

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

255

Środki trwałe – ujmowanie, wycena, prezentacja

Redaktorzy naukowi
Teresa Cebrowska
Waldemar Dotkuś



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2012

Recenzenci: Jolanta Chluska, Waldemar Gos, Józef Pfaff, Helena Żukowska

Redaktor Wydawnictwa: Elżbieta Kożuchowska

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korektor: Barbara Cibis

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:

www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,

The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,

a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon

http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa

www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie

wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

Wrocław 2012

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-297-0

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Melania Bąk: Środki trwałe i ich zużycie w cyklu życia produktu.....	13
Renata Biadacz: Ujęcie środków trwałych przy zastosowaniu MSR/MSSF po raz pierwszy	28
Jolanta Chluska: Środki trwałe w procesach przekształceń samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej	39
Waldemar Gos, Stanisław Hońko: Remont a ulepszenie środków trwałych – podejście bilansowe i podatkowe	48
Stanisław Hońko, Przemysław Mućko: Zasady (polityka) rachunkowości w zakresie rzeczowych aktywów trwałych na podstawie sprawozdań finansowych emitentów papierów wartościowych z sektora „Handel detaliczny”	59
Małgorzata Kamieniecka: Wycena środków trwałych w wartości przeszacowanej według MSSF i ustawy o rachunkowości – rzetelny obraz czy źródło możliwych manipulacji?.....	70
Anna Kasperowicz: Warunki kontroli środków trwałych.....	82
Joanna Koczar: Rosyjskie prawo bilansowe a identyfikacja, pomiar i wycena środków trwałych.....	92
Tomasz Kondraszuk: Problemy wyceny wybranych grup środków trwałych w rolnictwie	108
Iwona Kumor, Lucyna Poniatowska: Aktualizacja wyceny środków trwałych do wartości godziwej	118
Anna Kuzior: Prezentacja skutków wyceny i zmian w stanie środków trwałych w sprawozdaniu finansowym sporządzonym według MSSF	127
Renata Kwiatkowska: Prawnobilansowe zasady ujęcia i wyceny nieruchomości obciążonych prawami użytkowania w ramach umów timeshare	138
Irina A. Lukyanova: Białoruskie standardy rachunkowości środków trwałych na drodze transformacji do MSSF: aspekt stosowany	147
Aleksandra Łakomiak: Kompletność środków trwałych.....	159
Ewa Wanda Maruszevska: Wycena środków trwałych w aspekcie profesjonalizmu osób świadczących usługi rachunkowości.....	177
Alicja Mazur: Alternatywne modele wyceny bilansowej środków trwałych a jakość informacji sprawozdawczej	186
Edward Pielichaty: Nieruchomości inwestycyjne – wycena i przekwalifikowanie w świetle prawa bilansowego.....	199
Jolanta Rubik: Wybrane problemy identyfikacji i wyceny kosztów środków trwałych w budowie.....	209

Bożena Rudnicka: Problemy wyceny środków trwałych w jednostkach budżetowych	218
Adrian Ryba: Utrata wartości środków trwałych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej – artykuł dyskusyjny	230
Aleksandra Sulik-Górecka: Krytyczna analiza tendencji w zakresie regulacji rachunkowości dotyczących aktualizacji wyceny operacyjnych aktywów trwałych.....	246
Marzena Tatarska: Wycena początkowa środków trwałych – aspekty podatkowe i bilansowe	256
Tatiana Verezubova: Problemy wyceny i ewidencji środków trwałych u białoruskich ubezpieczycieli.....	265
Vita Zariņa, Anna Medne, Iveta Strēle: Klasyfikacja i wycena środków trwałych na Łotwie	273
Paweł Zieniuk: Amortyzacja środków trwałych jako narzędzie optymalizacji podatkowej przedsiębiorstwa.....	283
Joanna Zuchewicz: Ulepszenia w obcych środkach trwałych w ujęciu rachunkowym i podatkowym.....	292
Katarzyna Żuk: Środki trwałe w polskim i białoruskim prawie bilansowym	304

Summaries

Melania Bąk: Fixed assets and their consumption in a product life cycle	27
Renata Biadacz: Entering fixed assets in the accounting ledger while applying IFRS for the first time	38
Jolanta Chluska: Fixed assets in the processes of the transformation of the independent health care units.....	47
Waldemar Gos, Stanisław Hońko: Repair or improvement of fixed assets – accounting and tax approach	58
Stanisław Hońko, Przemysław Mućko: Accounting policies for property, plant and equipment in financial reports of the issuers of securities in the „Retail” sector.....	69
Małgorzata Kamieniecka: Valuation of fixed assets at revalued amount in IFRS and Polish accounting act – fair view or potential source of manipulation?	81
Anna Kasperowicz: Fixed assets terms of control	91
Joanna Koczar: Russian balance law and identification, measurement and valuation of fixed assets.....	107
Tomasz Kondraszuk: Determining the current value of fixed assets and economic calculation in agriculture	117
Iwona Kumor, Lucyna Poniatowska: Revaluation of fixed tangible assets to fair value	126

Anna Kuzior: Presentation of effects of tangible assets measurement and their derecognition in financial statement prepared according to IFRS	137
Renata Kwiatkowska: Recognition and measurement in the accounts of the property burdened with rights to use the timeshare.....	146
Irina A. Lukyanova: Belarus standards of fixed assets accounting on the way of transformation into IFRS. Applied aspects	158
Aleksandra Łakomiak: Completeness of fixed assets	176
Ewa Wanda Maruszewska: Valuation of fixed assets and accountants' professionalism	185
Alicja Mazur: Alternative fixed assets measurement models and the information quality of the financial statements	198
Edward Pielichaty: Investment properties – measurement and reclassification in the light of accounting law	208
Jolanta Rubik: Selected problems of identification and costs valuation of assets under construction	217
Bożena Rudnicka: Problems with valuation of fixed assets in budget entities	229
Adrian Ryba: Impairment loss for tangible fixed assets in accordance with international financial reporting standards – disputable article	245
Aleksandra Sulik-Górecka: Critical analysis of trends in accounting regulations concerning fixed asset upward revaluation	255
Marzena Tatarska: The initial valuation of fixed assets, tax and balance aspects.....	264
Tatiana Verezubova: Problems of the assessment and the accounting of fixed assets at Belarussian insurers.....	272
Vita Zariņa, Anna Medne, Iveta Strēle: Classification and valuation of fixed tangible assets in Latvia.....	282
Paweł Zieniuk: Depreciation of fixed assets as a tool for tax optimization in enterprises	291
Joanna Zuchewicz: Improvements in external assets from the perspective of accounting and tax presentation.....	303
Katarzyna Żuk: Fixed assets in Polish and Belarussian balance law	311

Ewa Wanda Maruszewska

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach

WYCENA ŚRODKÓW TRWAŁYCH W ASPEKTCIE PROFESJONALIZMU OSÓB ŚWIADCZĄCYCH USŁUGI RACHUNKOWOŚCI

Streszczenie: Wycena środków trwałych to proces zmierzający do ustalenia kwot pieniężnych, w jakich składniki te mają zostać wykazane w sprawozdaniu finansowym. Wycena polega zatem na nadawaniu wartości poszczególnym obiektom inwentarzowym. Ponieważ regulacje rachunkowości stawiają w pierwszym rzędzie jasny i rzetelny obraz oraz zasadę przewagi treści ekonomicznej nad formą, to swobodę w zakresie wyceny pozostawioną przez ustawodawcę należy rozpatrywać jako formę zaufania, którym ustawodawca obdarzył osoby świadczące usługi rachunkowości. Wiarygodność danych prezentowanych w sprawozdaniach finansowych zależy w dużej mierze od ich profesjonalizmu opartego na rzetelnej wiedzy i etyce wysokiej jakości.

Słowa kluczowe: wycena środków trwałych, profesjonalizm zawodu księgowego, kodeks zawodowej etyki w rachunkowości.

*Jeżeli ktoś nie dba zbytnio o prawdę
w sprawach drobnych,
nie można mu ufać w sprawach istotnych*

Albert Einstein

1. Wstęp

Skandale finansowe ostatnich lat pokazały, że brak profesjonalizmu osób zajmujących się rachunkowością może wyrządzić wiele szkody samemu przedsiębiorstwu, jak i innym podmiotom działającym na globalnym rynku. Przyczyny takich zachowań można upatrywać w dużym zakresie swobody obowiązującym w prawie o rachunkowości. Brak precyzyjnych regulacji w wielu obszarach rachunkowości wymaga wysokiego profesjonalizmu osób stosujących to prawo w praktyce. Odpowiedzialne respektowanie prawa polega bowiem nie na wykorzystywaniu luk prawnych na swoje doraźne potrzeby, ale na właściwym jego stosowaniu zgodnie z ogólnymi przesłankami tworzenia norm prawnych. Celem artykułu jest wskazanie zagadnień dotyczących wyceny środków trwałych, które tej odpowiedzialności służb

księgowych wymagają. Profesjonalizm wysokiej jakości oznacza bowiem nie tylko literalną znajomość regulacji prawnych, ale również etyczne postępowanie, którego konsekwencją jest kompetencja, praworządność, obiektywizm i uczciwość [*Kodeks Zawodowej Etyki...* 2007, s. 13].

2. Wartość i wycena w rachunkowości

Wartość jest podstawową kategorią ekonomii rynkowej. Wartość ma różne odniesienia: do danych historycznych, do zachowań ludzkich, do podmiotów gospodarczych. Wartość rozumiana jest zatem jako cecha jakiejś rzeczy dająca się wyrazić równoważnikiem pieniężnym lub innym środkiem płatniczym, a więc wyraża *ile coś jest warte pod względem materialnym* [*Słownik języka polskiego* 2005, s. 1101]. Zastosowanie terminu „wartość” w rachunkowości sprowadza się do podania liczby, według której dana pozycja wykazywana jest w księgach rachunkowych, co zgodne jest ze stwierdzeniem, że wartość to *liczba określająca, ile jednostek zawiera dana wielkość fizyczna* [*Słownik języka polskiego* 2005, s. 1101]. W tym sensie wszystkie pozycje wykazywane w rachunkowości mają przypisane do siebie wartości.

Wycena w rachunkowości to proces zmierzający do ustalenia kwot pieniężnych, w jakich składniki sprawozdania finansowego mają zostać ujęte i wykazane w bilansie oraz rachunku zysków i strat [*The Conceptual Framework...* 2010, § 4.54]. Dokonywanie wyceny wymaga wyboru jednej z istniejących zasad wyceny. Jednocześnie konkretne sposoby pomiaru wartości, czyli wyceny, powiązane są z licznymi koncepcjami wartości. Podstawową ceną stosowaną w rachunkowości do wyceny jest cena historyczna. Zastosowanie ceny historycznej zapewnia autentyczność w rachunkowości, ponieważ jest to wartość faktycznie zapłacona, wartość godziwa kosztu faktycznie poniesionego, która odzwierciedla stan rzeczywisty w momencie zaszłości gospodarczej. Niestety, ceny historyczne nie są dobrym miernikiem w konieczności oceny sytuacji majątkowej i finansowej na dany moment, inny niż pierwotne ujęcie składnika w księgach rachunkowych, dlatego też są one bardzo często łączone z innymi zasadami wyceny. Ceny bieżące eliminują wady cen historycznych, choć same nie są wolne od wad, gdyż niejednokrotnie występują trudności z ich oszacowaniem. Stosowanie cen do określania wartości aktywów oznacza, że najczęściej wykorzystywaną miarą – na potrzeby rachunkowości – jest pieniądz. Wybór pieniądza jako miernika pomiaru jest najbardziej rozpowszechniony, ponieważ środki płatnicze obowiązujące w danym okresie i w danym państwie uważane są za najdokładniejszy i najbardziej uniwersalny wyraz wartości. Ponadto zastosowanie miary pieniężnej ukształtowane zostało w ciągu wieków jako miara wartości wymiennej dóbr i usług. Miernik pieniężny, choć najbardziej rozpowszechniony, nie musi być jednak jedynym sposobem wyrażania wartości, ponieważ informacja dodatkowa przewiduje zamieszczanie innych – niż tylko pieniężne – informacji o kontrolowanym majątku jednostki. Ujawnienia o charakterze jakościowym mogą być przydatne w określaniu metodologii wyceny środków trwałych, jak również w przypadkach, gdy wartości wyceny muszą być szacowane, co może mieć miejsce wtedy, gdy dla danego składnika środków trwałych nie istnieje aktywny rynek. Stosowanie

rozsądnych oszacowań nie podważa wiarygodności wyceny, o ile osoby dokonujące wyceny zadbają o rzetelne przeprowadzenie szacunków, uwzględniające m.in. cel przeprowadzanej wyceny, przeznaczenie danego składnika środków trwałych, jak i dostępne informacje o porównywalnych środkach trwałych. Inną ważną kwestią jest zamieszczenie właściwych ujawnień w informacji dodatkowej, często o charakterze ujawnień dobrowolnych.

3. Przedmiot i funkcje wyceny w rachunkowości

Określenie przedmiotu wartościowania, czyli przedmiotu wyceny, jest zawsze warunkiem koniecznym do przeprowadzenia procesu ustalenia wartości. **Przedmiotem wyceny** w rachunkowości jest przede wszystkim majątek przedsiębiorstwa utożsamiany z aktywami, do których zalicza się m.in. środki trwałe. Choć każdy obiekt inwentarzowy z grupy środków trwałych powinien stanowić osobny przedmiot wyceny, to w niektórych przypadkach, przy wykorzystaniu zasady istotności, możliwe jest przeprowadzenie wyceny dla grup środków trwałych zbliżonych rodzajem i przeznaczeniem¹.

Określenie przedmiotu wyceny może być zależne od celu, w jakim dana wycena jest przeprowadzana. Zasadniczym celem wartościowania w rachunkowości jest dostarczenie określonych, cennych dla użytkowników informacji, które mogą stanowić kryterium decyzyjne. Wycenie można przypisać cztery **funkcje** [Zarzecki 2000, s. 42]:

- doradczą (decyzyjną),
- argumentacyjną,
- mediacyjną,
- informacyjną.

Funkcja doradcza polega na dostarczeniu niezbędnych informacji dotyczących wartości przedsiębiorstwa w związku z zamierzoną transakcją. Realizacja funkcji argumentacyjnej polega na takim wykorzystaniu informacji uzyskanych w wyniku wyceny, które wzmocni siłę przetargową każdej ze stron transakcji. Rozwinięciem funkcji argumentacyjnej jest funkcja mediacyjna, która odnosi się do przypadków, gdy opinie stron o wartości przedmiotu transakcji są szczególnie rozbieżne. Wynik wyceny dokonanej przez niezależnego eksperta może pomóc w przezwyciężeniu tych rozbieżności. Ostatnia funkcja – informacyjna (komunikacyjna) – sprowadza się do dostarczania informacji o sytuacji finansowej przedsiębiorstwa zarówno odbiorcom zewnętrznym, jak i wewnętrznym komórkom jednostki.

Z powyższego wynika, że głównym celem wyceny na potrzeby sporządzania sprawozdań finansowych jest zaspokojenie podstawowych potrzeb informacyjnych szerokiego kręgu użytkowników. Do użytkowników korzystających z informacji płynących z wyceny zaliczyć można m.in. uczestników transakcji handlowych zachodzących na rynku (np. transakcji połączeń jednostek czy zakupu zorganizowanej

¹ Sytuacja taka może mieć miejsce w związku z koniecznością przeprowadzenia wyceny przejętych środków trwałych na dzień połączenia rozliczanego metodą nabycia.

części przedsiębiorstwa) czy odpowiedzialnych za bieżące zarządzanie firmą i planowanie jej dalszego rozwoju.

Na zakończenie należy jeszcze podkreślić, że niezależnie od wybranej metody wyceny zawsze trzeba określić przesłanki przemawiające za dokonaniem wyceny, ponieważ „wybór metod wyceny [...], a co za tym idzie – wynik obliczeń zależą od celów, dla których wycena jest dokonywana, stron biorących udział w negocjacjach oraz przedmiotu transakcji” [Kamela-Sowińska 1996, s. 56].

4. Jasna i rzetelna wycena w ujawnianiu informacji o środkach trwałych

Nadrzędna zasada jasnego i rzetelnego obrazu stanowi niezmiernie istotną kwestię, szczególnie jeśli uwzględnić możliwość, że dla znacznej części wycenianych składników środków trwałych danej jednostki nie istnieje aktywny rynek, a branża, w której działa jednostka, rozwija się w szybkim tempie, wymuszając zmiany w technologii pociągające za sobą dostosowywanie posiadanego parku maszynowego poprzez modernizacje lub stopniowe wycofywanie z użytkowania niektórych modułowych części środków trwałych. Przestrzeganie zasady *true and fair view* w obszarze wyceny jest gwarantem, że informacje dostarczane przez sprawozdanie finansowe w zakresie dotyczącym środków trwałych i operacji przeprowadzonych z wykorzystaniem tych składników majątku:

- będą – w bilansie – prezentowały w sposób kompletny i obiektywny kontrolowane przez jednostkę środki trwałe,
- będą – w bilansie – prezentowały koszt wytworzenia rzeczowych składników aktywów obrotowych, ujmując tę część amortyzacji środków trwałych wykorzystanych do ich wytworzenia, która odpowiada treści ekonomicznej przeprowadzonego procesu produkcyjnego,
- zaprezentują – w bilansie – wartość kapitału własnego jako wielkość rezydualną w prawidłowej kwocie,
- ujawnią – w rachunku zysków i strat – właściwie alokowane² koszty środków trwałych wykorzystywanych w działalności, prawidłowo ustalając wynik finansowy podmiotu.

Wycena środków trwałych powyżej ich wartości skutkować będzie nie tylko błędną ich prezentacją w aktywach trwałych, ale również zaniżeniem kapitału własnego i zmniejszeniem wyniku finansowego w okresie ekonomicznej użyteczności tych środków trwałych. Niedoszacowanie środków trwałych powoduje też konsekwencje w postaci nieprawidłowej wartości majątku, kapitału własnego i wyniku finansowego.

² Dotyczy zarówno ujęcia amortyzacji jako kosztu własnego sprzedaży, jak i kosztów ogólnoadministracyjnych czy pozostałych kosztów operacyjnych; również w rozbiciu na poszczególne segmenty działalności jednostki, jeżeli na potrzeby sprawozdawczości lub rachunkowości zarządczej jednostka taką prezentację stosuje.

Tym samym rzetelna wycena środków trwałych stanowi ogromne wyzwanie dla służb rachunkowości, szczególnie gdy w grę wchodzi estymacje, szacunki oraz istotność przekazywanych informacji w aspekcie terminowości ich dostarczenia.

W szerszym ujęciu rachunkowości odpowiedzialnej społecznie rzetelna i jasna wycena w rachunkowości dostarcza informacji pożądaných przez interesariuszy, co ułatwia właściwą redystrybucję ograniczonych zasobów posiadanych przez uczestników rynków kapitałowych [Monti-Belkaoui, Riahi-Belkaoui 1996, s. 62]. Zważywszy, że środki trwałe nadal często stanowią zasadniczą grupę bilansową polskich przedsiębiorstw produkcyjnych, wiarygodna wycena prezentowana w sprawozdaniach finansowych chroni inwestorów przed błędnymi wnioskami dotyczącymi przyszłości jednostki [Wójcik-Jurkiewicz 2011, s. 394].

5. Problemy w zakresie wyceny środków trwałych a profesjonalizm służb księgowych

W obszarze wyceny środków trwałych można wymienić kilka wyzwań dla służb rachunkowości. Po pierwsze, służby rachunkowości zobligowane są (nierzadko w porozumieniu ze służbami technicznymi przedsiębiorstwa) do ustalenia logicznego i racjonalnego sposobu rozłożenia wartości początkowej środków trwałych na przewidywany okres użyteczności ekonomicznej tego składnika majątku. Celem określenia okresu umarzania środka trwałego nie jest coroczne prezentowanie wartości rynkowej środka trwałego, ale alokowanie wartości początkowej środka trwałego zgodnie z jego przeznaczeniem [Riggs 2007, s. 43], co oznacza ujęcie np. części wartości środka trwałego w koszcie wytworzenia wyrobów gotowych wytwarzanych z jego wykorzystaniem. Do właściwego zaprezentowania wykorzystania środków trwałych w okresie ich ekonomicznej użyteczności konieczne jest zastosowanie jednej z kilku dostępnych metod amortyzacji, wśród których wymienić można amortyzację metodą liniową, degresywną czy naturalną.

Okres ekonomicznej użyteczności ustalany na dzień przyjmowania środka trwałego do używania podlega weryfikacji. Jest to zagadnienie szczególnie ważne w czasie kryzysu, gdy wykorzystanie produkcyjnych środków trwałych się zmniejsza w stosunku do pierwotnie dokonanych przewidywań.

Choć artykuł dedykowany jest rachunkowości, to nie sposób pominąć regulacji prawa podatkowego w zakresie rocznych stawek amortyzacji określonych w załącznikach do ustaw o podatku dochodowym od osób prawnych oraz fizycznych. Ścisłe regulacje prawa podatkowego w zakresie stawek amortyzacji poszczególnych rodzajów środków trwałych zostały ustalone w zgodzie z podstawowymi funkcjami pełnionymi przez prawo podatkowe: funkcją fiskalną, stymulacyjną i regulacyjną. Stymulowaniu rozwoju ekonomicznego służy zezwolenie na stosowanie metody degresywnej w określonych przypadkach czy możliwość jednorazowej amortyzacji w miesiącu przyjęcia środka trwałego do używania. Precyzyjnie zdefiniowane zasady amortyzacji podatkowej nie mają jednak nic wspólnego z nadrzędną zasadą jas-

nego i rzetelnego obrazu sytuacji finansowej i wyników finansowych jednostki. Bardzo możliwe, że dla celów ustalania zobowiązań z tytułu podatku dochodowego jednostka wybierze dopuszczone prawem rozwiązanie minimalizujące obciążenia podatkowe, np. wybierając amortyzację degresywną³. Zachowanie takie jest tym bardziej prawdopodobne, że amortyzacja stanowi koszt, który nie pociąga za sobą wydatków pieniężnych. Przyjęcie w polityce rachunkowości maksymalnych stawek podatkowych jest rozwiązaniem wygodnym, ponieważ amortyzacja nie stanowi obciążenia finansowego obniżającego płynność podmiotu. Jednak bezkrytyczne przyjęcie takiego rozwiązania nie służy jasnemu i rzetelnemu obrazowi sytuacji finansowej jednostki, ponieważ ani nie prezentuje właściwego okresu ekonomicznej użyteczności środka trwałego, ani nie obciąża wyniku finansowego prawidłową kwotą kosztów z tytułu wykorzystywania kontrolowanych środków trwałych. Profesjonalizm osób zajmujących się rachunkowością wymaga stania na straży treści ekonomicznej przeprowadzanych transakcji, a co i za tym idzie – wyceny kosztów zużycia środków trwałych zgodnie z obiektywnymi przesłankami, nie zaś z dostosowaniem ich do regulacji podatkowych.

Ponieważ konsekwencją różnych stawek amortyzacji dla celów rachunkowości i dla celów podatkowych jest konieczność ustalania podatku odroczonego, nie sprzyja to prawidłowej prezentacji przewidywanego okresu ekonomicznej użyteczności poprzez odrębne stawki amortyzacji podatkowej i bilansowej. Należy zatem zaznaczyć, że przyjęcie stawek podatkowych dla potrzeb sporządzania sprawozdania finansowego, w przypadku gdy okres ekonomicznej użyteczności różni się od podatkowego okresu amortyzowania, obniża jakość sprawozdań finansowych, ponieważ nie odzwierciedla wiernie treści ekonomicznej zachodzących w jednostce transakcji.

Inne zagadnienie wymagające wysokiego profesjonalizmu służb rachunkowości dotyczy alokowania amortyzacji w koszcie wytworzenia wyrobów, a następnie w koszcie wytworzenia wyrobów sprzedanych. Wymaga to szczegółowych informacji odnośnie do sposobu wykorzystania każdego z kontrolowanych obiektów środków trwałych. Jeżeli nie jest możliwe uzyskanie dokładnych informacji o zaangażowaniu konkretnego środka trwałego w procesie wytwarzania danego wyrobu (świadczenia usługi), to właściwsze wydaje się powiązanie tego kosztu z okresem, w którym został poniesiony. Osąd w zakresie kosztów pozyskania tej informacji, jej terminowości oraz korzyści z jej wykorzystania do celów ustalenia kosztu wytworzenia wyrobów wymaga świadomości służb rachunkowości co do znaczenia wyceny w sprawozdaniu finansowym. Niedbalstwo lub brak zaangażowania w pozyskanie tej informacji, w przypadku gdy wykorzystywane środki trwałe są znacznej wartości, skutkować będzie nierzetelną wyceną wytworzonych wyrobów oraz nieprawidłowym wynikiem finansowym zarówno w okresie wytworzenia wyrobów, jak i w

³ Zastosowanie maksymalnych dopuszczonych prawem odpisów amortyzacyjnych może być rozwiązaniem wybieranym w przypadku osiągnięcia wystarczającego dochodu przez podmiot; w przypadku ponoszenia straty podmiot, celem optymalizacji podatkowej, może wybrać maksymalne zmniejszenie odpisów amortyzacyjnych.

okresie, w którym wyroby te zostaną sprzedane. Co więcej, wycena wyrobów z pominięciem jednego z istotnych elementów kosztotwórczych wpływa także na zysk brutto ze sprzedaży, może też mieć znaczenie przy korzystaniu z narzędzi rachunkowości zarządczej⁴ oraz organizowaniu rachunku kosztów. Zastosowanie rozwiązania pośredniego, przez które rozumie się alokowanie kosztów pośrednich (w tym amortyzacji) na wytwarzane wyroby w oparciu o przyjęty klucz podziałowy, również wymaga obiektywizmu służb rachunkowości i ścisłej współpracy z komórkami technicznymi. Zadanie to może być trudne, ponieważ wycena wyrobów musi odbywać się na bieżąco, a nie tylko na koniec okresu, kiedy z łatwością można zsumować poniesione koszty pośrednie. Warto jednak zaznaczyć, że to stwierdzenie nie dotyczy amortyzacji, która choć zaliczana jest do kosztów pośrednich, to podlega zasadom wyceny na podstawie określonego w momencie przyjęcia do używania okresu ekonomicznej użyteczności.

Ponieważ wartość netto środków trwałych figurująca w księgach rachunkowych jest wielkością rezydualną, to podlega ona co najmniej rokrocznej weryfikacji na okoliczność trwałej utraty wartości. Niestety, choć istnieje Krajowy Standard Rachunkowości w zakresie utraty wartości, to badania przeprowadzone wśród biegłych rewidentów wskazują, że ich zdaniem jednostki nie stosują tych przepisów [Żabińska 2011, s. 404] w obawie przed zaniżeniem wyniku finansowego i/lub kapitału własnego. Wydaje się, że odstępstwo od stosowania tych regulacji wskazuje na niski poziom kompetencji zawodowych służb rachunkowości. Pomijanie trwałej utraty wartości skutkuje nie tylko zawyżeniem wartości aktywów, ale również godzi w obiektywizm osoby zajmującej się rachunkowością, ponieważ ujawnienie środka trwałego z pominięciem odpisów aktualizujących oznacza, że zinterpretowała ona fakty niezgodnie z realiami i najprawdopodobniej w wyniku nacisku innych osób.

Istniejąca pewna swoboda w zakresie określania wysokości odpisów aktualizujących środków trwałych nie oznacza możliwości postępowania zgodnie z maksymą: co nie jest zabronione, jest dozwolone. Swoboda kształtowania polityki rachunkowości, będąca skutkiem nieujęcia przez ustawodawcę wszystkich możliwych przypadków życia gospodarczego, obliuguje osoby świadczące usługi rachunkowości do nie tylko literalnego odczytywania regulacji prawnych, ale przede wszystkim do rozumienia intencji ustawodawcy. Powyższe nie oznacza również, że w regulacjach rachunkowości ta swoboda nie powinna występować. Wręcz przeciwnie, stawiając na pierwszym miejscu jasną i rzetelną wycenę oraz prezentację, nie sposób zapisać wszystkie reguły i szczegółowe zasady w formie norm prawnych. Zakres swobody może powodować, że jednostka przyjmie politykę szybkiego wykazywania zysków i odsuwania kosztów, którą realizować będzie poprzez wydłużenie okresu ekonomicznej użyteczności środków trwałych. Takie postępowanie może jednak skutkować nagłymi, znacznymi odpisami aktualizującymi środki trwałe, które – choć nie wpłyną na wynik ze sprzedaży – znacząco mogą obciążyć wynik z działalności ope-

⁴ Zastosowany wariant wyceny koszty wytworzenia wyrobów może wymagać dostosowania narzędzi rachunkowości zarządczej, takich jak rachunek kosztów zmiennych lub budżetowanie.

racyjnej. Dokonywanie wyborów pomiędzy agresywną i konserwatywną polityką powinno zostać zastąpione przez poszukiwanie treści ekonomicznej transakcji. Innymi słowy, oznacza to próbę odpowiedzi na pytanie: Jaka jest prawda? Choć treść ekonomiczna transakcji przeprowadzanych przez współczesne przedsiębiorstwa jest często złożona, to z całą pewnością jest ona tylko jedna, choćby i była niewygodna.

Powyższe przykłady wskazują, że wykonywanie usług rachunkowości wymaga stania na straży wartości, które wprost nie wynikają z legislacji. Dbałość w pierwszym rzędzie o nadrzędną zasadę rachunkowości to zadanie niełatwe, zważywszy, że osoby przygotowujące sprawozdania finansowe mogą być poddawane presji np. na wykazywanie prognozowanych wcześniej wyników finansowych czy kreowanie określonego wizerunku finansowego podmiotu. Nierzetelna wycena środków trwałych, choć nie można wprost zarzucić łamania przepisów, klasyfikowana jest jako oszustwo finansowe, zgodnie z raportem międzynarodowej organizacji skupiającej profesjonalistów z zakresu rachunkowości zarządczej. Oszustwa finansowe w zakresie środków trwałych dotyczyć mogą m.in. [*First Risk Management...* 2008, s. 58]:

- a) ujmowania fikcyjnych środków trwałych,
- b) aktywowania kosztów jako kolejne obiekty środków trwałych lub modernizacja istniejących środków trwałych,
- c) zawyżonej wyceny środków trwałych przejętych w wyniku połączenia rozliczanego metodą nabycia,
- d) manipulacji w wycenie środków trwałych,
- e) niewłaściwego umarzania środków trwałych,
- f) zakupu środków trwałych po zawyżonej cenie, która zwiera również łapówkę.

Przypadki wymienione w punktach c)–e) wymienione zostały powyżej jako przykłady sytuacji, które wymagają wysokiego profesjonalizmu służb rachunkowości ze względu na brak ścisłych uregulowań prawnych. Niestety, granica pomiędzy wykorzystywaniem sytuacji braku zapisów legislacyjnych a oszustwami finansowymi jest bardzo cienka i trudna do zdefiniowania. Z tego powodu profesjonalizm osób świadczących usługi rachunkowości to nie tylko stosowanie prawa, ale także stanie na straży profesjonalizmu zawodowego. Choć w praktyce gospodarczej może wydawać się, że jedno małe zaniechanie nie czyni różnicy, to jednak ucierpi dbałość o prawdę w sensie treści ekonomicznej i obiektywizmu, które to cechy stanowią ważne przesłanki stosowania zasady jasnego i rzetelnego obrazu.

6. Zakończenie

Biegli rewidenci nie ponoszą odpowiedzialności za rzetelność danych prezentowanych w sprawozdaniach finansowych. Nie są oni również odpowiedzialni za niewykrycie nadużyć i przestępstw finansowych, ponieważ nierzadko ich wykrycie nie jest możliwe w krótkim czasie, przy wykorzystaniu stosowanych przez nich narzędzi. Dlatego jedynym gwarantem rzetelności jest wysoki profesjonalizm osób świadczących usługi rachunkowości w jednostce. Prawidłowe praktykowanie regulacji rachunkowości wraz ze zdrowym sceptycyzmem interesariuszy zapewnia jasną

i rzetelną informację o sytuacji finansowej i wynikach finansowych podmiotu. Ponieważ interesariusze korzystający z danych dostarczanych w sprawozdaniach finansowych najczęściej nie mają bezpośredniego kontaktu z osobami przygotowującymi sprawozdania finansowe, to swoje decyzje podejmują w zaufaniu do rzetelności i kompletności danych zawartych w tych sprawozdaniach. Z powyższego wynika, że funkcjonowanie rynków kapitałowych w dużej mierze opiera się na zaufaniu do profesjonalizmu osób zarządzających przedsiębiorstwami oraz osób przygotowujących zestawienia finansowe. Dbałość o zaufanie, jakim obdarzone zostały osoby przygotowujące sprawozdania finansowe, powinna zajmować priorytetowe miejsce w standardach profesjonalnego wykonywania usług rachunkowości.

Literatura

- Dobja M. [1997], *Rachunkowość zarządcza i controlling*, PWN, Warszawa.
- Fraud Risk Management. A guide to good practice*, Chartered Institute of Management Accountants, 2008.
- Kamela-Sowińska A. [1996], *Wartość firmy*, PWE, Warszawa.
- Kodeks Zawodowej Etyki w Rachunkowości*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2007.
- Monti-Belkaoui J., Riahi-Belkaoui A. [1996], *Fairness in Accounting*, Quorum Books.
- Riggs H.E. [2007], *Understating the Financial Score*, Morgan & Claypool Publishers.
- Słownik języka polskiego*, PWN, Warszawa 2005.
- The Conceptual Framework for Financial Reporting*, IFRS Foundation 2010.
- Wójcik-Jurkiewicz M. [2011] *Wiarygodność sprawozdań finansowych w świetle zielonej księgi*, [w:] *Sprawozdawczość i rewizja finansowa. Kierunki zmian*, red. B. Micherda, Wyd. Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków.
- Zarzecki D. [2000], *Metody wyceny przedsiębiorstw. Zarys teorii a praktyka*, Wyd. Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- Żabińska A. [2011] *Doświadczenia praktyczne w zakresie utraty wartości aktywów*, [w:] *Sprawozdawczość i rewizja finansowa. Kierunki zmian*, red. B. Micherda, Wyd. Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków.

VALUATION OF FIXED ASSETS AND ACCOUNTANTS' PROFESSIONALISM

Summary: Valuation of fixed assets is a process (for financial-statement purposes) of measuring using monetary terms. Its objective is to value every item being under entity's control. Because relevance and faithful representation is the most important qualitative characteristic, accounting legislation does not go into details giving entities a possibility to make their own valuation decisions. Freedom that was given to accountants means that the profession was granted with trust in order to serve true and fair view. Because of the above financial statements' faithful representation depends on professionalism of accountants, among others high ethical standards.

Keywords: valuation of fixed assets, accountants' professionalism, code of professional ethics in accountancy.