

# Podobieństwa i różnice wynikające z UOR a MSR w zakresie rzeczowych aktywów trwałych – ujęcie teoretyczne

## Paweł Łojek

Wyższa Szkoła Finansów i Prawa  
w Bielsku Białej

E-mail: p.łojek94@gmail.com  
ORCID: 0000-0003-4049-4626

## Wojciech Kozioł

Małopolska Wyższa Szkoła  
Ekonomiczna w Tarnowie

E-mail: wojciech.koziol@mwse.edu.pl  
ORCID: 0000-0001-7920-760X

**Abstrakt:** Powojenny rozwój gospodarki światowej spowodował wiele zmian w jej strukturze. Nastąpił dynamiczny rozwój handlu międzynarodowego, wzrosło znaczenie korporacji i inwestycji międzynarodowych, powstały liczne organizacje międzynarodowe, których celem była współpraca regionalna lub światowa. Rozwój ten miał również wpływ na światowe finanse, pojawiła się potrzeba wprowadzenia adekwatnego systemu rozliczenia aktywności ekonomicznej, w szczególności ujawniły się niedostatki w zakresie koncepcji wymiany walut oraz wiarygodności informacji finansowej. Początkiem procesu formalizacji pojawiających się postulatów reformy systemu rachunkowości był X Światowy Kongres Rachunkowości w Londynie w 1972 r. Jedną z podjętych rezolucji, było uruchomienie prac mających na celu sformułowanie międzynarodowych standardów rachunkowości (Łojek, 2020b). W efekcie powstał system standardów, regulujący każdy obszar rachunkowości i sprawozdawczości finansowej. Celem artykułu jest analiza porównawcza regulacji w zakresie rachunkowości aktywów trwałych zawartych w krajowej ustawie o rachunkowości i Międzynarodowych Standardach Rachunkowości. W artykule omówiono pojęcie i zasady wyceny środka trwałego. W szczególności przedstawiono wycenę wstępną oraz zasady naliczania amortyzacji i aktualizacji wartości środków trwałych. Został on przygotowany w oparciu o literę polskiej ustawy o rachunkowości, międzynarodowego standardu rachunkowości numer 16: rzeczowe aktywa trwałe oraz literaturę z zakresu środków trwałych. Konstrukcja systemu MSSF/MSR powoduje, że korzystanie z danego standardu może wymagać odpowiedniej znajomości pozostałych standardów. Wartością dodaną artykułu jest usystematyzowanie wiedzy w obszarze wyceny i ewidencji środków trwałych, w szczególności możliwości stosowania międzynarodowego standardu rachunkowości 16.

**Słowa kluczowe:** rzeczowe aktywa trwałe, amortyzacja, wycena

Publikacja sfinansowana przez:  
Małopolska Wyższa Szkoła  
Ekonomiczna w Tarnowie

Korespondencja:  
Wojciech Kozioł  
Małopolska Wyższa Szkoła  
Ekonomiczna w Tarnowie  
Katedra Finansów i Rachunkowości  
ul. Waryńskiego 14  
33-100 Tarnów, Polska  
Tel.: +48 14 65 65 547

## 1. Wprowadzenie

Z punktu widzenia stosowanej podstawy prawnej systemu rachunkowości, polskie przedsiębiorstwa można podzielić na dwie grupy (Frymus, 2014). Pierwsza z nich to wszystkie podmioty,

dla których nadrzędnym aktem normatywnym jest ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (UoR) (Furman, 2011). Jeśli jednak wspomniany akt normatywny nie zawiera w sobie danego, wtedy należy sięgnąć dalej – do standardów KSR (Krajowe Standardy Rachunkowości), których jest czternaście (KSR, 2021). Jeśli jednak również w nich nie będzie można znaleźć odpowiedniego dopasowania, to można posiłkować się międzynarodowymi standardami rachunkowości (MSR) i międzynarodowymi standardami sprawozdawczości finansowej (MSSF). Dodać należy, że specyfika MSR i MSSF koncentruje się na sformułowaniu zakresu ujawnień informacji finansowej w zakresie danego obszaru rachunkowości. Standardy te nie precyzują kwestii technicznych, jak księgować poszczególne operacje gospodarcze (Sulik-Górecka, 2015). Opisany schemat postępowania można zaprezentować na poniższym rysunku.



Rysunek 1. Stosowanie aktów normatywnych przez podmioty gospodarcze w Polsce

Źródło: opracowanie własne.

Druga grupa podmiotów to podmioty zobligowane do stosowania MSR (Malinowska, 2006). Są to jednostki, które sporządzają skonsolidowane sprawozdania finansowe (w tym banki) oraz emitowane przez nie papiery wartościowe. Papiery te są notowane na regulowanych, publicznych rynkach unijnych, które z kolei są zobowiązane do organizowania i prowadzenia rachunkowości oraz sprawozdawczości finansowej zgodnie z MSR. Jeśli jednak niektóre zapisy nie zostały uregulowane we wspomnianych przepisach, jednostki te są zobowiązane do stosowania przepisów ustawy o rachunkowości. Należy mieć na uwadze, że nie można dowolnie stosować naprzemienne przepisów prawa bilansowego (Misińska, 2001; Wasilewski & Rusinkiewicz, 2006).

## 2. Zasady wyceny rzeczowych aktywów trwałych według MSR16

W Polsce obowiązuje podstawowy akt normatywny, czyli ustawa o rachunkowości, która definiuje, czym są rzeczowe aktywa trwałe. Można je określić, jako aktywa o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności powyżej jednego roku, kompletne, zdadne do użytku. W ich skład wchodzi (UoR, 1994):

- Nieruchomości (w tym: grunty, prawo wieczystego użytkowania, budynki, budowle spółdzielcze własnościowe, prawo do lokalu mieszkalnego i użytkowego),
- Maszyny, urządzenia,
- Środki transportu,
- Ulepszenia w obcych środkach trwałych,
- Inwentarz żywy.

Dokument ten nie podaje minimalnej wartości początkowej wyżej zdefiniowanego składnika majątkowego, który powodowałoby obowiązek zaliczenia do rzeczowych aktywów trwałych (Hołda & Staszal, 2018). Punkt odniesienia w tej kwestii może pełnić ustawa podatkowa: o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz osób prawnych (Fiedoruk, 2018). Można w nich znaleźć zapis o kwocie 10 000 zł, zobowiązującej do zaliczenia aktywów do rzeczowych aktywów trwałych. Przyjęcie tej samej kwoty w księgach rachunkowych jest możliwe, jeśli nie narusza zasady prawdziwego i rzetelnego obrazu jednostki. Ustawa o rachunkowości dopuszcza możliwość korzystania z rozwiązań podatkowych w zakresie polityki amortyzacji środków trwałych w odniesieniu do małych i mikroprzedsiębiorstw. Ujednolicenie rozwiązań podatkowych i bilansowych jest korzystne pod względem kosztu prowadzenia rachunkowości jednostki (Łojek, 2020a). Aby ustalić popularność takiego rozwiązania, przeprowadzono badania wstępne. Objęto nimi firmy funkcjonujące na obszarze Krakowa w latach 2016–2021. Z przeprowadzonych badań wynika, że większość podmiotów korzysta z możliwości zastosowania rozwiązań podatkowych do celów bilansowych. W tabeli 1 podano wyniki przeprowadzonych badań.

Przeprowadzone obserwacje wskazują, że blisko 91% podmiotów stosuje tożsame rozwiązania, jak te przewidziane w ustawach podatkowych, w zakresie rzeczowych aktywów trwałych. Warto podkreślić, że w pewnej mierze były to podmioty małe (blisko 40% z ogólnej liczby obserwacji), dla których ustawa pozostawia takie prawo. Pozostałe, ponad 60% liczebności to podmioty duże w rozumieniu ustawy o rachunkowości, które powinny zastosować okres ekonomicznej użyteczności dla ewidencji środków trwałych do celów bilansowych. Niekiedy jednak dochodzi do sytuacji, że stawka podatkowa pokrywa się z wspomnianym okresem. Rozpatrując ten aspekt pod kątem odpowiedniej wyceny majątku nie powstaje wówczas różnica przejściowa i tym samym odroczony podatek dochodowy (Łojek, 2021).

Tabela 1. Podmioty stosujące rozwiązania bilansowe tożsame z podatkowymi

Rok obserwacji	Sprawozdawczość UoR / MSR	Łączna liczba obserwacji w sztukach		Podmioty stosujące takie same rozwiązania
		w podziale	Σ	
2016	100% UoR	27	27	27
2017	100% UoR	37	37	37
2018	100% UoR	21	21	21
2019	85% UoR	119	125	105
	15% MSR	6		0
2020	95% UoR	134	137	124
	5% MSR	3		0
2021	100% UoR	18	18	18
sumO	nie dotyczy	nie dotyczy	365	332

Warto dodać, że podmioty stosujące standardy międzynarodowe (w zestawieniu 9 obserwacji) nie mogły skorzystać z uproszczeń bilansowych. Ponadto w firmach tych miała miejsce konsolidacja, a co za tym idzie – zasady były ustalane przez grupę kapitałową. Interesującym obszarem dalszych badań byłoby zbadanie, czy w sytuacji, gdyby podmioty te funkcjonowały jako niezależne jednostki, zastosowałyby rozwiązania bilansowe takie jak podatkowe.

Międzynarodowy standard rachunkowości definiuje również, jak postąpić w przypadku prawa do wieczystego użytkowania nadanego decyzją administracyjną (Turzyński, 2020). Należy potraktować to jako leasing (MSSF 16, 2019). Wedle polskiego prawa bilansowego traktuje się to jako środki trwałe (grunty). Zatem należy spodziewać się nowego orzecznictwa i aktualizacji MSR 16: rzeczowe aktywa trwałe, co może istotnie wpłynąć na wyniki finansowe spółek stosujących standardy międzynarodowe (Śnieżek & Krasodomska & Szadziewska, 2018).

Warto również pamiętać o konieczności rozgraniczenia rzeczowych aktywów trwałych od inwestycji opisanych w MSR 40 (Hołda, 2013), co może być szczególnie istotne w przypadku nieruchomości inwestycyjnych (Burchart, 2021).

Pierwsza zasadnicza różnica między polskim aktem normatywnym a międzynarodowymi standardami rachunkowości to brak jakiegokolwiek minimalnej wartości rzeczowych aktywów trwałych. Jednostka powinna sama przyjąć kwotę, od jakiej będzie zaliczać obiekt do rzeczowych aktywów trwałych (Kabalski, 2014). Mylne jednak byłoby myślenie, że można zakwalifikować każdy przedmiot do omawianej kategorii aktywów (Emerling, 2011). Zatem należy „wspomóc się” wspomnianą ustawą o rachunkowości, zgodnie z przedstawioną wcześniej hierarchią.

W Polsce i w Unii Europejskiej przyjęto stosowanie postanowień omawianego standardu poprzez rozporządzenie nr 1126/2008, przyjmujące międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z poprzednim rozporządzeniem nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (MSR) 16 i 41. Rozporządzenie to zaczęło funkcjonować od 2008 r.

Międzynarodowy standard rachunkowości 16 (dalej w opracowaniu MSR16) stosuje się zatem do (MSR 16, 2018):

- Rzeczowych aktywów trwałych (zgodnie z klasyfikacją MSSF5, jako aktywa przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana),
- Aktywów biologicznych (zgodnie z MSR41 – Rolnictwo),
- Ujmowania i wyceny aktywów. Poszukiwanie i ocena zasobów mineralnych (MSSF6),
- Praw do złóż mineralnych oraz samych złóż mineralnych (ropa naftowa, gaz ziemny, inne podobne, nieodnawialne źródła naturalne).

### ***Ustalenie wartości początkowej***

MSR16 nakłada szerokie wymagania informacyjne na temat wartości środków trwałych. Jedną z nich jest wartość początkowa środków trwałych. W myśl wspomnianego standardu oprócz ceny zakupu może nią być również (MSR16, 2018):

- Koszt świadczeń pracowniczych poniesionych w związku z wytworzeniem lub przystosowaniem do użytkowania aktywa,
- Koszty instalacji i montażu,
- Koszt przygotowania miejsca,

- Koszty sprawdzenia (próbna partia) pomniejszona o przychody ze sprzedaży,
- Wynagrodzenie za profesjonalną obsługę.

Międzynarodowy standard rachunkowości numer 16 jasno nakazuje, że wynagrodzenie kierownika budowy czy też pracowników wykonujących czynności przy danym obiekcie „odwleka się” w czasie, ewidencjonując jako „środek trwały w budowie” (Rubik, 2012). Konto to występuje pozabilansowo w standardach międzynarodowych (Gierusz & Koleśnik, 2020). Wspomniane podejście – w sposób bezwarunkowy – budzi pewne obawy autorów, czy wynik finansowy jednostki nie będzie zniekształcony. Budowa może bowiem nadmiernie przeciągać się w czas, a wszelkie koszty nie będą wzrastać. Zamiast tego będzie nieustannie rosła wartość środków trwałych (w UoR – środki trwałe w budowie). Można mieć zatem do czynienia z zawyżoną wartością rzeczowych aktywów trwałych, co może zniekształcać rzeczywisty obraz jednostki gospodarczej (Wójcik – Jurkiewicz & Jurkiewicz, 2014).

Niekiedy występują tzw. przestoje w trakcie budowy środka trwałego. Jedną z przyczyn może być pora roku, czyli jednostka ma do czynienia z sezonowością (Paprocki, 2008). Wówczas nie wszystko może okazać się elementem wartości początkowej środka trwałego. W sytuacji tej należy zakwalifikować takowy wydatek bezpośrednio do pozostałych kosztów operacyjnych lub w przypadku odsetek do kosztów finansowych w zależności od treści ekonomicznej danej operacji.

Podobnie sytuacja ma się z wynagrodzeniem za profesjonalną obsługę czy też próbną partię. Pierwsze z nich zostałyby zaksięgowane na koncie wynagrodzeń, te drugie zaś jako zużycie materiałów w standardach przyjętych według ustawy o rachunkowości. Jak zatem można zaobserwować, międzynarodowe standardy rachunkowości po raz kolejny mają odmienne podejście (Boruta, 2012).

Nie wszystko jednak może być wartością początkową środka trwałego (Kuzior, 2012). Podobnie jak w każdej dziedzinie i każdym akcie normatywnym, tak również tutaj można znaleźć pewne odstępstwa. Są to:

- Koszty otwarcia nowego zakładu,
- Reklama i działania promocyjne,
- Nowa lokalizacja i szkolenie pracowników,
- Koszty administracji.

Pewne wątpliwości można wysuwać w stosunku do kosztów otwarcia nowego zakładu lub nowej lokalizacji. Analizowany standard jasno jednak opisuje, co nie może stanowić wartości początkowej środka trwałego i dlaczego nie należy dokonywać przesunięć między inwestycjami.

Przy zagadnieniu poziomu istotności warto wyróżnić również kapitalizację kosztów generalnych przeglądów i amortyzowanie ich zgodnie z okresem ich ekonomicznej użyteczności. Należy wyznaczyć wspomniany poziom i na jego podstawie rozpatrywać wspomnianą pozycję kosztową.

Warto również scharakteryzować części zamienne. Jak wiadomo, w procesie wytwarzania pewne komponenty ulegają zużyciu lub zniszczeniu, a co za tym idzie – może istnieć konieczność ich wcześniejszej wymiany. Można sobie wyobrazić awarię sprzętu podczas testowania nowego środka trwałego. Wówczas należy użyć nowej maszyny, a jej wartość odpowiednio skalkulować w środkach trwałych. Po raz kolejny zatem wartość początkowa zostanie powiększona o kwotę zużytego sprzętu.

### *Amortyzacja*

MSR 16 definiuje amortyzację jako systematyczne rozłożenie wartości podlegającej amortyzacji w okresie użytkowania aktywu. W praktyce oznacza to, że jako wartość podlegającą amortyzacji można przyjąć kwotę początkową z dokumentu OT (przyjęcie środka trwałego). Natomiast jeśli jednostka planuje sprzedaż wspomnianego aktywa, należy oszacować wartość końcową, tak zwaną rezydualną (Mamcarz, 2008). Następnie od wartości początkowej należy odjąć oszacowaną wartość końcową, uzyskując w ten sposób właściwą wartość przyjętą do amortyzacji. Standard nr 16 wskazuje, że proces amortyzacji należy rozpocząć od momentu, kiedy dany środek trwały stanie się dostępny do użytkowania, czyli kiedy zostanie dostosowany do miejsca i warunków jego funkcjonowania zgodnie z zamierzeniami jednostki.

Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 16 wskazuje również na trzy metody amortyzacji. Jest zatem amortyzacja: liniowa, degresywna i oparta na liczbie wytworzonych produktów. Dwie pierwsze funkcjonują w przedsiębiorstwach stosujących krajowe regulacje bilansowe (Kaczmarek, 2008), natomiast ostatnia jest dopuszczona przez MSR 16. Metoda ta polega na przyjęciu odpowiedniej stopy procentowej w stosunku do przewidywanej liczby wytworzonych sztuk (Tkocz-Wolny, 2016).

Litera MSR 16, oprócz wspomnianego w definicji amortyzacji systematyzmu, wymaga również corocznej weryfikacji przyjętych zasad amortyzacji każdego środka trwałego. Jest to zazwyczaj robione na dzień bilansowy. Należy wówczas określić zmianę wartości szacunkowych (Kuzior & Maćkowiak & Poniatowska & Rówińska, 2019). Poniżej zamieszczono przykład dotyczący możliwości korekty okresu użytkowania środka trwałego.

#### **Przykład 1: Zmiana okresu użytkowania środka trwałego w trakcie okresu użytkowania**

Jednostka przyjęła do użytkowania środek trwały o wartości początkowej 300 000 zł oraz założyła, że aktywo to będzie wykorzystywała przez okres sześciu lat. Po dwóch latach użytkowania zweryfikowano okres ekonomicznej użyteczności z sześciu do jedenastu lat. Natomiast po pięciu latach stwierdzono, że środek ten będzie używany przez dziewięć lat. Po siódmym roku ponownie został zweryfikowany okres ekonomicznej użyteczności z dziewięciu do ośmiu lat oraz przyjęto metodę amortyzacji liniowej. Zatem obliczenie wartości odpisów amortyzacyjnych (w kolejnych latach) będzie wyglądać następująco:

Wartość początkowa: 300 000 zł

Tabela 2. Wartości odpisów amortyzacyjnych w poszczególnych latach dla reprezentatywnego przykładu

ROK ORAZ WARTOŚCI ODPISÓW W PLN											
I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	X	XI	XII
50.000	25.000	25.000	25.000	35.000	35.000	52.500	52.500	X	X	X	X

Źródło: opracowanie własne.

Obliczenia:

$300\ 000\ \text{zł} / 6\ \text{lat} = 50\ 000\ \text{zł}$  – wartość amortyzacji, gdy okres użytkowania wynosi 6 lat.

$300\ 000\ \text{zł} - (1 \times 50\ 000\ \text{zł}) = 250\ 000\ \text{zł}$  – wartość środka trwałego po 1 roku użytkowania.

$250\ 000\ \text{zł} / 10\ \text{lat} = 25\ 000\ \text{zł}$  – kwota amortyzacji, gdyby okres wynosił 10 lat.

$250\ 000\ \text{zł} - (3 \times 25\ 000\ \text{zł}) = 175\ 000\ \text{zł}$  – wartość środka trwałego po 5 roku użytkowania.

$175\ 000\ \text{zł} / 5\ \text{lat} = 35\ 000\ \text{zł}$  – kwota amortyzacji, gdyby okres użytkowania wynosił 5 lat.

$175\ 000\ \text{zł} - (2 \times 35\ 000\ \text{zł}) = 105\ 000\ \text{zł}$  – wartość środka trwałego po 6 roku użytkowania (po przeszacowaniach).

$105\ 000\ \text{zł} / 2\ \text{lata} = 52\ 500\ \text{zł}$  – kwota amortyzacji, gdyby okres użytkowania wynosił 8 lat.

W oparciu o powyższe można sprawdzić, czy suma odpisów amortyzacyjnych pokrywa wartość początkową środka trwałego:

$50\ 000\ \text{zł} + (3 \times 25\ 000\ \text{zł}) + (2 \times 35\ 000\ \text{zł}) + (2 \times 52\ 500\ \text{zł}) = 300\ 000\ \text{zł}$ .

Międzynarodowy Standard Rachunkowości 16 określa bardzo precyzyjnie wszystkie trzy elementy wpływające na wysokość odpisów amortyzacyjnych dokonywanych w trakcie użytkowania danego środka trwałego (Kuzior, 2017). Pierwszy ze wspomnianych został omówiony wcześniej (wartość rezydualna). Warto również przybliżyć, jak można ustalić okres użytkowania w myśl MSR16. Jest to:

- a. Przedział czasu, w którym dany składnik będzie użytkowany przez jednostkę (przewidywany),
- b. Liczba jednostek produkcji, które zostaną uzyskane przez ten składnik majątku (przewidywany).

Omawiany Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 16 zawiera w sobie również wyjaśnienie, jakie czynniki należy wziąć pod uwagę przy ustalaniu okresu użytkowania. Poniżej zostały wyszczególnione następujące czynniki (MSR16, 2018):

- oczekiwane wykorzystanie składnika aktywów, które jest oceniane na podstawie oczekiwanych zdolności produkcyjnych lub wielkości produkcji,
- oczekiwane zużycie fizyczne (zależne od czynników operacyjnych), jak ilość zmian, w ciągu których dane aktywo będzie pracować, zakładany program remontów oraz konserwacji,
- technologiczna i rynkowa utrata przydatności wynikająca ze zmian lub udoskonaleń produkcji,
- inne ograniczenia prawne, jak na przykład wygaśnięcie umów leasingowych.

Jak wspomniano MSR16 nie ogranicza metod amortyzacji. Standard ten wspomina jednak o trzech metodach:

- liniowej,
- degresywnej,
- zróżnicowanego odpisu.

O tym, jaka metoda zostanie przyjęta przez jednostkę gospodarczą, decyduje sama jednostka. Zapis ten jednak powinien widnieć w polityce rachunkowości firmy (Stępień, 2019). Najczęściej przyjmuje się metodę liniową ze względu na jej prostotę (Artienwicz, 2011), niemniej powinno się dokonać odpowiedniej kalkulacji i zdecydować, który wariant będzie najlepiej odzwierciedlał utratę wartości. Warto podkreślić, że powinno się stosować jedną metodę amortyzacji w ciągu całego okresu użytkowania danego składnika majątku (Wójcik – Jurkiewicz, 2020).

Tabela 3. Kryteria istotności ogólnej wg ACCA

	Suma bilansowa	Przychody ze sprzedaży	Zysk brutto	Zysk netto
Wartość Io	1–2%	0,5–1,0%	5%	5–10%

Źródło: Łojek, 2020.

MSR16 wskazuje również na konieczność odrębnego amortyzowania każdej części składowej, której cena i/lub wartość nabycia jest istotna w porównaniu z wartością środka trwałego (produktu końcowego) (Kuzior, 2017). Należy również określić poziom istotności ogólnej (Io). W tabeli 3 przedstawiono jako przykład zalecane wartości istotności według ACCA. Dla niektórych jednostek będzie on uzależniony od sumy bilansowej, dla innych od wartości środka trwałego, a jeszcze dla innych od wyniku finansowego brutto lub przychodów.

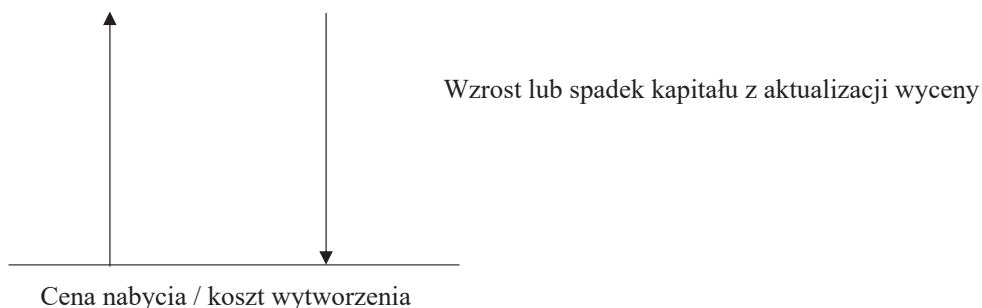
#### ***Aktualizacja wartości środka trwałego***

MSR16 pozwala na wybór metody ujęcia księgowego po nabyciu (MSR16, 2018):

- Model kosztowy: składnik aktywów ujmuje się w sprawozdaniu z sytuacji finansowej (bilansie) w wartości netto, czyli ceny nabycia lub kosztu wytworzenia pomniejszonych o amortyzację i utratę wartości,
- Model aktualizacji wyceny: składnik aktywów ujmuje się w sprawozdaniu w kwocie wynikającej z przeszacowania. Stanowi wartość godziwą, którą pomniejsza się o amortyzację i utratę wartości. Dokonuje się również systematycznych przeszacowań.

Co więcej, w standardzie tym można doszukać się możliwości jednorazowego kwalifikowania do kosztów tzw. jednorazowego odpisu aktualizacyjnego. Jednostka sama przyjmuje odpowiedni poziom istotności i wyznacza odpowiednią kwotę odpisów amortyzacyjnych. Pamiętać należy, aby ustalone rozwiązania w tym obszarze nie zniekształcały sprawozdania finansowego (Rydzak, 2016). Przedsiębiorstwa, stosujące MSR/MSSF, mogą dokonywać tzw. przeszacowania wartości rzeczowych aktywów trwałych. Jednym z przykładów może być odpowiedni zapis w polityce rachunkowości, że zamiast ceny nabycia (lub kosztu wytworzenia) stosuje się wartość rynkową do wyceny wspomnianych składników aktywów (Lis, 2014). Rysunek 2 prezentuje odniesienia na pozycję sprawozdawczą „kapitał z aktualizacji wyceny” w bilansie, po stronie pasywów.





Rysunek 2. Przeszacowanie a kapitał z aktualizacji wyceny w myśl MSR16

Źródło: opracowanie własne.

Z powyższego rysunku można wywnioskować, że jeśli wartość rynkowa będzie wyższa od ceny nabycia lub kosztu wytworzenia, to jednostka powinna odnieść różnicę tej wartości na kapitał z aktualizacji wyceny (MSR16, 2018). Gdy w kolejnym okresie wartość ta będzie niższa, wówczas kapitał ten zostanie zmniejszony. Obniżenie kapitału z aktualizacji wyceny zaliczanego do kapitałów własnych, skutkuje pogorszeniem wskaźników struktury kapitałowej. Może to mieć negatywny wpływ na zdolność kredytową jednostki (Wędzki, 2021). Bezpieczny poziom kapitałów własnych to około 30–35% sumy bilansowej (Pomykańska & Pomykański, 2017). Może również wystąpić sytuacja, gdy wartość rzeczowego aktywa trwałego jest malejąca w kolejnych okresach. Wówczas nie można wykazać ujemnego stanu kapitału z aktualizacji wyceny. Wszelkie spadki poniżej ceny nabycia odnotowuje się wtedy na wynik finansowy, w ujęciu księgowym zalicza do „pozostałych kosztów operacyjnych” (Rowińska, 2011).

Projektując politykę rachunkowości odnośnie środków trwałych należy pamiętać, że będzie ona przedmiotem weryfikacji przez biegłego rewidenta, który jest w stanie zidentyfikować wszelkie nieprawidłowości (Hołda & Pocięcha, 2009).

### 3. Podobieństwa i różnice dotyczące rzeczowych aktywów trwałych według UoR oraz MSR

Analizując MSR16 oraz ustawę o rachunkowości można wskazać liczne różnice. Do najważniejszych należy fakt, że w myśl ustawy w skład środków trwałych wchodzi: grunty (w tym prawo wieczystego użytkowania), nieruchomości, ulepszenia w obcych środkach trwałych, maszyny, urządzenia, środki transportu, inwentarz żywy. Natomiast MSR16 nakazuje zaliczyć do rzeczowych aktywów trwałych podobne kategorie z kilkoma wyjątkami. Inwentarz żywy, prawo wieczystego użytkowania czy prawo spółdzielczej własności nie kwalifikują się jako rzeczowe aktywa trwałe. Zatem nie mogą one być klasyfikowane jako omawiana pozycja bilansowa. W standardach międzynarodowych istnieje zasada niskocenności, ale niezależnie od tego należy stosować zasadę istotności, którą jednostka sama stosuje i ujmuje w polityce rachunkowości. W polskim prawie bilansowym aktywo musi być zdatne i kompletne do użytku (Uor, 1994), a według MSR16 – nie. Ponadto w treści międzynarodowego standardu rachunkowości można dostrzec tak zwaną rachunkowość komponentów.

Tabela 4. Podobieństwa UoR i MSR16

PODOBIEŃSTWA		
WYSZCZEGÓLNIENIE	UoR	MSR16
Amortyzacja – zmiana stawki	Możliwa	Możliwa
Okres ekonomicznej użyteczności powyżej 1 roku	Tak	Tak
Wykorzystanie na potrzeby jednostki	Tak	Tak

Źródło: opracowanie własne.

W tabelach 4 i 5 przedstawiono podobieństwa i różnice wynikające z ustawy o rachunkowości oraz międzynarodowych standardów rachunkowości.

Warto dodać, że ustawa o rachunkowości i MSR 16 mają wiele podobieństw. Jednym z nich jest parametr, który mówi, że środek trwały musi być wykorzystywany na potrzeby jednostki. Po drugie, okres jego ekonomicznej przydatności musi być dłuższy niż jeden rok. Przy czym według polskiego prawa bilansowego przyjmuje się często stawki podatkowe, co wykazały podane wcześniej wyniki badań własnych oraz poprzedników (Karkula, 1999). W standardach międzynarodowych wykorzystuje się okres ekonomicznej użyteczności, który jest ustalany często według poszczególnych części środka trwałego (tzw. rachunkowość komponentów).

Tabela 4. Różnice UoR i MSR16

RÓŻNICE		
WYSZCZEGÓLNIENIE	UoR	MSR16
Kompletność i zdatność do użytkowania	Konieczna.	Niekonieczna.
Zaliczki na środki trwałe	Występują.	Nie występują, traktowane jako rozrachunek.
Środki trwałe w budowie	Występują.	Mogą występować, ale analitycznie – ewidencja tzw. pozabilansowa.
Metoda amortyzacji	Dowolna.	Okres uzyskiwania korzyści.
Części zamienne	Jako materiał na magazynie.	Wpływają na wartość ŚT.
Zasada niskocенności	Występuje (zwykle do 10 000 zł) podatkowo, ale niekoniecznie bilansowo. Decyzja jednostki.	Nie występuje.
Zasada istotności	Nie występuje.	Występuje.

Źródło: opracowanie własne.

Należy pamiętać, że nie rzadziej niż raz na rok należy dokonać weryfikacji trybu uzyskiwania korzyści z wykorzystania przedmiotu amortyzacji. Kolejnym aspektem jest weryfikacja stawki amortyzacyjnej i metody amortyzacji. Ustawa dopuszcza tylko możliwość weryfikacji stawki amortyzacyjnej, z kolei MSR pozwala również na zmianę metody amortyzacji.

## 4. Zakończenie

Międzynarodowe standardy rachunkowości zostały wprowadzone, aby dokonać harmonizacji w rachunkowości na świecie (Ignatowski, 2012). Ich początki są datowane na początek lat siedemdziesiątych XX w. (Nobes & Parker, 2010). W ciągu lat wypracowano szereg praktyk w ich stosowaniu również w Polsce.

Przedstawione analizy wskazują, że Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 16 jest w dużej mierze zbieżny z treścią krajowych standardów rachunkowości i ustawy o rachunkowości, wykazano jednak wiele obszarów, w których rozwiązania różnią się znacząco. Powoduje to istotne implikacje dla praktyki, które mogą skutkować znacznymi różnicami w ujęciu środków trwałych w jednostkach stosujących rozwiązania krajowe i rozwiązania oparte na MSR/MSSF. Można również zauważyć, że krajowe normy dotyczące rachunkowości finansowej pozostają pod wyraźnym wpływem rozwiązań podatkowych. Pod pewnymi warunkami, prawo krajowe pozwala na stosowanie do celów bilansowych zasad podatkowych przewidzianych dla środków trwałych. Przeprowadzone badania wskazują, że przedsiębiorstwa dość chętnie korzystają z możliwości połączenia rozwiązań podatkowych z bilansowymi. Ma to swoje zalety, gdyż pozwala na uproszczenie zadań księgowych i co za tym idzie ograniczenie kosztów funkcji księgowej. Jednak w takiej sytuacji pojawia się ryzyko zniekształcenia informacji finansowej. Warto również zauważyć, że MSR 16 pozwala na większą dowolność kształtowania polityki rachunkowości rzeczowych aktywów trwałych niż ustawa o rachunkowości oraz krajowe standardy rachunkowości.

## Bibliografia

- Artienwicz, N. (2011). Amortyzacja liniowa a amortyzacja degresywna. *Biuletyn Rachunkowości*, 12(132).
- Boruta, A. (2012). *Zasady wyceny według MSR i polskiej ustawy o rachunkowości*. Wydział Zarządzania i Komunikacji Społecznej – praca magisterska, Uniwersytet Jagielloński w Krakowie, Kraków.
- Burchart, R. (2021). Problemy związane z zaklasyfikowaniem i wyceną nieruchomości inwestycyjnych. W: *Endogeniczne i egzogeniczne uwarunkowania rachunkowości*, A. Hołda (red.), Katowice: IUS Publicum.
- Emerling, I. (2011). Bilans w świetle regulacji krajowych i międzynarodowych – różnice. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 41, 545–559.
- Fiedoruk, B. (2018). Przepisy podatku dochodowego w kształtowaniu polityki rachunkowości w zakresie środków trwałych a zniekształcenie sprawozdania finansowego. *Studia Ekonomiczne, Prawne i Administracyjne*, 3–4, 19–32.
- Furman, J. (2011). Badanie zasadności polityki rachunkowości przedsiębiorstwa przez biegłego rewidenta. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 60(116), 85–93.
- Frymus, M. (2014). Jednostki zobowiązane i uprawnione do stosowania Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej w Polsce. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 69, 25–35.
- Gierusz, J., Kolesnik, K. (2021). *Plan kont z komentarzem*. Gdańsk: Wydawnictwo ODDK. ISBN 9788378047575.
- Hołda, A. (2013). *MSR/MSSF w polskiej praktyce gospodarczej*. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck. ISBN 9788325533526.
- Hołda, A., Pocięcha, J. (2009). *Probabilistyczne metody badania sprawozdań finansowych*. Kraków: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie. ISBN 9788372524676.
- Hołda, A., Staszal, A. (2018). Niskocennaść w rachunkowości na tle zmiany dolnej granicy środków trwałych. *Rachunkowość*, 3.
- Ignatowski, R. (2012). Światowa harmonizacja rachunkowości w perspektywie teoretycznej. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 67(123), 33–53.

- Kabalski, P. (2014). MSSF a ustawa o rachunkowości (4). Środki trwałe – dokończenie. *Rachunkowość*, 5, 8–15.
- Kaczmarek, M. (2008). Metody amortyzacji w małych i średnich przedsiębiorstwach w badaniach ankietowych. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 9, 159–170.
- Karkula, Z. (1999). *Amortyzacja podatkowa i bilansowa*. Warszawa: Dom Wydawniczy ABC. ISBN 8387916633.
- KSR. (2021). *Krajowe Standardy Rachunkowości*. [online, dostęp: 2021-08-31]. Dostępny w Internecie: <https://www.gov.pl/web/finanse/krajowe-standardy-rachunkowosci>.
- Kuzior, A. (2017). *Rachunkowość finansowa z uwzględnieniem MSSF*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN. ISBN 9788301194512.
- Kuzior, A. (2012). Prezentacja skutków wyceny i zmian w stanie środków trwałych w sprawozdaniu finansowym sporządzonym według MSSF. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 255, 127–137.
- Kuzior, A., Maćkowiak, E., Poniatowska, L., Rówińska, M. (2019). *Wartości szacunkowe w sprawozdaniu finansowym sporządzonym wg MSSF*. Warszawa: Wydawnictwo CeDeWu. ISBN 978-8381023078.
- Lis, T. (2014). Kapitał z aktualizacji wyceny i zakres jego ujawnień w sprawozdawczości finansowej w świetle międzynarodowych i polskich standardów rachunkowości. *Studia Ekonomiczne*, 190, 79–89.
- Łojek, P. (2020a). The Relationship between Profitability and Financial Liquidity among the Importers of Best-Selling Brands of New Cars in Poland. *Central European Economic Journal*, 7(1), 127–142. DOI: 10.2478/ceej-2020-0011.
- Łojek, P. (2020b). Analiza wysokości wynagrodzenia firm audytorskich badających sprawozdania finansowe spółek giełdowych z WIG30. W: *Wyzwania rewizji finansowej*. Chłapek K. (red.), Krajewska S. (red.), Zieniuk P. (red.). Warszawa: Wydawnictwo DIFIN. ISBN 9788380857605.
- Łojek P. (2021). Ocena udziału podatku odroczonego w stosunku do sumy bilansowej spółek WIG20. W: *Egzogeniczne i endogeniczne uwarunkowania rachunkowości*. Tom 1. W. Koziół (red.). Katowice: Wydawnictwo IUS Publicum Instytut Prawa Gospodarczego.
- Malinowska, U. (2006). Wpływ międzynarodowych standardów rachunkowości na walory informacyjne sprawozdań finansowych. *Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego*, 1, 267-281.
- Mamcarz, K.M. (2008). Wartość rezydualna jako istotny komponent wartości początkowej. *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H. Oeconomia*, 42, 97–111.
- MSR 16. (2018). *Międzynarodowy standard rachunkowości numer 16*. [online, dostęp: 2021-09-01]. Dostępny w Internecie: <https://polanskiaudit.pl/wp-content/uploads/2012/11/MSR-16-Rzeczowe-aktywa-trwale.pdf>.
- MSSF16. (2019). *Międzynarodowy standard sprawozdawczości finansowej numer 16*. [online, dostęp: 2021-09-01]. Dostępny w Internecie: [https://www.knf.gov.pl/o\\_nas/wspolpraca\\_miedzynarodowa/unia/regulacje\\_i\\_dokumenty\\_powiazane/ias\\_ifrs](https://www.knf.gov.pl/o_nas/wspolpraca_miedzynarodowa/unia/regulacje_i_dokumenty_powiazane/ias_ifrs).
- Misińska, D. (2001). Normy prawa bilansowego w sektorze bankowym. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 4, Warszawa: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce.
- Nobes, Ch., Parker, R. (2010). *Comperative International Accounting*. Harlow. ISBN 9780273725626.
- Paprocki, J. (2008). Amortyzacja środków trwałych – czasowe zaprzestanie używania i używanie sezonowe. *Przegląd Piekarski i Cukierniczy*, 56(7).
- Pomykańska, B. Pomykański, P. (2017). *Analiza finansowa przedsiębiorstwa, wskaźniki i decyzje w zarządzaniu*, Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN. ISBN 13 9788301195335.
- Rowińska, M. (2011). Modele wyceny inwestycji niefinansowych – zasady odzwierciedlania skutków wyceny w kontekście międzynarodowych i polskich regulacji rachunkowości. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 41, 275–284.
- Rubik, J. (2012). Wybrane problemy identyfikacji i wyceny kosztów środków trwałych w budowie. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 255, 209–217.
- Wasilewski, M. Rusinkiewicz, M. (2006). Prawo bilansowe i MSR/MSSF w kształtowaniu sytuacji finansowej przedsiębiorstwa. *Zeszyty Naukowe SGGW. Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej*, 61, 39–54.
- Rydzak, R. (2016). Rola biegłego rewidenta w wykrywaniu istotnych zniekształceń sprawozdania finansowego będących konsekwencją oszustwa. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach. Tom Ryzyko nadużyć w rachunkowości i finansach*, 9–19.

- Stępień, K. (2019). *Polityka rachunkowości w kreowaniu wartości informacyjnej sprawozdań finansowych*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN. ISBN 9788301205782.
- Sulik-Górecka, A. (2015). Konsekwencje zabezpieczenia przepływów pieniężnych dla całkowitego dochodu w świetle zmian regulacji MSR/MSSF. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 77, 77–20. DOI: 10.18276/frfu.2015.
- Śnieżek, E., Krasodomska, J., Szadzińska, A. (2018). *Informacje niefinansowe w sprawozdawczości biznesowej przedsiębiorstw*. Łódź: Wydawnictwo Nieoczywiste. ISBN 9788363391607.
- Tkocz-Wolny, K. (2016). Wycena bilansowa środków trwałych i jej wpływ na wynik finansowy. *Studia Ekonomiczne*, 253, 129–139.
- Turzyński, M. (2020). *Rachunkowość umów leasingu. Stan obecny i kierunki zmian*. Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego. ISBN 9788382200003.
- UoR. (1994). Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tj. DzU 2019, poz. 351.
- Wędzki, D. (2021). *Wskaźniki finansowe dla sprawozdawczości według międzynarodowych standardów sprawozdawczości finansowej*. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck. ISBN 9788382350074.
- Wójcik-Jurkiewicz, M. (2020). Raportowanie niefinansowe banków z perspektywy społecznej odpowiedzialności – przykłady z WIG-ESG. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 108(164), 207–228.
- Wójcik-Jurkiewicz M., Jurkiewicz, R. (2014). Kierunki zmian w zakresie wiarygodności sprawozdań finansowych. *Studia Ekonomiczne*, 164, 168–175.

## The similarities and differences resulting from the Accounting Act and the IAS regarding tangible fixed assets—theoretical approach

**Abstract:** The post-war development of the world economy led to the formation of a new economic structure. This period was characterized by the dynamic development of international trade, the growing importance of international corporations and investments, and the emergence of more influential international organizations aimed at regional or global cooperation. This development also had an impact on world finances, which meant that there was a need to introduce an adequate system of reporting economic activity shortcomings in the concept of currency exchange and the reliability of financial information were revealed. The 10th World Accounting Congress in London in 1972 began the process of formalizing the emerging postulates to reform the accounting system. One of the resolutions adopted was to launch works aimed at formulating international accounting standards (Łojek, 2020b). As a result, a system of standards has emerged that regulates

all areas of accounting and financial reporting. The aim of the article is a comparative analysis of the accounting regulations for tangible fixed assets presented in the Polish Accounting Act and the International Accounting Standards. The article discusses the concept and principles of the valuation of tangible fixed assets. It presents setting the initial value and the principles of calculating depreciation and revaluation of fixed assets. The article is based on the Polish Accounting Act, the international accounting standard 16 and the literature on fixed assets. Due to the structure of the international accounting standards system, the use of a given standard may require appropriate knowledge of other standards. The added value of the article is the systematization of knowledge around valuation and registration of fixed assets, in particular the possibility of applying the international accounting standard 16.

**Keywords:** tangible fixed assets, amortization, valuation