

Zygmunt Gilarski

**ZASTOSOWANIE MSSF 1 PO RAZ PIERWSZY
– JEGO ZNACZENIE I SKUTKI
DLA BUDOWY SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH**

1. Wstęp

Celem poniższego opracowania jest próba przedstawienia istotnych aspektów tworzenia i prezentacji sprawozdań finansowych opartych na „Międzynarodowych standardach rachunkowości” wraz z koniecznością ich stosowania na podstawie MSSF 1.

Rozwój międzynarodowych rynków finansowych oraz brak jednolitych zasad rachunkowości wykorzystywanych w sprawozdawczości finansowej przyczynił się do powstania w 1973 r. Komitetu Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASC), przekształconego w 2001 r. w Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości – RMSR (IASB). Jest to prywatna, niezależna organizacja, której działania obejmują m.in. opracowanie i ujednocnianie globalnych standardów rachunkowości, przestrzeganie stosowania tych standardów, oraz doprowadzenie do zgodności krajowych standardów z „Międzynarodowymi standardami sprawozdawczości finansowej” (MSSF).

Zarówno te działania, jak i formalne powiązania z innymi organizacjami odpowiedzialnymi za stanowienie krajowych przepisów rachunkowości mają na celu zwiększenie porównywalności sprawozdań finansowych sporządzanych według różnych przepisów rachunkowych. Znaczącym wydarzeniem było spotkanie IASB z amerykańską Radą Standardów Rachunkowości Finansowej (RSRF) w październiku 2002 r. Podano wówczas szczegóły porozumienia, które stało się podstawą sformalizowania dążeń w harmonizacji amerykańskich oraz międzynarodowych standardów rachunkowości. Z oświadczeniem tym było związane wielokrotne zaangażowanie się obu organizacji w realizację wspólnych projektów oraz koordynacja dalszych prac.

W dniach 22-23 kwietnia 2004 r. RMSR i amerykańska RSRF spotkały się, aby omówić nowe założenia koncepcyjne, związłe i pomocne jednostkom przygotowują-

cym sprawozdania finansowe, nie ujęte w dotychczasowych standardach. Osiągnięcie tego celu umożliwiłoby włączenie założeń koncepcyjnych RSRF w standardy US GAAP, natomiast założeń koncepcyjnych RMSR w standardy MSSF.

Prace IASB zostały docenione przez Komisję Europejską, której jednym z głównych celów jest zapewnienie swobodnego przepływu kapitału opartego na jednolitych i przejrzystych zasadach kwantyfikowania kapitału w postaci sprawozdań finansowych. Do realizacji tego zadania niezbędne było przyjęcie przez wszystkie państwa członkowskie jednakowych standardów rachunkowości i sprawozdawczości finansowej. W pierwszej kolejności dotyczy to spółek, które korzystają ze środków pieniężnych inwestorów na rynkach regulowanych. W konsekwencji więc Komisja Europejska zobowiązała wszystkie grupy kapitałowe notowane na giełdzie do stosowania MSSF od 2005 r.

Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, wychodząc naprzeciw oczekiwaniom Komisji Europejskiej, przyspieszyła swoje prace i wydała kilka nowych standardów MSSF oraz zaktualizowała treść standardów obowiązujących. Zarówno nowe MSSF, jak i te zaktualizowane, tworzą zestaw standardów, które mają obowiązywać spółki publiczne od 2005 r.

Zasadnicze znaczenie dla jednostek gospodarczych sporządzających sprawozdania finansowe i ich raportowanie według międzynarodowych standardów rachunkowości będzie miał standard MSSF 1, który narzuca ściśle wymogi przy jego sporządzaniu po raz pierwszy.

2. Podstawy prawne w zakresie stosowania MSSF

W marcu 2000 r. Rada Europejska zwróciła uwagę na potrzebę zakończenia tworzenia rynku wewnętrznego usług finansowych i ponagliła do podjęcia działań w celu poprawy porównywalności sprawozdań finansowych sporządzanych przez spółki giełdowe. W czerwcu tegoż samego roku Komisja opublikowała „Unijną strategię sprawozdawczości finansowej: Dalsze działania”, w której zaproponowano, aby wszystkie spółki notowane na giełdzie sporządzały sprawozdania finansowe według jednolitych standardów rachunkowości, mianowicie „Międzynarodowych standardów sprawozdawczości finansowej” (MSSF), najpóźniej do 2005 r.

W lipcu 2002 r. Parlament Europejski i Rada Unii Europejskiej wydały stosowne rozporządzenie.

Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady Unii Europejskiej z dnia 19 lipca 2002 r. nr 1606/2002/WE (OJ L243, 11.09.2002) w sprawie stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości (zwane dalej rozporządzeniem 1606/2002) jest adresowane do państw członkowskich Unii Europejskiej oraz pozostałych państw Europejskiego Obszaru Gospodarczego (tj. Islandii, Liechtensteinu i Norwegii).

Zgodnie z rozporządzeniem 1606/2002 standardy rachunkowości będą ogłaszane w całości w każdym z oficjalnych języków urzędowych Wspólnoty Europej-

skiej w formie rozporządzenia Komisji w „Dzienniku Urzędowym Wspólnoty Europejskiej”. Do obowiązujących standardów rachunkowości należą „Międzynarodowe standardy sprawozdawczości finansowej” (MSR/MSSF) oraz związane z nimi interpretacje (SIC/IFRIC).

W celu realizacji postanowień rozporządzenia 1606/2002 w przedstawionym zakresie Komisja Europejska do chwili obecnej wydała:

- Rozporządzenie z dnia 29 września 2003 r. nr 1725/2003/WE (OJ L261, 13.10.2003) przyjmujące wszystkie MSSF i dotyczące ich interpretacje, z wyjątkiem MSR 32 i 39 dotyczących instrumentów finansowych;
- Rozporządzenie z dnia 6 kwietnia 2004 r. nr 707/2004 (OJ L111, 17.04.2004), zmieniające rozporządzenie 1725/2003/WE i przyjmujące „Międzynarodowy standard sprawozdawczości finansowej 1 – Zastosowanie MSSF po raz pierwszy”.

Fakt akcesji Polski do Unii Europejskiej stawia również polskie spółki wobec konieczności dostosowania się do standardów międzynarodowych. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o zmianie Ustawy o rachunkowości oraz o zmianie Ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie (DzU nr 213) uwzględnia decyzje polskiego rządu w tym względzie.

3. Sposób zastosowania MSSF 1

19 czerwca 2003 r. Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości – RMSR (IASB) opublikowała swój pierwszy nowy standard „Międzynarodowy standard sprawozdawczości finansowej 1 – Zastosowanie MSSF po raz pierwszy” – MSSF 1 (IFRS 1).

„Międzynarodowy standard sprawozdawczości finansowej” nr 1 zastąpił SIC-8, który stanowił tylko interpretację w zakresie zastosowania MSR po raz pierwszy jako podstawy rachunkowości. Nowy standard MSSF1 opisuje zasady pierwszego stosowania MSSF oraz dostarcza wskazówek dotyczących zastosowania sukcesywnie pojawiających się wersji tego standardu. Jednakże podstawową regułą w MSSF 1 jest retrospektywna, wyczerpująca prezentacja danych finansowych, co oznacza, że dane finansowe z wszystkich okresów (bieżącego i poprzedniego) ujętych w sprawozdaniu finansowym powinny być przygotowane zgodnie z wymogami MSR i MSSF według stanu na dzień bilansowy.

Oznacza to przekształcenie danych porównawczych, wcześniej przygotowanych i opublikowanych zgodnie z polskimi zasadami rachunkowości, na dane zgodne z MSSF. Do tej podstawowej, nadrzędnej reguły sformułowano grupę wyjątków z dwiema podgrupami. Pierwsza podgrupa to wyjątki fakultatywne, tzn. takie, z których jednostka może skorzystać, ale nie musi. Druga to wyjątki obligatoryjne, tj. takie obszary, w których stosowanie retrospektywne jest zabronione.

MSSF 1 dotyczy tych jednostek, które rozpoczęły wdrażanie MSSF w dniu 1 stycznia 2004 r. lub później. MSSF1 ma zastosowanie także w każdej śródrocznej sprawozdawczości finansowej, gdy jednostka korzystała z MSR 34 w takim

czasie, który obejmował pierwsze stosowanie MSSF w sprawozdaniu finansowym. MSSF 1 miał zastosowanie w jednostce po raz pierwszy poprzez formalne, bezwarunkowe oświadczenie zgodności z MSSF. Tak więc, MSSF 1 wymaga od jednostki podporządkowania się każdemu obowiązującemu MSSF w raportowanej dacie pierwszego sprawozdania finansowego sporządzonego pod MSSF. W szczególności zaś w bilansie otwarcia jednostka powinna:

- ująć wszystkie aktywa i pasywa, które powinny być ujęte przez wymagania MSSF,
- nie ujmować pozycji jako aktywa i pasywa, jeżeli MSSF nie zezwala ich ujmować,
- przeklasyfikować pozycje, które są uznane w krajowej rachunkowości, jako jeden z typów aktywów, pasywów czy składnik kapitałów własnych, gdy są odmienne od w klasyfikacji zastosowanych w MSSF,
- zastosować MSSF w wycenie wszystkich uznanych aktywów i pasywów.

MSSF 1 nadaje ograniczone zwolnienia z tych wymagań w wyspecyfikowanych obszarach, gdy koszt podporządkowania się do wymogów MSSF mógłby przewyższyć korzyści dla użytkowników sprawozdania finansowego. Zwolnienia istnieją w następujących obszarach:

- połączeń jednostek gospodarczych,
- wartości godziwej albo wartości zaktualizowanej,
- świadczeń pracowniczych,
- skumulowanych różnic kursowych z przeliczeń,
- złożonych (hybrydowych) instrumentów finansowych,
- aktywów i pasywów w jednostkach zależnych, stowarzyszonych i we wspólnych przedsięwzięciach,
- określania wcześniej uznanych instrumentów finansowych,
- płatności rozliczanych w instrumentach kapitałowych,
- umów ubezpieczeniowych.

MSSF 1 wymaga wyjaśnienia, w jaki sposób przejście z wcześniej stosowanych zasad rachunkowości na MSSF wpłynęło na raportowane pozycje finansowe, finansowe świadczenia i przepływy gotówki.

Większość spółek będzie musiała poczynić znaczące zmiany w polityce rachunkowej, aby spełnić wymogi MSSF. Spółki będą musiały także zbierać i publikować dodatkowe informacje finansowe i niefinansowe.

Zakres standardu MSSF 1 jest bardzo szeroki, należy więc z niego korzystać przy rozstrzyganiu zagadnień z różnych obszarów księgowych. Ponieważ Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości wydała zestaw standardów opartych na ogólnych zasadach, w niektórych zaś przypadkach nie ustaliła szczegółowych przepisów dotyczących ich stosowania, spółki mogą mieć kłopot z ich właściwym stosowaniem.

W związku z tym jednorodna interpretacja jest ważna, gdyż subiektywne oceny mogą prowadzić do różnorodnych wniosków dotyczących takich samych faktów.

W zastosowaniu odpowiedniej interpretacji pomocna może być informacja pochodząca z organu interpretacyjnego RMSR. Jest nim Komitet ds. Interpretacji Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (IFRIC). IFRIC nie tylko interpretuje standardy, ale także może, jeżeli stwierdzi, że spółki różnie je stosują, wydać interpretację lub też poradzić RMSR, aby zmieniła odpowiedni standard.

Istnieje też wiele innych podmiotów zajmujących się interpretacjami – organy regulacyjne czy sądy. Na przykład nadrzędnym organem interpretacyjnym jest, na mocy prawa w Unii Europejskiej, Europejski Trybunał Sprawiedliwości w Luksemburgu, w USA – Komisja Papierów Wartościowych i Giełd (SEC), w Niemczech – Niemiecki Komitet Wdrożeniowy. IFRIC musi być postrzegany jako organ interpretacyjny i jedyny pomiot ujednociający interpretacje MSSF.

Oprócz MSSF 1 Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości wydała już kolejne standardy, nad niektórymi zaś trwają jeszcze prace:

- MSSF 2 „Płatności rozliczane w instrumentach kapitałowych” (luty 2004),
- MSSF 3 „Połączenia jednostek gospodarczych (Etap1)” (marzec 2004),
- MSSF 4 „Umowy ubezpieczeniowe (Etap1)” (marzec 2004),
- MSSF 5 „Aktywa inne niż aktywa obrotowe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana” (marzec 2004),
- Zmiany do MSR 39 dotyczące makrozabezpieczeń,
- MSR 36 „Utrata wartości aktywów”,
- MSR 38 „Wartości niematerialne”.

4. Zakres zastosowania MSSF 1

Rozporządzenie 1606/2002 w sprawie zastosowania międzynarodowych standardów rachunkowości zawiera wytyczne do stosowania bezpośredniego, a także pozostawia decyzję państwom członkowskim co do zakresu objęcia pozostałych jednostek obowiązkiem lub możliwością sporządzania sprawozdań finansowych zgodnie z MSSF.

Artykuł 4 rozporządzenia nakłada obowiązek (do bezpośredniej realizacji) sporządzania skonsolidowanych sprawozdań zgodnie z MSSF przez jednostki (emitentów), których papiery wartościowe są dopuszczone do publicznego obrotu na rynkach regulowanych państw członkowskich, począwszy od roku obrotowego rozpoczynającego się w 2005 r.

Rozporządzenie 1606/2002 wprowadziło także:

- a) w zakresie jednostkowych sprawozdań finansowych
- możliwość sporządzania tych sprawozdań zgodnie z MSSF, począwszy od roku 2005, przez:
 - emitentów papierów wartościowych dopuszczonych lub ubiegających się o ich dopuszczenie do publicznego obrotu lub do obrotu na jednym z rynków regulowanych krajów Europejskiego Obszaru Gospodarczego,
 - jednostki wchodzące w skład grupy kapitałowej, w której jednostka dominująca sporządza skonsolidowane sprawozdania finansowe zgodnie z MSSF,

b) w zakresie skonsolidowanych sprawozdań finansowych

- obowiązek sporządzania tych sprawozdań zgodnie z MSSF od 2005 r. przez emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do publicznego obrotu oraz banków,
- możliwość sporządzania tych sprawozdań zgodnie z MSSF od 2005 r. przez:
 - emitentów papierów wartościowych ubiegających się o ich dopuszczenie do publicznego obrotu lub do obrotu na jednym z rynków regulowanych krajów Europejskiego Obszaru Gospodarczego,
 - jednostki wchodzące w skład grupy kapitałowej, w której jednostka dominująca wyższego szczebla sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe zgodnie z MSSF.

W wypadku emitentów, których wyłącznie dłużne papiery wartościowe zostały dopuszczone do publicznego obrotu lub obrotu na jednym z rynków regulowanych krajów Europejskiego Obszaru Gospodarczego, przewiduje się odroczenie obowiązku stosowania MSSF przy sporządzaniu skonsolidowanych sprawozdań finansowych do roku 2007.

Państwa członkowskie mogą rozszerzyć stosowanie MSSF również na inne jednostki. Mogą pozwolić lub zażądać, by również podmioty zależne i stowarzyszone wobec jednostki dominującej, notowanej na giełdzie, sporządzały swoje sprawozdania finansowe zgodnie ze standardami MSSF.

Obowiązek sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych zgodnie z MSSF będzie dotyczyć również spółek polskich, których akcje są notowane na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie.

Spółki, których akcje znajdują się w obrocie na Giełdzie Papierów Wartościowych, mają obowiązek ujawniać w notach objaśniających do ustawowego sprawozdania finansowego opis i uzgodnienia różnic pomiędzy PSR („Polskie standardy rachunkowości”) i MSSF.

Postanowienia MSSF 1, które weszły w życie 1 stycznia 2004 r., określają nowe wymogi w zakresie ujawniania informacji przez jednostki, które po raz pierwszy publikują sprawozdania finansowe według MSSF. Standard ten umożliwi ustalenie wartości bilansowej niektórych składników aktywów, co może powodować, że sytuacja finansowa danej jednostki oraz jej wynik finansowy będą znacząco różne od tych, które zostały ujawnione w sprawozdaniu finansowym. Spółki będą zobowiązane przedstawiać każdego roku skutki różnic pomiędzy PSR i MSSF, aż do czasu zastosowania MSSF jako podstawy rachunkowości.

5. Podsumowanie

Ujednolicenie międzynarodowego rynku kapitałowego niesie ze sobą konieczność dostosowania się do norm, wymogów i standardów Unii Europejskiej. Fakt przystąpienia Polski do Unii także polskie spółki stawia przed tą koniecznością.

Przejrzyste informacje o spółkach są obecnie bardziej potrzebne niż kiedykolwiek. I właśnie po to, by dostarczać wysokiej jakości, wiarygodne i porównywalne w skali międzynarodowej informacje, zostały opracowane „Międzynarodowe standardy sprawozdawczości finansowej”.

W 2005 r. spółki nie powinny lekceważyć procesu wdrażania MSSF, zwłaszcza że proces ten jest skomplikowany i czasochłonny. Nakłada on na spółki obowiązek szkolenia pracowników, gromadzenia danych oraz tworzenia nowych lub modyfikacji dotychczasowych systemów informatycznych. Spółki powinny dobrze przygotować się do rozpoznania ewentualnych problemów oraz powołać zespoły specjalistów, którzy będą w stanie pokierować wdrożeniem standardów MSSF.

Literatura

- [1] Commission Regulation (EC) No 707/2004 of 6 April 2004 Amending Regulation (EC) No 1725/2003 Adopting Certain International Accounting Standards in Accordance with Regulation (EC) No 1606/2002 of the European Parliament and of the Council.
- [2] Dyrektywa 2003/51/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 18 czerwca 2003 r., zmieniająca dyrektywy 78/660/EWG, 83/349/EWG, 86/635/EWG i 91/674/EWG w sprawie rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek, banków i innych instytucji finansowych oraz zakładów ubezpieczeń.
- [3] International Accounting Standards 2002, IASB Publications Department, London 2002.
- [4] Międzynarodowe Standardy Rachunkowości 2001, National Board of Chartered Accounts of Accountants in Poland, 2001.
- [5] Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz o zmianie ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie, DzU nr 213, poz. 2155.

IFRS 1: FIRST-TIME ADAPTATION OF INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS

Summary

The International Accounting Standards Board published its first International Financial Reporting Standards IFRS 1, First-time Adoption of International Financial Reporting Standards, in June 2003. IFRS 1 replaces SIC-8. The key principle of IFRS is full retrospective application of all IFRS in force at the closing balance sheet date for the first IFRS financial statements. IFRS 1 is applied by any company that prepares its first IFRS financial statements for a period beginning on or after 1 January 2004.

Mgr Zygmunt Gilarski jest biegłym rewidentem.