

Jak ująć księgowo wniesienie aportu do spółki zależnej?

Upewnij się, jak poprawnie ująć w księgach wniesienie przez spółkę do spółki zależnej kapitałowo aportu w postaci zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

Pytanie:

Spółka A planuje wnieść do spółki B zależnej kapitałowo w 100% od spółki A (spółki prowadzą księgi rachunkowe zgodnie ze MSSF) aportem zorganizowaną część przedsiębiorstwa. W jej skład wchodzi: prawo wieczystego użytkowania gruntów Zakładowego Ośrodka Wypoczynkowego wraz z prawem

budynków i budowli, zakupione ze środków ZFSS, zaksięgowane po stronie MA pozycji środków trwałych i po stronie WN zysków/strat zatrzymanych oraz prawo dzierżawy hal produkcyjnych, maszyn i urządzeń produkcyjnych. Jak ująć aport w księgach rachunkowych?

Odpowiedź:

MSSF 3 określa połączenie jednos-

tek jako transakcję lub inne zdarzenie, w którym jednostka przejmująca obejmuje kontrolę nad jednym lub większą liczbą przedsięwzięć. Jednostka przejmująca wycenia możliwe do zidentyfikowania nabyte aktywa i przejęte zobowiązania według ich wartości godziwych na dzień przejęcia, a samo przejęcie rozliczane jest metodą przejęcia.

Połączenie dotyczące jednostek lub przedsięwzięć znajdujących się pod wspólną kontrolą to połączenie, w ra-

mach którego wszystkie łączące się jednostki lub przedsięwzięcia znajdują się ostatecznie pod kontrolą tej samej strony lub stron zarówno przed połączeniem, jak i po połączeniu jednostek, a kontrola ta nie jest tymczasowa. W takiej sytuacji nie ma możliwości stosowania MSSF 3.

Z punktu widzenia MSSF 3 połączenie nastąpiło w chwili podporządkowania spółki B przez spółkę A. Wniesienie do spółki zależnej zorganizowanej części przedsiębiorstwa jest jedynie formą wzmocnienia zaangażowania kapitałowego w spółce już zależnej i nie powinno być uznawane za połączenie ze spółką B. Opisane operacje spółka powinna zaewidencjonować wyłącznie w wartościach księgowych. Według § 38 MSSF 3 (2008) wnoszone do kontrolowanej spółki aktywa i zobowiązania, które dalej znajdują się pod kontrolą, powinny być wycenione na moment ich początkowego ujęcia (aktywa i zobowiązania w spółce B, uzyskane za to udziały w spółce A) w dotychczasowych wartościach księgowych. Nie ma podstaw do ich przewartościowania ani ujęcia różnicy między transferowaną (przekazywaną) zapłatą a wartością wnoszonych aktywów i zobowiązań jako wartości firmy lub zysku na okazjnym nabyciu, gdyż kwoty te muszą być sobie równe.

Wątpliwość jednostki ogranicza się do ujęcia aportu ZOW zakupionego ze środków ZFŚS. Należy więc przeanalizować kolejne etapy ujmowania operacji z nim związanych.

Sposób ujęcia księgowego operacji

1) Moment ujęcia odpisu na ZFŚS

ZFŚS		Zespół 4	
	1a	1a	
490			RMK
	1b	1b	

2) Przekazanie środków pieniężnych w wysokości rocznego odpisu na ZFŚS

Rachunek bieżący	Rachunek ZFŚS
	2 2

Ujęcie w księgach rachunkowych odpisu na ZFŚS oraz przekazania środków pieniężnych z tego tytułu wpływa na zachowanie równowagi między pozycjami związanymi z ZFŚS. Kolejnym etapem jest ujęcie w księgach jednostki nabycia ZOW ze środków zgromadzonych na rachunku ZFŚS. Ujmowane są następujące operacje księgowe:

3) Nabycie ZOW ze środków ZFŚS

Środki trwałe ZFŚS		RMP ZFŚS	
3a			3a
	ZFŚS		Inne zobowiązania
3b			3b

4) Uregulowanie zobowiązania powstałego z tytułu dokonanej operacji zakupu ze środków zgromadzonych na rachunku ZFŚS

Rachunek ZFŚS	Inne zobowiązania
	4 4

Powyższe operacje nie zmieniają równowagi pomiędzy aktywami i pasywami, które bezpośrednio dotyczą ZFŚS. W pozycji aktywów wykazane są środki trwałe związane z funduszem, natomiast w pozycji pasywów są to rozliczenia międzyokresowe przychodów, wykazywane w pozycji ZFŚS. Amortyzacja środka trwałego sfinansowanego ze środków socjalnych powinna być równoważona przez równoważne odpisy przychodów z konta „Rozliczenie międzyokresowe przychodów”.

Ujęty w księgach rachunkowych ZOW nie spełnia definicji środka trwałego z uwagi na fakt, iż jednostka *de facto* nie kontroluje składnika majątkowego. Zgodnie z zasadami przyjętymi w MSSF 1 obie pozycje ulegają kompensacie i nie są wykazywane w sprawozdaniu finansowym jednostki. Jest to nurt wiodący – można też spotkać się z podejściem alternatywnym, zgodnym z podejściem przyjętym w PSR. Zasadne jest również rozpatrzenie ujęcia w aktywach spółki ZOW w aspekcie transakcji leasingowej, zgodnie z MSR 17, o ile istnieją przesłanki do uznania, że użytkowanie i zarządzanie ośrodkiem czynione jest na mocy porozumienia między spółką a pracownikami, które

mogłoby pełnić definicję umowy leasingu finansowego.

Spółka założyła wniesienie ZOW w ramach aportu zorganizowanej części przedsiębiorstwa. W bieżącym stanie prawnym spółka B w momencie przyjęcia aportu nie może zakładać, że będzie on generował w przyszłości przychody oraz koszty ekonomiczne inne niż już ujęte w momencie dokonywania podstawowego odpisu na rzecz funduszu. Wartość ZOW w momencie wniesienia aportu powinna być skompensowana przypisaną do niego wartością kwoty rozliczenia międzyokresowego przychodów (ewentualnie kontem ZFŚS). Wnoszony aport przyjmuje więc dla celów księgowych wartość równą zero.

Wniesienie aportem przez spółkę A powyższego składnika majątku powoduje dokonanie następującej operacji:

MA środki trwałe ZFŚS,
WN rozliczenia międzyokresowe przychodów – wyksięgowanie ZOW będącego składową aportu;

Natomiast w przypadku spółki B operacja wyglądałaby następująco:

WN środki trwałe ZFŚS,
MA rozliczenia międzyokresowe przychodów – ujęcie wniesienia aportu przez Spółkę A;

W ostatecznym rozrachunku następuje przeniesienie tylko tych składników, które nie są wykazywane w sprawozdaniu finansowym sporządzanym zgodnie z postanowieniami MSSF. Taka czynność prawna z księgowego punktu widzenia nie powoduje jakichkolwiek zmian w sporządzanym sprawozdaniu finansowym, poza skutkami prawnymi w zakresie własności.

Piotr Kęska

starszy konsultant w Departamencie Audytu,
ECA Sereżyński i Partnerzy Sp. z o.o.
(dawniej: Europejskie Centrum Audytu Sp. z o.o.)

§ PODSTAWA PRAWNA

- § 4, 18, B1, 2C MSSF 3,
- § 38 MSSF 3 (2008),
- MSR 16, MSR 17, MSSF 1.