

Ewa Różańska

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości
ewa.rozanska@ue.poznan.pl

ZASADY (POLITYKA) RACHUNKOWOŚCI W OBSZARZE RZECZOWYCH AKTYWÓW TRWAŁYCH SPÓŁEK NOTOWANYCH NA GIEŁDZIE PAPIERÓW WARTOŚCIOWYCH W WARSZAWIE Z BRANŻY HOTELE I RESTAURACJE

Streszczenie: Artykuł poświęcono analizie polityki rachunkowości w obszarze rzeczowych aktywów trwałych. W części pierwszej opracowania opisano pojęcie polityki rachunkowości jednostki gospodarczej. Następna część zawiera analizę instrumentów polityki rachunkowości w zakresie rzeczowych aktywów trwałych, przeprowadzoną na podstawie wymagań MSR 16 i ustawy o rachunkowości. Z kolei w ostatniej części przedstawiono wyniki badania empirycznego – dotyczącego ujawnień o rzeczowych aktywach trwałych w sprawozdaniach finansowych – przeprowadzonego na populacji krajowych spółek z branży hotele i restauracje, notowanych na GPW w Warszawie, według stanu na dzień 31 grudnia 2013 roku.

Słowa kluczowe: polityka (zasady) rachunkowości, rzeczowe aktywa trwałe, narzędzia polityki rachunkowości.

Klasyfikacja JEL: M40, M41, M48.

ACCOUNTING PRINCIPLES (POLICIES) WITH REGARD TO THE PROPERTY, PLANT AND EQUIPMENT OF COMPANIES FROM THE HOTEL AND RESTAURANT SECTOR LISTED ON THE WARSAW STOCK EXCHANGE

Abstract: This article presents an analysis of the accounting policies of companies with regard to property, plant and equipment. The first part of the work presents the development of enterprise accounting policies. The second part contains an analysis of the

instruments of accounting policies with regard to property, plant and equipment conducted according to the requirements of IAS 16 and Polish accounting law. The final part contains an empirical study relating to the disclosure of property, plant and equipment in financial statements, involving a population of Polish companies from the hotel and restaurant sector listed on the Warsaw Stock Exchange as at 31 December 2013.

Keywords: accounting principles (policies); property, plant and equipment (PP&E); instruments of accounting policies.

Wstęp

Pojęcie polityki rachunkowości zostało wprowadzone do literatury wraz z objęciem rachunkowości regulacjami prawnymi. Polityka rachunkowości w szerokim znaczeniu jest „zbiorem standardów rachunkowości, opinii, interpretacji, reguł oraz przepisów wykorzystywanych przez przedsiębiorstwo w sprawozdawczości finansowej” [Hendriksen i van Breda 2002, s. 250]. Politykę rachunkowości można rozpatrywać w ujęciu makro- i mikroekonomicznym. Jest ona bowiem formułowana na szczeblu państw lub organizacji ponadpaństwowych oraz na szczeblu poszczególnych jednostek gospodarczych. Makropolityka rachunkowości obejmuje unormowania legislacyjne głównie w obszarze prawa bilansowego i stanowi zetknięcie teorii (nauki) oraz praktyki rachunkowości. Organy regulacyjne określają z jednej strony zasady obligatoryjne – choć niektóre ustalenia mogą mieć też charakter fakultatywny – z drugiej zaś mogą stwarzać jednostkom pewną swobodę wyboru rozwiązań. Mikropolityka rachunkowości jest więc pochodną makropolityki i obejmuje zasady rachunkowości wybrane przez kierownictwo przedsiębiorstwa. Między tymi dwoma szczeblami formułowania polityki rachunkowości istnieje pewna zależność: im bardziej ogólna jest polityka określona na zewnątrz przedsiębiorstwa (makropolityka) i im więcej jest w niej przewidzianych „pól swobodnego wyboru”, tym większe są możliwości na formułowanie indywidualnej polityki rachunkowości wewnątrz przedsiębiorstwa. Powstaje pytanie: czy opisy polityki rachunkowości zamieszczane w sprawozdaniach finansowych są „szyte na miarę”, czy też ich zamieszczenie jest jedynie formalnością i spełnieniem wymogów prawa bilansowego jak najmniejszym kosztem. Przedmiotem badań w niniejszej pracy jest przełożenie polityki rachunkowości na poziomie makroekonomicznym na politykę rachunkowości na poziomie mikroekonomicznym, tj. kształt polityki rachunkowości wewnątrz przedsiębiorstwa rozumianej jako swoisty wybór rozwiązań spośród opcji dopuszczonych przez polskie

i międzynarodowe uregulowania rachunkowości. Obszar badania został zawężony do polityki rachunkowości w zakresie rzeczowych aktywów trwałych spółek branży hotele i restauracje. Badaniu poddano spółki notowane na warszawskiej Giełdzie Papierów Wartościowych (GPW) na dzień 31 grudnia 2013 roku.

Celem artykułu jest analiza opisów polityki rachunkowości w obszarze rzeczowych aktywów trwałych ujawnianych w sprawozdaniach finansowych spółek notowanych na GPW z branży hotele i restauracje. Analizę przeprowadzono, opierając się na wybranych ujawnieniach dotyczących rzeczowych aktywów trwałych wymaganych przez ustawę o rachunkowości i MSR 16.

Realizacja celu opracowania wymagała przyjęcia następującej struktury rozważań:

- przedstawienie istoty polityki rachunkowości jednostki gospodarczej,
- zbadanie zakresu instrumentów polityki rachunkowości w obszarze rzeczowych aktywów trwałych według ustawy o rachunkowości i MSR 16,
- przeprowadzenie badania empirycznego na wybranych sprawozdaniach finansowych oraz sformułowanie wniosków z przeprowadzonego badania.

W przygotowaniu artykułu wykorzystano następujące metody badawcze: krytyczną analizę piśmiennictwa naukowego, analizę regulacji krajowych i międzynarodowych, analizę porównawczą, a także analizę ujawnień z zakresu rzeczowych aktywów trwałych w rocznych sprawozdaniach finansowych badanych spółek.

1. Istota polityki rachunkowości jednostki gospodarczej

Polityka rachunkowości przedsiębiorstwa jest w literaturze definiowana w różny sposób. M. Remlein [2008, s. 52], zestawiając definicje dwóch terminów „polityka” i „rachunkowość”, stwierdza, że „polityka rachunkowości jest to sprawne, konsekwentne dokonywanie pomiaru, opisu i interpretowania działalności gospodarczej, zmierzające do osiągnięcia określonego celu”. Autorka podkreśla zatem w definicji cel prowadzenia polityki rachunkowości.

Z kolei W. Brzezina [2005, s. 47] przez politykę rachunkowości rozumie kształtowanie sprawozdań finansowych zgodnie z celami ustalonymi przez właścicieli podmiotu gospodarczego w ramach obowiązujących przepisów. Definicja ta wskazuje, że jednostki formułują politykę rachunkowości z jednej strony zgodnie z aspiracjami do osiągania własnych celów, z drugiej

zaś – zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa. Ze względu na to, że jednostki mają prawo wykorzystać istniejącą swobodę wyboru różnych wariantów do realizacji własnych celów, polityka rachunkowości może być określana jako „sztuka tego, co możliwe, i tego, co wolno” [Cebrowska 1996, s. 150].

Ważny aspekt polityki rachunkowości porusza A. Jarugowa, zdaniem której „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 dokonania” [Jarugowa i Walińska 1997, s. 23]. Zwraca ona uwagę, że stosowanie konkretnych zasad ma na celu zapewnienie odpowiedniej jakości sprawozdań finansowych, a nie fałszowanie czy frezowanie tych sprawozdań.

W literaturze przedmiotu obok pojęcia „polityka rachunkowości” często pojawia się określenie „polityka bilansowa”. Śledząc dyskusję nad tożsamością i rozbieżnościami tych terminów [Sawicki 2000; Mikołajczyk 2006; Remlein 2007; Błażyńska 2011], można zauważyć, że większość autorów uznaje te pojęcia za tożsame lub bardzo zbliżone. Termin „polityka rachunkowości” stosowany zamiennie z terminem „polityka bilansowa” oznacza „ogół zgodnych z przepisami prawa przedsięwzięć podejmowanych przez jednostkę gospodarczą w zakresie systemu rachunkowości, mających na celu przedstawienie danych finansowych charakteryzujących jej sytuację w sposób pożądaný przez jednostkę, a w efekcie końcowym – wywołanie pożądanego zachowania odbiorców tych informacji” [Remlein 2007, s. 299].

Termin „polityka rachunkowości” pojawia się również w regulacjach ustawy o rachunkowości oraz Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej. Zapisy tych regulacji utożsamiają politykę rachunkowości z zasadami rachunkowości.

Zgodnie z ustawą o rachunkowości, przez przyjęte zasady (politykę) rachunkowości rozumie się „wybrane i stosowane przez jednostkę rozwiązania dopuszczone ustawą, w tym także określone w MSR, zapewniające wymaganą jakość sprawozdań finansowych” [Ustawa z dnia 29 września 1994 r., art. 3, ust. 1, pkt. 11]. Z kolei w myśl MSR 8 zatytułowanego *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów* zasady (polityka) rachunkowości oznaczają „konkretne prawidła, metody, konwencje, reguły i praktyki przyjęte przez jednostkę gospodarczą przy sporządzaniu i prezentacji sprawozdań finansowych” [MSR 8 2011, par. 5]. Międzynarodowe regulacje opisują przyjęte zasady przymiotnikiem

„konkretne”, co można rozumieć jako „wybrane z jakiegoś powodu”. Wydaje się, że zastosowanie takiego określenia dla wybieranych zasad wskazuje na indywidualny charakter polityki rachunkowości, który polega nie tylko na celowym doborze rozwiązań odpowiadających interesom jednostki, ale też na zastosowaniu takich zasad, które możliwie najlepiej odzwierciedlą specyfikę jednostki.

2. Instrumenty polityki rachunkowości w zakresie rzeczowych aktywów trwałych

Instrumenty polityki rachunkowości to inaczej narzędzia, za pomocą których polityka rachunkowości jednostki gospodarczej jest realizowana na poziomie kreowania pożądanego obrazu jednostki w sprawozdaniu finansowym [Remlein 2008, s. 70].

Instrumenty polityki rachunkowości ze względu na ich rodzaj można podzielić na:

- instrumenty materialne – związane z wyborem metod wyceny zasobów przedsiębiorstwa, które bezpośrednio wpływają na wielkość pozycji aktywów i pasywów, przychodów i kosztów, a w konsekwencji i wyniku finansowego jednostki gospodarczej; obejmują one zarówno „prawa wyboru” ustalania wartości i wyceny, np. wybór metody amortyzowania środków trwałych, wybór metody rozchodu zapasów, jak i „poła swobodnego działania”, np. decyzje o utworzeniu odpisu aktualizującego wartość aktywów i algorytm jego obliczenia;
- instrumenty formalne – które obejmują prawa wyboru: sposobu prezentacji danych liczbowych w sprawozdaniu finansowym, szczegółowości poszczególnych pozycji sprawozdania, wariantu rachunku zysków i strat, wariantu rachunku przepływów pieniężnych, podziału zysku itp.;
- instrumenty czasowe – dotyczące prawa wyboru m.in. dnia bilansowego, terminu zatwierdzenia i opublikowania rocznego sprawozdania finansowego [Stępień 2012, s. 294 i 295].

Ze względu na to, że wybór polityki rachunkowości i jej instrumentarium warunkuje kształt sprawozdań finansowych, jej prezentacja powinna być integralną częścią sprawozdań finansowych, ponieważ umożliwia ich właściwe odczytanie i interpretację. Przepisy prawa bilansowego [Ustawa z dnia 29 września 1994 r., art. 48, ust. 1] wręcz nakazują prezentowanie szczegółowych rozwiązań przyjętych przez jednostkę gospodarczą w informacji dodatkowej (notach objaśniających).

Przedsiębiorstwo ma obowiązek ujawniania każdej indywidualnej polityki rachunkowości, niezbędnej dla właściwego zrozumienia sprawozdań finansowych. E. Walińska [2011, s. 77] przez pojęcie indywidualnej polityki rachunkowości rozumie „politykę rachunkowości w zakresie wyceny i ustalania wyniku dla poszczególnych pozycji sprawozdań finansowych”, w tym rzeczowych aktywów trwałych.

Prawo bilansowe dopuszcza wiele rozwiązań wariantowych dotyczących rzeczowych aktywów trwałych, a tym samym zezwala na elastyczne ujęcie indywidualnej polityki rachunkowości w tym obszarze tak, aby odzwierciedlała ona specyfikę jednostki i zamierzenia kierownictwa.

Ujawnienia dotyczące rzeczowych aktywów trwałych w opisowej części sprawozdania finansowego sporządzonego według polskiego prawa bilansowego obejmują [Ustawa z dnia 29 września 1994 r., Załącznik nr 1]:

- opis przyjętych zasad (polityki) rachunkowości dotyczących rzeczowych aktywów trwałych, w tym metod ich wyceny i amortyzacji,
- 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 wieczyście,
- 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.

Zakres informacji ujawnianych w odniesieniu do rzeczowego majątku trwałego przyjęty w MSR jest szerszy i bardziej szczegółowy niż w ustawie o rachunkowości. MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*, w przeciwieństwie do ustawy o rachunkowości, wymaga podania na przykład wielu danych dotyczących pozycji wycenianych w wartości przeszacowanej. Mimo że w wielu obszarach wymogi wynikające z MSR 16 są zbieżne z listą ujawnień zamieszczoną w załączniku nr 1 do ustawy o rachunkowości, MSR 16 w kwestii ujawnień jest bardziej wymagający. Porównanie zakresu ujawnień w obszarze rzeczowych aktywów trwałych obu regulacji przedstawiono w tabeli 1.

Tabela 1. Zakres ujawnień o rzeczowych aktywach trwałych według MSR 16 i polskiego prawa bilansowego

Obszar	Zakres ujawnień według MSR 16	Odniesienie ujawnienia do załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości
Wycena wstępna	Kwoty nakładów uwzględnionych w wartości bilansowej pozycji rzeczowych aktywów trwałych w toku budowy (par. 74 pkt b)	dodatkowe informacje i objaśnienia, pkt 1.1, łącznie z odsetkami oraz skapitalizowanymi różnicami zaciągniętymi w celu ich sfinansowania
	Kwoty zobowiązań umownych zaciągniętych w celu nabycia rzeczowych aktywów trwałych (par. 74 pkt c)	nie dotyczy
Amortyzacja	Zastosowane metody amortyzacji w podziale na grupy rzeczowych aktywów trwałych (par. 73 pkt b)	wprowadzenie do sprawozdania finansowego pkt 1.7 „Omówienie przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, w tym metod wyceny aktywów i pasywów (także amortyzacji)”
	Przyjęte okresy użytkowania dla każdej grupy rzeczowych aktywów trwałych (par. 73 pkt c)	
	Kwota amortyzacji obciążająca wynik finansowy lub zwiększająca wartość aktywów (par. 75 pkt a)	
	Ujawnienia umorzenia na koniec okresu (par. 75 pkt b)	
	Charakter i skutki zmian oszacowań, dotyczących w szczególności (par. 76): – wartości końcowej (rezydualnej) środków trwałych – kosztów demontażu, usunięcia oraz renowacji środków trwałych – planowanych okresów amortyzacji – metod amortyzacji	
Wycena bilansowa	Model wyceny (wartości historycznej albo wartości przeszacowanej) dla każdej grupy rzeczowych aktywów trwałych (par. 73 pkt a)	wprowadzenie do sprawozdania finansowego, pkt 1.7
	Wartość bilansowa brutto oraz umorzenie na początek i koniec okresu (par. 73 pkt d)	dodatkowe informacje i objaśnienia, pkt 1.1
	Uzgodnienie wartości bilansowej na początku okresu z wartością na koniec okresu wykazujące (par. 73 pkt e):	

cd. tabeli 1

Obszar	Zakres ujawnień według MSR 16	Odniesienie ujawnienia do załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości
Wycena bilansowa	– zwiększenia	dodatkowe informacje i objaśnienia, pkt 1.1
	– aktywa zaklasyfikowane jako przeznaczone do sprzedaży lub włączone do grupy zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży	nie dotyczy
	– nabycie wskutek połączenia jednostek gospodarczych	nie dotyczy
	– zwiększenia oraz zmniejszenia wynikające z przeszacowania oraz z odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości	dodatkowe informacje i objaśnienia, pkt 1.1
	– amortyzację naliczoną w danym okresie, przy czym powinna ona być zaprezentowana w podziale na amortyzację uwzględnioną w rachunku zysków i strat i stanowiącą część ceny nabycia lub kosztu wytworzenia innych aktywów	dodatkowe informacje i objaśnienia, pkt 1.1 z wyjątkiem kwestii podziału
	– różnice kursowe netto wynikające z faktu przeliczenia sprawozdania finansowego z waluty funkcjonalnej na inną walutę prezentacji	nie dotyczy
	W przypadku gdy pozycje rzeczowych aktywów trwałych są wykazywane w wartościach przeszacowanych (par. 77): – data przeszacowania – informacja o tym, czy został powołany niezależny rzeczoznawca – metody i istotne założenia przyjęte przy szacowaniu wartości godziwej – stopień, w jakim wartość godziwa pozycji została ustalona bezpośrednio w oparciu o ceny zaczerpnięte z aktywnego rynku lub ceny przyjęte w ostatnich transakcjach przeprowadzonych na zasadach rynkowych, lub do której ustalenia przyjęto inne techniki wyceny	nie dotyczy
	– wartość bilansowa przeszacowanych grup rzeczowych aktywów trwałych ustalona zgodnie z modelem wartości historycznej – nadwyżka z przeszacowania wraz z jej zmianami oraz ograniczenia podziału nadwyżki między udziałowców	nie dotyczy

cd. tabeli 1

Obszar	Zakres ujawnień według MSR 16	Odniesienie ujawnienia do załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości
Wycena bilansowa	Wartość bilansowa czasowo nieużywanych środków trwałych – fakultatywnie (par. 79 pkt a)	nie dotyczy
	Wartość bilansowa brutto zamortyzowanych rzeczowych aktywów trwałych będących nadal w użytkowaniu – fakultatywnie (par. 79 pkt b)	nie dotyczy
	Różnica między wartością godziwą a wartością historyczną przeszacowanych rzeczowych aktywów trwałych – fakultatywnie (par. 79 pkt c)	nie dotyczy
Inne	Istnienie oraz kwoty ograniczeń tytułów prawnych, jak również zestawienie rzeczowych aktywów tytułem zabezpieczenia (par. 74 pkt a)	dodatkowe informacje i objaśnienia, pkt 1.12
	Kwoty otrzymanych odszkodowań uzyskanych od stron trzecich z tytułu utraty wartości lub utracenia pozycji rzeczowych aktywów trwałych ujętych w rachunku zysków i strat (par. 74 pkt d)	nie dotyczy

Źródło: Na podstawie MSR 16 oraz ustawy o rachunkowości.

Z przedstawionego zakresu ujawnień wynika, że w obszarze rzeczowych aktywów trwałych jednostki mogą wykorzystać wiele instrumentów polityki rachunkowości w celu kreowania pożądanego wizerunku oddającego specyfikę jednostki. Największą siłę oddziaływania na obraz przedsiębiorstwa mogą mieć instrumenty materialnej polityki rachunkowości – w szczególności metody wyceny i zasady amortyzacji, gdyż bezpośrednio wpływają na wartość aktywów oraz wysokość wyniku finansowego przedsiębiorstwa.

Warto też zwrócić uwagę na formalne instrumenty polityki rachunkowości dotyczące ujawniania informacji w podziale na grupy rzeczowych aktywów trwałych. Zgodnie z MSR 16, grupą rzeczowych aktywów trwałych są aktywa podobnego rodzaju i o podobnym zastosowaniu w działalności jednostki, takie jak grunty, budynki i budowle, maszyny, statki, samoloty, pojazdy, meble i inne elementy wyposażenia [MSR 16, par. 37]. Z kolei według ustawy o rachunkowości rzeczowy majątek trwały obejmuje: środki trwałe w budowie, środki trwałe oraz zaliczki na środki trwałe w budowie, a w bilansie w ramach pozycji A.II.1 Środki trwałe wyodrębnia się dodatkowo następujące grupy [Ustawa z dnia 29 września 1994 r., Załącznik nr 1]:

- a) grunty (w tym prawo użytkowania wieczystego gruntu),
- b) budynki, lokale i obiekty inżynierii lądowej i wodnej,
- c) urządzenia techniczne i maszyny,
- d) środki transportu,
- e) inne środki trwałe.

Dopuszczenie przez MSR stosowania różnych zasad do różnych kategorii oznacza, że jednostka może zastosować na przykład model przeszacowania do jednej grupy rzeczowych aktywów trwałych, a pozostałe wycenić zgodnie z modelem kosztu historycznego.

Na podstawie przedstawionego zakresu ujawnień na temat rzeczowych aktywów trwałych postawiono następujące pytania badawcze:

- 1) Jaki model wyceny środków trwałych stosuje jednostka – kosztu czy przeszacowania?
- 2) Jakie metody amortyzacji stosuje jednostka?
- 3) Dla ilu grup środków trwałych jednostka ujawnia informacje na temat przyjętego okresu ekonomicznej użyteczności?
- 4) Czy jednostka określa próg istotności dla amortyzacji jednorazowej?
- 5) Czy jednostka ujawnia w bilansie albo w informacji dodatkowej podział rzeczowych aktywów trwałych w sposób uwzględniający charakter jej działalności?

Powyższe pytania zostały wykorzystane do przeprowadzenia analizy zasad (polityki) rachunkowości krajowych spółek notowanych na GPW w Warszawie z branży hotele i restauracje.

3. Polityka rachunkowości rzeczowych aktywów trwałych w praktyce spółek branży hotele i restauracje

Celem badania empirycznego przeprowadzonego w niniejszym artykule jest zidentyfikowanie wybranych ujawnień o rzeczowych aktywach trwałych w rocznych sprawozdaniach krajowych spółek notowanych na GPW w Warszawie z branży hotele i restauracje na podstawie sformułowanego pytania badawczego.

Badaniu poddano populację obejmującą wszystkie krajowe spółki notowane na GPW w Warszawie z branży hotele i restauracje według stanu na dzień 31 grudnia 2013 roku. Do badania zakwalifikowano sześć spółek. Zakres podmiotowy populacji przyjętej do badania prezentuje tabela 2. Drobór próby był celowy i uzasadniony znaczącym udziałem rzeczowych aktywów trwałych w sumie bilansowej, co również pokazano w tabeli 2.

Tabela 2. Zestawienie krajowych spółek branży hotele i restauracje notowanych na GPW w Warszawie w dniu 31 grudnia 2013 roku (w tys. zł)

Spółka	Skrót	Suma aktywów na koniec roku obrotowego	Wartość bilansowa rzeczowych aktywów trwałych	Udział rzeczowych aktywów trwałych w sumie aktywów (%)
AMREST HOLDINGS SE	EAT	2 546 463	960 841	37,73
INTERFERIE SPÓŁKA AKCYJNA	INF	132 634	107 434	81,00
MEX POLSKA SPÓŁKA AKCYJNA	MEX	25 830	14 319	55,44
ORBIS SPÓŁKA AKCYJNA	ORB	2 119 810	1 694 206	79,92
RAINBOW TOURS SPÓŁKA AKCYJNA	RBW	103 372	6 248	6,04
SFINKS POLSKA SPÓŁKA AKCYJNA	SFS	65 212	34 017	52,16

Źródło: Na podstawie sprawozdań finansowych zamieszczanych na stronach internetowych spółek [dostęp: 13.12.2013].

Badanie empiryczne zostało przeprowadzone metodą analizy treści rocznych sprawozdań finansowych opublikowanych w roku 2013. Sprawozdania poddane badaniu to sprawozdania skonsolidowane za rok obrotowy kończący się 31 grudnia 2012 roku. Podstawą sporządzenia wszystkich sprawozdań były regulacje MSSF.

Wyniki badania dotyczące pierwszych czterech pytań, odnoszących się do materialnych instrumentów polityki rachunkowości, przedstawiono w tabeli 3.

Tabela 3 Wyniki badania sprawozdań finansowych w zakresie rzeczowych aktywów trwałych

Nazwa spółki	Model wyceny	Metody amortyzacji	Okresy użytkowania	Próg istotności dla amortyzacji jednorazowej
EAT	kosztu	liniowa	przedziały dla 5 grup	brak informacji
INF	kosztu	liniowa	przedziały dla 4 grup	tak, 300 zł
MEX	kosztu	liniowa	przedziały dla 4 grup	tak, 3500 zł
ORB	kosztu	liniowa	przedziały dla 7 grup	brak informacji
RBW	kosztu	liniowa	przedziały dla 5 grup	brak informacji
SFS	kosztu	liniowa	przedziały dla 5 grup	brak informacji

Źródło: Jak do tabeli 2.

Wnioski z przeprowadzonego badania są następujące:

- żadna z badanych spółek nie wybrała modelu przeszacowania do wyceny rzeczowych aktywów trwałych, choć wszystkie miały takie prawo, gdyż sprawozdania finansowe sporządzają na podstawie MSSF,
- wszystkie badane spółki amortyzują środki trwałe metodą liniową; można zaryzykować stwierdzenie, że popularność tej metody wynika z zamiaru zapewnienia zgodności z prawem podatkowym, a nie ze starań odzwierciedlenia utraty wartości w okresie ekonomicznej użyteczności środków trwałych,
- spółki ujawniają przyjęty okres ekonomicznej użyteczności środków trwałych w przedziałach odpowiadających grupom poszczególnych środków trwałych; taka prezentacja obejmuje od 4 do 7 różnych grup; warto też zauważyć to, że w podawanych przedziałach zazwyczaj mieszczą się okresy amortyzowania wynikające z przepisów podatkowych,
- tylko dwie na sześć badanych spółek określiły poziom istotności uprawniający do zastosowania jednorazowej amortyzacji.

Analizując sprawozdania finansowe spółek pod kątem ostatniego pytania badawczego, dotyczącego formalnych instrumentów polityki rachunkowości, tj. sposobu prezentacji informacji w sprawozdaniach finansowych i szczegółowości poszczególnych pozycji sprawozdania, stwierdzono, że badane spółki w większości przypadków ujawniają podział rzeczowych aktywów trwałych, który nie wykracza poza propozycje zawarte w MSR/MSSF. Na uwagę zasługuje prezentacja rzeczowych aktywów trwałych w spółce AMREST HOLDINGS SE, która, podkreślając charakter swojej działalności, ujawnia pozycję „Budynki i nakłady na rozwój restauracji”.

Wnioskiem podsumowującym całość badania jest konstatacja, że większość jednostek ukształtowała swoją politykę rachunkowości, korzystając z takiego samego schematu, wybierała niemal identyczne rozwiązania w zakresie wyceny i prezentacji rzeczowych aktywów trwałych. Kierownictwo przyjmowało rozwiązania, które można uznać za najmniej skomplikowane i zazwyczaj zgodne z przepisami podatkowymi.

Podsumowanie

Ze względu na to, że jednostki gospodarcze prowadzą zróżnicowaną działalność, funkcjonują w różnych warunkach, mają odmienne cele, prawo bilansowe nie może dla każdej z nich stworzyć idealnego modelu, swego rodzaju wzorca rachunkowości. Prawo bilansowe wyznacza jedynie ramy

dla kształtowania polityki rachunkowości uwzględniającej specyfikę działalności jednostki i jej cele. Polityka rachunkowości realizowana jest poprzez dobór odpowiednich jej instrumentów. W obszarze rzeczowych aktywów trwałych prawo bilansowe dopuszcza szczególnie dużo „praw wyboru” i „pól swobodnego działania”. Jednak w praktyce można odnieść wrażenie, że jednostki w niewielkim stopniu wykorzystują dozwolone rozwiązania w celu prezentacji swoich zamierzeń i indywidualnego charakteru.

Postuluje się, aby spółki dołożyły więcej staranności przy stanowieniu swoich zasad (polityki) rachunkowości, w celu wyróżnienia się na tle innych z tej samej branży. Należy wziąć pod uwagę też to, że decyzje dotyczące polityki rachunkowości rzeczowych aktywów trwałych mają potencjalnie duży wpływ na jednostkę i w związku z tym przy ich podejmowaniu nie można się opierać wyłącznie na kryteriach pragmatycznych, np. mniejszej pracochłonności i kosztochłonności przy zastosowaniu modelu kosztu czy też zgodności z prawem podatkowym pozwalającej uniknąć podwójnej ewidencji i wyceny. W procesie planowania polityki rachunkowości rzeczowych aktywów trwałych jednostki powinny pamiętać o tym, że polityka rachunkowości nie jest dana „raz na zawsze”, i dokonywać okresowej weryfikacji przyjętych rozwiązań.

Bibliografia

- Błażyńska, J., 2011, *Polityka rachunkowości, polityka bilansowa, zasady rachunkowości – terminologia*, w: Gabrusewicz, W., Samelak, J. (red.), *Dylematy współczesnej rachunkowości*, Zeszyty Naukowe, nr 174, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań.
- Brzezina, W., 2005, *Refleksje o teorii, polityce i dydaktyce rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr 26, Warszawa.
- Cebrowska, T., 1996, *Polityka bilansowa*, w: Nowak, E. (red.), *Leksykon rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Hendriksen, E.A., Breda, M.F. van, 2002, *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Jarugowa, A., Walińska, E., 1997, *Roczne sprawozdanie finansowe – ujęcie księgowe a podatkowe*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk.
- MSR 8, 2011, Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 8, *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*, IFRS, SKwP, Londyn – Warszawa 2011, cz. A.

- MSR 16, 2011, Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 16, *Rzeczowe aktywa trwałe*, IFRS, SKWP, Londyn – Warszawa 2011, cz. A.
- Mikołajczyk, M., 2006, *Polityka rachunkowości a polityka bilansowa – podmiotowy przedmiotowy zakres znaczeniowy*, w: Gabrusewicz, W. (red.), *Prace Katedry Rachunkowości z okazji jubileuszu 75-lecia*, Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, nr 82, Poznań.
- Remlein, M., 2007, *W poszukiwaniu ładu terminologicznego. Polityka rachunkowości, polityka bilansowa, zasady rachunkowości*, w: Gabrusewicz, W. (red.), *Rachunkowość w teorii i praktyce*, t. I: *Rachunkowość finansowa*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań.
- Remlein, M., 2008, *Inwestycje kapitałowe w polityce rachunkowości grupy kapitałowej*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań.
- Sawicki, K., 2000, *Polityka rachunkowości i polityka bilansowa. Zakres terminologiczny i zastosowanie*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr 1 (57).
- Stępień, K., 2012, *Polityka rachunkowości jako instrument kreowania wizerunku przedsiębiorstwa w okresie kryzysu gospodarczego*, Zeszyty Naukowe Polskiego Towarzystwa Ekonomicznego, nr 13.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jednolity Dz.U. 2013, poz. 330.
- Walińska, E. (red.), 2011, *Sprawozdanie finansowe według MSSF: zasady prezentacji i ujawniania informacji*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa.