

Iwona Kumor

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach

WYCENA ŚRODKÓW TRWAŁYCH JAKO MATERIALNY INSTRUMENT POLITYKI RACHUNKOWOŚCI W ZAKRESIE KSZTAŁTOWANIA CAŁKOWITEGO DOCHODU PRZEDSIĘBIORSTWA

Wprowadzenie

W jednostkach produkcyjnych środki trwałe stanowią znaczną część aktywów, które podlegają wycenie zarówno bieżącej, jak i bilansowej, przy wykorzystaniu różnych metod. Wybór metody determinuje wartość bilansową środka trwałego oraz wpływa na poziom wyniku finansowego danego okresu sprawozdawczego lub innych całkowitych dochodów. Mając możliwość wyboru metody wyceny środka trwałego, można kreować wynik finansowy oraz wartość sumy bilansowej i przy wykorzystaniu tych narzędzi realizować określoną politykę bilansową przedsiębiorstwa.

Celem artykułu jest analiza znaczenia i roli instrumentów polityki rachunkowości w zakresie metod i zasad wyceny środków trwałych wynikających z UoR¹ i MSSF², w kształtowaniu całkowitych dochodów. Przyjęta hipoteza stwierdza, iż kształtowanie całkowitych dochodów jednostki gospodarczej jest możliwe za pomocą materialnych instrumentów polityki rachunkowości, jakimi są metody i zasady wyceny środków trwałych. W opracowaniu jako metodę badawczą zastosowano analizę aktów prawnych oraz dostępnej literatury przedmiotu.

¹ UoR – Ustawa o rachunkowości.

² MSSF – Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej.

1. Polityka rachunkowości w kontekście wyceny środków trwałych

Polityka rachunkowości jest zbiorem standardów rachunkowości, opinii, interpretacji, reguł oraz przepisów wykorzystywanych przez przedsiębiorstwa w ich sprawozdawczości finansowej. W konkretnym przedsiębiorstwie są to akceptowane zasady rachunkowości, które w ocenie kierownictwa jednostki są najbardziej odpowiednie w danych okolicznościach do przedstawienia rzetelnego obrazu pozycji finansowej, zmian pozycji finansowej oraz rezultatów operacji prezentowanych w sprawozdaniu finansowym³.

Według UoR polityka rachunkowości to wybrane i stosowane przez jednostkę rozwiązania dopuszczone ustawą, w tym także określone w MSR, zapewniające wymaganą jakość sprawozdań finansowych⁴.

MSR definiują politykę rachunkowości inaczej niż UoR. Według MSR 8 polityka rachunkowości obejmuje konkretne zasady, metody, konwencje, reguły i praktyki przyjęte przez jednostkę gospodarczą przy sporządzaniu i prezentacji sprawozdań finansowych⁵.

Przedsiębiorstwo, funkcjonując w otoczeniu gospodarczym, komunikuje się z nim za pomocą specyficznego języka biznesu, jakim jest rachunkowość. Rachunkowość dostarcza interesariuszom danych o sytuacji majątkowej, finansowej i operacjach gospodarczych ją kształtujących w formie sprawozdań finansowych. Interesariusze oczekują, że informacje dostarczane przez rachunkowość będą rzetelne, wiarygodne i zrozumiałe, co będzie warunkowało ich użyteczność. Gwarantem odpowiedniej jakości informacji sprawozdawczej jest ujednoczenie zasad, koncepcji i konwencji funkcjonowania rachunkowości, a także unormowanie jej w standardach i normach rachunkowości. Rachunkowość z jednej strony w sposób ścisły reguluje ogólne zasady, z drugiej strony zawiera szczegółowe rozwiązania fakultatywne, dające możliwość wykreowania indywidualnego sposobu opisu rzeczywistości gospodarczej⁶. Zatem zasady te poprzez ich umiejętny dobór mogą być wykorzystywane do wpływania na ocenę przez odbiorcę informacji wynikających ze sprawozdania finansowego. Zasady i metody dozwolone prawem mogą stanowić narzędzie wykorzystywane do kształtowania wyniku finansowego, majątku, zobowiązań, w celu zaprezentowania optymalnego obrazu przedsiębiorstwa. Polityka rachunkowości powinna być rozpatrywana nie tylko jako wielowariantowe rozwiązania wynikające z prawa bilansowego i determinujące wielkości wykazane w sprawozdaniu finan-

³ E.A. Hendriksen, M.F. van Breda, *Teoria rachunkowości*, WN PWN, Warszawa 2002, s. 250.

⁴ Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r., Dz.U. z 2013 r., poz. 330, art. 3, ust. 1, pkt 11.

⁵ MSR 8, par. 5, w: *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej*, SKwP, Warszawa 2011, A.485.

⁶ R. Kamiński, *Polityka bilansowa w kształtowaniu wartości księgowej przedsiębiorstwa*, UAM, Poznań 2001, s. 13.

sowym. Politykę rachunkowości należy rozpatrywać, biorąc pod uwagę cele, które podmiot realizuje, a które odzwierciedla sprawozdanie finansowe⁷.

Wysokość i struktura całkowitych dochodów jest rezultatem przyjętej przez kierownictwo jednostki polityki rachunkowości. Polityka ta realizowana jest za pomocą różnych instrumentów, które można podzielić na:

- instrumenty materialne,
- instrumenty formalne,
- instrumenty czasowe⁸.

Spośród nich za podstawowe instrumenty kształtowania całkowitych dochodów, w zakresie wyceny środków trwałych, uznaje się instrumenty materialne, które obejmują:

- odpisy z tytułu trwałej utraty wartości środków trwałych,
- wybór metody amortyzacji środków trwałych,
- wartość rezydualną środków trwałych,
- metodę wartości przeszacowanej środków trwałych,
- przyjęte szacunki i wartości bazowe do ustalania wartości godziwej.

Zastosowane przez jednostkę materialne instrumenty polityki rachunkowości zależą także od jej orientacji. Orientacja może być ukierunkowana na rentowność lub sytuację finansową. Oznacza to dokonanie wyboru już na poziomie zasad nadrzędnych, co determinuje szczegółowe zasady wyceny i ustalania wyniku finansowego. Wybrane instrumenty polityki rachunkowości na poziomie szczegółowych zasad pomiaru prezentuje tabela 1.

Tabela 1

Wybrane instrumenty polityki rachunkowości na poziomie
szczegółowych zasad pomiaru środków trwałych

Polityka rachunkowości ukierunkowana na	
rentowność	sytuację finansową
Środki trwałe	
<ul style="list-style-type: none"> – maksymalne aktywowanie szeroko rozumianych kosztów zakupu – ustalenie wartości początkowej z uwzględnieniem wartości rezydualnej – minimalna granica wartościowa środków trwałych niskocennych – brak odpisów aktualizujących w przypadku ewentualnej utraty wartości – dokonywanie odpisów amortyzacyjnych przy zastosowaniu metody liniowej – minimalne stawki amortyzacji bilansowej 	<ul style="list-style-type: none"> – ustalenie ceny nabycia na poziomie minimalnym – brak ustalenia wartości rezydualnej środka trwałego – maksymalna granica wartościowa środków trwałych niskocennych – stosowanie odpisów aktualizujących z tytułu trwałej utraty wartości – dokonywanie odpisów amortyzacyjnych przy zastosowaniu metody degresywnej – amortyzacja na maksymalnym poziomie

Źródło: E. Walińska, *Wartość bilansowa przedsiębiorstwa a alokacja podatku dochodowego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2004, s. 89.

⁷ E.W. Maruszewska, *Polityka rachunkowości czy zarządzanie zyskami – artykuł dyskusyjny*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 668, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia* nr 41, Szczecin 2011, s. 213-214.

⁸ E.M. Walińska, *Wartość bilansowa przedsiębiorstwa a alokacja podatku dochodowego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2004, s. 87.

2. Metody i zasady wyceny środków trwałych oraz ujęcie skutków wyceny bilansowej

Wycena środków trwałych jest procesem zmierzającym do ustalenia kwot pieniężnych, w jakich te składniki sprawozdania finansowego mają zostać ujęte i wykazane w sprawozdaniu finansowym. Proces ten wymaga wyboru określonych metod ogólnych oraz zasad szczegółowych niezbędnych do ustalenia wartości początkowej i bilansowej środka trwałego. Środki trwałe podlegają dwóm etapom wyceny:

- wycenie początkowej,
- wycenie bilansowej.

Zestawienie szczegółowych zasad wyceny środków trwałych na moment wyceny początkowej, jak i po początkowym ujęciu prezentuje tabela 2.

Tabela 2

Zasady wyceny środków trwałych według UoR i MSSF

Środki trwałe	
UoR	MSSF
Wycena początkowa	Wycena początkowa
<ul style="list-style-type: none"> – cena nabycia – koszt wytworzenia – cena sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu 	<ul style="list-style-type: none"> – cena nabycia – koszt wytworzenia – wartość godziwa
Wycena bilansowa	Wycena bilansowa
<p>Model kosztu historycznego</p> <ul style="list-style-type: none"> – cena nabycia – koszt wytworzenia <p>Cena nabycia lub koszt wytworzenia z uwzględnieniem ulepszenia i skutków urzędowej aktualizacji, pomniejszone o dotychczasowe umorzenie i odpisy z tytułu trwałej utraty wartości (UoR, art. 28, ust. 1, pkt 1)</p>	<p>Model kosztu historycznego – podejście wzorcowe</p> <ul style="list-style-type: none"> – cena nabycia – koszt wytworzenia (MSR 16, par. 15, 16, 17) pomniejszone o zakumulowaną amortyzację oraz zakumulowane odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości (par. 30 MSR 16) <p>Model oparty na wartości przeszacowanej – podejście alternatywne</p> <ul style="list-style-type: none"> – wartość przeszacowana <p>1. Po początkowym ujęciu środków trwałych w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia wartość środków trwałych należy na dzień bilansowy wykazać według wartości przeszacowanej, stanowiącej wartość godziwą na dzień przeszacowania, którą można wiarygodnie ustalić, pomniejszoną o kwotę późniejszej zakumulowanej amortyzacji i późniejszych zakumulowanych odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości (par. 31 MSR 16)</p> <p>2. Aktualizację należy przeprowadzać corocznie bądź też raz na trzy czy pięć lat</p>

Źródło: UoR, art. 28, ust. 1, pkt 1; MSSF, 2011; A. Kuzior, *Rzeczowe aktywa trwałe*, w: *Rachunkowość finansowa z uwzględnieniem MSSF*, red. J. Pfaff, Z. Messner, WN PWN, Warszawa 2011, s. 121-122.

Zgodnie z regulacjami UoR⁹ czy MSSF¹⁰ jednostka dokonuje wyboru zasad (polityki) rachunkowości dotyczących sposobu wyceny środków trwałych po ich początkowym ujęciu według dwóch alternatywnych modeli:

- modelu opartego na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia (model kosztu historycznego: amortyzowany lub nieamortyzowany),
 - modelu opartego na wartości przeszacowanej,
- przy czym polskie prawo bilansowe dopuszcza jedynie model kosztu historycznego.

Zastosowanie do wyceny środków trwałych modelu historycznego powoduje zwiększenie wartości początkowej środka o skutki jego ulepszenia oraz zmniejszenie o dokonane odpisy umorzeniowe (amortyzacyjne) i odpisy z tytułu utraty wartości¹¹. Zmniejszenie wartości środków trwałych spowodowane ich zużyciem jest odzwierciedlane w postaci odpisów umorzeniowych (amortyzacyjnych). Dokonane odpisy umorzeniowe (amortyzacyjne) zmniejszają wartość środków trwałych oraz zwiększają koszty podstawowej działalności operacyjnej, powodując zmniejszenie wyniku finansowego, a w sprawozdaniu z całkowitych dochodów zwiększają wartość amortyzacji, co w konsekwencji wpływa na zmniejszenie całkowitego dochodu. Zmniejszenie wartości środków trwałych w związku z utratą ich wartości w sytuacji, kiedy istnieje duże prawdopodobieństwo, że kontrolowany przez jednostkę składnik aktywów w znaczącej części lub całości nie przyniesie przyszłych korzyści ekonomicznych netto, odpowiadających przynajmniej jego wartości wynikającej z ksiąg rachunkowych na dzień wyceny bilansowej, wymaga dokonania odpisu z tytułu utraty wartości. Odpisy z tytułu trwałej utraty wartości środków trwałych powodują zmniejszenie ich wartości bilansowej, zwiększenie pozostałych kosztów operacyjnych lub zmniejszenie wartości wcześniej utworzonego kapitału z aktualizacji wyceny. W sprawozdaniu z całkowitych dochodów bezpośrednim skutkiem odpisów jest zwiększenie kosztów operacyjnych lub zmniejszenie innych całkowitych dochodów¹².

W modelu wartości przeszacowanej, jeśli taka zmiana ma miejsce, wycena odbywa się według wartości godziwych ustalonych na moment sporządzania sprawozdania finansowego. Jeżeli na moment pierwszej wyceny wartość godziwa jest wyższa niż wartość księgową środka, to różnica z przeszacowania prezentowana jest jako „Kapitał z aktualizacji wyceny” i ujmowana jako element

⁹ UoR, art. 28, ust. 1, pkt 1.

¹⁰ MSR 16, par. 29.

¹¹ UoR, art. 28, ust. 1, pkt 1.

¹² L. Poniatowska, *Wycena bilansowa rzeczowych aktywów trwałych i jej skutki sprawozdawcze*, w: *Problemy współczesnej rachunkowości*, tom 2, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 765, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 61, Szczecin 2013.

innych całkowitych dochodów. W przypadku odwrotnej relacji różnica jest kosztem kształtującym wynik finansowy netto w rachunku zysków i strat. W przypadku, kiedy zwiększenie wartości środków trwałych wynikające z przeszacowania powoduje odwrócenie dokonanego w poprzednich okresach zmniejszenia jego wartości z tytułu przeszacowania ujętego jako koszt danego okresu, to powinno być ujęte w sprawozdaniu z całkowitych dochodów jako pozostały przychód operacyjny do wysokości dokonanego wcześniej odpisu aktualizującego zaliczonego w koszty. Wynik finansowy kształtowany jest także przez amortyzację, która jako składnik wyceny bilansowej wpływa zmniejszająco na wynik finansowy jednostki.

Na podstawie przeprowadzonej analizy metod, zasad i skutków wyceny bieżącej i bilansowej można stwierdzić, że:

- zarówno UoR, jak i MSSF stosują mieszany model wyceny bazujący na miarach retrospektywnych, jak i prospektywnych,
- przy wycenie początkowej w obu regulacjach dominującą jest cena nabycia czy koszt wytworzenia, a w przypadku ich braku – wartość godziwa (oszacowana MSR) czy cena sprzedaży (UoR),
- przy wycenie bilansowej regulacje UoR przewidują zastosowanie modelu opartego na cenie nabycia czy koszcie wytworzenia. Aktualizacja wyceny środków trwałych może zostać przeprowadzona tylko na mocy rozporządzenia Ministra Finansów. MSR 16 wskazuje na dwa równorzędne modele wyceny środków trwałych: model oparty na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia oraz model oparty na wartości przeszacowanej,
- regulacje MSSF preferują wycenę w wartości godziwej, UoR w koszcie historycznym.

3. Analiza wpływu alternatywnych metod wyceny środków trwałych na kształtowanie całkowitych dochodów

Całkowity dochód może być kształtowany przez wybór określonych metod wyceny środków trwałych, ale także przez podejmowanie odpowiednich decyzji operacyjnych. Do instrumentów kształtowania całkowitego dochodu w zakresie metod i zasad wyceny środków trwałych można zaliczyć:

- wybór metod i zasad dokonywania szacunków przy ustalaniu wartości początkowej,
- wybór metody amortyzacji,
- wybór modelu wyceny bilansowej,

- szacowanie wartości odpisów z tytułu utraty wartości,
- określenie wartości godziwej i szacowanie odpisów aktualizujących z tytułu przeszacowania do wartości godziwej¹³.

Szacunków w zakresie wyceny środków trwałych jednostka dokonuje w momencie ustalania ich wartości początkowej, stosując je w stosunku do:

- kosztów demontażu i usunięcia składników aktywów,
- kosztów przeprowadzenia renowacji miejsca,
- wartości rezydualnej.

Zgodnie ze standardami szacowane przyszłe koszty demontażu i usunięcia składników oraz koszty renowacji zwiększają wartość początkową środka trwałego. Prawo krajowe nie uwzględnia kosztów demontażu.

Innym elementem wymagającym szacunku zarówno według ustawy, jak i standardów międzynarodowych jest okres ekonomicznej użyteczności środków trwałych. Przyjęty przez jednostkę okres ekonomicznej użyteczności środków trwałych podlega weryfikacji co najmniej na koniec każdego roku obrotowego, a skutki tej weryfikacji wpływają na rozkład kosztów ponoszonych przez jednostkę z tytułu amortyzowania tych zasobów.

Wielkością szacowaną jest też wartość rezydualna. Wartość ta wpływa na podstawę dokonywanych odpisów amortyzacyjnych oraz na wynik uzyskany ze zbycia środków trwałych. Od jej wysokości zależy kwota skumulowanych odpisów umorzeniowych i w konsekwencji wartość księgowa składnika majątku ustalona na moment usunięcia go z ksiąg rachunkowych¹⁴.

W zakresie amortyzacji środków trwałych ustawa wskazuje, że na dzień przyjęcia środka trwałego do używania należy określić okres lub stawkę i metodę amortyzacji, przy czym w zakresie wyboru metody pozostawia zupełną swobodę¹⁵. MSR 16 dopuszcza stosowanie różnych metod amortyzacji, wymieniając metodę liniową, degresywną czy naturalną, wskazując jednak, że zastosowana metoda amortyzacji odzwierciedla wzorec konsumowania przez jednostkę przyszłych korzyści ekonomicznych ze składnika aktywów¹⁶. Dodatkowo standard wskazuje na konieczność odrębnego amortyzowania każdej części składowej środka trwałego, której cena nabycia lub koszt wytworzenia jest istotny w porównaniu z całą wartością środka trwałego. Regulacje polskie w zakresie amortyzacji środków trwałych przewidują zmianę okresu i stawki amortyzacji,

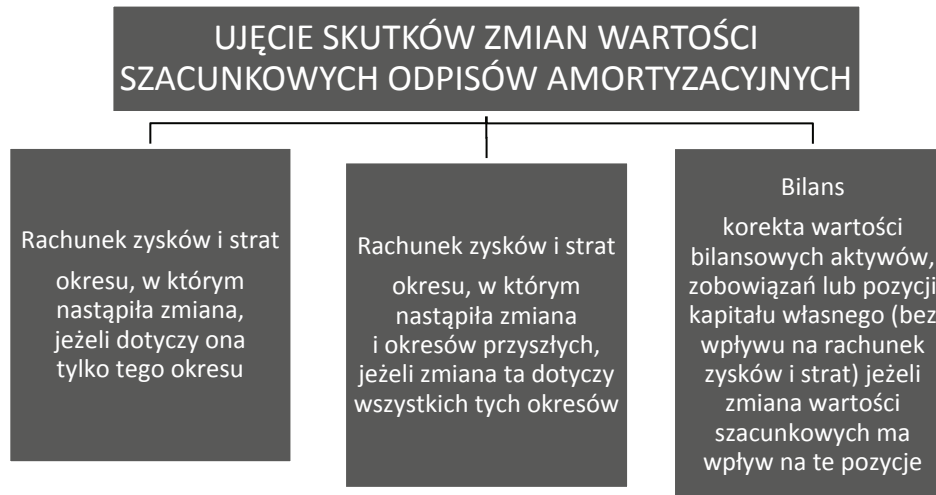
¹³ A. Kuzior, *Wycena operacyjnych aktywów trwałych a możliwości kształtowania zysków bilansowych w jednostkach stosujących MSSF*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 668, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 41, Szczecin 2011, s. 175-176.

¹⁴ A. Kuzior, op. cit., s. 180.

¹⁵ UoR, art. 32, ust. 3.

¹⁶ MSR 16, par. 60-62.

nie przewidują zmiany metody. Rozwiązania międzynarodowe zakładają możliwość weryfikowania metody amortyzacji na koniec każdego roku finansowego (MSR 16, par. 52), jeśli nastąpi zmiana w oczekiwanym trybie konsumowania przez jednostkę gospodarczą korzyści ekonomicznych ze składnika środka trwałego. Zmianę metody amortyzacji należy ująć jako zmianę wartości szacunkowych zgodnie z MSR 8. Odzwierciedlenie skutków zmian wartości szacunkowych przedstawia rys. 1.



Rys. 1. Ujęcie w sprawozdaniach finansowych skutków zmian metody amortyzacji według MSR

Źródło: H. Buk, *Amortyzacja środków trwałych jako instrument polityki bilansowej według polskich i międzynarodowych standardów rachunkowości*, w: *Rachunkowość sztuka pomiaru i komunikowania*, red. pracownicy Katedry Rachunkowości, Oficyna Wydawnicza SGH w Warszawie, Warszawa 2011, s. 111.

Wybór bądź zmiana metody amortyzacji wpływa na rozłożenie kosztów w okresie amortyzacji, nie wpływa natomiast na ich wysokość.

Z punktu widzenia kształtowania całkowitych dochodów istotny jest również wybór modelu wyceny środków trwałych na dzień bilansowy: modelu opartego na koszcie historycznym lub modelu opartego na wartości przeszacowanej. Przewidziany w MSSF model wartości przeszacowanej nie znajduje zastosowania w ujęciu UoR (z wyjątkiem ustawowego przeszacowania środków trwałych). Z każdym z wymienionych modeli związane są odpisy. Odpisy z tytułu utraty wartości są konsekwencją stosowania do wyceny bilansowej modelu kosztu historycznego, a odpisy z tytułu przeszacowania są charakterystyczne dla modelu wartości godziwej. Odpisy z tytułu przeszacowania są odpowiednio odnoszone na wynik finansowy lub na kapitał z aktualizacji wyceny.

Istotnym instrumentem materialnej polityki rachunkowości w zakresie środków trwałych są testy na utratę wartości (MSR 36, KSR 4). Aktualizacja wartości aktywów o skutki utraty wartości ma na celu realizację głównego celu sprawozdań finansowych – dostarczenie rzetelnej i wiarygodnej informacji. W przypadku utraty wartości, jeśli wystąpi przesłanka świadcząca o utracie wartości, jednostka ustala wartość odzyskiwaną środka i dokonuje stosownego odpisu. Wartością odzyskiwaną jest kwota niższa, wybrana spośród wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży i wartości użytkowej. Jeśli wartość odzyskiwana jest niższa od wartości bilansowej, to stwierdza się utratę wartości, którą odnosi się w ciężar kosztów.

Podsumowanie

Przeprowadzone rozważania dotyczące wyceny środków trwałych według uregulowań krajowych i międzynarodowych w kontekście polityki rachunkowości i ich wpływu na dochód całkowity pozwalają na sformułowanie następujących wniosków:

- 1) Wybór metod i zasad wyceny środków trwałych będzie wynikał z celu, który jednostka zamierza zrealizować poprzez sprawozdanie finansowe.
- 2) Od sprawozdania finansowego wymaga się dostarczenia informacji historycznej, jak i progностycznej. W zakresie środków trwałych taka możliwość istnieje ze względu na możliwość zastosowania modelu kosztu historycznego i modelu wartości przeszacowanej, przy czym tylko MSSF dopuszczają obydwa modele.
- 3) Całkowity dochód może być kształtowany w zakresie wyceny wstępnej środków trwałych poprzez ustalenie wartości początkowej, która wymaga uwzględnienia przewidywanych kosztów demontażu oraz kosztów renowacji miejsca i wartości rezydualnej, których wysokość jest szacowana przez jednostkę.
- 4) Wpływ na wielkość i strukturę całkowitego dochodu ma wybór modelu wyceny bilansowej, metody amortyzacji, ustalenie okresu ekonomicznej użyteczności oraz ujmowanie i korekty odpisów z tytułu utraty wartości oraz dotyczących przeszacowania do wartości godziwej.
- 5) Istotne znaczenie może mieć również wybór uregulowań krajowych i międzynarodowych. W zakresie amortyzacji różnice dotyczą kwalifikacji przedmiotu amortyzacji, ujęcia amortyzacji w bilansie bądź w rachunku zysków i strat, zmiany metody amortyzacji.

Krajowe i międzynarodowe regulacje rachunkowości w zakresie wyceny środków trwałych pozwalają sterować jednostkom wysokością wyniku finansowego i innych całkowitych dochodów.

Literatura

- Buk H., *Amortyzacja środków trwałych jako instrument polityki bilansowej według polskich i międzynarodowych standardów rachunkowości*, w: *Rachunkowość sztuka pomiaru i komunikowania*, red. pracownicy Katedry Rachunkowości, Oficyna Wydawnicza SGH w Warszawie, Warszawa 2011.
- Hendriksen A.E., van Breda M.F., *Teoria rachunkowości*, WN PWN, Warszawa 2002.
- Kamiński R., *Polityka bilansowa w kształtowaniu wartości księgowej przedsiębiorstwa*, UAM, Poznań 2001.
- Kuzior A., *Wycena operacyjnych aktywów trwałych a możliwości kształtowania zysków bilansowych w jednostkach stosujących MSSF*, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego* nr 668, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia* nr 41, Szczecin 2011.
- Kuzior A., *Rzeczowe aktywa trwałe*, w: *Rachunkowość finansowa z uwzględnieniem MSSF*, red. J. Pfaff, Z. Messner, WN PWN, Warszawa 2011.
- Maruszewska E.W., *Polityka rachunkowości czy zarządzanie zyskami – artykuł dyskusyjny*, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego* nr 668, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia* nr 41, Szczecin 2011.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, SKwP, Warszawa 2011.
- Poniatowska L., *Wycena bilansowa rzeczowych aktywów trwałych i jej skutki sprawozdawcze*, w: *Problemy współczesnej rachunkowości*, tom 2, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego* nr 765, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia* nr 61, Szczecin 2013.
- Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r., Dz.U. z 2013 r., poz. 330, art. 3, ust. 1, pkt 11.
- Walińska E.M., *Wartość bilansowa przedsiębiorstwa a alokacja podatku dochodowego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2004.

FIXED ASSETS EVALUATION AS A MATERIAL INSTRUMENT OF THE ACCOUNTING POLICY IN THE AREA OF SHAPING PROFIT AND LOSS AND OTHER COMPREHENSIVE INCOME

Summary

Based on the Accounting Act and IFRS, the paper analyses the effect and impact of the material instruments of the accounting policy in the area of fixed assets evaluation on other comprehensive income. It argues that the deliberate shaping of the other comprehensive income is possible through the selection of relevant regulations and the choice of appropriate instruments within the accounting policy, also in terms of fixed assets evaluation.