

**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

**Anna Kasperowicz**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

---

## WARUNKI KONTROLI ŚRODKÓW TRWAŁYCH

---

**Streszczenie:** W opracowaniu podjęto próbę zdefiniowania kontroli w aspekcie kwalifikowania nabywanych aktywów, w szczególności środków trwałych. Zaprezentowano szerokie oraz wąskie rozumienie tego pojęcia.

**Słowa kluczowe:** środki trwałe, kontrola.

### 1. Wstęp

W praktyce gospodarczej występuje duża liczba umów na użytkowanie składników majątkowych. Sprawiają one problemy z ustaleniem, czy umowa przenosi tylko prawo użytkowania, czy prawo sprawowania kontroli, czy też prawo własności do przedmiotu umowy. Najtrudniejsze do sklasyfikowania bywają przypadki, które łączą prawa do kontroli oraz własności z tym, że nie są one przekazywane jednocześnie, jak w przypadku umów leasingu finansowego. Dlatego ważną sprawą jest zdefiniowanie kontroli, która może być traktowana szeroko lub wąsko. Szerokie podejście utożsamia kontrolę z przejęciem przyszłych korzyści ekonomicznych. Dokładanie nowych warunków ograniczających daje w efekcie coraz węższe rozumienie kontroli, które sprowadza się nie tylko do kontrolowania przyszłych wygenerowanych przez składnik aktywów korzyści ekonomicznych, ale również do kontrolowania samego składnika.

Celem opracowania jest zdefiniowanie pojęcia kontroli w aspekcie kwalifikowania nabywanych składników majątkowych, ze szczególnym uwzględnieniem środków trwałych.

W opracowaniu zastosowano metodę analityczną, którą wsparto metodą indukcji oraz dedukcji.

### 2. Sprawowanie kontroli nad przyszłymi korzyściami ekonomicznymi jako warunek zaklasyfikowania składnika majątku do środków trwałych

W myśl Ustawy o rachunkowości (art. 3 ust. 12) [Ustawa o rachunkowości...] „aktywa to kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe o wiarygodnie określonej wartości, powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń, które spowodują w przyszłości

wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych”. Podana definicja jest zgodna z zapisami Założeń koncepcyjnych Międzynarodowych Standardów Rachunkowości [MSSF, s. A44]. Ma ona ogólny charakter i nie wprowadza szczegółowych kryteriów, których spełnienie pozwala identyfikować składnik aktywów. Wymienia tylko cztery ogólnie sformułowane warunki, które mają pomóc w identyfikacji składników. W Założeniach koncepcyjnych Międzynarodowych Standardów Rachunkowości zwraca się uwagę, że ocena, czy dany składnik spełnia definicję aktywów czy nie, zależy nie tylko od formy prawnej, ale i od treści ekonomicznej oraz rzeczywistości gospodarczej analizowanej pozycji. Zatem analiza warunków zakwalifikowania składnika majątku do aktywów nie może koncentrować się tylko na zbadaniu jego sytuacji prawnej, ale musi uwzględniać również inne elementy. W przypadku leasingu finansowego przejmowanie korzyści ekonomicznych następuje (bez przeniesienia prawa własności) przez większość okresu użytkowania tego składnika w zamian za zapłatę, której wartość jest zbliżona do wartości godziwej aktywa oraz odnośnych kosztów finansowych.

Ujmowanie składnika w sprawozdaniu finansowym zależy od tego, czy:

- jest prawdopodobne, że jednostka osiągnie w przyszłości korzyści ekonomiczne związane z tą pozycją (Założenia koncepcyjne Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, par. 4.38) [MSSF, s. A51],
- pozycja ta posiada cenę nabycia lub koszt wytworzenia lub inną wartość, którą można wiarygodnie określić (Założenia koncepcyjne Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, par. 4.38) [MSSF, s. A51],
- pozycja powstała dzięki transakcjom oraz zdarzeniom z przeszłości (Założenia koncepcyjne Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, par. 4.13) [MSSF, s. A46],
- jednostka kontroluje korzyści, które przewiduje osiągnąć dzięki składnikowi (Założenia koncepcyjne Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, par. 4.12) [MSSF, s. A46].

Ciekawą pozycją jest punkt ostatni, gdzie jest mowa o sprawowaniu kontroli nad przyszłymi korzyściami, które zostaną wygenerowane przez składnik. Z paragrafu 4.12 wynika, że do „ustalenia, czy składnik aktywów (nieruchomość) istnieje, tytuł własności nie jest sprawą zasadniczą”. Natomiast sprawą zasadniczą jest stwierdzenie, czy jednostka kontroluje korzyści, które według przewidywań osiągnie z tej nieruchomości. Jeśli czytać literalnie zapisy Ustawy o rachunkowości i Założeń koncepcyjnych Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, ze zwrotu „aktywa to kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe...” wynika, że sprawa kontroli dotyczy kontrolowania samego składnika aktywów, a nie tylko przyszłych korzyści ekonomicznych, które on wygeneruje. Z punktu widzenia tematyki opracowania szczególnie istotne jest to w przypadku kwalifikowania zasobów majątkowych do środków trwałych.

Zasoby majątkowe według polskiego prawa bilansowego zostaną zaliczone do środków trwałych po spełnieniu ogólnych warunków z definicji aktywów oraz zapi-

sów art. 3 ust. 1 pkt 15. Zatem składniki majątkowe, aby mogły być traktowane jako środki trwałe, muszą łącznie spełniać następujące warunki:

- przewiduje się, że przyniosą korzyści ekonomiczne w czasie ich ekonomicznej użyteczności, czyli w perspektywie powyżej jednego roku,
- mają wiarygodnie ustaloną wartość,
- powstały w wyniku przeszłych zdarzeń,
- są kontrolowane przez jednostkę gospodarczą,
- są kompletne, czyli wyposażone we wszystkie elementy niezbędne do ich wykorzystywania zgodnie z przeznaczeniem oraz zdatne do użytku pod względem technicznym i prawnym,
- są przeznaczone na potrzeby jednostki do prowadzenia jej działalności gospodarczej.

Wymienione warunki nie do końca pokrywają się z zapisami Międzynarodowego Standardu Rachunkowości 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”. Na przykład w normach międzynarodowych nie przewiduje się konieczności spełnienia warunku kompletności. Jednak najważniejsza kwestia w ramach tego opracowania dotyczy sprawowania kontroli, która wynika z ogólnej definicji aktywów.

Z reguły jednostka kontroluje swoje aktywa dzięki temu, że jest ich właścicielem, czyli posiada do nich prawa własności. Ale według Założeń koncepcyjnych Międzynarodowych Standardów Rachunkowości par. 4.6 [MSSF, s. A45] przejście kontroli jest skutkiem również innych tytułów, jak np. leasingu finansowego.

W tym miejscu należy zadać pytania, czy kontrola nad składnikiem aktywów dotyczy kontrolowania korzyści ekonomicznych, które on generuje? Czy kontrola w kontekście definicji aktywów jest pojęciem węższym i dotyczy również sprawowania bezpośredniej lub pośredniej kontroli nad danym składnikiem?

Aby odpowiedzieć na tak sformułowane pytania, należy w pierwszej kolejności ustalić, co oznacza przejście kontroli korzyści ekonomicznych oraz kiedy to przejście następuje.

Wychodząc z zapisów Założeń koncepcyjnych Międzynarodowych Standardów Rachunkowości w sprawie uznania za składnik aktywów zasobów użytkowanych na mocy leasingu finansowego, można ustalić, że zakwalifikowanie zasobu do aktywów następuje z chwilą przeniesienia „zasadniczo całego ryzyka i pożytków wynikających z tytułu posiadania aktywów”, a „ostateczne przeniesienie tytułu prawnego może, lecz nie musi nastąpić” (MSR 17) [MSSF, s. A603]. Na przejęte ryzyko składają się możliwości poniesienia strat z powodu niewykorzystania zdolności produkcyjnych, utraty przydatności technicznej lub zmian poziomu osiąganego zwrotu spowodowanych zmianami warunków ekonomicznych. Przyszłe pożytki to zyskowe funkcjonowanie składnika w czasie ekonomicznego okresu użytkowania, zysk wynikający ze wzrostu wartości lub realizacji wartości końcowej. Zatem można stwierdzić, że sprawowanie kontroli nad przyszłymi korzyściami wiąże się z przejściem całego ryzyka i pożytków (korzyści) związanych z wykorzystaniem składnika majątku. W tym miejscu pojęcie kontroli zostaje zawężone o przejście ryzyka związanego ze składnikiem majątku, a nie tylko przyszłych korzyści.



Oczywistym momentem, gdy następuje przejście tej kontroli, jest moment zakupu. Moment ten jest ściśle związany z nabyciem prawa własności. Ale w praktyce występuje wiele transakcji, w których te dwa momenty nie pokrywają się w czasie. Praktyka pokazała, że istnieją sytuacje, gdy w pierwszej kolejności następuje przejście kontroli, a dopiero później zakup. Tak właśnie jest w przypadku leasingu finansowego oraz zakupu na raty. Najtrudniejszy do ustalenia pozostaje właśnie moment przejścia kontroli. Poszukiwano momentu zbliżonego do realizacji transakcji zakupu. W praktyce bardzo trudne okazało się określenie, w którym momencie zwykle użytkowanie składnika staje się zakupem [Hendriksen, Breda 2002, s. 594]. Ostatecznie poszukiwanie kryteriów, których spełnienie decyduje o bilansowym zakwalifikowaniu umowy jako równoważnej zakupowi, zaowocowało sformułowaniem w polskim prawie bilansowym siedmiu warunków. Dotyczą one umowy, na mocy której są użytkowane składniki majątku. W przypadku gdy umowa spełnia jeden z wymienionych w art. 3 ust. 4 Uor punktów, jest traktowana jako zbliżona do umowy zakupu i kwalifikacja przyjętych do użytkowania środków jest taka sama jak dla umowy kupna – sprzedaży. Są to następujące warunki dotyczące umowy:

1) przenosi własność przedmiotu umowy na korzystającego po zakończeniu okresu umowy,

2) zawiera prawo do nabycia przedmiotu przez korzystającego po zakończeniu okresu umowy po cenie niższej niż wartość rynkowa z dnia zrealizowania tego prawa,

3) okres umowy odpowiada przewidywanemu okresowi ekonomicznej użyteczności przedmiotu i nie może być krótszy niż  $\frac{3}{4}$  tego okresu,

4) suma opłat, pomniejszona o dyskonto, ustalona na moment rozpoczęcia leasingu przekracza 90% wartości rynkowej przedmiotu,

5) zawiera przyrzeczenie finansującego do zawarcia z korzystającym kolejnej umowy lub przedłużenia dotychczasowej na korzystniejszych warunkach,

6) przewiduje możliwość wypowiedzenia umowy (korzystający pokrywa koszty i straty finansującego),

7) przedmiot umowy został dostosowany do indywidualnych potrzeb korzystającego.

W pierwszym punkcie sytuacja jest oczywista, ponieważ umowa zawiera przyrzeczenie, że własność przechodzi na kupującego na koniec umowy. Umowa ma charakter umowy zakupu na raty. Najpierw przenosi prawo do sprawowania kontroli, a później prawo własności. Drugi punkt dotyczy sytuacji, w której prawdopodobieństwo, że transakcja zakończy się zakupem, jest bardzo wysokie, ponieważ cena sprzedaży jest ustalona na bardzo atrakcyjnym, poniżej rynkowego, poziomie. Trzecie kryterium dotyczy czasu użytkowania składnika i zakłada, że jeżeli czas użytkowania wynosi 75% jego okresu ekonomicznej użyteczności, to w rezultacie następuje zakup. Podobnie jest w kwestii sumy opłat. Zakłada się, że jeżeli zapłacono 90% wartości rynkowej przedmiotu, to nastąpił zakup. Analogiczne kryterium zostało opisane w punkcie ostatnim, ponieważ przystosowanie składnika do indywidual-

nych potrzeb można utożsamiać z zakupem. Kryteria 5 i 6 traktuje się jako posiłkowe. Piąte zawiera przyrzeczenie, że kontynuacja użytkowania może zostać przedłużona na korzystniejszych niż wcześniejsze warunkach. W związku z tym zakłada się, że okres użytkowania będzie wystarczająco długi, aby uznać, że stanowi większość życia ekonomicznego przedmiotu. W szóstym przewiduje się możliwość wypowiedzenia umowy, ale na tak niekorzystnych warunkach, że jest małe prawdopodobieństwo wycofania się z umowy.

Zgodnie z polskim prawem bilansowym spełnienie jednego z wymienionych warunków powoduje konieczność zaliczenia składnika do aktywów trwałych jednostki i w konsekwencji konieczność, a właściwie przywilej, jego amortyzacji. Spełnienie jednego z wymienionych warunków kwalifikuje środek jako obcy użytkowany w ramach leasingu finansowego.

Sprowadzanie leasingu do zakupu nie jest do końca właściwe od strony prawnej. Prawa stron w transakcjach kupna – sprzedaży oraz leasingu nie są identyczne. Prawo traktuje umowy leasingu jako umowy niedokonane, będące w trakcie realizacji, w przeciwieństwie do umów kupna – sprzedaży. Niepłacenie rat w zwykłych transakcjach nie zwalnia od uregulowania zaległych i następnych. W przypadku leasingu zaległości w spłacie rat mogą skutkować wypowiedzeniem umowy i rezygnacją z płatności reszty rat. Poza tym prawo dysponowania przedmiotem uzyskanym w wyniku zakupu jest właściwie nieograniczone (w ramach ograniczeń prawnych i praw osób trzecich). Dysponowanie przedmiotem leasingu jest zdecydowanie ograniczone i wymaga zgody właściciela.

Polskie prawo bilansowe dopuszcza traktowanie składników majątkowych użytkowanych na mocy umowy leasingu finansowego na równi ze składnikami stanowiącymi własność jednostki gospodarczej, zakładając, że jednostka kontroluje przysze korzyści.

Zapisy Ustawy o rachunkowości w zakresie kwalifikacji leasingu finansowego są analogiczne do tych zawartych w Międzynarodowym Standardzie Rachunkowości 17.

Zatem sprawowanie kontroli nad przyszłymi korzyściami ekonomicznymi występuje zawsze w przypadku posiadania prawa własności do składnika, który je generuje, oraz w przypadku składnika użytkowanego na mocy umowy leasingu finansowego. W tym drugim przypadku najpierw następuje przejęcie kontroli nad przyszłymi korzyściami, a później prawa własności. Identyfikacja leasingu wymaga jednak głębszej analizy w kontekście Interpretacji KIMSF 4.

### **3. Identyfikacja leasingu w umowach**

Zgodnie z Interpretacją KIMSF 4 ustalenie, czy umowa zawiera leasing, „dokonuje się w oparciu o istotę umowy, która nie ma prawnej formy umowy leasingowej, ale przekazuje prawo do użytkowania składnika aktywów w zamian za opłatę lub serię opłat” [MSSF, s. A1168]. Przedstawione w interpretacji zapisy dotyczą wyłącznie

identyfikowania, czy umowa zawiera leasing, i nie służą do oceny, jaki to rodzaj leasingu. Ocena umowy ze względu na to, czy zawiera elementy leasingu, powinna zostać dokonana w momencie jej zawarcia. Po zidentyfikowaniu leasingu jako komponentu umowy strony powinny posługiwać się przepisami Międzynarodowego Standardu Rachunkowości 17 „Leasing”.

Do zidentyfikowania, czy umowa zawiera leasing, wymagana jest następująca ocena [MSSF, s. A1169]:

- czy wywiązanie z umowy uzależnione jest od określonego składnika aktywów oraz
- czy umowa przenosi prawo użytkowania składnika aktywów.

Pierwszy warunek wymaga oceny, czy realizacja umowy zależy od konkretnego składnika aktywów. Składnik wymieniony w umowie będzie stanowił przedmiot leasingu w sytuacji, gdy wywiązanie się z umowy uzależnione jest od korzystania dokładnie z tego składnika lub składnik nie został określony wprost, ale wykorzystanie innych, alternatywnych składników jest nieopłacalne lub niewykonalne w praktyce. W przypadku gdy dostawca ma możliwość dostarczenia towarów lub świadczenia usługi przy wykorzystaniu innych aktywów, które nie zostały wymienione w umowie, wówczas realizacja umowy nie jest uzależniona od określonego składnika i nie może być zidentyfikowana jako umowa leasingu.

Drugi warunek jest bardziej złożony i wymaga określenia, czy umowa przenosi prawo do użytkowania danego składnika. Zakłada się, że umowa przekazuje prawo użytkowania składnika aktywów, jeżeli przenosi prawo do „sprawowania kontroli nad danym składnikiem aktywów” [MSSF, s. A1170]. Prawo do sprawowania kontroli jest przekazane w umowie, gdy spełniony jest jeden z warunków [MSSF, s. A1170]:

1) nabywca ma zdolność lub prawo do posługiwania się składnikiem aktywów lub pokierowania innymi, aby posługiwali się składnikiem w ustalony przez niego sposób, jednocześnie uzyskując lub kontrolując więcej niż nieznaczną część produkcji lub innych pożytków płynących z danego składnika,

2) nabywca ma zdolność lub prawo do sprawowania kontroli nad fizycznym dostępem do danego składnika aktywów, jednocześnie uzyskując lub kontrolując więcej niż nieznaczną część produkcji lub innych pożytków płynących z danego składnika,

3) fakty i okoliczności wskazują, że jest mało prawdopodobne, aby jedna lub więcej stron, innych niż nabywca, przejęła więcej aniżeli nieznaczną część produkcji lub innych pożytków, które zostaną wyprodukowane lub wytworzone przez dany składnik aktywów w czasie trwania umowy, i cena, jaką nabywca zapłaci za produkcję, nie została umownie ustalona w przeliczeniu na jednostkę produkcyjną ani nie odpowiadała bieżącej cenie rynkowej ustalonej w przeliczeniu na jednostkę produkcyjną na dzień dostarczenia produkcji.

W pierwszym warunku poruszana jest kwestia prawa do obsługi składnika aktywów, z którego nabywca nie musi korzystać osobiście, lecz jednostka może zaangażować

zować do jego obsługi operatora zewnętrznego realizującego jego zamierzenia. W warunku tym wymagane jest również, aby nabywca sprawujący kontrolę uzyskiwał więcej niż nieistotną część wyniku działania tego składnika. Warunek uzyskiwania „więcej niż nieznaczną część” nie został opisany w interpretacji. Uważa się, że sformułowanie jest tożsame z określeniem „więcej niż niewiele” stosowanym w US GAAP. W każdym przypadku wymagane jest indywidualne podejście. Na przykład 51% można uznać zdecydowanie za więcej niż nieznaczną część. Problematyczna staje się ocena, gdy mamy do czynienia np. z 30%, które trudno określić jako nieistotne. Całościowa ocena wymagać będzie sprawdzenia możliwości odbiorców [<http://webapp01.ey.com.pl/EYP/WEB/...>].

Drugi warunek dotyczy sprawowania fizycznego dostępu do danego składnika, co jest analogiczne do poprzedniego warunku i wymaga zagwarantowania uniemożliwienia innym dostępu i wykorzystania składnika na potrzeby zewnętrznych odbiorców.

Najciekawszy jest warunek ostatni. Jego spełnienie wymaga konfrontacji zdolności produkcyjnych składnika majątku i możliwości innych podmiotów do uzyskania części wyniku jego działalności. W sytuacji gdy nabywca przedmiotu umowy przejmuje większość możliwości produkcyjnych, można przyjąć, że jest mało prawdopodobne, aby inna strona przejęła więcej niż nieznaczną część produkcji. Jednocześnie nabywca przejmuje zdecydowaną większość wytworzonego rezultatu według „nierynkowych” preferencyjnych cen. Zatem można wnioskować, że nabywca otrzymuje coś więcej niż tylko usługę, że płaci on nie tyle za produkt, co prawo do wykorzystania składnika.

Zaprezentowane podejście do kontroli jest nieco odmienne od zaprezentowanego w pierwszej części opracowania. Kontrola jest tutaj przedstawiona jako pojęcie węższe niż kontrolowanie przyszłych korzyści ekonomicznych. Obejmuje ona również prawo do posługiwania się składnikiem lub pokierowania innymi, aby posługiwali się nim w ustalony sposób, oraz prawo do kontroli nad fizycznym dostępem do niego.

Pojęcie kontroli jako warunku koniecznego do zaklasyfikowania składnika jako aktywa – jak widać – nie jest jednoznacznie zdefiniowane. Patrząc przez pryzmat wyłącznie uzyskiwania korzyści ekonomicznych, należałoby się zastanowić, czy w takim razie składniki użytkowane na mocy umów dzierżawy i leasingu operacyjnego nie powinny być traktowane jako aktywa jednostki. Z pewnością mają za zadanie generować użytkownikowi korzyści i często je generują oraz jednostka ma prawo do posługiwania się nimi, ewentualnie pokierowania innymi, aby posługiwali się składnikiem w określony sposób. Jednak zasoby użytkowane na mocy takich umów traktowane są jako obce środki, które nie spełniają definicji aktywów, ponieważ nie spełniają jednego z warunków wymienionych w art. 3 ust. 4 Uor. Zatem w życiu gospodarczym pojęcie kontroli interpretowane jest jeszcze wężziej. Nie sprowadza się do kontrolowania korzyści ekonomicznych, jakie generuje składnik majątkowy,

oraz ewentualnie sprawowania nadzoru, ale traktowana jest również jako sprawowanie kontroli nad samym składnikiem aktywów. Co jest jeszcze węższym rozumieniem kontroli.

#### 4. Sprawowanie kontroli nad składnikiem aktywów

Według „Słownika języka polskiego” słowo „kontrola” ma trzy znaczenia [<http://sjp.pwn.pl/szukaj/kontrola>]. Pierwsze sprowadza kontrolę do sprawdzania czegoś, zestawiania stanu faktycznego ze stanem wymaganym. Drugie znaczenie utożsamia kontrolę z pojęciem nadzoru nad kimś lub nad czymś. Trzecie, używane w języku potocznym, oznacza instytucję lub osobę sprawującą nad czymś nadzór. Słowo „kontrolowanie” natomiast ma identyczne znaczenie w dwóch pierwszych aspektach oraz dodano jeszcze jedno znaczenie, mianowicie dominowanie w jakiejś dziedzinie [<http://sjp.pwn.pl/szukaj/kontrolowanie>]. Według tego samego słownika pojęcie nadzoru jest definiowane jako kontrolowanie lub pilnowanie czegoś [<http://sjp.pwn.pl/szukaj/nadz%C3%B3r>].

Analizując poszczególne definicje, można uznać, że pojęcie kontrolowania jest pojemniejsze niż nadzór. Pojęcia kontroli i nadzoru można utożsamiać w jednym, stosunkowo wąskim znaczeniu, gdy kontrolowanie jest sprowadzone do pilnowania, czy coś lub ktoś działa zgodnie z założonym planem.

Z pojemniejszym rozumieniem kontroli mamy do czynienia wtedy, gdy nie ogranicza się ona tylko do stwierdzania, że coś działa zgodnie z zamierzeniami, ale również gdy na podmiocie sprawującym kontrolę spoczywa odpowiedzialność za to coś. Zatem podmiot kontrolujący nie tylko sprawuje nadzór nad pracą danego składnika, ale także ciąży na nim odpowiedzialność utrzymania składnika w należytych stanie technicznym. Ma on z jednej strony obowiązek odpowiednio przedmiot zabezpieczyć, ograniczyć niepożądany dostęp, utrzymywać składnik w pożądanej kondycji. Z drugiej strony ma prawo przejęcia przyszłych korzyści, jakie on wygeneruje. Kontrolujący ma prawo podejmowania decyzji w sprawie przejęcia lub podziału płynących korzyści ekonomicznych. Nie ma jednak prawa do dysponowania składnikiem, np. jego sprzedaży czy też poddania gruntownej przeróbce. Do zaistnienia opisanej kontroli konieczne jest spełnienie następujących warunków:

- sprawowanie nadzoru nad użytkowaniem składnika w sposób bezpośredni lub pośredni,
- utrzymywanie pożądanego stanu technicznego składnika (drobne naprawy, które mają na celu utrzymywanie stanu niepogorszonego w stosunku do stanu wyjściowego wynikającego z umowy),
- prawo do przyszłych korzyści ekonomicznych.

Rozumiana w ten sposób kontrola nazywana jest własnością ekonomiczną i jest charakterystyczna dla leasingu. W literaturze z zakresu prawa tak rozumianą własność ekonomiczną nazwano posiadaniem, dla odróżnienia od własności. Pojęcie to odnosi się do fizycznej kontroli majątku bez formalnego tytułu własności. Jest zwy-

czajowo sankcjonowane na skutek przedłużonego używania lub dziedziczenia po własnych przodkach. Jest pojęciem węższym od własności, ponieważ nie daje możliwości dysponowania składnikiem [Pipes 2000, s. 15]. Być może warto je zaadaptować na gruncie ekonomii na równi z własnością ekonomiczną.

Zgodnie z takim rozumieniem kontroli następuje podział na własne środki trwałe użytkowane na mocy umów kupna–sprzedaży oraz leasingu finansowego, które są kontrolowane przez użytkownika, oraz obce, czyli te, które są użytkowane bez przejęcia kontroli – najem, dzierżawa, leasing operacyjny.

Najpojemniejsze pojęcie kontroli nie tylko scala obowiązki z przywilejami opisanymi wcześniej, ale daje możliwość dysponowania składnikiem zarówno wewnątrz jednostki, jak i na zewnątrz. Aby zaistniała pełna kontrola charakterystyczna dla własności, potrzebne jest spełnienie następujących warunków łącznie:

- sprawowanie nadzoru nad użytkowaniem składnika w sposób bezpośredni lub pośredni,
- utrzymywanie pożądanego stanu technicznego składnika (drobne naprawy, które mają na celu utrzymywanie stanu niepogorszonego w stosunku do stanu wyjściowego wynikającego z umowy),
- prawo do dysponowania składnikiem realizowane na zewnątrz jednostki (sprzedaż, oddanie osobom trzecim do użytkowania) oraz wewnątrz (modernizacja, przekwalifikowanie, generalny remont zwiększający wartość składnika),
- prawo do przyszłych korzyści ekonomicznych.

Obowiązki jako ta negatywna strona kontroli wiążą się nierozdzielnie z ryzykiem utraty przydatności składnika ze względów użytkowych i jego utraty (kradzież, zniszczenie) oraz konieczności ponoszenia nakładów w celu utrzymywania go w pożądanej kondycji. Konsekwencje wystąpienia ryzyka ponosi kontrolujący. Może się od tego ryzyka ubezpieczyć. Czasami ubezpieczenie ma charakter obligatoryjny (ubezpieczenie samochodów). Przywileje sprawowania kontroli prowadzą się do kontrolowania wygenerowanych korzyści ekonomicznych oraz do przejęcia prawa do dysponowania składnikiem.

Na tle dotychczasowych rozważań ciekawe podejście do sprawowania kontroli reprezentuje KIMSF 4, według którego leasing może zostać zidentyfikowany nie tylko w umowach najmu, dzierżawy czy leasingu. Przejęcie kontroli opisane w tej interpretacji prowadzi się do spełnienia dwóch warunków kontroli opisanych wcześniej, a mianowicie do sprawowania nadzoru oraz kontrolowania przyszłych korzyści.

Szczególnie może to być problematyczne w stosunku do umów o świadczenie usług lub produkcyjnych zawieranych na konkretne zamówienia, których skala powoduje, że dostawca pracuje właściwie dla jednego odbiorcy. Może okazać się, że część z nich spełnia warunki interpretacji KIMSF 4 i należy je traktować jako leasing. W takim przypadku po zidentyfikowaniu leasingu finansowego mogłoby dojść do sytuacji bilansowego przejęcia kontroli nad aktywami obcych podmiotów na mocy innych umów niż leasingowe, co skutkowałoby ich wykazywaniem jako środki trwałe w bilansie zamawiającego. Takie podejście w praktyce może okazać się problematyczne, a wręcz niebezpieczne.

## 5. Podsumowanie

Sprawowanie kontroli jako element klasyfikacji środków trwałych jest pojęciem złożonym. Traktowanie kontroli jako przejęcia korzyści ekonomicznych jest szerokim podejściem do tego pojęcia i wymaga dużej dozy uznaniowości. Węższe traktowanie kontroli reprezentują zapisy interpretacji KIMSF 4, ograniczające aktywa do tych, których użytkowanie wiąże się nie tylko z przejęciem przyszłych korzyści ekonomicznych, ale również nad którymi jednostka sprawuje nadzór. Jeszcze węższe traktowanie kontroli, narzucające jeszcze dodatkowe ograniczenia, występuje w praktyce. Kontrolowane składniki to te, które oprócz tego, że generują korzyści ekonomiczne użytkującemu, są pod jego nadzorem (pośrednio lub bezpośrednio), są przez niego utrzymywane w odpowiednim stanie technicznym. W rezultacie tylko środki trwałe przejęte w ramach umów kupna–sprzedaży oraz leasingu finansowego mogą być traktowane jako środki trwałe i w konsekwencji wykazywane jako składniki aktywów.

W projekcie nowego standardu dotyczącego leasingu, który ma zastąpić MSR 17, planuje się zmianę ujmowania leasingu. Według nowego projektu każdy leasing, niezależnie czy ma charakter operacyjnego, czy finansowego, będzie skutkował zidentyfikowaniem aktywów. Zatem wszystkie umowy leasingowe będą traktowane jak dzisiejszy leasing finansowy.

## Literatura

- Fedak Z. [2011], *Bilans*, [w:] *Rachunkowość. Zamknięcie roku 2011*, SKwP, Warszawa.
- Hendriksen E., Breda M. [2002], *Teoria rachunkowości*, PWN, Warszawa.  
<http://sjp.pwn.pl> [5.05.2012].
- [http://webapp01.ey.com.pl/EYP/WEB/eycom\\_download.nsf/resources/Global\\_EYe\\_September\\_2006.pdf/\\$FILE/Global%20EYe\\_September%202006.pdf](http://webapp01.ey.com.pl/EYP/WEB/eycom_download.nsf/resources/Global_EYe_September_2006.pdf/$FILE/Global%20EYe_September%202006.pdf) [5.05.2012].
- Kodeks cywilny, Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. (DzU z 1964, nr 16, poz. 93, z późn. zm.).
- MSSF, część A, SKwP, IFRS, Warszawa 2011.
- Pipes R. [2000], *Własność a wolność*, Muza, Warszawa.
- Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. (tekst jednolity z 2009 r., DzU nr 152, poz. 1223).
- Wyrok NSA z 24 maja 2011 r., sygn. II FSK 33/10, z dnia 26 maja 2011 r., sygn. II FSK 109/10.

### FIXED ASSETS TERMS OF CONTROL

**Summary:** This work attempts to define control in the context of qualification of purchased assets, especially as fixed assets. In this article a wide and a narrow understanding of control is presented.

**Keywords:** fixed assets, control.