

PRZEJŚCIE NA MSSF – NAJWAŻNIEJSZE ZAGADNIENIA

Krzysztof Pierścionek

Wprowadzenie

Wraz z dynamicznym rozwojem rynków finansowych i nasilającej się tendencji integracji gospodarczej nastąpiło znaczące uwolnienie przepływu kapitału oraz inwestycji bezpośrednich pomiędzy krajami. Jednostki gospodarcze otrzymują nowe możliwości inwestycji, pozyskania kapitału i rozwoju. W związku z powyższym kluczowe dla inwestorów stało się wypracowanie wspólnych, spójnych i zrozumiałych zasad rachunkowości w celu ujednoczenia sprawozdawczości finansowej w skali globalnej. Wspólne standardy rachunkowości stały się narzędziem umożliwiającym porównywalność wyników i sytuacji finansowych prowadzonych biznesów bez względu na branżę oraz miejsce, w którym biznes jest prowadzony, dzięki czemu inwestorzy mogą podejmować bardziej racjonalne decyzje finansowe.

Organem, który postawił sobie za cel opracowanie, zgodnie z interesem publicznym, zestawu wysokiej jakości, zrozumiałych i możliwych do wyegzekwowania globalnych standardów rachunkowości był Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB). W latach 1983 – 2001 publikował i wprowadzał kolejne Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR). W 2001 roku przekształcono IASC w Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB). Rada przejęła odpowiedzialność za MSR, zajmuje się ich uaktualnianiem oraz publikuje nowe standardy zwane Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSSF).

Regulacje MSSF w Unii Europejskiej

Unia Europejska nie zdecydowała się na bezwarunkowe przyjęcie do stosowania wszystkich międzynarodowych standardów, a jedynie te, które przeszły odpowiednią procedurę implementacji obejmującą wydanie, na wniosek Komisji Europejskiej, rekomendacji w sprawie przyjęcia lub odrzucenia standardu przez Europejską Grupę Doradczą ds. Sprawozdawczości Finansowej, podjęcie przez Komitet Regulacyjny ds. Rachunkowości decyzji w sprawie przyjęcia lub odrzucenia standardu oraz wydanie przez Komisję Europejską rozporządzenia zawierającego tekst przyjętego standardu. Dopiero tak ogłoszony standard jest obowiązujący w krajach UE. Jeżeli wydany przez IASB, a nie przyjęty przez UE standard, nie jest sprzeczny ze standardami przyjętymi dotychczas, to jednostki również mogą się do niego stosować, informując o tym w sprawozdaniu finansowym.

Regulacje krajowe związane z obowiązkiem lub możliwością sporządzenia sprawozdań finansowych wg MSSF

W Polsce podstawowym aktem prawnym regulującym zasady prowadzenia ksiąg oraz sporządzania sprawozdań finansowych jest Ustawa o Rachunkowości (UoR, Ustawa). Określa ona jednolite wytyczne ewidencjonowania zdarzeń gospodarczych, reguły wyceny oraz sposób ujęcia danych w sprawozdaniu finansowym.

Wraz ze wstąpieniem do Unii Europejskiej na Polskę ciążył obowiązek implementacji prawa unijnego na grunt krajowy. W sierpniu 2004 roku znowelizowano Ustawę o rachunkowości, wprowadzając do polskiego porządku prawnego MSSF, nakładając obowiązek sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych zgodnie z MSSF przez emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do publicznego obrotu w Polsce oraz przez wszystkie banki. Dodatkowo, wprowadzono w Ustawie możliwość sporządzania sprawozdań finansowych wg MSSF, w celu

zwiększenia przejrzystości i porównywalności danych, dla:

- jednostkowych sprawozdań finansowych emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do publicznego obrotu w Polsce lub na jednym z innych rynków regulowanych krajów EOG,
- jednostkowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych emitentów papierów wartościowych ubiegających się o ich dopuszczenie do publicznego obrotu w Polsce lub na jednym z innych rynków regulowanych krajów EOG,
- jednostkowych sprawozdań finansowych jednostek wchodzących w skład grupy kapitałowej, w której jednostka dominująca sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR,
- skonsolidowanych sprawozdań finansowych jednostek dominujących niższego szczebla, wchodzących w skład grupy kapitałowej, w której jednostka dominująca wyższego szczebla sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR,
- skonsolidowanych sprawozdań finansowych emitentów wyłącznie dłużnych papierów wartościowych dopuszczonych do publicznego obrotu w Polsce lub na jednym z innych rynków regulowanych krajów EOG (począwszy od roku 2007 jest to już obowiązek, a nie możliwość).

Decyzję o sporządzaniu sprawozdań finansowych przez jednostki, które mają do tego prawo podejmuje organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe.

Zastosowanie MSSF po raz pierwszy

Szczegółowe zasady postępowania dla jednostek sporządzających sprawozdanie finansowe po raz pierwszy według MSSF zostały przedstawione w MSSF nr 1 „Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy”.

Pierwszym sprawozdaniem finansowym jednostki sporządzonym zgodnie z MSSF jest pierwsze roczne sprawozdanie finansowe, przy sporządzaniu którego jednostka zastosowała MSSF zamieszczając w nim wyraźne i bezwarunkowe stwierdzenie o zgodności ze wszystkimi obowiązującymi MSR/MSSF (§3 MSSF nr 1).

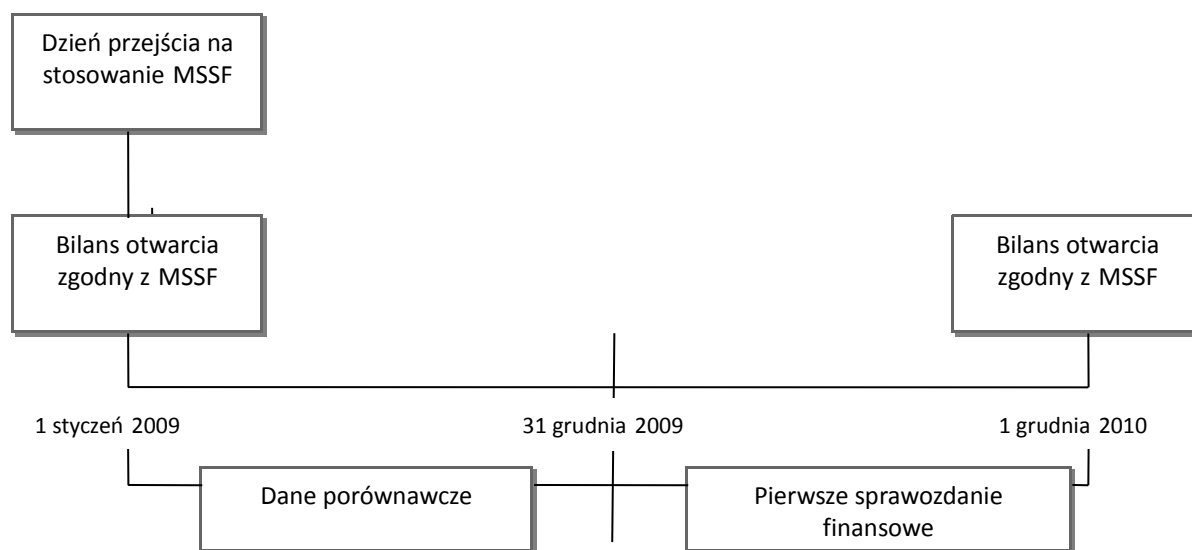
Jednostka sporządza i prezentuje sprawozdanie z sytuacji finansowej wg MSSF na dzień przejścia na MSSF (bilans otwarcia). Jest to punkt wyjścia dla prowadzenia rachunkowości zgodnie z MSSF. Jednostka stosuje te same zasady rachunkowości sporządzając zarówno bilans otwarcia, jak i do wszystkich okresów prezentowanych w jej pierwszym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF (§7 MSSF 1). Zasady te powinny być zgodne z postanowieniami każdego z MSSF obowiązującego na koniec okresu sprawozdawczego, w którym zastosowano MSSF po raz pierwszy (z pewnymi zwolnieniami fakultatywnymi i obowiązkami wyjątkami opisanymi w załącznikach do MSSF nr 1).

Przy przejściu na MSSF jednostka zobowiązana jest sporządzić bilans otwarcia na początek najwcześniejszego okresu, za jaki prezentuje pełne dane porównawcze wg MSSF, będący dniem przejścia na stosowanie MSSF. Natomiast pierwszym dniem sprawozdawczym będzie koniec roku, dla którego jednostka zastosowała MSSF.

Przykładowo (schemat 1), koniec okresu sprawozdawczego, w którym zastosowano MSSF po raz pierwszy przypada na 31 grudnia 2010 roku. Jednostka prezentuje porównywalne dane finansowe wg MSSF co najmniej za jeden rok.

Zatem dla tej jednostki dniem przejścia na MSSF jest 1 stycznia 2009. Co roku jednostka prezentowała sprawozdanie finansowe zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości na 31 grudnia każdego roku, po raz ostatni na dzień 31 grudnia 2009 roku.

Schemat 1. Przykład przejścia na MSSF.



Źródło: opracowanie własne.

Przy sporządzaniu bilansu otwarcia, jako punktu wyjścia dla rachunkowości zgodnie z MSSF, jednostka:

- ujmuje wszystkie aktywa i zobowiązania, których ujęcia wymagają MSSF,
- nie ujmuje pozycji jako aktywa lub zobowiązania, jeżeli MSSF nie zezwalają na ich ujęcie,
- przeklasyfikowuje pozycje ujęte w określonych kategoriach aktywów, zobowiązań lub kapitału własnego zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości, które zgodnie z MSSF stanowią inny rodzaj składnika aktywów, zobowiązań lub kapitału własnego,
- stosuje MSSF do wyceny wszystkich ujętych aktywów i zobowiązań.

Przejście jednostki na MSSF może skutkować koniecznością zmiany stosowanych dotychczas przez jednostkę zasad rachunkowości dotyczących wyceny i ujmowania. Ich skutki odnoszone są jako korekty wyniku lat ubiegłych lub, jeżeli jest to właściwe, w inne pozycje kapitału własnego.

Podstawowe różnice pomiędzy UoR a MSSF

Dostosowanie zasad rachunkowości wg UoR do wymogów MSSF wymaga szeregu zmian w metodach wyceny poszczególnych składników aktywów i pasywów oraz sposobie prezentacji danych finansowych.

Do podstawowych różnic w zakresie prezentacji danych finansowych należy obowiązek prezentacji wg MSSF co najmniej czterech sprawozdań oraz informacji dodatkowych, bez względu na rozmiary prowadzonej działalności przez jednostkę.

Pełne sprawozdanie finansowe wg MSSF składa się zawsze co najmniej z:

- a) sprawozdania z sytuacji finansowej na koniec okresu,
- b) sprawozdania z całkowitych dochodów za dany okres,
- c) sprawozdania ze zmian w kapitale własnym za okres,
- d) sprawozdania z przepływów pieniężnych za okres,
- e) informacji dodatkowych o przyjętych zasadach (polityce) rachunkowości oraz innych informacji objaśniających, oraz
- f) sprawozdania z sytuacji finansowej na początek najwcześniejszego porównawczego okresu, w którym jednostka zastosowała zasady (politykę) rachunkowości retrospektywnie lub dokonała retrospektywnego przekształcenia pozycji w sprawozdaniu finansowym, lub przeklasyfikowała pozycje w swoim sprawozdaniu finansowym.

Jako kolejną istotną różnicę w zakresie prezentacji należy wymienić brak określenia wzorcowych sprawozdań wg MSR/MSSF, co czyni Ustawa o rachunkowości. W zamian standard MSR 1 wskazuje istotne pozycje, które należy jako minimum wykazać odrębnie, a co do bardziej szczegółowej prezentacji pozostawia dowolność w zależności od potrzeb, istotności oraz indywidualnych wymogów poszczególnych standardów MSR/MSSF.

Podstawowe różnice w zakresie wyceny składników majątku dotyczą używania przez MSR/MSSF w szerszym zakresie zasad wyceny wg wartości godziwej. I tak na przykład standard MSR 16 – Rzeczowe aktywa trwałe, MSR 38- Wartości niematerialne dopuszczają w pewnych okolicznościach wycenę rzeczowych składników aktywów trwałych oraz wartości niematerialnych wg wartości godziwej.

Istotne zarazem często spotykane różnice można również zidentyfikować przy kwalifikowaniu umów leasingowych. Przedmiot leasingu wg MSR 17, kwalifikowany jest jako finansowy na podstawie przeniesienia istotnej części ryzyk i korzyści, a nie na zamkniętym katalogu warunków jak jest w Ustawie o rachunkowości.

Różnice napotykamy również przy wycenia rozchodu zapasów, gdzie wg MSR 2 niedozwolona jest wycena wg metody LIFO.

Istotne różnice odnajdujemy również w zakresie regulacji dotyczących instrumentów finansowych. Standardy MSR 32, 39 oraz MSSF 9 dostarczają znacznie więcej wymogów w zakresie ujawniania informacji co do zasad wyceny oraz charakteru instrumentów finansowych niż to jest w Ustawie o rachunkowości oraz w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 2001 roku w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych.

Niniejszy artykuł nie mieści w swoim temacie opisu szczegółowych różnic pomiędzy MSR/MSSF a Ustawą o rachunkowości. Precyzyjne porównanie pomiędzy polskimi i międzynarodowymi standardami można odnaleźć w licznych publikacjach dostępnych na rynku. Nie bez znaczenia jest również pomoc ekspertów w tym zakresie, szczególnie w momencie podjęcia decyzji o rozpoczęciu stosowania MSR/MSSF przez jednostkę.

Zaprzestanie stosowania MSSF

Jednostka, która dotychczas stosowała MSR/MSSF może wrócić do zasad rachunkowości określonych w UoR.

W przypadku zmiany zasad, spowodowanych zaprzestaniem stosowania MSSF przy sporządzaniu sprawozdań finansowych przez jednostkę, skutki finansowe tych zmian odnosi się na kapitał własny i wykazuje jako wynik z lat ubiegłych, a jeżeli skutki przeszacowania aktywów dokonano zgodnie z MSSF rozliczono z kapitałem (funduszem) z aktualizacji wyceny – jako zmianę stanu tego kapitału (funduszu) (art. 8 ust. 3 UoR).

Dniem przejścia na UoR jest początek roku obrotowego, w którym jednostka prezentuje sprawozdanie finansowe wg zmienionych zasad.

Ustawa o rachunkowości nakazuje również aby w informacji dodatkowej określić wpływ zmian zasad rachunkowości na poszczególne pozycje sprawozdania finansowego, określić liczbowo ich wpływ na wynik finansowy, określić przyczyny zmian oraz zapewnić porównywalność danych sprawozdania finansowego dotyczącego roku poprzedzającego rok obrotowy, w którym dokonano zmian.

Dobłą praktyką podmiotów powracających do UoR byłoby ujawnienie podobne do tego, jakie stosują jednostki przechodzące na MSSF, a więc przedstawienie wartości pozycji zgodnie z polityką MSSF, z zasadami UoR oraz kwotę korekty. Ponadto, jeżeli wykorzystywana była do wyceny wartość godziwa, dodatkowo należałoby przedstawić wartość korekt wynikających z wykorzystania tej wartości godziwej.

Podsumowanie

Przejście na MSSF przez jednostki gospodarcze, które są do tego zarówno zobligowane, jak i mają do tego prawo stanowi zarówno wyzwanie jak i szansę. Niewątpliwie sporządzenie sprawozdania finansowego wg MSR/MSSF cechują się większym stopniem skomplikowania. Ich stosowanie wymaga większej wiedzy i wysiłku niż sporządzenie sprawozdania wg Ustawy o rachunkowości. Jednak MSR/MSSF umożliwiają przedstawienie dokładniejszej kondycji finansowej przedsiębiorstwa, porównanie z konkurencją w innych krajach oraz lepszą ocenę przez inwestorów, a jednostkom wchodzącym w skład grup kapitałowych ułatwiają ustalenie danych potrzebnych do sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych.