

## 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 Maruszewska:</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 Koczmar:</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

## Wstęp

Środki trwałe to podstawa każdej działalności, która jeśli nie stanowi elementu warunkującego jej prowadzenia, to z pewnością wpływa na efektywność gospodarowania. To pozycja majątku występująca w każdej jednostce, niezależnie od branży, formy prawnej, struktury właścicielskiej, przyjętych standardów rachunkowości, według których sporządzane są sprawozdania finansowe. Fakt wszechobecności środków trwałych i bogactwo problemów, jakie wiążą się z tą pozycją bilansu, powoduje, że jest ona w centrum uwagi i zainteresowania wielu uczestników rynku: przedsiębiorców, menedżerów, techników i inżynierów, księgowych, finansistów, audytorów, doradców, banków, organów podatkowych, a także naukowców z wielu dziedzin.

Przedsiębiorcy twierdzą, co potwierdzają badania przeprowadzone przez duże firmy audytorskie, że środki trwałe to jeden z obszarów sprawiających najwięcej problemów w praktyce, których rozwiązanie pochłania wiele czasu, a w przypadku szczególnie istotnym dla praktyki, czyli różnic między prawem bilansowym a podatkowym, stanowi największe obciążenie administracyjne. Księgowi zwracają uwagę na złożoność pomiaru i wyceny środków trwałych zarówno początkowej, jak i bilansowej. Doradcy podatkowi widzą w nich pozycję możliwą do wykorzystania przy optymalizacji podatkowej, banki źródło zabezpieczenia kredytu, ale i wielkość, szczególnie w przypadku nieruchomości, której wycena historyczna może się drastycznie różnić od wartości bieżącej, co powoduje, że wiara w wartości wykazane w bilansie jako rzetelne i prawdziwe bywa poważnie zachwiana. Dla jednych środki trwałe to źródło przyszłych dochodów, dla innych zamrożenie środków.

Środki trwałe są przedmiotem wielu regulacji prawnych i obszernej literatury wielu dziedzin – od budownictwa i mechaniki po rachunkowość i podatki. W dwóch ostatnich, w odniesieniu do obowiązującego prawa, chodzi o ustawę o rachunkowości, międzynarodowe standardy sprawozdawczości finansowej (szczególnie Międzynarodowy Standard Rachunkowości 16 „Środki trwałe”) oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i fizycznych, a także ustawę o VAT, do których jest szczególnie bogate orzecznictwo (wydawane w postaci pozycji zbiorczych liczą po kilkaset stron), potwierdzające złożoność problemu.

Nauka rachunkowości nie pozostaje obojętna na problemy związane ze środkami trwałymi. Prowadzone w ośrodkach akademickich badania skutkują wieloma opracowaniami, które nie tylko opisują zjawisko, ale też, diagnozując problemy, wskazują kierunki i możliwości ich rozwiązań.

Waga zagadnień związanych ze wszechstronnym – finansowo-księgowo-podatkowym – spojrzeniem na środki trwałe powoduje, że tematyka ta jest od wielu lat przedmiotem badań naukowych prowadzonych przez pracowników Katedry Ra-

chunkowości Finansowej i Kontroli Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu i wpisuje się w prowadzony od 13 lat cykl badań nad szeroko rozumianymi normami rachunkowości (krajowymi i międzynarodowymi), których wyniki przedstawiane są na corocznych międzynarodowych konferencjach naukowych. Konferencje, zawsze o monotematycznym charakterze, w których biorą udział nie tylko naukowcy, ale także praktycy, są niezwykle cenną platformą dyskusji, wymiany poglądów, szukania kierunków dalszych badań. Kilkakrotnie podczas tych konferencji wypracowano stanowiska, rekomendowane patronom honorowym konferencji, którymi są Przewodnicząca Komitetu Standardów Rachunkowości, Prezes Stowarzyszenia Księgowych w Polsce i Prezes Krajowej Izby Biegłych Rewidentów.

Zaproszenie do udziału w badaniach nad środkami trwałymi, a dokładniej do podzielenia się wynikami z tych badań, skierowano – wzorem lat poprzednich – w listopadzie 2011 r. do wszystkich ośrodków akademickich w kraju oraz do krajów Europy Środkowo-Wschodniej. Temat wzbudził żywe zainteresowanie. Przesłane opracowania, po uzyskaniu pozytywnej opinii recenzentów, zostały ujęte w niniejszym zbiorze i w naszym przekonaniu staną się niezwykle ciekawą kanwą dyskusji podczas obrad konferencji.

Wielu autorów opracowań nie tylko stawia pytania, ale także sugeruje niekonwencjonalne rozwiązania w zakresie wyceny środków trwałych i utraty ich wartości. Pod tym względem na szczególną uwagę zasługuje artykuł Adriana Ryby, w którego tytule autor zastrzega jego dyskusyjny charakter. Kwestionuje w nim poprawność szacowania utraty wartości środków trwałych w oparciu o przyszłe przepływy środków pieniężnych, proponując w zamian szacunek na podstawie wartości początkowej i cech użytkowych środka trwałego. W ciekawy sposób koresponduje z tą tezą opracowanie Aleksandry Sulik-Góreckiej poświęcone krytycznej analizie tendencji w zakresie regulacji rachunkowości dotyczących aktualizacji wyceny operacyjnych aktywów trwałych.

W zbiorze wyróżnia się kilka bloków tematycznych. Pierwszy to problemy skutków przyjętego modelu wyceny środków trwałych (wg wartości historycznej i wartości przeszacowanej) oraz związane z tym kwestie ustalenia wartości początkowej środków trwałych, momentu i wartości przeszacowania. Wyniki badań w tym obszarze przedstawiają m.in. Renata Bładacz, Anna Kuzior oraz Ewa Wanda Maruszewska, zdaniem których pozostawioną przez ustawodawcę swobodę wyceny należy rozpatrywać jako formę zaufania, którym obdarzone zostały osoby świadczące usługi księgowe, co powoduje, że na wycenę trzeba patrzeć także w aspekcie profesjonalizmu księgowych.

Drugi blok zagadnień tematycznych, ściśle związany z poprzednim, to sposób ujawnienia przyjętych przez jednostkę w zasadach (polityce) rachunkowości rozwiązań w zakresie środków trwałych, w sprawozdaniu finansowym oraz możliwość odczytania z tego sprawozdania finansowych (ekonomicznych) skutków tego rozwiązania. Tę tematykę podjęli m.in.: Stanisław Hońko, Przemysław Mućko, Alicja Mazur i Małgorzata Kamieniecka. Ostatnia z wymienionych w tytule swego artyku-

łu stawia prowokujące pytanie: „Wycena środków trwałych w wartości przeszacowanej według MSSF i ustawy o rachunkowości – rzetelny obraz czy źródło możliwych manipulacji?”.

Teza, że punktem wyjścia jest identyfikacja i w konsekwencji kwalifikacja składnika do środków trwałych, znalazła odbicie w rozważaniach Anny Kasperowicz i Aleksandry Łakomiak. Jedna analizuje problem sprawowania kontroli nad składnikiem, co jest warunkiem jego aktywowania, druga – nad rozumieniem jego kompletności w kontekście uznania za obiekt inwentarzowy.

Badania przeprowadzone m.in. przez Jolantę Chluskę, Bożenę Rudnicką, Tomasz Kondraszuka potwierdzają, że mimo stwierdzonego wcześniej uniwersalizmu środków trwałych ta pozycja aktywów powinna być rozpatrywana także w kontekście specyfiki działalności. Oprócz problemów wspólnych występują również szczególne, typowe m.in. dla rolnictwa, służby zdrowia, sfery szeroko rozumianych jednostek finansów publicznych.

Problemy różnic w prawie bilansowym i podatkowym, szczególnie w zakresie ustalenia wartości początkowej środka trwałego, a także zastosowanej amortyzacji, to kolejny blok tematyczny. Piszą o tym m.in.: Waldemar Gos i Stanisław Hońko, Marzena Tatarska, Paweł Zieniuk, Joanna Zuchewicz.

W zbiorze znajdują się też artykuły poświęcone ocenie rozwiązań przyjętych w Rosji, na Białorusi i Łotwie.

Zawarte w niniejszej publikacji artykuły, ze względu na ograniczenia wydawnicze, z pewnością nie wyczerpują problematyki wyceny, ujmowania i prezentacji środków trwałych, ale niewątpliwie stanowią dobrą podstawę do dyskusji i inspirację do dalszych badań.

Jako redaktorzy dziękujemy autorom za ciekawe teksty, w których przedstawili swe przemyślenia i wyniki badań naukowych, recenzentom za wnikliwe opinie i motywujące uwagi, dzięki którym opracowanie zyskało na jakości, uczestnikom konferencji życzymy owocnych obrad, a czytelnikom dobrej, intrygującej i wzbogacającej wiedzę lektury.

Wrocław, sierpień 2012 r.

*Teresa Cebrowska, Waldemar Dotkuś*