

## Wykorzystanie instrumentów polityki rachunkowości w obszarze rzeczowych aktywów trwałych

### Streszczenie

Artykuł przedstawia analizę polityki rachunkowości w obszarze rzeczowych aktywów trwałych. We wstępie opracowania opisano istotę polityki rachunkowości oraz możliwości zastosowania jej postanowień w zakresie środków trwałych. Następna część artykułu zawiera właściwą analizę instrumentów polityki rachunkowości odnoszących się do rzeczowych aktywów trwałych, przeprowadzoną na podstawie wymogów MSSF i ustawy o rachunkowości. W efekcie Autorka w oparciu o dane liczbowe przedstawia wpływ wybranych narzędzi polityki rachunkowości na wynik finansowy przedsiębiorstwa oraz ostateczny kształt sprawozdania finansowego.

### Słowa kluczowe

polityka rachunkowości, polityka bilansowa, środki trwałe, amortyzacja, sprawozdawczość finansowa

### Wprowadzenie

Jednym z istotnych obszarów polityki rachunkowości są reguły uznawania, wyceny i amortyzacji rzeczowych aktywów trwałych. Poprzez wybór odpowiedniej metody prezentacji rzeczowych składników majątku w sprawozdaniu finansowym, przedsiębiorstwo może wpływać na wartość bilansową oraz poziom wyniku finansowego, co w rezultacie przyczynia się do tworzenia określonego wizerunku jednostki.

Celem artykułu jest omówienie wybranych instrumentów polityki rachunkowości odnoszących się do składników rzeczowych aktywów trwałych. W opracowaniu wykorzystano krytyczną analizę literatury przedmiotu, analizę regulacji krajowych i międzynarodowych oraz metodę analizy przypadków.

### Polityka rachunkowości *sensu stricto*

Z uwagi za fakt, iż głównymi odbiorcami sprawozdania finansowego są użytkownicy zewnętrzni, zapisy ustawy o rachunkowości jednoznacznie podkreślają, że każda jednostka prowadząca księgi rachunkowe ma obowiązek posiadania dokumentacji opisującej w języku polskim przyjęte przez nią zasady (politykę) rachunkowości. Polityka rachunkowości przedsiębiorstwa (*sensu stricto*) obejmuje więc zasady rachunkowości wybrane przez jednostkę spośród rozwiązań dopuszczonych przez *UoR*<sup>1</sup> oraz *MSSF*<sup>2</sup> i przez nią stosowane.

Według *UoR* polityka rachunkowości to wybrane i stosowane przez jednostkę rozwiązania dopuszczone ustawą, zapewniające wymaganą jakość sprawozdań finansowych<sup>3</sup>. *MSSF* definiują politykę rachunkowości nieco inaczej niż *UoR*. Według *MSR* 8 polityka rachunkowości obejmuje konkretne zasady, metody, konwen-

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tj. Dz. U. 2009 r. nr.152, poz. 1223 z późn. zm.

<sup>2</sup> Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) lub dawniej Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR) to standardy rachunkowości przyjęte na gruncie międzynarodowym i stanowiące podstawę zrozumienia zasad i metod rachunkowości stosowanych na świecie. Wszystkie dotychczas wydane MSR-y i MSSF-y znajdują się w Rozporządzeniu Komisji Europejskiej (WE) nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r. przyjmującym określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady.

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tj. Dz. U. 2009 r. nr.152, poz. 1223 z późn. zm.

cje, reguły i praktyki przyjęte przez jednostkę gospodarczą przy sporządzaniu i prezentacji sprawozdań finansowych<sup>4</sup>.

Dokonując z kolei krytycznej analizy literatury w zakresie prezentowanych definicji polityki rachunkowości podkreśla się, że:

- polityka rachunkowości stanowi zbiór standardów rachunkowości, opinii, interpretacji, reguł oraz przepisów wykorzystywanych przez przedsiębiorstwa w ich sprawozdawczości finansowej. W konkretnym przedsiębiorstwie są to akceptowane zasady rachunkowości, które w ocenie kierownictwa jednostki są najbardziej odpowiednie w danych okolicznościach do przedstawienia rzetelnego obrazu pozycji finansowej, zmian pozycji finansowej oraz rezultatów operacji prezentowanych w sprawozdaniu finansowym<sup>5</sup>,
- polityka rachunkowości jest to sprawne, konsekwentne dokonywanie pomiaru, opisu i interpretowania działalności gospodarczej, zmierzające do osiągnięcia określonego celu<sup>6</sup>,
- przez politykę rachunkowości rozumie kształtowanie sprawozdań finansowych zgodnie z celami ustalonymi przez właścicieli podmiotu gospodarczego w ramach obowiązujących przepisów<sup>7</sup>,
- polityka rachunkowości to zastosowanie przez zarząd przedsiębiorstwa przy sporządzaniu sprawozdań finansowych specyficznych zasad, konwencji, reguł i praktyk dobranych odpowiednio do odwzorowania jego rzeczywistej pozycji finansowej, dochodowej i dokonań<sup>8</sup>,
- polityka rachunkowości to stosowane przez przedsiębiorstwo metody i praktyka prowadzenia rachunkowości, wybrane spośród rozwiązań dozwolonych przez standardy rachunkowości<sup>9</sup>.

Zestawienie powyższych definicji z regulacjami prawnymi wynikającymi z UoR czy MSSF pozwala na stwierdzenie pewnych analogii dotyczących pojęcia „polityka rachunkowości”. Po pierwsze przepisy prawne tworzone na poziomie państwowym czy ponadpaństwowym wyznaczają granice, w ramach których mogą poruszać się poszczególne jednostki tworząc własną politykę rachunkowości. Po drugie, im bardziej szczegółowo zostanie sformułowana polityka rachunkowości na poziomie makroekonomicznym (poziomie regulacji prawnych), tym mniejszą autonomię w zakresie konstrukcji własnej polityki rachunkowości będą posiadały poszczególne jednostki. I odwrotnie – zbyt ogólne unormowania prawa bilansowego sprzyjają swobodnej ich interpretacji, traktując politykę rachunkowości jako swoisty instrument kreowania pożądanego wizerunku przedsiębiorstwa na rynku<sup>10</sup>.

Podsumowując, ustalenia dotyczące przepisów prawnych i ich interpretacji, dyrektyw, standardów, szczegółowych wytycznych w zakresie rachunkowości, skonstruowane przez odpowiednie instytucje prawodawcze tworzą tzw. ramy polityki rachunkowości. W ich obrębie znajdują się przepisy bezwzględnie obowiązujące oraz przepisy zezwalające na wybór określonych sposobów postępowania w prowadzeniu rachunkowości (prawa wyboru)<sup>11</sup>. Ponieważ jednostki gospodarcze działają w specyficznym i złożonym otoczeniu (wewnętrznym i zewnętrznym), nie ma możliwości przewidzenia wszystkich zjawisk, które mogą mieć miejsce w tych jednostkach. Z tego właśnie powodu szczegółowe uregulowanie wszystkich aspektów rachunkowości przedsiębiorstw jest niemożliwe. Dla przedstawienia w sprawozdaniach finansowych wiarygodnego oraz rzetelnego obrazu sytuacji majątkowej i finansowej wprowadza się regulacje, które muszą być bezwzględnie

<sup>4</sup> MSR.8.Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów [w:].Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1126/2008.

<sup>5</sup> E.A. Hendriksen, M.F. van Breda, *Teoria rachunkowości*, WN PWN, Warszawa 2002, s. 250.

<sup>6</sup> M. Remlein, M., *Inwestycje kapitałowe w polityce rachunkowości grupy kapitałowej*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań 2008, s. 52.

<sup>7</sup> W. Brzezina, *Refleksje o teorii, polityce i dydaktyce rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr 26, Warszawa 2005, s. 47.

<sup>8</sup> A. Jarugowa, E. Walińska, *Roczne sprawozdanie finansowe. Ujęcie księgowo a podatkowe*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 1997, s. 23.

<sup>9</sup> R. Patterson, *Kompendium terminów z zakresu rachunkowości po polsku i angielsku*, t. 3, Wydawnictwa Akademickie i Profesjonalne, Warszawa 2008, s. 156.

<sup>10</sup> D. Mikulska, *Polityka rachunkowości jednostki w świetle obowiązujących przepisów prawnych*, [w:] *Polityka rachunkowości jednostki a jakość sprawozdania finansowego*, red. D. Mikulska, wydawnictwo KUL, Lublin 2012, s. 16.

<sup>11</sup> M. Mikołajczyk, *Polityka rachunkowości a polityka bilansowa – podmiotowy i przedmiotowy zakres znaczeniowy*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej w Poznaniu nr 82, Poznań 2006, s. 161.

przestrzegane przez wszystkie podmioty. Ich uzupełnieniem są prawa wyboru, czyli zestaw norm umożliwiający wybór przez zarząd jednostki sposobu prowadzenia rachunkowości spośród dostępnych w prawie rozwiązań. To właśnie przepisy zapewniające wybór pewnych alternatyw w prowadzeniu rachunkowości umożliwiają stworzenie przez przedsiębiorstwa **własnej polityki rachunkowości**<sup>12</sup>.

### Polityka rachunkowości a rzeczowe składniki majątku

Przepisy prawa bilansowego w zakresie rzeczowych aktywów trwałych (UoR czy uzupełniająco KSR 11<sup>13</sup>) zawierają szereg rozwiązań wariantowych. Pozwala to na zharmonizowanie założeń regulacji prawnych z celami działalności przyjętymi przez kierownictwo jednostki oraz odzwierciedlenie oczekiwań kierowanych głównie pod adresem właścicieli kapitału zainwestowanego w tę działalność.

Wszelkie informacje i objaśnienia dotyczące rzeczowych aktywów trwałych znajdują się w opisowej części sprawozdania finansowego sporządzonego według polskiego prawa bilansowego (załącznik 1 UoR) obejmując<sup>14</sup>:

- **opis przyjętych zasad (polityki) rachunkowości dotyczących rzeczowych aktywów trwałych, w tym metod ich wyceny i amortyzacji** (patrz tab. 1),
- szczegółowy zakres zmian wartości grup rodzajowych środków trwałych, zawierający stan na początek roku obrotowego, zwiększenia i zmniejszenia z tytułu: aktualizacji wartości nabycia lub przemieszczenia wewnętrznego oraz stan końcowy, a dla majątku amortyzowanego – zmiany dotychczasowego umorzenia lub amortyzacji,
- wartość gruntów użytkowanych wieczystość,
- wskazanie środków trwałych stanowiących zabezpieczenie zobowiązań,
- wysokość i wyjaśnienie przyczyn odpisów aktualizujących środki trwałe,
- koszt wytworzenia środków trwałych w budowie,
- poniesione w ostatnim roku i planowane na następny rok nakłady na niefinansowe aktywa trwałe,
- inne informacje, które mogłyby w istotny sposób wpłynąć na ocenę sytuacji majątkowej, finansowej oraz wynik finansowy.

**Tabela 1. Instrumenty polityki rachunkowości w zakresie środków trwałych**

Rodzaj instrumentu	Prawa wyboru	Wpływ na sprawozdanie finansowe
Kwalifikacja zasobów do grupy ŚT	Zaliczenie do grupy środki trwałe lub ujęcie bezpośrednio w koszty	Wpływ na bilans lub rachunek zysków i strat
Prawo zaliczenia nieruchomości do środków trwałych lub inwestycji	Ujęcie składnika w środkach trwałych lub inwestycjach	Wpływa na: strukturę aktywów trwałych, politykę odpisów amortyzacyjnych, RZIS
Moment zakupu lub sprzedaży składników	Zakup lub sprzedaż składników przed lub po dniu bilansowym	Wpływ na kształt sprawozdania oraz na WF

<sup>12</sup> K. Dziadek, *Problemy definicyjne polityki rachunkowości*, Zeszyty Naukowe Wydziału Nauk Ekonomicznych Politechniki Koszalińskiej nr. 15, Wydawnictwo Uczelniane Politechniki Koszalińskiej, Koszalin 201, s. 17.

<sup>13</sup> Krajowy Standard Rachunkowości nr 11 Środki trwałe (opublikowany w DzUrz MRiF z 29.05.2017 r. poz. 105). Jego celem jest zapewnienie stosowania jednolitych zasad uznawania, wyceny i ujęcia w księgach rachunkowych, a także prezentacji w sprawozdaniu finansowym środków trwałych.

<sup>14</sup> E. Różańska, *Zasady (polityka) rachunkowości w obszarze rzeczowych aktywów trwałych spółek notowanych na giełdzie papierów wartościowych w Warszawie z branży hotele i restauracje*, Studia Oeconomica Posnaniensia nr 5, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2014, s. 116.

Rodzaj instrumentu	Prawa wyboru	Wpływ na sprawozdanie finansowe
<b>Wycena bilansowa</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cena nabycia, pomniejszona o odpisy umorzeniowe oraz o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości;</li> <li>• Koszt wytworzenia, pomniejszony o odpisy umorzeniowe oraz o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości;</li> <li>• Wartość rynkowa, pomniejszona o odpisy umorzeniowe oraz o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości;</li> <li>• Wartość godziwa, pomniejszona o odpisy umorzeniowe oraz o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości.</li> </ul>	Wpływ na strukturę rzeczowych aktywów trwałych prezentowanych w bilansie
<b>Wycena początkowa</b>	Cena nabycia; Koszt wytworzenia; Wartość rynkowa; Wartość godziwa.	Wpływ na strukturę wartościową rzeczowych aktywów trwałych oraz na politykę odpisów amortyzacyjnych
<b>Amortyzacja planowa</b>	Amortyzacja bilansowa czy podatkowa; Wybór metod naliczania amortyzacji; Odpisy uproszczone.	Wybór metody amortyzacji wpływa na obraz pozycji rzeczowe aktywa trwałe w sprawozdaniu, a także na RZiS
<b>Amortyzacja nieplanowa</b>	Prawo wyboru dokonania nieplanowych odpisów amortyzacyjnych	Wpływ na strukturę bilansu oraz RZiS

Źródło : J. Pfaff, L. Poniatowska, M. Rówińska, Wykorzystanie instrumentów polityki rachunkowości w wybranych obszarach sprawozdania finansowego, Wydawnictwo CeDeWu, Warszawa 2018, s. 31.

Zestawiając omówione powyżej postanowienia *UoR* w zakresie rzeczowych aktywów trwałych z regulacjami międzynarodowymi, śmiało można rzec, iż przepisy w obu regulacjach są podobne. Oceniając koncepcję leżącą u podstaw *MSR 16*<sup>15</sup> z pewnością należy wskazać, iż zawarte w niej regulacje są bardziej szczegółowe niż te określone ustawie. Do *MSR 16* dodatkowo dodano interpretacje, i w sytuacji gdy jednostka przeprowadza bardziej złożone transakcje, to więcej wskazówek dotyczących ich ewidencjonowania i prezentowania znajdzie w standardzie niż w ustawie, która siłą rzeczy jest bardziej ogólna. Nie mniej jednak należy stwierdzić, iż wiele uregulowań polskiej rachunkowości w zakresie rzeczowych aktywów trwałych, np. zasad ich wyceny początkowej, określania czasu, metod i rodzaje amortyzacji jest zgodna z normami międzynarodowymi<sup>16</sup>.

### Wycena środków trwałych

Wycena rzeczowych aktywów trwałych przeprowadzana jest dwuetapowo (tab. 1):

- w ciągu roku obrotowego – przy początkowym ujęciu składnika majątku w księgach w oparciu o koszt historyczny;
- na dzień bilansowy – tj. na dzień sporządzania sprawozdania finansowego w celu urealnienia wartości majątku przedsiębiorstwa.

Zarówno w myśl *UoR* jak i *MSR 16*, wprowadzenie do ksiąg rzeczowych aktywów trwałych następuje tak samo: w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia. Ustawa nie zawiera szczegółowych zasad ustalania wartości początkowej dla środków trwałych. Zasady te wynikają z ogólnych definicji ceny nabycia i kosztu wytworzenia. Różnice pojawiają się w momencie wyceny środków trwałych na dzień bilansowy. *MSR 16* określa dwa alternatywne modele późniejszej wyceny rzeczowych aktywów trwałych: wycenę według kosztu historycz-

<sup>15</sup> MSR.16 Rzeczowe aktywa trwałe, [w:] Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1126/2008.

<sup>16</sup> Szerzej na ten temat: A. Niedziółka, Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 16, „Rzeczowe aktywa trwałe” a polska ustawa o rachunkowości, [https://www.wnp.pl/artykuly/miedzynarodowy-standard-rachunkowosci-nr-16-rzeczowe-aktywa-trwale-a-polska-ustawa-o-rachunkowosci,-3556\\_0\\_0\\_4\\_0.html](https://www.wnp.pl/artykuly/miedzynarodowy-standard-rachunkowosci-nr-16-rzeczowe-aktywa-trwale-a-polska-ustawa-o-rachunkowosci,-3556_0_0_4_0.html), [dostęp: 27.09.2019].

nego oraz wycenę w wartości przeszacowanej do wysokości wartości godziwej. W modelu kosztowym (cena nabycia lub koszt wytworzenia) składnik jest wykazywany według kosztu pomniejszonego o skumulowaną amortyzację oraz sumę odpisów z tytułu utraty wartości. Natomiast w modelu wartości przeszacowanej, po początkowym ujęciu, składnik jest wykazywany w wartości godziwej na dzień przeszacowania, pomniejszonej o skumulowaną amortyzację oraz sumę odpisów z tytułu utraty wartości. W przypadku modelu przeszacowania wprowadzono istotny wymóg. Model przeszacowania można stosować jedynie w przypadku tych składników rzeczowego majątku trwałego, których wartość godziwa może być ustalona w sposób wiarygodny. Przeszacowania powinny być na tyle regularne, aby wartość bilansowa nie różniła się istotnie od wartości, która zostałaby ustalona przy zastosowaniu wartości godziwej na dzień bilansowy. Ustawa o rachunkowości natomiast nie określa zasad dokonywania przeszacowań. W myśl ustawy przeszacowania środków trwałych dokonać można jedynie na podstawie odrębnych, obligatoryjnie obowiązujących przepisów określonych przez Ministra Finansów. Ustawa zastrzega jedynie, iż zaktualizowana wartość bilansowa składnika majątkowego nie powinna przewyższać jego wartości godziwej. Definicja wartości godziwej przyjęta w ustawie jest zgodna z MSR<sup>17</sup>.

### **Jak to wpływa na wartość bilansową i wynik finansowy?**

Zastosowanie do wyceny środków trwałych modelu historycznego powoduje zwiększenie wartości początkowej środka o skutki jego ulepszenia oraz zmniejszenie o dokonane odpisy umorzeniowe (amortyzacyjne) i odpisy z tytułu utraty wartości. Zmniejszenie wartości środków trwałych spowodowane ich zużyciem jest odzwierciedlane w postaci odpisów umorzeniowych (amortyzacyjnych). Dokonane odpisy umorzeniowe (amortyzacyjne) zmniejszają wartość środków trwałych oraz zwiększają koszty podstawowej działalności operacyjnej, powodując zmniejszenie wyniku finansowego. Zmniejszenie wartości środków trwałych w związku z utratą ich wartości w sytuacji, kiedy istnieje duże prawdopodobieństwo, że kontrolowany przez jednostkę składnik aktywów w znaczącej części lub całości nie przyniesie przyszłych korzyści ekonomicznych netto, odpowiadających przynajmniej jego wartości wynikającej z ksiąg rachunkowych na dzień wyceny bilansowej, wymaga dokonania odpisu z tytułu utraty wartości. Odpisy z tytułu trwałej utraty wartości środków trwałych powodują zmniejszenie ich wartości bilansowej, zwiększenie pozostałych kosztów operacyjnych lub zmniejszenie wartości wcześniej utworzonego kapitału z aktualizacji wyceny. Jak już wspomniano, w modelu wartości przeszacowanej, wycena odbywa się według wartości godziwych ustalonych na moment sporządzenia sprawozdania finansowego. Jeżeli na moment pierwszej wyceny wartość godziwa jest wyższa niż wartość księgowa środka, to różnica z przeszacowania prezentowana jest jako „Kapitał z aktualizacji wyceny”. W przypadku odwrotnej relacji różnica jest kosztem kształtującym wynik finansowy netto w rachunku zysków i strat. 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 jako pozostały przychód operacyjny do wysokości dokonanego wcześniej odpisu aktualizującego zaliczonego w koszty<sup>18</sup>.

### **Wybór metody amortyzacji środków trwałych**

Amortyzacja jest procesem odzwierciedlającym utratę wartości użytkowanego majątku trwałego wskutek ich używania oraz upływu czasu, wynikającej ze zużycia fizycznego lub technologicznego. Decyzja dotycząca metody dokonywania odpisów amortyzacyjnych podejmowana już na etapie tworzenia założeń polityki rachunkowości musi być wsparta analizą i odpowiednią oceną rzeczywistych procesów związanych z wykorzystaniem majątku. Co do zasady proces amortyzacyjny powinien odzwierciedlać proces konsumo-

<sup>17</sup> Ibidem.

<sup>18</sup> I. Kumor, *Wycena środków trwałych jako materialny instrument polityki rachunkowości w zakresie kształtowania całkowitego dochodu przedsiębiorstwa*, Studia Ekonomiczne nr 201, Polityka rachunkowości a kształtowanie wyniku finansowego, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice 2014, s. 164–165.



wania środka trwałego w trakcie wykorzystywania go w działalności gospodarczej. Wysokość kosztu amortyzacji środka trwałego uzależniona jest nie tylko od jego wyceny i przyjętej metody amortyzowania majątku, ale również od ustalonych okresów użytkowania oraz oszacowanej wartości rezydualnej. W celu rozłożenia wartości podlegającej amortyzacji danego składnika majątku na przestrzeni okresu jego użytkowania można stosować różne metody amortyzacji. Ustawa o rachunkowości nie wymienia żadnej z nich, tym samym nie ogranicza możliwości stosowania jakichkolwiek metod przy zachowaniu zasady rzetelnej prezentacji. MSR 16 również nie narzuca określonej metody, jednak w treści standardu opisane są metody amortyzacji: liniowej<sup>19</sup>, degresywnej<sup>20</sup> oraz opartej na liczbie wytworzonych produktów<sup>21</sup>. Przedsiębiorstwo rozpoczyna amortyzację rzeczowego aktywa trwałego od momentu, gdy jest on dostępny do użytkowania, to jest chwili dostosowania składnika aktywów do miejsca i warunków potrzebnych do rozpoczęcia jego funkcjonowania zgodnie z zamierzeniami kierownictwa. Zakończenie amortyzacji następuje wtedy, gdy składnik aktywów zostanie przeznaczony do sprzedaży (lub włączony do grupy aktywów przeznaczonych do sprzedaży) lub gdy składnik aktywów został usunięty z bilansu – w zależności od tego, który moment jest wcześniejszy. Można więc wnioskować, że zakończenie dokonywania odpisów amortyzacyjnych nie następuje wtedy, gdy składnik aktywów nie jest już potrzebny lub gdy został wyłączony z użytkowania, chyba że został już całkowicie zamortyzowany<sup>22</sup>.

Wybór metody amortyzacji środków trwałych jest istotnym elementem polityki rachunkowości stosowanym przez kierownictwo jednostki w celu zoptymalizowania wyniku finansowego. Wybór ten polega na podjęciu decyzji, czy przedsiębiorstwo będzie dążyć do szybkiego odtworzenia zaangażowanych składników majątku trwałego poprzez wyższe odpisy amortyzacyjne, czy może będzie preferować wyższe zyski poprzez rozłożenie procesu odtworzenia aktywów trwałych na dłuższy okres. W pierwszym przypadku nastąpi zniżenie wartości bilansowej środków trwałych co spowoduje wygenerowanie niższych zysków, natomiast w drugim przypadku, niższe odpisy amortyzacyjne spowodują zawyżenie wartości bilansowej środków trwałych i wygenerowanie wyższych zysków z działalności przedsiębiorstwa.

### **Amortyzacja bilansowa czy podatkowa**

Odmienny sposób dokonywania odpisów amortyzacyjnych dla celów bilansowych i podatkowych stwarza różnice pomiędzy bilansową a podatkową wartością środków trwałych. Różnice te wpływają na wysokość kosztów uzyskania przychodów, a tym samym na wynik finansowy i wysokość podatku dochodowego. Skutkuje to koniecznością prowadzenia odrębnych ewidencji dla celów podatkowych i bilansowych a także ustalenia i prezentacji odroczonego podatku dochodowego<sup>23</sup>.

W ustawach o podatkach dochodowych to ustawodawca określa stawki amortyzacyjne, natomiast prawo bilansowe zawiera jedynie przesłanki, którymi przedsiębiorstwo powinno się kierować ustalając wysokość odpisów. Co więcej od składników aktywów, których wartość nie przekracza 10 000 zł, podatnicy nie mają obowiązku dokonywania odpisów amortyzacyjnych, a wydatki poniesione na ich nabycie stanowią koszty uzyskania przychodów w momencie oddania ich do użytkowania. Prawo podatkowe umożliwia podatnikom także obniżanie lub podwyższanie stawek amortyzacyjnych podanych w wykazie począwszy od pierwszego każdego następnego roku podatkowego, albo od miesiąca, w którym aktywa te zostały wprowadzone do

<sup>19</sup> Metoda liniowa polega na równomiernym rozłożeniu w czasie wartości środka trwałego podlegającej amortyzacji przez okres jego użytkowania. W przypadku stosowania metody liniowej odpisy amortyzacyjne są dokonywane w takiej samej kwocie w każdym kolejnym okresie, za pomocą ustalonej stawki bądź stopy amortyzacji.

<sup>20</sup> Metoda degresywna amortyzacji polega na takim rozłożeniu w czasie wartości środka trwałego podlegającej amortyzacji, że odpisy amortyzacyjne w początkowych okresach użytkowania środka trwałego są wyższe od przeciętnych (ustalanych metodą liniową) i stopniowo maleją.

<sup>21</sup> Metoda oparta na liczbie wytworzonych produktów polega na ustaleniu odpisu amortyzacyjnego na podstawie oczekiwanego wykorzystania składnika aktywów lub wielkości produkcji.

<sup>22</sup> K. Olejko, *Amortyzacja w procesie realizacji założeń polityki rachunkowości przedsiębiorstwa górniczego*, Studia Ekonomiczne nr 201, Polityka rachunkowości a kształtowanie wyniku finansowego, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice 2014, s. 213–214.

<sup>23</sup> J. Pfaff, L. Poniatowska, M. Rówińska, *Wykorzystanie instrumentów...* op. cit., s. 46–49.

ewidencji. Zabieg ten stanowi doskonałe narzędzie polityki rachunkowości w zakresie kształtowania kosztów uzyskania przychodów<sup>24</sup>.

Dla porównania przebiegu amortyzacji<sup>25</sup> oraz jej wpływu na kształtowanie kosztów uzyskania przychodów, a tym samym wyniku finansowego i podatku dochodowego dokonano obliczeń odpisów amortyzacyjnych w trzech wariantach:

- wariant I – z zastosowaniem metody liniowej i stawki amortyzacyjnej wynikającej z ekonomicznego okresu użyteczności tj. 10 lat, czyli stawka amortyzacyjna wynosi 10% (patrz tab. 2),
- wariant II – z zastosowaniem metody liniowej i stawki amortyzacyjnej wynikającej z wykazu stawek amortyzacyjnych dla celów podatku dochodowego, tj. 20% (patrz tab. 3),
- wariant III – z zastosowaniem metody degresywnej przewidzianej w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych z zastosowaniem współczynnika 2,0 (patrz tab. 4).

**Tabela 2. Wariant I – amortyzacja metodą liniową wg. prawa bilansowego**

Kolejne lata używania	Roczny odpis amortyzacyjny (%)	Skumulowany odpis amortyzacyjny (%)
2009 (IV–XII)	15000*	15000
2010	20000	35000
2011	20000	55000
2012	20000	75000
2013	20000	95000
2014	20000	115000
2015	20000	135000
2016	20000	155000
2017	20000	175000
2018	20000	195000
2019 (I–III)	5000**	200000

\*  $(200000 \times 10\%) / 12 \times 9 \text{ mcy} = 15000$

\*\*  $(200000 \times 10\%) / 12 \times 3 \text{ mce} = 5000$

Źródło: opracowanie własne na podstawie: J. Pfaff, L. Poniatowska, M. Rówińska, *Wykorzystanie instrumentów...* op. cit., s. 47.

**Tabela 3. Wariant II – amortyzacja metodą liniową wg. prawa podatkowego**

Kolejne lata używania	Roczny odpis amortyzacyjny (%)	
	30000*	30000
2010	40000	70000
2011	40000	110000
2012	40000	150000
2013	40000	190000
2014 (I–III)	10000**	200000

\*  $(200000 \times 20\%) / 12 \times 9 \text{ mcy} = 30000$

\*\*  $(200000 \times 20\%) / 12 \times 3 \text{ mce} = 10000$

Źródło: opracowanie własne na podstawie: J. Pfaff, L. Poniatowska, M. Rówińska, *Wykorzystanie instrumentów...* op. cit., s. 48.

<sup>24</sup> Ibidem, s. 44–45.

<sup>25</sup> Prezentowany przebieg amortyzacji dotyczy przedsiębiorstwa transportowego, które w marcu 2009 r. zakupiło nowy samochód ciężarowy. Istotne informacje dla celów obliczenia amortyzacji tego samochodu: wartość początkowa środka trwałego wynosi 200 000 zł; przewidywany okres ekonomicznej użyteczności 10 lat; stawka amortyzacyjna podatkowa wynosi 20%; środek trwały został oddany do użytku i wpisany do ewidencji środków trwałych w marcu 2009 r.; rozpoczęcie amortyzacji następuje od miesiąca następnego po przyjęciu do użytkowania.

**Tabela 4. Wariant III – amortyzacja metodą degresywną wg. prawa podatkowego**

Kolejne lata używania	Wyliczenie odpisu amortyzacyjnego (zł)	Roczny odpis amortyzacyjny (%)	Skumulowany odpis amortyzacyjny (%)
2009 (IV–XII)	$((200\ 000 \times 20\% \times 2,0) : 12 \text{ mies.}) \times 9 \text{ mies.} = 60\ 000$	60000	60000
2010	$(200\ 000 - 60\ 000) \times 40\% = 56\ 000$	56000	116000
2011	$200\ 000 \times 20\% = 40\ 000^*$	40000	156000
2012	$200\ 000 \times 20\% = 40\ 000$	40000	196000
2013	$200\ 000 - 196\ 000 = 4\ 000$	4000	200000

\* W 2011 roku odpis liczony metodą degresywną byłby niższy od liczonego metodą liniową. Dlatego od tego roku środek trwały będzie amortyzowany metodą liniową

Źródło: opracowanie własne na podstawie: J. Pfaff, L. Poniatowska, M. Rówińska, Wykorzystanie instrumentów...op. cit., s. 48.

Jak wynika z przedstawionych rozwiązań wariantowych, wybór danej metody amortyzacji jest niezwykle istotny i oddziałuje na wyniki finansowe.

Wariant metody liniowej umożliwia najdłuższe wykazywanie w księgach rachunkowych wartości środków trwałych. Taka prezentacja jest korzystna dla jednostek, którym zależy na poprawieniu wskaźników udziału środków trwałych w ogóle posiadanego majątku i może sugerować, iż jednostka ma stabilną sytuację. Ponadto przy równomiernym rozłożeniu kosztów, nie dochodzi do zawyżenia kosztów podstawowej działalności w okresach początkowych. W ten sposób prezentowany wynik finansowy korzystnie wpływa na postrzeganie sytuacji przedsiębiorstwa przez właścicieli kapitałów. Metoda jest atrakcyjna dla jednostek nie odnotowujących dużych wahań uzyskiwanych przychodów<sup>26</sup>.

Wariant metody degresywnej pozwala na szybsze zamortyzowanie środków trwałych, przy czym początkowe stadium amortyzacji (pierwsze dwa lata użytkowania – patrz tab. 4) cechuje się wyższym poziomem ponoszonych kosztów. Wysoki poziom kosztów w początkowych fazach amortyzacji oraz krótszy czas amortyzacji sugerują wysoką skłonność do inwestowania. Dodatkowo rozpatrując warunki fluktuacji przychodów, należy podkreślić znaczną wartość metody degresywnej jako skutecznego narzędzia w prowadzeniu racjonalnej polityki fiskalnej<sup>27</sup>.

W celu przedstawienia korzyści podatkowych dla analizowanego przypadku, wynikających z przyjętej metody amortyzacji, porównano wartość odpisów amortyzacyjnych z 2010 rok oraz ich wpływ na koszty uzyskania przychodów i obniżenie podatku dochodowego (patrz tab. 5).

**Tabela 5. Korzyści podatkowe**

Wyszczególnienie	Metoda liniowa stawka 10%	Metoda liniowa stawka 20%	Metoda degresywna
Amortyzacja roczna za 2010	20000	40000	56000
Zmiany kosztów podatkowych	0	plus 20000	plus 36000
Korzyści z obniżenia podatku (19%)	0	minus 3800	minus 6840

Źródło: opracowanie własne na podstawie: J. Pfaff, L. Poniatowska, M. Rówińska, Wykorzystanie instrumentów...op. cit., s. 48.

Jak widać, odpisy amortyzacyjne dokonywane według metod podatkowych znacznie różnią się od amortyzacji bilansowej. Wynika to przede wszystkim z możliwości zastosowania przyspieszonej bądź opóźnionej amortyzacji podatkowej. W przypadku wykorzystania metody liniowej ze stawką 20%, czy metody degresywnej ze współczynnikiem 2,0 przewidzianej w ustawie o podatku dochodowym, zwiększeniu ulegają koszty podatkowe obniżając w efekcie wysokość podatku dochodowego, co wpływa na ostateczną wysokość osiągniętego zysku czy poniesionej straty.

<sup>26</sup> J. Pfaff, L. Poniatowska, M. Rówińska, *Wykorzystanie instrumentów...* op. cit., s. 43.

<sup>27</sup> Ibidem.



## Wnioski

Przeprowadzone rozważania dotyczące wykorzystania instrumentów polityki rachunkowości w aspekcie rzeczowych aktywów trwałych, według uregulowań krajowych i międzynarodowych, pozwalają na sformułowanie następujących wniosków:

1. Z uwagi na zróżnicowaną działalność jednostek gospodarczych oraz odmienne cele, które przyświecają prowadzeniu tej działalności, przepisy prawa bilansowego wyznaczają jedynie ramy dla kształtowania polityki rachunkowości uwzględniającej specyfikę danego podmiotu.
2. Polityka rachunkowości realizowana jest poprzez dobór odpowiednich jej instrumentów. W obszarze rzeczowych aktywów trwałych znajdują się przepisy bezwzględnie obowiązujące oraz przepisy zezwalające na wybór określonych sposobów postępowania w prowadzeniu rachunkowości (prawa wyboru).
3. Wiele uregulowań polskiej rachunkowości oraz norm międzynarodowych dotyczących zasad wyceny początkowej i bilansowej, określania czasu, metod i rodzajów amortyzacji środków trwałych wpływa na ostateczny kształt sprawozdania finansowego. Odpowiedni dobór krajowych i międzynarodowych regulacji w aspekcie rzeczowych aktywów trwałych pozwala więc na zarządzanie strukturą bilansu oraz wysokością wyniku finansowego danej jednostki.
4. Istotne znaczenie może mieć wybór pomiędzy amortyzacją bilansową a podatkową. Odmienne sposoby dokonywania odpisów amortyzacyjnych dla celów bilansowych i podatkowych stwarza różnice pomiędzy bilansową a podatkową wartością środków trwałych. Różnice te wpływają na wysokość kosztów uzyskania przychodów, a tym samym na wynik finansowy i wysokość podatku dochodowego, co sprawia, że jest to doskonałe narzędzie dla kształtowania własnej polityki rachunkowości.

## Bibliografia

- Brzezina W., *Refleksje o teorii, polityce i dydaktyce rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr 26, Warszawa 2005.
- Dziadek K., *Problemy definicyjne polityki rachunkowości*, Zeszyty Naukowe Wydziału Nauk Ekonomicznych Politechniki Koszalińskiej nr. 15, Wydawnictwo Uczelniane Politechniki Koszalińskiej, Koszalin 2011.
- Hendriksen E.A., van Breda M.F., *Teoria rachunkowości*, WN PWN, Warszawa 2002.
- Jarugowa A., Walińska E., *Roczne sprawozdanie finansowe. Ujęcie księgowo a podatkowe*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 1997.
- Kumor I., *Wycena środków trwałych jako materialny instrument polityki rachunkowości w zakresie kształtowania całkowitego dochodu przedsiębiorstwa*, Studia Ekonomiczne nr 201, Polityka rachunkowości a kształtowanie wyniku finansowego, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice 2014.
- Mikołajczyk M., *Polityka rachunkowości a polityka bilansowa – podmiotowy i przedmiotowy zakres znaczeniowy*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej w Poznaniu nr 82, Poznań 2006.
- Mikulska D., *Polityka rachunkowości jednostki w świetle obowiązujących przepisów prawnych*, [W:] *Polityka rachunkowości jednostki a jakość sprawozdania finansowego*, red. D. Mikulska, wydawnictwo KUL, Lublin 2012.
- MSR 16 Rzeczowe aktywa trwałe, [w:] *Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1126/2008*
- MSR 8. Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów, [w:] *Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1126/2008*.
- Niedziółka A., *Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 16 „Rzeczowe aktywa trwałe” a polska ustawa o rachunkowości*, pobrane z: [https://www.wnp.pl/artykuly/miedzynarodowy-standard-rachunkowosci-nr-16-rzeczowe-aktywa-trwale-a-polska-ustawa-o-rachunkowosci,-3556\\_0\\_0\\_4\\_0.html](https://www.wnp.pl/artykuly/miedzynarodowy-standard-rachunkowosci-nr-16-rzeczowe-aktywa-trwale-a-polska-ustawa-o-rachunkowosci,-3556_0_0_4_0.html), [data dostępu: 27.09.2019].
- Olejko K., *Amortyzacja w procesie realizacji założeń polityki rachunkowości przedsiębiorstwa górniczego*, Studia Ekonomiczne nr 201, Polityka rachunkowości a kształtowanie wyniku finansowego, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice 2014.

- Patterson R., *Kompendium terminów z zakresu rachunkowości po polsku i angielsku*, t. 3, Wydawnictwa Akademickie i Profesjonalne, Warszawa 2008.
- Pfaff J., Poniatowska L., Rówińska M., *Wykorzystanie instrumentów polityki rachunkowości w wybranych obszarach sprawozdania finansowego*, Wydawnictwo CeDeWu, Warszawa 2018.
- Remlein, M., *Inwestycje kapitałowe w polityce rachunkowości grupy kapitałowej*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań 2008.
- Różańska E., *Zasady (polityka) rachunkowości w obszarze rzeczowych aktywów trwałych spółek notowanych na giełdzie papierów wartościowych w Warszawie z branży hotele i restauracje*, Studia Oeconomica Posnaniensia nr 5, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2014.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tj. Dz. U. 2009 r. nr.152, poz. 1223 z późn. zm.

## **Use of accounting policy instruments in the area of tangible fixed assets**

### **Summary**

The article presents an analysis of accounting policy in the area of tangible fixed assets. The introduction to the study describes the essence of the accounting policy and the possibility of applying its resolutions in respect of fixed assets. The next part of the article contains an appropriate analysis of accounting policy instruments relating to property, plant and equipment, carried out on the basis of IFRS requirements and the Accounting Act. As a result, based on numerical data, Author presents the impact of the choice of the discussed accounting policy instruments on the financial result of the company and the final version of the financial statement.

### **Keywords**

accounting policy, balance sheet policy, fixed assets, depreciation, financial reporting