

## Wycena bilansowa rzeczowych aktywów trwałych i jej skutki sprawozdawcze

Lucyna Poniatowska\*

**Streszczenie:** Cel – celem artykułu jest przedstawienie zasad i metod wyceny bilansowej rzeczowych aktywów trwałych i analiza skutków sprawozdawczych tej wyceny. Metodologia badania – metodą badawczą zastosowaną w niniejszym opracowaniu jest analiza regulacji prawnych oraz literatury przedmiotu. Wynik – artykuł jest poświęcony problematyce wyceny bilansowej rzeczowych aktywów trwałych i konsekwencjom sprawozdawczym tej wyceny. Zgodnie z regulacjami prawnymi rachunkowości rzeczowe aktywa trwałe można wyceniać do bilansu według modelu kosztu historycznego lub według modelu wartości przeszacowanej. Możliwości zastosowania tych modeli są jednak różne w ustawie o rachunkowości i w MSSF. Wybór określonego modelu wyceny bilansowej pociąga za sobą określone skutki sprawozdawcze.

**Słowa kluczowe:** rzeczowe aktywa trwałe, wycena bilansowa, model kosztu historycznego, model wartości przeszacowanej, sprawozdanie finansowe

### Wprowadzenie

Rzeczowe aktywa trwałe są często najistotniejszym składnikiem aktywów jednostki, a zarazem grupą o najwyższej wartości, dlatego prawidłowa ich wycena ma kluczowe znaczenie w pomiarze wartości w rachunkowości.

Zasady wyceny rzeczowych aktywów trwałych, obejmującej wycenę początkową i wycenę bilansową są określone w regulacjach prawnych rachunkowości. W praktyce do wyceny bilansowej tej grupy aktywów może mieć zastosowanie jeden z dwóch alternatywnych modeli wyceny – model kosztu historycznego lub model wartości przeszacowanej. Możliwości wykorzystania tych modeli do wyceny bilansowej rzeczowych aktywów trwałych według ustawy o rachunkowości i według Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) są jednak różne.

Zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości jednostka może wyceniać rzeczowe aktywa trwałe tylko według modelu opartego na koszcie historycznym. MSSF dają jednostkom możliwość wyboru sposobu wyceny według modelu opartego na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia (model kosztu historycznego) bądź według modelu opartego na wartości przeszacowanej. Wybór modelu wyceny pociąga za sobą określone skutki sprawozdawcze wpływając na wartości prezentowane w sprawozdaniu finansowym, a przede wszystkim w dwóch elementach tego sprawozdania, którymi są sprawozdanie z sytuacji finansowej (bilans) i sprawozdanie z całkowitych dochodów.

---

\* dr Lucyna Poniatowska, Katedra Rachunkowości, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, ul Bogucicka 3, Katowice, e-mail: lucyna.poniatowska@ue.katowice.pl.

Artykuł jest poświęcony problematyce wyceny bilansowej rzeczowych aktywów trwałych, rozpatrywanej w kontekście jej wpływu na sprawozdanie finansowe. Celem artykułu jest przedstawienie zasad i metod wyceny bilansowej rzeczowych aktywów trwałych i jej skutków sprawozdawczych. Zastosowaną metodą badawczą jest krytyczna analiza regulacji prawnych dotyczących wyceny bilansowej rzeczowych aktywów trwałych oraz literatury przedmiotu.

## 1. Istota i zakres rzeczowych aktywów trwałych

Rzeczowe aktywa trwałe, na które składają się środki trwałe i środki trwałe w budowie to podstawowa grupa aktywów wielu jednostek gospodarczych. Prawne regulacje rachunkowości dotyczące definiowania, uznawania i wyceny tych składników aktywów trwałych zawarte są w ustawie o rachunkowości oraz na gruncie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej w MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”. Ustawa o rachunkowości nie określa pojęcia rzeczowych aktywów trwałych, definiuje natomiast kategorie, które się na nie składają, czyli środki trwałe i środki trwałe w budowie. Zgodnie z przepisami ustawy środki trwałe to rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, nie zaliczane do inwestycji, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki, do których zalicza się w szczególności (art. 3 ust.1 pkt 15 ustawy o rachunkowości):

- nieruchomości – w tym grunty, prawo użytkowania wieczystego gruntu, budynki i budowle, a także będące odrębną własnością lokale, spółdzielcze – własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego,
- maszyny, urządzenia, środki transportu i inne rzeczy,
- ulepszenia w obcych środkach trwałych,
- inwentarz żywy.

Z definicji środków trwałych wynika, że dany składnik aktywów można zakwalifikować do środków trwałych, jeżeli spełnia jednocześnie następujące warunki:

- posiada postać rzeczową (materialną) lub ustawowo z nią zrównaną,
- przewidywany okres jego użyteczności ekonomicznej jest dłuższy niż rok,
- jest kompletny i zdatny do użytkowania,
- jest przeznaczony na potrzeby związane z działalnością podstawową jednostki.

Środki trwałe charakteryzują się także stosunkowo wysoką wartością jednostkową oraz dodatkowo, co wynika z ogólnej definicji aktywów, jednostka musi sprawować kontrolę nad danym środkiem trwałym.

Drugim elementem rzeczowych aktywów trwałych są środki trwałe w budowie. Kategoria ta związana jest z procesami powiększania wartości środków trwałych zarówno poprzez ich zakup, wytworzenie czy też ulepszenie (Kuzior 2011: 174). W myśl ustawy o rachunkowości środki trwałe w budowie to zaliczane do aktywów trwałych środki trwałe w okresie ich budowy, montażu lub ulepszenia już istniejącego środka trwałego (art. 3 ust 1 pkt 16 ustawy o rachunkowości). Kategoria środków trwałych w budowie obejmuje (Kuzior 2011: 174):

- koszty niezakończonych prac budowlano-montażowych związanych z wytworzeniem środka trwałego,
- wartość zakupionych maszyn i urządzeń do montażu i instalacji lub w będących w trakcie tych prac,

- koszty niezakończonych robót mających na celu ulepszenie środków trwałych.

MSSF odnoszą definicję rzeczowych aktywów trwałych bezpośrednio do środków trwałych. Według MSR 16 rzeczowe aktywa trwałe to środki trwałe (MSR 16, par. 6):

- które utrzymywane są przez jednostkę gospodarczą w celu wykorzystania ich w procesie produkcyjnym lub przy dostawach towarów i świadczeniu usług, w celu oddania do używania innym podmiotom na podstawie umowy najmu, lub w celach administracyjnych oraz,
- którym towarzyszy oczekiwanie, iż będą wykorzystywane przez czas dłuższy niż jeden okres.

Warunkiem ujęcia rzeczowego składnika aktywów jest prawdopodobieństwo, że jednostka uzyska przyszłe korzyści ekonomiczne związane z tym składnikiem, jak również możliwość wiarygodnego określenia ich wartości (MSR 16 par. 7). Definicja rzeczowych aktywów trwałych zawarta w MSR 16 skupia się na kryterium celu posiadania środka trwałego i przewidywanym okresie jego użytkowania, nie określa natomiast ich zakresu czy cech, którymi powinny się charakteryzować. Przykładowe grupy rzeczowych aktywów trwałych wymienione w MSR 16 to: grunty, budynki i budowle, maszyny, statki, samoloty, pojazdy mechaniczne, meble i instalacje, wyposażenie biurowe (MSR 16 par. 37). Do środków trwałych można również zaliczyć także istotne części zamienne, awaryjne wyposażenie i wyposażenie związane z serwisem, pod warunkiem, że będą one wykorzystywane przez okres dłuższy niż jeden rok (MSR 16 par. 8).

MSR 16 nie definiuje środków trwałych w budowie i nie posługuje się takim pojęciem. Na podstawie zapisów zawartych w tym standardzie można jednak wywnioskować, że rozwiązania MSR 16 dotyczą także tej kategorii rzeczowych aktywów trwałych (Kuzior 2011: 178).

## 2. Sposób wyceny bilansowej rzeczowych aktywów trwałych

Rzeczowe aktywa trwałe stanowią najczęściej najwyższą wartościowo grupę aktywów jednostki, decydującą o wartości całego majątku. Dlatego też sposób ich wyceny jest jednym z ważniejszych obszarów pomiaru w rachunkowości. Proces wyceny rzeczowych aktywów trwałych jest zagadnieniem złożonym, na który wpływa wiele czynników. Wycena ta musi być rozpatrywana nie tylko w aspekcie prawa bilansowego, które określa szczegółowe zasady wyceny tej grupy aktywów, ale także w aspekcie ustaw podatkowych, których uwarunkowania muszą być brane pod uwagę przy wycenie początkowej. Rzeczowe aktywa trwałe, tak jak wszystkie aktywa w rachunkowości, podlegają dwóm etapom wyceny:

- wycenie początkowej (wstępnej) oraz
- wycenie na dzień bilansowy (bilansowej).

Wycena początkowa jest pierwszym etapem wyceny środków trwałych, a odbywa się w momencie wprowadzenia składnika rzeczowych aktywów trwałych do ewidencji księgowej. Związana jest z ustaleniem wartości środka trwałego lub środka trwałego w budowie, według której zostanie on ujęty w księgach rachunkowych. Składniki rzeczowych aktywów trwałych wprowadza się do ksiąg rachunkowych według wartości początkowej, która najczęściej jest cena nabycia lub koszt wytworzenia. Według ceny nabycia wycenia się rzeczowe aktywa trwałe pochodzące z zakupu, natomiast w przypadku wytworzenia ich we własnym zakresie parametrem wyceny jest koszt wytworzenia. Ustalony w wyniku

wyceny wstępnej wartość rzeczowych aktywów trwałych są aktualne w momencie wprowadzenia ich do ksiąg rachunkowych. Na dzień bilansowy stają się wartościami historycznymi. Zmienność wartości składników rzeczowych aktywów trwałych rodzi konieczność urealnienia ich wartości prezentowanej w sprawozdaniu finansowym. Stąd pojawia się drugi rodzaj wyceny, której podlegają rzeczowe aktywa trwałe – wycena bilansowa.

Wycena bilansowa jest procesem nadawania wartości rzeczowym aktywom trwałym, według której będą wykazywane w bilansie. W wyniku wyceny bilansowej ustalona w wyniku wyceny wstępnej wartość początkowa składnika rzeczowych aktywów trwałych podlega aktualizacji. Zgodnie z ustawą o rachunkowości rzeczowe aktywa trwałe wycenia się na dzień bilansowy w następujący sposób:

- 1) środki trwałe – według ceny nabycia lub kosztów wytworzenia, lub wartości przeszacowanej (po aktualizacji wyceny), pomniejszonych o odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości (art. 28 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości),
- 2) środki trwałe w budowie – w wysokości ogółu kosztów pozostających w bezpośrednim związku z ich nabyciem lub wytworzeniem, pomniejszonych o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości (art. 28 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości).

Ten sposób wyceny bilansowej nazywany jest modelem kosztu historycznego. Podstawą wyceny bilansowej aktywów w tym modelu jest ustalona w wyniku wyceny wstępnej wartość początkowa, czyli koszt historyczny składników aktywów. W przypadku środków trwałych i środków trwałych w budowie jest nim najczęściej cena nabycia lub koszt wytworzenia. Na dzień bilansowy wartość początkowa rzeczowych aktywów trwałych podlega aktualizacji, poprzez dokonywanie odpisów z tytułu trwałej utraty wartości. Model kosztu historycznego w odniesieniu do rzeczowych aktywów trwałych może przyjąć postać modelu opartego na koszcie historycznym:

- amortyzowanym lub
- nieamortyzowanym.

W modelu opartym na koszcie historycznym nieamortyzowanym wartość rzeczowych aktywów trwałych wykazuje się w bilansie według kosztu historycznego, który korygowany jest tylko o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości w przypadku, gdy wystąpią przyczyny wskazujące na taką utratę. Koszt historyczny (wartość początkowa) nie podlega tu odpisom umorzeniowym (amortyzacyjnym). Ten model wyceny stosowany jest na przykład do wyceny środków trwałych i gruntów.

W modelach oparty na koszcie historycznym amortyzowanym, przy wycenie bilansowej rzeczowych aktywów trwałych, oprócz korekt wartości początkowej z tytułu trwałej utraty wartości dokonuje się także korekt o odpisy umorzeniowe (amortyzacyjne). Ten model wyceny dotyczy tylko środków trwałych amortyzowanych.

W modelach opartych na koszcie historycznym wartość bilansowa rzeczowych aktywów trwałych nigdy nie przekroczy ich wartości początkowej z dnia nabycia lub wytworzenia. Sposób ustalania wartości bilansowej składników rzeczowych aktywów trwałych, według modelu kosztu historycznego nieamortyzowanego i amortyzowanego, przedstawiają przykłady 1 i 2.

**Przykład 1****Wycena środków trwałych według modelu opartego na cenie nabycia nieamortyzowanej** (Poniatowska 2009: 167)

Jednostka „X” nabyła 01. 02. 200X r. grunt o wartości 800 000 zł, na którym zamierza wybudować halę produkcyjną. Na dzień bilansowy wartość rynkowa gruntu wynosiła 850 000 zł.

Do bilansu grunt zostanie wyceniony według ceny nabycia, a więc jego wartość bilansowa wyniesie 800 000 zł.

**Przykład 2****Wycena środków trwałych według modelu opartego na cenie nabycia amortyzowanej** (Poniatowska 2009: 168)

Jednostka „A” nabyła 01. 01. 200X r. maszynę produkcyjną w cenie nabycia o wartości 80 000 zł, naliczony w fakturze VAT podlegający odliczeniu wynosił 18 400 zł. Dla zakupionego środka trwałego przyjęto 8-letni okres amortyzacji. Na dzień bilansowy wartość rynkowa maszyny wynosiła 80 000 zł.

Wycena maszyny według modelu opartego na cenie nabycia amortyzowanej:

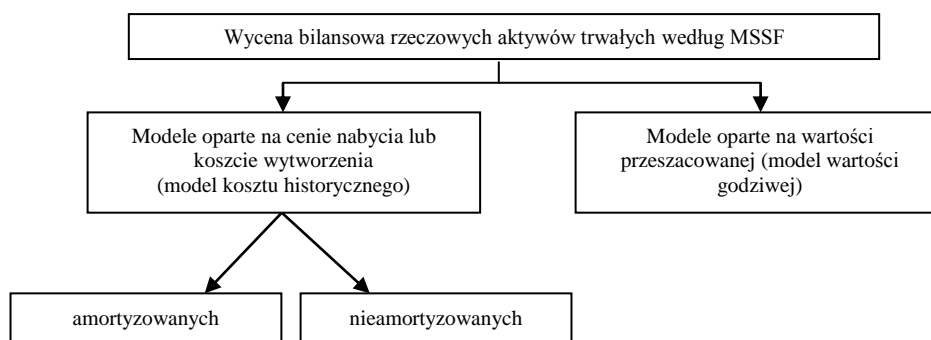
– cena nabycia maszyny	80 000 zł,
– odpisy amortyzacyjne	<u>–10 000 zł.</u>
– wartość bilansowa maszyny	70 000 zł.

Wartością bilansową maszyny wycenianej według tego modelu jest jego wartość początkowa pomniejszona o odpisy umorzeniowe. Gdyby nastąpiła trwała utrata wartości, wartość początkową należałoby pomniejszyć także o odpisy z tytułu utraty wartości.

Zgodnie z regulacjami MSSF jednostka dokonuje wyboru zasady (polityki) rachunkowości dotyczącej sposobu wyceny rzeczowych aktywów trwałych następującej po ich początkowym ujęciu, opartego albo na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, albo na wartości przeszacowanej. Wybraną zasadę wyceny stosuje się wobec całej grupy rzeczowych aktywów trwałych (par. 29 MSR 16). Tak więc MSR 16 wskazuje dwa alternatywne modele wyceny rzeczowych aktywów trwałych, którymi są:

- model oparty na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia,
- model oparty na wartości przeszacowanej.

Modele wyceny rzeczowych aktywów trwałych według MSSF prezentuje rysunek 1.



**Rysunek 1.** Modele wyceny bilansowej rzeczowych aktywów trwałych według MSSF

Źródło: opracowanie własne.

W modelu opartym na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, podobnie jak w przypadku ustawy o rachunkowości, pozycję rzeczowych aktywów trwałych należy wykazywać w bilansie według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia pomniejszonych o zakumulowaną amortyzację oraz o zakumulowane odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości (par. 30 MSR 16). Model ten analogicznie jak w przypadku regulacji ustawy o rachunkowości może przyjąć postać modelu opartego na koszcie amortyzowanym i nieamortyzowanym.

Drugim alternatywnym modelem wyceny bilansowej rzeczowych aktywów trwałych określonym w MSR 16 jest model oparty na wartości przeszacowanej. Może on być stosowany do wyceny tylko tych składników rzeczowych aktywów trwałych, których wartość godziwą można w sposób wiarygodny ustalić. W modelu opartym na wartości przeszacowanej pozycję rzeczowych aktywów trwałych, wykazuje się w sprawozdaniu finansowym w wartości przeszacowanej (którą jest wartość godziwa na dzień przeszacowania), pomniejszonej o kwotę późniejszej zakumulowanej amortyzacji i późniejszych zakumulowanych odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości. Warunkiem zastosowania tego modelu do wyceny bilansowej jest możliwość wiarygodnego ustalenia wartości godziwej. Przeszacowanie wartości rzeczowych aktywów trwałych do wartości godziwej dokonuje się poprzez odpisy aktualizujące, które powodują zwiększenie lub zmniejszenie ich wartości bilansowej oraz zwiększenie/zmniejszenie kapitału z aktualizacji wyceny lub zwiększenie kosztów operacyjnych, w zależności od poziomu wartości godziwej. Sposób ustalania wartości bilansowej nieamortyzowanych składników rzeczowych aktywów trwałych według modelu opartego na wartości przeszacowanej przedstawia przykład 3.

### **Przykład 3**

#### **Wycena nieamortyzowanych rzeczowych aktywów trwałych według modelu opartego na wartości przeszacowanej**

Założenia jak w przykładzie 1.

Wycena gruntu na dzień bilansowy według modelu opartego na wartości przeszacowanej:

– cena nabycia gruntu	800 000 zł,
– <u>odpisy aktualizujące z tytułu przeszacowania do wartości rynkowej</u>	<u>50 000 zł</u>
– wartość bilansowa gruntu	850 000zł.

W tym modelu wyceny rzeczowych aktywów trwałych nastąpi przeszacowanie wartości początkowej gruntu do wartości godziwej, którą jest cena rynkowa. Wartość bilansowa gruntu będzie wynosiła 850 000 zł i będzie do wartość według ceny rynkowej na dzień bilansowy. Dokonany odpis aktualizujący z jednej strony zwiększy wartość bilansową gruntu o 50 000 zł, a z drugiej zostanie odniesiony na kapitał z aktualizacji wyceny.

W przypadku ustalania wartości bilansowej amortyzowanych składników rzeczowych aktywów trwałych według modelu wartości przeszacowanej należy także uwzględnić ich dotychczasowe umorzenie (akumulowaną amortyzację). Może się to odbywać według jednego z dwóch sposobów, poprzez (MSR 16 par. 35; Kuzior 2011: 146–147):

- 1) proporcjonalne przeliczenie zakumulowanej amortyzacji w dniu przeszacowania w związku ze zmianą wartości bilansowej brutto składnika aktywów, tak aby wartość bilansowa środka (wartość netto) po przeszacowaniu równała się jego przeszacowanej wartości, przy tym sposobie przeszacowania wymagane jest ustalenie wskaźnika, według którego dokonuje się przeszacowania wartości początkowej środka i jego dotychczasowego umorzenia, dokonywane w kolejnych latach użytkowania przeszacowanego środka trwałe odpisy amortyzacyjne nie ulegną zmianie, co wynika z proporcjonalnego przeliczenia umorzenia.

- 2) wyeliminowanie z wartości bilansowej brutto składnika dotychczasowego umorzenia i ustalenia jego wartości netto, a następnie doprowadzenie tej wartości do wartości godziwej, w tym wypadku, w związku z eliminacją dotychczasowego umorzenia, po przeszacowaniu środka należy ustalić nową stawkę amortyzacyjną dla danego przeszacowanego środka trwałego, bazując na dalszym przewidywanym okresie użytkowania, dokonywane w przyszłości odpisy amortyzacyjne ulegną zmianie.

Sposoby ustalania wartości bilansowej amortyzowanych składników rzeczowych aktywów trwałych według modelu opartego na wartości przeszacowanej przedstawia przykład 4.

#### Przykład 4

##### Wycena amortyzowanych rzeczowych aktywów trwałych według modelu opartego na wartości przeszacowanej

Wartość początkowa środka trwałego przed aktualizacją na moment bilansowy wynosiła 150 000 zł, a dotychczasowe umorzenie 30 000 zł. Środek był amortyzowany przez rok stawką 20% (ustalony okres użytkowania 5 lat). Po roku wartość godziwa środka trwałego na moment przeszacowania wynosiła 180 000 zł. Wartość ta jest równa wartości określonej przez rzeczoznawców.

Wariant 1. Ustalenie wartości bilansowej środka trwałego przy proporcjonalnym przeliczeniu dotychczasowego umorzenia (wyliczenie wskaźnika przeszacowania wartości początkowej oraz umorzenia):

– wartość godziwa środka trwałego	180 000 zł,
– wartość netto dotychczasowa	120 000 zł,
– wartość wskaźnika	$180\ 000\ \text{zł} : 120\ 000\ \text{zł} = 1,5,$
– przeszacowanie wartości początkowej	$150\ 000\ \text{zł} \times 1,5 = 225\ 000\ \text{zł},$
– przeszacowanie umorzenia	$30\ 000\ \text{zł} \times 1,5 = 45\ 000\ \text{zł}.$

W związku z przeszacowaniem powstały:

- 1) różnica z przeszacowania wartości początkowej 75 000 zł (225 000 zł – 150 000 zł), która zwiększy wartość początkową środka trwałego i kapitał z aktualizacji wyceny,
- 2) różnica z przeszacowania umorzenia 15 000 zł (45 000 zł – 30 000 zł), która zwiększy wartość dotychczasowego umorzenia oraz zmniejszy kapitał z aktualizacji wyceny.

Wartość bilansowa środka trwałego po aktualizacji będzie wynosiła 180 000 zł. Konsekwencją sprawozdawczą przeszacowania środka trwałego do wartości godziwej będzie zwiększenie wartości środków trwałych prezentowanych w bilansie o 60 000 zł oraz zwiększenie kapitału z aktualizacji wyceny o 60 000 zł.

Wariant 2. Ustalenie wartości bilansowej środka trwałego poprzez eliminację zakumulowanej amortyzacji.

Przy tym sposobie ustalania wartości przeszacowanej na moment dokonywania przeszacowania z wartości początkowej środka trwałego należy wyeliminować jego dotychczasowe umorzenie i ustalić wartość netto środka trwałego:

– wartość początkowa środka trwałego	150 000 zł,
– dotychczasowe umorzenie	30 000 zł,
– wartość netto	120 000 zł,
– wartość przeszacowana	$120\ 000\ \text{zł} + 60\ 000\ \text{zł} = 180\ 000\ \text{zł}.$

Skutki sprawozdawcze przeprowadzonej aktualizacji wyceny środka trwałego na dzień bilansowy będą takie same jak w wariantcie proporcjonalnego przeliczanie dotychczasowe-

go umorzenia, nastąpi więc zwiększenie wartości bilansowej środków trwałych o 60 000 zł oraz zwiększenie kapitału z aktualizacji wyceny o 60 000 zł.

Ustawa o rachunkowości nie daje jednostkom możliwości wyceny rzeczowych aktywów trwałych według wartości przeszacowanej do wyższej wartości godziwej, przy sporządzaniu rocznego sprawozdania finansowego. Ten model wyceny rzeczowych aktywów trwałych ma zastosowanie tylko w pewnych szczególnych przypadkach takich jak, np.: łączenie spółek, sporządzanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego oraz urzędowe przeszacowanie. W Polsce urzędowe przeszacowanie rzeczowych aktywów trwałych ma miejsce wówczas, gdy wskaźnik wzrostu cen nakładów inwestycyjnych ogłoszony przez Prezesa GUS w okresie trzech kwartałów roku poprzedzającego rok podatkowy w stosunku do analogicznego okresu roku ubiegłego przekroczy 10%. Tryb i terminy aktualizacji środków trwałych określa minister finansów w drodze rozporządzenia (ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych art. 15 ust. 5). Tak więc w polskich regulacjach prawnych do wyceny bilansowej rzeczowych aktywów trwałych nie stosuje się modelu wartości przeszacowanej.

### **3. Skutki sprawozdawcze wyceny bilansowej rzeczowych aktywów trwałych**

Wycena bilansowa rzeczowych aktywów trwałych ma na celu aktualizację ich wartości. Dokonywane w związku z aktualizacją korekty zawsze rodzą określone skutki sprawozdawcze, zarówno bilansowe jak i wynikowe. Podstawowym elementem związanym z wyceną bilansową rzeczowych aktywów trwałych są odpisy aktualizujące. W szerokim ujęciu odpis aktualizujący rzeczowych aktywów trwałych oznacza korektę ich wartości księgowej i ma na celu doprowadzenie wartości bilansowej do poziomu korzyści ekonomicznych, których wpływu jednostka może się spodziewać (Poniatowska 2008: 81). Odpisy aktualizujące wartość rzeczowych aktywów trwałych mogą być odpisami z tytułu utraty wartości, w tym trwałe, bądź odpisem z tytułu przeszacowania wartości składnika do wartości godziwej. Szczególnym przypadkiem odpisów z tytułu przeszacowania do wartości godziwej jest odpis występujący przy urzędowej korekcie wartości. Odpisy aktualizujące rzeczowych aktywów trwałych powodują zawsze zmniejszenie lub zwiększenie ich wartości bilansowej. W przyjętych w regulacjach prawnych rachunkowości modelach wyceny bilansowej rzeczowych aktywów trwałych opartych na koszcie historycznym (ustawa o rachunkowości i MSSF) lub wartości godziwej (MSSF) występują odpisy aktualizujące:

- z tytułu utraty wartości – w modelu kosztu historycznego,
- z tytułu przeszacowania wartości do wartości godziwej – w modelu wartości przeszacowanej (godziwej).

Przyczyną dokonywania odpisów aktualizacyjnych z tytułu utraty wartości jest zjawisko utraty wartości rzeczowych aktywów trwałych. Utrata wartości rzeczowych aktywów trwałych może odnosić się do dwóch sytuacji (Jaruga i in 2006: 410):

- utraty wartości będącej efektem normalnego wykorzystania aktywów w procesie produkcyjnym, wytwórczym lub
- utraty wartości spowodowanej innymi czynnikami niż organizacja procesu produkcyjnego i normalnym wykorzystaniem w działalności jednostki.

Wykorzystywane w działalności jednostki gospodarczej środki trwałe stopniowo zużywają się tracąc swoją wartość (Zieniuk 2012: 283). W rachunkowości odzwierciedleniem utraty wartości środków trwałych spowodowanej ich zużyciem są odpisy umorzeniowe



(amortyzacyjne). Wielkość tych odpisów może być różna w zależności od czasu, warunków i intensywności użytkowania środka trwałego. Skutkiem sprawozdawczym dokonywanych w związku z wyceną bilansową odpisów umorzeniowych (amortyzacyjnych) jest zmniejszenie wartości środków trwałych z jednej strony i zwiększenie kosztów podstawowej działalności operacyjnej (amortyzacji) z drugiej. W bilansie zmniejsza się wartość rzeczowych aktywów trwałych i wynik finansowy, natomiast w sprawozdaniu z całkowitych dochodów zwiększa się wartość amortyzacji i konsekwencji zmniejsza się całkowity dochód.

Drugi rodzaj utraty wartości środków trwałych spowodowany jest innymi czynnikami niż normalne wykorzystanie w działalności jednostki, zarówno wewnętrznymi jak i zewnętrznymi. Ten rodzaj utraty wartości został unormowany na gruncie polskiego prawa bilansowego w ustawie o rachunkowości oraz KSR nr 4 „Utrata wartości aktywów”, a w MSSF w MSR 36 „Utrata wartości aktywów”. Zjawisko utraty wartości aktywów następuje wówczas, gdy istnieje duże prawdopodobieństwo, że kontrolowany przez jednostkę składnik aktywów w znaczącej części lub w całości nie przyniesie przyszłych korzyści ekonomicznych netto, odpowiadających przynajmniej jego wartości wynikającej z ksiąg rachunkowych na dzień wyceny bilansowej (art. 28 ust. 7 ustawy o rachunkowości; pkt 2.4 KSR 4). W sytuacji takiej należy dokonać odpisu z tytułu utraty wartości. Odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości jest nadwyżką wartości składnika aktywów wynikającą z ksiąg rachunkowych na dzień wyceny bilansowej nad jego wartością odzyskiwaną (pkt 2.14 KSR 4). Wartość odzyskiwalna z kolei odpowiada cenie sprzedaży netto składnika aktywów lub jego wartości użytkowej w zależności od tego, która z nich jest wyższa (par. 6 MSR 36). Odpisy dotyczące rzeczowych aktywów trwałych związane są z trwałą utratą wartości. Zgodnie z zaleceniami MSR 36 przy rozpatrywaniu możliwości wystąpienia trwałej utraty wartości należy uwzględnić czynniki zewnętrzne i wewnętrzne (Wojas 2011: 82). Przyczynami trwałej utraty wartości rzeczowych aktywów trwałych i tym samym powodami dokonywania odpisów aktualizujących z tytułu trwałej utraty wartości są m.in. takie czynniki, jak: nieoczekiwany spadek wartości rynkowej, ograniczenie lub utrata rynku zbytu, zmiana technologii produkcji, przeznaczenie do likwidacji, wycofanie z używania lub inne przyczyny powodujące taką utratę wartości (Kuzior 2011: 139). MSR 36 obliguje jednostki gospodarcze do dokonania oceny na każdy dzień bilansowy, czy istnieją jakiegokolwiek przesłanki wskazujące na to, że mogła nastąpić utrata wartości któregoś z rzeczowych aktywów trwałych (MSR 36 par. 9).

Odpisy z tytułu trwałej utraty wartości rzeczowych aktywów trwałych powodują zmniejszenie ich wartości bilansowej oraz skutkują powstaniem pozostałych kosztów operacyjnych (pozostałych) lub zmniejszeniem wartości wcześniej utworzonego kapitału z aktualizacji wyceny. W bilansie (sprawozdaniu z całkowitych dochodów) dokonany odpis powoduje zmniejszenie wartości pozycji rzeczowych aktywów trwałych i w konsekwencji wszystkich aktywów oraz po stronie pasywów zmniejszenie wyniku finansowego i kapitałów własnych. W sprawozdaniu z całkowitych dochodów bezpośrednim skutkiem odpisów jest zwiększenie kosztów operacyjnych lub zmniejszenie innych całkowitych dochodów. Odwrócenie dokonanych wcześniej odpisów z tytułu trwałej utraty wartości powoduje zmniejszenie wartości bilansowej rzeczowych aktywów trwałych i powstanie przychodów operacyjnych (pozostałych).

Przy wycenie bilansowej rzeczowych aktywów trwałych według wartości godziwej istnieje konieczność dokonywania odpisów aktualizujących z tytułu ich przeszacowania do wartości godziwej. Zgodnie z ustawą o rachunkowości wartością godziwą dla środków

trwałych jest ich wartość rynkowa lub ich wartość według niezależnej wyceny lub, gdy nie jest możliwe uzyskanie niezależnej wyceny jest to aktualna cena nabycia albo koszt wytworzenia, z uwzględnieniem aktualnego stopnia ich zużycia (art. 44b ust. 4 pkt 7 ustawy o rachunkowości). Regulacje MSR 16 także określają, co należy przyjąć za wartość godziwą dla poszczególnych grup rodzajowych środków trwałych i tak:

- wartością godziwą gruntów oraz budynków jest kwota ustalona zazwyczaj na podstawie wyceny opartej na ewidencji transakcji rynkowych dokonywanej zwyczajowo przez profesjonalnych rzeczoznawców (MSR 16 par. 32),
- wartość godziwą maszyn i urządzeń stanowi zazwyczaj ich wartość rynkowa ustalona na podstawie wyceny rzeczoznawców (MSR 16 par. 33).

Korzystanie z usług niezależnych rzeczoznawców przy ustalaniu wartości godziwej nie jest jednak obowiązkiem jednostki. W przypadku braku ewidencji transakcji rynkowych dokumentujących wartość godziwą, jednostka może ustalić wartość godziwą na podstawie przychodów lub zamortyzowanego kosztu odtworzenia (MSR 16 par. 33).

Według MSR 16 częstotliwość dokonywania odpisów aktualizujących z tytułu przeszacowania do wartości godziwej zależy od zmian wartości godziwej przeszacowywanych pozycji rzeczowych aktywów trwałych. Składniki aktywów, których wartość godziwa podlega znaczącym i nieregularnym zmianom, powinny być aktualizowane corocznie. W przypadku pozycji rzeczowych aktywów trwałych, których wartość godziwa ulega mało znaczącym zmianom, aktualizacji ich wartości może jednostka dokonywać co trzy lub co pięć lat (MSR 16, par. 34).

Odpisy z tytułu przeszacowania do wartości godziwej mogą być zarówno odpisami zwiększającymi, jak i zmniejszającymi wartość bilansową rzeczowych aktywów trwałych. Wzrost wartości bilansowej środków trwałych na skutek dokonanego odpisu, powoduje wzrost wartości rzeczowych aktywów trwałych w bilansie oraz wzrost kapitałów własnych. W sprawozdaniu z całkowitych dochodów wzrost wartości ujmuje się w innych całkowitych dochodach i wykazuje bezpośrednio w kapitałach własnych (kapitale z aktualizacji wyceny), jako nadwyżkę z przeszacowania. Jednakże w przypadku kiedy zwiększenie wartości środków trwałych wynikające z przeszacowania, powoduje odwrócenie dokonanego w poprzednich okresach zmniejszenia jego wartości z tytułu przeszacowania ujętego jako koszt danego okresu, to powinno być ujęte w sprawozdaniu z całkowitych dochodów (rachunku zysków i strat) jako pozostały przychód operacyjny do wysokości dokonanego wcześniej odpisu aktualizującego zaliczonego w koszty.

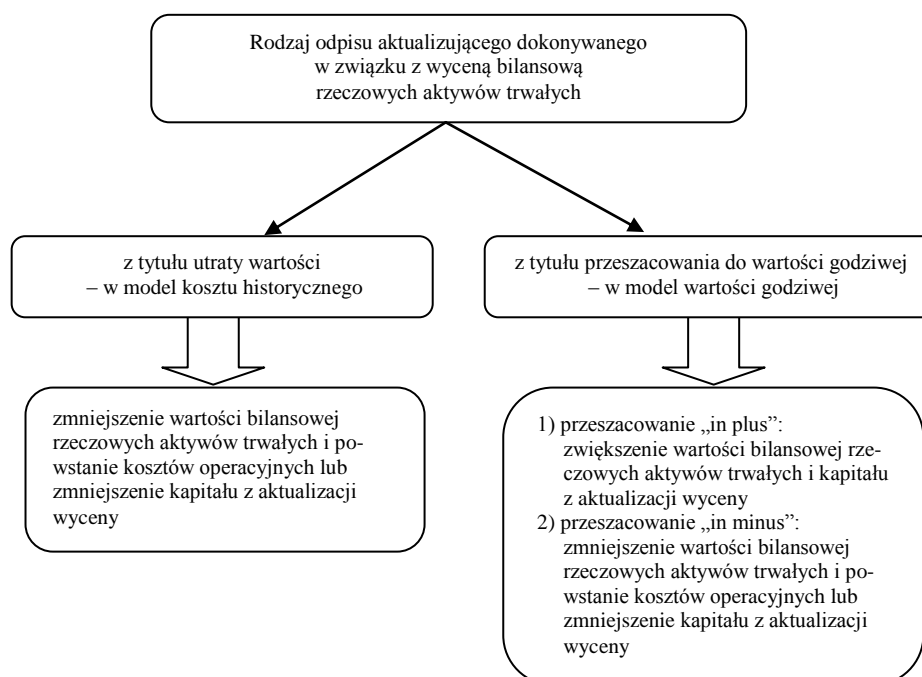
Jeżeli wartość bilansowa rzeczowych aktywów trwałych zmniejszyła się wskutek przeszacowania, zmniejszenie należy ująć jako koszt danego okresu.

W momencie wycofania z użycia lub zbycia składnika rzeczowych aktywów trwałych, odpowiadającą im nadwyżkę z przeszacowania zaliczoną do kapitału własnego można przenieść bezpośrednio do niepodzielonego wyniku lat ubiegłych. Powstałą nadwyżkę można rozliczać także w trakcie używania składnika rzeczowych aktywów trwałych. W takim przypadku kwota rozliczanej nadwyżki stanowi różnicę między amortyzacją opartą na przeszacowanej wartości bilansowej składnika aktywów a amortyzacją opartą na początkowej cenie nabycia lub koszcie wytworzenia składnika aktywów. Przeniesienia z pozycji „nadwyżka z przeszacowania” na pozycję „niepodzielony wynik lat ubiegłych” nie dokonuje się poprzez rachunek zysków i strat (MSR 16, par. 41).

Konsekwencjami sprawozdawczymi odpisów z tytułu przeszacowania rzeczowych aktywów trwałych do wartości godziwej jest więc zwiększenie/zmniejszenie w bilansie wartości rzeczowych aktywów trwałych oraz zwiększenie/zmniejszenie całkowitego dochodu.

W sprawozdaniu z całkowitych dochodów odpis powoduje powstanie kosztów lub przychodów operacyjnych lub zwiększenie lub zmniejszenie innych całkowitych dochodów.

Wpływ odpisów aktualizujących rzeczowych aktywów trwałych na wartości prezentowane w sprawozdaniu finansowym prezentuje rysunek 2.



**Rysunek 2.** Skutki sprawozdawcze odpisów aktualizujących wartość rzeczowych aktywów trwałych

Źródło: opracowanie własne.

Odpisy aktualizujące mają także swoje odzwierciedlenie w rachunku przepływów pieniężnych sporządzanym metodą pośrednią. Są one ujmowane w pozycji „Zysk (strata) z działalności inwestycyjnej”, pod warunkiem, że zostały ujęte wynikowo (Kumor, Poniatowska 2012: 124).

Należy także wskazać na inne konsekwencje sprawozdawcze wyceny bilansowej rzeczowych aktywów trwałych, nie związaną bezpośrednio z faktem dokonania odpisu aktualizującego, ale z dotyczące szacowania jego wartości. Zatrudnianie niezależnych rzeczoznawców do wyceny rzeczowych aktywów trwałych znacznie zwiększa koszty przeprowadzania aktualizacji i może być czynnikiem zniechęcającym jednostki do jej przeprowadzenia.

### Uwagi końcowe

Rzeczowe aktywa trwałe stanowią istotny składnik aktywów prezentowany w sprawozdaniu finansowym, dlatego sposób ich wyceny jest bardzo ważnym aspektem dokonywanego

w rachunkowości pomiaru. Zgodnie z MSSF jednostka może wyceniać środki trwałe według modelu opartego na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia (model kosztu historycznego) lub modelu opartego na wartości przeszacowanej do wartości godziwej. Według ustawy o rachunkowości jedynym dozwolonym modelem wyceny rzeczowych aktywów trwałych jest model kosztu historycznego. Zastosowanie określonego modelu do wyceny rzeczowych aktywów trwałych powoduje daleko idące skutki sprawozdawcze, które w istotny sposób mogą rzutować na obraz sytuacji majątkowej i finansowej prezentowany w sprawozdaniu finansowym jednostki. Dokonywane w związku z wyceną bilansową odpisy aktualizujące wpływają bowiem na wartości wykazywane zarówno w bilansie (sprawozdaniu z sytuacji finansowej) jak i sprawozdaniu z całkowitych dochodów. W modelu kosztu historycznego odpisy z tytułu utraty wartości powodują zawsze zmniejszenie wartości rzeczowych aktywów trwałych wykazywanej w bilansie i zmniejszenie wyniku finansowego, w modelu wartości godziwej w wyniku dokonywanych przeszacowań wartość bilansowa rzeczowych aktywów trwałych może zarówno maleć jak i wzrastać. Przy wzroście wartości bilansowej wzrasta także całkowity dochód. Jednostki stosujące przepisy ustawy o rachunkowości nie mogą do wyceny bilansowej rzeczowych aktywów trwałych stosować modelu wartości godziwej, możliwość taką mają natomiast jednostki stosujące MSSF. W efekcie zakłóca to proces porównywalności sprawozdań finansowych i może wpływać na wiarygodność sprawozdania finansowego.

## Literatura

- Jaruga A. red. (2005), *Jednostkowe sprawozdanie finansowe według Międzynarodowych Standardów Rachunkowości MSSF/MSR*, SKwP, Warszawa.
- Krajowy Standard Rachunkowości nr 4 „Utrata wartości aktywów”, Dz. Urz. Min. Fin. 2012, poz. 15.
- Kumor I, Poniatowska L. (2012), *Aktualizacja wyceny środków trwałych do wartości godziwej*, w: *Środki trwałe – ujmowanie, wycena i prezentacja*, red. T. Cebrowska, W. Dotkuś, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” nr 255, Wrocław.
- Kuzior A. (2011), *Rzeczowe aktywa trwałe*, w: *Rachunkowość finansowa z uwzględnieniem MSSF*, red. J. Pfaff, Zb. Messner, PWN, Warszawa.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej* (2011), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Poniatowska L. (2009), *Metody i modele wyceny bilansowej aktywów i pasywów*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” nr 53 (109), Warszawa.
- Poniatowska L. (2008), *Odpisy aktualizujące wartość aktywów – wpływ na sprawozdanie finansowe*, w: *Polska praktyka rachunkowości w kontekście procesu harmonizacji międzynarodowej sprawozdawczości finansowej*, red. E. Walińska, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości, DzU 2013, poz. 330.
- Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, DzU 2011, nr 74, poz. 397.
- Wojas M. (2011), *Środki trwałe*, w: *Prawo bilansowe a prawo podatkowe*, wyd. drugie, red. B. Micherda, Difin, Warszawa.
- Zieniuk P. (2012), *Amortyzacja środków trwałych jako narzędzie optymalizacji podatkowej przedsiębiorstwa*, w: *Środki trwałe – ujmowanie, wycena i prezentacja*, red. T. Cebrowska, W. Dotkuś, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” nr 255, Wrocław.

### **BALANCE SHEET VALUATION OF FIXED TANGIBLE ASSETS AND THEIR EFFECTS IN FINANCIAL STATEMENT**

**Abstract:** Purpose – the purpose of this article is to present models and methods balance sheet valuation of fixed tangible assets and their impact on the financial statements. Design/Methodology/Approach – the method of critical analysis of accounting standards regulations and literature were used to prepare this article. Findings – the article deals with the issue of balance sheet valuation of fixed tangible assets in terms its

influence of financial statement. Accounting regulations provide for two models of fixed tangible assets balance sheet valuation. The first one is the historical cost model, and the second is fair value model. The choice of valuation model creates certain effects reporting.

**Keywords:** fixed tangible assets, balance sheet valuation, historical cost model, fair value model, financial statement

### **Cytowanie**

Poniatowska L. (2013), *Wycena bilansowa rzeczowych aktywów trwałych i jej skutki sprawozdawcze*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 765, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 61, t. 2, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 149–161; [www.wneiz.pl/frfu](http://www.wneiz.pl/frfu).

