

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

Stanisław Hońko, Przemysław Mućko

Uniwersytet Szczeciński

ZASADY (POLITYKA) RACHUNKOWOŚCI W ZAKRESIE RZECZOWYCH AKTYWÓW TRWAŁYCH NA PODSTAWIE SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH EMITENTÓW PAPIERÓW WARTOŚCIOWYCH Z SEKTORA „HANDEL DETALICZNY”

Streszczenie: Celem artykułu jest analiza zasad (polityki) rachunkowości w zakresie rzeczowych aktywów trwałych ujawnianych w sprawozdaniach finansowych emitentów papierów wartościowych z branży „Handel detaliczny”. Na podstawie wymagań MSR 16 i ustawy o rachunkowości przygotowano listę pytań kontrolnych, którą zastosowano przy przeglądzie wybranych sprawozdań finansowych.

Słowa kluczowe: zasady (polityka) rachunkowości, amortyzacja, środki trwałe, wartość przeszacowana.

1. Wstęp

Zasady (polityka) rachunkowości oznaczają konkretne zasady, metody, konwencje, reguły i praktyki stosowane przez jednostkę przy sporządzaniu i prezentacji sprawozdań finansowych [MSR 8, par. 5]. Przymiotnik „konkretne” podkreśla indywidualny charakter polityki rachunkowości, polegający z jednej strony na celowym doborze rozwiązań odpowiadających interesom jednostki, a z drugiej – na prezentacji zasad możliwie najlepiej odzwierciedlających specyfikę przedsiębiorstwa. Potwierdzeniem indywidualnego charakteru zasad (polityki) rachunkowości jest badanie zgodności sprawozdań finansowych z przyjętymi zasadami przez biegłych rewidentów. Powstaje pytanie: Czy zamieszczanie zasad (polityki) rachunkowości w sprawozdaniach finansowych jest jedynie formalnością, czy powinno służyć informowaniu o rozwiązaniach stosowanych przez jednostkę? Autorzy podjęli próbę odpowiedzi na tak postawione pytanie i w tym celu poddali przeglądowi sprawozdania finansowe wybranych spółek giełdowych za rok 2011. Obszar badania został zawężony do zasad (polityki) rachunkowości w zakresie środków trwałych spółek

branży „Handel detaliczny”. Badaniu poddano spółki notowane na warszawskiej Giełdzie Papierów Wartościowych w czerwcu 2012 r.

Celem artykułu jest weryfikacja hipotezy badawczej, że zasady (polityka) rachunkowości w sprawozdaniach finansowych większości badanych jednostek zostały opracowane według takiego samego schematu, a jednostki wybierają zbliżone rozwiązania w zakresie wyceny i prezentacji rzeczowych aktywów trwałych. Na potrzeby artykułu opracowano listę kontrolną pytań, które w ocenie autorów mogą być przydatne użytkownikom sprawozdań finansowych do oceny rozwiązań przyjętych przez emitentów papierów wartościowych. Treść artykułu została podzielona na następujące części:

- zaprezentowanie zakresu ujawnień wynikającego z polskiego prawa bilansowego oraz z Międzynarodowego Standardu Rachunkowości nr 16 „Rzeczowe aktywa trwałe” i przedstawienie listy pytań kontrolnych,
- przegląd sprawozdań finansowych z zastosowaniem listy pytań kontrolnych,
- weryfikacja przyjętej hipotezy i wnioski.

2. Zakres informacji o rzeczowych aktywach trwałych według MSR 16 i polskiego prawa bilansowego

Podstawą większości sprawozdań finansowych spółek notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie są Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR/MSSF). MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe” nakazuje prezentowanie wielu informacji na temat środków trwałych. Ujawnienia te można podzielić na obowiązkowe i fakultatywne, a ich zestawienie ukazują tab. 1.

Pewne wątpliwości może budzić określenie „wartość bilansowa brutto” dotyczące całkowicie zamortyzowanych środków trwałych. Logiczne wydaje się ujawnienie wartości początkowej tych składników, a w wypadku środków trwałych o znacznej wartości ewentualnie ich wartości godziwej. Na uwagę zasługuje ujawnienie informacji w podziale na grupy środków trwałych, do których zgodnie z MSR 16 zalicza się np. [MSR 16, par. 37]: grunty, budynki i budowle, maszyny, statki, samoloty, meble i inne elementy wyposażenia.

Ustawa o rachunkowości, w porównaniu z MSR 16, wymaga bardziej szczegółowej informacji o rzeczowych aktywach trwałych w części liczbowej sprawozdania finansowego. Rzeczowe aktywa trwałe są prezentowane w bilansie w podziale na: środki trwałe w budowie, środki trwałe oraz zaliczki na środki trwałe w budowie. W pozycji A.II.1 Środki trwałe wyodrębniono następujące grupy:

- a) grunty (w tym prawo użytkowania wieczystego gruntu),
- b) budynki, lokale i obiekty inżynierii lądowej i wodnej,
- c) urządzenia techniczne i maszyny,
- d) środki transportu,
- e) inne środki trwałe.

Tabela 1. Obowiązkowe i fakultatywne informacje na temat rzeczowych aktywów trwałych według MSR 16

Obszar	Zakres ujawnień	Podstawa prawna (MSR 16)	Obowiązek ujawnienia
Wycena wstępna	Nakłady na środki trwale w budowie	§74b	Tak
	Kwoty zobowiązań związane z nabyciem (pozyskaniem) rzeczowych aktywów trwałych	§74c	Tak
Amortyzacja	Metody amortyzacji w podziale na grupy rzeczowych aktywów trwałych	§73b	Tak
	Przyjęte okresy użytkowania dla każdej grupy rzeczowych aktywów trwałych	§73c	Tak
	Kwota amortyzacji obciążająca wynik finansowy lub zwiększająca wartość aktywów	§75a	Tak
	Ujawnienie umorzenia na koniec okresu	§75b	Tak
	Informacja o charakterze i skutkach zmian oszacowań , dotyczących w szczególności: <ul style="list-style-type: none"> • wartości końcowej (rezydualnej) środków trwałych • kosztów demontażu, usunięcia oraz renowacji środków trwałych • planowanych okresów amortyzacji • metod amortyzacji 	§76	Tak
Wycena bilansowa	Model wyceny (wartości historycznej albo wartości przeszacowanej) dla każdej grupy rzeczowych aktywów trwałych	§73a	Tak
	Wartość bilansowa oraz umorzenie na początek i na koniec okresu	§73d	Tak
	Uzgodnienie wartości bilansowej na początek i na koniec okresu obejmujące zmiany stanu i zmiany wartości oraz przekwalifikowanie środków trwałych i do innych pozycji	§73e	Tak
	W jednostkach wykazujących rzeczowe aktywa trwałe w wartości przeszacowanej dodatkowo: <ul style="list-style-type: none"> • data przeszacowania • fakt powołania niezależnego rzeczoznawcy • metody i istotne założenia przyjęte przy szacowaniu wartości godziwej • rodzaje danych wejściowych będące podstawą szacowania wartości godziwej (z aktywnego rynku, dane porównawcze, techniki wyceny) • wartość bilansowa przeszacowanych grup środków trwałych ustalana zgodnie z modelem wartości historycznej • kwota nadwyżki z przeszacowania wraz jej zmianami oraz ograniczenia podziału nadwyżki między właścicieli 	§77	Tak
	Wartość bilansowa czasowo nieużywanych środków trwałych	§79a	Nie
	Wartość bilansowa brutto zamortyzowanych rzeczowych aktywów trwałych nadal użytkowanych przez jednostkę	§79b	Nie
	Różnica między wartością godziwą a wartością historyczną przeszacowanych rzeczowych aktywów trwałych	§79c	Nie
Pozostałe	Istnienie ograniczeń dotyczących tytułu prawnego jednostki do rzeczowych aktywów trwałych	§74a	Tak
	Kwoty odszkodowań otrzymanych w związku z utratą wartości rzeczowych aktywów trwałych	§74d	Tak

Źródło: opracowanie własne na podstawie [MSR 16].

Tabela 2. Lista pytań kontrolnych dotyczących zasad (polityki) rachunkowości w zakresie rzeczowych aktywów trwałych

Obszar	Pytanie
Wycena wstępna	Czy jednostka ujawnia kwotę nakładów na środki trwałe w budowie? Czy poza zasadami wynikającymi z przepisów jednostka określa szczególne zasady ustalania wartości początkowej środków trwałych?
Amortyzacja	Jakie metody amortyzacji stosuje jednostka? Czy jednostka stosuje różne metody amortyzacji dla poszczególnych grup środków trwałych? Czy jednostka wskazuje kwotę amortyzacji obciążającą wynik finansowy lub zwiększającą wartość aktywów? Czy jednostka ujawnia informację o istotności wartości końcowej (rezydualnej) środków trwałych? Czy jednostka stosuje dyskonto przy ustalaniu wartości końcowej? Czy jednostka ujawnia informacje na temat zasad wydzielenia komponentów podlegających amortyzacji? Czy jednostka ujawnia informacje na temat planowanego okresu ekonomicznej użyteczności środków trwałych? Czy nastąpiły zmiany metod lub stóp amortyzacji? Czy jednostka określa próg istotności dla amortyzacji jednorazowej?
Wycena bilansowa	Jaki model wyceny środków trwałych stosuje jednostka (wartości historycznej/wartości przeszacowanej/mieszanej)? Jakie grupy środków trwałych są wyceniane w wartości przeszacowanej? Czy jednostka ujawnia wartość bilansową oraz umorzenie na początek i na koniec okresu w poszczególnych grupach? Czy jednostka ujawnia (fakultatywne): <ul style="list-style-type: none"> • wartość bilansową czasowo nieużywanych środków trwałych? • wartość bilansową brutto zamortyzowanych rzeczowych aktywów trwałych nadal użytkowanych przez jednostkę? • różnicę między wartością godziwą a wartością historyczną przeszacowanych rzeczowych aktywów trwałych?
Dodatkowe ujawnienia w jednostkach stosujących model wartości przeszacowanej	Czy jednostka ujawnia, kto, kiedy i według jakich metod dokonywał wyceny? Czy jednostka ujawnia, jakie dane wejściowe były podstawą ustalania wartości godziwej? Czy ujawniono wartość historyczną przeszacowanych grup środków trwałych? Czy ujawniono kwotę nadwyżki z przeszacowania oraz zasady jej rozliczania (jednorazowo czy sukcesywnie)?
Inne	Istnienie ograniczeń dotyczących tytułu prawnego jednostki do rzeczowych aktywów trwałych Kwoty odszkodowań otrzymanych w związku z utratą wartości rzeczowych aktywów trwałych

Źródło: opracowanie własne.

Informacje na temat rzeczowych aktywów trwałych w opisowej części sprawozdania finansowego sporządzanego według ustawy o rachunkowości ograniczają się do:

- opisu przyjętych zasad (polityki) rachunkowości dotyczących rzeczowych aktywów trwałych, w tym metod wyceny aktywów i pasywów (także amortyzacji),
- szczegółowego przedstawienia zmian wartości grup rodzajowych środków trwałych,
- informacji o wartości gruntów użytkowanych wieczysto,
- podania wysokości i wyjaśnienia przyczyn odpisów aktualizujących wartość środków trwałych,
- ujawnienia kosztu wytworzenia środków trwałych w budowie.

Na podstawie przedstawionego zakresu ujawnień na temat rzeczowych aktywów trwałych sporządzono listę pytań kontrolnych, będących podstawą analizy zasad (polityki) rachunkowości badanych jednostek (tab. 2).

Lista pytań kontrolnych ukazana w tab. 2 została wykorzystana do analizy zasad (polityki) rachunkowości spółek notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie z branży „Handel detaliczny”.

3. Przegląd zasad (polityki) rachunkowości rzeczowych aktywów trwałych w sprawozdaniach finansowych spółek branży „Handel detaliczny”

Przeglądowi poddano 22 sprawozdania finansowe emitentów papierów wartościowych zaliczonych do branży „Handel detaliczny”. Dobór próby był celowy i jest uzasadniony istotnym udziałem rzeczowych aktywów trwałych w sumie bilansowej. Informacje o sprawozdaniach finansowych poddanych przeglądowi zawiera tab. 3.

Przegląd zasad (polityki) spółek z zastosowaniem listy pytań kontrolnych został ukazany w tab. 4.

Jak wspomniano we wstępie, zasady (polityka) rachunkowości z założenia stanowią udokumentowanie indywidualnych rozwiązań wariantowych, dopuszczanych przez prawo bilansowe. Z tabeli 4 wynika jednak, że większość jednostek zdecydowała się na przyjęcie typowych rozwiązań, które można uznać za najmniej skomplikowane i zapewniające względną zgodność z rozwiązaniami podatkowymi. Wnioski z przeglądu są następujące:

- wszystkie jednostki amortyzują środki trwałe metodą liniową. Jedynie w spółce EKO deklaruje się stosowanie „w uzasadnionych przypadkach” innych metod, ale spółka nie odnosi się do tego stwierdzenia w innych częściach sprawozdania finansowego. Konsekwencją stosowania jednej metody amortyzacji jest brak zróżnicowania metod w odniesieniu do różnych grup rzeczowych aktywów trwałych. Wydaje się, że popularność metody liniowej nie wynika z zamiaru odzwierciedlenia utraty wartości w okresie ekonomicznej użyteczności środków trwałych, ale raczej z zapewnienia względnej zgodności z prawem podatkowym;

Tabela 3. Zestawienie spółek branży „Handel detaliczny” notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie w dniu 1 czerwca 2012 r. (w tys. zł)

Lp.	Nazwa spółki	Skrót	Podstawa sporządzenia sprawozdania	Rok obrotowy	Sprawozdanie jednostkowe/skonsolidowane	Suma aktywów na koniec roku obrotowego	Wartość bilansowa rzeczowych aktywów trwałych	Udział %
1	ALMA	ALM	MSSF	2011	skons.	757 999	284 488	37,53
2	BOMI	BMI	MSSF	2011	skons.	1 111 491	231 247	20,81
3	CCC	CCC	MSSF	2011	skons.	965 613	337 894	34,99
4	CCENERGY	CCE	UOR	1.04.2010-31.03.2011	jednostkowe	559 988	520 718	92,99
5	EKO	EKO	MSSF	2011	skons.	579 523	189 879	32,76
6	EMPERIA	EMP	MSSF	2011	skons.	1 903 545	361 850	19,01
7	EUROCASH	EUR	MSSF	2011	skons.	4 578 579	420 181	9,18
8	EUROMARK	EMK	MSSF	1.03.2010- 31.08.2011	skons.	114 726	17 239	15,03
9	EUROTEL	ETL	MSSF	2011	skons.	54 788	2 994	5,46
10	GINOROSI	GRI	MSSF	2011	skons.	142 385	34 850	24,48
11	INTERSPL	IPO	UOR	2011	jednostkowe	167 001	83 355	49,91
12	KOMPUTRON	KOM	MSSF	1.04.2010-31.03.2011	skons.	328 204	31 348	9,55
13	LPP	LPP	MSSF	2011	skons.	1 613 868	447 725	27,74
14	MEWA	MEW	MSSF	2011	skons.	18 900	5 899	31,21
15	MONNARI	MON	MSSF	2011	skons.	101 473	17 552	17,30
16	NFIEMF	EMF	MSSF	2011	skons.	2 707 972	562 833	20,78
17	OPONEO.PL	OPN	MSSF	2011	skons.	108 366	20 823	19,22
18	PRIMAMODA	PMA	MSSF	2011	jednostkowe	34 684	9 399	27,10
19	REDAN	RDN	MSSF	2011	skons.	187 595	30 580	16,30
20	SOLAR	SOL	MSSF	2011	skons.	139 089	16 766	12,05
21	TELL	TEL	MSSF	2011	skons.	144 731	5 059	3,50
22	VISTULA	VST	MSSF	2011	skons.	642 905	63 171	9,83
Razem						16 963 425	3 695 850	21,79

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań finansowych zamieszczanych na stronach internetowych emitentów.

Tabela 4. Wyniki przeglądu sprawozdań finansowych w zakresie rzeczowych aktywów trwałych

Skrót	Czy jednostka ujawnia kwotę nakładów na środki trwałe w budowie?	Czy poza zasadami wynikającymi z przepisów jednostka określa szczególne zasady ustalania wartości początkowej środków trwałych?	Jakie metody amortyzacji stosuje jednostka?	Czy jednostka stosuje różne metody amortyzacji dla poszczególnych grup środków trwałych?	Czy jednostka wskazuje kwotę amortyzacji obciążającą wynik finansowy lub zwiększającą wartość aktywów?	Czy jednostka ujawnia informację o istotnej wartości końcowej (rezydualnej) środków trwałych?
ALM	tak	nie	liniowa	nie	tak	nie
BMI	tak	nie	liniowa	nie	nie	nie
CCC	tak	nie	liniowa	nie	tak	nie
CCE	tak	nie	liniowa	nie	nie	nie dotyczy
EKO	tak	nie	liniowa ^{a)}	tak, w „uzasadnionych przypadkach”	tak	nie
EMP	tak	nie	liniowa	nie	tak	nie
EUR	tak	nie	liniowa	nie	nie	nie
EMK	tak	nie	liniowa	nie	nie	nie
ETL	tak	nie	liniowa	nie	nie	nie
GRI	tak	nie	liniowa	nie	nie	nie
IPO	tak	nie	liniowa	nie	nie	nie dotyczy
KOM	tak	nie	liniowa	nie	nie	nie
LPP	tak	nie	liniowa	nie	tak	nie
MEW	tak	nie	liniowa	nie	tak	nie
MON	tak	tak ^{b)}	liniowa	nie	nie	brak informacji liczbowej ^{c)}
EMF	tak	nie	liniowa	nie	nie	nie
OPN	tak	nie	liniowa	nie	nie	nie
PMA	tak	nie	liniowa	nie	tak	nie
RDN	tak	nie	liniowa	nie	tak	nie
SOL	tak	nie	liniowa	nie	nie	nie
TEL	tak	nie	liniowa	nie	nie	nie
VST	tak	nie	liniowa	nie	nie	nie

^{a)} W uzasadnionych przypadkach stosuje się również inne metody amortyzacji rzeczowych aktywów trwałych; ^{b)} Wskazuje się, że koszty ogólne/administracyjne są włączone jako nakład na środek trwały, jeżeli można je przyporządkować bezpośrednio; ^{c)} Wskazuje się, że jest ona ustalana dla samochodów i nakładów na salony sprzedaży grup środków trwałych, takich jak samochody oraz wartość nakładów na salony sprzedaży.

Tabela 4, cd.

Skrót	Czy jednostka ujawnia informacje na temat planowanego okresu ekonomicznej użyteczności środków trwałych?	Czy jednostka określa próg istotności dla amortyzacji jednorodowej?	Jaki model wyceny środków trwałych stosuje jednostka (wartości historycznej/ przeliczeniowej/ mieszanej ^{a)} ?	Czy jednostka prezentuje wartość bilansową brutto zamortyzowanych rzeczowych aktywów trwałych nadal użytkowanych przez jednostkę?	Istnienie ograniczeń dotyczących tytułu prawnego jednostki do rzeczowych aktywów trwałych	Kwoty odszkodowań otrzymanych w związku z utratą wartości rzeczowych aktywów trwałych
ALM	tak (przedziały dla 2 grup)	brak informacji	mieszany	tak	nie	nie
BMI	tak, przedziały dla 5 grup	brak informacji	wartości historycznej	nie	nie	nie
CCC	tak, przedziały dla 4 grup	brak informacji	wartości historycznej	nie	nie	nie
CCE	tak, przedziały dla 4 grup	tak, 3500 zł	wartości historycznej	nie	tak	nie
EKO	tak, przedziały dla 4 grup	nie	wartości historycznej	nie	nie	nie
EMP	tak, przedziały dla 5 grup, nakłady na obce środki trwałe – z uwzględnieniem okresu najmu	tak ^{b)}	wartości historycznej	nie	nie	nie
EUR	tak, przedziały dla 5 grup	nie	wartości historycznej	nie	nie	nie
EMK	tak, przedziały dla 2 grup	nie	mieszany	nie	nie	nie
ETL	tak, przedziały dla 4 grup	nie	wartości historycznej	nie	nie	nie
GRI	tak, przedziały dla 6 grup	nie	wartości historycznej	nie	nie	nie
IPO	tak, przedziały dla 5 grup	tak, 3500 zł	wartości historycznej	nie	tak	nie
KOM	tak, przedziały dla 4 grup	nie	wartości historycznej ^{c)}	nie	tak	nie
LPP	tak, przedziały dla 4 grup	tak, 3500 zł	wartości historycznej	nie	tak	tak
MEW	tak, przedziały dla 4 grup ^{d)}	nie	wartości przeliczeniowej	nie	nie	nie
MON	tak, przedziały dla 10 grup	nie	wartości historycznej	nie	tak	nie
EMF	tak, przedziały dla 5 grup	nie	wartości historycznej	nie	nie	nie
OPN	tak, przedziały dla 5 grup	tak, 3500 zł	wartości historycznej	nie	nie	nie
PMA	tak, przedziały dla 5 grup	nie	wartości historycznej	nie	nie	nie
RDN	tak, przedziały dla 4 grup	nie	wartości historycznej	nie	nie	nie
SOL	tak, przedziały dla 5 grup	nie	wartości historycznej	nie	nie	nie
TEL	tak, przedziały dla 4 grup	nie	wartości historycznej	nie	nie	nie
VST	tak, przedziały dla 4 grup	nie	wartości historycznej	nie	tak	nie

^{a)} Pojęcie „model mieszany” nie wynika z MSR 16. Zostało wprowadzone na potrzeby artykułu i oznacza wycenę niektórych grup środków trwałych w wartości historycznej, a innych w wartości przeliczeniowej; ^{b)} Spółka ujawnia, że są to kwoty: 1000 zł i 3500 zł (ale różnych aktywów). Spółka wydziela aktywa „sumarycznie nieistotne”, np. zespoły komputerowe; ^{c)} Sprawozdanie zawiera również niejednoznaczny zapis: „Po początkowym ujęciu rzeczowe aktywa trwałe, z wyjątkiem gruntów, wykazywane są według ceny nabycia lub Koszu wytworzenia pomniejszonych o umorzenie oraz odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości”; ^{d)} Występuje niezgodność między stopą amortyzacji a jej okresem (np. środki transportu: stopa amortyzacji: 9,98% – 14,51%, przy okresie amortyzacji: do 5 lat).

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań finansowych zamieszczonych na stronach internetowych emitentów.

- spółki prezentują założony okres ekonomicznej użyteczności w przedziałach odpowiadających grupom poszczególnych środków trwałych. Należy dodać, że przedziały te są dość pojemne i pozwalają jednostkom na znaczną swobodę. Na przykład w wypadku budynków przyjmuje się, że okres ich ekonomicznej użyteczności wynosi od 10 do 40 lat (spółka CCC). Interesujące jest, że zazwyczaj w podanych przedziałach mieszczą się okresy wynikające z przepisów podatkowych;
- jednostki stosujące MSR/MSSF w większości przypadków nie określają poziomu istotności uprawniającego do zastosowania jednorazowej amortyzacji oraz nie określają precyzyjnie momentu rozpoczęcia amortyzacji. Ograniczają się jedynie do zamieszczenia fragmentu MSR 16, uprawniającego do rozpoczęcia amortyzacji, gdy środek trwały jest gotowy do użytkowania. Nie wiadomo zatem, czy amortyzacja rozpoczyna się w momencie przyjęcia środka trwałego do użytkowania, czy – jak wynika z prawa podatkowego – od następnego miesiąca;
- wszystkie jednostki deklarują okresową weryfikację metod i stawek amortyzacji, jednak w żadnym sprawozdaniu finansowym poddanym przeglądowi nie podano informacji o wpływie zmiany poziom aktywów i wyniku finansowego;
- żadna z jednostek nie ujawnia kwotowego prognozy przesądzającego o wydzieleniu komponentów o różnym okresie ekonomicznej użyteczności. Na uwagę zasługuje zapis w zasadach (polityce) rachunkowości spółki Komputronik, w którym wskazuje się, że częścią składową są koszty generalnych remontów oraz istotne części zamienne i wyposażenie;
- w sprawozdaniach finansowych nie wykazuje się grup rzeczowych aktywów trwałych, w których na wartość podlegającą amortyzacji wpływa ich wartość końcowa. Wyjątkiem jest Grupa Monnari, stwierdzająca, że jest ona ustalana dla samochodów i nakładów na salony sprzedaży;
- wszystkie jednostki ujawniają kwoty nakładów na środki trwałe w budowie oraz zmiany wartości w poszczególnych grupach środków trwałych;
- wiele jednostek nie ujawnia wszystkich informacji wymaganych przez MSR 16;
- żadna z jednostek nie określa wartości bilansowej czasowo nieużywanych środków trwałych;
- większość jednostek wycenia rzeczowe aktywa trwałe w wartości historycznej. Jedynie trzy badane podmioty (Alma, Euromark i Mewa) zdecydowały się na zastosowanie modelu mieszanego lub modelu wartości przeszacowanej. Zestawienie dodatkowych informacji w jednostkach wyceniających rzeczowe aktywa trwałe w wartości przeszacowanej zawiera tab. 5.

Z zestawienia ujętego w tab. 5 wynika, że każda jednostka zastosowała odmienne zasady ustalania wartości godziwej rzeczowych aktywów trwałych. Jest to szczególnie widoczne w wypadku budynków, które w jednostkach z tej samej branży zostały wycenione albo na podstawie danych o transakcjach rynkowych, albo metodą

Tabela 5. Dodatkowe ujawnienia w sprawozdaniach finansowych jednostek wyceniających rzeczowe aktywa trwałe w wartości przeszacowanej

Skrót	Jakie grupy środków trwałych są wyceniane w wartości przeszacowanej?	Kto, kiedy i według jakich metod dokonywał wyceny?	Jakie dane wejściowe były podstawą ustalania wartości godziwej?	Czy ujawniono wartość historyczną przeszacowanych grup środków trwałych?	Czy ujawniono kwotę nadwyżki z przeszacowania oraz zasady jej rozliczania (jednorazowo czy sukcesywnie)?	Czy ujawniono różnicę między wartością godziwą a wartością historyczną przeszacowanych rzeczowych aktywów trwałych?
ALM	nieruchomości	niezależny rzeczoznawca ^{a)}	grunty – wartość z aktywnego rynku, budynki – metoda dochodowa	nie	tak, sukcesywnie	tak
EMK	grunty, budynki i budowle	niezależny rzeczoznawca ^{b)} 31.11.2011	wartości rynkowe ^{c)}	tak	nie	tak
MEW	wszystkie	brak informacji	brak informacji	brak informacji	brak informacji	nie

^{a)} Nie rzadziej niż co 5 lat. Spółka odwołuje się do par. 31 MSR 16; ^{b)} Grupa podaje nazwę podmiotu dokonującego wyceny (Kancelaria Nieruchomości W. Spychalskiej); ^{c)} Grupa deklaruje, że wycena nastąpiła zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Wyceny, w oparciu o transakcje zawarte w niedalekiej przeszłości na warunkach rynkowych, w odniesieniu do nieruchomości takiego samego rodzaju.

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań finansowych zamieszczanych na stronach internetowych emitentów.

dochodową. Należy dodać, że ani w jednym, ani w drugim przypadku nie podano założeń związanych z wyceną, np. stóp dyskontowych w metodzie dochodowej. Na uwagę zasługuje zupełny brak informacji na temat zasad ustalania wartości godziwej w grupie Mewa.

4. Podsumowanie

Prawo bilansowe dopuszcza szereg rozwiązań wariantowych dotyczących rzeczowych aktywów trwałych, których dobór powinien odpowiadać specyfice jednostki i zamierzeniom kierownictwa. Można odnieść wrażenie, że w rzeczywistości jednostki nie kierują się tymi założeniami, ale decydują się na najprostsze rozwiązania, których zastosowanie nie powoduje rozbieżności z prawem podatkowym. Odrębną kwestią jest sposób prezentacji informacji w sprawozdaniach finansowych, w których albo dosłownie powiela się fragmenty standardów, albo stosuje się szablon oparty na wzorcowych sprawozdaniach finansowych według MSR/MSSF¹. Przegląd sprawozdań finansowych z zastosowaniem listy kontrolnej w opinii autorów upoważnia do pozytywnej weryfikacji hipotezy przyjętej we wstępie. Autorzy postulują

¹ Wzorcowe sprawozdania finansowe są zamieszczane na stronach internetowych audytorów, np. Wzorcowe Skonsolidowane Sprawozdanie Finansowe 2011 według MSSF, Deloitte, luty 2012.

indywidualne podejście do zasad (polityki) rachunkowości, pozwalające na uzyskanie informacji o szczególnych rozwiązaniach wyróżniających jednostkę na tle innych z tej samej branży.

Literatura

Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 8 „Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów”, IFRS, SKwP, Londyn–Warszawa 2011, część A.

Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”, IFRS, SKwP, Londyn–Warszawa 2011, część A.

Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości (DzU z 2009, nr 152, poz. 1223 ze zm.).

Sprawozdania finansowe spółek z sektora „Handel detaliczny” dostępne na stronach internetowych jednostek.

ACCOUNTING POLICIES FOR PROPERTY, PLANT AND EQUIPMENT IN FINANCIAL REPORTS OF THE ISSUERS OF SECURITIES IN THE „RETAIL” SECTOR

Summary: This article aims to analyze the policies of property, plant and equipment disclosed in the financial statements of issuers of securities of “Retail” industry. According to the requirements of IAS 16 and the Polish accounting law the authors prepared a checklist that was used in the review of selected financial statements.

Keywords: accounting policy, amortization, fixe assets, revaluated amount.