

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 398

Zarządzanie kosztami i dokonaniem

Redaktorzy naukowci
Edward Nowak
Marcin Kowalewski



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Elżbieta Kozuchowska
Redakcja techniczna i korekta: Barbara Łopusiewicz
Łamanie: Adam Dębski
Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa
www.pracnaukowe.ue.wroc.pl
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska
(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192
e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-522-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
tel./fax 71 36 80 602; e-mail: econbook@ue.wroc.pl
www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Anna Bartoszewicz: Zbilansowana karta wyników jako narzędzie pomiaru pracy komórki audytu wewnętrznego	13
Barbara Batóg, Jacek Batóg, Andrzej Niemiec, Wanda Skoczylas, Piotr Waśniewski: Application of ordinal logit models in the diagnosis of performance measurement system in Polish enterprises	24
Bogusława Bek-Gaik, Bartosz Rymkiewicz: Model biznesu w sprawozdawczości polskich spółek publicznych na przykładzie branży energetycznej.....	36
Paulina Belch: Analiza kosztów rodzajowych w sektorze paliwowym.....	53
Anna Bialek-Jaworska: Determinanty kosztów kształcenia w szkołach wyższych	62
Leszek Borowiec: Kalkulacja kosztu netto usług transportowych Miejskich Zakładów Autobusowych sp. z o.o. w Warszawie.....	73
Halina Buk: Sprawozdawczość segmentowa bazą informacyjną dla oceny efektywności zarządzania operacyjnego	84
Michał Chalastra: Zakres integracji rachunku kosztów tworzonoego na potrzeby systemów rachunkowości finansowej i budżetowania – wyniki badań empirycznych.....	96
Małgorzata Czerny: Pomiar dokonań w bankach islamskich	105
Dorota Czerwińska-Kayzer: Korzyści biologiczne w rachunku opłacalności produkcji rolniczej	112
Joanna Dyczkowska: Nowoczesne narzędzia raportowania menedżerskiego w kontekście roli współczesnych controllerów	121
Tomasz Dyczkowski: Financial and non-financial information in performance assessment of public benefit organisations	134
Tomasz Dyczkowski: Mierniki dokonań organizacji pożytku publicznego. Możliwości i ograniczenia stosowania	146
Aleksandra Ferens: Identyfikacja i grupowanie kosztów środowiskowych w systemie informacyjnym zarządzania	159
Rafał Jagoda: Koszty i korzyści a ryzyko ubezpieczenia należności.....	168
Elżbieta Jaworska: Pomiar dokonań w obszarze społecznego aspektu odpowiedzialności przedsiębiorstwa wobec pracowników.....	179
Jacek Jaworski, Jacek Woźny: Ramy koncepcyjne zastosowania strategicznej karty wyników w zarządzaniu jednostką podstawową uczelni publicznej.....	189

Wojciech Kariozen: Balanced Scorecard w czołowych polskich uniwersytetach – analiza gotowości do opracowania i wdrożenia	200
Magdalena Kludacz: Zasady rachunku kosztów francuskich szpitali na potrzeby wyceny świadczeń zdrowotnych	209
Bartosz Kołodziejczuk: Uwarunkowania zarządzania kosztami w przemyśle poligraficznym	219
Roman Kotapski: Koszty zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków na potrzeby kształtowania taryf.....	228
Mariola Kotłowska: Czynniki kreowania wartości przedsiębiorstwa ciepłowniczego.....	239
Robert Kowalak: Sprawozdawczość zarządcza zakładu gospodarowania odpadami	249
Marcin Kowalewski: Pomiar i raportowanie dokonań na poziomie strumienia wartości w <i>lean accounting</i>	260
Wojciech Dawid Krzeszowski: Planowanie kosztów w ujęciu procesowym	269
Justyna Kujawska: Koszty administracyjne w szpitalu.....	280
Grzegorz Lew: Pomiar dokonań relacji z klientami w przedsiębiorstwach handlowych.....	289
Monika Łada: Rachunek celowego postarzania produktów.....	298
Małgorzata Macuda: Rola benchmarkingu w pomiarze i ocenie dokonań szpitali.....	307
Teresa Martyniuk, Klaudia Balcer: Pomiar w rachunkowości na tle regulacji międzynarodowych.....	317
Łukasz Matuszak: Rola sprawozdania z działalności w społecznie odpowiedzialnym przedsiębiorstwie.....	327
Jarosław Mielcarek: EBITDA jako podstawa rachunku kosztów docelowych	343
Maria Nieplowicz: Organizacyjne aspekty wdrażania zrównoważonej karty wyników	354
Edward Nowak: Controlling zorientowany na dokonania przedsiębiorstwa..	363
Marta Nowak: Moral conflict in performance measurement.....	372
Agnieszka Nóżka: Zarządzanie kosztami projektów budowlanych realizowanych zgodnie z procedurami kontraktowymi FIDIC – wybrane problemy	380
Ryszard Orliński: Rozliczanie procedur medycznych z wykorzystaniem aplikacji grupera	391
Ewa Różańska: Metody oceny i selekcji projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwie społecznie odpowiedzialnym	401
Jolanta Rubik: Zarządzanie kosztami pracy a wymogi CSR.....	411
Beata Sadowska: Rachunek kosztów działań – teoria i praktyka.....	420
Anna Surowiec: Supply chain management practices in SME sector	432

Piotr Szczypa: Koncepcja pomiaru osiągnięć w POL-EKO APARATURA spółka jawna	441
Olga Szolno: Cele i mierniki monitorowania celów w systemie kontroli zarządczej i budżetu zadaniowego w jednostkach samorządu terytorialnego.....	450
Łukasz Szydelko: Segmentowy rachunek kosztów i wyników w rachunkowości zarządczej zorientowanej na procesy	460
Joanna Świerk: Mapa strategii w działalności jednostek samorządu terytorialnego na przykładzie miasta Lublin	470
Marcin Wierzbiński: Model biznesowy a strategia i zarządzanie strategiczne.....	481
Beata Zyznarska-Dworczak: Zrównoważone zarządzanie kosztami wobec alternatywnych badań naukowych w rachunkowości zarządczej	501

Summaries

Anna Bartoszewicz: Balanced scorecard as a tool of efficiency measurement of the internal audit unit	13
Barbara Batóg, Jacek Batóg, Andrzej Niemiec, Wanda Skoczylas, Piotr Waśniewski: Wykorzystanie porządkowych modeli logitowych w diagnozie systemu pomiaru dokonań przedsiębiorstw polskich	24
Bogusława Bek-Gaik, Bartosz Rymkiewicz: Business model in the reporting of Polish public companies on the example of the energy sector	36
Paulina Belch: Analysis of generic costs of companies from the petroleum sector.....	53
Anna Bialek-Jaworska: Determinants of the education costs at universities	62
Leszek Borowiec: Calculation of net costs of transport services of Warsaw Bus Company.....	73
Halina Buk: Segment reporting as the information base for evaluation of effectiveness of operating management	84
Michał Chalastra: Areas of integration of costing systems created for the purpose of financial accounting and budgeting – the results of empirical research.....	96
Małgorzata Czerny: Performance measurement in Islamic banks	105
Dorota Czerwińska-Kayzer: Biological benefits in profitability account of agricultural production	112
Joanna Dyczkowska: Modern tools of management reporting in the context of roles of contemporary management accountants	121
Tomasz Dyczkowski: Informacje finansowe i niefinansowe w ocenie dokonań organizacji pożytku publicznego	134

Tomasz Dyczkowski: Performance measures for public benefit organization. Opportunities and limitations of their use	146
Aleksandra Ferens: Identification and grouping of environmental costs in the management information system.....	159
Rafał Jagoda: Costs and benefits vs. a risk of receivables insurance.....	168
Elżbieta Jaworska: Performance measures in the area of social context of corporate responsibility towards employees.....	179
Jacek Jaworski, Jacek Woźny: Conceptual frameworks for the use of Balanced Scorecard in the management of the basic unit of public university	189
Wojciech Kariozen: Balanced Scorecard in top ranked Polish universities – an analysis of readiness for design and implementation	200
Magdalena Kludacz: The principles of cost accounting in French hospitals for the valuation of medical services.....	209
Bartosz Kolodziejczuk: Determinants of business cost management in printing industry	219
Roman Kotapski: Costs of water supply system and sewage collection system with the purpose of creating scales of charges	228
Mariola Kotłowska: Factors of value creation in a heating company	239
Robert Kowalak: Managerial reporting for the waste disposal plants	249
Marcin Kowalewski: Value stream performance measurement of lean accounting.....	260
Wojciech Dawid Krzeszowski: Cost planning in the process perspective.....	269
Justyna Kujawska: Administrative costs in hospital.....	280
Grzegorz Lew: Performance measurement of customer relationships in enterprises of trade	289
Monika Łada: Product planned obsolescence accounting.....	298
Małgorzata Macuda: The role of benchmarking in hospitals' performance measurement.....	307
Teresa Martyniuk, Klaudia Balcer: Measurement in accounting against international regulations.....	317
Łukasz Matuszak: The role of management commentary of socially responsible enterprise	327
Jarosław Mielcarek: EBITDA as a basis for target costing	343
Maria Nieplowicz: Organizational aspects of the Balanced Scorecard implementation	354
Edward Nowak: Performance-oriented controlling.....	363
Marta Nowak: Konflikt moralny w zarządzaniu dokonaniem	372
Agnieszka Nózka: Managing the costs of construction designs carried out in accordance with the FIDIC contract conditions – selected issues	380
Ryszard Orliński: Settlement of medical procedures using Gruper applications	391

Ewa Różańska: Evaluation and selection methods of research and development projects in socially responsible company	401
Jolanta Rubik: Labour costs management vs. CSR requirements.....	411
Beata Sadowska: Cost accounting operations – theory and practice	420
Anna Surowiec: Praktyki zarządzania łańcuchem dostaw w sektorze MSP..	432
Piotr Szczypa: The concept of performance measurement in POL-EKO general partnership	441
Olga Szolno: Objectives and indicators for monitoring the goals in management control and performance budget in local self-government entities.....	450
Łukasz Szydelko: Segment costs and results accounting in process-oriented management accounting	460
Joanna Świerk: Strategy map in the performance of local government units on the example of the city of Lublin.....	470
Marcin Wierzbiński: Business model vs. strategy and strategic management.....	481
Beata Zyznarska-Dworczak: Sustainable costs management in the light of alternative research in management accounting	501

Teresa Martyniuk, Klaudia Balcer

Uniwersytet Gdański

e-mail: teresa.martyniuk@wp.pl

**POMIAR W RACHUNKOWOŚCI
NA TLE REGULACJI MIĘDZYNARODOWYCH**

**MEASUREMENT IN ACCOUNTING
AGAINST INTERNATIONAL REGULATIONS**

DOI: 10.15611/pn.2015.398.30

Streszczenie: Pomiar jest procesem ściśle związanym z rachunkowością i towarzyszy jej na każdym etapie. Dla inwestorów będących użytkownikami informacji generowanych przez system rachunkowości istotny jest jego szczególny rodzaj, jakim jest wycena. Prowadząc działania na międzynarodowych rynkach, korzystają oni ze sprawozdań finansowych przygotowywanych najczęściej według MSSF lub US GAAP. Różnice w zakresie wyceny pomiędzy tymi systemami uniemożliwiają porównywanie informacji i podejmowanie decyzji inwestycyjnych. W artykule przedstawiono istotę pomiaru, jego funkcję i miejsce we współczesnej rachunkowości. Podkreśla się tu znaczenie międzynarodowych regulacji dla procesu pomiaru i wskazuje różnice występujące w tej materii na gruncie MSSF i US GAAP. W artykule przedstawiono także główne kierunki zmian w regulacjach międzynarodowych w zakresie pomiaru.

Słowa kluczowe: pomiar, rachunkowość, regulacje międzynarodowe.

Summary: Measurement is a process closely related to accountancy and accompanies it on every stage. For investors, who are users of information generated by accounting system, valuation which is a special kind of measurement, is important. Operating on international markets, they most often use financial statements prepared under IFRS or US GAAP. Differences within measurement between two frameworks prevent a comparison of information and investment decisions. This article aims to present the importance of measurement, its functions and place in modern accounting. The authors emphasize the importance of international regulations for measurement process and indicate differences in this matter under IFRS and US GAAP. The work also contains an overview of progressive changes in measurement in the international regulations.

Keywords: measurement, accounting, international regulations.

1. Wstęp

We współczesnym, silnie zmiennym otoczeniu gospodarczym, któremu nieustannie towarzyszy znaczne ryzyko i niepewność, informacyjny charakter rachunkowości, a przede wszystkim sprawozdawczości finansowej nabiera coraz większego znaczenia. Cele sprawozdań finansowych w znacznej mierze podporządkowane są inwestorom, którzy dysponując kapitałem, oczekują odpowiednich danych, pozwalających na podejmowanie właściwych decyzji co do zaangażowania własnych środków. Generowane przez system rachunkowości informacje muszą być użyteczne, przydatne i wiernie prezentować stan sytuacji finansowo-majątkowej jednostki. Bardzo ważne i zarazem niezwykle trudne jest osiągnięcie równowagi pomiędzy zaspokajaniem potrzeb informacyjnych inwestorów a wiernym i rzetelnym odzwierciedleniem rzeczywistości gospodarczej [Matuszak 2012, s. 5-6]. Zapewnienie sprawozdaniom finansowym owych cech jakościowych jest zadaniem regulacji rachunkowości. Procesy globalizacyjne sprawiły, iż inwestorzy prowadzą działania na rynkach międzynarodowych, inwestując w spółki z różnych krajów. Informacje, na podstawie których podejmują oni decyzje, nie zawsze powstają w oparciu o jednokowe regulacje, co generuje problemy związane z ich porównywalnością (por. [Nowak 2014, s. 118-119]).

Celem artykułu jest zaprezentowanie istoty i miejsca pomiaru dokonań we współczesnej rachunkowości. Przedstawia się tu jego rolę w procesie generowania informacji finansowych dla inwestorów, a także podkreśla znaczenie regulacji międzynarodowych dla dokonywania pomiaru. Opracowanie porusza kwestię problemu porównywalności sprawozdań finansowych w aspekcie wyceny na tle Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) i Generalnie Akceptowanych Zasad Rachunkowości w Stanach Zjednoczonych (US GAAP). Zaprezentowany został także przegląd postępujących zmian w międzynarodowych regulacjach mających na celu konwergencję obowiązujących przepisów w zakresie pomiaru.

2. Istota pomiaru w rachunkowości

Rachunkowość jest dyscypliną mającą wymiar praktyczny. Postrzega się ją jako system ewidencji zdarzeń gospodarczych, odzwierciedlenie rzeczywistości, system informacyjny oraz system pomiaru. Podejście do rachunkowości jako systemu pomiaru widoczne jest w wielu definicjach rachunkowości. A. Jaruga oraz A. Szychta w przedmowie do wydania polskiego *Teorii rachunkowości* E.A. Hendriksena i M.F. van Bredy piszą: „rachunkowość (jako system) stanowi odwzorowanie obiektów uwikłanych (warunkowanych sytuacyjnie) przez otoczenie gospodarcze, społeczne i kulturowe oraz środowisko naturalne. Istotą tego odwzorowania jest pomiar tworzenia, przenoszenia i podziału wartości”. E. Burzym definiuje rachunkowość

jako teorię pomiaru ekonomicznego (pomiaru wartości) oraz jako system tego pomiaru. M. Dobija w *Teorii rachunkowości* pisze o rachunkowości jako o dyscyplinie ekonomicznej, która zajmuje się pomiarem i analizą wielkości ekonomicznych, charakteryzujących zarówno minioną, jak i przyszłą działalność jednostki ekonomicznej (por. [Hońko 2013, s. 64-65]).

Istotnym aspektem rachunkowości jest generowanie przez nią informacji. Kontekst ten uwzględniony został w definicji rachunkowości przedstawionej przez American Accounting Association – „rachunkowość to proces identyfikowania, pomiaru i przekazywania informacji o treści ekonomicznej dla dokonywania ocen i decyzji przez użytkowników informacji” (zob. [Świdowska 2012, s. 19]). Rachunkowość jako system informacyjny postrzega również S. Hońko, pisząc: „Rachunkowość jest systemem informacyjnym przedsiębiorstwa, rejestrującym zmiany wartości zasobów i zobowiązań oraz wpływ tych zmian na kapitał własny w celu prezentacji informacji przydatnych jej użytkownikom przy podejmowaniu decyzji” (zob. [Hońko 2013, s. 66-69]). Analizując przytoczone definicje rachunkowości, można dostrzec, iż pomiar jest procesem ciągłym, nieustannie towarzyszącym rachunkowości, począwszy od zaistnienia zdarzenia gospodarczego, a skończywszy na wygenerowaniu informacji w systemie sprawozdawczości finansowej. Taki sposób zaprezentowania pomiaru jest ujęciem szerokim, obejmującym gromadzenie, przetwarzanie oraz prezentację informacji. Pomiar w ujęciu wąskim ograniczony jest do etapu gromadzenia danych.

Podstawą przeprowadzenia pomiaru jest określenie przedmiotu, kategorii oraz sposobu dokonania danego pomiaru. Przedmiotem pomiaru w rachunkowości są zdarzenia gospodarcze występujące w przedsiębiorstwie. Przypisanie skutków tych zdarzeń do odpowiednich kategorii pomiaru determinuje sposób mierzenia ich wartości. Wyróżnia się kategorię pomiaru sytuacji finansowej, gdzie zdarzenia dzielone są na aktywa, zobowiązania i kapitał własny, oraz kategorię pomiaru wyniku finansowego, w której zawierają się koszty i przychody (por. E. Walińska [2010, s. 53-56]).

Na etapie gromadzenia danych proces pomiaru polega na analizie zaistniałych zdarzeń pod kątem prawdopodobieństwa osiągnięcia lub utraty korzyści ekonomicznych przez jednostkę gospodarczą. Następnie skutki zdarzeń przypisywane są do odpowiednich kategorii (aktywów, pasywów, kosztów i przychodów). Etap gromadzenia danych kończy się przyporządkowaniem obiektom liczb odzwierciedlających różnorodne mierniki wartości, wyrażające ich cechy jakościowe (zob. S. Hońko [2008, s. 12-15]).

Pomiar może mieć tu charakter bezpośredni lub pośredni. Pomiar bezpośredni dotyczy obiektów mających fizyczną postać, dających się zmierzyć za pomocą dowolnej miary. Pomiar pośredni obejmuje obiekty niemające postaci fizycznej, których nie da się wyrazić w innej jednostce niż pieniądź [Hońko 2013, s. 59-74].

Na kolejnych etapach przetwarzania oraz prezentacji danych zagadnienie pomiaru nie jest jednoznaczne. Pomiar nabiera innego znaczenia dla rachunkowości

finansowej i zarządczej. Rachunkowość finansowa posługuje się szczególnym rodzajem pomiaru, jakim jest wycena. Definiowana jest ona jako proces określenia wartości zjawisk gospodarczych w formie pieniężnej. Podobnie jak pomiar, wycena ma charakter ciągły, gdyż wartość ujętych zjawisk ulega okresowej weryfikacji (zob. [Hońko 2008, s. 12-15]). Dla celów rachunkowości zarządczej pomiar nie zmienia swego charakteru, wykorzystując do kwantyfikacji zjawisk dowolne miary.

W zależności od użytkowników informacji generowanych przez system rachunkowości sposób mierzenia zjawisk ekonomicznych jest różny. Wewnętrzni użytkownicy opierają się najczęściej na pomiarze wykorzystywanym w rachunkowości zarządczej. Natomiast użytkownikom zewnętrznym korzystającym ze sprawozdań finansowych bliższa jest wycena. Przyjęło się także stosowanie określonych pojęć w stosunku do poszczególnych kategorii sprawozdawczych. Dla kategorii wynikowych (kosztów i przychodów) używa się pojęcia „pomiar”, a dla bilansowych (aktywów i pasywów) – „wycena”. Związane jest to z różnym pojmowaniem kosztów i przychodów, odpowiednio podejściem transakcyjnym, określającym koszty i przychody jako efekt transakcji gospodarczych, oraz bilansowym, zgodnie z którym wielkości te rozumiane są jako skutek zmian wartości aktywów i pasywów [Matuszak 2012, s. 8-12].

Oczekiwania inwestorów względem informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych sprawiły, iż obecnie dominujące jest podejście bilansowe. Jego perspektywny charakter niewątpliwie przyczynia się do zwiększenia możliwości predykcyjnych inwestorów oraz podejmowania przez nich decyzji w długim okresie. Wycena oparta na koncepcji wartości nie sprzyja natomiast realizacji zasady wiernego i rzetelnego obrazu.

3. Wpływ regulacji międzynarodowych na system pomiaru w rachunkowości

Za potrzebami użytkowników informacji podążają Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR) oraz Amerykańska Rada Standardów Rachunkowości Finansowej (Financial Accounting Standard Board – FASB), stopniowo odchodząc od koncepcji kosztu historycznego w tworzonych regulacjach MSSF i US GAAP (zob. [Wacławik 2013, s. 101-105]). Standardy, poruszając kwestię wyceny poszczególnych składników aktywów i pasywów jednostki gospodarczej, wskazują możliwe do zastosowania parametry. Odnosząc się do wyceny w wartości, regulacje zawierają wytyczne związane ze stosowaniem parametrów *ex ante*, a w szczególności wartości godziwej [Kędzior 2013, s. 85-86].

Mając na uwadze permanentny charakter pomiaru w procesie generowania informacji oraz wagę finalnego produktu rachunkowości finansowej (sprawozdanie finansowe) dla kluczowych użytkowników tych informacji (inwestorów), w opracowaniu skoncentrowano się na zagadnieniu wyceny bilansowej.

Przydatne i wierne odzwierciedlanie sytuacji finansowej jednostki gospodarczej w obliczu panującej koncepcji wyceny w wartości nie jest jedynym problemem, z jakim zmagają się obecnie rachunkowość. Funkcjonowanie dwóch dominujących na świecie systemów regulacji, obowiązujących w Stanach Zjednoczonych US GAAP oraz stosowanych przez coraz więcej krajów MSSF, stwarza problem porównywalności sprawozdań finansowych. W dobie globalizacji inwestorzy działający na międzynarodowych rynkach nie mogą bezpośrednio porównywać danych finansowych jednostek stosujących różne regulacje. Naprzeciw problemom współczesnej rachunkowości wyszły Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości wraz z Amerykańską Radą Standardów Rachunkowości Finansowej. Celem ich pracy jest unifikacja zasad rachunkowości, a więc próba znalezienia jednego, uniwersalnego podejścia do poszczególnych zagadnień rachunkowych, które mogłyby funkcjonować jako podejście wzorcowe, przyczyniając się do zwiększenia wiarygodności i rzetelności wyceny. Instytucje dążą także do harmonizacji rachunkowości w celu zwiększenia porównywalności sprawozdań finansowych. Procesy te realizowane są poprzez tworzenie standardów, odzwierciedlających wypracowany wspólnie punkt widzenia. Wspólne działania RMSR i FASB przebiegają jednak powoli, a zakres rozbieżności między MSSF a US GAAP wciąż jest znaczny.

Głównym obszarem różnic w zakresie wyceny bilansowej są aktywa niefinansowe. W przeciwieństwie do US GAAP, stosujących do wyceny tychże pozycji wartość kosztu historycznego, MSSF zezwalają na wycenę określonych aktywów w wartości godziwej (zob. [Schmid, DeSmith, Klein 2014, s. 58]).

Rzeczowe aktywa trwale zgodnie z MSSF mogą być wyceniane według modelu kosztu historycznego lub przeszacowania do wartości godziwej. US GAAP umożliwiają wycenę tejże pozycji aktywów wyłącznie za pomocą pierwszego z modeli. Pod pojęciem kosztu historycznego oba systemy regulacji rozumieją stosowanie do wyceny ceny nabycia lub kosztu wytworzenia z uwzględnieniem: utraty wartości rzeczowych aktywów trwałych, szacunkowych kosztów demontażu i usunięcia składników majątku oraz kosztów przeprowadzenia renowacji miejsca, w którym znajdował się dany składnik (zob. [Gębka 2011, s. 112-114]). W kwestii odpisów amortyzacyjnych występują niewielkie rozbieżności. Według MSSF wartość rezydualna rzeczowych aktywów trwałych oraz ich okres ekonomicznej użyteczności powinny podlegać corocznej weryfikacji. US GAAP natomiast nie określają takich wymogów. W przeciwieństwie do MSSF, system amerykański nie uważa także za konieczne odrębnego ujmowania i amortyzowania istotnych części składowych rzeczowych aktywów (zob. [Adamkiewicz i in. 2012, s. 48-50]). Regulacje odmiennie podchodzą do zagadnienia utraty wartości aktywów trwałych. Rozbieżności pojawiają się już na etapie weryfikacji istnienia przesłanek co do utraty wartości. Wahania rynkowych stóp procentowych mogących wpłynąć, zgodnie z MSSF, na wartość majątku trwałego nie są uznawane za przesłankę utraty wartości na gruncie US GAAP. Sposób ustalenia utraty wartości w systemie amerykańskim znacznie odbiega od testu przeprowadzanego zgodnie z MSSF. Zamiast weryfikacji, czy

wartość księgową danego składnika majątku nie przekracza jego wartości odzyskiwalnej, oraz określenia ewentualnej utraty wartości będącej różnicą pomiędzy tymi wielkościami, dokonuje się dwustopniowej analizy. W pierwszej kolejności porównuje się wartość księgową z sumą niezdyktowanych przyszłych przepływów pieniężnych generowanych przez dane aktywo. Utrata wartości występuje jedynie wówczas, gdy pierwsza z wielkości jest wyższa, a jej wartość stanowi różnicę pomiędzy wartością księgową a wartością godziwą składnika (zob. [Schmid, DeSmith, Klein 2014, s. 54-58]).

Standardy amerykańskie nie wyróżniają nieruchomości inwestycyjnych spośród aktywów trwałych. Do wyceny stosowany jest koszt historyczny, uwzględniający odpisy amortyzacyjne i umorzeniowe. Podejście to istotnie odbiega od prezentowanego w MSSF. Rada Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej opracowała odrębny standard w całości poświęcony temu zagadnieniu, zgodnie z którym nieruchomości inwestycyjne można wyceniać w oparciu o model kosztu historycznego lub wartości godziwej (zob. [Ambroziak 2010, s. 183-184, 217]).

W zakresie wartości niematerialnych MSSF prezentują dwie możliwości wyceny bilansowej tych składników: wycenę w koszcie historycznym lub wycenę w wartości przeszacowanej. Natomiast US GAAP pozwalają na stosowanie jedynie modelu opartego na koszcie historycznym. Oba systemy wyróżniają wartości niematerialne o określonym i nieokreślonym okresie ekonomicznej użyteczności. Regulacje różnią się jednak podejściem do drugiego z wymienionych rodzajów wartości niematerialnych. Zgodnie z MSSF testy na utratę wartości tychże składników powinny być przeprowadzane obligatoryjnie na koniec każdego okresu obrachunkowego. US GAAP zobowiązują jednostkę gospodarczą do wcześniejszej oceny zasadności przeprowadzenia testu na utratę wartości. W przypadku oszacowania istnienia prawdopodobieństwa, iż wartość godziwa wartości niematerialnej może być niższa od jej wartości księgowej, dokonuje się testu na utratę wartości. Sposób mierzenia utraty wartości w obu systemach także jest różny. US GAAP porównują wartość księgową danej wartości niematerialnej z jej wartością godziwą. MSSF natomiast postępują zgodnie z modelem testu na utratę wartości stosowanym w przypadku rzeczowych aktywów trwałych (zob. [Schmid, DeSmith, Klein 2014, s. 59-62]).

Rozbieżności występują również w obszarze wartości niematerialnych wytworzonych we własnym zakresie. MSSF dopuszczają w określonych przypadkach aktywowanie kosztów prac rozwojowych, w przeciwieństwie do US GAAP ujmujących je wraz z kosztami prac badawczych w rachunku wyników (zob. [Surowiec, Kołodziej-Hajdo 2011, s. 6-9]).

Podejście US GAAP do aktywów biologicznych jest tożsame z regulacjami dotyczącymi rzeczowych aktywów trwałych. Zasady wyceny zawarte w MSSF nakazują wycenę tych składników w wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży (zob. [Schmid, DeSmith, Klein 2014, s. 71]).

Zarówno MSSF, jak i US GAAP wyceniają zapasy w niższej z dwóch wartości: koszcie historycznym (cena nabycia lub koszt wytworzenia) lub możliwej do

uzyskania cenę sprzedaży netto (w przypadku MSSF)/wartości rynkowej (według US GAAP). Przez możliwą do uzyskania cenę sprzedaży netto rozumie się różnicę między szacowaną ceną sprzedaży pomniejszoną o szacunkowe koszty niezbędne do doprowadzenia sprzedaży do skutku. Wartość rynkowa oznacza koszt odtworzenia poprzez nabycie lub produkcję. Zgodnie z regulacjami amerykańskimi powinna ona znajdować się w przedziale pomiędzy możliwą do realizacji wartością netto oraz możliwą do realizacji wartością netto pomniejszoną o oszacowaną, normalną w danych warunkach marżę zysku (zob. [Bachman i in. 2013, s. 47-50]).

W syntetycznym ujęciu przedstawione zasady wyceny bilansowej aktywów według ustawy o rachunkowości oraz regulacji międzynarodowych w rachunkowości finansowej ilustruje tabela 1.

Tabela 1. Wycena bilansowa aktywów według UoR, MSSF i US GAAP

Składnik bilansowy	Wycena według UoR	Wycena według MSSF	Wycena według US GAAP
Rzeczowe aktywa trwale oraz wartości niematerialne i prawne	Cena nabycia lub koszt wytworzenia, lub wartość przeszacowania (po aktualizacji wyceny) pomniejszone o odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe oraz odpisy z tytułu trwałej utraty wartości	Możliwość wyboru sposobu wyceny: 1. Model wg kosztu historycznego (cena nabycia lub koszt wytworzenia) 2. Model oparty na wartości przeszacowanej	Model wyceny według kosztu historycznego (cena nabycia lub koszt wytworzenia)
Nieruchomości inwestycyjne	Zasady przyjęte dla środków trwałych lub cena rynkowa bądź inaczej określona wartość godziwa	Możliwość wyboru sposobu wyceny: 1. Model wartości godziwej 2. Model ceny nabycia lub kosztu wytworzenia	Nie wyróżnia się tu nieruchomości inwestycyjnych spośród aktywów trwałych
Aktywa finansowe	Cena nabycia/wartość rynkowa	Model wartości godziwej	Model wyceny według kosztu historycznego
Aktywa biologiczne		Model wartości godziwej lub cena nabycia lub koszt wytworzenia pomniejszone o dotychczasowe umorzenie i zakumulowane odpisy z tytułu utraty wartości	Model wyceny według kosztu historycznego (cena nabycia lub koszt wytworzenia)
Zapasy	Cena nabycia lub koszt wytworzenia	Cena nabycia lub koszt wytworzenia lub wartość netto możliwa do uzyskania, zależnie od tego, która z tych kwot jest niższa	Koszt historyczny lub wartość rynkowa zależnie od tego, która z nich jest niższa

Źródło: opracowanie własne.

Jeśli chodzi o wycenę poszczególnych pozycji pasywów, to MSSF i US GAAP rekomendują jednakowe parametry. Nie oznacza to jednak, iż regulacje te są zbieżne w zakresie pomiaru. Elementami różniącymi są najczęściej zakres i moment ujęcia oraz metodologia obliczeń. Obszarem, w którym występuje najwięcej rozbieżności, są rezerwy. Wyceniane są według najbardziej wiarygodnego szacunku, lecz wartość prezentacji może być różna w zależności od stosowanych przepisów. Regulacje odmiennie podchodzą do kwestii prawdopodobieństwa wystąpienia określonego zdarzenia, będącego podstawą tworzonej rezerwy. MSSF określają, iż rezerwę tworzy się wówczas, gdy prawdopodobieństwo jest większe niż 50%. W US GAAP natomiast wartość ta wynosi minimum 75%. W przypadku gdy prawdopodobieństwo dla wszystkich wartości z przedziału jest jednakowe, wówczas rezerwę zgodnie z MSSF stanowi wartość średnia. Na gruncie US GAAP rezerwa tworzona jest w najniższej z występujących w przedziale wartości [Condon, Murray 2014, s. 55-57].

4. Kierunki zmian w zakresie pomiaru w regulacjach międzynarodowych

Wspólne działania Rady Międzynarodowych Standardów Rachunkowości i Amerykańskiej Rady Standardów Rachunkowości Finansowej na rzecz konwergencji systemów rachunkowości prowadzą do stopniowego zacierania różnic pomiędzy regulacjami. Ze względu na zróżnicowane uregulowania prawne, gospodarcze, a także kulturowe proces ten jest długotrwały i skomplikowany.

Kamieniami milowymi na drodze harmonizacji regulacji międzynarodowych okazały się wypracowane wspólnie standardy dotyczące wartości godziwej (MSSF 13), konsolidacji sprawozdań finansowych (MSSF 10) oraz instrumentów finansowych (MSSF 9). Niezwykle istotny jest zwłaszcza ostatni z nich. MSSF 9 zaciera różnice w wycenie i prezentacji aktywów oraz zobowiązań finansowych pomiędzy systemami MSSF a US GAAP, zwiększając tym samym porównywalność sprawozdań finansowych. Podejście do instrumentów finansowych zawarte we wcześniejszych regulacjach było istotnie różne.

W maju 2014 roku RMSR wydała nowy MSSF 15 *Przychody z umów z nabywcami*, którego celem jest wypracowanie wspólnego stanowiska w zakresie przychodów (szerzej [Krzyżanowska 2015]). Nowy standard zmienia sposób postrzegania przychodów z „procesu zarabiania” na podejście oparte na przeniesieniu kontroli „aktywa – zobowiązania” (zob. [Schmid, DeSmith, Klein 2014, s. 25]). MSSF 15 wprowadza nowe sformułowania, kluczowe w procesie ujmowania przychodów: zobowiązania do wykonywania określonych świadczeń, przeniesienie kontroli. Zobowiązanie do wykonania określonych świadczeń jest obietnicą przeniesienia towaru lub usługi, które można wyróżnić. Na poziomie tegoż zobowiązania ustalana jest wartość przychodu oraz moment jego powstania. Ujęcie przychodu następuje wówczas, gdy kontrola nad daną usługą lub towarem zostanie przeniesiona na klienta.

Nowy standard szczegółowo podchodzi do kwestii pomiaru przychodu. Wartość podlegająca ujęciu w księgach to kwota, którą jednostka spodziewa się uzyskać. Uwzględnia więc wszelkie opusty, rabaty, zwroty, kary oraz inne przewidywane zmniejszenia wartości transakcji. Jednostka może ująć przychód tylko wówczas, gdy istnieje prawdopodobieństwo, iż otrzyma wynagrodzenie z tytułu realizacji zobowiązania do wykonania określonych świadczeń [Krzyżanowska 2015, s. 2-8]. MSSF 15 zmienia także sposób ujęcia kosztów pozyskania kontraktów (tj. prowizje od sprzedaży). Standard nakazuje je aktywować, a następnie amortyzować zgodnie z momentem ujmowania przychodów. Podejście to wpływa głównie na długookresowe umowy z klientami (zob. [Allecco 2014, s. 2-4]). Od strony US GAAP wdrożenie wypracowanego wspólnie stanowiska w kwestii przychodów będzie oznaczało odejście od licznych w tym systemie regulacji branżowych i stosowanie jednego modelu dla wszystkich transakcji.

5. Zakończenie

Pomiar odgrywa kluczową rolę w generowaniu informacji dla inwestorów. Za jego pomocą odzwierciedlane są zjawiska gospodarcze w księgach rachunkowych, zmiany wartości danych składników w trakcie okresu obrachunkowego oraz stan majątku i źródeł jego finansowania na dzień bilansowy. To od jakości i dokładności pomiaru zależy, czy dane informacje będą użyteczne dla inwestorów. Istotne znaczenie mają także regulacje rachunkowości determinujące sposoby dokonywania pomiaru poprzez zawarte w nich zasady wyceny.

Różnice w podejściu do wyceny, prezentowane w dwóch najbardziej popularnych systemach regulacji MSSF i US GAAP, powodują problemy z porównywalnością sprawozdań finansowych. Działania prowadzone na rzecz harmonizacji stopniowo ujednolicają owe przepisy.

Literatura

- Adamkiewicz Z., Samolik M., Zawadzki P., Tendera P., 2012, *Idealnie podany praktyczny przewodnik po MSSF*, Infor Biznes, www.iasplus.com/en/publications/poland/.../2011pocketpolish.pdf (3.03.2015).
- Allecco A., *RMSR (ang. IASB) i RSRF (ang. FASB) publikują nowy standard na temat przychodów – zmiana sposobu myślenia?*, Aktualności MSSF, PWC, 2014, <http://www.pwc.pl/pl/aktualnosci-mssf/assets/aktualnosci_mssf_06_2014.pdf> (5.03.2015).
- Ambroziak M., 2010, *Analiza sprawozdań finansowych*, t. I: *Zrozumieć sprawozdanie polskie, MSSF, US GAAP*, C.H. Beck, Warszawa.
- Bachman H., Fabian S., Graziano J., Illiano G., *Comparison between U.S. GAAP and International Financial Reporting Standards*, Grant Thornton, 2013, <<file:///C:/Users/Klaudia/Downloads/US%20GAAP%20IFRS%20comparison%20May%202013.pdf>> (4.03.2015).

- Condon F., Murray S., *Comparison between US GAAP and International Financial Reporting Standards*, Grant Thornton, 2014, <http://www.grantthornton.ie/db/Attachments/GTUS-Comparison-Document-April-2014.pdf> (27.03.2014).
- Gębka K., 2011, *Wycena rzeczowych aktywów trwałych według krajowych i międzynarodowych standardów rachunkowości*, [w:] *Problemy zarządzania*, vol. 9, nr 4 (34), t. 2, Wydział Zarządzania UW, Warszawa, http://pz.wz.uw.edu.pl/sites/default/files/artykuly/pz_4_2011-2_gebka.pdf (28.02.2015).
- Hońko S., 2008, *Koncepcja ostrożnej wyceny w rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- Hońko S., 2013, *Wycena w rachunkowości*, ZAPOL, Szczecin.
- Kędzior M., 2013, *Zasadność stosowania w rachunkowości wyceny opartej na wartości godziwej*, [w:] *Współczesne uwarunkowania kwantyfikacji w rachunkowości*, red. B. Micherda, Difin, Warszawa.
- Krzyżanowska N., 2014, *Nowy MSSF 15 Przychody z umów z nabywcami*, [w:] *Rachunkowość*, red. S. Sojak, SKwP, Warszawa.
- Krzyżanowska N., 2015, *Nowy MSSF 15 Przychody z umów z nabywcami*, „Rachunkowość”, nr 1.
- Matuszak Ł., 2012, *Wycena a wiarygodność i porównywalność sprawozdania finansowego*, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Poznań, <http://www.wbc.poznan.pl/Content/221563/Matuszak%20%C5%81ukasz.pdf> (7.02.2015).
- Nowak E., 2014, *Rola norm rachunkowości w kreowaniu prawdziwego i rzetelnego obrazu jednostki gospodarczej*, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, t. 77 (133), red. A. Szychta, SKwP, Warszawa.
- Schmid D., DeSmith S., Klein G., *IFRS and US GAAP: similarities and differences*, PWC, 2014, <http://www.pwc.com/en_US/us/issues/ifrs-reporting/publications/assets/ifrs-and-us-gaap-similarities-and-differences-2014.pdf> (2.03.2015).
- Surowiec A., Kołodziej-Hajdo M., 2011, *Rzeczowe aktywa trwałe oraz wartości niematerialne według regulacji MSSF i US GAAP*, [w:] *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 32, Finanse, Rynki finansowe, Ubezpieczenia, US*, Szczecin, <http://www.wneiz.pl/nauka_wneiz/frfu/32-2011/FRFU-32-647.pdf> (3.03.2015).
- Świdarska G., 2012, *Sprawozdanie finansowe według polskich i międzynarodowych standardów rachunkowości*, red. G. Świdarska, W. Więclaw, Difin, Warszawa.
- Wacławik B., 2013, *Wycena w wartości godziwej w rachunkowości*, [w:] *Metody i techniki diagnozowania w doskonaleniu organizacji*, red. S. Wawak, Mfiles, Kraków, <<http://books.google.pl/books?id=Mb6KAgAAQBAJ&printsec=frontcover&hl=pl#v=onepage&q&f=false>> (21.02.2015).
- Walińska E., 2010, *Rachunkowość finansowa. Ujęcie sprawozdawcze i ewidencyjne*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa.
- Walińska E., 2014, *Rachunkowość jako nauka – jej współdziałanie z dyscypliną finanse*, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, nr ŻŻ, *Finanse, Rynki finansowe, Ubezpieczenia*, nr ŚŚ, US, Szczecin, <http://www.fmc.home.pl/upload/news/pdf_news_1395610802.pdf> (21.02.2015).