktualizacja wyceny jest niedozwolona w tych krajach, chyba że odbywa się z związku z planowaną sprzedażą środków trwałych.

Konieczność oraz czynności aktualizacji wyceny środków trwałych badało wielu autorów z różnych krajów, np. W.P. Birkett, R.G. Walker, D. Zeghal, R. Reylly, R. Schweihis i inni. Wszyscy autorzy podzielają pogląd, że jeśli wartość aktywów się zmienia, wówczas konieczne jest znalezienie nowej podstawy wyceny. Autorzy niniejszego opracowania zgadzają się z tym poglądem, podkreślając jednocześnie, że ważne jest zaakcentowanie istoty zmian wartości oraz przyszłego sposobu użycia środków trwałych [Black i in. 2006].

Informacji na temat realnej wartości rynkowej może dostarczyć podstawowa klasyfikacja aktywów. Również IAS i LAS podkreślają, że najważniejsza jest treść, nie forma. W związku z tym autorzy zalecają, aby oprzeć się na treści ekonomicznej wynikającej z tytułu użytkowania środków trwałych, po uprzednim wstępnym ich sklasyfikowaniu. W związku z tym podczas określania wartości należy oprzeć się na następujących kryteriach:

- czy planowane jest wykorzystanie w przyszłości aktywów na potrzeby działań gospodarczych (produkcji, świadczenia usług, administracji) – jeśli tak, należy przeprowadzić wycenę na podstawie wartości użytkowej;
- czy aktywa utrzymuje się, czekając na odpowiedni momentach sprzedaży – jeśli tak, należy przeprowadzić wycenę na podstawie wartości rynkowej [Biddle, Hillary].

Jeśli zamierza się sprzedać aktywa, wówczas konieczna jest ich wycena na podstawie wartości rynkowej. Metody wyceny rynkowej są zazwyczaj oparte na porównywaniu właściwości. Podczas procesu wyceny osoba szacująca musi przeprowadzić badanie porównawcze, fachową analizę i wyciągnąć uzasadnione wnioski. Osoba szacująca musi przeanalizować wszelkie dostępne dane i udokumentować, biorąc pod uwagę dostępne informacje, tendencje rynkowe, informacje na temat porównywanych transakcji itd. Wycena zależy od subiektywnej oceny osoby szacującej, jednak w jej wnioskach musi być wskazane, czy proces określania wartości rynkowej został przeprowadzony na podstawie informacji rynkowej, czy też w związku z jej brakiem lub specyficznym rodzajem przedmiotu – przede wszystkim na subiektywnej opinii wyceniającego.

Czasami może pojawić się konieczność aktualizacji wyceny środków trwałych nieprzeznaczonych do sprzedaży. Spadek wartości może nastąpić, jeśli:

- aktywa uległy zniszczeniu albo były nadmiernie eksploatowane;
- aktywa zostały fizycznie przedwcześnie zużyte wskutek nadmiernej eksploatacji, starych norm zużycia i braku reakcji na warunki użytkowania;
- aktywa zestarzały się pod względem technologicznym;
- spadły ceny podobnych aktywów.

Jeśli aktywa trwale nie zostaną poddane przeszacowaniu, wówczas w rezultacie będziemy mieć do czynienia z sytuacją, w której bilans nie będzie odzwierciedlał rzeczywistej wartości aktywów w danym czasie, a koszty produkcji i usług nie będą odzwierciedlać kosztów rzeczywistych. Możemy mieć do czynienia z sytuacjami, kiedy samochód wykorzystywany do transportu o wartości 0 LVL może zostać zaksięgowany jako *Usługi bezpieczeństwa ruchu drogowego*, a przedsiębiorstwo będzie ujmować w kosztach paliwo wydatkowane na ten cel. Podobna sytuacja ma miejsce z komputerami o wartości 0 LVL, co więcej, zamortyzowane komputery działają nadal i pełnią rolę produkcyjną.

Z zupełnie odmienną sytuacją mamy do czynienia w przypadku zakupu hotelu za wysoką cenę rynkową, położonego nieopodal hali produkcyjnej. Może to podnieść wartość rynkową budynków produkcyjnych, których sprzedaży nie planowano. Przedsiębiorstwo decyduje się dalej wykorzystywać aktywa na cele produkcyjne i w związku z tym nie ma podstaw do sztucznego podwyższenia wartości bilansowej. Ujęcie w sprawozdaniu finansowym wartości rynkowej takiego obiektu dostarczyłoby mylnych informacji finansowych użytkownikom. Jeśli sytuacja się zmieni i zarząd firmy zdecyduje się sprzedać wymienione aktywa podczas bieżącego okresu rozrachunkowego albo w przyszłości, wówczas aktywa te należy ponownie sklasyfikować i wycenić zgodnie z ich wartością rynkową.

Wśród możliwych przyczyn, dla których przedsiębiorstwa przeprowadzają przeszacowanie wartości aktywów dość rzadko, znajdują się:

- unikanie dodatkowego księgowania związanego z aktualizacją aktywów w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych;
- zarząd przedsiębiorstwa nie szacuje wpływu strat, wynikających z niewłaściwego księgowania kosztów z tytułu aktualizacji wyceny, na wartość aktywów oraz na koszty produkcji i usług, jak również na zakup nowego sprzętu;
- niewystarczające oszacowanie wpływu wartości rynkowej.

Prawo katastralne stwierdza, że rolą Państwowego Urzędu Geodezyjnego jest oszacowanie katastrów albo wartości rynkowej za dany okres, biorąc pod uwagę inflację i inne czynniki mające wpływ na sytuację w kraju. Niemniej jednak zazwyczaj wygląda to inaczej i wartość katastralną wykorzystuje się tylko na potrzeby obliczenia podatku od nieruchomości. Aby rozwiązać problem wyceny, należałoby go uprościć, przyjmując, że Państwowy Urząd Geodezyjny we współpracy z licencjonowanymi rzeczoznawcami nieruchomości będzie przeprowadzać wycenę wartości katastralnej (która, według *Prawa katastralnego*, jest również *wartością rynkową*) wystarczająco regularnie. Takie informacje mogą posłużyć przedsiębiorstwom do unikania płatności, firmom ubezpieczeniowym do prowadzenia ujednoczonego

księgowania (aby ukryć w sprawozdaniach finansowych informacje o rzeczywistej wartości rynkowej), na okoliczność przyznania kredytu bankowego, wyceny nieruchomości i w innych celach. Może to przynieść firmom dodatkowe koszty, ale również zapewnić odzwierciedlenie wartości nieruchomości w oparciu o ujednoczony system umożliwiający uzyskanie rzeczywistej wartości rynkowej.

Przedsiębiorstwa wykorzystują w swojej działalności środki trwałe przez długi czas i w trakcie użytkowania może pojawić się konieczność ich naprawy. Koszty naprawy można zaliczyć do kosztów w danym okresie obrachunkowym albo aktywować.

Przepisy prawne nie zawierają regulacji obejmujących klasyfikację remontów kapitałnych i zwykłych napraw. Według przepisów prawa w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych koszty ulepszenia, renowacji i odbudowy środków trwałych powiększają ich wartość, jeżeli zwiększają potencjał produkcyjny albo wydłużają znacząco czas eksploatacji. Wyniki niniejszych badań doprowadziły do wniosku, że w przepisach prawnych (*Prawo sprawozdań rocznych*, *Prawo rocznych sprawozdań finansowych przedsiębiorstw*, *Prawo księgowość*), regulujących prowadzenie rachunkowości na Łotwie, podział napraw na bieżące i kapitałne remonty nie do końca odpowiada definicji zawartej w przepisach prawnych w zakresie przeprowadzania napraw (*Łotewskie prawo budowlane*). *Łotewskie prawo budowlane* i *Przepisy budowlane* dzielą naprawę i konserwację na odbudowę, remont i renowację.

Przypisanie wydatków z tytułu napraw, remontów środków trwałych do ich wartości lub do kosztów w danym okresie księgowym może mieć wpływ na:

- roczny zysk albo stratę;
- kwotę podatku od nieruchomości;
- (albo może nie mieć) wartość bilansową aktywów.

Jeśli przyszłe przychody są związane ze wzrostem zysków albo zmniejszeniem kosztów, wówczas można założyć, że aktywowanie kosztów daje dokładniejszy obraz zależności między przychodami a kosztami w kolejnych okresach i jednocześnie nieco realniejsze oszacowanie zysku podczas okresu budowy.

W przypadku kosztów zwykłych napraw należy wziąć pod uwagę, że koszty te w danym okresie księgowym są związane z systematycznością i reagowaniem na potrzeby eksploatacyjne w celu ochrony środków trwałych przed przedwczesnym zużyciem i utrzymaniem go w stanie zdolności do eksploatacji. Z wyjątkiem sytuacji, gdy koszty są dość wysokie w porównaniu ze zwykłym kosztem otrzymania środków trwałych, a korzyści ekonomiczne osiągnięte dzięki naprawie dotyczą kilku okresów księgowych. Jeśli przychód przyszłych okresów zależy od kosztów naprawy środków trwałych, które miały miejsce podczas okresu obrachunkowego, wówczas wymienione koszty można stopniowo odpisywać w kolejnych okresach obrachunkowych [Smith].

Wymieniona sytuacja może mieć znaczący wpływ na informacje zawarte w raportach finansowych, jak również na wskaźniki i współczynniki finansowe.

Poprzez zaksięgowanie wydatków na naprawy jako kosztów:

- kapitał własny przedsiębiorstwa traci na wartości, gdyż niższy jest zysk;
- obrót aktywami wzrasta, ponieważ niższa jest wartość aktywów;
- współczynniki obrotu dla pasywów i kapitału własnego są wyższe (ma na to wpływ mniejszy zysk).

W związku z tym poprzez aktywowanie kosztów naprawy:

- zwiększa się kapitał własny, ponieważ rośnie zysk;
- obrót aktywami spada, ponieważ wzrasta wartość aktywów;
- współczynnik obrotu dla pasywów i kapitału własnego jest niższy, ponieważ zwiększa się zysk.

Z powyższego można wywnioskować, że kluczową informację stanowi sposób, w jaki przedsiębiorstwo księguje kwoty wydane na naprawy, remonty, gdyż mają one wpływ na uzyskanie prawdziwego i rzetelnego obrazu majątku firmy i jej źródeł finansowania.

4. Zakończenie

Znaczący udział środków trwałych w łącznej sumie aktywów przedsiębiorstwa i w całości gospodarki podkreśla ich istotną rolę w procesie dostarczenia informacji o sytuacji finansowej przedsiębiorstw. Tym samym tworzy konieczność zbudowania i zorganizowania systemu rachunkowości zgodnego z czasem, rozwojem gospodarczym i wymogami, umożliwiającego odzwierciedlenie wszystkich składników majątku oraz źródeł finansowania przedsiębiorstwa w taki sposób, aby dostarczyły prawdziwego i rzetelnego obrazu.

Identyfikacja, ujęcie środków trwałych w bilansie stanowi informację, czy poniesione koszty są uznane za aktywa czy koszty danego okresu obrachunkowego. Ma to znaczący wpływ na działania finansowe podejmowane przez firmę, gdyż poprawne i właściwe zaksięgowanie aktywów wpływa na amortyzację, zastosowanie zasady aktywowania kosztów i w związku z tym wyniki finansowe.

Regulacje prawne Łotwy zawierają wiele sprzeczności dotyczących sposobu klasyfikowania aktywów, bez wskazania, do której grupy aktywów i w której pozycji bilansu należy prezentować środki trwałe.

Aktualizacja wyceny środków trwałych jest sposobem na odzwierciedlenie ich stanu w raporcie finansowym z uwzględnieniem ich rzeczywistej wartości rynkowej.

Większość łotewskich przedsiębiorstw nie przeprowadza przeszacowania i w ich ewidencji księgowej można napotkać aktywa bez wartości rezydualnej (0 LVL). W związku z tym strona bilansu zawierająca aktywa nie odzwierciedla rzeczywistej wartości aktywów w danym okresie, a koszty produkcji i usług – rzeczywistych kosztów.

Częstą praktyką charakteryzującą prowadzenie działalności gospodarczej jest zakładanie zdecydowanie zbyt krótkiego okresu eksploatacji środków trwałych, w związku z czym są one amortyzowane przedwcześnie. Aktywa takie są w firmie nadal wykorzystywane i zaspokajają wymogi produkcyjne przedsiębiorstwa, mimo że wykazywane są bez wartości rezydualnej.

Literatura

- Barniv R., Myring M. [2006], *An International Analysis of Historical and Forecast Earnings in Accounting – Based Valuation Models*, “Journal of Business Finance & Accounting”, vol. 33, issue 7–8, s. 87.
- Barth M., Greg C., *Revalued Financial Tangible, and Intangible Assets: Associations with Share Prices and Non Market-Based Value Estimates*, Social Science Research Network, <http://papers.ssrn.com/sol13/papers.cfm-id=74569>.
- Biddle G.C., Hilary G., *Accounting Quality and Firm-Level Capital Investment*, Social Science Research Network, <http://papers.ssrn.com/sol13/papers.cfm-id=910806>
- Black A., Fraser P., Hoesli M. [2006], *House Prices, Fundamentals and Bubbles*, “Journal of Business Finance & Accounting”, vol. 33, issue 9–10, s. 53.
- Diaconu P., Coman N., *Accounting Research from the Globalization Perspective*, Social Science Research Network, <http://papers.ssrn.com/sol13/papers.cfm-id=949431>
- Knutson D., Wichmann H. [2010], *The Accounting Standards Overload Problem For American Small Business*, “Journal of Business Finance & Accounting”, vol. 12, issue 3, s. 38.
- Kurjanska M., Risse M., *Fairness, Export Subsidies, and the Fair Trade Movement*, Social Science Research Network, <http://papers.ssrn.com/sol13/papers.cfm-id=939648>.
- Platikanova P., Nobes C., *Was the Introduction of IFRS in Europe Value – Relevant?*, Social Science Research Network, <http://papers.ssrn.com/sol13/papers.cfm-id=949160>.
- Smith N., *Real Value Accounting – The Next Step in Our Fundamental Model of Accounting*, Social Science Research Network, <http://papers.ssrn.com/sol13/papers.cfm-id=946775>.
- Par grāmatvedību: LR likums // LR likums – Ziņotājs, 1992, nr 44/45 (ar grozījumiem, kas izsludināti līdz 2006.gada 6.aprīlim).
- Par konsolidētajiem gada pārskatiem LR likums //LR likums – Vēstnesis, 20.10.1999, nr 345/346 (ar grozījumiem, kas izsludināti līdz 2005.gada 26.maijam).
- Par uzņēmumu gada pārskatiem LR likums //LR likums – Ziņotājs, 1992, nr 44/45 (ar grozījumiem, kas izsludināti līdz 2006.gada 11.novembrim Gada pārskatu likums).
- Usačova V. [2012], *Pamatlīdzekļu pārvērtēšana, teorētiskais pamatojums un prakse*, Grāmatvedība un revīzija, nr 3, s. 24–30.

CLASSIFICATION AND VALUATION OF FIXED TANGIBLE ASSETS IN LATVIA

Summary: The aim of the research is to analyze the criteria of classification and valuation of fixed tangible assets currently used in Latvia. As in many other countries also in Latvia the valuation and revaluation of fixed tangible assets has turned out to be a serious problem, and is becoming more and more complicated. The main obstacle is the lack of a unified approach. Latvian normative documentation contains essential contradictions regarding the classification of assets, without any indication into what group of assets and into what balance sheet position the individual items of fixed assets must be entered. Most commercial companies in Latvia do not carry out the revaluation, and in their accounting the assets without any residual value may be found.

Keywords: real market price, market value, classification, valuation, taxes.