**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 jakiejkolwiek 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 Maruszewska:** 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

PRACE NAUKOWE UNIWERSYTETU EKONOMICZNEGO WE WROCŁAWIU
RESEARCH PAPERS OF WROCŁAW UNIVERSITY OF ECONOMICS nr 255 • 2012
Środki trwałe – ujmowanie, wycena, prezentacja ISSN 1899-3192

**Anna Kuzior**
Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach

# PREZENTACJA SKUTKÓW WYCENY I ZMIAN W STANIE ŚRODKÓW TRWAŁYCH W SPRAWOZDANIU FINANSOWYM SPORZĄDZONYM WEDŁUG MSSF

**Streszczenie:** Artykuł przedstawia zasady prezentacji informacji dotyczących środków trwałych oraz zakres danych ujawnianych w tym temacie w sprawozdaniu finansowym. Opisano kategorie, które muszą być obligatoryjnie zamieszczane w sprawozdaniu z sytuacji finansowej i w sprawozdaniu z całkowitych dochodów. Zaprezentowano obszary prezentowanych informacji w notach objaśniających. Podkreślono konieczność przedstawienia zarówno polityki bilansowej przyjętej przez jednostkę, jak i danych wartościowych uzupełniających informacje prezentowane w podstawowych elementach raportu. W artykule przedstawiono także wnioski z analizy losowo wybranych sprawozdań finansowych spółek notowanych na warszawskiej GPW. Analiza prowadzona była pod kątem zawartości informacji dotyczących środków trwałych.

**Słowa kluczowe:** środki trwałe, sprawozdanie finansowe, ujawnianie informacji, noty objaśniające.

## 1. Wstęp

Środki trwałe stanowią niejednokrotnie najważniejszy, z punktu widzenia prowadzonej działalności gospodarczej, składnik aktywów. Są one też bardzo często grupą o najwyższej wartości. Z tego powodu muszą być objęte szczegółową ewidencją, która z jednej strony służy wypełnieniu funkcji ochrony mienia, a z drugiej dostarcza danych dla sprawozdawczości finansowej. W sprawozdaniu finansowym przygotowywanym przez jednostki na potrzeby zaspokojenia wymogów informacyjnych inwestorów i kredytodawców muszą być zawarte wszystkie istotne dane dotyczące wartości aktywów, w tym kontrolowanych przez podmiot gospodarczy środków trwałych, a także informacje o konsekwencjach i o przyczynach zmian w ich wartości i w ich stanie.

Zasady wyceny przewidziane w MSSF oraz narzucone lub dopuszczone tam rozwiązania powodują, że informacje dotyczące operacji związanych ze środkami trwałymi znajdują odzwierciedlenie w kilku elementach sprawozdania finansowego. Oprócz sprawozdania z sytuacji finansowej dane opisujące skutki wyceny i obrotu

środkami trwałymi zawiera także sprawozdanie z całkowitych dochodów zarówno w części prezentującej rachunek zysków i strat, jak i inne całkowite dochody. Jednak informacje tam prezentowane mają zwykle charakter bardzo syntetyczny i ze względu na wagę problemu wiele danych uszczegóławiających znajduje się w informacji dodatkowej. Oprócz wielkości numerycznych prezentowane są tam również informacje opisowe.

Kształt i zakres informacji prezentowanych w sprawozdaniu finansowym w związku z operacjami wyceny i zmian w stanie środków trwałych wynikają z regulacji zawartych w kilku standardach – przede wszystkim w MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe* oraz w MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych*. Należy też uwzględnić zapisy MSR 36 *Utrata wartości aktywów* i MSSF 5 *Aktywa trwałe przeznaczone do zbycia i działalność zaniechana.* Celem artykułu jest przedstawienie zakresu informacji dotyczących środków trwałych i zmian w ich stanie, które są prezentowane w poszczególnych elementach sprawozdania finansowego na podstawie analizy stosownych treści MSSF oraz przeglądu wybranych sprawozdań finansowych spółek giełdowych.

## 2. Środki trwałe i skutki ich wyceny w sprawozdaniu z sytuacji finansowej

Podstawowym elementem sprawozdania finansowego, w którym prezentowane są środki trwałe, jest sprawozdanie z sytuacji finansowej. Zgodnie z wymogami MSR 1 jednostka gospodarcza ma obowiązek zaprezentować w odrębnej pozycji sprawozdania z sytuacji finansowej łączną wartość kontrolowanych przez siebie środków trwałych. Jeżeli podmiot stosuje tradycyjny podział aktywów na trwałe i obrotowe, środki te prezentowane są w aktywach trwałych. Jednostka może dokonać uszczegółowienia ujawnianych informacji i zaprezentować środki trwałe z podziałem na ich rodzaje.

W sprawozdaniu z sytuacji finansowej pokazywana jest odpowiednio ustalona, zgodna z przyjętym modelem, wartość wykorzystywanych przez podmiot aktywów, które spełniają warunki określone w MSR 16 dotyczące uznawania ich za środki trwałe. Wartość własnych środków trwałych powiększają też środki użytkowane przez jednostkę na mocy umów leasingowych, jeśli spełniają one określone w MSR 17 *Leasing* warunki wskazane dla leasingu finansowego (np. [Seredyński i in. 2009, s. 117]).

Środki trwałe mogą być na dzień sporządzania sprawozdania finansowego wyceniane z wykorzystaniem dwóch modeli (np. [Kuzior 2011, s. 145]):

– modelu kosztu (historycznego) i
– modelu wartości przeszacowanej.

Możliwe jest równoległe stosowanie obu modeli, przy czym dla jednej grupy środków podobnych rodzajem i przeznaczeniem należy bezwzględnie stosować jeden model i poddać takiej wycenie wszystkie środki należące do danej grupy.

W modelu kosztu historycznego wartość początkowa środka trwałego, powiększona o skutki jego ulepszenia, jest na moment sprawozdawczy zmniejszana o dotychczas dokonane odpisy umorzeniowe (amortyzacyjne) i o odpisy z tytułu utraty wartości. Odpisy zmniejszające wartość wycenianych obiektów są zwykle bezpośrednio odnoszone do wyniku finansowego lub w niektórych wypadkach odpisy amortyzacyjne wpływają na wartość innych aktywów (głównie zapasów).

Stosując model wartości przeszacowanej, jednostka gospodarcza wycenia środki trwałe według ich wartości godziwych ustalonych na moment sporządzania sprawozdania, przy czym zmiana tych wartości nie musi być rejestrowana rokrocznie – należy jej dokonać wtedy, gdy wartość godziwa w znacznym stopniu różni się od tej, która wynika z ksiąg rachunkowych. Jeżeli na moment pierwszej wyceny wartość godziwa jest wyższa niż kwota dotycząca danego środka trwałego wynikająca z ksiąg rachunkowych, to różnica, z punktu widzenia sprawozdania z sytuacji finansowej, jest prezentowana w pasywach jako kapitał rezerwowy z aktualizacji wyceny. W przeciwnym wypadku, jeśli relacja między wartością godziwą a księgową kształtuje się odwrotnie, niż wskazano wyżej, różnica jest kosztem. Jeżeli kolejne aktualizacje wywołują odwrotne skutki niż pierwotnie zarejestrowane, są one ujmowane w księgach i w konsekwencji w sprawozdaniu finansowym na zasadzie lustrzanego odbicia.

MSSF nie nakładają na jednostki obowiązku odrębnego ujawniania kapitału z aktualizacji wyceny środków trwałych, który powstaje w przypadku stosowania modelu wartości przeszacowanej. Może on być prezentowany łącznie z kwotami aktualizującymi inne aktywa (wartości niematerialne i inwestycje finansowe), co powoduje, że na podstawie sprawozdania z sytuacji finansowej użytkownik informacji nie jest w stanie określić modelu, według którego wyceniane są w podmiocie środki trwałe.

Dla celów sprawozdawczych konieczne jest wyodrębnienie tych środków trwałych, które jednostka przeznaczyła do zbycia, a więc odnośnie do których przyjęła na dzień bilansowy założenie, że ich wartość odzyska przez sprzedaż, nie przez użytkowanie. Wyodrębnienie tej grupy dla celów sprawozdawczych wynika z MSR 1, a zasady klasyfikacji i wyceny z MSSF 5 *Aktywa trwałe przeznaczone do zbycia i działalność zaniechana*. Aktywa przeznaczone do sprzedaży powinny być prezentowane w grupie aktywów obrotowych, ponieważ zakładany przez jednostkę termin realizacji korzyści ekonomicznych z tych aktywów nie powinien przekraczać jednego roku.

## 3. Sprawozdanie z całkowitych dochodów – informacje o skutkach wyceny i zbyciu środków trwałych

Skutki zmian w stanie środków trwałych, zarówno tych wartościowych, jak i ilościowo-wartościowych, znajdują odzwierciedlenie w sprawozdaniu z całkowitych dochodów. Częściowo są one prezentowane jako kwoty kształtujące wynik finansowy

netto (w rachunku zysków i strat), częściowo stanowią elementy innych całkowitych dochodów.

W rachunku zysków i strat prezentowana jest amortyzacja, skutki obrotu środkami trwałymi (zbycia/likwidacji), odpisy z tytułu utraty wartości i ich korekty. Są tu również ujmowane w pewnych okolicznościach konsekwencje stosowania modelu wartości godziwej.

Informacja na temat amortyzacji środków trwałych uzależniona jest od wariantu sporządzania przez jednostkę rachunku zysków i strat. W przypadku gdy stosuje ona wariant porównawczy, zgodnie z zaleceniami MSR 1 amortyzacja jest kosztem, który w sposób imienny prezentowany jest w sprawozdaniu (z tym że jest to amortyzacja dotycząca zarówno środków trwałych, jak i wartości niematerialnych). Jeżeli podmiot publikuje rachunek w wersji kalkulacyjnej, kwoty amortyzacji stanowią element kosztu sprzedanych produktów, kosztów zarządu lub sprzedaży. Amortyzacja prezentowana w rachunku zysków i strat jest ustalana zgodnie z zasadami przyjętymi przez podmiot gospodarczy, wynikającymi z założeń wskazanych w MSR 16. Ma ona odzwierciedlać tryb uzyskiwania przez podmiot korzyści ekonomicznych z konkretnego środka trwałego (np. [Elliott, Elliott 2009, s. 406]).

W rachunku zysków i strat prezentowane są również skutki zbycia (szeroko rozumianego) środków trwałych. Zgodnie z zaleceniami ram koncepcyjnych w sprawozdaniu prezentowany jest wynik ze zbycia tych aktywów uznawany za bardziej czytelną informacje dla użytkownika sprawozdania. Zwykle jest on dodawany do innych elementów kosztów i przychodów, nie jest on przedmiotem odrębnej prezentacji.

Do rachunku zysków i strat trafiają także odpisy z tytułu utraty wartości dokonywane zgodnie z zapisami MSR 36 (np. [Alexander i in. 2009, s. 311]). Odpis ma miejsce wtedy, gdy wartość księgowa środka jest wyższa od jego wartości odzyskiwanej rozumianej jako wyższa spośród wartości użytkowej środka i wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży. W tej kategorii mieści się też odpis związany z wyceną środków przeznaczonych do zbycia, ustalany jako różnica między wartością księgową środka a jego wartością możliwą do uzyskania ze sprzedaży, czyli wartością godziwą pomniejszoną o koszty sprzedaży. Wyjątkiem w kwestii zasad ujmowania odpisów jest sytuacja, gdy środek wyceniany jest w modelu wartości przeszacowanej i odnośnie do niego istnieje w księgach rachunkowych kapitał z aktualizacji wyceny. Wtedy to on jest w pierwszej kolejności wykorzystywany do ujęcia odpisu z tytułu utraty wartości.

Jeżeli jednostka dokonała w okresie sprawozdawczym odpisów z tytułu utraty wartości, nie ma obowiązku wyodrębniać tej kategorii jako oddzielnej pozycji w grupie kosztów prezentowanych w rachunku wyników. Mogą one być ujawniane łącznie z innymi kosztami niezwiązanymi z działalnością podstawową. Wyjątkiem jest sytuacja prezentacji skutków działalności zaniechanej, kiedy to w rachunku zysków i strat musi być prezentowana kwota zysku lub straty po opodatkowaniu, ujętej w momencie przeszacowania do wartości godziwej pomniejszonej o koszty zbycia

lub w momencie zbycia aktywów, lub grupy (grup) do zbycia stanowiących działalność zaniechaną.

Do wyniku finansowego odnoszone są również korekty odpisów z tytułu utraty wartości (jeśli wcześniej były prezentowane jako koszt) w sytuacji, gdy ustaną przyczyny powodujące wcześniej konieczność dokonania takiego odpisu. One także nie są przedmiotem obligatoryjnej odrębnej prezentacji w sprawozdaniu, mogą być dodane do pozostałych przychodów osiąganych przez podmiot sporządzający raport.

Kosztem są też odpisy zmniejszające wartość środków trwałych wycenianych w modelu wartości przeszacowanej, w sytuacji gdy wartość godziwa ustalona na dzień bilansowy jest niższa niż wartość księgowa środka. Późniejsze ewentualne korekty tego odpisu, wynikające ze wzrostu wartości godziwej, zaliczane są do przychodów.

Skutki wyceny środków trwałych są także elementem innych całkowitych dochodów. Ich prezentacja uwarunkowana jest dwoma czynnikami. Po pierwsze jednostka musi wyceniać środki trwałe według modelu wartości przeszacowanej, po drugie musi wystąpić sytuacja, w której wartości godziwa środka jest wyższa od jego wartości wynikającej z ksiąg rachunkowych. W ramach innych całkowitych dochodów prezentowana jest, zgodnie z par. 7 MSR 1, zmiana w nadwyżce z przeszacowania środków trwałych. Ten element jest ujmowany obligatoryjnie w osobnej pozycji sprawozdania, razem ze zmianami dotyczącymi wartości niematerialnych, co wynika z par. 82 MSR 1.

## 4. Zakres informacji o środkach trwałych prezentowanych w notach objaśniających

Dane prezentowane w informacji dodatkowej dotyczą dwóch obszarów. Po pierwsze zamieszczane są w niej informacje z zakresu polityki rachunkowości odnoszącej się do środków trwałych, po drugie dane uzupełniające do pozycji sprawozdania z sytuacji finansowej i sprawozdania z całkowitych dochodów związanych ze środkami trwałymi i ich wyceną [Czubakowska 2007, s. 92].

Punktem wyjścia do prezentowania w sprawozdaniu finansowym informacji na temat środków trwałych jest przedstawienie podstawowych zasad ich wyceny. Prezentując kluczowe zasady polityki rachunkowości, jednostka ujawnia informacje dotyczące reguł przyjętych do wyceny środków trwałych w zakresie ustalania wartości początkowej, amortyzacji, utraty wartości, modeli wyceny bilansowej. Jednostka ma obowiązek przedstawić informacje o zasadach i metodach ustalania wartości początkowej, elementach ją tworzących zarówno w przypadku nabycia, jak i wytworzenia we własnym zakresie. W tej kwestii istotne są postanowienia MSR 16, ale należy również uwzględnić wytyczne MSR 23 *Koszty finansowania zewnętrznego* i określić zasady zaliczania tych elementów do wartości początkowej. Ustalenia i ujawnienia wymaga też przyjęta przez jednostkę zasada ustalania wartości początkowej środków trwałych finansowanych dotacją, gdyż MSR 16 przewiduje

w tym zakresie dwa rozwiązania. W przypadku polskich podmiotów powinien być także zaprezentowany sposób, jaki stosuje jednostka do ustalania wartości początkowej prawa wieczystego użytkowania gruntów. Jednostka powinna również przedstawić, co uznaje za najmniejszą jednostkę zaliczaną do środków trwałych. Szczególną kwestią związaną ze środkami trwałymi prezentowanymi w sprawozdaniu finansowym jest problem klasyfikacji leasingu. Jednostka określa kryteria klasyfikowania umów leasingowych, w których może występować zarówno jako korzystający, jak i finansujący. Klasyfikacja wskazuje bowiem, kiedy w sprawozdaniu z sytuacji finansowej prezentowane są z jednej strony środki otrzymane w leasing (finansowy), z drugiej zaś przekazane innym podmiotom do użytkowania na mocy umowy leasingu operacyjnego. Od przyjętych zasad klasyfikowania transakcji leasingowych zależy więc zakres aktywów prezentowanych w sprawozdaniu z sytuacji finansowej.

Drugim ważnym obszarem ujawnień w informacji dodatkowej jest amortyzacja. Po pierwsze podmiot gospodarczy przedstawia przyjęte przez siebie metody umarzania środków trwałych oraz okresy ich ekonomicznej użyteczności (lub zastosowane stawki amortyzacyjne). Odnośnie do amortyzacji jednostka przedstawia również zasady ustalania wielkości szacunkowych, które mają wpływ na wysokość dokonywanych odpisów (okres użytkowania, wartość rezydualna). Ma też obowiązek opisać rodzaje i skutki dokonanych zmian wielkości szacunkowych. Są to dane związane z weryfikacją wielkości, takich jak szacunkowe koszty demontażu, które na mocy par. 16 MSR 16 zostały zaliczone do wartości początkowej środka, a także wielkości wpływające na wysokość ustalanych kwot amortyzacji, czyli wartość rezydualna i okresy użytkowania oraz, jeśli istnieją ku temu uzasadnione okoliczności, zmiana metody amortyzacji.

W szerokim zakresie w informacji dodatkowej prezentowane są zasady dotyczące wyceny środków trwałych na dzień bilansowy. Dotyczy to kwestii związanych zarówno z metodologią ustalania odpisów z tytułu utraty wartości, jak i z wybranym przez jednostkę modelem wyceny bilansowej. W ramach opisu przyjętej przez jednostkę polityki rachunkowości należy przedstawić zasady szacowania odpisów z tytułu utraty wartości środków trwałych. Wiąże się to z koniecznością, wynikającą z MSR 1, ujawnienia informacji na temat subiektywnych ocen dokonywanych przez kierownictwo jednostki.

Drugą grupę danych przedstawianych w informacji dodatkowej stanowią noty uzupełniające do poszczególnych składników sprawozdania finansowego. W pierwszej kolejności są zawsze przedstawiane te kategorie, które dotyczą sprawozdania z sytuacji finansowej. Jako informacje dodatkowe do tego elementu raportu należy przedstawić, dla każdej grupy środków trwałych, dane dotyczące ich wartości początkowej oraz skumulowanej wartości umorzenia i odpisów z tytułu utraty wartości na początek i koniec okresu. Jest to szczególnie istotna informacja, ponieważ zgodnie z MSR 1 podmiot gospodarczy nie ma obowiązku przedstawiania w sprawozdaniu z sytuacji finansowej szczegółowych danych o grupach rodzajowych kontrolowanych środków trwałych.

MSR 16 wskazuje na konieczność ujawniania informacji dotyczących środków trwałych, co do których istnieją ograniczenia w zakresie tytułu prawnego, a także dane związane z faktem zastawienia rzeczowych aktywów trwałych. Oprócz tego jednostka może, dla lepszego zaspokojenia potrzeb informacyjnych użytkowników, prezentować dane o środkach trwałych całkowicie umorzonych, ale jeszcze wykorzystywanych, o środkach nieumorzonych, ale czasowo niewykorzystywanych, oraz o tych, odnośnie do których podjęto decyzje o wycofaniu z użytkowania, a które nie zostały zakwalifikowane do grupy przeznaczonych do sprzedaży. Zgodnie z MSR 17 leasingobiorcy ujawniają wartość bilansową netto każdej leasingowanej grupy aktywów na podstawie umowy leasingu finansowego, wskazując tym samym, jaka grupa środków prezentowanych w sprawozdaniu z sytuacji finansowej nie jest ich prawną własnością. W przypadku środków trwałych wykorzystywanych na podstawie umów leasingu operacyjnego informacja dodatkowa jest jedynym źródłem danych na ich temat.

W informacji dodatkowej muszą być zawarte również dane dotyczące skutków i zasad zastosowania modelu wartości przeszacowanej. Jednostka ma obowiązek przedstawienia informacji dotyczących daty, na którą zostało przeprowadzone przeszacowanie, oraz sposobu, według którego ono się odbyło. Istotne w tym przypadku jest, czy wartości, do których przeszacowano środki trwałe, zostały ustalone przez rzeczoznawcę oraz jakie metody i założenia zostały przyjęte do szacowania wartości godziwych wycenianych pozycji. Jednostki mają obowiązek zaprezentować, jakie wartości przyjęto za wartość godziwą, czy były to kwoty pochodzące z aktywnego rynku, czy za punkt odniesienia przyjęto ostatnio zawarte transakcje czy też zastosowano inne techniki wyceny, które w tym miejscu należy objaśnić. Jednostka jest dodatkowo zobligowana do prezentowania informacji o nadwyżce z przeszacowania, zmianach w jej wartości, które nastąpiły w ciągu okresu, i o ograniczeniu w jej rozdysponowaniu na rzecz właścicieli. W przypadku stosowania modelu wartości przeszacowanej jednostki mają również obowiązek prezentowania informacji o wartościach, jakie reprezentowałyby poszczególne grupy środków trwałych, gdyby ich wycena prowadzona była w modelu kosztu historycznego. Odwrotnie – jeśli przyjętym modelem wyceny jest model kosztu, to w sytuacji gdy wartość księgowa różni się istotnie od aktualnej wartości godziwej, jednostka powinna tę ostatnią ujawnić w notach uzupełniających.

Ujawnieniu podlegają też informacje o środkach trwałych przeznaczonych do zbycia zgodnie z MSSF 5. Muszą być ujawnione takie dane, jak opis składnika, który został przeznaczony do zbycia, oraz opis faktów i okoliczności, które doprowadziły do oczekiwanego zbycia, oczekiwany sposób i terminy tego zbycia.

W notach objaśniających rozszerzeniu podlegają też informacje prezentowane w sprawozdaniu z całkowitych dochodów. Przedmiotem obligatoryjnej prezentacji jest również kwota rocznej amortyzacji, która została ujęta w księgach rachunkowych. W informacji dodatkowej należy ją podać z podziałem na dwie pozycje, a mianowicie na kwotę, która została uwzględniona w rachunku zysków i strat, oraz tę, która

wpłynęła na zwiększenie wartości środków trwałych (rzeczowych aktywów trwałych).

Jako dane uzupełniające przedstawia się także wynikowe skutki obrotu środkami trwałymi, przede wszystkim wynikające z ich sprzedaży. Należy jednak zaznaczyć, że zarówno w przypadku amortyzacji, jak i zysku czy straty ze zbycia, dane mogą być prezentowane łącznie dla środków trwałych oraz wartości niematerialnych.

W notach objaśniających, zgodnie z MSR 16 oraz przede wszystkim MSR 36, należy zamieścić wszelkie kluczowe informacje na temat dokonanych lub odwróconych w okresie odpisów z tytułu utraty wartości. Zgodnie z zaleceniami MSR 16 jednostka musi przedstawić dane dotyczące wysokości odpisów lub ich korekt zaprezentowane w rachunku zysków i strat. Wynika z tego konieczność przedstawienia globalnej informacji o odpisach. Znacznie bardziej szczegółowe informacje wymagane są przez MSR 36. Muszą one być zaprezentowane w przekroju poszczególnych grup aktywów, odnośnie do których dokonano odpisu lub jego korekty, wraz ze wskazaniem sposobu odniesienia odpisu – do wyniku finansowego lub jako korektę kapitału własnego. Standard wymaga ujawnienia, w jakiej pozycji rachunku zysków i strat odpis lub jego odwrócenie zostały ujęte. Jest to o tyle istotne, że MSR 1 nie nakłada na podmioty obowiązku, by odpisy z tytułu utraty wartości były prezentowane w odrębnej pozycji. Oprócz danych wartościowych należy przedstawić również dane opisowe związane z tym zagadnieniem. Przede wszystkim jednostki muszą zaprezentować, dla każdego odpisu o istotnej wartości, okoliczności, które były przyczyną ujęcia lub odwrócenia odpisu z tytułu utraty wartości. W przypadku środków trwałych, ze względu na, z jednej strony, różnorodność czynników, które mogą powodować utratę wartości, a z drugiej ze względu na wartości charakteryzujące te aktywa odpisy aktualizujące mogą mieć często istotną, z punktu widzenia rachunku zysków i strat, wartość. Należy również przedstawić poziom ustalenia wartości odzyskiwanej, przyjętej za podstawę dokonania odpisu, wskazać, czy była to wartość godziwa czy wartość użytkowa. W przypadku wykorzystania wartości godziwej niezbędne jest zamieszczenie informacji o podstawie jej ustalania, w szczególności czy była ona szacowana z uwzględnieniem informacji pochodzących z aktywnego rynku. W przypadku gdy wartością odzyskiwaną była wartość użytkowa, ujawnieniu podlega informacja o przyjętej stopie procentowej wykorzystywanej do ustalenia wartości bieżącej przyszłych przepływów spodziewanych przez jednostkę z dalszego wykorzystania środka trwałego.

## 5. Informacje o środkach trwałych w sprawozdaniach finansowych polskich spółek giełdowych

Dla celów niniejszego artykułu analizie poddane zostały 22 losowo wybrane sprawozdania finansowe polskich spółek giełdowych. Analizowane były trzy obszary ujawnień: informacje dotyczące stosowanej polityki rachunkowości, dane zawarte w

sprawozdaniu z całkowitych dochodów i w sprawozdaniu z sytuacji finansowej oraz informacje uzupełniające do tych dwóch elementów sprawozdania.

Prezentowane przez jednostki założenia polityki rachunkowości w zakresie uznawania i wyceny środków trwałych były we wszystkich sprawozdaniach bardzo zbliżone. W zdecydowanej większości podmioty prezentowały stwierdzenia właściwie wprost zaczerpnięte z poszczególnych standardów, głównie z MSR 16, ale również z MSR 36 i MSR 17. Nie były podawane właściwie żadne konkretne rozwiązania, nie były interpretowane kwestie istotności, np. części składowych przy identyfikowaniu środków trwałych czy też przy klasyfikowaniu leasingu. Podobnie nie były przedstawiane konkretne rozwiązania stosowane przez podmiot dotyczące aktywowania kosztów finansowania zewnętrznego (np. przyjęta przez podmiot zasada definiowania aktywów dostosowywanych). Większość jednostek, których sprawozdania były analizowane, nie podawała granicy istotności dotyczącej najniższej wartości przypisywanej środkom trwałym, choć nie wydaje się prawdopodobne, żeby jedynymi kryteriami było przeznaczenie i okres ekonomicznej użyteczności. Ogólnikowo przedstawiane były informacje o wielkościach szacunkowych, głównie wartości rezydualnej. Tylko jedna spółka podała, w jakim przypadku pomija się wartość rezydualną jako nieistotną. Uszczegółowieniu podlegała zawsze stosowana metoda amortyzacji (w badanych spółkach była to metoda liniowa) oraz okresy ekonomicznej użyteczności. Te ostatnie były podawane dla poszczególnych grup rodzajowych środków, jako określone przedziały. Jednostki podawały też zawsze przyjęty model wyceny bilansowej, z tym że zawsze był to model kosztu historycznego. Spółki zazwyczaj (choć nie w każdym przypadku) przedstawiały zasady, które stosują do ustalania odpisów z tytułu utraty wartości. Opis ten był dłuższym lub krótszym wyciągiem z MSR 36, nie dało się zaobserwować żadnego indywidualnego podejścia do sprawy.

Analizując dane zawarte w sprawozdaniu z sytuacji finansowej oraz w sprawozdaniu z całkowitych dochodów (ściśle rzecz biorąc, w rachunku zysków i strat), można zauważyć, że zdecydowana większość podmiotów ograniczyła się do przedstawienia jedynie wymaganych przez MSR 1 danych. Tylko dwa sprawozdania zawierały szczegółowe dane o rodzajach środków trwałych oraz w rachunku zysków odrębną pozycję, w której zaprezentowano skutki zbycia aktywów niefinansowych.

Szczegółowych danych o wartości i rodzajach środków trwałych dostarczały noty objaśniające. W każdym sprawozdaniu zamieszczone były obligatoryjne dane szczegółowe o rodzajach i zmianach w stanie środków trwałych. Stopień szczegółowości tych informacji był jednak różny. W niektórych sprawozdaniach przedstawiane były jedynie zbiorcze informacje o zwiększeniach i zmniejszeniach, w innych (większości) informacje szczegółowe o tytułach /przyczynach zmian. Dodatkowo niektóre sprawozdania oprócz informacji o strukturze rodzajowej zawierały dane o strukturze własności środków prezentowanych w sprawozdaniu z sytuacji finansowej. Również wszystkie raporty zawierały dane o środkach trwałych o ograniczonej możliwości dysponowania.

W notach uzupełniających do rachunku zysku i strat zwykle podawane były informacje łącznie dla środków trwałych i wartości niematerialnych. Danymi uzupełniającymi do rachunku zysków i strat były zawsze informacje dotyczące kwot amortyzacji, przy czym zwykle była ona podawana wspólnie dla środków trwałych oraz wartości niematerialnych. W wielu wypadkach jednostki przedstawiały dane o amortyzacji w rozbiciu na produkty i miejsca powstawania kosztów. W notach objaśniających przedstawiane były też skutki zbycia aktywów niefinansowych (zysk/strata), choć najczęściej bez podziału na środki trwałe i wartości niematerialne. W sposób bardzo lapidarny przedstawiane były problemy związane z odpisami z tytułu utraty wartości. Nie były one zazwyczaj prezentowane jako osobna kategoria kosztów (lub przychodów w przypadku odwrócenia). Zdarzało się, że nawet wtedy, gdy były one widoczne w zestawieniach przedstawiających kwoty brutto i netto środków trwałych, nie przedstawiano szczegółowych informacji na temat ich ustalania. Tylko dwie spółki zamieściły szczegółowe dane, które były brane pod uwagę przy przeprowadzaniu testów na utratę wartości.

W przypadku nielicznych spółek podane były informacje o planowanych w przyszłości nakładach na zakup lub wytworzenie środków trwałych.

## 6. Podsumowanie

Sprawozdanie finansowe musi zawierać kompletne informacje na temat środków trwałych, ich struktury, wartości, zasad wyceny. Regulacje przyjęte w MSSF dotyczące prezentacji danych w sprawozdaniu finansowym powodują, że traktowane jako podstawowe elementy raporty, sprawozdanie z sytuacji finansowej i sprawozdanie z całkowitych dochodów prezentują bardzo syntetyczną informację dotyczącą tych aktywów i skutków ich wyceny. W sprawozdaniu z sytuacji finansowej zwykle prezentowana jest łączna wartość kontrolowanych przez podmiot środków, w sprawozdaniu z całkowitych dochodów, jeśli rachunek zysków i strat nie jest sporządzany metodą porównawczą, może nie być wyodrębniana żadna informacja dotycząca wyceny czy obrotu środkami trwałymi. Wyjątkiem jest sytuacja, gdy podmiot dokonuje przeszacowań środków trwałych – wówczas dane te są prezentowane jako inne całkowite dochody. Formalnie jednak dotyczyć one mogą zarówno środków trwałych, jak i wartości niematerialnych. Z tego powodu podstawowym źródłem danych o środkach trwałych jest informacja dodatkowa. W niej prezentowane są zarówno zasady wyceny tej grupy aktywów, jak i przyczyny zmian w stanie. Prezentacja zasad wyceny jest w przypadku środków trwałych szczególnie istotna, ponieważ MSSF dają podmiotom dużą dowolność zarówno w kwestii wyceny bilansowej, jak i amortyzacji. Znajomość tych zasad jest niezbędna do prawidłowej oceny sytuacji majątkowej i finansowej podmiotu. Analiza losowo wybranych sprawozdań spółek giełdowych z branży niefinansowej pozwala zauważyć, że wszystkie zawierają wymagane przez MSSF informacje dotyczące środków trwałych, choć szczegółowość prezentowanych informacji jest zróżnicowana.

## Literatura

Alexander D., Britton A., Jorissen A. [2009], *International Financial Reporting and Analysis*, Fourth Edition, Cengage Learning EMEA.

Czubakowska K. [2007], *Usunięcie z bilansu oraz ujawnianie informacji*, [w:] *MSR 16 Rzeczowe aktywa trwałe*, red. K. Winiarska, Difin, Warszawa.

Elliott B., Elliott J. [2009], *Financial Accounting and Reporting*, 13th Edition, FT Prentice Hall.

Kuzior A. [2011], *Rzeczowe aktywa trwałe*, [w:] *Rachunkowość finansowa z uwzględnieniem MSSF*, red. Z. Messner, J. Pfaff, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa.

Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (2011), SKwP, Warszawa.

Serdyński R., Szaruga K., Dziedzia M. [2009], *Operacje gospodarcze w praktyce księgowej*, ODDK, Gdańsk.

## PRESENTATION OF EFFECTS OF TANGIBLE ASSETS MEASUREMENT AND THEIR DERECOGNITION IN FINANCIAL STATEMENT PREPARED ACCORDING TO IFRS

**Summary:** The article shows the rules and the range of presentation in the financial statement of information concerning tangible assets. Categories which must be presented in the statement of financial position and in the statement of comprehensive income , under the rules of IAS 1, are described. Attention is paid to a very narrow range of obligatory recognitions. The areas of disclosures in additional notes are depicted. The necessity of accounting policy revelation and additional information to statement of financial position and in statement of comprehensive income are emphasized. The conclusions from financial statements analysis are presented. The analysis was prepared taking into consideration the content of information about tangible assets. All companies met the conditions demanded by IFRS although some entities were more particular in supplying the information than others.

**Keywords:** fixed assets, financial statement, information disclosure, additional notes.