

**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](http://www.ibuk.pl), [www.ebscohost.com](http://www.ebscohost.com),

The Central and Eastern European Online Library [www.ceeol.com](http://www.ceeol.com),

a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon

[http://kangur.uek.krakow.pl/bazy\\_ae/bazekon/nowy/index.php](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](http://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

<b>Wstęp</b> .....	9
<b>Melania Bąk:</b> Środki trwałe i ich zużycie w cyklu życia produktu.....	13
<b>Renata Biadacz:</b> Ujęcie środków trwałych przy zastosowaniu MSR/MSSF po raz pierwszy .....	28
<b>Jolanta Chluska:</b> Środki trwałe w procesach przekształceń samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej .....	39
<b>Waldemar Gos, Stanisław Hońko:</b> Remont a ulepszenie środków trwałych – podejście bilansowe i podatkowe .....	48
<b>Stanisław Hońko, Przemysław Mućko:</b> Zasady (polityka) rachunkowości w zakresie rzeczowych aktywów trwałych na podstawie sprawozdań finansowych emitentów papierów wartościowych z sektora „Handel detaliczny” .....	59
<b>Małgorzata Kamieniecka:</b> Wycena środków trwałych w wartości przeszacowanej według MSSF i ustawy o rachunkowości – rzetelny obraz czy źródło możliwych manipulacji?.....	70
<b>Anna Kasperowicz:</b> Warunki kontroli środków trwałych.....	82
<b>Joanna Koczar:</b> Rosyjskie prawo bilansowe a identyfikacja, pomiar i wycena środków trwałych.....	92
<b>Tomasz Kondraszuk:</b> Problemy wyceny wybranych grup środków trwałych w rolnictwie .....	108
<b>Iwona Kumor, Lucyna Poniatowska:</b> Aktualizacja wyceny środków trwałych do wartości godziwej .....	118
<b>Anna Kuzior:</b> Prezentacja skutków wyceny i zmian w stanie środków trwałych w sprawozdaniu finansowym sporządzonym według MSSF .....	127
<b>Renata Kwiatkowska:</b> Prawnobilansowe zasady ujęcia i wyceny nieruchomości obciążonych prawami użytkowania w ramach umów timeshare .....	138
<b>Irina A. Lukyanova:</b> Białoruskie standardy rachunkowości środków trwałych na drodze transformacji do MSSF: aspekt stosowany .....	147
<b>Aleksandra Łakomiak:</b> Kompletność środków trwałych.....	159
<b>Ewa Wanda Maruszevska:</b> Wycena środków trwałych w aspekcie profesjonalizmu osób świadczących usługi rachunkowości.....	177
<b>Alicja Mazur:</b> Alternatywne modele wyceny bilansowej środków trwałych a jakość informacji sprawozdawczej .....	186
<b>Edward Pielichaty:</b> Nieruchomości inwestycyjne – wycena i przekwalifikowanie w świetle prawa bilansowego.....	199
<b>Jolanta Rubik:</b> Wybrane problemy identyfikacji i wyceny kosztów środków trwałych w budowie.....	209

<b>Bożena Rudnicka:</b> Problemy wyceny środków trwałych w jednostkach budżetowych .....	218
<b>Adrian Ryba:</b> Utrata wartości środków trwałych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej – artykuł dyskusyjny	230
<b>Aleksandra Sulik-Górecka:</b> Krytyczna analiza tendencji w zakresie regulacji rachunkowości dotyczących aktualizacji wyceny operacyjnych aktywów trwałych.....	246
<b>Marzena Tatarska:</b> Wycena początkowa środków trwałych – aspekty podatkowe i bilansowe .....	256
<b>Tatiana Verezubova:</b> Problemy wyceny i ewidencji środków trwałych u białoruskich ubezpieczycieli.....	265
<b>Vita Zariņa, Anna Medne, Iveta Strēle:</b> Klasyfikacja i wycena środków trwałych na Łotwie .....	273
<b>Paweł Zieniuk:</b> Amortyzacja środków trwałych jako narzędzie optymalizacji podatkowej przedsiębiorstwa.....	283
<b>Joanna Zuchewicz:</b> Ulepszenia w obcych środkach trwałych w ujęciu rachunkowym i podatkowym.....	292
<b>Katarzyna Żuk:</b> Środki trwałe w polskim i białoruskim prawie bilansowym	304

## Summaries

<b>Melania Bąk:</b> Fixed assets and their consumption in a product life cycle .....	27
<b>Renata Biadacz:</b> Entering fixed assets in the accounting ledger while applying IFRS for the first time .....	38
<b>Jolanta Chluska:</b> Fixed assets in the processes of the transformation of the independent health care units.....	47
<b>Waldemar Gos, Stanisław Hońko:</b> Repair or improvement of fixed assets – accounting and tax approach .....	58
<b>Stanisław Hońko, Przemysław Mućko:</b> Accounting policies for property, plant and equipment in financial reports of the issuers of securities in the „Retail” sector.....	69
<b>Małgorzata Kamieniecka:</b> Valuation of fixed assets at revalued amount in IFRS and Polish accounting act – fair view or potential source of manipulation? .....	81
<b>Anna Kasperowicz:</b> Fixed assets terms of control .....	91
<b>Joanna Koczar:</b> Russian balance law and identification, measurement and valuation of fixed assets.....	107
<b>Tomasz Kondraszuk:</b> Determining the current value of fixed assets and economic calculation in agriculture .....	117
<b>Iwona Kumor, Lucyna Poniatowska:</b> Revaluation of fixed tangible assets to fair value .....	126

<b>Anna Kuzior:</b> Presentation of effects of tangible assets measurement and their derecognition in financial statement prepared according to IFRS .....	137
<b>Renata Kwiatkowska:</b> Recognition and measurement in the accounts of the property burdened with rights to use the timeshare.....	146
<b>Irina A. Lukyanova:</b> Belarus standards of fixed assets accounting on the way of transformation into IFRS. Applied aspects .....	158
<b>Aleksandra Łakomiak:</b> Completeness of fixed assets .....	176
<b>Ewa Wanda Maruszewska:</b> Valuation of fixed assets and accountants' professionalism .....	185
<b>Alicja Mazur:</b> Alternative fixed assets measurement models and the information quality of the financial statements .....	198
<b>Edward Pielichaty:</b> Investment properties – measurement and reclassification in the light of accounting law .....	208
<b>Jolanta Rubik:</b> Selected problems of identification and costs valuation of assets under construction .....	217
<b>Bożena Rudnicka:</b> Problems with valuation of fixed assets in budget entities .....	229
<b>Adrian Ryba:</b> Impairment loss for tangible fixed assets in accordance with international financial reporting standards – disputable article .....	245
<b>Aleksandra Sulik-Górecka:</b> Critical analysis of trends in accounting regulations concerning fixed asset upward revaluation .....	255
<b>Marzena Tatarska:</b> The initial valuation of fixed assets, tax and balance aspects.....	264
<b>Tatiana Verezubova:</b> Problems of the assessment and the accounting of fixed assets at Belarussian insurers.....	272
<b>Vita Zariņa, Anna Medne, Iveta Strēle:</b> Classification and valuation of fixed tangible assets in Latvia.....	282
<b>Paweł Zieniuk:</b> Depreciation of fixed assets as a tool for tax optimization in enterprises .....	291
<b>Joanna Zuchewicz:</b> Improvements in external assets from the perspective of accounting and tax presentation.....	303
<b>Katarzyna Żuk:</b> Fixed assets in Polish and Belarussian balance law .....	311

**Aleksandra Sulik-Górecka**

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach

---

## KRYTYCZNA ANALIZA TENDENCJI W ZAKRESIE REGULACJI RACHUNKOWOŚCI DOTYCZĄCYCH AKTUALIZACJI WYCENY OPERACYJNYCH AKTYWÓW TRWAŁYCH

---

**Streszczenie:** Na szczegółowe regulacje prawne dotyczące rzeczowych aktywów trwałych oraz stosowanie konkretnych modeli księgowych wpływ mają uwarunkowania historycznie. Pomimo powszechnych na świecie tendencji do ujednociania i harmonizacji zasad rachunkowości nie ma jednolitego stanowiska w zakresie możliwości przeszacowywania wartości środków trwałych oraz wymogów prezentacyjnych w sprawozdaniu finansowym. Wpływa to negatywnie na porównywalność sprawozdań finansowych, zwłaszcza w obrębie wielonarodowych grup kapitałowych, posiadających jednostki zależne w różnych krajach. Wyraźna jest jednak tendencja do dominacji rozwiązań przyjętych przez MSR/MSSF.

**Słowa kluczowe:** operacyjne aktywa trwałe, wycena, przeszacowanie, MSR/MSSF, US GAAP.

### 1. Wstęp

Jednostki gospodarcze zobowiązane są do stosowania regulacji w zakresie rachunkowości nie tylko w odniesieniu do bieżącej ewidencji zdarzeń gospodarczych, ale przede wszystkim dokonując wyceny składników majątku na potrzeby obligacyjnej sprawozdawczości. Różnice w regulacjach rachunkowości w odniesieniu do stosowania różnych modeli wyceny operacyjnych aktywów trwałych są podstawą do dyskusji m.in. w zakresie aktualizacji wartości rzeczowych aktywów trwałych. Problem badawczy niniejszego opracowania stanowią w szczególności konsekwencje sprawozdawcze różnic w regulacjach prawnych dotyczące możliwości przeszacowywania wartości rzeczowych aktywów trwałych w górę. Celem opracowania jest analiza przyjętych rozwiązań w ustawodawstwie polskim, europejskim i amerykańskim, a także ocena kierunku zmian w analizowanych regulacjach w zakresie przeszacowań wartości operacyjnych aktywów trwałych. Zastosowane narzędzia badawcze obejmują w szczególności analizę aktów prawnych oraz dostępnej literatury przedmiotu, zarówno polskiej, jak i anglojęzycznej.

## 2. Operacyjne aktywa trwałe jako podmiot analizy w świetle ustawy o rachunkowości, MSR/MSSF oraz US GAAP

Do operacyjnych aktywów trwałych zalicza się wykorzystywane w toku zwykłej działalności operacyjnej wartości niematerialne i prawne, środki trwałe oraz środki trwałe w budowie. Rzeczowe aktywa trwałe obejmują, zgodnie z MSR 16, głównie środki trwałe utrzymywane przez jednostkę gospodarczą w celu ich wykorzystywania w procesie produkcyjnym lub przy dostawach towarów i świadczeniu usług, którym towarzyszy oczekiwanie, że będą wykorzystywane przez czas dłuższy niż jeden okres [MSR i MSSF 2011, par. 6]. Zgodnie z par. 7 warunkiem ujęcia rzeczowego aktywa trwałego jako składnika aktywów jest prawdopodobieństwo, że jednostka gospodarcza uzyska przyszłe korzyści ekonomiczne związane z tym składnikiem oraz że cenę nabycia lub koszt wytworzenia składników aktywów można wycenić w wiarygodny sposób. Ze standardu dotyczącego rzeczowych aktywów trwałych wykluczono aktywa biologiczne związane z działalnością rolniczą, które są przedmiotem MSR 41, prawa do zasobów naturalnych oraz prawa do poszukiwania i wydobywania nieodnawialnych zasobów naturalnych.

Pomimo że w US GAAP (*Generally Accepted Accounting Principles*) nie zamieszczono podobnej szczegółowej definicji rzeczowych aktywów trwałych, wyróżniono dwie cechy, którymi rzeczowe aktywa trwałe powinny się charakteryzować:

- są one pozyskiwane dla działalności operacyjnej i pośrednio wykorzystywane do generowania strumieni przychodów; są więc utrzymywane na własny użytek, a nie do sprzedaży;
- wiąże się z nimi długi okres użytkowania [Turyńska 2003, s. 197].

Według US GAAP wszystkie składniki aktywów (zatem również rzeczowe aktywa trwałe) powinny charakteryzować się trzema następującymi cechami:

- istnieje zdolność składnika aktywów do samodzielnego, lub w kombinacji z innymi składnikami brania udziału, bezpośrednio lub pośrednio, w osiągnięciu przyszłych wpływów gotówkowych netto,
- podmiot gospodarczy osiąga określone korzyści sam lub kontroluje dostęp innych jednostek do tych korzyści,
- transakcja lub inne zdarzenie, dające podmiotowi prawo do kontrolowania osiągniętych korzyści, miały już miejsce [Statement... 2000, par. 25–26].

Oczekiwane cechy składników aktywów zawarte w US GAAP są określone bardziej precyzyjnie niż w MSR/MSSF, przede wszystkim wyeksponowano w nich wpływ aktywów, które podmiot pozyskał w przeszłości, na jego przyszłe przepływy pieniężne netto; stanowi to typową cechę rachunkowości amerykańskiej.

Należy zauważyć, że ani w MSR/MSSF, ani w US GAAP nie zawarto klasyfikacji rzeczowych składników trwałych ani minimum informacji wymaganych z punktu widzenia bilansu jednostki. W MSR 16 wymieniono jedynie przykłady odrębnych grup środków trwałych. W US GAAP używane są natomiast pojęcia „nieruchomości, zakłady i wyposażenie techniczne” (*property, plant and equipment*), ale nie są

definiowane. Są to stanowiska odmienne od polskich regulacji rachunkowości, gdzie wprost wymieniono, że do środków trwałych zalicza się m.in.: nieruchomości, maszyny, urządzenia, środki transportu, ulepszenia w obcych środkach trwałych, inwentarz żywy<sup>1</sup> [Ustawa o rachunkowości, art. 3 ust. 15]. Zgodnie z ustawą o rachunkowości przez środki trwałe rozumie się „rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki”. Należy zauważyć, że różnicujący od „środków trwałych w budowie” warunek kompletności oraz szczegółowo określony czas ekonomicznej użyteczności to cechy pomijane w MSR/MSSF i w US GAAP.

W odniesieniu do identyfikowania składników wartości niematerialnych koniecznymi wymogami według MSR 38 są możliwość zidentyfikowania takiego składnika<sup>2</sup>, sprawowanie nad nim kontroli i istnienie przyszłych korzyści ekonomicznych [MSR i MSSF 2011]. Regulacje amerykańskie (APB nr 17, ARB nr 43) w tym zakresie nie odbiegają od regulacji europejskich [Turyna 2003, s. 210]. Zgodnie z polskim prawem bilansowym wartości niematerialne i prawne to nabyte przez jednostkę, zaliczane do aktywów trwałych, prawa majątkowe nadające się do gospodarczego wykorzystywania, o okresie użyteczności dłuższym niż rok i przewidziane na potrzeby własne jednostki.

### **3. Wpływ historycznie uwarunkowanych koncepcji rachunkowości na regulacje prawne w zakresie przeszacowań aktywów trwałych**

Wpływ na szczegółowe regulacje prawne dotyczące rzeczowych aktywów trwałych i wartości niematerialnych i prawnych w zakresie stosowania konkretnych modeli księgowych mają uwarunkowania historyczne. Na świecie w ewolucyjny sposób ukształtowały się dwie odmienne filozofie rachunkowości. Wyróżnia się bowiem rachunkowość typu kontynentalnego (dotyczy to Europy jako kontynentu) oraz rachunkowość anglosaską. Do pierwszej grupy zalicza się Niemcy, Francję, Austrię, Belgię, Hiszpanię, Włochy, Szwajcarię, Polskę, Czechy, Węgry, kraje bałtyckie oraz poza Europą – Japonię. Natomiast druga grupa obejmuje Wielką Brytanię, Stany Zjednoczone Ameryki Północnej, Kanadę, Australię, Nową Zelandię, a także Holandię.

---

<sup>1</sup> W praktyce stosowana jest powszechnie Klasyfikacja Środków Trwałych – usystematyzowany zbiór obiektów majątku trwałego, służący m.in. do celów ewidencyjnych, ustalania stawek odpisów amortyzacyjnych oraz badań statystycznych.

<sup>2</sup> Zgodnie z US GAAP (Accounting Research Bulletin, ARB nr 43) wartości niematerialne dzielone są na dwie grupy: 1. składniki ograniczone rozmaitymi uwarunkowaniami prawnymi, czasowymi, wynikającymi z umów, porozumień lub ze swojej natury; 2. składniki nieograniczone żadnymi uwarunkowaniami, także czasowymi, np. wartość firmy, znaki firmowe, utajnione technologie listy odbiorców. Por. [FASB Original Pronouncements... 2000, vol. II, s. 1247; SFAS (Statement of Financial Accounting Concepts) nr 107, par. 3].



W literaturze stawiana jest często teza, że Międzynarodowe Standardy Rachunkowości i Sprawozdawczości Finansowej zorientowane są na rachunkowość kontynentalną, gdzie dominują postawa konserwatywna, zasada ostrożności, stabilność obrotu gospodarczego oraz zasada nadrzędności prawa nad faktami. Z kolei US GAAP wspierają rachunkowość typu anglosaskiego, w której prawdziwy i wierny wizerunek firmy to nadrzędny cel rachunkowości. Dominuje tu orientacja na rynek kapitałowy i inwestorów oraz przewaga treści nad formą.

Zarówno w założeniach koncepcyjnych US GAAP, jak i MSR/MSSF obecne jest założenie o prawdziwym i wiernym wizerunku finansowym, jaki powinien się znaleźć w sprawozdaniu finansowym. Jednakże w teorii rachunkowości powstały dwa odmienne modele koncepcyjne nadrzędnego celu sprawozdania finansowego: teoria transakcyjna oraz teoria wartości. Zgodnie z teorią transakcyjną tworzony wizerunek finansowy obejmuje tylko transakcje zrealizowane z zachowaniem zasady współmierności kosztów i przychodów oraz ostrożnej wyceny. Nacisk położony jest na prezentację osiągniętej rentowności, a wycena kategorii bilansowych ma znaczenie drugorzędne, dlatego aktywa wyceniane są często według wartości rezydualnej. Podstawowe znaczenie ma rachunek zysków i strat.

Z kolei w teorii wartości za podstawowe źródło informacji dla inwestorów uznaje się prawidłową wartość kapitału własnego (aktywów netto) na dzień bilansowy. Bilans sporządzony zgodnie z zasadą wyższości treści nad formą, oparty na wycenach na podstawie wartości godziwej, ma w teorii wartości największe znaczenie.

MSR/MSSF skłaniają się w swoich założeniach do teorii wartości, podczas gdy US GAAP bliższe są teorii transakcyjnej.

Regulacje prawne dotyczące możliwości przeszacowywania wartości aktywów trwałych są kształtowane przez determinanty historyczne. Już w latach 30. XX wieku działalność prof. W. Patona<sup>3</sup> w Amerykańskim Stowarzyszeniu Rachunkowości zorientowana była na wyeliminowanie zamieszania spowodowanego dowolnością procedur mających na celu przeszacowanie wartości aktywów stosownie do zmian cen rynkowych. Efektem tych prac była Deklaracja Podstawowej Teorii Rachunkowości z 1966 r., w której sformułowano fundamentalny priorytet potrzeb informacyjnych użytkowników, wiodący w US GAAP do dnia dzisiejszego. Przesłanki teoretyczne oraz uwarunkowania historyczne wpłynęły niewątpliwie na fakt, że na dziś w regulacjach amerykańskich nie dopuszczono możliwości dokonywania przeszacowań wartości aktywów trwałych do góry [Work Plan... 2011, s. 25]. Zgodnie z US GAAP (ASC Topic 360) po początkowej wycenie pozycji aktywów trwałych na dzień bilansowy wykazuje się ją według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia pomniejszonego o skumulowaną amortyzację oraz skumulowane odpisy aktualizujące z tytułu trwałej utraty wartości. Podejście takie jest przyjęte w MSR/MSSF. Jednakże w tym systemie rachunkowości istnieje również możliwość przeszacowywania

<sup>3</sup> Wiliam Andrew Paton był założycielem Amerykańskiego Stowarzyszenia Rachunkowości w 1916 r. oraz autorem takich publikacji, jak: *Principles of Accounting* (1918), *Accounting Theory* (1922), *Advanced Accounting* (1941).

aktywów trwałych do wartości godziwej, przewyższającej na dzień bilansowy wartość księgową<sup>4</sup>. Przeszacowań takich dokonują podmioty, które w swojej polityce rachunkowości wybrały alternatywny model wyceny aktywów, zgodnie z którym składnik aktywów wycenia się na dzień bilansowy w wartości przeszacowanej stanowiącej wartość godziwą aktywów na dzień przeszacowania, pomniejszonej o kwotę późniejszej zakumulowanej amortyzacji i późniejszych zakumulowanych odpisów aktualizujących z tytułu straty wartości. Zgodnie z par. 29 MSR 16 przeszacowanie powinno być dokonywane regularnie w zależności od charakteru zasobu. Przy częstych zmianach wartości godziwej przeszacowania należy dokonywać co roku, gdy wartości godziwa aktywów zmienia się rzadziej – aktualizacji dokonuje się raz na trzy–pięć lat. Trzeba uwzględnić par. 34 nakazujący przeszacowywać całą grupę zasobów, do których należy wyceniany składnik aktywów<sup>5</sup>. Wartość godziwą rzeczowych aktywów trwałych stanowi najczęściej ich wartość rynkowa ustalana na podstawie opinii rzeczoznawców.

Należy zauważyć, że skutki przeszacowywania wartości aktywów trwałych do wartości godziwej odnoszone są bezpośrednio na kapitał własny (kapitał rezerwowany z aktualizacji wyceny). Wynikowe oddziaływanie ma charakter pośredni – poprzez amortyzację. W odniesieniu do wartości niematerialnych i prawnych międzynarodowe standardy rachunkowości (MSR 38) uzależniają przeszacowywanie wartości niematerialnych i prawnych od istnienia aktywnego rynku na dany składnik tych aktywów. Co do zasady, jeżeli składnik wartości niematerialnych nie może zostać przeszacowany, ponieważ nie istnieje aktywny rynek na ten składnik aktywów, należy wykazywać go w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia pomniejszonym o zakumulowaną amortyzację i łączną kwotę odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości.

#### **4. Możliwości aktualizacji wartości operacyjnych aktywów trwałych na gruncie prawa polskiego**

W polskiej ustawie o rachunkowości dopuszczono możliwość dokonywania przeszacowań w górę (art. 31 ust. 4), jednakże tylko na podstawie odrębnych przepisów określonych przez Ministra Finansów. Dotychczas dokonywano tego jedynie na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z 20 stycznia 1995 r. w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a także aktualizacji wyceny środków trwałych (DzU 1995, nr 7, poz. 34, ze zm.). Aktualizację wyceny środków trwałych w Polsce przeprowadza się wówczas, kiedy wskaźnik wzrostu cen nakładów inwestycyjnych ogłoszony przez Prezesa GUS w okresie trzech kwartałów roku poprzedzającego rok podatkowy w stosunku do analogiczne-

<sup>4</sup> MSR 16 po raz pierwszy opracowano w marcu 1982 r. Kolejne zmiany wprowadzono w 1993, 1998, 2003 oraz 2009 r.

<sup>5</sup> Zmiana obowiązująca od stycznia 2005 r.

go okresu roku ubiegłego przekroczy 10 proc. Tryb i terminy aktualizacji środków trwałych określa Minister Finansów w drodze rozporządzenia [Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, art. 15 ust. 5; Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, art. 22 ust. 1].

Należy więc stwierdzić, że w polskich regulacjach model przeszacowania wartości aktywów trwałych według MSR właściwie nie istnieje. Kwestia ta dotyczy tylko emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do publicznego obrotu na regulowanych rynkach państw członkowskich, na których zgodnie z Rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Unii Europejskiej nałożono obowiązek stosowania Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (MSR) przy sporządzaniu skonsolidowanych sprawozdań finansowych<sup>6</sup>, począwszy od roku obrotowego rozpoczynającego się w 2005 r.<sup>7</sup> Każdy podmiot, sporządzający po raz pierwszy sprawozdanie według MSR, powinien zweryfikować wartość posiadanego przez siebie majątku trwałego ujętą w księgach i odpowiednio ją skorygować do takiego poziomu, jaki byłby ustalony, gdyby MSR były stosowane od zawsze, czyli od dnia nabycia najstarszego składnika majątku. Podmiot może zatem skorzystać z możliwości wyceny w wartości godziwej (MSSF 16), pozwala to bowiem na:

- uniknięcie wielu trudnych lub wręcz niemożliwych do oszacowania korekt dotyczących przeszłości,
- poprawę jakości sprawozdań finansowych sporządzonych według MSR,
- zapewnienie stabilnego punktu wyjścia dla przyszłych sprawozdań,
- wydzielenie z obiektów komponentów (np. silnik maszyny, samochód i silnik), agregację, scalanie obiektów w jedną całość,
- stosowanie wyceny wybiórczo,
- urealnienie wartości majątku w przypadku, gdy nadal użytkowany majątek jest w całości umorzony lub jego wartość historyczna wykazana w księgach znacznie odbiega od aktualnych cen rynkowych [Pawlak 2006].

Takie rozwiązanie może być kosztowne, wymaga odpowiedniego czasu oraz potencjalny wzrost wartości środków trwałych podmiotu może obniżyć przyszłe zyski ze względu na wyższy koszt amortyzacji.

Jeżeli jednostka wybrała zastosowanie wartości godziwej, wartości wynikającej z aktualizacji wyceny albo wartości ustalonej w następstwie określonego zdarzenia do pozycji rzeczowego majątku trwałego lub pozycji aktywów stanowiących war-

---

<sup>6</sup> Nowelizacja ustawy o rachunkowości z sierpnia 2004 r. wprowadziła również prawo decydowania o formie sprawozdawczości finansowej w zakresie własnych sprawozdań jednostkowych oraz sprawozdań spółek wchodzących w skład ich grup kapitałowych. Prawo to przysługuje też mającym siedzibę w Polsce spółkom zależnym jednostek dominujących, których papiery wartościowe są dopuszczone do publicznego obrotu w UE. Decyzję w tej sprawie powinien podjąć organ zatwierdzający, czyli walne zgromadzenie akcjonariuszy.

<sup>7</sup> Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości opracowała wskazówki dla firm przyjmujących standardy po raz pierwszy, w formie publikacji standardu MSSF 1 – „Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy” w czerwcu 2003 roku.

tość niematerialną, ma obowiązek ujawnić następujące informacje w swym pierwszym sprawozdaniu finansowym MSSF:

- łączną sumę takich wartości godziwych; oraz
- łączną kwotę korekt wartości bilansowych wykazanych w myśl poprzednio stosowanych zasad rachunkowości [Deloitte&Touche, 2005].

Co do wymogów prezentacyjnych, zakres danych ujawnionych w odniesieniu do rzeczowego majątku trwałego przyjęty w MSR jest znacznie szerszy w porównaniu z ustawą o rachunkowości, wymaga podania wielu informacji dotyczących pozycji wycenianych w wartości przeszacowanej, m.in. takich jak:

- data przeszacowania,
- informacja o powołaniu rzeczoznawcy,
- metody i istotne założenia przyjęte przy szacowaniu wartości godziwej,
- stopień, w jakim wartość godziwa została ustalona bezpośrednio na podstawie cen pochodzących z aktywnego rynku lub cen przyjętych w ostatnich transakcjach przeprowadzonych na zasadach rynkowych, bądź została oszacowana za pomocą innych technik,
- wartość bilansowa każdej przeszacowanej grupy rzeczowego majątku trwałego, jaka figurowałaby w sprawozdaniu finansowym przy zastosowaniu wyceny zgodnie z modelem kosztu,
- nadwyżka z przeszacowania (z podaniem jej zmian w okresie oraz ograniczeń dotyczących podziału między udziałowców).

## **5. Światowe tendencje do stosowania modelu wartości godziwej do wyceny operacyjnych aktywów trwałych – wnioski**

Choć koncepcja modelu wyceny według wartości godziwej wydaje się oczywista dla takich kategorii, jak notowane na aktywnym rynku instrumenty finansowe czy nieruchomości inwestycyjne, dla kategorii rzeczowych aktywów trwałych nie zawsze jest prosta do zastosowania w praktyce. W rzeczywistości występują specyficzne sytuacje, w których wycena według wartości godziwej jest konieczna do zachowania warunku rzetelnego odzwierciedlenia wartości aktywów w sprawozdaniu finansowym. W Polsce wiele jednostek gospodarczych działa na bazie dawnych państwowych przedsiębiorstw, dlatego wycena wartości godziwej przejętych nieruchomości i urządzeń była warunkiem rzetelnego przedstawienia majątku w sprawozdaniach finansowych, począwszy od roku 2005. Jednostki dysponujące w miarę nowym majątkiem produkcyjnym raczej nie widzą konieczności stosowania modelu wartości godziwej do wyceny rzeczowych aktywów trwałych, nawet jeśli mają taką możliwość.

W innych krajach europejskich, które obligatoryjnie stosują rozporządzenie Unii Europejskiej nakładające obowiązek stosowania Międzynarodowych Standardów Rachunkowości przy sporządzaniu skonsolidowanych sprawozdań finansowych od roku obrotowego rozpoczynającego się w 2005, też występują różnice w stosunku

do krajowych regulacji w zakresie możliwości stosowania modelu wartości godziwej dla rzeczowych aktywów operacyjnych. Spółki brytyjskie powszechnie stosowały dla aktywów trwałych model wyceny w wartości godziwej, wydawać by się więc mogło, że regulacje MSR/MSSF zostaną wdrożone w tym zakresie bez większych problemów. Według UK GAAP (FRS 15 Tangible Fixed Assets) pełnego przeszacowania do wartości godziwej nieruchomości dokonuje się raz na pięć lat, natomiast na trzeci rok od pełnego przeszacowania dokonuje się przeszacowania przejściowego, chyba że wystąpią przesłanki wywołujące zmianę wartości aktywów, wówczas można dokonać przeszacowania częściowej. W praktyce spółki przyzwyczajone są do stosowania szczególnych terminów wymaganych przez FRS 15, a zgodnie z MSR 16 przeszacowania wartości bieżącej aktywów trwałych należy dokonywać tak często, aby odzwierciedlała ona wartość godziwą. W odniesieniu do nieruchomości, zakładów i wyposażenia wycena powinna być przeprowadzana corocznie. Ponadto brytyjskie spółki nie były dotychczas zobowiązane do dokonywania wyceny przez niezależnych rzeczoznawców, podczas gdy MSR/MSSF tego wymagają [Eden 2008].

Wycena rzeczowych aktywów trwałych według modelu wartości godziwej powszechna jest również w krajowych regulacjach rachunkowości w Australii (AASB 1010 Accounting for Revaluations of Non-Current Assets) [Cotter, Richardson 2002], gdzie już od 70. obserwuje się odejście od konserwatywnej koncepcji kosztu historycznego w wycenie aktywów. Australijskie regulacje zezwalają na dokonywanie przeszacowań wartości rzeczowych aktywów trwałych zarówno przez zarządzających przedsiębiorstwem, jak i przez niezależnych rzeczoznawców, oraz nie wymagają corocznego ustalania wartości godziwej, w czym wykazują podobieństwa do uregulowań brytyjskich.

Z powyższego wynika, że pomimo powszechnych na świecie tendencji do ujednolicenia i harmonizacji zasad rachunkowości, nie ma jednolitego stanowiska w zakresie wyceny środków trwałych oraz wymogów prezentacyjnych w sprawozdaniu finansowym. Wpływa to negatywnie na porównywalność sprawozdań finansowych zwłaszcza w obrębie wielonarodowych grup kapitałowych, posiadających jednostki zależne w różnych krajach. Wyraźna jest jednak tendencja do dominacji rozwiązań przyjętych przez MSR/MSSF. Obecnie MSSF są obowiązkową lub dopuszczalną podstawą sprawozdawczości finansowej w około 100 krajach, w tym 27 krajach Unii Europejskiej [Radawicka 2009].

W świetle przytoczonych faktów należałoby zatem sformułować zasadnicze pytanie odnośnie do kierunku zmian polskiej ustawy o rachunkowości – czy ewentualna nowelizacja powinna dopuszczać możliwość wyceny operacyjnych aktywów trwałych według modelu wartości godziwej? Wydaje się, że odpowiedź powinna być twierdząca. Chcąc pozostać w kręgu MSSF, należy konsekwentnie wprowadzać rozwiązania gwarantujące spójność polskiego prawa z regulacjami MSSF/MSSF.

Od dawna prowadzone są również prace zmierzające do harmonizacji US GAAP i MSR/MSSF. W roku 2002 na spotkaniu w Norwalk, w stanie Connecticut, IASB i Rada Standardów Rachunkowości Finansowej (FASB) zgodziły się na zharmonizowanie działań i prac nad usuwaniem różnic pomiędzy MSSF a amerykańskimi standardami US GAAP. W lutym 2006 FASB i IASB ogłosiły Memorandum Zrozumienia zawierające program tematów, na bazie których obie organizacje będą czynić starania, aby osiągnąć zbieżność w 2008 r. Potwierdzeniem dominacji MSSF było wprowadzenie możliwości stosowania MSSF przez zagranicznych emitentów papierów wartościowych notowanych na amerykańskich giełdach. Dla sprawozdań finansowych obejmujących rok obrotowy kończący się po 15 listopada 2007 r. zniesiono obowiązek publikacji dodatkowego uzgodnienia na podstawie US GAAP. W 2008 r. Security and Exchange Commission dopuściła spółki do raportowania według MSSF od 2010 r. oraz zaproponowała, że do 2014 r. wszystkie amerykańskie przedsiębiorstwa notowane na giełdzie amerykańskiej będą zobowiązane publikować sprawozdania finansowe zgodnie z MSSF [Paik 2009]. Według planu inkorporacji MSSF dla spółek notowanych na giełdzie amerykańskiej opublikowanego 16 listopada 2011 r. [Work Plan... 2011], stanowiącego dalszy etap planu działań z lutego 2010 [Commission Statement... 2010], w którym dokonano kompleksowego porównania MSSF i US GAAP w 28 obszarach, dostosowanie do MSSF przez spółki amerykańskie będzie stanowiło dla nich duże wyzwanie z powodu licznych różnic w regulacjach. Do procesu konwergencji MSSF i GAAP poszczególnych państw przystąpiły również Japonia, Kanada, Chiny, Indie i Rosja.

Wydaje się więc, że proces ujednoczenia regulacji rachunkowości na świecie zmierza do rozpowszechnienia zasad obowiązujących w MSR/MSSF, m.in. w zakresie możliwości stosowania wyceny modelu operacyjnych aktywów trwałych w wartości godziwej.

## Literatura

- Commission Statement in Support of Convergence and Global Accounting Standards, SEC Release No. 33-9109, Feb. 24, 2010.
- Cotter J., Richardson S. [2002], *Reliability of Asset Revaluations: The Impact of Appraiser Independence*, "Review of Accounting Studies", Kluwer Academic Publishers.
- Deloitte&Touche, *Przewodnik po MSSF 1. Zastosowanie MSSF raz pierwszy*, 2005.
- Eden S. [2008], *The devil is in the detail*, „Accounting Magazine”, October.
- FASB Original Pronouncements 2000/2001 Edition, Wiley&Sons, New York 2000, vol. II, s. 1247.
- Międzynarodowe Standardy Rachunkowości i Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, SKwP, 2011.
- Międzynarodowy Standard Rachunkowości 16, Załącznik Rozporządzenia Komisji (WE) nr 2238/2004 z dnia 29 grudnia 2004 zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1725/2003 w sprawie przyjęcia niektórych międzynarodowych standardów rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do MSSF 1.
- Paik G. [2009], *The value relevance of fixed asset revaluation reserves in international accounting*, "International Management Review", vol. 5, no. 2.

- Pawlak M. [2006], *Aktywa trwale w kontekście prawa bilansowego i MSR – analiza porównawcza*, „Doradca Podatnika” nr 23.
- Radawicka E. [2009], *Perspektywy rachunkowości międzynarodowej*, [w:] *Rachunkowość międzynarodowa*, red. K. Winiarska, ODDK, Gdańsk.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 10 grudnia 2010 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (DzU z 2010, nr 242, poz. 1622).
- Statement of Financial Accounting Concepts No 6, par. 25-26, [w:] *FASB Statements of Financial Accounting Concepts, Accounting Standards*, John Willey&Sons, New York 2000.
- SFAS (Statement of Financial Accounting Concepts) nr 107, par. 3.
- Ustawa o rachunkowości dnia 29 września 1994 r. Tekst jednolity z dnia 2 września 2009 r. (DzU z 2009, nr 152, poz. 1223, z późn. zm.).
- Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (DzU z 2000, nr 54, poz. 654, ze zm.).
- Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (DzU z 2000, nr 14, poz. 176, ze zm.).
- Turyńska J. [2003], *Standardy Rachunkowości. MSR – US GAAP – Polskie Ustawodawstwo*, Difin, Warszawa.
- Work Plan for the Consideration of Incorporating International Financial Reporting Standards into the Financial Reporting System for U.S. Issuers, A Securities and Exchange Commission Staff Paper November 16, 2011.

## CRITICAL ANALYSIS OF TRENDS IN ACCOUNTING REGULATIONS CONCERNING FIXED ASSET UPWARD REVALUATION

**Summary:** The detailed regulations concerning fixed assets and application of different accounting models have been determined by historical context. Despite common tendencies of unification and harmonization of accounting regulations, there has been diversified attitude towards fixed assets upward revaluation and financial statement's obligatory disclosures. Such differences have a negative influence on comparability of financial statements, particularly within multinational capital groups. Currently, however, there has been an unequivocal tendency of growing importance of IFRS regulations.

**Keywords:** operations fixed assets, valuation, revaluation, IAS/IFRS, US GAAP.