Księgowania 2022

wg znowelizowanych regulacji UoR, MSSF/MSR oraz podatkowych

PORTALFK.PL
SERWIS ONLINE DLA PROFESJONALNYCH KSIĘGOWYCH

BIBLIOTEKA FINANSOWO-KSIĘGOWA

PORTAL FK.PL

SERWIS DLA KSIĘGOWYCH

PRZETESTUJ BEZPŁATNIE PRZEZ 24 GODZINY!

Jedyny portal, w którym uzyskasz odpowiedzi na swoje pytania od najlepszych ekspertów

Korzystając z Portalu FK, otrzymujesz:

- Prawo do indywidualnego kontaktu z ekspertami i zadawania im pytań
- Nielimitowany dostęp do PORADNI, czyli stale powiększającej się i codziennie aktualizowanej bazy porad
- Codziennie nowości z zakresu rachunkowości, podatków, kadr, płac i ZUS z praktycznym komentarzem
- Dostęp do szkoleń online i materiałów video na temat zmian w prawie
- Dostęp do ponad 2 400 aktualnych narzędzi dla księgowych i kadrowych – największa baza
- Wyselekcjonowane treści dla firm, dla sektora publicznego i NGO

Przetestuj Portal FK BEZPŁATNIE

3 proste kroki do uzyskania 24-godzinnego bezpłatnego dostępu:

1. Wejdź na stronę www.portalfk.pl/test
2. Wypełnij formularz rejestracyjny
3. Odbierz wiadomość z linkiem aktywującym bezpłatny dostęp

www.portalfk.pl/test

Propozycja dotyczy NOWYCH użytkowników

dr Katarzyna Trzpioła

Księgowania 2022 wg znowelizowanych regulacji UoR, MSSF/MSR oraz podatkowych

– praktyczne wskazówki

PORTALFK.PL
SERWIS DLA KSIĘGOWYCH

Autor:
dr Katarzyna Trzpioła

Redakcja:
Katarzyna Brzozowska

Wydawca:
Norbert Pawlikowski

Korekta:
Zespół

DTP:
IGAWA

Druk:
Miller Druk sp. z o.o.

ISBN 978-83-8276-219-8

Copyright © by Wiedza i Praktyka sp. z o.o., Warszawa 2021

Wiedza i Praktyka sp. z o.o.
ul. Łotewska 9a, 03-918 Warszawa
tel. 22 518 29 29, faks 22 617 60 10

Publikacja „Księgowania 2022 wg znowelizowanych regulacji UoR, MSSF/MSR oraz podatkowych – praktyczne wskazówki" jest chroniona prawem autorskim. Przedruk opublikowanych w niej materiałów – bez zgody wydawcy – jest zabroniony. Zakaz nie dotyczy cytowania publikacji z powołaniem się na źródło. Niniejsza publikacja została przygotowana z zachowaniem najwyższej staranności i wykorzystaniem wysokich kwalifikacji, wiedzy i doświadczenia autorów oraz konsultantów. Zaproponowane w niej wskazówki, porady i interpretacje dotyczą sytuacji typowych. Ich zastosowanie w konkretnym przypadku może wymagać dodatkowych, pogłębionych konsultacji. Publikowane rozwiązania nie mogą być traktowane jako oficjalne stanowisko organów i urzędów państwowych. W związku z powyższym redakcja nie może ponosić odpowiedzialności prawnej za zastosowanie zawartych w niniejszej publikacji wskazówek, przykładów, informacji itp. do konkretnych przypadków.

Spis treści

Wstęp 7

CZĘŚĆ I. RZECZOWE AKTYWA TRWAŁE

1. Rzeczowe aktywa trwałe 13
   - 1.1. Definicje rzeczowych aktywów trwałych 13
   - 1.2. Grupy środków trwałych 15
   - 1.3. Wprowadzenie definicji środka trwałego w podatkach dochodowych 20
   - 1.4. Środki trwałe w budowie 21
   - 1.5. Inne ważne pojęcia 23
   - 1.6. Ujmowanie środków trwałych w księgach rachunkowych 24
   - 1.7. Komponenty środków trwałych 26
   - 1.8. Problem ochrony środowiska i bezpieczeństwa 29
   - 1.9. Części zamienne oraz inne komponenty 30
   - 1.10. Ustalanie wartości początkowej aktywów 31
   - 1.11. Księgowanie nabycia środków trwałych 42
   - 1.12. Zmiana wartości zobowiązań 44
   - 1.13. Koszt wytworzenia środka trwałego 47
   - 1.14. Koszty finansowania zewnętrznego 51
   - 1.15. Ujęcie księgowe kosztów związanych z finansowaniem środka trwałego 54
   - 1.16. Różnice kursowe 58
   - 1.17. Pozyskanie środka trwałego w drodze wymiany aktywów i leasingu 64
   - 1.18. Prezentacja środków trwałych sfinansowanych z dotacji 81
   - 1.19. Koszty remontów kapitalnych 84
   - 1.20. Nakłady ponoszone w trakcie użytkowania – ulepszenia i remonty środków trwałych 84
   - 1.21. Wycena rzeczowych aktywów trwałych na kolejne dni sprawozdawcze 96
   - 1.22. Amortyzacja rzeczowych aktywów trwałych 103
   - 1.23. Odpisy z tytułu trwałej utraty wartości a rzeczowe aktywa trwałe 130
   - 1.24. Wycofanie z używania oraz zbycie. Aktywa przeznaczone do zbycia 138

CZĘŚĆ II. ROZRACHUNKI

1. Ujęcie rozrachunków w księgach rachunkowych 151
   - 1.1. Klasyfikacja rozrachunków 151
   - 1.2. Ujęcie na kontach 152
   - 1.3. Definicje należności i zobowiązań 153
   - 1.4. Prezentacja należności i zobowiązań 156
   - 1.5. Ujmowanie i wycena należności i zobowiązań 165

1.6. Zasady wyceny w przypadku należności i zobowiązań wyrażonych w walutach obcych ... 205
2. Prezentacja zasad ujmowania operacji w ramach wybranych grup rozrachunków ... 213
2.1. Rozrachunki z odbiorcami ... 213
2.2. Rozrachunki z dostawcami ... 216
2.3. Rozrachunki publicznoprawne ... 218
2.4. Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń i innych świadczeń na rzecz pracowników ... 221
2.5. Pozostałe rozrachunki ... 224

CZĘŚĆ III. WYNIK FINANSOWY I JEGO USTALANIE

1. Podział i prezentacja przychodów i kosztów ... 235
1.1. Podział zdarzeń w działalności jednostki ... 236
1.2. Działalność podstawowa operacyjna – koszty i przychody w kalkulacyjnym rachunku zysków i strat ... 237
1.3. Działalność podstawowa operacyjna – koszty i przychody w porównawczym rachunku zysków i strat ... 239
1.4. Rachunek zysków i strat według MSSF ... 241
2. Ujmowanie operacji dotyczących podstawowej działalności operacyjnej ... 247
2.1. Definicja przychodów ... 247
2.2. Ewidencja księgowa przychodów ... 247
2.3. Wybór sposobu ewidencji i rozliczania kosztów ... 270
2.4. Ewidencja kosztów według rodzaju ... 270
2.5. Zużycie materiałów ... 272
2.6. Usługi obce ... 275
2.7. Wynagrodzenia ... 278
2.8. Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia ... 279
2.9. Podatki i opłaty ... 282
2.10. Koszty podróży służbowych ... 283
2.11. Pozostałe koszty ... 287
2.12. Rozliczenie kosztów ... 288
3. Koszty według typów działalności i ich rozliczenie ... 290
3.1. Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej ... 291
3.2. Koszty działalności podstawowej – handlowej ... 294
3.3. Koszty wydziałowe ... 294
3.4. Koszty sprzedaży ... 296
3.5. Koszty działalności pomocniczej ... 297
3.6. Koszty zarządu ... 299
4. Przykład kompleksowych księgowań w ramach kręgu kosztów ... 302
4.1. Ewidencja księgowa kosztów w ujęciu rodzajowym i kalkulacyjnym (na kontach zespołów 4 i 5) ... 303
4.2. Ewidencja kosztów tylko według rodzajów (na kontach zespołu 4) ... 305
4.3. Ewidencja kosztów tylko według układu funkcjonalnego (na kontach zespołu 5) ... 307
4.4. Funkcjonowanie zamkniętego kręgu kosztów ... 308
4.5. Zmiana stanu produktów ... 308

5. Rozliczenia międzyokresowe czynne jako przyczyna zmiany stanu produktów 310
5.1. Rodzaje kosztów rozliczanych w czasie 310
5.2. Aktywowanie kosztów 311
5.3. Zasady rozliczania kosztów w czasie 312
5.4. Ewidencja czynnych RMK 312
6. Rozliczenia międzyokresowe bierne jako przyczyna zmiany stanu produktów 318
6.1. Tworzenie rezerw i rezerw na koszty 318
6.2. Rozróżnienie rezerw i RMB 318
6.3. Podział kosztów z punktu widzenia RMB 320
6.4. Ewidencja księgowa 321
6.5. Wycena rezerw i RMB 324
7. Kompleksowe przykłady księgowań 333
7.1. Przykład kompleksowych księgowań, uwzględniający rozliczenia międzyokresowe czynne dotyczące działalności operacyjnej i rozliczenia międzyokresowe bierne 333
7.2. Przykład kompleksowy uwzględniający koszt wytworzenia na potrzeby jednostki 337
8. Pozostałe przychody i koszty – zdarzenia pozostałe i finansowe 339
8.1. Pozostałe koszty i przychody operacyjne 339
8.2. Ujęcie zysku lub straty z rozchodu niefinansowych aktywów trwałych 240
8.3. Dotacje 342
8.4. Inne przychody operacyjne 343
8.5. Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych 344
8.6. Inne koszty operacyjne 345
8.7. Pozostałe przychody i koszty w sprawozdaniu sporządzonym zgodnie z MSSF 347
9. Przychody i koszty finansowe 350
9.1. Definicja przychodów i kosztów finansowych 350
9.2. Przychody i koszty finansowe w sprawozdaniu według MSSF 351
9.3. Przychody i koszty finansowe – prezentacja według UoR 353
10. Wynik finansowy a podatek dochodowy 359
10.1. Odroczony podatek dochodowy 360

CZĘŚĆ IV. KAPITAŁY WŁASNE I OPERACJE GOSPODARCZE Z NIMI ZWIĄZANE

1. Podział kapitałów własnych według ustawy o rachunkowości 379
1.1. Nabyte udziały lub akcje własne 380
1.2. Zasady ujmowania poszczególnych pozycji kapitału i związane z nimi operacje 385
1.3. Operacje związane z wnoszeniem kapitału 391
1.4. Operacje związane z podwyższaniem kapitału 403
1.5. Ujęcie zysku i straty w bilansie 432

Wstęp

Już od 2005 roku część podmiotów prowadzących księgi rachunkowe może sporządzać sprawozdania finansowe zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSSF). Chociaż MSSF są już obecne w systemie prawa bilansowego tyle lat, wciąż jednak wielu księgowych obawia się ich stosowania. Czy słusznie?

Istnieje wiele mitów i nieporozumień odnośnie do MSSF. Przede wszystkim traktujemy standardy jako sztywne regulacje prawne – tak jak stanowi przepis, tak ma być, a tymczasem tak być nie powinno. Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej to zbiór wytycznych, które należy stosować w zakresie sprawozdawczości, a nie księgowości i nawet fakt, że na mocy rozporządzeń Komisji Europejskiej niektóre podmioty obowiązkowo muszą je stosować, tego nie zmieni.

Jak wskazują Założenia koncepcyjne, a także sam MSR 1 *Prezentacja sprawozdań* finansowych (szczególnie po zmianach obowiązujących od 1 stycznia 2016 r.) – MSSF wskazują, w jaki sposób należy zaprezentować wierny i rzetelny obraz jednostki w sprawozdaniu finansowym. Standardy nie zawierają wskazań odnośnie do technicznego ujęcia zdarzeń gospodarczych w księgach rachunkowych, a jedynie podpowiadają, w jaki sposób najlepiej zaprezentować skutki tych zdarzeń. Słowo „podpowiadają" oznacza, że MSR i MSSF zawierają regulacje dotyczące sposobu wyceny metody, a nie parametrów.

Biorąc pod uwagę przykładowo wartość godziwą, należy zauważyć, że w wielu miejscach (np. w odniesieniu do przychodów) wartość należności z tytułu dostaw i usług jest ustalana jako wartość godziwa przepływów pieniężnych – przepływów, które nastąpią w bliższej lub dalszej przyszłości i są obarczone ryzykiem. To sama jednostka musi zmierzyć ryzyko i pokazać jego wpływ na konkretną kwotę (np. przychodu czy należności). Standard wskazuje, że trzeba to ryzyko wycenić, zmierzyć i zaprezentować jego skutek, natomiast nie mówi nic o kwocie ryzyka ani na jakim koncie należy je ująć. Te kwestie, jako niesłychanie zindywidualizowane, należą do każdej jednostki przygotowującej sprawozdanie finansowe. To jednostka powinna regulacje wynikające z MSSF w każdym zakresie uszczegółowić w swoich wewnętrznych regulacjach – polityce rachunkowości i wielu instrukcjach wewnętrznych ją uzupełniających.

Ile spółek stosuje MSSF/MSR, sporządzając sprawozdania, trudno jest jednoznacznie wskazać. Fundacja MSSF opublikowała w lipcu 2016 roku wyniki analizy, z której

wynika, że ponad 25 tys. spośród 48 tys. emitentów krajowych (z siedzibą w państwie, w którym znajduje się rynek notowań), notowanych na 85 głównych światowych rynkach giełdowych, stosuje MSSF. Według tych danych 80% spółek, które nie stosują MSSF, to spółki notowane w Chinach, Indiach, Japonii i USA. Jeśli chodzi o tzw. zagranicznych emitentów, to analizy wykazały, że spośród ok. 2,5 tys. spółek notowanych na innym niż macierzysty rynek giełdowy, więcej niż 1 tys. stosuje MSSF.

Według danych, które uzyskał Komitet Standardów Rachunkowości i zaprezentowanych w raporcie „Stosowanie MSR" dostępnym na stronie internetowej Ministerstwa Finansów:

- na dzień 31 listopada 2009 r. na Warszawskiej Giełdzie Papierów Wartościowych spośród 335 spółek (liczba 375 pomniejszona o spółki zagraniczne i banki) 275 spółek, czyli 82%, sporządzało swoje jednostkowe sprawozdanie finansowe według MSR/MSSF, korzystając z możliwości przewidzianej w art. 45 ust. 1a UoR;
- w dniu 5 stycznia 2010 r. według danych GUS 1198 podmiotów deklarowało, że sprawozdanie finansowe za 2008 rok sporządziło według MSR (2,25% wszystkich podmiotów sporządzających sprawozdanie finansowe).

Na podstawie badania przeprowadzonego przez Główny Urząd Statystyczny i opublikowanego w grudniu 2019 r „grupy przedsiębiorstw w Polsce 2017" wyodrębniono 2 239 grup przedsiębiorstw działających w Polsce w 2017 r., z tego 813 grup krajowych i 1 426 grup okrojonych. Pod kontrolą zagraniczną było 850 grup okrojonych, dla których jednostkami dominującymi najwyższego szczebla w 80,2% były podmioty mające siedziby w krajach członkowskich UE (w tym głównie w Niemczech, Holandii, na Cyprze, w Wielkiej Brytanii, Francji oraz Luksemburgu). Dla porównania wg raportu „Grupy przedsiębiorstw w Polsce w 2014 r.", opublikowanego 30 grudnia 2015 r. – liczba podmiotów powiązanych w grupy to 28 930 (w 2009 roku – 20 084) podmiotów, które tworzyły w latach 2013–2014 łącznie 2039 grup przedsiębiorstw (w 2009 roku – 2948). Podmioty powiązane polskie to 17 807 (w 2009 roku – 14 037) podmiotów, a zagraniczne jednostki należące do polskich grup to 2512 jednostek (w 2009 roku – 3099). Na podstawie tych danych można przypuszczać, iż duża część tych podmiotów (w tym wskazane wcześniej przez GUS) sporządza dane wprost albo pośrednio według regulacji MSSF.

Liczba podmiotów wykorzystujących w praktyce regulacje międzynarodowe – z roku na rok – będzie systematycznie wzrastać, a co za tym idzie – wzrośnie konieczność poznania tych regulacji przez coraz szersze kręgi księgowych, finansistów i analityków MSR/MSSF.

Niniejsza publikacja ma za zadanie służyć – między innymi – poznaniu tych regulacji. Założeniem, które legło u podstaw niniejszego opracowania, jest wskazanie, że dzięki procesowi harmonizacji nie ma dziś aż tak wielu rozbieżności w regulacjach, a te, które istnieją, są łatwiejsze do zrozumienia i do zastosowania, pod warunkiem że