

PhD st. Marika Szalay

Uniwersytet Jagielloński w Krakowie

Uniwersytet Loránda Eötvösa w Budapeszcie, Węgry

ROZLICZENIE WYBRANYCH SKŁADNIKÓW MAJĄTKU PRZEDSIĘBIORSTWA W UJĘCIU INŻYNIERII RACHUNKOWOŚCI

SETTLEMENT OF SELECTED ASSETS OF THE COM- PANY IN TERMS OF ACCOUNTING ENGINEERING

Wstęp

Reguły stosowane w polskim prawie bilansowym przewidują możliwość różnicowania sposobów ewidencji oraz rozliczeń zjawisk i operacji gospodarczych. Sytuacja taka skutkuje możliwością pojawienia się zróżnicowanych wyników finansowych na poszczególnych operacjach gospodarczych. Szczególnie wrażliwymi są tu rozliczenia aktywów trwałych oraz rzeczowych aktywów obrotowych.

Założenia rachunkowości wariantowej

Rachunkowość wariantowa określa zestaw wariantowych, alternatywnych lub opcyjnych rozwiązań w polskim prawie bilansowym. Rozwiązania te charakteryzują się różnym cząstkowym wynikiem księgowym takich samych działań gospodarczych¹. Działania wykorzystujące to zjawisko L. Michalczyk definiuje jako „inżynierię rachunkowości”².

¹L. Michalczyk, *Rola inżynierii rachunkowości w kształtowaniu wyników finansowych przedsiębiorstwa. Rachunkowość wariantowa i odwrócony proces decyzyjny*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2013, s. 7.

² Por. m. in. : L. Michalczyk, *Funkcja informacyjna inżynierii rachunkowości* . „Pieniądze i Więź”, nr 1 (50)/2011, s. 115–132; L. Michalczyk, *Model of Accounting Engineering in View of Earnings Management in Poland*. “Financial Internet Quarterly e-Finance”, 2012, vol. 8 nr 3, s. 37–54; L. Michalczyk, *The Role of Accounting Engineering in Shaping the Balance Policy of a Company*. “Financial Internet Quarterly e-Finance”, 2012, v. 8, nr 4, s. 44–52; L. Michalczyk, *Significance of Accounting Paradigm in Decision-Making Process in Company Management (as seen through accounting practice based on IAS in Poland and other countries)*. “Financial Internet Quarterly e-Finance”, 2013, vol. 10, nr. 1, s. 27–34; L. Michalczyk, *Use of Statistical Methods in Detecting Accounting Engineering Activities (As Exemplified By the Accounting System in Poland) – First Part: Theoretical Aspects of Analysis*. “Financial Internet Quarterly e-Finance”, 2013, vol. 9 nr 2; L. Michalczyk, *Use of Statistical Methods in Detecting Accounting Engineering Activities*

W gospodarce rynkowej podstawowym zadaniem przedsiębiorstw jest dążenie do zapewnienia długotrwałego ich rozwoju oraz do generowania zysków. W celu zobrazowania wyników finansowych danej jednostki wykorzystuje się sprawozdania finansowe, których celem jest informacja dotycząca stanu majątkowo-kapitałowego przedsiębiorstwa. Na jego obraz ma wpływ m. in. polityka bilansowa oraz polityka rachunkowości przyjęta przez daną jednostkę.

Polityka rachunkowości przedsiębiorstwa jest w literaturze definiowana w różny sposób. W literaturze anglojęzycznej, tak jak w polskiej ustawie o rachunkowości, stosuje się określenie "polityka rachunkowości", z kolei w niemieckiej literaturze używa się terminu "polityka bilansowa". Część autorów dopatruje się rozbieżności pojęciowych między nimi, część natomiast traktuje te dwa pojęcia zamiennie. Zakres definicyjny obu tych pojęć zestawia się w poniższej tabeli (tab. 1).

Tabela 1.

Zakres polityki bilansowej i polityki rachunkowości

Lp.	Polityka	Zakres
1	bilansowa	<ol style="list-style-type: none"> 1) metody wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego w zakresie, w jakim ustawa pozostawia jednostce prawo wyboru, 2) określenie metody sporządzania rachunku przepływów pieniężnych, 3) określenie roku obrotowego i wchodzących w jego skład okresów sprawozdawczych, 4) wybór szczególności sporządzania sprawozdań finansowych, 5) wybór terminu przedłożenia, zatwierdzenia i opublikowania sprawozdania finansowego w przedziale czasowym przewidzianym przepisami ustawy o rachunkowości, 6) podział zysku, 7) wybór momentu powstania zdarzenia gospodarczego przed lub po dniu bilansowym.
2	rachunkowości	<p>sposób prowadzenia ksiąg, w tym co najmniej:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) zakładowego planu kont, ustalającego wykaz kont księgi głównej, przyjęte zasady klasyfikacji zdarzeń, zasady prowadzenia kont ksiąg pomocniczych oraz ich powiązania z kontami księgi głównej, 2) wykazu ksiąg rachunkowych, a przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych z użyciem komputera – wykazu zbiorów danych tworzących księgi rachunkowe na komputerowych nośnikach danych z określeniem ich struktury, wzajem-

	<p>nych powiązań oraz ich funkcji w organizacji całości ksiąg rachunkowych i w procesach przetwarzania danych,</p> <p>3) opisu systemu przetwarzania danych, a przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera – opisu systemu informatycznego, zawierającego wykaz programów, procedur i funkcji,</p> <p>4) systemu służącego ochronie danych i ich zbiorów, w tym dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych i innych dokumentów stanowiących podstawę dokonanych w nich zapisów.</p>
--	---

Źródło: *oprac. własne.*

Dyskusja nad tożsamością i rozbieżnościami tych określeń jest stosunkowo bogata i choć ważna z teoretycznego punktu widzenia, to dla praktyki nie ma większego znaczenia³.

Polityka bilansowa wykorzystuje szereg instrumentów mających charakter materialny, formalny i czasowy⁴. Kluczowe z nich przedstawia się w poniższej tabeli (tab. 2).

Tabela 2.
Instrumenty polityki bilansowej

Lp.	Typ	Charakterystyka
1	Materialne	Obejmują wpływające na: 1) wartość przychodów i kosztów, 2) wartość pozycji aktywów i pasywów, 3) stosowanie rozliczeń międzyokresowych, 4) tworzenie odpisów i rezerw, 5) metody wyceny majątku trwałego i obrotowego
2	Formalne	Dotyczą możliwości wyboru: 1) sposobu prezentacji danych w sprawozdaniu finansowym, 2) wariantu rachunku zysków i strat, 3) wariantu rachunku przepływów pieniężnych, 4) stopnia szczegółowości informacji dodatkowej i sprawozdania z działalności, 5) uzupełnienia informacji dodatkowej i sprawozdania z działal-

³ P. Dechow, R. Sloan, A. Sweeney, *Causes and Consequences of Earnings Manipulation: An Analysis of Firms Subject to Enforcement Actions by the SEC*. "Contemporary Accounting Research", 1996, v. 13, np. 1, s. 18.

⁴ L. Michalczyk, *Współczesne nurty rachunkowości w aspekcie realizacji celów ekonomicznych przedsiębiorstw*. „Przegląd Organizacji”, nr 2/2011, s. 34–38; E. Spigarska, *Ujęcie wartości firmy w prawie bilansowym i podatkowym*. „Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego”, 4/6, 2011.

		ności dodatkowymi informacjami, 6) sposobu podziału zysków
3	Czasowe	Należą do nich możliwości wyboru: 1) dnia bilansowego, 2) okresu oddziaływania poszczególnych przedsięwzięć, 3) terminu przedłożenia, zatwierdzenia i opublikowania rocznego sprawozdania finansowego.

Źródło: *Opracowanie własne* na podst.: K. Sawicki, *Polityka bilansowa raz jeszcze*. "Serwis F-K", 1997, nr 50(140), s.19.

Pod względem możliwości prowadzenia polityki bilansowej przepisy prawne dzielą się na dwie grupy. Pierwszą grupą są przepisy bezwzględnie obowiązujące, drugą stanowią przepisy zapewniające swobodę wyboru określonego rozwiązania w zakresie zasad rachunkowości. Przepisy bezwzględnie obowiązujące formułują konkretne nakazy i zakazy w zakresie prowadzenia rachunkowości. Ich przestrzeganie zapewnia przedstawienie prawdziwej sytuacji finansowej i majątkowej podmiotu.

Z kolei przepisy należące do drugiej grupy wyznaczają obszary polityki bilansowej przedsiębiorstwa, np. sposoby naliczania amortyzacji lub zestaw dopuszczalnych metod wyceny zapasów.⁵

Szczegółowe cele polityki bilansowej wynikają z głównego celu przedsiębiorstwa. Ich treść jest zależna od zachowania adresatów, które sprzyja realizacji głównego celu. Zakres celów polityki bilansowej w praktyce jest szeroki. Należą do nich przede wszystkim:

- 1) osiągnięcie odpowiedniej wielkości wyniku finansowego,
- 2) wywarcie wpływu na właścicieli odnośnie podziału zysku po opodatkowaniu,
- 3) obniżenie obciążeń podatkowych (np. przez uzyskanie preferencji podatkowych lub przesunięcie terminu regulowania podatków),
- 4) poprawa płynności finansowej,
- 5) maksymalizacja wynagrodzeń kierownictwa jednostki i utrzymanie przez nich stanowisk,
- 6) poprawa wskaźników finansowych uwzględnianych w ocenie dokonywanej przez nabywców przedsiębiorstwa lub jego akcji, kontrahentów, kredytodawców, jednostkę nadrzędną,
- 7) osiągnięcie odpowiedniej wartości w tych pozycjach sprawozdania finansowego, od których uzależnione mogą być korzyści finansowe pracowników (np. nagrody, premie, odpisy na fundusz świadczeń socjalnych),
- 8) skuteczne prowadzenie kampanii reklamowej,
- 9) pozytywne postrzeganie przedsiębiorstwa przez klientów,
- 10) uzyskanie pozytywnej oceny wydanej przez wierzycieli w przypadku prowadzenia postępowania naprawczego lub układowego⁶.

⁵ K. Sawicki, *Polityka bilansowa i sprawozdawczość finansowa w zarządzaniu firmą*. Ekspert, Wrocław 2002, s. 8.

Osiągnięcie wymienionych celów polityki bilansowej napotyka na wiele ograniczeń. Należą do nich sytuacje, w których:

- 1) polityka bilansowa musi szukać równowagi pomiędzy interesami różnych podmiotów gospodarczych będących adresatami sprawozdania finansowego,
- 2) przy podejmowanych przedsięwzięciach muszą być przestrzegane zasady prawidłowej rachunkowości,
- 3) prawa wyboru ujęcia pasywów i aktywów nie zawsze mogą być w pełni i swobodnie wykorzystane, ponieważ niekiedy są ograniczane określonymi faktami z przeszłości oraz wcześniej podjętymi założeniami, których nie można zmienić,
- 4) zmienność przepisów gospodarczych oraz wprowadzanie ich z mocą obowiązującą wstecz od daty opublikowania uniemożliwiają stosowanie racjonalnej polityki bilansowej,
- 5) przedsięwzięcia podjęte w danym roku w ramach polityki bilansowej wpływają na skuteczność polityki bilansowej w latach następnych (z uwagi na wymóg ciągłości),
- 6) polityka bilansowa traci częściowo swoją skuteczność przez obowiązek zamieszczania w informacji dodatkowej omówienia stosowanych zasad wyceny przychodów i kosztów oraz aktywów i pasywów.

Prawo bilansowe wyznacza ramy, ogólny kształt rachunkowości przedsiębiorstw, jednak nie uwzględnia szczegółowo specyfiki ich działania. Podmioty gospodarcze prowadzą zróżnicowaną działalność oraz funkcjonują w różnych warunkach, dlatego też prawo bilansowe nie może stworzyć idealnego modelu, wzorca dla każdego podmiotu gospodarczego. Z tego względu dopuszczono możliwość, by kierownictwo danej jednostki gospodarczej, uwzględniając specyfikę jej działalności, dobrało rozwiązania rachunkowości spośród wielu dopuszczonych prawem w taki sposób, aby jak najlepiej, jak najrzetelniej i najwierniej przedstawić sytuację gospodarczą przedsiębiorstwa w sprawozdaniu finansowym. W ostateczności to kierownictwo przedsiębiorstwa decyduje o wyborze rozwiązań, które składają się na jego politykę rachunkowości, przy czym istotnym kryterium jest uzyskanie pożądanego obrazu firmy⁷.

*Polityka rachunkowości obejmuje zasady, metody i procedury przyjęte przez kierownictwo przedsiębiorstwa przy sporządzaniu i prezentacji sprawozdań finansowych a jej wybór jest prawem podmiotu gospodarczego, zagwarantowanym przepisami prawa bilansowego i zwyczajem*⁸. Z kolei A. Jarugowa pisze, że *polityka rachunkowości to zastosowanie przez zarząd przedsiębiorstwa w sporządzaniu sprawozdań finansowych specyficznych zasad, konwencji, reguł i praktyk dobranych odpowiednio do odwzorowania jego rzeczywistej pozycji finansowej, dochodowej i dokonań (...). Jeżeli prawo czy standardy przewidują alternatywne zasady, to ujawni*

⁶ L. Michalczyk, *Współczesne nurty...*, op. cit.

⁷ W. Gabrusewicz, *Rachunkowość w teorii i praktyce. Rachunkowość finansowa*, AE Poznań, Poznań 2007, s. 296.

⁸ E. Walińska, *Rachunkowość finansowa – ujęcie sprawozdawcze i ewidencyjne*. Wolters Kluwer, Warszawa 2010, s. 390.

nia się zastosowaną politykę polegającą na wyborze między przewidzianymi przez prawo bilansowe zasadami.⁹ Natomiast zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości¹⁰ (dalej: UoR) przez politykę (przyjęte zasady) rachunkowości rozumie się *wybrane i stosowane przez jednostkę rozwiązania dopuszczone ustawą, w tym także określone w MSR, zapewniające wymaganą jakość sprawozdań finansowych.*

Analizując wyżej przytoczone definicje, warto zaznaczyć, że polityka rachunkowości jest utożsamiana z zasadami rachunkowości. Należy mieć jednak na uwadze, że polityka rachunkowości jest pojęciem związanym ze swego rodzaju wariantem stosowania zasad rachunkowości, daje również możliwość wyboru przez przedsiębiorstwo zasad. Pojęcie zasad rachunkowości jest określeniem znacznie szerszym, ponieważ obejmuje zasady, w przypadku których jednostka nie ma żadnej możliwości wyboru i które musi bezwzględnie stosować. Przyznana podmiotom gospodarczym swoboda w doborze zasad rachunkowości ma istotny cel, którym jest przedstawienie rzetelnego obrazu sytuacji finansowej przedsiębiorstwa.

Polityka rachunkowości jest narzędziem tworzącym obraz przedsiębiorstwa prezentowany w sprawozdaniu finansowym. W związku z tym przepisy prawa bilansowego nakazują, zgodnie z art. 5 ust. 1 UoR, aby przyjęte zasady rachunkowości stosować w sposób ciągły, dokonując w kolejnych latach obrotowych jednakowego grupowania operacji gospodarczych¹¹, wyceny pasywów i aktywów, w tym również dokonywania odpisów umorzeniowych lub amortyzacyjnych, sporządzania wyniku finansowego i ustalania go tak, by za kolejne lata wynikające z nich informacje były porównywalne. Ponadto jednostki gospodarcze powinny posiadać dokumentację opisującą przyjętą politykę rachunkowości, sporządzoną w języku polskim. Jej elementy składowe w minimalnym zakresie określone zostały w art. 10 ust. 1 UoR i obejmują:

- 1) określenie roku obrotowego i wchodzących w jego skład okresów sprawozdawczych,
- 2) opis przyjętych metod wyceny składników aktywów i pasywów oraz sposobu ustalania wyniku finansowego,
- 3) zakładowy plan kont, który ustala konta księgi głównej, zasady stosowane przy klasyfikacji zdarzeń, prowadzeniu kont ksiąg pomocniczych oraz zasady powiązania ich z kontami księgi głównej,
- 4) wykaz ksiąg rachunkowych,
- 5) charakterystykę systemu przetwarzania danych,

⁹ A. Jarugowa, E. Walińska, *Roczne sprawozdania finansowe – ujęcie księgowo a podatkowe*. ODDK, Gdańsk 1997, s. 23–24.

¹⁰ Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t. j. : Dz. U. z 2016 r., poz. 1047 z późn. zm.).

¹¹ J. Stępniewski, *Principes de la comptabilité événementielle: vers un robot comptable*, 1987.

- 6) informacje dotyczące systemu ochrony danych i ich zbiorów, w tym także ksiąg rachunkowych, dowodów księgowych oraz innych dokumentów będących podstawą zapisów dokonywanych w księgach rachunkowych.¹²

Dokumentację obowiązujących zasad rachunkowości, zgodnie z UoR, ustala i aktualizuje kierownik jednostki gospodarczej. Okres jej przechowywania nie może być krótszy niż 5 lat od upływu jej ważności.

Podstawą rachunkowości wariantowej jest wykazywany przez przedsiębiorstwo wynik finansowy, który jest skutkiem operacji gospodarczych jednostki oraz wybranych przez jednostkę metod pomiaru.¹³ Wybór danej metody umożliwiają zapisy obowiązujące w Polsce UoR, która stwarza je dzięki dopuszczeniu rozwiązań wariantowych. Wybór określonego wariantu zależy od preferencji danej jednostki gospodarczej. Prawa wyboru odnoszą się w szczególności do:

- 1) metod ujęcia aktywów i pasywów,
- 2) metod wyceny aktywów i pasywów,
- 3) sposobu ustalania wyniku finansowego,
- 4) podziału wypracowanego zysku lub wskazania źródeł pokrycia strat.¹⁴

Możliwość wyboru przez jednostki różnych wariantów zasad rachunkowości może prowadzić do manipulowania wizerunkiem przedsiębiorstwa. Manipulacja zasadami rachunkowości może być w miarę skutecznie ograniczana przez rzetelne badanie sprawozdania finansowego przez biegłego rewidenta. Biegły rewident w ramach przeprowadzanego badania polityki rachunkowości ma za zadanie wnikliwie rozpoznać wybrane przez jednostkę zasady rachunkowości, stwierdzić ich zgodność z polityką rachunkowości przedsiębiorstwa oraz zweryfikować, czy podmiot stosuje się do wybranych zasad w sposób ciągły. Nie ma on ustawowego obowiązku rozpoznawania działań z zakresu polityki rachunkowości, lecz sprawdzenie zasadności przyjętych opcyjnych rozwiązań a także dokonanie oceny działalności, prawidłowości i jasności danych zawartych w sprawozdaniu finansowym w ujęciu ich legalności. Rozpoznanie to powinno być wykorzystane głównie do oceny kondycji finansowej przedsiębiorstwa, spodziewanego jego rozwoju w zakresie możliwości kontynuacji funkcjonowania na rynku.¹⁵

Z badaniem polityki rachunkowości związane są jednak pewne dylematy. Najistotniejszy z nich dotyczy tego, czy biegły rewident powinien oceniać celowość i zasadność wybranych przez daną jednostkę rozwiązań w ramach przyjętej polityki rachunkowości. Jak pisze K. Sawicki, biegły rewident nie powinien kwestionować wybranych przez badaną jednostkę instrumentów polityki rachunkowości, jeżeli nie są one sprzeczne z obowiązującymi przepisami. Ponadto biegły rewident powinien wyrażać swoje poglądy dotyczące polityki rachunkowości wyłącznie w szczególnych

¹² J. Stępniewski, *Audyty i diagnostyka firmy*. Wyd. AE we Wrocławiu, Wrocław 2001, s. 114.

¹³ L. Michalczyk, *Rola inżynierii...*, s. 106.

¹⁴ L. Michalczyk, *The Role of Accounting Engineering in Shaping the Balance Policy of a Company*. "Financial Internet Quarterly e-Finance", 2012, v. 8, nr 4, s. 44–52.

¹⁵ K. Sawicki, *Problemy badania sprawozdań finansowych podmiotów gospodarczych*. "Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", nr 56, 2000, s. 196.

przypadkach, gdyż do oceny celowości przyjętych rozwiązań biegły rewident nie jest zobowiązany.¹⁶

Rachunek zysków i strat jest istotnym źródłem informacji dla osób zarządzających przedsiębiorstwem, jak i odbiorców zewnętrznych. Na wysokość wypracowanego wyniku finansowego wpływ ma wiele czynników. Należą do nich zmiany otoczenia i podejmowane przez przedsiębiorstwo decyzje oraz działania. Wysokość wypracowanego wyniku finansowego wpływa na decyzje gospodarcze związane z przedsiębiorstwem, m.in. politykę płac i zatrudnienia. Może wpływać na decyzje pożyczko- i kredytodawców oraz ich skłonność do udzielania wsparcia finansowego, kontrahentów do utrzymania współpracy a inwestorów do inwestowania w dane przedsiębiorstwo.

W przedsiębiorstwach działania z zakresu rachunkowości wariantowej dotyczą przede wszystkim dwóch pozycji bilansowych oraz ich odniesień do kosztów bieżącej działalności przedsiębiorstwa. Są to operacje dotyczące rozliczania amortyzacji (umorzenia) środków trwałych oraz wartości zapasów przedsiębiorstwa.¹⁷

Warianty amortyzacji

Jedną z pozycji bilansowych, w której swe zastosowanie ma rachunkowość wariantowa, są środki trwałe.

W zakresie środków trwałych rachunkowość wariantowa posiada wiele rozwiązań. Przykładowe prawa wyboru dotyczące rozliczeń środków trwałych przedstawiono w poniższej tabeli (tab. 3).

Tabela 3.

Prawa wyboru w zakresie ewidencjonowania i rozliczeń środków trwałych

Lp.	Typ instrumentu		Wpływ na sprawozdanie finansowe
	Definicyjny		Na wartości wykazywane w bilansie lub w rachunku zysków i strat
	Polityki czasowej	Moment sprzedaży lub zakupu składników	Na kształt sprawozdania i na wynik finansowy
	Sposobu aktywowania	Prawo zaliczenia nieruchomości do inwestycji lub środków trwałych	Na strukturę aktywów trwałych, na politykę odpisów amortyzacyjnych oraz na rachunek zysków i strat
	Polityki materialnej	Wycena księgową	Na politykę odpisów amortyzacyjnych oraz na strukturę wartościową rzeczowych aktywów trwałych

¹⁶ K. Sawicki, *Polityka bilansowa a badanie rocznych sprawozdań finansowych*. "Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", nr 40, 1997, s. 133–134.

¹⁷ L. Michalczyk, *Rola inżynierii...*, s. 191.

	Wycena bilansowa	Na strukturę bilansu (rzeczowe aktywa trwałe)
	Amortyzacja planowa	Na wartość w bilansie i rachunku zysków i strat
	Amortyzacja nieplanowa	Na strukturę w bilansie oraz rachunku zysków i strat

Źródło: *Opracowanie własne* na podstawie: L. Michalczyk, *Rola inżynierii...*, s.114.

Jedną z takich kategorii jest amortyzacja. Amortyzacja jest pieniężnym odpowiednikiem zużycia środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych powstałych w wyniku zużycia fizycznego oraz ekonomicznego. Istota amortyzacji i jej funkcje są niezmiennie we wszystkich systemach zarządzania gospodarką. O sile jej funkcji i znaczeniu dla jednostek gospodarczych stanowią uregulowania prawno-finansowe, które mogą ulegać zmianom.¹⁸

Amortyzacja jest jednym z kosztów rodzajowych wykazywanych w porównawczej wersji rachunku zysków i strat. Środki trwałe zużywają się fizycznie oraz ekonomicznie. Zużycie środków trwałych rozpatruje się z dwóch punktów widzenia:

- 1) kosztów działalności gospodarczej – amortyzacja środków trwałych,
- 2) wyceny środków trwałych w bilansie – umorzenie środków trwałych.

Umorzenie to równowartość zużycia środków trwałych korygująca ich wartość brutto do wartości netto. Amortyzacja liczona jest za okresy roczne, umorzenie z kolei narasta w sposób ciągły.

Amortyzacja spełnia trzy podstawowe funkcje w jednostce gospodarczej, a mianowicie:

- 1) umorzeniową,
- 2) kosztową,
- 3) odtworzeniową (finansową).

Pierwsza z tych funkcji polega na zmniejszaniu w ewidencji księgowej i sprawozdawczości finansowej wartości brutto składników majątku trwałego. Suma tych odpisów koryguje wartość brutto danego składnika aktywów i tym samym umożliwia ustalenie jego rzeczywistej wartości w bilansie. Istotą kosztowej funkcji amortyzacji jest zaliczenie zużycia i wartości składników majątku trwałego do wyrażonej ceną wartości wytworzonych dóbr poprzez odniesienie ich w koszty wytworzenia. Odpisy amortyzacyjne powstałe w związku z użytkowaniem środków trwałych ewidencjonuje się w rachunku kosztów. Jest to amortyzacja kalkulacyjna, która ustalona jest w taki sposób, aby cena sprzedaży wytwarzanych produktów zawierała co najmniej część wartości zużytych środków trwałych niezbędną do odtworzenia wartości majątku. Funkcja kosztowa jest ściśle związana z funkcją finansową amortyzacji. Amortyzacja nie pociąga za sobą wydatków gotówkowych w prowadzonej działalności, co

¹⁸ L. Michalczyk, *Rola umorzenia aktywów trwałych w powstaniu różnic wyniku finansowego*. "Zeszyty Naukowe TD UJ, Seria: Ekonomia i Zarządzanie" nr 2 (1/2007), s. 83–103.

oznacza, że jest ona kosztem niepieniężnym. Wliczona jest ona w cenę sprzedaży i właśnie w momencie sprzedaży usług lub wyrobów następuje sukcesywne odzyskiwanie wydatków poniesionych na zakup amortyzowanych środków trwałych. Poprzez mechanizm odpisów amortyzacyjnych jest uruchamiany proces transformacji majątku w przedsiębiorstwie. Środki pieniężne, które zostały "zamrożone" w nabytych środkach trwałych, stopniowo powracają do płynnej postaci. Proces ten jest neutralny dla wyniku finansowego wtedy, gdy osiągnięty przychód jest większy od odpisów amortyzacyjnych.

Sposób, w jaki amortyzacja może być rozłożona w czasie, uzależniony jest od wyboru metody. Zarówno dla celów bilansowych, jak i podatkowych jednostka może samodzielnie zdecydować, jaką metodę będzie stosować. Ustawodawca nie skonkretyzował katalogu dostępnych metod dla celów bilansowych. Wnioskować więc można, że istnieje pełna swoboda wyboru metody, o ile jest ona zgodna z przepisami ustawy bilansowej. W praktyce do najczęściej stosowanych należą metody:

- 1) jednorazowego odpisu w koszty,
- 2) liniowa,
- 3) degresywna,
- 4) progresywna,
- 5) naturalna.

Metoda jednorazowa jest stosowana z reguły w przypadku środków trwałych, których wartość nie przekracza 3500 zł. W myśl tej metody koszt wartości umorzenia ujmuje się w miesiącu następującym po przyjęciu na stan środka trwałego.

Kolejną metodą amortyzacji jest metoda liniowa. Zakłada ona równomierne zużycie środka trwałego przez cały okres użyteczności ekonomicznej. Cechuje ją stała stawka amortyzacyjna przedstawiająca systematyczną alokację kosztów zużycia.¹⁹

Następną metodą, którą podmiot ma możliwość zastosować, jest metoda degresywna. W przeciwieństwie do metody liniowej, przy zastosowaniu tego sposobu wartość odpisu amortyzacyjnego z roku na rok maleje. W świetle przepisów bilansowych wyróżnia się jej dwa rodzaje, a mianowicie: malejącego salda oraz SOYD (suma cyfr rocznych). W pierwszej stopa amortyzacji jest stała i wartość bilansowa z roku na rok maleje, w drugiej zaś to stopa amortyzacji maleje, a podstawa obliczania amortyzacji pozostaje niezmienna.

Progresywna metoda, w przeciwieństwie do degresywnej, polega na zwiększeniu odpisów amortyzacyjnych wraz z upływem okresu eksploatacji środka trwałego. Takie podejście wynika z założenia o konieczności ponoszenia zwiększonych wydatków na naprawę danego środka lub na jego remont.²⁰

Podmiot może także skorzystać z wyboru metody amortyzacji naturalnej. Opiera się ona na rzeczywistym zużyciu środka trwałego. Ta metoda sprawdza się w przypadkach, gdy bez skomplikowanych obliczeń można określić zużycie danego urządzenia, liczone np. w ilości godzin pracy lub przejechanych kilometrów.

¹⁹ M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska, *Rachunowość finansowa*. Difin, Warszawa 2006, s. 95.

²⁰ Anonymus, *Amortyzacja*, www.governica.com/Amortyzacja, (dostęp: 02. 04. 2018).

Rozchód zapasów

Zgodnie z art. 34 ust. 4 UoR, ewidencja rzeczowych aktywów obrotowych wymaga zastosowania jednej z metod wyceny rozchodu zapasów. Zalicza się do nich metody:

- 1) cen przeciętnych,
- 2) ceny najwcześniejszej (dalej: FIFO) "pierwsze przyszło – pierwsze wyszło",
- 3) ceny najpóźniejszej (dalej: LIFO) "ostatnie przyszło – pierwsze wyszło",
- 4) szczegółowej identyfikacji rzeczywistych cen lub kosztów.

Pierwsze trzy rozwiązania uznawane są za metody uproszczone, ponieważ przy dużej częstotliwości dokonywania rozchodu zapasów ułatwiają one prowadzenie bieżącej ewidencji. Metody te pozwalają na traktowanie różnego rodzaju asortymentu materiałów jako jednorodnego, jednak pod warunkiem, że jest on przeznaczony do tego samego celu i posiada zbliżone właściwości.

Metoda cen przeciętnych, zwana także metodą średniej ważonej, zakłada wycenę rozchodu materiałów według cen obliczonych jako średnia ważona cen nabycia, zakupu lub kosztu wytworzenia podobnych pozycji materiałów. Średnią ważoną jednostka może obliczać po każdej dostawie lub okresowo, czyli ustalać jednostkową cenę ważoną za dany okres sprawozdawczy, np. miesiąc. Cenę przeciętną ustala się jako iloraz każdego salda wartościowego oraz liczby jednostek zapasu znajdujących się w danym momencie w magazynie jednostki.

Kolejna metoda, metoda FIFO opiera się na umownym założeniu, że składniki zapasów, które zostały wcześniej zakupione, będą rozchodowane również wcześniej. W tej metodzie wartość kolejnych rozchodów jest wyceniana na podstawie kosztów lub cen tych składników znajdujących się na magazynie, które zostały przyjęte najwcześniej. W momencie gdy wyczerpie się ta partia zapasów, do wyceny stosowane są koszty lub ceny kolejnej dostawy. FIFO odzwierciedla często rzeczywisty fizyczny ruch zapasów, a zwłaszcza w obrocie towarami łatwo ulegającymi degradacji, dlatego łączy ona w wielu przedsiębiorstwach przepływy kosztów i fizyczne przepływy zapasów.

Odwrotną w założeniach do metody FIFO jest metoda LIFO. Zgodnie z nią wartość rozchodu zapasów oblicza się w oparciu o koszty lub ceny kolejnych dostaw, zaczynając od przychodu najpóźniejszego. Wycena księgową pierwszych rozchodów w efekcie determinowana jest przez wartość ostatnich dostaw, a wartość zapasu końcowego zależy od kosztów lub cen pozyskania pierwszych dostaw.²¹

Z kolei wycena oparta na szczegółowej identyfikacji cen nabycia, zakupu lub kosztu wytworzenia składnika zapasu może dotyczyć tylko tych składników, które są wydawane na potrzeby ściśle określonych przedsięwzięć, niezależnie od daty ich pozyskania. Metoda ta polega na ustaleniu indywidualnej, konkretnej ceny nabycia, zakupu lub kosztu wytworzenia określonych pozycji zapasów (art. 34 UoR).

Wybór metody wyceny rozchodu zapasów nie jest obojętny dla polityki przedsiębiorstw. Stosowanie opisanych metod powoduje występowanie zarówno różnic w wycenie rozchodu zapasów, jak i w określeniu ich wartości końcowej (bilanso-

²¹ M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska, *Vademecum rachunkowości: Rachunkowość finansowa*. Difin, Warszawa 2004, s. 183.

wej). Wpływ przyjętych założeń na wartości wykazywane w sprawozdaniu finansowym wzrasta w przypadku występowania znacznych fluktuacji cen nabywanych zapasów. Porównując stosowanie metody FIFO i LIFO w warunkach wzrostu cen nabywanych zapasów, można zaobserwować ich przeciwne oddziaływanie na wartości wykazywane w bilansie. Metoda FIFO przedstawia realną wartość zapasów i nie doszacowuje wartości zawartych w bilansie. Natomiast metoda LIFO prezentuje w sposób realny koszty, a nie doszacowuje wartości zapasów. Dołączając do tego porównania metodę cen przeciętnych, można stwierdzić, że plasuje się ona pomiędzy metodą FIFO a LIFO i uśrednia wartości wykazywane w bilansie jednostki.²²

Wybór metody rozchodu zapasów – przez wpływ na wartość materiałów zaliczanych w koszty – niesie za sobą również określone skutki w rachunku zysków i strat. Mając na uwadze cel przedsiębiorstwa, jakim może być zwiększanie kosztów podatkowych a tym samym obniżenie płaconych podatków, możliwe jest, że zarząd przedsiębiorstwa dążył będzie do maksymalizacji wartości rozchodu oraz minimalizacji wartości stanu końcowego zapasów.

Zakończenie

Rozliczenia stosowane w rachunkowości podmiotów gospodarczych przez swoje zróżnicowanie, nie oparte na charakterystyce operacji gospodarczych, ale na dowolnym wyborze metod ewidencjonowania i rozliczeń księgowych, powodować mogą znaczne różnice w wysokości wykazywanego wyniku finansowego. Jest to rezultatem powiązania wyniku finansowego, definiowanego jako zysk brutto, z prawem podatkowym. Mogą one więc być sposobem (metodą) na optymalizację zobowiązań podatkowych i dostosowanie ich wysokości do bieżących możliwości podmiotów gospodarczych, jak i ich regulowanie.

BIBLIOGRAFIA

- Anonimus. *Amortyzacja*, www.governica.com/Amortyzacja. (dostęp: 02. 04. 2018).
- Dechow P., Sloan R., Sweeney A. 1996.** *Causes and Consequences of Earnings Manipulation: An Analysis of Firms Subject to Enforcement Actions by the SEC*. Contemporary Accounting Research, v. 13, np. 1.
- Gabrusewicz W. 2007.** *Rachunkowość w teorii i praktyce. Rachunkowość finansowa*. AE Poznań, Poznań.
- Gmytrasiewicz M., Karmańska A. 2004.** *Vademecum rachunkowości: Rachunkowość finansowa*. Difin, Warszawa.
- Gmytrasiewicz M., Karmańska A. 2006.** *Rachunkowość finansowa*. Difin, Warszawa.
- Jarugowa A., Walińska E. 1997.** *Roczne sprawozdania finansowe – ujęcie księgowe a podatkowe*. ODDK, Gdańsk.
- Michalczyk L. 2007.** *Rola umorzenia aktywów trwałych w powstaniu różnic wyniku finansowego*. Zeszyty Naukowe TD UJ, Seria: Ekonomia i Zarządzanie, nr 2.

²² S. Sojak, *Rachunkowość zarządcza w warunkach inflacji*. TNOiK, Toruń 1999, s. 65.

- Michalczyk L. 2011a.** *Funkcja informacyjna inżynierii rachunkowości*. "Pieniądze i Więź", nr 1 (50).
- Michalczyk L. 2011b.** Współczesne nurty rachunkowości w aspekcie realizacji celów ekonomicznych przedsiębiorstw. *Przegląd Organizacji*, nr 2.
- Michalczyk L. 2012a.** *Model of Accounting Engineering in View of Earnings Management in Poland*. "Financial Internet Quarterly e-Finance", vol. 8 nr 3.
- Michalczyk L. 2012b.** *The Role of Accounting Engineering in Shaping the Balance Policy of a Company*. "Financial Internet Quarterly e-Finance", v. 8, nr 4.
- Michalczyk L. 2013a.** *Rola inżynierii rachunkowości w kształtowaniu wyników finansowych przedsiębiorstwa. Rachunkowość wariantowa i odwrócony proces decyzyjny*. Wolters Kluwer Polska, Warszawa.
- Michalczyk L. 2013b.** *Significance of Accounting Paradigm in Decision-Making Process in Company Management (as seen through accounting practice based on IAS in Poland and other countries)*. "Financial Internet Quarterly e-Finance", vol. 10, nr 1.
- Michalczyk L. 2013c.** *Use of Statistical Methods in Detecting Accounting Engineering Activities (As Exemplified By the Accounting System in Poland) – First Part: Theoretical Aspects of Analysis*. "Financial Internet Quarterly e-Finance", vol. 9 nr 2.
- Michalczyk L. 2013d.** *Use of Statistical Methods in Detecting Accounting Engineering Activities (As Exemplified By the Accounting System in Poland) – Second Part: Empirical Aspects of Analysis*. "Financial Internet Quarterly e-Finance", vol. 9, nr 3.
- Sawicki K. 1997.** *Polityka bilansowa a badanie rocznych sprawozdań finansowych*. „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 40.
- Sawicki K. 2000.** *Problemy badania sprawozdań finansowych podmiotów gospodarczych*. „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 56.
- Sawicki K. 2002.** *Polityka bilansowa i sprawozdawczość finansowa w zarządzaniu firmą*. Ekspert, Wrocław.
- Sojak S. 1999.** *Rachunkowość zarządcza w warunkach inflacji*. TNOiK, Toruń.
- Spigarska E. 2011.** *Ujęcie wartości firmy w prawie bilansowym i podatkowym*. Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego, 4/6.
- Stępniewski J. 1987.** *Principes de la comptabilité événementielle: vers un robot comptable*.
- Stępniewski J. 2001.** *Audyt i diagnostyka firmy*. AE we Wrocławiu, Wrocław.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. T. j. : Dz. U. z 2016 r., poz. 1047 z późn. zm.
- Walińska E. 2010.** *Rachunkowość finansowa – ujęcie sprawozdawcze i ewidencyjne*. Wolters Kluwer, Warszawa.

SUMMARY

This article discusses the key issues binding accounting with business management. They are included in the balance sheet policy of a given unit. These include, among others, the list of solutions applied in a given enterprise, which, admitted in accordance with the balance sheet law rules, may give the opportunity to demonstrate

a different value in the case of the same economic activities conducted by the economic unit. Particular attention is paid to amortization and stockpiling in the article.

STRESZCZENIE

W niniejszym artykule omawia się kluczowe zagadnienia wiążące rachunkowość z zarządzaniem przedsiębiorstwem. Ujmowane są one w ramach polityki bilansowej danej jednostki. Należy do nich m. in. wykaz stosowanych w danym przedsiębiorstwie rozwiązań, dopuszczonych zgodnie z regułami prawa bilansowego, które mogą dać możliwość wykazywania odmiennej wartości w przypadku takich samych działań ekonomicznych prowadzonych przez jednostkę gospodarczą. W artykule szczególną uwagę poświęca się amortyzacji oraz rozchodowi zapasów.

Key words: accounting, variant accounting, accounting engineering.

Słowa kluczowe: rachunkowość, rachunkowość wariantowa, inżynieria rachunkowości.