

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

Katarzyna Żuk

Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II

ŚRODKI TRWAŁE W POLSKIM I BIAŁORUSKIM PRAWIE BILANSOWYM

Streszczenie: Celem artykułu jest przedstawienie ujęcia problematyki środków trwałych w polskim i białoruskim prawie bilansowym. W Polsce ujęcie księgo-
we środków trwałych jest unormowane jest przede wszystkim w ustawie o rachunkowości. Na Białorusi ujęcie księgo-
we środków trwałych jest unormowane w ustawie o rachunkowości i sprawozdawczości oraz
w licznych innych aktach prawnych wydawanych przez Radę Ministrów i Ministerstwo Fi-
nansów. Występuje wiele podobieństw i różnic w ujęciu środków trwałych. W białoruskim
ustawodawstwie inaczej jest definiowany środek trwały wykorzystywany w przedsiębior-
stwach nastawionych na zysk, a inaczej w podmiotach działających *non profit*.

Słowa kluczowe: środki trwałe, białoruskie prawo bilansowe, polskie prawo bilansowe.

1. Wstęp

Białoruś jest wschodnim sąsiadem, a jednocześnie partnerem handlowym Polski. Do
głównych cech gospodarki białoruskiej należy zaliczyć [Zbucki 2012]:

- rentowny przemysł paliwowy i chemiczny, przedsiębiorstw przesyłu tranzyto-
wego gazu i ropy naftowej oraz wielkich zakładów przemysłu maszynowego,
- występowanie znacznej liczby przedsiębiorstw deficytowych (obecnie około
20%), które nie bankrutują jednak dzięki przepływowi za pośrednictwem budżetu
państwa i systemu bankowego środków finansowych z przedsiębiorstw ren-
townych do nierentownych,
- znaczny stan zapasów wyprodukowanych wyrobów na fabrycznych składach, co
powoduje brak płynności finansowej wielu białoruskich przedsiębiorstw (i za-
wyżoną o te zapasy wartość PKB),
- utrzymywanie przez władze białoruskie administracyjnej ochrony rynku przed
konkurencyjnymi wyrobami z importu,
- brak reform i postępów w prywatyzacji,
- notuje się proces upaństwowiania gospodarki poprzez różnego rodzaju działania
zmierzające do podporządkowania przedsiębiorstw niepaństwowych władzom
administracyjnym,
- niekorzystne warunki dla zagranicznych inwestorów ze względu na system ste-
rowania gospodarką, skomplikowane i często zmieniane prawo gospodarcze,

złożone i czasochłonne procedury rejestracyjno-zezwalające, fiskalny charakter państwa, nieprzewidywalność postępowania władz ustawodawczych i wykonawczych w odniesieniu do polityki gospodarczej,

- szeroka współpraca handlowa z Rosją, m.in. zakup surowców po cenach niższych niż światowe (przede wszystkim gazu i ropy naftowej), następnie sprzedaż produktów przetwórstwa ropy naftowej na rynkach światowych.

Obroty handlowe między Polską i Białorusią wzrastają. W strukturze polskiego eksportu dominują maszyny i urządzenia mechaniczne, sprzęt elektryczny i części do nich, zwierzęta żywe, produkty pochodzenia zwierzęcego i roślinnego. Aktualnie Polska znajduje się na piątym miejscu w obrotach handlowych z Białorusią, po Rosji, Holandii, RFN i Ukrainie, a w imporcie białoruskim na czwartym miejscu, po Rosji, RFN i Ukrainie, natomiast Białoruś znajduje się w trzeciej dziesiątce partnerów handlowych Polski (24 miejsce w imporcie i 22 miejsce w eksporcie) [Zbucki 2012].

Na Białorusi działa obecnie ponad 350 firm z udziałem polskiego kapitału, które często wywołują i zwiększają polski eksport nie tylko na Białoruś, ale i do innych krajów Wschodu [Zbucki 2012].

Rozwój stosunków gospodarczych polsko-białoruskich zmusza do poznawania białoruskich przepisów prawa, zasad prowadzenia działalności gospodarczej, przepisów podatkowych, zasad prowadzenia rachunkowości i sporządzania sprawozdań finansowych.

Celem artykułu jest porównanie ujęcia zagadnienia środków trwałych w polskim i białoruskim prawie bilansowym.

W pracy zastosowano następujące metody badawcze: analizę przepisów polskiej ustawy o rachunkowości [Ustawa z dnia 29 września 1994...], białoruskiej ustawy o rachunkowości i sprawozdawczości [Ustawa z dnia 18 października 1994...] oraz innych białoruskich aktów prawnych wydawanych przez Radę Ministrów i Ministerstwo Finansów.

2. Białoruskie prawo bilansowe

Prawo bilansowe w Republice Białoruś stanowią ustawa o rachunkowości i sprawozdawczości (18.10.1994 nr 3321-XII z późn. zm.) oraz kilkadziesiąt innych aktów prawnych: uchwały Rady Ministrów, normatywne akty prawne Ministerstwa Finansów, dekrety Prezydenta.

Ustawa o rachunkowości i sprawozdawczości określa prawne i metodologiczne podstawy organizacji i prowadzenia rachunkowości, określa wymogi w zakresie sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych, ustala odpowiedzialność kierownika jednostki oraz głównego księgowego za realizację obowiązków wynikających z ustawy.

Do najważniejszych aktów wykonawczych należy zaliczyć: uchwałę Ministerstwa Finansów w sprawie ustanowienia standardowego planu kont, zatwierdzenia Instrukcji w sprawie stosowania standardowego planu kont (29.06.2011 nr 50) oraz

uchwałę Ministerstwa Finansów w sprawie ustalenia formy sprawozdań finansowych, zatwierdzenia instrukcji w sprawie procedury sporządzania sprawozdań finansowych (31.10.2011 nr 111).

Uchwała w sprawie standardowego planu kont zawiera obligatoryjny wykaz kont syntetycznych i analitycznych, przedstawia wykaz operacji na tych kontach dla przedsiębiorstw z wyłączeniem banków, instytucji finansowych, podmiotów budżetowych, opisuje sposób ewidencji typowych operacji gospodarczych z uwzględnieniem zasady podwójnego zapisu (wskazując konto korespondencyjne). Kierownik jednostki zatwierdza plan kont obowiązujący w danej jednostce gospodarczej, opierając się na standardowym planie kont, włączając do niego konieczne konta analityczne, pozabilansowe. W razie konieczności jednostka gospodarcza może wprowadzić nowe konta syntetyczne w uzgodnieniu z Ministerstwem Finansów Republiki Białoruś, wykorzystując wolne numery kont.

Uchwała Ministerstwa Finansów w sprawie ustalenia formy sprawozdań finansowych, zatwierdzenia instrukcji w sprawie procedury sporządzania sprawozdań finansowych wprowadza wzory sprawozdań finansowych oraz omawia zasady wypełniania poszczególnych ich pozycji:

- bilansu,
- rachunku zysków i strat,
- informacji o zmianach w kapitałach,
- rachunku przepływów pieniężnych,
- sprawozdania z celowego wykorzystania otrzymanych środków,
- informacji dodatkowej.

Uchwała Ministerstwa Finansów w sprawie ustalenia formy sprawozdań finansowych wskazuje powiązania pomiędzy odpowiednimi kontami z obligatoryjnego planu kont a konkretnymi pozycjami sprawozdań finansowych.

3. Ujęcie środków trwałych w prawie białoruskim

Na Białorusi ujęcie środków trwałych jest uregulowane następującymi aktami prawnymi:

- ustawą o rachunkowości i sprawozdawczości (18.10.1994 nr 3321-XII z późn. zm.),
- uchwałą Ministerstwa Finansów w sprawie ustanowienia standardowego planu kont, zatwierdzenia Instrukcji w sprawie stosowania standardowego planu kont (29.06.2011 nr 50),
- uchwałą Ministerstwa Finansów w sprawie ustalenia formy sprawozdań finansowych, zatwierdzenia instrukcji w sprawie procedury sporządzania sprawozdań finansowych (31.10.2011 nr 111),
- uchwałą Ministerstwa Gospodarki Republiki Białoruś z dnia 21 listopada 2001 r. nr 186 (Krajowy Rejestr Aktów Prawnych Republiki Białoruś, 2001, nr 114, 8/7489) Krajowa Klasyfikacja Republiki Białoruś „Środki trwałe oraz wartości

- niematerialne i prawne”, zatwierdzona przez Komitet ds. normalizacji, metrologii i certyfikacji w ramach Rady Ministrów z dnia 27 września 2002 r. nr 48,
- uchwałą Ministerstwa Finansów Republiki Białoruś z 12 grudnia 2001 roku nr 118 o rachunkowości aktywów trwałych i wartościach niematerialnych (z późniejszymi zmianami),
 - uchwałą Ministerstwa Architektury i Budownictwa Białorusi z dnia 23 listopada 2001 r. nr 187/110/96/18, Ministerstwa Finansów Republiki Białoruś z 23 listopada 2001 r. nr 187/110/96/18, Ministerstwa Gospodarki Republiki Białoruś z 23 listopada 2001 nr 187/110/96/18, Ministerstwa Statystyki i Analiz Republiki Białoruś z dnia 23 listopada 2001 r. nr 187/110/96/18 w sprawie zatwierdzenia postanowienia w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych.

Definicja środków trwałych zawarta jest w uchwale Ministerstwa Finansów Republiki Białoruś z 12 grudnia 2001 roku nr 118 o rachunkowości aktywów trwałych i wartościach niematerialnych. Uchwała ta ustanawia szczegółowe instrukcje dotyczące rachunkowości środków trwałych i wartości niematerialnych.

W białoruskim ustawodawstwie inaczej jest definiowany środek trwały wykorzystywany w przedsiębiorstwach nastawionych na zysk, a inaczej w podmiotach działających *non profit*.

I tak w przedsiębiorstwie aktywa, które mają formę materialną, organizacja zalicza do środków trwałych, przy jednoczesnym spełnieniu następujących warunków [Uchwała nr 118, 2001]:

1) aktywa te są przeznaczone do stosowania w produkcji wyrobów, podczas wykonywania robót lub świadczeniu usług, do wykorzystania w produkcji pomocniczej, na potrzeby zarządzania organizacją bądź są przeznaczone do przekazania w czasie posiadania i odpłatne użytkowanie,

2) aktywa są przeznaczone do użytkowania w okresie dłuższym niż 12 miesięcy,

3) aktywa w przyszłości przysporzą jednostce korzyści ekonomicznych,

4) w momencie nabycia aktywa te nie są przeznaczone do przyszłej odsprzedaży.

Organizacje *non profit* przyjmują w ewidencji księgowej aktywa jako środki trwałe, jeśli są one przeznaczone do wykorzystania w działalności do osiągnięcia celów, dla których organizacje takie zostały utworzone (łącznie z działalnością gospodarczą prowadzoną zgodnie z przepisami prawa), do celów zarządzania, przy jednoczesnym spełnieniu następujących warunków [Uchwała nr 118, 2001]:

1) aktywa są przeznaczone do użytkowania w okresie dłuższym niż 12 miesięcy,

2) w momencie nabycia aktywa te nie są przeznaczone do przyszłej odsprzedaży.

Do środków trwałych są zaliczane również nakłady inwestycyjne na: poprawę jakości gruntów przez odwadnianie, nawadnianie i wskutek innych działań melioracyjnych; nakłady na dzierżawione środki trwałe; nakłady na niezabudowane nieruchomości gruntowe nabywane na własność; na obiekty wykorzystania zasobów naturalnych (wody i innych zasobów naturalnych) [Uchwała nr 118, 2001].

Punkt 3 instrukcji o rachunkowości środków trwałych określa, że do środków trwałych zaliczane są zarówno obiekty środków trwałych określone w klasyfikacji

środków trwałych, jak i inne aktywa zaliczane przez przedsiębiorstwo do środków trwałych, spełniające wcześniej opisane cztery warunki [Uchwała nr 118, 2001].

Zgodnie z pkt 4 instrukcja o rachunkowości środków trwałych umożliwia niezaliczanie do środków trwałych aktywów o niższej wartości. Limit do uznania za niskocenne środki trwałe jednostka powinna określić w polityce rachunkowości, jednak nie może on wynosić więcej niż 30 jednostek bazowych (1 j.b. = 100 tys. BYR – ok. 11,9 USD) [Uchwała nr 118, 2001]. Takie niskocenne środki trwałe jednostka zalicza do aktywów obrotowych.

Instrukcja w pkt 4 zawiera wykaz aktywów, których nie należy zaliczać do środków trwałych (m.in. sprzęt połowowy, odzież robocza, bielizna, pościel, ręczniki, naczynia, maszyny i urządzenia wymagające montażu, grunty).

Instrukcja o rachunkowości środków trwałych w pkt 5 definiuje jednostkę ewidencji środków trwałych. Jednostką księgowości aktywów trwałych (obiektom ewidencyjnym) jest obiekt inwentarzowy środków trwałych, tj. obiekt ze wszystkimi urządzeniami i akcesoriami bądź osobny konstrukcyjnie przedmiot, a także osobny zestaw konstrukcyjnie łącznych przedmiotów, przedstawiających jedną całość, przeznaczonych do wykonywania określonych samodzielnych funkcji. Zestaw konstrukcyjnie łącznych przedmiotów jest to jeden bądź kilka przedmiotów, posiadających wspólne wyposażenie i sposób wykorzystania, wspólne zarządzanie, zmontowane na jednym fundamencie, w wyniku czego każdy przedmiot wchodzący w skład zestawu może pełnić swoje funkcje jedynie jako element całości, a nie samodzielnie.

Odstępstwem od zasady kompletności ujmowanego w ewidencji środka trwałego jest określona w pkt 6 instrukcji rachunkowości środków trwałych zasada ujęcia w ewidencji środków trwałych obiektów, których części mają różny okres ekonomicznej przydatności. Każdy taki element ujmuje się w ewidencji jako samodzielny środek trwały.

Instrukcja rachunkowości środków trwałych w pkt 6 reguluje również zasady ujęcia w ewidencji środków trwałych pozostających we współwłasności kilku organizacji. W ewidencji poszczególnych podmiotów są ujmowane odpowiednie udziały tych podmiotów we wspólnym środku trwałym.

Instrukcja rachunkowości środków trwałych zawiera także szczegółową regulację ewidencji środków trwałych w niektórych sytuacjach – flota, zieleń, nakłady na ulepszenie gruntów (pkt 7 i 8 instrukcji).

4. Ujęcie środków trwałych w polskiej ustawie o rachunkowości

W myśl art. 3 ust. 1 pkt 15 ustawy o rachunkowości środki trwałe stanowią niezaliczane do inwestycji (w myśl pkt 17) rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki. Zalicza się do nich w szczególności:

a) nieruchomości – w tym grunty, prawo użytkowania wieczystego gruntu, budowle i budynki, a także będące odrębną własnością lokale, spółdzielcze własno-

ściowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego,

- b) maszyny, urządzenia, środki transportu i inne rzeczy,
- c) ulepszenia w obcych środkach trwałych,
- d) inwentarz żywy.

Środki trwałe oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub leasingu zalicza się do aktywów trwałych jednej ze stron umowy, zgodnie z warunkami określonymi w ust. 4 ustawy o rachunkowości.

Środki trwałe muszą spełniać definicję aktywów zawartą w art. 3 ust. 1 pkt 12, a więc kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe o wiarygodnie określonej wartości, powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń, które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych. Oba kryteria są ważne przy kwalifikowaniu tej grupy aktywów trwałych z tego powodu, że są one często znaczącym składnikiem aktywów przedsiębiorstwa i dlatego mają istotny wpływ na jego stan majątkowy [Gmytrasiewicz, Karmańska 2006, s. 117]. Co więcej, ustalenie, czy poniesione wydatki kreują składnik aktywów trwałych czy też koszty bieżącego okresu, może mieć duże znaczenie przy obliczaniu wyników finansowych przedsiębiorstwa [Gmytrasiewicz, Karmańska 2006, s. 117].

W myśl art. 32. ust. 6 dla środków trwałych o niskiej jednostkowej wartości początkowej można ustalać odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe w sposób uproszczony, przez dokonywanie zbiorczych odpisów dla grup środków zbliżonych rodzajem i przeznaczeniem lub jednorazowo odpisując wartość tego rodzaju środków trwałych.

Ustawa o rachunkowości nie ustala dolnej granicy wartości dla środków trwałych. Jednostka sama ustala (kierując się zasadą istotności) wartość przedmiotów, dla których zostaną zastosowane uproszczone rozwiązania ewidencyjne (art. 32 ust. 6 ustawy o rachunkowości) i wartość tę oraz uproszczone zasady ewidencji powinna zapisać w polityce rachunkowości [Żuk, Opoń 2007, s. 16].

5. Podsumowanie

Analiza pojęcia środków trwałych w polskim i białoruskim prawie bilansowym wskazuje na występowanie wielu różnic i podobieństw.

W Polsce pojęcie środków trwałych zostało unormowane w ustawie o rachunkowości, natomiast na Białorusi w ustawie o rachunkowości i sprawozdawczości oraz w licznych aktach wykonawczych.

W polskim prawie bilansowym zawarta jest ogólna definicja środków trwałych, szczegółowe zasady uznawania aktywów za środki trwałe jednostki określają w polityce rachunkowości. W białoruskim prawie bilansowym definicja, zasady kwalifikacji aktywów jako środki trwałe są bardzo szczegółowo określone w przepisach, więc jednostkom nie pozostaje wiele do wyboru.

W białoruskim prawie bilansowym inna jest definicja środków trwałych dla podmiotów gospodarczych, a inna dla organizacji *non profit*, m.in. w organizacjach *non profit* środki trwałe muszą spełniać dwa z czterech warunków zaliczania do środków

trwałych: okres użytkowania dłuższy niż 12 miesięcy, w momencie nabycia aktywa te nie są przeznaczone do przyszłej odsprzedaży.

Zarówno polska, jak i białoruska definicje środków trwałych zawierają warunek przeznaczenia do użytkowania w okresie powyżej 12 miesięcy.

Białoruska definicja środków trwałych określa, że w chwili nabycia nie mogą one być przeznaczone do przyszłej sprzedaży. Polska definicja stanowi, że środki trwałe to aktywa niezaliczane do inwestycji w myśl art. 3 ust. 1 pkt 17. Definicja inwestycji zawiera m.in. przeznaczenie do przyszłej odsprzedaży (aktywa posiadane przez jednostkę w celu osiągnięcia z nich korzyści ekonomicznych, w tym również z transakcji handlowej).

Białoruska definicja środków trwałych szczegółowo określa przeznaczenie tych środków (m.in. do stosowania w produkcji wyrobów, podczas wykonywania robót lub świadczeniu usług, do wykorzystania w produkcji pomocniczej, na potrzeby zarządzania organizacją). Polska definicja określa jedynie, że środki trwałe muszą być przeznaczone na potrzeby własne.

Zarówno polskie, jak i białoruskie przepisy zawierają możliwość oddania środków trwałych do używania innemu podmiotowi na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub leasingu.

W polskim i białoruskim prawie bilansowym środki trwałe muszą w przyszłości przysporzyć jednostce korzyści ekonomicznych.

Polska ustawa o rachunkowości zawiera wymóg kompletności oraz zdatności do użycia środków trwałych. Białoruskie przepisy natomiast bardzo szczegółowo normują kwestię jednostki ewidencyjnej środków trwałych (obiektu) i jej kompletności.

W polskim i białoruskim prawie bilansowym istnieje pojęcie środków trwałych o niskiej jednostkowej wartości początkowej. Polska ustawa o rachunkowości umożliwia w stosunku do takich aktywów ustalać odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe w sposób uproszczony, przez dokonywanie zbiorczych odpisów dla grup środków zbliżonych rodzajem i przeznaczeniem lub jednorazowo odpisując wartość tego rodzaju środków trwałych. Polska ustawa o rachunkowości nie ustala dolnej granicy dla takich aktywów, lecz jednostka sama ustala (kierując się zasadą istotności) wartość takich przedmiotów, dla których zostaną zastosowane uproszczone rozwiązania ewidencyjne (art. 32 ust. 6 ustawy o rachunkowości) i wartość tę oraz uproszczone zasady ewidencji powinna zapisać w polityce rachunkowości. W białoruskim prawie bilansowym wartość takich aktywów jest ściśle określona (nie więcej niż 30 jednostek bazowych), w myśl przepisów stanowią one aktywa obrotowe.

Polska ustawa o rachunkowości wskazuje, jakie aktywa są zaliczane do środków trwałych w szczególności (m.in. nieruchomości, maszyny, urządzenia, ulepszenia w obcych środkach trwałych, inwentarz żywy).

W białoruskim prawie bilansowym jest wskazana szczegółowa lista wyłączeń z definicji środków trwałych (m.in. sprzęt połowowy, odzież robocza, bielizna, pościel, ręczniki, naczynia). Polska ustawa o rachunkowości nie zawiera takich wyłączeń.

W Polsce grunty są zaliczane do środków trwałych, natomiast na Białorusi stanowią wyłączenie. Jednak w myśl białoruskich przepisów nakłady inwestycyjne na

poprawę ziemi przez odwadnianie, nawadnianie i wskutek innych melioracyjnych działań stanowią środki trwałe.

Zarówno w polskich, jak i białoruskich przepisach środki trwałe w budowie nie stanowią środków trwałych. W polskim prawie bilansowym stanowią one osobną kategorię, w białoruskim prawie stanowią one wyłączenie z definicji środków trwałych (maszyny i urządzenia wymagające montażu).

Literatura

- Gmytrasiewicz M., Karmańska A. [2006], *Rachunkowość finansowa*, wyd. II zaktualizowane i rozszerzone, Difin, Warszawa.
- Uchwała Ministerstwa Finansów Republiki Białoruś z 12 grudnia 2001 roku nr 118 o rachunkowości aktywów trwałych i wartościach niematerialnych (z późniejszymi zmianami).
- Uchwała Ministerstwa Architektury i Budownictwa Białorusi z 23 listopada 2001 r. nr 187/110/96/18, Ministerstwa Finansów Republiki Białoruś z 23 listopada 2001 r. nr 187/110/96/18, Ministerstwa Gospodarki Republiki Białoruś z 23 listopada 2001 r. nr 187/110/96/18, Ministerstwa Statystyki i Analiz Republiki Białoruś z 23 listopada 2001 r. nr 187/110/96/18 w sprawie zatwierdzenia postanowienia w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych.
- Uchwała Ministerstwa Finansów w sprawie ustanowienia standardowego planu kont, zatwierdzenia Instrukcji w sprawie stosowania standardowego planu kont (29.06.2011, nr 50).
- Uchwała Ministerstwa Finansów w sprawie ustalenia formy sprawozdań finansowych, zatwierdzenia instrukcji w sprawie procedury sporządzania sprawozdań finansowych (31.10.2011, nr 111).
- Uchwała Ministerstwa Gospodarki Republiki Białoruś z dnia 21 listopada 2001 r. nr 186 (Krajowy Rejestr Aktów Prawnych Republiki Białoruś, 2001, nr 114, 8/7489) Krajowa Klasyfikacja Republiki Białoruś „Środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne”, zatwierdzona przez Komitet ds. normalizacji, metrologii i certyfikacji w ramach Rady Ministrów z dnia 27 września 2002 r., nr 48.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jednolity DzU 2002, nr 76, poz. 694, z późn. zm.).
- Ustawa o rachunkowości i sprawozdawczości (18.10.1994, nr 3321-XII z późn. zm.).
- Zbucki A. [2012], *Współpraca gospodarcza Polski z Białorusią*, „Realia i Co Dalej”, dwumiesięcznik społeczno-polityczny, Fundacja Rozwoju, Warszawa, styczeń 2012, wydanie internetowe: http://realia.com.pl/dzial_4/arttykul_63.html.
- Żuk K., Opoń J. [2007], *Rachunkowość aktywów trwałych*, PhareConsulting, Lublin.

FIXED ASSETS IN POLISH AND BELARUSSIAN BALANCE LAW

Summary: The purpose of the article is to show the problem of fixed assets in Polish and Belarussian balance law. In Poland the recognition of fixed assets is normalized above all in the Accounting Act. In Belarus the recognition of fixed assets is normalized in the Accounting and Reporting Act and in numerous other legal documents: resolutions of the Council of Ministers and prescriptive legal documents of the Ministry of Finance. There is the number of resemblances and differences in including fixed assets. In the Belarussian legislation fixed assets used in enterprises oriented on profit and in non profit entities are defined differently.

Keywords: fixed assets, Belarussian balance law, Polish balance law.