

6 ETAPÓW SPRAWNEGO PRZEJŚCIA Z UOR NA MSSF

**PRAKTYCZNE WSKAZÓWKI
JAK PRZEJŚĆ NA MSSF
I BEZPIECZNIE JE STOSOWAĆ**



OFICyna
PRAWA
POLSKIEGO

BIBLIOTEKA FINANSOWO-KSIĘGOWA

6 ETAPÓW SPRAWNEGO PRZEJŚCIA Z UOR NA MSSF

**PRAKTYCZNE WSKAZÓWKI
JAK PRZEJŚĆ NA MSSF
I BEZPIECZNIE JE STOSOWAĆ**



BIBLIOTEKA FINANSOWO-KSIĘGOWA

Redaktor prowadzący: Lidia Pogodzińska

Autor: Marcin Krupa

Korekta: Zespół

Skład i łamanie: Norbert Bogajczyk, Raster studio

Projekt okładki: Piotr Fedorczyk

Druk: Miller Druk sp. z o.o.

Copyright © by Wydawnictwo Wiedza i Praktyka sp. z o.o., Warszawa 2015

Wszelkie prawa zastrzeżone. Kopiowanie, przedrukowywanie i rozpowszechnianie całości lub fragmentów niniejszej pracy bez zgody wydawcy zabronione.

ISBN: 978-83-269-3914-3

Nakład: 200 egz.

Wydawca:

Natalia Gowin

„Oficyna Prawa Polskiego”

Wydawnictwo Wiedza i Praktyka sp. z o.o.

ul. Łotewska 9a, 03-918 Warszawa

Dystrybucja:

tel.: 22 518 29 29

faks: 22 617 60 10

e-mail: cok@wip.pl

Publikacja „6 etapów sprawnego przejścia na MSSF” chroniona jest prawem autorskim. Przedruk opublikowanych materiałów, bez zgody wydawcy, jest zabroniony. Zakaz nie dotyczy cytowania publikacji z powołaniem się na źródło. Informujemy, że Państwa dane osobowe będą przetwarzane przez Wydawnictwo Wiedza i Praktyka sp. z o.o. z siedzibą w Warszawie przy ul. Łotewskiej 9a w celu realizacji niniejszego zamówienia oraz do celów marketingowych – przesyłania materiałów promocyjnych dotyczących innych produktów i usług. Mają Państwo prawo do wglądu oraz poprawiania swoich danych, a także do wyrażenia sprzeciwu wobec ich przetwarzania do celów promocyjnych. Podanie danych jest dobrowolne. Zapewniamy, że Państwa dane nie będą przekazywane bez Państwa wiedzy i zgody innym podmiotom.

SPIS TREŚCI

Wstęp	5
Rozdział 1. Zastosowanie MSSF po raz pierwszy	7
Dostosowanie dotychczas stosowanych zasad	7
Pierwsze sprawozdanie zgodne z MSSF	9
Etapy – algorytm działania	10
Kluczowe daty i zasady procesu	11
Zwolnienia ze stosowania zasad MSSF	14
Zwolnienia o charakterze fakultatywnym	15
Umowy ubezpieczeniowe	16
Leasing	17
Różnice z tytułu przeliczenia walut obcych	18
Inwestycje w jednostkach zależnych	20
Aktywa i zobowiązania jednostek zależnych	21
Wartość godziwa lub przeszacowanie do zakładanego kosztu	22
Zobowiązania z tytułu wycofania z eksploatacji	22
Aktywa finansowe lub wartości niematerialne ujmowane zgodnie z KIMSF 12 <i>Umowy na usługi koncesjonowane</i>	27
Zwolnienia o charakterze obligatoryjnym	28
Rozdział 2. Wybrane zagadnienia MSR/MSSF – porównanie z UoR.....	29
Rzeczowe aktywa trwałe	29
Wartości niematerialne	33
Zapasy	38
Płatności w formie akcji	39
Świadczenia pracownicze	46
Szacunki księgowe	49

Instrumenty finansowe	51
Złożone instrumenty finansowe	53
Klasyfikacja poprzednio ujętych instrumentów finansowych	54
Wycena w wartości godziwej	54
Usuwanie ze sprawozdania z sytuacji finansowej aktywów i zobowiązań finansowych	55
Rachunkowość zabezpieczeń	55
Połączenia jednostek	57
Rozdział 3. Układ i treść pierwszego sprawozdania finansowego	64
Sprawozdanie finansowe z sytuacji finansowej	65
Sprawozdanie z całkowitych dochodów	67
Sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym	69
Sprawozdanie z przepływów pieniężnych	70
Zakres ujawnień do pierwszego sprawozdania finansowego	71
Rozdział 4. Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości	73

WSTĘP

Dynamiczny rozwój rynków kapitałowych, ich globalizacja, płynność funkcjonowania struktur i grup międzynarodowych, a także rozwój i ekspansja polskich koncernów powodują coroczne zwiększanie się liczby podmiotów, które rozpoczynają prezentację sytuacji finansowej w ujęciu jednostki i grupy kapitałowej na podstawie regulacji międzynarodowych. Zgodnie z regulacją ustawy o rachunkowości istnieje nakaz sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych banków oraz skonsolidowanych sprawozdań podmiotów dopuszczonych do obrotu publicznego zgodnie z regulacjami MSSF.

Jednostki te mogą ponadto fakultatywnie rozszerzać ten obowiązek na pozostałe podmioty wchodzące w skład grupy kapitałowej. Prawo do sporządzania sprawozdań finansowych zgodnie z MSSF przysługuje również podmiotom ubiegającym się, zamierzającym się ubiegać oraz dopuszczonym do obrotu publicznego, sporządzającym sprawozdania finansowe inne niż skonsolidowane.

Dla jednostek, które przechodzą na MSR, mostem łączącym dotychczas stosowane zasady rachunkowości oraz nowe regulacje jest MSSF 1 *Zastosowanie MSSF po raz pierwszy*. Ustanawia on wymogi formalne oraz definiuje zasady dotyczące sporządzenia sprawozdania finansowego zgodnie z wymogami MSSF po raz pierwszy.

ZASTOSOWANIE MSSF PO RAZ PIERWSZY

Dostosowanie dotychczas stosowanych zasad

Międzynarodowe Standardy Rachunkowości, ich treść i zakres, stanowią mogą źródło prawa dla podmiotów stosujących regulacje ustawy o rachunkowości (dalej: UoR), wyłącznie wówczas gdy spełnione zostały warunki przewidziane dla ich stosowania.

Zgodnie z art. 55 ustawy o rachunkowości skonsolidowane sprawozdania finansowe emitentów papierów wartościowych, o których mowa w art. 4 rozporządzenia (WE) nr 1606/2002, oraz banków, sporządza się zgodnie z MSSF.

Ponadto wyboru w zakresie sporządzania sprawozdania finansowego zgodnie z regulacjami MSSF ustawa rozszerza na:

- skonsolidowane sprawozdania finansowe emitentów papierów wartościowych zamierzających ubiegać się lub ubiegających się o ich dopuszczenie do obrotu na jednym z rynków regulowanych krajów Europejskiego Obszaru Gospodarczego;
- skonsolidowane sprawozdania finansowe jednostek dominujących niższego szczebla, wchodzących w skład grupy kapitałowej, w której jednostka dominująca wyższego szczebla sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe zgodnie z MSSF;
- sprawozdania finansowe emitentów papierów wartościowych dopuszczalnych, emitentów zamierzających ubiegać się lub ubiegających się o ich dopuszczenie do obrotu na jednym z rynków regulowanych krajów Europejskiego Obszaru Gospodarczego;
- sprawozdania finansowe jednostek wchodzących w skład grupy kapitałowej, w której jednostka dominująca sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe zgodnie z MSSF.

Ważne

Decyzję w sprawie sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych zgodnie z MSSF podejmuje organ zatwierdzający jednostki dominującej. Ustawa nie precyzuje okresu, w jakim jednostka zobligowana jest złożyć zamiar ubiegania się o dopuszczenie do obrotu na jednym

z rynków regulowanych, co w praktyce może oznaczać możliwość stosowania zasad MSSF pomimo faktu, iż ustawa nie daje w tym zakresie jasnych wskazówek.

Rozporządzenie 1606/2002 jest kluczowe z punktu widzenia zasad rachunkowości w Polsce. Przystąpienie Polski do Wspólnoty Europejskiej skutkowało bowiem koniecznością przyjęcia wielu regulacji, w tym między innymi rozporządzenia w sprawie zasad stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości. Przytoczony zapis ustawy stanowi implementację regulacji rozporządzenia 1606/2002 na grunt krajowy, dając w efekcie ograniczoną możliwość stosowania regulacji międzynarodowych. Jest to szczególnie istotne dla podmiotów, które już znajdują się na rynku regulowanym. W ich przypadku każda działalność akwizycyjna polegająca na nabyciu udziałów bądź akcji w innym podmiocie powinna być rozpatrywana pod kątem konsekwencji bilansowych, jakie może zrodzić powstanie grupy kapitałowej. Immanentnym bowiem skutkiem powstania grupy kapitałowej jest obowiązek sporządzenia najbliższego raportu okresowego po jej powstaniu, zgodnie z regulacjami MSSF i koniecznością przekształcenia – na zgodne z MSR – danych wejściowych spółek tworzących grupę.

Konieczne jest jednak stwierdzenie, iż pomimo faktu, że stosowanie zasad MSSF w Polsce dla podmiotów innych niż wymienione jest zabronione, ustawa dopuszcza na mocy art. 10 ust. 3 możliwość ich stosowania w przypadku zagadnień, które nie są uregulowane zarówno w ustawie, jak i w Krajowych Standardach Rachunkowości (KSR). Nie jest to jednak nakaz, lecz jedynie prawo.

Ustawa jest aktem prawnym konstytuującym funkcjonowanie rachunkowości w Polsce i stanowi również podstawę sprawozdawczości finansowej zgodnej z regulacjami MSSF. Ustawa reguluje (art. 10 ust. 3 UoR) – analogicznie jak w przypadku stosujących ustawę – hierarchię prawa dla podmiotów stosujących regulację MSR. Według z art. 2 ust. 3 UoR jednostki sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z MSR, MSSF oraz związanymi z nimi interpretacjami ogłoszonymi w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej (dalej: MSR) stosują przepisy ustawy oraz przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie, w zakresie nieuregulowanym przez MSR. O ile w przypadku art. 10 ust. 3 UoR ustawodawca wprowadza możliwość fakultatywnego stosowania regulacji MSR, o tyle w przypadku podmiotów stosujących regulacje MSR w zakresie nieuregulowanym w ustawie istnieje obowiązek stosowania regulacji wprost z ustawy.

Ważne

Należy zwrócić szczególną uwagę na fakt, że jednostki, które mają prawo lub obowiązek sporządzania sprawozdania finansowego zgodnie z MSR, mogą to czynić wyłącznie w zakresie, w jakim regulacje te zostały ogłoszone w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej.

Pierwsze sprawozdanie zgodne z MSSF

Celem MSSF 1 zgodnie z § 1 jest zapewnienie, aby pierwsze sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z MSSF oraz śródroczny raport finansowy za część okresu objętego tym sprawozdaniem finansowym (zgodnie z MSSF 34 Śródroczna sprawozdawczość finansowa) zawierały wysokiej jakości informacje dostosowane do wymogów MSSF w ten sposób, aby stanowiły przejrzysty i porównywalny punkt wyjściowy dla prowadzenia rachunkowości zgodnie z nowymi standardami, zarówno na potrzeby sprawozdania finansowego sporządzanego na dzień „przejęcia”, jak i na kolejne lata działalności jednostki.

Ważne

Pierwszym sprawozdaniem finansowym sporządzonym zgodnie z regulacjami MSSF jest roczne sprawozdanie finansowe, w którym jednostka zamieściła wyraźne i bezwarunkowe stwierdzenie, że zostało ono sporządzone zgodnie z MSSF. Znamiona takiego sprawozdania ma również sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z regulacjami MSR 34 jako sprawozdanie śródroczne.

Należy pamiętać, że ze sporządzaniem pierwszego sprawozdania finansowego zgodnie z regulacjami MSSF mamy do czynienia również wówczas, gdy jednostka sporządzała w poprzednich okresach sprawozdanie finansowe zgodnie z MSSF wyłącznie dla użytku wewnętrznego, bez jego udostępniania inwestorom ani innym odbiorcom zewnętrznym. Bez znaczenia jest tu fakt, że jednostka zawarła w takim sprawozdaniu wyraźne i bezwarunkowe stwierdzenie o zgodności z MSSF.

Brak udostępnienia sprawozdania odbiorcom zewnętrznym dyskwalifikuje takie sprawozdanie jako sprawozdanie statutowe. Podobnie nie stanowi pierwszego sprawozdania finansowe sporządzone na potrzeby konsolidacji, niezawierające jednak wszystkich wymagań określonych w MSSF.

Przykładowa analiza obowiązku sporządzenia pierwszego sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z MSSF została zawarta w przykładzie 1 oraz 2.

Przykład 1. Zastosowanie MSSF po raz pierwszy

Spółka Alfa będąca spółką zależną od podmiotu Beta na potrzeby konsolidacji, począwszy od 2009 roku, sporządza sprawozdanie finansowe, które zawiera wszystkie wymagania określone w MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* oraz jest zgodne z regulacjami MSSF dotyczącymi podmiotu. W 2014 roku organ zatwierdzający sprawozdanie podjął decyzję o sporządzeniu na potrzeby konsolidacji statutowego sprawozdania finansowego zgodnie z MSSF.

Czy spółka Alfa powinna sporządzić pierwsze sprawozdanie finansowe na koniec 2014 roku, czy też powinna uznać, że pierwsze sprawozdanie według MSSF zostało sporządzone w 2009 roku?

Sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z MSSF w 2009 roku niezawierające bezwarunkowego i wyraźnego stwierdzenia, iż jest ono zgodne ze wszystkimi MSSF, nie stanowi pierwszego sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z MSSF 1. Powyższe oznacza, że jednostka w celu sporządzenia sprawozdania finansowego na koniec 2014 roku zobligowana jest do zastosowania MSSF 1. Możliwe jest zatem, że pierwotnie przekazywane do konsolidacji dane różnią się od danych uzyskanych z przekształcenia.

Przykład 2. Zastosowanie MSSF po raz pierwszy – brak przesłanek

Spółka Alfa kooperuje od wielu lat z podmiotem zagranicznym. Wymogiem stałej i stabilnej współpracy z kontrahentem zagranicznym jest wymóg sporządzania i przekazywania kontrahentowi sprawozdania finansowego, które zawiera sformułowanie: „sprawozdanie finansowe zostało przygotowane przy zastosowaniu zasad rachunkowości zgodnych z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSSF), które zostały zatwierdzone przez Unię Europejską (UE) i obowiązywały na dzień jego sporządzenia”. Sprawozdanie to nie jest przekazywane żadnemu innemu podmiotowi ani organowi. Spółka publikuje w odpowiednich publikatorach sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z ustawą. Czy spółka sporządza sprawozdanie finansowe zgodnie z MSSF i ma prawo zastosować regulacje MSSF 1?

Spółka nie ma prawa zastosować ponownie regulacji MSSF 1, gdyż w dodatkowym sprawozdaniu finansowym sporządzonym oprócz sprawozdania statutowego wskazała bezwarunkowo i wyraźnie, iż jest ono zgodne z regulacjami MSSF. Ponadto sprawozdanie to nie było sporządzane do użytku wewnętrznego.

Etapy – algorytm działania

W celu sporządzenia pierwszego sprawozdania finansowego zgodnego z regulacjami MSSF działania, które jednostka powinna podjąć, można sprowadzić do siedmiu kluczowych, wymienionych poniżej etapów:

- Etap 1: zapoznanie się z regulacjami MSSF,
- Etap 2: opracowanie nowej polityki rachunkowości,
- Etap 3: określenie daty przejścia na MSSF,
- Etap 4: ustalenie zakresu korzystania ze zwolnień dopuszczalnych w MSSF 1,
- Etap 5: sporządzenie sprawozdania z sytuacji finansowej na datę przejścia,
- Etap 6: sporządzenie sprawozdania za okres porównywalny,
- Etap 7: sporządzenie pierwszego sprawozdania zgodnego z MSSF.

Kluczowe daty i zasady procesu

Z punktu widzenia jakości danych wejściowych dla realizacji celu określonego w MSSF 1 najważniejszym z powyższych etapów wydaje się etap 1. Zapoznanie się z regulacjami standardów jest czynnością pracochłonną, choć przynoszącą wymierne korzyści dla jednostki. Analiza ta pozwala bowiem na identyfikację różnic i rozbieżności w zasadach stosowanych w jednostce dotychczas w odniesieniu do zasad, które jednostka zamierza stosować, umożliwiając ich dostosowanie do realiów jednostki. Z uwagi na uwarunkowania gospodarcze w praktyce częste jest sporządzanie pierwszego sprawozdania finansowego pod presją czasu. Nierzadko skutkiem powyższego jest przyjęcie przez jednostki niespójnych i niedostosowanych do warunków jej funkcjonowania zasad rachunkowości oraz konieczność późniejszego dokonania zmian w sporządzonym sprawozdaniu finansowym zgodnie z regulacją MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*.

Tabela 1. Porównanie regulacji UoR i MSR 8 „Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów”

MSR 8	UoR
Co do zasady nakłada na jednostki obowiązek przekształcenia danych porównawczych. Wyjątek stanowi sytuacja gdy przekształcenie to jest niewykonalne	Nakłada na jednostki obowiązek przekształcenia danych porównawczych jedynie wobec jednostek znajdujących się na giełdzie. W odniesieniu do pozostałych jednostek przekształcenie danych porównawczych nie jest obowiązkowe, lecz wymaga, aby dane te zostały zawarte w informacji dodatkowej
Zmianę wielkości szacunkowych (np. zmiana okresu użytkowania ekonomicznego aktywów) ujmuje się za rok bieżący albo za lata przyszłe, albo też bieżąco i w latach przyszłych (bez przekształcania)	Zmianę wielkości szacunkowych (np. zmiana okresu użytkowania ekonomicznego aktywów) ujmuje się za rok bieżący lub za lata przyszłe, albo też bieżąco i w latach przyszłych (bez przekształcania)
Wszelkie istotne błędy dotyczące poprzednich okresów koryguje się przez przekształcenie wielkości porównawczych za poprzednie okresy. Jeśli błąd wystąpił przed najwcześniejszym prezentowanym okresem, wówczas koryguje się przez przekształcenie sprawozdania z sytuacji finansowej na bilans otwarcia	Nie zawiera wymogów dotyczących przekształcania danych porównawczych przy zaistnieniu błędu istotnego
Podkreśla konieczność uwzględniania przepisów przejściowych zawartych w zmieniających standardach i interpretacjach	Nie zawiera szczególnych regulacji w zakresie uwzględniania zmian przepisów. Wyjaśnienia zawarte są w KSR 7

W pierwszym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z regulacjami MSR powinny zostać zastosowane zasady rachunkowości – co do zasady – zgodne z postanowieniami wszystkich MSSF obowiązującymi na dzień, w którym zastosowano MSSF po raz pierwszy. W praktyce jest to dzień, na który sporządza się pierwsze roczne sprawozdanie finansowe lub śródroczne sprawozdanie finansowe. W konsekwencji polityka rachunkowości, na bazie której sporządzone zostanie sprawozdanie, zawiera wytyczne zgodne z najnowszymi regulacjami opublikowanych standardów. Polityka ta nie może zawierać postanowień, które były aktualne na dzień przejścia, lecz nie są aktualne na dzień sporządzenia pierwszego sprawozdania finansowego. Odstępstwem od opisanej powyżej zasady jest jednak możliwość zastosowania w polityce rachunkowości – oraz w konsekwencji w pierwszym sprawozdaniu finansowym – zasad, które jeszcze nie obowiązują, ale standard pozwala na możliwość jego wcześniejszego zastosowania.

Ważne

Sporządzając politykę rachunkowości oraz pierwsze sprawozdanie finansowe zgodnie z MSSF, należy w szczególności zwrócić uwagę na często pomijany fragment regulacji art. 2 ust. 3 UoR. Jednostka ma prawo stosować wyłącznie te regulacje MSR, które zostały opublikowane w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej.

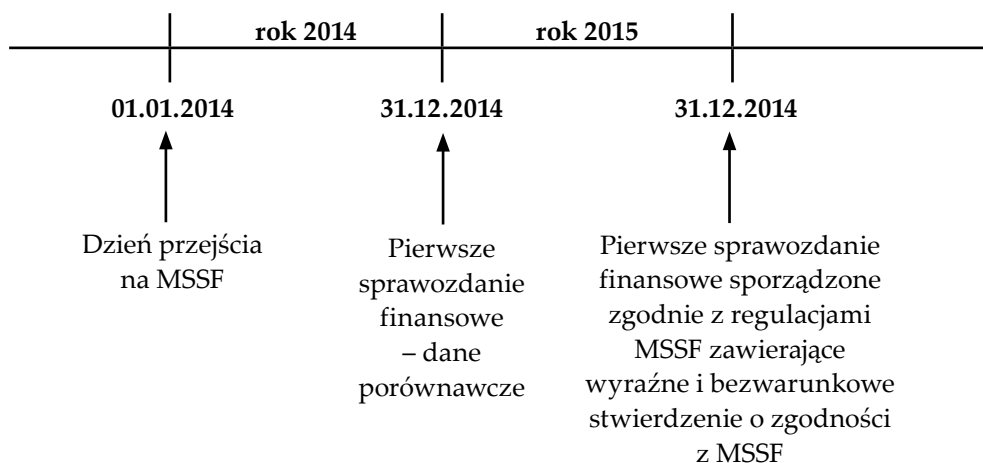
Nie jest zatem zasadne uwzględnianie w polityce rachunkowości tych regulacji, które na dzień sporządzenia sprawozdania finansowego po raz pierwszy nie stanowiły źródła ogólnie obowiązującego prawa.

Pierwsze sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z MSR obejmuje sprawozdanie z sytuacji finansowej (bilans) sporządzone co najmniej za trzy kolejne lata obrotowe. W efekcie pierwsze sprawozdanie z sytuacji finansowej zgodne z regulacjami MSSF sporządzane jest tak, jak gdyby zawsze sporządzane było zgodnie z regulacjami MSR. Powinno obejmować trzy kluczowe z punktu widzenia pierwszego sprawozdania finansowego daty:

- pierwsze sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z MSSF;
- pierwszy okres sprawozdawczy, w którym zastosowano MSSF – ostatni okres objęty pierwszym sprawozdaniem finansowym jednostki sporządzonym zgodnie z MSSF – okres porównawczy oraz
- dzień przejścia na MSSF – początek najwcześniejszego okresu, za jaki jednostka prezentuje dane porównawcze zgodnie z MSSF w swoim pierwszym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF.

Schemat sporządzenia pierwszego sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z regulacjami MSSF przedstawiono poniżej:

Schemat 1. Kluczowe daty – MSSF 1 (założenie: rok obrotowy równy kalendarzowemu)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie MSSF

Schemat nr 1 zakłada, że pierwsze sprawozdanie finansowe sporządzone zostanie na koniec pierwszego okresu sprawozdawczego, w którym zastosowano regulacje MSSF po raz pierwszy. Jednocześnie – zgodnie ze schematem – istnieje konieczność zaprezentowania dla pierwszego sprawozdania finansowego okresu porównawczego, w którym wszystkie elementy sporządzone są identycznie jak w pierwszym sprawozdaniu finansowym. Sprawozdanie z sytuacji finansowej oraz ustalenie wyniku finansowego za okres porównawczy również zostało sporządzone zgodnie z regulacjami MSSF.

Jednostka wszelkie rozbieżności pomiędzy dotychczas stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości a regulacjami MSSF ujmuje na dzień przejścia. W przypadku gdy jednostka będąca emitentem papierów wartościowych będących w obrocie spełnia obowiązek prezentacji sprawozdania finansowego zgodnie z MSSF w trakcie roku (np. poprzez akwizycje innej jednostki i stworzenie grupy kapitałowej), sporządza najbliższe kwartalne lub półroczne sprawozdanie finansowe zgodnie z regulacjami MSR 34 *Śródroczna sprawozdawczość finansowa*.

Tabela 2. Porównanie regulacji UoR i MSR 34 „Śródroczna sprawozdawczość finansowa”

MSR 34	UoR
<p>Określa minimalną zawartość śródrocznego sprawozdania finansowego oraz określa zasady ujęcia i wyceny w śródrocznym sprawozdaniu finansowym.</p> <p>Standard określa okresy porównawcze, za które należy prezentować śródroczne sprawozdania finansowe.</p> <p>Istotność należy określać na podstawie danych finansowych danego okresu śródrocznego, a nie na prognozach odpowiednich kwot za cały rok obrotowy. Ujawniane informacje dodatkowe do śródrocznego sprawozdania finansowego zapewniają wyjaśnienie zdarzeń i transakcji istotnych dla zrozumienia zmian w odniesieniu do ostatniego rocznego sprawozdania finansowego.</p> <p>Obowiązują takie same zasady rachunkowości, jak w rocznym sprawozdaniu finansowym.</p> <p>Przychody i koszty ujmuje się w momencie ich wystąpienia, bez ich antycypowania czy odrażania.</p> <p>W przypadku zmiany zasad rachunkowości należy na nowo przekształcić prezentowane wcześniej okresy śródroczne</p>	<p>Nie przewiduje sprawozdania śródrocznego, a jedynie raporty półroczne i kwartalne wskazane w rozporządzeniach ministra finansów w sprawie informacji ujawnianych przez emitentów papierów wartościowych</p>
<p>Jeżeli podmiot ujmuje odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości w okresie śródrocznym w odniesieniu do wartości firmy lub inwestycji w instrumenty kapitałowe lub aktywa finansowe wykazywane po koszcie, taka utrata wartości nie podlega odwróceniu w kolejnych sprawozdaniach śródrocznych ani rocznych</p>	<p>Brak regulacji</p>

Zwolnienia ze stosowania zasad MSSF

Zastosowanie MSSF po raz pierwszy wymaga, aby jednostka, wykonując pierwsze sprawozdanie finansowe, sporządziła je zgodnie ze wszystkimi obowiązującymi regulacjami na ten dzień. Oznacza to, że jednostka jest zobligowana do:

- ujęcia wszystkich aktywów i zobowiązań, których ujęcia wymaga MSSF;
- nieujmowania pozycji jako aktywów lub zobowiązań, jeżeli MSSF nie zezwala na ich ujęcie;
- przeklasyfikowania pozycji ujętych 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 oraz
- stosowania MSSF do wyceny wszystkich ujętych aktywów i pasywów.

Prezentowane wymagania mogą skutkować odmienną metodologią prezentacji oraz wyceny składników aktywów i pasywów ujętych w sprawozdaniu otwarcia z sytuacji finansowej w stosunku do zasad, które były przyjęte na ten sam dzień, zgodnie z przyjętymi wcześniej stosowanymi ogólnie zasadami rachunkowości. W związku z faktem, że ewentualne rozbieżności są skutkiem odmiennych zasad rachunkowości, jakie obowiązywały jednostkę na ten sam dzień zgodnie z dotychczasowymi regulacjami i regulacjami MSSF, przyjmuje się założenie, iż owe rozbieżności są skutkiem czynników sprzed daty przejścia i nie powinny mieć bezpośredniego wpływu zarówno na sprawozdanie sporządzone na dzień przejścia, jak i okres porównawczy. Wszelkie rozbieżności na dzień przejścia są ujmowane więc w pozycji kapitału własnego innej niż wynik finansowy.

Wymóg zastosowania wszystkich MSSF do sporządzenia pierwszego sprawozdania finansowego i ujęcia skutków zmian w sprawozdaniu otwarcia zakłada dokonanie przez jednostkę retrospektywnej reklasyfikacji i wyceny uprzednio stosowanych zasad. W wielu przypadkach jednak wymóg ten jest w praktyce niewykonalny z uwagi na fakt, że nakład kosztów poniesionych na przygotowanie stosownych informacji przekraczałby korzyści, jakie wynikają z samego retrospektywnego ujęcia. W związku z powyższym MSSF 1:

- zakazuje retrospektywnego zastosowania niektórych aspektów innych MSSF oraz
- daje możliwość zwolnienia ze stosowania niektórych wymogów pozostałych MSSF.

Podkreślenia wymaga fakt, że w pierwszym z przypadków istnieje obowiązek wyłączenia ze stosowania, w drugim zaś jednostka może nie korzystać ze zwolnienia i dostosować sprawozdanie otwarcia w pełni retrospektywnie.

Zwolnienia o charakterze fakultatywnym

Jednostka ma możliwość zastosowania zwolnienia ze stosowania niektórych wymogów pozostałych MSSF w zakresie określonym literami a–q załącznika D MSSF 1. W niniejszej publikacji nie są omawiane wszystkie standardy, a jedynie te, które cechują się potencjalnie najistotniejszym wpływem możliwych rozbieżności, pomiędzy dotychczas stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości a nowymi zasadami rachunkowości na sprawozdanie otwarcia.

Zwolnienia o charakterze fakultatywnym dotyczą:

- a) połączeń jednostek,
- b) transakcji płatności w formie akcji,
- c) wartości godziwej lub przeszacowanej jako zakładanego kosztu,
- d) świadczeń pracowniczych,
- e) złożonych instrumentów finansowych,

- f) wyznaczania wcześniej ujętych instrumentów finansowych,
- g) wyceny składnika aktywów finansowych lub zobowiązania w wartości godziwej w momencie jego początkowego ujęcia,
- h) kosztów finansowania zewnętrznego,
- i) umów ubezpieczeniowych,
- j) leasingu,
- k) skumulowanych różnic kursowych z tytułu przeliczenia z waluty obcej,
- l) inwestycji w jednostkach zależnych, jednostkach współkontrolowanych i jednostkach stowarzyszonych,
- m) aktywów i zobowiązań jednostek zależnych, jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć,
- n) zobowiązania z tytułu wycofania z eksploatacji zawartego w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia rzeczowych aktywów trwałych,
- o) aktywów finansowych lub wartości niematerialnych ujmowanych zgodnie z KIMSF 12 *Umowy na usługi koncesjonowane*,
- p) przekazania aktywów przez klientów,
- q) regulowania zobowiązań finansowych za pomocą instrumentów kapitałowych,
- r) ciężkiej hiperinflacji,
- s) kosztów finansowania zewnętrznego,
- t) przekazania aktywów przez klientów,
- u) wspólnego ustalenia umownego oraz
- v) kosztów usuwania nadkładu na etapie produkcji w kopalniach odkrywkowych.

Umowy ubezpieczeniowe

Zwolnienie dotyczy w całości wyłączenia z obowiązku stosowania zasad MSSF 4 *Umowy ubezpieczeniowe*.

Do stosowania tego standardu zobligowane są podmioty będące wystawcami umów ubezpieczenia (łącznie z umowami reasekuracji) oraz do posiadanych umów reasekuracji, a także do instrumentów finansowych wystawianych przez jednostkę gospodarczą zawierających uznaniowe udziały w zyskach.

MSSF 7 *Instrumenty finansowe: ujawnianie informacji* wymaga ujawniania informacji o instrumentach finansowych, w tym o instrumentach zawierających cechy instrumentu uznaniowego. Można więc przyjąć założenie, że zwolnienie to dotyczy wyłączenie ubezpieczycieli, w związku ze specyfiką standardu.

Zwolnienie w zakresie stosowania niektórych wymogów MSR w zakresie umów ubezpieczeniowych jest odstępstwem od ogólnie przyjętej w MSSF 1 zasady ujęcia retrospektywnego. MSSF 4 w przepisach przejściowych zakłada bowiem, że zarówno w przypadku zastosowania regulacji po raz pierwszy, jak i zastosowania regulacji standardu dla podmiotów już stosujących MSSF nie jest wymagane podejście retrospektywne. Oznacza to, że podmiot nie ma obowiązku prezentacji w pierwszym