

UJĘCIE I WYCENA AKTYWÓW W OPARCIU O POLSKĄ USTAWĘ O RACHUNKOWOŚCI I MSR. STUDIA PRZYPADKÓW

RECOGNITION AND VALUATION OF ASSETS BASED ON THE POLISH ACCOUNTING ACT AND IASs. CASE STUDIES

Autor: **DAMIAN ADAMIEC**

Koordinator naukowy: **EWELINA KIELEK-WIĘCŁAWSKA**

e-mail: ewieclawska@ansb.pl

Akademia Nauk Stosowanych Stefana Batorego

Abstract. *The article presents, in the form of case studies, issues covering selected aspects of assets, illustrating the approach in accordance with the application of the regulations resulting from the Polish Accounting Act and International Accounting Standards, (IASs) in matters relating to the recognition, valuation and depreciation of selected groups of assets.*

Keywords: *international accounting standards, iass, polish accounting act, case study, depreciation, assets, valuation*

JEL: M40, M41

Wstęp

Celem artykułu jest przedstawienie w postaci studium przypadków zagadnienia obejmującego wybrane aspekty dotyczące aktywów, obrazujące podejście zgodnie z zastosowaniem regulacji wynikających z ustawy o rachunkowości oraz międzynarodowych standardów sprawozdawczości finansowej w kwestiach dotyczących ujęcia, wyceny oraz amortyzacji wybranych grup majątku.

29 września 1994 roku uchwalono ustawę o rachunkowości (UoR), która stała się podstawowym dokumentem w rachunkowości w naszym kraju. Wyraźnie oddzieliła handlową stronę prowadzenia działalności od podatkowej, przywróciła oraz zdefiniowała w sposób szczegółowy wiele nowych kategorii ekonomicznych, finansowych oraz księgowych adekwatnych i niezbędnych dla gospodarki rynkowej na co wskazuje artykuł 1 [Ustawa z dnia 29 września 1994: art.1]. Podstawa prawna do przyjęcia MSR/MSSF do porządku prawnego Wspólnoty zawarta jest w Rozporządzeniu 1606/2002 Parlamentu Europejskiego oraz Rady w sprawie stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości. Dla konkurencyjności wspólnotowych rynków kapitałowych istotne jest osiągnięcie zbieżności standardów stosowanych w Europie do sporządzania sprawozdań finansowych, z międzynarodowymi standardami rachunkowości, które mogą być stosowane globalnie, dla transakcji transgranicznych lub notowań na świecie [WE Nr 1606/2002: art.1; Świetla, str.41]. Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR) [Krasodomska: s.3] są opracowywane przez Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (KMSR), którego celem jest wypracowanie jednolitego zestawu globalnych standardów rachunkowości [WE Nr 1606/2002: art.2]. W następstwie restrukturyzacji KMSR nowy zarząd w dniu 1 kwietnia 2001 r., jedną ze swych pierwszych decyzji zmienił nazwę KMSR na Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR), a w odniesieniu do przyszłych międzynarodowych standardów rachunkowości, zmienił nazwę MSR na Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) [Jurkiewicz: s.46].

Ważne jest, że zarówno MSR i MSSF oraz Ustawa o Rachunkowości w sposób analogiczny definiuje aktywa. Obie regulacje dzielą aktywa na majątek trwały i obrotowy. Poniżej przedstawiono wybrane

studia przypadków dotyczące aktywów wskazujące na różnice pomiędzy MSR/MSSF i Ustawą o rachunkowości.

Studium przypadku 1. Amortyzacja maszyny

Założenia do studium przypadku 1 są następujące:

1. Spółka Y zakupiła pod koniec 20X0 roku maszynę o wartości początkowej 1 200 000 zł, a jej zdolność do użytkowania rozpoczęła wraz z pierwszym dniem następnego roku kalendarzowego. Podmiot gospodarczy ustalił okres użyteczności maszyny wynoszący 6 lat oraz przyjął metodę amortyzacji liniowej.
2. Z góry ustalono, iż silnik jaki posiada maszyna będzie zdolny do użytkowania przez 3 lata, a następnie należy go wymienić. Z tego względu spółka dokonała zakupu dodatkowego silnika, który zastąpi pierwszy po 3 latach użytkowania maszyny i wraz z rozpoczęciem użytkowania rozpocznie się jego amortyzacja. Omawiany element maszyny stanowi 25% jej wartości, a dodatkowy kupiono za 300 000 zł i założono, że nie zmieni on swojej wartości i użyteczności od momentu zakupu do użytkowania.

Plan amortyzacji oraz kosztów z nią związanych przez cały jej okres z zastosowaniem regulacji MSSF/MSR oraz ustawy o rachunkowości przedstawiono w tabeli poniżej.

Tabela 1. Amortyzacja maszyny

Roczny odpis amortyzacyjny (zł) – MSFF/MSR						
Składnik	20X1	20X2	20X3	20X4	20X5	20X6
Podstawowy silnik	100000	100000	100000	0	0	0
Dodatkowy silnik	0	0	0	100000	100000	100000
Pozostała część maszyny	150000	150000	150000	150000	150000	150000
Amortyzacja	250000	250000	250000	250000	250000	250000
Amortyzacja - narastająco	250000	500000	750000	1000000	1250000	1500000
Roczny odpis amortyzacyjny (zł)-UoR						
Składnik	20X1	20X2	20X3	20X4	20X5	20X6
Maszyna	200000	200000	200000	200000	200000	200000
Amortyzacja	200000	200000	200000	200000	200000	200000
Amortyzacja - narastająco	200000	400000	600000	800000	1000000	1200000

Zródło: opracowanie własne.

W każdym z następujących 6 lat roczna suma amortyzacji maszyny zgodnie z ustawą jest niższa niż ta przedstawiona według standardów. Jest to wynikiem tego, iż jeżeli jednostka sprowadzi swoją rachunkowość zgodnie z MSSF/MSR jest zmuszona osobno ewidencjonować wymienione w tabeli elementy maszyny z wyróżnieniem obu silników, natomiast ustawa wymaga dokonywania ewidencji maszyny jako kompletnego i całościowego elementu majątku. Na koniec okresu amortyzacji maszyny w tj. 20X6 roku suma odpisów amortyzacyjnych zgodnie z ustawą o rachunkowości wynosi 1 200 000 zł, co odpowiada wartości maszyny stanowiącej podstawę amortyzacji, natomiast według

MSSF/MSR suma ta wynosi 1 500 000 zł co daje różnicę 300 000 zł. Powyższa zależność wynika z faktu, iż zgodnie z ustawą zakupiony dodatkowo silnik przez pierwsze 3 lata użytkowania maszyny stanowi element zapasów, nie będąc składnikiem powiązany w sposób ekonomiczny z maszyną. Dodatkowy silnik, a właściwie zużycie zapasu, który stanowił dopiero w roku 20X4 zaczyna stanowić koszt. Podsumowując zgodnie z MSR/MSSF należy osobno ewidencjonować wszystkie części maszyny. UoR wymaga ewidencjonowania wszystkich części maszyny jako jedną całość. W tym przypadku silnik dodatkowy to zapasy – nie podlega amortyzacji.

Studium przypadku 2. Wartości niematerialne i prawne (licencja)

Założenia do studium przypadku są następujące:

1. Spółka X za kwotę 247 500 zł netto zakupiła licencję na oprogramowanie do obrabiarek skrawających. Oprogramowanie przyjęto do użytkowania wraz z dniem zakupu.
2. W związku z zakupem poniesiono nakłady:
 - 4 950 zł – wynagrodzenie dla pośrednika w zakupie,
 - 18 150 zł – opłata za usługi prawne związane z umową licencyjną.
3. Spółka 60% kwoty uiściła od razu w momencie zakupu, natomiast pozostałą część zapłaci po roku. Stopa dyskontowa wynosi 7%.
4. Dodatkowo ustalono, że koszty związane z odinstalowaniem oprogramowania z systemu po wygaśnięciu umowy licencyjnej będą wynosiły 4125 zł.

Wartość początkowa nabytej przez spółkę X wartości niematerialnej i prawnej w postaci licencji zgodnie z regulacjami wynikającymi z ustawy o rachunkowości oraz MSSF/MSR uwzględniając powyższe założenia przedstawia tabela poniżej.

Tabela 2. Wartości niematerialne i prawne (licencja)

Wartość początkowa - UoR	
Cena zakupu netto + 247500 zł	
Wynagrodzenie dla pośrednika w zakupie + 4950 zł	
Opłata za usługi prawne + 18150 zł	
Wartość początkowa licencji=270600zł	
Wartość początkowa – MSSF/MSR	
Płatność natychmiastowa	148500zł
Płatność zdyskontowana na dzień przyjęcia oprogramowania do użytkowania	+92523,37
Wynagrodzenie dla pośrednika w zakupie	+4950
Opłata za usługi prawne	+18150
Wartość początkowa licencji	= 264123,37
Różnica: 270600zł-264123,37 zł=6476,63 zł	

Źródło: opracowane własne.

Z przedstawionego przykładu wynika przede wszystkim to, że Ustawa o Rachunkowości ujmuje w wartości początkowej kwotę netto jaka widnieje na fakturze i takiej płatności dokonuje przedsiębiorstwo/nabywca. MSR/MSSF nakazują dokonać zdyskontowania płatnej kwoty (uwzględnić termin dokonania tej płatności). Analogiczne wnioski można wyciągnąć przy zakupie inwestycji co pokazano w studium przypadku 3.

Studium przypadku 3. Inwestycje

Założenia do studium przypadku:

1. Z pierwszym dniem 20X1 roku spółka X nabyła aktywo w postaci nieruchomości, która została zakwalifikowana jako inwestycja długoterminowa. Kwota zakupu wynosiła 3 784 000 zł, przy czym ustalono, iż 50% kwoty zostanie uregulowane od razu w dniu nabycia, natomiast pozostała część za rok. Oprocentowanie kredytów hipotecznych w wysokości 4,5%.
2. W związku z zakupem spółka poniosła następujące koszty:
 - 12 925 zł – opłata za usługi notariusza,
 - 9 350 zł – opłata za usługi prawne związane z zakupem,
 - 10 450 zł – wynagrodzenie dla pośrednika w zakupie.

Tabela 3. Inwestycje

Wartość początkowa - UoR	
Cena zakupu netto	3784000 zł
Opłata za usługi notarialne	+12925 zł
Opłata za usługi prawne	+9350
Wynagrodzenie dla pośrednika	+10450
Wartość początkowa nieruchomości	=3816725
Wartość początkowa – MSSF/MSR	
Płatność natychmiastowa	1892000 zł
Płatność zdyskontowana	+1810526,31 zł
Opłata za usługi notarialne	+129250 zł
Opłata za usługi prawne	+9350
Wynagrodzenie dla pośrednika	+10450
Wartość początkowa nieruchomości	=3735251,31
Różnica: 3816725-3735251,31 =81473,69 zł	

Zródło: opracowanie własne.

Ustawa o Rachunkowości nieuwzględnienia obniżenia wartości początkowej za względu na odroczone termin płatności należności za zakup inwestycji. MSR/MSSF pozwala na zdyskontowanie części kwoty płatnej w terminie późniejszym.

Podsumowanie

W zaprezentowanych studiach przypadków widoczne było wiele elementów zgodnych, ale też różnice w podejściu oraz ujęciu aktywów. Różnice wynikają z precyzji co do kwalifikacji i grupowania poszczególnych składników majątku, a następnie ich wyceny wstępnej, bilansowej, procesu amortyzacji, jak i kosztów oraz przychodów z tymi aktywami związanymi. Wszystkie wyżej wspomniane elementy są względem siebie zbliżone co do rozwiązań, ale nie są identyczne co daje inne wartości jakie przypisywane są danemu elementowi aktywa, kosztami związanymi ze

zdarzeniami gospodarczymi wokół niego, a co za tym idzie ogólnych rozbieżności w obrazie jednostki jaki daje stosowanie przepisów ustawy bądź standardów.

Bibliografia

1. Art.1, Ustawa z dnia 29 września 1994 o rachunkowości, tekst jednolity: Dz. U. z 2019 r. poz. 351, 1495, 1571, 1655, 1680, z 2020 r. poz. 568, 2122, 2123
2. Jurkiewicz R., Międzynarodowe Standardy Rachunkowości i Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej przejawem procesu standaryzacji w rachunkowości [w:] Kostur A. (red.) Problemy harmonizacji rachunkowości, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice 2011
3. Krasodomska J., Ku globalnym standardom rachunkowości- MSSF i US GAAP, e-Finanse nr 3, 2008
4. ROZPORZĄDZENIE (WE) NR 1606/2002 PARLAMENTU EUROPEJSKIEGO I RADY z dnia 19 lipca 2002 r. w sprawie stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości
5. Świetla K., Założenia koncepcyjne sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych jako podstawa MSSF, Zeszyty naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie nr 768, 2008