



Deloitte.

Audyt

Przewodnik po MSSF 1

Zastosowanie MSSF po raz pierwszy

Audyt. Podatki. Doradztwo gospodarcze. Doradztwo finansowe.

Pomoce

Dalsze publikacje związane z tematyką MSSF, można znaleźć na stronie: www.deloitte.com/pl/audyt

Deloitte dysponuje całą gamą narzędzi i publikacji służących udzielaniu pomocy przedsiębiorstwom we wdrażaniu i prowadzeniu rachunkowości zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej. Należą do nich:



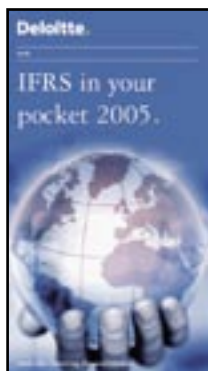
Wzorcowe sprawozdanie finansowe MSSF **www.deloitte.com/pl/audyt**

Publikowane corocznie, zawiera praktyczne wskazówki dotyczące sposobu stosowania standardów MSSF przy sporządzaniu sprawozdań finansowych.



www.iasplus.com

Aktualizowana na bieżąco witryna www.iasplus.com służy użytkownikom aktualną, kompleksową informacją o MSSF.



“IFRS In Your Pocket” - “Kieszonkowy przewodnik po MSSF”

Publikowany w języku angielskim, fińskim, francuskim, hiszpańskim i polskim przewodnik streszcza najważniejsze zapisy standardów MSSF.



IASPlus Newsletter - Biuletyn IASPlus

Publikowany kwartalnie w trzech wydaniach regionalnych: Azja-Pacyfik, Europa-Afryka, Wielka Brytania. Ukazują się także wydania specjalne.

Przewodnik po MSSF 1

Zastosowanie MSSF po raz pierwszy

**Maria Rzepnikowska**

Partner Zarządzający Działem Audytu Deloitte

mrzepnikowska@deloitteCE.com

Zbigniew Adamkiewicz

Partner, Dział Audytu Deloitte

zadamkiewicz@deloitteCE.com

Miłosz Kolbuszewski

Starszy Menedżer, Dział Audytu Deloitte

mkolbuszewski@deloitteCE.com

Biuro w Warszawie:

Deloitte & Touche Audit Services Sp. z o.o.

ul. Fredry 6

00-097 Warszawa

tel. +48 22 511 08 11/12

Biuro w Krakowie:

Marek Turczyński

Starszy Menedżer, Dział Audytu Deloitte

mturczynski@deloitteCE.com

Deloitte & Touche Audit Services Sp. z o.o.

ul. Retoryka 1

31-108 Kraków

tel. +48 12 423 00 33

Biuro we Wrocławiu:

Piotr Łyskawa

Menedżer, Dział Audytu Deloitte

plyskawa@deloitteCE.com

Deloitte & Touche Audit Services Sp. z o.o.

ul. Rynek 7

50-106 Wrocław

Tel. +48 71 344 71 20

Biuro w Poznaniu

Jacek Mateja

Starszy Menedżer

w Dziale Audytu

ul. Marcelińska 90

60-324 Poznań

tel. (0-61) 860-21-00

fax. (0-61) 860-21-01

Biuro w Łodzi:

Bartek Brzeziński

Supervisor, Dział Audytu Deloitte

bbrzezinski@deloitteCE.com

Deloitte & Touche Audit Services Sp. z o.o.

ul. Traugutta 25

90-113 Łódź

Tel. +48 42 632 21 12

Biuro w Gdańsku:

Danuta Dembowska

Menedżer, Dział Audytu Deloitte

ddembowska@deloitteCE.com

Deloitte & Touche Audit Services Sp. z o.o.

Waly Piastowskie 1, pok. 1113

80-855 Gdańsk

Tel. +48 58 307 42 56

Spis Treści

Wprowadzenie	4
I. Streszczenie	8
II. Streszczenie MSSF 1	11
A. Zakres	11
B. Ujęcie i wycena	12
Zasada ogólna	12
Zwolnienia fakultatywne	15
Obowiązkowe wyjątki	21
C. Wymogi prezentacji i ujawniania informacji dodatkowych	23
Sprawozdawczość śródroczna	24
Informacje porównawcze	25
III. Zastosowanie MSSF po raz pierwszy - kwestie szczegółowe	27
A. Połączenie jednostek gospodarczych a wartość firmy	27
B. Jednostki stowarzyszone i wspólne przedsięwzięcia	39
C. Konsolidacja	40
D. Jednostkowe sprawozdanie finansowe spółki dominującej	44
E. Instrumenty finansowe	45
F. Świadczenia pracownicze	56
G. Płatności dokonywane w oparciu o akcje	60
H. Wartości niematerialne i prawne	65
I. Rzeczowe aktywa trwałe i nieruchomości inwestycyjne	69
J. Utrata wartości aktywów	75
K. Koszty finansowania zewnętrznego	77
L. Leasing	78
M. Zapasy	79
N. Umowy o budowę	80
O. Rezerwy	81
P. Podatek dochodowy	85
IV. Stosowanie MSSF - pytania i odpowiedzi	87
Załącznik A- przykładowe uzgodnienie	95
Załącznik B - implikacje dla poszczególnych pozycji	99
Załącznik C - lista kontrolna prezentacji i ujawnień informacji	107
Załącznik D - Stabilna platforma MSSF 2005	111
Słowo końcowe	114

Wprowadzenie

Wprowadzenie do wydania polskiego

W sierpniu 2004 roku Sejm RP przyjął Ustawę o zmianie ustawy o rachunkowości. Zgodnie z wymogami Unii Europejskiej nowelizacja Ustawy wprowadziła obowiązek sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej przez emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do publicznego obrotu w Polsce. Obowiązek ten nałożono również na wszystkie banki. Zgodnie z Ustawą prawo do sporządzania sprawozdań finansowych zgodnie z MSSF zostało począwszy od roku 2005 rozszerzone na:

- jednostkowe sprawozdania finansowe emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do publicznego obrotu w Polsce lub do obrotu na jednym z rynków regulowanych krajów Europejskiego Obszaru Gospodarczego;
- jednostkowe i skonsolidowane sprawozdania finansowe emitentów papierów wartościowych ubiegających się o ich dopuszczenie do publicznego obrotu w Polsce lub do obrotu na jednym z rynków regulowanych krajów Europejskiego Obszaru Gospodarczego;
- jednostkowe sprawozdania finansowe jednostek wchodzących w skład grupy kapitałowej, w której jednostka dominująca sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR;
- skonsolidowane sprawozdania finansowe jednostek wchodzących w skład grupy kapitałowej, w której jednostka dominująca wyższego szczebla sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR;
- skonsolidowane sprawozdania finansowe emitentów wyłącznie dłużnych papierów wartościowych dopuszczonych do publicznego obrotu w Polsce lub do obrotu na jednym z rynków regulowanych krajów Europejskiego Obszaru Gospodarczego (począwszy od roku 2007 będzie to już dla tych spółek obowiązek, a nie prawo).

Tak więc począwszy od 2005 roku spółki giełdowe i banki nie tylko mają obowiązek sporządzać skonsolidowane sprawozdanie finansowe według MSSF, ale również prawo zdecydowania o formie sprawozdawczości finansowej w zakresie własnych sprawozdań jednostkowych oraz sprawozdań spółek wchodzących w skład ich grup kapitałowych. Prawo to przysługuje również mającym siedzibę w Polsce spółkom zależnym jednostek dominujących, których papiery wartościowe są dopuszczone do publicznego obrotu w UE.

Decyzję w tej sprawie powinien podjąć organ zatwierdzający, czyli walne zgromadzenie akcjonariuszy. Należy również podkreślić, że jednostki, które z mocy Ustawy lub na mocy ustawowego upoważnienia będą sporządzały sprawozdania finansowe zgodnie z MSSF, będą sporządzały tylko takie sprawozdania. Oznacza to, iż właśnie takie sprawozdania będą podlegały badaniu przez biegłego rewidenta, będą składane w rejestrze sądowym i publikowane. Przedmiotem podziału będzie również wynik finansowy wykazany zgodnie ze sprawozdaniem sporządzonym zgodnie z MSSF.

Mamy nadzieję, iż niniejszy poradnik ułatwi Państwu proces sporządzania pierwszego sprawozdania finansowego zgodnego z MSSF. Po dalsze informacje i porady dotyczące międzynarodowych standardów zapraszamy na nasze strony internetowe www.deloitte.com/pl/audyt zachęcając Państwa także do bezpośredniego kontaktu z naszymi specjalistami.

Zbigniew Adamkiewicz

Partner
Deloitte

Wprowadzenie do wydania angielskiego

W 2001 roku Komisja Europejska podjęła inicjatywę przybliżającą stworzenie wysokiej jakości europejskiego rynku kapitałowego wprowadzając wymóg stosowania Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF-IFRS: International Financial Reporting Standards) przez wszystkie podmioty notowane na europejskich giełdach papierów wartościowych. Komisja wyznaczyła rok 2005 jako termin wprowadzenia tej zmiany. W konsekwencji tej decyzji Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości podjęła się opracowania wskazówek i ułatwienia zadania firmom przyjmującym te standardy po raz pierwszy, co zaowocowało publikacją standardu MSSF 1 – „Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy” w czerwcu 2003 roku.

RMSR przyjęła datę 31 marca 2004 r. jako termin zakończenia opracowania zestawu standardów (tzw. „stabilnej platformy”), które miały być stosowane przez podmioty wprowadzające MSSF po raz pierwszy w roku 2005. Między wrześniem 2003 roku a marcem 2004 roku RMSR wydała szereg ważnych nowych standardów, w tym standard MSSF 2 „Płatności dokonywane w oparciu o akcje” oraz MSSF 3 „Połączenie jednostek gospodarczych”. Jednocześnie RMSR opublikowała nowelizacje 15 istniejących dotąd Międzynarodowych Standardów Rachunkowości oraz zmiany wprowadzone do standardów MSR 32 i MSR 39 dotyczących instrumentów finansowych, w tym transakcji zabezpieczających typu macro hedging. Niniejsze opracowanie przedstawia praktyczne wskazówki dotyczące stosowania standardów stabilnej platformy, które obowiązują podmioty wprowadzające MSSF po raz pierwszy w roku 2005.

Intencją niniejszej publikacji jest uzupełnienie wskazówek wydanych przez RMSR o kwestie wynikające z naszych własnych doświadczeń praktycznych. Niemniej jednak niniejsza publikacja nie omawia wszystkich przypadków występujących w praktyce ani problemów specyficznych dla określonych branż gospodarki (np. bankowości i ubezpieczeń). Ponadto, treść niniejszego opracowania będzie podlegała zmianom w miarę wydawania nowych standardów MSSF i wydawania przez Komitet ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej) dalszych interpretacji dotyczących standardu MSSF 1. Zachęcamy zatem do konsultowania Państwa konkretnych problemów i pytań ze specjalistami Deloitte.

Aktualizacje wskazówek zawartych w niniejszej publikacji zamierzamy prezentować na naszej stronie internetowej, www.iasplus.com. Mamy nadzieję, że informacje te okażą się dla Państwa przydatne przy stosowaniu zasad MSSF 1.

Ken Wild

Globalny Koordynator MSSF
Deloitte Touche Tohmatsu

Podziękowania

Niniejsza publikacja powstała dzięki zaangażowaniu i ofiarności wielu członków zespołu Deloitte. Najistotniejszy wkład wnieśli specjaliści z Centrum Dookonałości MSSF w Danii, a zwłaszcza autorzy: Martin Faarborg, Geoffrey Lamont, Soeren Nielsen i Henrik Gustavsen. Jesteśmy też szczególnie wdzięczni za korektę techniczną i ocenę edytorską przeprowadzoną przez fachowców firmy Deloitte z Francji, Hongkongu, RPA, Wielkiej Brytanii i Stanów Zjednoczonych.

A w przypadku wydania polskiego naszym pracownikom: Ewie Plocharskiej, Katarzynie Kubali i Barbarze Gigier.

Definicje

Data przejścia

Początek najwcześniejszego okresu, za który jednostka gospodarcza przedstawia pełne dane porównawcze w myśl zasad MSSF w swoim pierwszym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF.

Zakładany koszt

Kwota przyjęta jako odpowiednik kosztu lub zamortyzowanego kosztu w określonej dacie. Późniejsza amortyzacja opiera się na założeniu, że jednostka gospodarcza pierwotnie ujęła daną pozycję aktywów lub zobowiązań w określonej dacie i że jej koszt był równy kosztowi zakładanemu.

Wartość godziwa

Kwota, za którą możliwa jest wymiana danego składnika aktywów lub uregulowanie zobowiązania w transakcji pomiędzy niepowiązаныmi, dobrze poinformowanymi i gotowymi do jej zawarcia stronami.

Pierwsze sprawozdanie finansowe zgodne z MSSF

Pierwsze roczne sprawozdanie finansowe, w którym jednostka gospodarcza przyjmuje zasady MSSF poprzez zamieszczenie w nim wyraźnego i nie zawierającego zastrzeżeń oświadczenia o zgodności ze standardami MSSF.

Pierwszy okres sprawozdawczy MSSF

Okres sprawozdawczy kończący się z datą sprawozdawczą pierwszego sprawozdania finansowego MSSF danej jednostki gospodarczej.

Stosujący MSSF po raz pierwszy

Jednostka, która przedstawia swoje pierwsze sprawozdanie finansowe zgodnie z MSSF.

Bilans otwarcia MSSF

Bilans jednostki (opublikowany lub nie opublikowany) według stanu z dnia przejścia na MSSF

Dotychczasowe zasady rachunkowości

Zasady rachunkowości stosowane przez jednostkę stosującą MSSF poraz pierwszy bezpośrednio przed przyjęciem MSSF.

Data sprawozdawcza

Koniec ostatniego okresu objętego sprawozdaniem finansowym lub śródrocznym sprawozdaniem finansowym.

Standardy stabilnej platformy

Standardy uwzględnione w tzw. „Wydaniu oprawionym” z 2004 r. (Bound Volume) oraz wszelkie dokumenty RMSR wydane po dniu 31 marca 2004r. (patrz: lista standardów stabilnej platformy w załączniku D).

Skróty

RMSR

International Accounting Standards Board (IASB)
Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR)

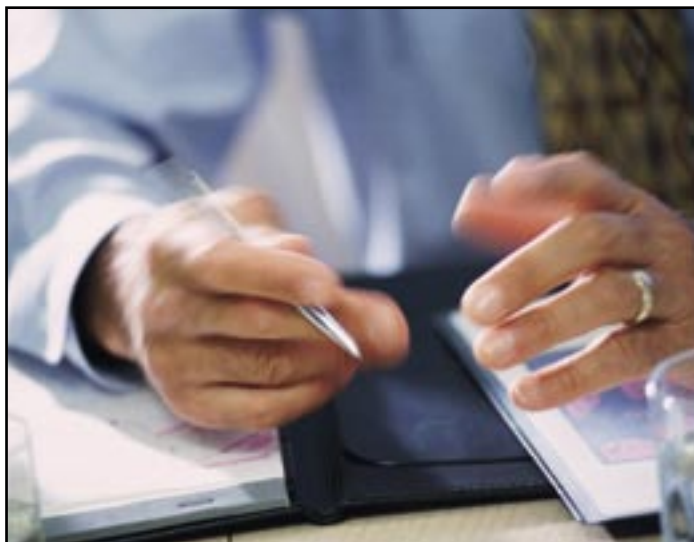
KIMSF

International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC)
Komitet ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (KIMSF)

MSSF

International Financial Reporting Standards (IFRS)
Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej – obejmujące:

- International Financial Reporting Standards (IFRS)
Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF),
- International Accounting Standards (IAS)
Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR), oraz
- interpretacje wydane przez Komitet ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (KIMSF) lub przez dawny Stały Komitet ds. Interpretacji (SKI – SIC: Standing Interpretations Committee).



I. Streszczenie

19 czerwca 2003 roku Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości opublikowała MSSF 1 „Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej jako podstawy rachunkowości po raz pierwszy”. Od tamtej pory wprowadzono szereg istotnych nowelizacji MSSF 1 w następstwie poprawienia pierwotnych standardów MSR oraz nowo wydanych MSSF. Dlatego zdecydowaliśmy się wydać niniejszą publikację omawiającą wszystkie standardy stabilnej platformy, w tym MSSF 2 „Płatności dokonywane w oparciu o akcje”, MSSF 3 „Połączenie jednostek gospodarczych”, MSSF 4 „Umowy ubezpieczeniowe” oraz MSSF 5 „Aktywa trwale przeznaczone do zbycia i zaniechanie działalności”.

MSSF 1 ustanawia wymogi dotyczące przejścia na sporządzanie sprawozdań finansowych zgodnie z wymogami Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej i zastosowania MSSF po raz pierwszy. Ogólna zasada jest taka, że standardy MSSF obowiązujące w dacie sprawozdawczej należy zastosować wstecznie do bilansu otwarcia MSSF za okres porównawczy i sprawozdawczy, jednakże z zastrzeżeniem pewnych istotnych wyjątków i wyłączeń określonych wymogów, na przykład tych dotyczących połączenia jednostek gospodarczych oraz zobowiązań z tytułu świadczeń emerytalnych.

Celem MSSF 1 jest usprawnienie powszechnego przejścia na zasady MSSF, a szczególnie ułatwienie tego licznym spółkom notowanym na giełdach w Unii Europejskiej, które są zobowiązane przedstawiać skonsolidowane sprawozdania finansowe zgodnie z MSSF od roku 2005.

Obok ułatwienia przejścia na MSSF celem MSSF 1 jest stworzenie warunków porównywalności wyników tej samej jednostki gospodarczej na przestrzeni czasu, jak również porównywalności wyników różnych podmiotów przyjmujących MSSF po raz pierwszy od określonej daty, a nie doprowadzenie do porównywalności jednostek przyjmujących te standardy po raz pierwszy i tych podmiotów, które już stosują MSSF, co było głównym celem wcześniejszych wymogów Interpretacji SKI 8 „Zastosowanie po raz pierwszy MSR jako podstawy rachunkowości”. SKI 8 wymagał od podmiotu przyjmującego międzynarodowe standardy po raz pierwszy przedstawienia swoich sprawozdań finansowych tak, jak gdyby od zawsze były one sporządzane zgodnie z wymogami standardów i interpretacji obowiązujących za okres ich pierwszego zastosowania, z zastrzeżeniem przepisów przejściowych odpowiednich standardów. Tymczasem MSSF 1 wymaga od podmiotu przyjmującego międzynarodowe standardy po raz pierwszy sporządzenia jego sprawozdań finansowych zgodnie ze standardami i interpretacjami będącymi w mocy na dzień daty sprawozdawczej, a zatem z pominięciem wcześniejszych wersji MSSF oraz przepisów przejściowych poszczególnych standardów.

W niniejszej publikacji dokonujemy przeglądu treści MSSF 1 skupiając się na istotnych konsekwencjach tego standardu dla spółek, które jeszcze nie deklarują zgodności własnej sprawozdawczości z MSSF. Czytelnicy znajdą tu także praktyczne wskazówki oparte na doświadczeniu zgromadzonym w następstwie stosowania MSSF 1 w pierwszym roku po jego ogłoszeniu.

Podejście przyjęte w MSSF 1 zakłada uwzględnienie bilansu otwarcia MSSF. Główne zapisy MSSF 1 można sprowadzić do następujących 10 punktów:

1. W swoim pierwszym sprawozdaniu finansowym zgodnym z MSSF jednostka gospodarcza winna spełnić wymogi wszystkich wersji standardów obowiązujących na dzień sprawozdawczy (datę bilansową) oraz, co do ogólnej zasady, zastosować je wstecznie, z zastrzeżeniem pewnych wyłączeń i wyjątków określonych w MSSF 1. Przykładowo, podmioty dokonujące przejścia na MSSF w roku 2005 są zobowiązane spełnić wymogi wszystkich standardów obowiązujących na dzień 31 grudnia 2005 roku.
2. Należy sporządzić bilans otwarcia zgodnie z MSSF według stanu na dzień **przejścia na MSSF**. Datą przejścia jest początek najwcześniejszego roku finansowego, za który prezentowane są pełne informacje porównawcze w myśl MSSF w pierwszym sprawozdaniu finansowym zgodnym z MSSF. Dla spółek notowanych na giełdzie w UE, których rok finansowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym i które prezentują informację porównawczą sięgającą jeden rok wstecz, dniem przejścia na MSSF jest zatem dzień 1 stycznia 2004 roku.
3. Jednostka winna **ująć** wszystkie swoje aktywa i zobowiązania zgodnie z przepisami MSSF, oraz usunąć ze sprawozdania finansowego aktywa i zobowiązania niezgodne z MSSF.
4. Aktywa i zobowiązania ujęte w bilansie otwarcia MSSF należy **wycenić** w sposób zgodny z MSSF, w tym z zapisami MSSF 1.
5. Wszelkie **wartości szacunkowe** należy ustalać zgodnie z wytycznymi podanymi w MSSF.
6. Skutki **zmian stosowanych zasad rachunkowości** należy ująć w pozycjach kapitału w bilansie otwarcia MSSF, z wyjątkiem przeklasyfikowań między wartością firmy a pozycjami wartości niematerialnych i prawnych.
7. Należy spełnić wszystkie wymagania dotyczące **prezentacji i ujawnień** zgodnie z MSSF, włącznie z ewentualnymi przeklasyfikowaniami służącymi zapewnieniu zgodności z MSSF.
8. **Informacje porównawcze** za poprzedni okres sprawozdawczy (np. 2004 r. w przypadku spółek notowanych na giełdzie w UE, których rok finansowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym) winny być w pełni zgodne z MSSF (z pewnymi wyjątkami, np. dotyczącymi zastosowania standardu MSR 39 „Instrumenty finansowe – ujęcie i wycena”). RMSR nie wymaga sporządzenia informacji porównawczej w myśl MSSF za więcej niż za jeden rok wstecz.
9. Należy przedstawić **uzgodnienie pomiędzy poprzednio stosowanymi zasadami rachunkowości a MSSF** dotyczące:
 - a) pozycji kapitału w dacie przejścia i na koniec ostatniego okresu prezentowanego w ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym jednostki gospodarczej sporządzonym według poprzednio stosowanych zasad rachunkowości oraz
 - b) rachunku zysków lub strat za ostatni okres w wysokości wykazanej w ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym jednostki gospodarczej wraz z informacjami dodatkowymi niezbędnymi do zrozumienia dokonanego przekształcenia.
10. Istnieją pewne **fakultatywne zwolnienia i obowiązkowe wyjątki** od ogólnej zasady przyjętej w MSSF 1 w kwestii jego zastosowania z mocą wsteczną. Zwolnienia te przyznano w tych obszarach, w których koszty przejścia na MSSF prawdopodobnie przekraczałyby wartość korzyści dla użytkowników sprawozdania finansowego oraz w takim zakresie, w którym w praktyce trudno byłoby wprowadzić z mocą wsteczną zmiany, np. te dotyczące połączeń jednostek gospodarczych i zobowiązań z tytułu świadczeń emerytalnych.

MSSF 1 poszerza zakres wymaganych ujawnień w stosunku do tych, jaki należało dotąd uwzględnić przyjmując MSSF po raz pierwszy, o informacje dotyczące przejścia na MSSF. W załączniku A do niniejszego opracowania zaprezentowano przykładowe zastosowanie wymagań MSSF 1 dotyczących takich uzgodnień w sposób, który powinien być pomocny także przy prezentacji informacji wyjaśniających konsekwencje przejścia na zasady MSSF. Niniejszą publikację przygotowaliśmy z zamiarem dostarczenia obszerniejszych wskazówek dotyczących sposobów zastosowania standardu MSSF 1 do niektórych bardziej istotnych i powszechnie spotykanych kwestii i pytań, z jakimi spotkaliśmy się w praktyce w ciągu pierwszego roku obowiązywania tego standardu. Ze względu na charakter przedmiotu nie jesteśmy jednak w stanie wyczerpać wszelkich zagadnień omawianego tu tematu. Gdyby potrzebowali Państwo dalszej pomocy w kwestii stosowania lub wdrażania wymogów MSSF 1, zachęcamy do konsultacji ze specjalistami Deloitte.



II. Streszczenie MSSF 1

A. Zakres

Jednostka gospodarcza powinna zastosować MSSF 1 w swoim pierwszym rocznym sprawozdaniu MSSF oraz we wszystkich śródrocznych sprawozdaniach finansowych (jeśli takowe sporządza) przygotowanych zgodnie ze standardem MSR 34 „Śródroczna sprawozdawczość finansowa” za okresy częściowe objęte jej pierwszym rocznym sprawozdaniem finansowym MSSF. Pierwsze sprawozdanie finansowe zgodne z MSSF jednostki to roczne sprawozdanie finansowe, w którym deklaruje ona spełnienie zasad MSSF w formie wyraźnego i pozbawionego zastrzeżeń oświadczenia. To oznacza, że standardu MSSF 1 nie stosuje się wobec jednostek gospodarczych, które stosują już standardy MSR/MSSF.

Wymagania dotyczące zakresu stosowania mają szereg praktycznych skutków, dotyczących szczególnie zaklasyfikowania jednostki jako podmiotu przyjmującego MSSF po raz pierwszy.

Przykład A – Przykłady obwarowanej zastrzeżeniami zgodności z MSSF

Poniższe deklaracje zamieszczone w ostatnich sprawozdaniach finansowych jednostki nie są wyraźnymi i pozbawionymi zastrzeżeń oświadczeniami o spełnieniu zasad MSSF i dlatego podmioty, których dotyczą, byłyby zaklasyfikowane jako przyjmujące MSSF po raz pierwszy:

- Sprawozdanie spełnia wymogi krajowych zasad rachunkowości, które są zgodne lub zbliżone do standardów MSSF.
- Sprawozdanie jest zgodne z wymogami MSSF, z wyjątkiem niektórych standardów lub ujawnień (na przykład MSR 14 „Sprawozdawczość dotycząca segmentów działalności”).

Przykład B – Zgodność z MSSF w poprzednich latach, lecz nie za ostatni rok

Spółka B opublikowała sprawozdania finansowe za lata 2001 i 2002 z wolnymi od zastrzeżeń deklaracjami zgodności z MSSF. W swoich sprawozdaniach finansowych za rok 2003 spółka B zadeklarowała jedynie spełnienie krajowych norm GAAP. Spółka B jest w roku 2004 przyjmującą MSSF po raz pierwszy, ponieważ nie zamieściła wyraźnego i pozbawionego zastrzeżeń oświadczenia o zgodności z MSSF w swym ostatnim sprawozdaniu finansowym.

Jednostka jest także traktowana jako stosująca MSSF po raz pierwszy, jeżeli sporządzała dotąd sprawozdania finansowe według MSSF jedynie na użytek wewnętrzny, nie udostępniając ich właścicielom ani innym użytkownikom zewnętrznym.

Przykład C – Dodatkowe sprawozdanie finansowe MSSF przedstawiane instytucji finansowej

Spółka C sporządza dodatkowo sprawozdanie finansowe opatrzone deklaracją zgodności z MSSF. Spółka C przedkłada to sprawozdanie wybranej grupie użytkowników, na przykład instytucjom finansowym. Spółka C nie jest podmiotem stosującym MSSF po raz pierwszy, ponieważ wydała swoje ostatnie sprawozdanie finansowe deklarując wyraźnie i bez zastrzeżeń jego zgodność z MSSF. Zasięg zewnętrznej dystrybucji sprawozdania finansowego nie ma znaczenia i tak samo traktowano by ten przypadek, gdyby spółka wydała sprawozdania finansowe zgodne z MSSF kontrahentom transakcji handlowej.

Omawiany standard obowiązuje w stosunku do pierwszych sprawozdań finansowych zgodnych z MSSF począwszy od daty 1 stycznia 2004 roku. Dopuszcza się jednak jego wcześniejsze zastosowanie z uwzględnieniem ewentualnych nowelizacji standardu MSSF 1 w następstwie wprowadzenia poprawionych standardów MSR (grudzień 2003 r.) oraz nowych standardów MSSF wydanych w ciągu roku 2004.

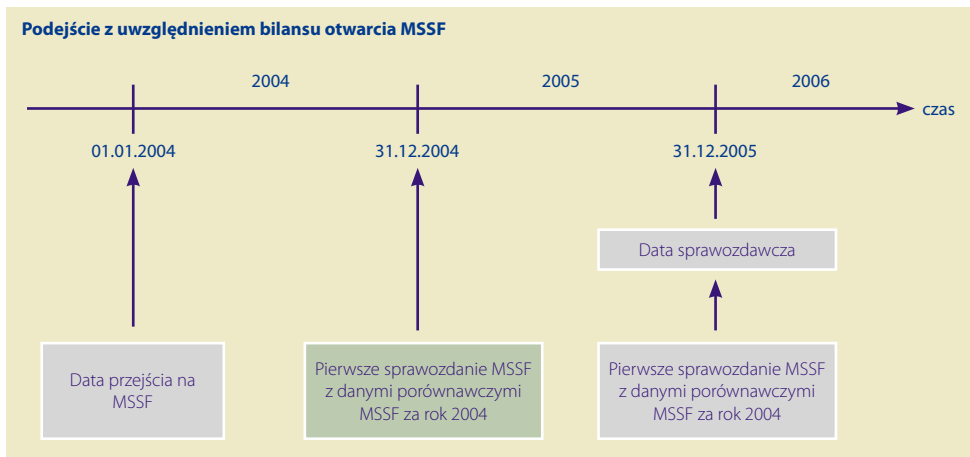
B. Ujęcie i wycena

Zasada ogólna

Ogólną zasadą w ramach standardu MSSF 1 jest wymaganie od stosującego MSSF po raz pierwszy retrospektywnego stosowania wersji MSSF obowiązującej w dacie sprawozdawczej. Pierwsze sprawozdanie finansowe MSSF prezentuje się zatem tak, jak gdyby jednostka od zawsze przedstawiała swoje sprawozdania finansowe zgodnie z MSSF (z zastrzeżeniem pewnych zwolnień i wyjątków wskazanych niżej).

Datę przejścia na MSSF definiuje się jako „**początek najwcześniejszego okresu, za który jednostka prezentuje pełne dane porównawcze w myśl zasad MSSF w swoim pierwszym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF**”. Od jednostki stosującej MSSF po raz pierwszy wymaga się sporządzenia bilansu otwarcia według stanu z daty przejścia na MSSF. Taki bilans otwarcia sporządza się zgodnie z wymogami MSSF 1, z zachowaniem ogólnej zasady wstecznego stosowania, zwolnień fakultatywnych i obowiązkowych wyjątków. Interpretacja SKI 8 nie ma tu już zastosowania. Bilans otwarcia MSSF nie musi być publikowany jako część pierwszego sprawozdania finansowego MSSF, ma jednak służyć za podstawę sporządzenia tego sprawozdania finansowego.

Schematyczny harmonogram zamieszczony poniżej przedstawia tryb pierwszego zastosowania MSSF w roku 2005 w przypadku sprawozdań finansowych pokrywających się z rokiem kalendarzowym, w których informacje porównawcze prezentowane są za jeden rok wstecz:



Od jednostki gospodarczej wymaga się stosowania tych samych zasad rachunkowości zarówno w bilansie otwarcia MSSF, jak i do wszystkich okresów prezentowanych w pierwszym sprawozdaniu finansowym MSSF. Stosuje się pewne zwolnienia z tego wymogu, a co najważniejsze, jednostki gospodarcze przyjmujące MSSF przed dniem 1 stycznia 2006 r. nie muszą stosować standardów MSR 32 ani MSR 39 do opracowania informacji porównawczych w swoich pierwszych sprawozdaniach finansowych zgodnych z MSSF.

Skoro od jednostki stosującej MSSF po raz pierwszy wymaga się spełnienia wszystkich standardów MSSF obowiązujących w dacie sprawozdawczej, należy zwrócić uwagę, że przepisy przejściowe ustanowione dla poszczególnych standardów nie mają zastosowania do jednostki gospodarczej przyjmującej MSSF po raz pierwszy. Zamiast tego jednostka taka sporządza bilans otwarcia zgodnie z przepisami standardu MSSF 1.

Ogólnie rzecz biorąc, od jednostki stosującej MSSF po raz pierwszy wymaga się:

- ujęcia wszystkich aktywów i zobowiązań, których ujmowania wymaga MSSF;
- nieujmowania takich pozycji aktywów lub zobowiązań, na ujęcie których nie pozwalają MSSF;
- przeklasyfikowania pozycji ujętych w myśl uprzednio stosowanych zasad rachunkowości jako określone kategorie aktywów, zobowiązań lub składniki kapitału własnego, lecz stanowiących innego typu aktywa, zobowiązania lub składniki kapitału według standardów MSSF; oraz
- zastosowania standardów MSSF do wyceny wszystkich ujętych aktywów i zobowiązań.

Przykłady ujmowania i nieujmowania pozycji w sprawozdaniu finansowym zgodnym z MSSF

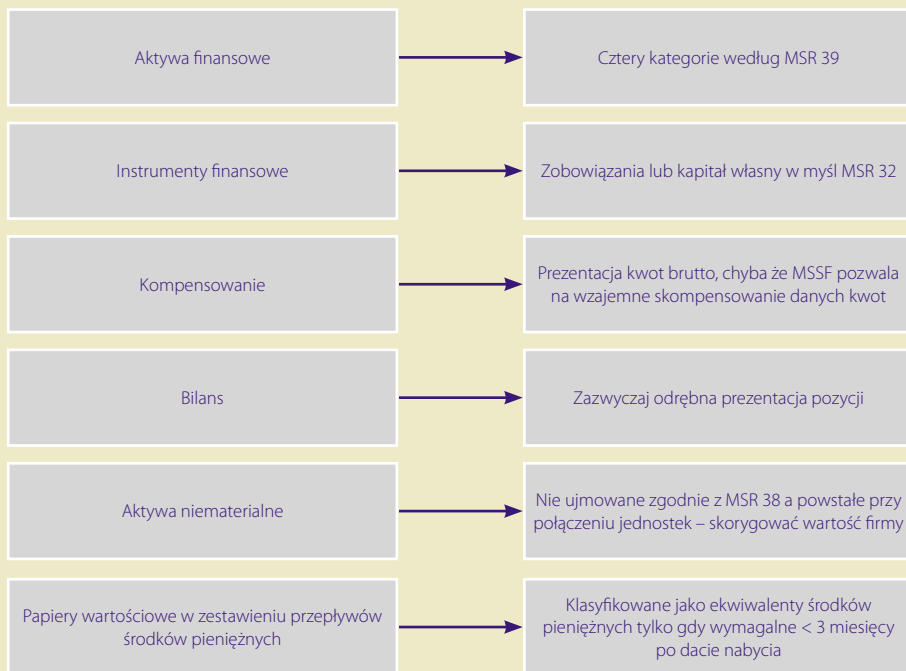
Ujmowane

- Zobowiązania z tytułu świadczeń emerytalnych.
- Aktywa i zobowiązania z tytułu podatku odroczonego.
- Aktywa i zobowiązania z tytułu leasingu finansowego.
- Rezerwy, o ile wynikają z prawnego lub zwyczajowo domniemanego zobowiązania.
- Pochodne instrumenty finansowe.
- Nabyte wartości niematerialne.
- Wewnętrzne koszty rozwoju.

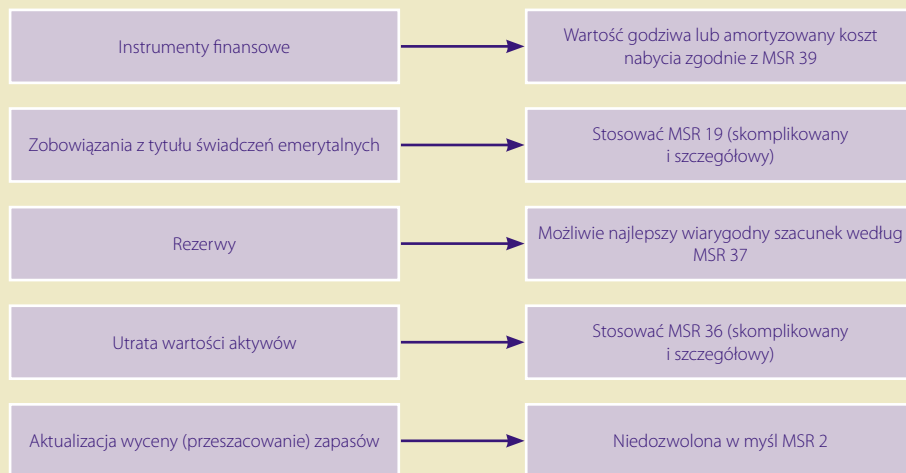
Nieujmowane

- Rezerwy, jeżeli brak aktualnie wymagalnego zobowiązania (np. pewne zobowiązania restrukturyzacyjne).
- Rezerwy ogólne jako zobowiązania.
- Aktywa z tytułu podatku odroczonego, jeżeli ich realizacja nie jest prawdopodobna.
- Akcje własne jako aktywa.
- Aktywa niematerialne nie spełniające kryteriów ujęcia.

Przykłady reklasyfikacji zgodnie z MSSF



Przykłady reklasyfikacji zgodnie z MSSF



Przejsie na standardy MSSF moze owocowac koniecznoscia zmiany przez jednostke gospodarcza stosowanych przez nia zasad rachunkowosci dotyczacych ujmowania i wyceny. Ogolnie rzecz biorac, skutki takich zmian ujmuje sie bezposrednio w kapitale wlasnym w bilansie otwarcia MSSF, z wyjatkiem niektorych szczegolnych przypadkow (np. wartosci niematerialne uprzednio zaliczone na poczet wartosci firmy). Istnieja przy tym istotne wymogi dotyczace ujawnienia informacji o zmianach w stosowanych zasadach rachunkowosci wprowadzonych przy przejsci na standardy MSSF.

Co wiecej, wszystkie wymagania MSSF dotyczace prezentacji sprawozdania i ujawnianych informacji musza byc spenione w pierwszym sprawozdaniu finansowym MSSF. Do standardow mogacych znacząco rzutowac na wymogi wobec jednostki gospodarczej dotyczace prezentacji sprawozdania i dokonywanych ujawnien naleza: MSR 14 „Sprawozdawczosc dotyczaca segmentow dzialalnosci”, MSR 19 „Swiadczenia pracownicze”, MSR 32 „Instrumenty finansowe – ujawnianie i prezentacja”, MSR 33 „Zysk przypadajacy na jedna akcje”, MSR 36 „Utrata wartosci aktywow”, MSR 38 „Wartosci niematerialne”, MSSF 2 „Platnosci dokonywane w oparciu o akcje”, MSSF 3 „Polaczenie jednostek gospodarczych” oraz MSSF 5 „Aktywa trwałe przeznaczone do zbycia i zaniechanie dzialalnosci”. W praktyce, spenienie powyzzszych wymogow dotyczacych ujawnien jest uciagzliwe i moze okazac sie konieczne wprowadzenie z ich powodu licznych zmian do systemow raportowania i gromadzenia informacji sprawozdawczych.

Zwolnienia fakultatywne

W wielu przypadkach retrospektywne zastosowanie standardow MSSF bedzie wymagać zaangażowania znacznych srodkow, a w niektorych sytuacjach moze byc praktycznie niewykonalne. RMSR uwzględnila takie sytuacje uznajac, ze koszty wstecznego zastosowania MSSF moga w pewnych przypadkach przekraczac oczekiwane korzyści. Dlatego tez standard MSSF 1 przewiduje dziesiec fakultatywnych zwolnien umozliwiajacych uchylenie ogolnej zasady wstecznego zastosowania standardow. Poniewaz zwolnienia te sa opcjonalne, jednostki gospodarcze moga w przewidzianym nimi zakresie zmienic retrospektywnie stosowane u siebie zasady rachunkowosci, o ile oczywiscie beda w stanie o ile oczywiscie beda zdolne rzetelnie oszacowac ich skutki.

Fakultatywne zwolnienia dotyczą następujących obszarów:

01. Polaczenie jednostek gospodarczych;
02. Wartość godziwa lub aktualizacja wyceny jako zakladany koszt;
03. Swiadczenia pracownicze;
04. Skumulowane różnice kursowe z tytułu przeliczenia na walutę obcą;
05. Zložone instrumenty finansowe;
06. Aktywa i zobowiazania jednostek zaleznych;
07. Klasyfikacja poprzednio ujętych instrumentow finansowych;
08. Platnosci dokonywane w oparciu o akcje;
09. Umowy ubezpieczeniowe
10. Zmiana stanu zobowiazan z tytułu wycofania z eksploatacji, rekultywacji terenu oraz innych podobnych zobowiazan.

Od jednostki, która zechce skorzystac z jednego z powyzzszych zwolnien nie wymaga się stosowania zadnego z pozostałych zwolnien laczenie ani z osobna. Stosowanie powyzzszych zwolnien do innych obszarow na zasadzie analogii nie jest dozwolone.

01: Połączenie jednostek gospodarczych

Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może ująć w księgach połączenia jednostek gospodarczych przed datą przejścia zgodnie z standardem MSSF 3 „Połączenie jednostek gospodarczych” albo zgodnie z załącznikiem B do standardu MSSF 1. Retrospektywne zastosowanie MSSF 3 może być trudne, a w niektórych przypadkach wręcz niemożliwe w odniesieniu do dawnych połączeń jednostek gospodarczych; należy zatem rozważyć, czy MSSF 3 będzie dawał się zastosować wystarczająco wiarygodnie do wszystkich połączeń jednostek gospodarczych.

Jednostka gospodarcza może zastosować standard MSSF 3 do połączeń jednostek gospodarczych poprzedzających datę przejścia na MSSF pod warunkiem, że zgromadziła informacje niezbędne do zastosowania MSSF 3 na dzień połączenia tych jednostek. Jeżeli jednostka zdecyduje się na stosowanie MSSF 3 od daty wcześniejszej niż data przejścia, zobowiązana będzie również do umownania wszelkich połączeń jednostek gospodarczych, które nastąpią po tej dacie, zgodnie ze standardem MSSF 3. Połączenia jednostek gospodarczych sprzed daty, od której wprowadza się MSSF 3, wykazuje się zgodnie z wymogami standardu MSSF 1, załącznik B2.

Najistotniejsze przepisy standardu MSSF 1, załącznik B2, są następujące:

- należy zachować dotychczasowy sposób klasyfikowania wcześniejszych połączeń jednostek gospodarczych (przejęć lub przypadków połączenia udziałów);
- nie dokonuje się żadnego przeszacowania pierwotnych „wartości godziwych” ustalonych na chwilę dokonania połączenia jednostek gospodarczych (datę nabycia); oraz
- wartości firmy w kwocie ujętej w bilansie zgodnie z poprzednio stosowanymi krajowymi zasadami rachunkowości nie koryguje się za wyjątkiem szczególnych przypadków wymienionych poniżej.

Aktywa i zobowiązania nabyte w ramach połączenia jednostek gospodarczych ujmuje się i wycenia w bilansie otwarcia zgodnym z MSSF. Ogólnie rzecz ujmując, stosowną korektę ujmuje się bezpośrednio w kapitale własnym, ale korekta taka podlega zaliczeniu na poczet wartości firmy w następujących trzech przypadkach:

- ujęcia aktywów niematerialnych nabytych w ramach połączenia jednostek gospodarczych, które nie były ujmowane zgodnie z poprzednio stosowanymi krajowymi zasadami rachunkowości (np. tych zaliczonych na poczet wartości firmy w dacie nabycia);
- usunięcia ze sprawozdania aktywów niematerialnych nabytych w ramach połączenia jednostek gospodarczych, które na dzień nabycia nie spełniały kryteriów ujęcia obowiązujących według standardu MSR 38 „Wartości niematerialne”; oraz
- uwarunkowanych przyszłymi zdarzeniami korekt kwoty zapłaty z tytułu kupna nabytej jednostki gospodarczej.

Poczynając od daty przejścia na MSSF, wartości firmy już się nie amortyzuje. W konsekwencji tego standard MSSF 1 wymaga przeprowadzania testu ustalającego ewentualną utratę wartości firmy, w myśl standardu MSR 36 „Utrata wartości aktywów”, w dacie przejścia na MSSF, bez względu na to, czy występują przesłanki wskazujące na możliwość utraty wartości firmy. Efekt ewentualnej utraty wartości wynikły w następstwie przeprowadzenia tego testu podlega odliczeniu od kapitału własnego (zazwyczaj od pozycji nie podzielonego wyniku z lat ubiegłych) w bilansie otwarcia MSSF.

Wartość firmy odpisana od kapitału własnego na podstawie poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości nie podlega ujęciu w aktywach bilansu otwarcia MSSF, ani nie jest ujmowana jako zysk bądź strata w przypadku późniejszego zbycia lub utraty wartości jednostki zależnej, z którą wiązało się jej powstanie.

Jeżeli dana jednostka zależna nie była poprzednio uwzględniona w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, MSSF 1 wymaga od jednostki stosującej MSSF po raz pierwszy wprowadzenia korekt dostosowujących wartości bilansowe aktywów i zobowiązań takiej jednostki zależnej do wartości, których wykazania wymagałyby standardy MSSF w odrębnym bilansie takiej jednostki zależnej i skalkulowania wartości firmy dla tej jednostki według stanu na datę przejścia na MSSF. Zakładany koszt wartości firmy wylicza się wówczas jako różnicę między (i) udziałem podmiotu dominującego w kapitale jednostki zależnej skorygowanym w myśl standardów MSSF w dacie przejścia na nie a (ii) kosztem poniesionym przez podmiot dominujący z tytułu inwestycji w jednostkę zależną w dacie jej nabycia.

02: Wartość godziwa lub aktualizacja wyceny jako zakładany koszt

Jednostka przyjmująca MSSF po raz pierwszy może wybrać wycenę poszczególnych pozycji rzeczowego majątku trwałego według wartości godziwej na dzień przejścia na MSSF. Wartość godziwą przyjmuje się wtedy za zakładany koszt w tej samej dacie. Koszt zakładany to kwota stosowana jako odpowiednik kosztu lub zamortyzowanego kosztu w danej dacie. Następująca później amortyzacja opiera się na założeniu, że jednostka pierwotnie ujęła daną pozycję aktywów lub zobowiązań w określonej dacie i że jej koszt był równy kosztowi zakładanemu. Jeżeli jednostka gospodarcza wybierze taką opcję, nie wymaga się od niej stosowania tej metody do wszystkich środków trwałych zaklasyfikowanych do tej samej kategorii.

Jeżeli stosując poprzednie krajowe zasady rachunkowości jednostka aktualizowała wycenę jednej lub więcej kategorii rzeczowego majątku trwałego, może wybrać przyjęcie tych wartości za koszt zakładany w dacie przeszacowania. Wybór taki jest dostępny tylko jeśli w dacie dokonania przeszacowania aktualizacja wyceny doprowadziła do przyjęcia wielkości zbliżonych do wartości godziwej lub kosztu (albo kosztu zamortyzowanego) w myśl standardów MSSF skorygowanych np. o zmiany ogólnego lub specyficznego wskaźnika cen (inflacji).

Jeżeli w związku z zaistniałym wcześniej zdarzeniem (np. prywatyzacją lub ofertą publiczną akcji) dana jednostka wyceniła swoje aktywa i zobowiązania według wartości godziwej, może ona przyjąć te wartości za koszt zakładany w dacie przeprowadzenia takiej wyceny.

Koszt zakładany stanowi podstawę kosztu danej pozycji aktywów przyjętego w myśl MSSF na dzień dokonania wyceny, lecz nie w dacie przejścia na MSSF. Zgodnie ze standardami MSSF koszt zakładany podlega amortyzacji od daty przyjęcia kosztu zakładanego do daty przejścia na MSSF. Jeżeli wartość wykazana zgodnie z poprzednio stosowanymi krajowymi zasadami rachunkowości różni się w istotnym stopniu od tej, którą ujęto by stosując MSSF, odpowiednią korektę zalicza się na poczet nie podzielonego wyniku z lat ubiegłych.

Podmiot przyjmujący MSSF po raz pierwszy może także posłużyć się wartością godziwą lub zaktualizowaną w wyniku przeszacowania jako kosztem zakładanym w odniesieniu do pozycji nieruchomości inwestycyjnych, jeżeli wybierze on zastosowanie modelu ceny nabycia przewidzianego w standardzie MSR 40, oraz w odniesieniu do aktywów niematerialnych pod warunkiem, że w przypadku aktywów niematerialnych spełnione będą kryteria określone w standardzie MSR 38, a wartość godziwą ustala się w odniesieniu do aktywnego rynku zgodnie z jego definicją zawartą w standardzie MSR 38.

03: Świadczenia pracownicze

W myśl standardu MSR 19 „Świadczenia pracownicze”, programy emerytalne klasyfikuje się albo jako programy określonych składek, albo jako programy określonych świadczeń. Rachunkowość programów określonych świadczeń jest znacząco bardziej skomplikowana niż w przypadku programów określonych składek. Rezerwy z tytułu programów określonych świadczeń nalicza się na podstawie szeregu założeń aktuarialnych, a skumulowane zyski i straty wynikające z rachunku aktuarialnego wykazuje się zgodnie z wymaganiami standardu MSR 19. Standard MSR 19 przewiduje, że jednostka gospodarcza może wybrać opcję nieujmowania wszystkich aktuarialnych zysków i strat (określaną także jako tzw. „podejście korytarzowe”). Retrospektywne stosowanie podejścia korytarzowego wymagałoby ustalania skumulowanych zysków i strat od początku wprowadzenia

każdego programu emerytalnego i dzielenia ich na zyski i straty ujęte i nie ujęte na każdą kolejną datę bilansową, zgodnie ze standardem MSR 19.

MSSF 1 wymaga od jednostki gospodarczej wskazania wszystkich programów określonych świadczeń i porównania ich ujęcia w myśl poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości z ujęciem zgodnym z MSR 19. Ewentualnych zmian stosowanych zasad rachunkowości dokonuje się retrospektywnie, za wyjątkiem opcjonalnego zwolnienia dotyczącego zysków i strat aktuarialnych, a skumulowane skutki takich zmian zalicza się na poczet kapitału własnego w bilansie otwarcia.

Opcjonalne zwolnienie umożliwia kalkulację zobowiązania z tytułu świadczeń emerytalnych w ujęciu netto jako zdyskontowanej do wartości bieżącej kwoty zobowiązania z tytułu określonych świadczeń emerytalnych pomniejszonej o wartość godziwą ewentualnych związanych z nimi aktywów (skorygowanej o ewentualne nie ujęte dotąd koszty z tytułu przeszłego zatrudnienia personelu) bez uwzględniania tzw. „podejścia korytarzowego”. Oznacza to, że jednostki gospodarcze mogą wybrać opcję eliminacji nie ujętych zysków i strat aktuarialnych poprzez skompensowanie ich z kapitałem własnym w bilansie otwarcia MSSF. Opcja ta może skutkować znaczącym obciążeniem pomniejszającym łączną wartość kapitałów w dacie przejścia na MSSF, lecz w zamian za to jednostka unika amortyzowania związanych z nimi strat w rachunku zysków i strat. Jeżeli jednostka wybierze to zwolnienie, stosuje się je do wszystkich programów określonych świadczeń. Nawet jeżeli zwolnienie to zostało zastosowane w związku z przejściem na standardy MSSF, nie wyklucza to możliwości stosowania przez jednostkę „podejścia korytarzowego” zgodnie z wymogami standardu MSR 19 w przyszłych okresach sprawozdawczych.

04: Skumulowane różnice kursowe z tytułu przeliczenia na walutę obcą

Przy przeliczaniu wartości przedsięwzięcia zagranicznego zgodnie z wymogami standardu MSR 21 „Skutki zmian kursów wymiany walut obcych”, niektóre różnice kursowe wykazuje się w wydzielonej pozycji kapitałów. MSR 21 wymaga też od jednostki ujawniania różnic kursowych netto zaklasyfikowanych jako wyodrębniona pozycja kapitału, jak również uzgadniania ich sald otwarcia i zamknięcia. Po późniejszym zbyciu takiego przedsięwzięcia zagranicznego skumulowane różnice kursowe związane z tą konkretną zagraniczną jednostką zalicza się na poczet zysków lub strat danego okresu jako część zysku lub straty poniesionej w związku ze zbyciem jednostki zależnej.

W myśl standardu MSSF 1 jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może wybrać opcję niekalkulowania takiej różnicy kursowej wstecznie, a tym samym wykazania odpowiadających temu różnic kursowych w dacie przejścia, ustalonych zgodnie z poprzednio stosowanymi krajowymi zasadami rachunkowości, w kwocie zerowej. Zysk lub strata na późniejszym zbyciu przedsięwzięcia zagranicznego zawierać będzie wówczas jedynie różnice kursowe powstałe po dacie przejścia na MSSF.

05: Złożone instrumenty finansowe

Ogólna zasada obowiązująca w ramach MSSF 1 wymaga od jednostki stosującej MSSF po raz pierwszy retrospektywnego zastosowania standardu MSR 32 i podzielenia wszystkich złożonych instrumentów finansowych na część dłużną o charakterze zobowiązania i element kapitałowy. Klasyfikacja tych składników opiera się na warunkach, które występowały w dniu, w którym dany instrument po raz pierwszy spełnił kryteria ujęcia go zgodnie ze standardem MSR 32, bez uwzględniania zdarzeń późniejszych w stosunku do tej daty. Wartości bilansowe poszczególnych składników ustala się na podstawie okoliczności występujących w czasie, kiedy dany instrument był wyemitowany i zgodnie z wymogami tej wersji standardu MSR 32, która obowiązywała w dacie sprawozdawczej.

Jeżeli element złożonego instrumentu finansowego zaliczony do zobowiązań nie jest już wymagalny w dniu przejścia na MSSF, retrospektywne zastosowanie standardu MSR 32 skutkuje wykazaniem dwóch kategorii w kapitale, skumulowanych odsetek w nie podzielonym wyniku lat ubiegłych i pierwotnego komponentu kapitałowego złożonego instrumentu finansowego. To daje podstawę do zwolnienia z ogólnego wymogu, ponieważ w tym przypadku zastosowanie retrospektywne nie wpływa na wielkość kapitału, lecz tylko na jego poszczególne elementy. Jeśli zatem składnik złożonego instrumentu finansowego zaliczony do zobowiązań nie jest już wymagalny w dacie przejścia na MSSF, to w ramach przewidzianego zwolnienia nie wymaga się podziału wykazywanej wielkości na część zobowiązaniową i element kapitałowy.

06: Aktywa i zobowiązania jednostek zależnych

Jeżeli jednostka zależna przechodzi na MSSF później niż jej podmiot dominujący, taka spółka zależna może we własnym bilansie otwarcia MSSF ujmować nadal pozycje bilansowe o takich samych wartościach jak te, które są stosowane w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym podmiotu dominującego przed wprowadzeniem jakichkolwiek korekt konsolidacyjnych. Alternatywnie, jednostka zależna może sama wybrać zastosowanie standardu MSSF 1 we własnej dacie przejścia na MSSF.

Podobną możliwością wyboru dysponuje jednostka stowarzyszona lub wspólne przedsięwzięcie, które staje się podmiotem stosującym MSSF po raz pierwszy w chwili późniejszej niż jednostka posiadająca znaczący wpływ lub współsprawująca nad nim kontrolę. Podmiot stowarzyszony lub wspólne przedsięwzięcie może wtedy kontynuować we prowadzenie własnej ewidencji z tymi samymi wartościami bilansowymi, które były stosowane jako podstawa dla sprawozdawczości w myśl MSSF przez jednostkę wywierającą nań znaczący wpływ lub sprawującą nad nią wspólną kontrolę.

Jeżeli jednostka zależna dokona przejścia na standardy MSSF wcześniej niż jej podmiot dominujący, taki podmiot dominujący winien wyceniać aktywa i zobowiązania jednostki zależnej w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym w kwotach zgodnych z jednostkowymi sprawozdaniami finansowymi MSSF spółki zależnej. W tym przypadku nie przewiduje się żadnych wyjątków.

07: Klasyfikacja poprzednio ujętych instrumentów finansowych

MSR 39 „Instrumenty finansowe – ujęcie i wycena” pozwala jednostce określić poszczególną pozycję aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych jako wycenianą według jej wartości godziwej i rozliczaną w rachunku zysków i strat, albo jako dostępną do sprzedaży. W dniu publikacji niniejszego opracowania, istniejący projekt proponowanych poprawek nowelizujących MSR 39 „Opcja wartości godziwej” proponuje ograniczenie okoliczności, w których taki wybór jest dopuszczalny. Zarówno stan dotychczasowy, jak i proponowane poprawki do standardu MSR 39 wymagają, aby taki wybór był dokonany przy początkowym ujęciu.

Pomimo tego wymogu MSSF 1 pozwala jednostce stosującej MSSF po raz pierwszy zaklasyfikować w dacie przejścia na MSSF dany składnik aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych jako wyceniany na zasadzie wartości godziwej z odniesieniem na rachunek zysków i strat albo jako dostępny do sprzedaży. Podstawą tego zwolnienia z ogólnych wymogów jest fakt, że jednostka gospodarcza stosująca MSSF po raz pierwszy stosowała poprzednie krajowe zasady rachunkowości w dacie początkowego ujęcia tej pozycji, w związku z czym nie miała możliwości skorzystania z wyboru dostępnego dla jednostek, które już wcześniej prowadziły sprawozdawczość finansową zgodnie z MSSF. Jeżeli jednostka gospodarcza skorzysta z tego zwolnienia, obowiązuje ją ujawnienie pewnych dodatkowych informacji.

08: Płatności dokonywane w oparciu o akcje

Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy ma możliwość niezastosowania retrospektywnie standardu MSSF 2 „Płatności dokonywane w oparciu o akcje” do instrumentów kapitałowych (transakcji rozliczanych w kapitale) przydzielonych w dniu 7 listopada 2002 r. lub przed tą datą. Standard MSSF 1 przewiduje dodatkowe zwolnienie z retrospektywnego zastosowania MSSF 2 do instrumentów kapitałowych przydzielonych po dacie 7 listopada 2002 r. z których nabycie uprawnień nastąpiło przed późniejszą spośród następujących dat: (a) datą przejścia na MSSF oraz (b) dniem 1 stycznia 2005 r. Jednostka może jednak zastosować MSSF 2 do takich instrumentów kapitałowych, jeśli poprzednio ujawniła publicznie wartość godziwą tych instrumentów kapitałowych, ustaloną w dniu wyceny zgodnie z definicją określoną przez standard MSSF 2.

Co więcej, jeżeli jednostka zmodyfikuje terminy lub warunki przydziału instrumentów kapitałowych, do których nie ma zastosowania standard MSSF 2, nie wymaga się od niej zastosowania przepisów MSSF 2 do tych zmian pod warunkiem, że modyfikacja taka nastąpiła przed późniejszą z następujących dat: (a) datą przejścia na MSSF oraz (b) datą 1 stycznia 2005 r. Jeżeli jednak modyfikacja opóźnia datę nabycia uprawnień do terminu następującego po dniu 1 stycznia 2005 r., standard MSSF 2 należy zastosować do całej transakcji.

Jeżeli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy wybierze skorzystanie ze zwolnienia, będzie jednak zobowiązana do ujawnienia informacji umożliwiających użytkownikom sprawozdań finansowych zrozumienie charakteru i zakresu transakcji rozliczonych w oparciu o akcje występujących w okresie sprawozdawczym i w okresach porównawczych.

Obok zwolnienia dotyczącego instrumentów kapitałowych, jednostka gospodarcza może wybrać opcję niezastosowania retrospektywnie standardu MSSF 2 do zobowiązań płatniczych z tytułu akcji/udziałów (transakcji regulowanych w gotówce), które zostały uregulowane przed datą przejścia na MSSF lub przed datą 1 stycznia 2005 r. W przypadku zobowiązań, do których stosuje się MSSF 2, należy na nowo przedstawić informacje porównawcze po dacie 7 listopada 2002 roku.

09: Umowy ubezpieczeniowe

Odmienne od ogólnych zasad MSSF 1, jednostka wystawiająca umowy ubezpieczeniowe (ubezpieczyciel) może przy zastosowaniu MSSF po raz pierwszy wybrać przepisy przejściowe standardu MSSF 4 „Umowy ubezpieczeniowe”. Te przepisy przejściowe wymagają od ubezpieczyciela prospektywnego zastosowania MSSF 4 do okresów sprawozdawczych rozpoczynających się z dniem 1 stycznia 2005 r. lub później, z możliwością ich opcjonalnego wcześniejszego zastosowania. Oznacza to, że przyjmujący MSSF po raz pierwszy w roku 2005 nie muszą stosować MSSF 4 do swoich informacji porównawczych za rok 2004. MSSF 4 ogranicza zmiany zasad rachunkowości stosowanych do umów ubezpieczeniowych.

10: Zmiana stanu zobowiązań z tytułu wycofania z eksploatacji, rekultywacji terenu oraz innych podobnych zobowiązań

Zgodnie z interpretacją KIMSF 1 „Zmiana stanu zobowiązań z tytułu wycofania z eksploatacji, rekultywacji terenu oraz innych podobnych zobowiązań” zmiany w szacowanym czasie i ilości wydatkowanych zasobów stanowiących korzyści ekonomiczne, a wymaganych do rozliczenia mającej miejsce likwidacji, przywrócenia poprzedniego stanu lub temu podobnego zobowiązania, albo też zmiany stopy dyskonta, należy dodać lub odliczyć od kosztu związanego z nimi składnika aktywów. Tak skorygowaną wartość danej pozycji aktywów amortyzuje się następnie przez pozostały okres jej ekonomicznego użytkowania.

W przypadku jednostki stosującej MSSF po raz pierwszy retrospektywnie zastosowanie tych wymogów pociągałoby za sobą konieczność odtworzenia przez jednostkę historycznego zapisu dokumentującego wszystkie takie korekty, których należało dokonać w przeszłości, co w wielu przypadkach nie będzie wykonalne.

Zatem, w myśl tego opcjonalnego zwolnienia, jednostka gospodarcza może wybrać dla takich zobowiązań powstałych przed datą przejścia na MSSF następujące rozwiązanie:

- a) ustalić wartość zobowiązania na dzień przejścia na MSSF zgodnie ze standardem MSR 37;
- b) oszacować kwotę, która byłaby ujęta w koszcie odnośnego składnika aktywów w czasie, gdy dane zobowiązanie pierwotnie powstało, poprzez zdyskontowanie tego zobowiązania do tej daty, przyjmując do tego możliwie najwiarygodniejszy szacunek historycznej stopy (stóp) dyskonta skorygowanej z tytułu ryzyka, która miałaby zastosowanie do tego zobowiązania przez okres sięgający wstecz do czasu powstania zobowiązania; oraz
- c) obliczyć skumulowaną amortyzację tej kwoty na dzień przejścia na MSSF opierając się na aktualnym w tym momencie szacunku okresu ekonomicznego użytkowania danego składnika aktywów, stosując zasady amortyzacji przyjęte przez jednostkę zgodnie z wymogami MSSF.

Skutki ewentualnych zmian w stosunku do poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości wynikłe z zastosowania powyższego rozwiązania wykazują się w bilansie otwarcia MSSF na dzień przejścia w aktywach netto i w nie podzielonym wyniku lat ubiegłych.

Obowiązkowe wyjątki

RMRSR uznała, że w pewnych sytuacjach retrospektywne nie da się wprowadzić zmian do stosowanych zasad rachunkowości wystarczająco wiarygodny sposób. Dlatego też MSSF 1 przewiduje cztery obowiązkowe wyjątki od ogólnej zasady zastosowania retrospektywnego stosowania MSSF.

Cztery obowiązkowe wyjątki to:

- M1) Usunięcie z bilansu aktywów finansowych i zobowiązań finansowych;
- M2) Rachunkowość zabezpieczeń;
- M3) Wartości szacunkowe ; oraz
- M4) Aktywa trwale przeznaczone do zbycia i zaniechanie działalności.

M1: Usunięcie z bilansu aktywów finansowych i zobowiązań finansowych

Aktywa i zobowiązania finansowe należy ujmować i wyceniać w bilansie otwarcia MSSF zgodnie z taką wersją standardu MSR 39, która obowiązuje w dacie sprawozdawczej, czyli na przykład 31 grudnia 2005 r. w przypadku spółek notowanych na giełdzie w UE, których rok finansowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym. Jako wyjątek od tej ogólnej zasady aktywa i zobowiązania finansowe, które usunięto z bilansu przed dniem 1 stycznia 2004 r. zgodnie z poprzednimi krajowymi zasadami rachunkowości, nie podlegają wymogowi ponownego ujęcia w bilansie otwarcia MSSF. Zapis ten jest zgodny z obecnymi przepisami przejściowymi standardu MSR 39 dla jednostek gospodarczych stosujących już MSSF.

Jednostka gospodarcza stosująca MSSF po raz pierwszy może wybrać retrospektywne zastosowanie wymogów standardu MSR 39 dotyczących usunięcia pozycji z bilansu z wcześniejszą datą pod warunkiem, że w momencie pierwotnego ujęcia danej transakcji posiadała już dane konieczne do jej prawidłowego ujęcia.

M2: Rachunkowość zabezpieczeń

Od jednostki stosującej MSSF po raz pierwszy wymaga się, aby w bilansie otwarcia MSSF:

- wyceniła wszystkie instrumenty pochodne według wartości godziwej; oraz
- wyeliminowała wszystkie odroczone zyski i straty z tytułu instrumentów pochodnych, które w myśl poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości wykazywała jako aktywa i zobowiązania.

W myśl standardu MSR 39 powiązania zabezpieczające kwalifikuje się do ujęcia na zasadach obowiązujących dla rachunkowości zabezpieczeń, jeżeli spełnionych jest szereg kryteriów, w tym właściwe wyznaczenie takich zabezpieczeń i udokumentowanie ich skuteczności w chwili wyznaczenia i w późniejszym czasie. Analogicznie, aby powiązanie zabezpieczające kwalifikowało się do ujęcia metodą rachunkowości zabezpieczeń w dacie przejścia na MSSF, musiało ono być właściwie wyznaczone i udokumentowane jako skuteczne zgodnie ze standardem MSR 39 w dacie transakcji. Nie można wyznaczyć danego powiązania zabezpieczającego wstecznie. Jeżeli jednak jednostka wyznaczyła daną pozycję netto jako pozycję zabezpieczaną w myśl poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości, może ona wyznaczyć konkretną pozycję w ramach tej pozycji netto jako zabezpieczaną pod warunkiem, że uczyni to nie później niż w dniu przejścia na MSSF.

Powiązania zabezpieczające, które były określone jako zabezpieczenia w myśl poprzednio stosowanych zasad rachunkowości, lecz które nie kwalifikują się do ujęcia obowiązującego dla rachunkowości zabezpieczeń zgodnie z MSR 39, należy potraktować zgodnie z wymogami MSR 39 dotyczącymi zaprzestania stosowania rachunkowości zabezpieczeń. Wymóg ten stosuje się jedynie do zabezpieczeń, które były wyznaczone i udokumentowane w dacie transakcji.

Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy mogła w ramach poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości odroczyć lub nie ująć zysków ani strat związanych z wyznaczonym zabezpieczeniem wartości godziwej zabezpieczanej pozycji nie wycenianej według wartości godziwej. W takim przypadku zabezpieczaną pozycję koryguje się zgodnie ze wskazówkami dotyczącymi wdrażania MSSF 1.

W myśl poprzednich krajowych zasad rachunkowości, zyski i straty powstałe w wyniku zabezpieczenia przepływów środków pieniężnych związanych z przewidywaną przyszłą transakcją mogły być odroczone poprzez ujęcie ich w kapitale własnym. Jeżeli w dacie przejścia na MSSF transakcja ta jest nadal wysoce prawdopodobna, a układ zabezpieczający został prawidłowo wyznaczony i udokumentowany jako skuteczny, jego ujęcie jako zabezpieczenia można kontynuować zgodnie ze standardem MSR 39. Jeśli natomiast prognozowana transakcja nie jest wysoce prawdopodobna, ale nadal przewiduje się jej zaistnienie, całość odroczonego zysku lub straty ujmuje się w kapitale własnym.

M3: Wartości szacunkowe

Szacunków wymaganych przez standardy MSSF przyjętych zgodnie z poprzednimi zasadami rachunkowości nie koryguje się, z wyjątkiem różnic w zakresie stosowanych zasad rachunkowości albo wtedy, gdy można obiektywnie udowodnić, że były one błędne. Podczas przekształcania bilansu otwarcia MSSF jednostka gospodarcza może dysponować informacjami, które nie były dostępne w czasie, kiedy dokonywano danego szacunku. Podstawowym celem tego wyjątku jest zapobieżenie temu, aby jednostki gospodarcze nie korygowały dokonanych wcześniej szacunków na podstawie okoliczności i informacji dostępnych w określonej dacie korzystając z wiedzy o zdarzeniach zaistniałych po tej dacie. Na przykład rezerwa na beżyteczne zapasy przyjęta w myśl poprzednich zasad rachunkowości nie będzie korygowana, chyba że dotyczące jej zasady rachunkowości w myśl MSSF są inne albo jeżeli była błędna. Informacje porównawcze prezentowane w pierwszym sprawozdaniu finansowym MSSF także sporządza się na tej podstawie.

Szacunek który jest wymagany przez MSSF, a nie był wymagany przez poprzednio stosowane krajowe zasady rachunkowości, powinien odzwierciedlać warunki istniejące w dacie przejścia. Zwłaszcza szacunkowe wartości cen rynkowych, stóp procentowych lub kursów walutowych powinny oddawać warunki rynkowe z dnia przejścia na MSSF.

Wskazówki dotyczące sposobu wprowadzania standardu MSSF 1 zawierają wyjaśnienie, że wyjątek ten nie znosi innych wymogów MSSF, które opierają przyjmowane sposoby klasyfikacji lub wyceny na okolicznościach występujących w określonej dacie. Oznacza to, że jeżeli na określoną datę wymaga się dokonania pewnego szacunku, to jednostka gospodarcza ma obowiązek skorygowania tego szacunku zgodnie z MSSF. Wskazówki dotyczące sposobu wprowadzania MSSF 1 podają następujące przykłady:

- klasyfikację leasingu finansowego i leasingu operacyjnego zgodną ze standardem MSR 17 „Leasing” ;
- ograniczenia zawarte w standardzie MSR 38 „Wartości niematerialne”, które zakazują kapitalizowania wewnętrznie wygenerowanych wartości niematerialnych, jeżeli nie kwalifikowały się one do ujęcia w aktywach w momencie poniesienia odpowiadających im wydatków; oraz
- klasyfikację instrumentów finansowych jako instrumentów kapitałowych lub zobowiązań finansowych w myśl standardu MSR 32 „Instrumenty finansowe – ujawnianie i prezentacja”.

M4: Aktywa trwale przeznaczone do zbycia i zaniechanie działalności

Wyjątek ten wymaga zastosowania standardu MSSF 5 w sposób retrospektywny (tj. zgodnie z ogólnymi zasadami MSSF 1), chyba że przejście na MSSF następuje przed dniem 1 stycznia 2005 r., w którym to przypadku stosuje się przepisy przejściowe standardu MSSF 5.

Retrospektywne zastosowanie standardu MSSF 5 wymaga od jednostki odwrócenia amortyzacji aktywów długoterminowych zaklasyfikowanych jako przeznaczone do obrotu za okres od daty kiedy aktywa takie zaczęły spełniać kryteria aktywów przeznaczonych do obrotu. Jednakże od jednostki, która przechodzi na MSSF przed dniem 1 stycznia 2005 r., nie wymaga się odwrócenia wcześniejszej amortyzacji aktywów długoterminowych sklasyfikowanych jako przeznaczonych do obrotu, ponieważ stosuje ona standard MSSF 5 do przyszłych okresów zgodnie z przepisami przejściowymi MSSF 5.

Przepisy przejściowe MSSF 5 wymagają jego stosowania od dnia 1 stycznia 2005 r. Jeśli jednak wycena lub inne informacje potrzebne do wstecznego zastosowania MSSF 5 zostały uzyskane w momencie, gdy dany składnik aktywów długoterminowych spełnił pierwotnie kryteria kwalifikujące go do zaklasyfikowania jako pozycji przeznaczonej do obrotu, jednostka może wybrać wcześniejszą datę, od której będzie stosować MSSF 5.

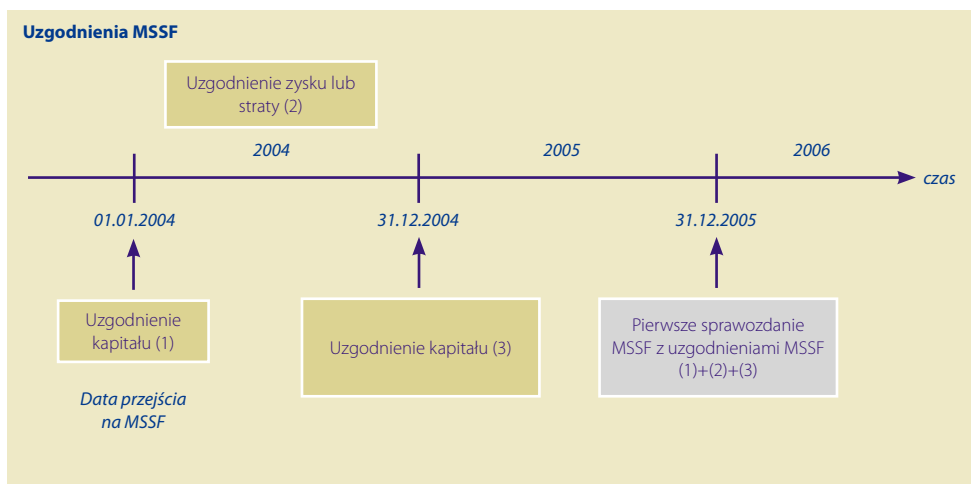
Wyjątek ten jest zatem tymczasowy, ponieważ od jednostki przechodzącej na MSSF po 1 stycznia 2005 r. wymaga się postępowania w myśl ogólnej zasady retrospektywnego stosowania MSSF.

C. Wymogi prezentacji i ujawniania informacji dodatkowych

Pierwsze sprawozdanie finansowe MSSF należy przedstawić zgodnie z wymaganiami dotyczącymi prezentacji i ujawnień zawartymi w MSR 1 „Prezentacja sprawozdania finansowego” oraz innych standardach i interpretacjach obowiązujących w ramach MSSF. MSSF 1 nie przewiduje żadnych ulg dotyczących wymogów regulujących prezentację i ujawnianie informacji przewidzianych w poszczególnych standardach.

MSSF 1 wymaga, aby w pierwszym sprawozdaniu finansowym MSSF jednostki prezentowały informacje porównawcze zgodnie z MSSF co najmniej za jeden rok. Jeżeli jednostka gospodarcza prezentuje selektywnie wybrane informacje za lata minione albo wykazuje kluczowe dane i wskaźniki za przeszłe lata, MSSF 1 nie wymaga aby informacje te były sporządzone zgodnie z MSSF. Jednostka gospodarcza powinna jednak jasno poinformować, że dane takie nie były wyliczane zgodnie z MSSF i wskazać najistotniejsze różnice w stosunku do MSSF. Nie istnieje jednak żaden wymóg ujawnienia kwoty określającej wielkość takich różnic.

W pierwszym sprawozdaniu MSSF wymaga się dokonania szeregu uzgodnień między poprzednio stosowanymi krajowymi zasadami rachunkowości a standardami MSSF. Należą do nich uzgodnienia kapitału w dacie przejścia i na początku bieżącego okresu sprawozdawczego, jak również zysku lub straty netto za okres sprawozdawczy, co pokazano w poniższym przykładzie dla jednostki gospodarczej mającej datę sprawozdawczą w dniu 31 grudnia 2005 r., i ujawniającej dane porównawcze za jeden rok wstecz. W pierwszym sprawozdaniu finansowym MSSF wymaga się także udzielenia dodatkowych wyjaśnień niezbędnych do zrozumienia przejścia na MSSF. Uzgodnienia takie powinny wyraźnie odróżniać ewentualne błędy popełnione pod rządami poprzednich zasad rachunkowości od korekt wynikających ze zmian stosowanych zasad rachunkowości.



Sprawozdawczość śródroczna

Jeżeli jednak jednostka gospodarcza zdecydowała się w trakcie okresu sprawozdawczego na sporządzenie sprawozdań śródrocznych w myśl wymogów MSR 34, MSSF 1 wymaga ujawnienia szeregu informacji w takim śródrocznym sprawozdaniu, w tym uzgodnienia pomiędzy poprzednio stosowanymi krajowymi zasadami rachunkowości a MSSF, jak również prezentacji informacji porównawczych sporządzonych na nowo zgodnie z MSR 34.

Przykład D – Uzgodnienia wymagane w sprawozdaniach śródrocznych sporządzanych zgodnie ze standardem MSR 34.

Spółka D przesłała na MSSF w dniu 1 stycznia 2004 r. i przedstawia sprawozdanie kwartalne z dniem 31 marca 2005 r. zgodnie z MSR 34. Spółka D prezentowała też sprawozdanie śródroczne w myśl poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości za taki sam okres w poprzednim roku finansowym. Zgodnie z MSSF 1 wymaga się następujących uzgodnień, obok tych, których wymaga standard MSR 34:

Stan kapitału własnego:

- na datę bilansu otwarcia MSSF (1 stycznia 2004 r.);
- na koniec analogicznego okresu poprzedniego roku (31 marca 2004 r.); oraz
- na koniec ostatniego roku obrotowego, za który jednostka sporządziła sprawozdanie finansowe zgodnie z krajowymi zasadami rachunkowości (31 grudnia 2004 r.).

Zysk lub strata za:

- porównywalny okres śródroczny (za ten okres i następująco w roku) (1 stycznia 2004 r. do 31 marca 2004 r.); oraz
- ostatni rok obrotowy, za który jednostka sporządziła sprawozdanie finansowe zgodnie z krajowymi zasadami rachunkowości (1 stycznia 2004 do 31 grudnia 2004 r.).

Informacje porównawcze

Aby zapewnić spełnienie wymogów standardu MSR 1 w pierwszym sprawozdaniu finansowym MSSF jednostki gospodarczej, wymaga się od niej zamieszczenia w tymże sprawozdaniu informacji porównawczych za co najmniej jeden rok wstecz zgodnie z MSSF. Datę przejścia na MSSF definiuje się jako początek najwcześniejszego okresu, za który jednostka gospodarcza przedstawia pełne informacje porównawcze w myśl standardów MSSF w swoim pierwszym sprawozdaniu finansowym MSSF.

Niektóre systemy sprawozdawcze, instytucje nadzoru giełd papierów wartościowych i inne organy wymagają mogą od jednostki gospodarczej prezentowania informacji porównawczych zgodnych z MSSF za więcej okresów niż jeden rok wstecz. Jeżeli jednostka gospodarcza zdecyduje się lub ma obowiązek przedstawić pełne informacje porównawcze sporządzone zgodnie z MSSF za więcej niż jeden rok wstecz, za datę przejścia na MSSF uznaje się początek najwcześniejszego tak prezentowanego okresu. Wszelkie informacje porównawcze późniejsze od daty przejścia sporządza się na nowo i prezentuje je zgodnie z MSSF.

Przykład E – Informacje porównawcze za dwa lata podane zgodnie z MSSF

Ze względu na to, że Spółka E jest notowana na zagranicznej giełdzie papierów wartościowych, wymaga się od niej prezentacji pełnych informacji porównawczych za dwa lata wstecz. Spółka E przyjmuje MSSF po raz pierwszy w roku 2005, a jej data sprawozdawcza wypada w dniu 31 grudnia 2005 r.

Datę przejścia Spółki E jest zatem dzień 1 stycznia 2003 r., ponieważ wtedy zaczyna się najwcześniejszy okres prezentowany w jej pierwszym sprawozdaniu finansowym MSSF. Sprawozdania Spółki E za wszystkie trzy prezentowane okresy, tj. za lata 2003, 2004 i 2005, zostaną zatem sporządzone zgodnie z MSSF w oparciu o bilans otwarcia MSSF sporządzony na dzień 1 stycznia 2003 r. Obejmuje to informacje porównawcze dotyczące wszystkich składników sprawozdań finansowych zgodnych z MSR 1 (tj. bilans; rachunek zysków i strat; zestawienie zmian w kapitale własnym, sprawozdanie z przepływów środków pieniężnych oraz wszelkie związane z tym informacje dodatkowe).

Jeżeli jednostka gospodarcza przedstawia informacje porównawcze za więcej niż jeden rok wstecz w sposób niezgodny z MSSF, wymaga się od niej wówczas, aby: a) oznaczyła wyraźnie informacje sporządzone w myśl poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości; oraz b) przedstawiła opisowo, na czym miałyby polegać główne korekty, które uczyniłyby takie informacje zgodnymi z wymogami MSSF.

Od jednostek gospodarczych, które przyjmą MSSF przed datą 1 stycznia 2006 r., nie wymaga się zastosowania standardów MSR 32, MSR 39 ani MSSF 4 do informacji porównawczych prezentowanych w ich pierwszych sprawozdaniach finansowych MSSF. Jeżeli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy dokona takiego wyboru, jej datą przejścia na użytek standardów MSR 32, MSR 39 i MSSF 4 będzie początek bieżącego okresu sprawozdawczego.

Inne informacje wymagane przez MSSF 1

Jeżeli jednostka gospodarcza ujęła lub dokonała odwrócenia jakichkolwiek strat z tytułu utraty wartości aktywów na dzień przejścia, wymaga się od niej ujawnienia takich informacji, jakich wymagałby od niej standard MSR 36, gdyby wykazała lub odwróciła ujęcie strat z tytułu utraty wartości w okresie rozpoczynającym się z datą przejścia na MSSF.

Od jednostki stosującej MSSF po raz pierwszy wymaga się ujawnienia wartości godziwej, klasyfikacji i wartości bilansowych z poprzednich sprawozdań finansowych dla tych aktywów finansowych i zobowiązań finansowych, które są wyznaczane albo jako wyceniane według wartości godziwej i zaliczane na poczet rachunku zysków i strat albo jako pozycje dostępne do sprzedaży.

Jeżeli jednostka wybrała zastosowanie wartości godziwej, wartości wynikającej z aktualizacji wyceny albo wartości ustalonej w następstwie określonego zdarzenia do pozycji rzeczowego majątku trwałego, nieruchomości inwestycyjnych lub pozycji aktywów stanowiących wartość niematerialną, ma obowiązek ujawnić następujące informacje w swym pierwszym sprawozdaniu finansowym MSSF:

- łączną sumę takich wartości godziwych; oraz
- łączną kwotę korekt wartości bilansowych wykazanych w myśl poprzednio stosowanych zasad rachunkowości.

III. Zastosowanie MSSF po raz pierwszy - kwestie szczegółowe

W niniejszym rozdziale chcemy omówić niektóre kluczowe problemy związane z zastosowaniem MSSF 1, a zwłaszcza najważniejsze konsekwencje i problemy, jakie napotykać jednostki gospodarcze po raz pierwszy stosujące MSSF, a więc np. te dotyczące połączeń jednostek gospodarczych, instrumentów finansowych, instrumentów pochodnych, rachunkowości zabezpieczeń, zobowiązań emerytalnych, płatności opartych na akcjach i udziałach utraty wartości firmy. Szereg przedstawionych tu przykładów naświetla też główne konsekwencje zastosowania standardu MSSF 1.

A. Połączenie jednostek gospodarczych a wartość firmy

Właściwy MSSF: MSSF 3 „Połączenie jednostek gospodarczych”

Nowy standard dotyczący połączeń jednostek gospodarczych (MSSF 3) wszedł w życie z dniem 31 marca 2004 roku. Standard ten zastąpił stary standard regulujący połączenia jednostek gospodarczych (MSR 22). Jednostka stosująca ogólne zasady MSSF 1 ma obowiązek zastosować MSSF 3 retrospektywnie do połączeń jednostek gospodarczych.

Zastosowanie standardu MSSF 3 oznacza, że od jednostki wymaga się:

- ujęcia wszelkich połączeń jednostek gospodarczych metodą nabycia;
- określenia strony przejmującej dla wszystkich przypadków połączeń jednostek gospodarczych;
- dokonania wyceny kosztu połączenia jednostek gospodarczych;
- identyfikacji wszystkich aktywów (w tym, w stosownych przypadkach, dodatkowych aktywów niematerialnych w myśl standardu MSR 38 „Wartości niematerialne” zaktualizowanego w 2004 r. oraz wszelkich zobowiązań zgodnie z MSSF, w tym zobowiązań warunkowych, lecz z wyłączeniem ewentualnych rezerw na restrukturyzację, chyba że zostały one już wcześniej ujęte przez stronę przejmowaną;
- wyceny wartości godziwej zidentyfikowanych aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych na dzień przejścia, w tym udziałów mniejszości;
- ustalenia ewentualnej wartości firmy lub ujemnej wartości firmy;

Przewodnik po MSSF 1

II. Zastosowanie MSSF po raz pierwszy - kwestie szczegółowe

- przypisania wartości firmy do ośrodków wypracowujących środki pieniężne wewnątrz przejętej jednostki gospodarczej;
- nieamortyzowania wartości firmy; oraz
- przeprowadzania testu ewentualnej utraty wartości w myśl standardu MSR 36 „Utrata wartości aktywów” (zaktualizowanego w 2004 roku) w każdym rocznym okresie sprawozdawczym następującym po dacie nabycia.

Wymogi stosowania z mocą wsteczną mogą być bardzo uciążliwe, a w wielu przypadkach niemożliwe do spełnienia, ponieważ retrospektywne stosowanie MSSF 3 wymaga w zasadzie od jednostki dokonania przeglądu wszystkich jej transakcji połączeń jednostek gospodarczych od czasu powstania spółki. Dlatego też, MSSF 1 zawiera opcjonalne zwolnienie dotyczące połączeń jednostek gospodarczych.

Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może zastosować opcjonalne zwolnienie do wszystkich połączeń jednostek gospodarczych, które nastąpiły przed datą przejścia na MSSF. Może też jednak zdecydować się na zastosowanie MSSF 3 do połączenia jednostek gospodarczych sprzed daty przejścia na MSSF, ale wówczas wszelkie połączenia jednostek następujące po tym połączeniu muszą również zostać wykazane zgodnie z MSSF 3. Jeśli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy zdecyduje się na wybór takiej wcześniejszej daty, musi wtedy stosować od tej samej daty konsekwentnie standardy MSR 36 i MSR 38. Połączenia jednostek gospodarczych sprzed takiej daty należy natomiast potraktować zgodnie z opcjonalnym zwolnieniem przewidzianym w standardzie MSSF 1, zaś połączenia jednostek gospodarczych występujące po tej dacie należy ujmować zgodnie z MSSF 3.

Podejście z uwzględnieniem bilansu otwarcia MSSF

1995	2000	2001	2002	2003	1/1 - 2004
Nabyta X S.A.	Nabyta Y S.A.		Nabyta Z S.A.		Data przejścia na MSSF



Wybrana data dotyczy zarówno nabycia inwestycji w jednostkach stowarzyszonych, jak i udziałów we wspólnych przedsiębiorstwach.

Zastosowanie wsteczne

Zastosowanie standardu MSSF 3 z mocą wsteczną wymaga, aby jednostka gospodarcza już zawczasu dysponowała informacjami potrzebnymi do retrospektywnego zastosowania metody nabycia zgodnie ze standardem MSSF 3, a więc zwłaszcza następującymi danymi:

- kalkulacja kosztu połączenia jednostek gospodarczych;
- identyfikacja nabytych aktywów (w tym ewentualnych wartości niematerialnych), zobowiązań i zobowiązań warunkowych;
- wycena wartości godziwej na dzień nabycia przejętych aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych; oraz
- test ewentualnej utraty wartości godziwej w każdym kolejnym roku następującym po dacie nabycia.

Korekty wartości firmy oraz innych aktywów i zobowiązań ujętych zgodnie z poprzednio stosowanymi krajowymi zasadami rachunkowości, a także odwrócenie amortyzacji wartości firmy zgodnej z poprzednio stosowanymi zasadami w związku z połączeniem jednostek gospodarczych należy potraktować retrospektywnie zgodnie z MSSF 3 i jąć bezpośrednio w zyskach zatrzymanych. Efekt odwrócenia amortyzacji wartości firmy może jednak w pewnym stopniu zostać skompensowany z amortyzacją aktywów niematerialnych wykazywanych odrębnie od wartości firmy, ponieważ MSSF 3 będzie prawdopodobnie wymagać od jednostki gospodarczej wskazania i ujęcia większej liczby aktywów niematerialnych niż te, które ujmowano w myśl poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości.

Jeżeli jednostka wybierze datę przejścia na MSSF (np. 1 stycznia 2004 r.) jako datę, od której będzie stosować standard MSSF 3, amortyzacja wartości firmy ujęta zgodnie z poprzednimi krajowymi zasadami rachunkowości zawarta w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym za rok 2004 zostanie odwrócona w pierwszym sprawozdaniu finansowym MSSF za rok 2005 w pozycji zysków zatrzymanych na dzień 1 stycznia 2004 r. Informacje porównawcze za rok 2004 zostaną też odpowiednio sporządzone na nowo. Ponadto, wartość firmy zostanie poddana testowi ustalającemu ewentualną utratę jej wartości na dzień 1 stycznia 2004 r. zgodnie ze standardem MSR 36 zaktualizowanym w 2004 roku. Wszelkie wyniki stąd korekty z tytułu utraty wartości należy wykazać w zyskach zatrzymanych na dzień 1 stycznia 2004 r. Połączenia jednostek gospodarczych, co do których data stosownej umowy wypada pomiędzy rokiem 2004 a 2005 należy ujmować na podstawie standardu MSSF 3.

Jeśli jednak jednostka gospodarcza wybierze zastosowanie standardu MSSF 3 do wszystkich połączeń jednostek gospodarczych od wcześniejszej daty, np. od 1 stycznia 2002 r., to oprócz odwrócenia amortyzacji wartości firmy za rok 2004 dla wszystkich połączeń jednostek gospodarczych wymaga się od niej także odwrócenia amortyzacji wartości firmy ujętej w myśl poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości w latach 2002 i 2003 związanej z tymi połączeniami jednostek gospodarczych, które doszły do skutku na podstawie porozumień datowanych po dniu 1 stycznia 2002 r. By móc to uczynić, jednostka gospodarcza musi jednak dysponować informacjami potrzebnymi do wstecznego zastosowania metody nabycia zgodnie ze standardem MSSF 3, a wartość firmy podlega wtedy corocznemu testowaniu pod kątem utraty wartości od dnia 1 stycznia 2002 r., zaś ewentualną utratę wartości w okresie od 1 stycznia 2002 r. do 31 grudnia 2003 r. należy wówczas ująć w na dzień 1 stycznia 2004 r.

Zastosowanie zwolnienia fakultatywnego

Klasyfikacja poprzednich połączeń jednostek gospodarczych

W myśl poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości połączenie jednostek gospodarczych mogło być zaklasyfikowane inaczej niż wymagałyby tego standardy MSSF. W zależności od wymagań poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości mogły zaistnieć okoliczności, w których nabycie zostało zakwalifikowane jako:

- połączenie udziałów, które nie jest dozwolone w myśl standardu MSSF 3; albo
- nabycie ujęte za takowe na podstawie jego formy prawnej, które w myśl standardu MSSF 3 powinno zostać ujęte za przejęcie odwrotne.

Jeśli jednostka wybierze zastosowanie fakultatywnego zwolnienia z wymogów dotyczących połączeń jednostek gospodarczych, wymaga się od niej zachowania tej samej klasyfikacji, co pod rządami poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości. Jeśli zaś jednostka gospodarcza wybierze zastosowanie standardu MSSF 3, **wymaga się** od niej retrospektywnej zmiany tej klasyfikacji na taką, która będzie spełniać wymogi MSSF 3

Ujmowanie aktywów i zobowiązań

Wszelkie aktywa nabyte i zobowiązania przejęte w ramach połączenia jednostek gospodarczych, które kwalifikują się do ujęcia w myśl standardów MSSF, należy ujmować z datą przejścia na te standardy. Wyjątkiem są tu jednak niektóre aktywa i zobowiązania finansowe, które zostały usunięte z bilansu na podstawie poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości.

Aktywa i zobowiązania należy ujmować zgodnie ze standardem MSSF właściwym dla danej pozycji. Zgodnie z opcjonalnym zwolnieniem, prac badawczych i zobowiązań warunkowych istniejących w dacie nabycia nie należy oddzielać od wartości firmy, co byłoby wymagane, gdyby dla tego samego połączenia jednostek gospodarczych zastosowano standard MSSF 3.

Wszelkie korekty będące następstwem ujmowania aktywów i zobowiązań, nie ujmowanych w myśl poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości wykazuje się w zyskach zatrzymanych (lub odpowiedniej innej kategorii kapitału własnego). Wyjątkiem są tu te korekty, które były związane z aktywami niematerialnymi nabytymi w ramach połączenia jednostek gospodarczych i nie były poprzednio ujmowane. Korekty dotyczące takich aktywów należy zaliczyć na poczet wartości firmy.

Aktywa nabyte i przejęte zobowiązania, które **nie kwalifikują się** do ujęcia w myśl standardów MSSF, lecz były ujmowane zgodnie z poprzednio stosowanymi krajowymi zasadami rachunkowości, należy usunąć z bilansu. Wynikłe stąd korekty wykazuje się w zyskach zatrzymanych, chyba że dotyczą one składnika aktywów niematerialnych (w którym to przypadku należy je zaliczyć na poczet wartości firmy).

Wycena aktywów i zobowiązań

Wycena aktywów nabytych i zobowiązań przejętych w ramach połączenia jednostek gospodarczych może różnić się od wyceny innych aktywów i zobowiązań jednostki gospodarczej. Opcjonalne zwolnienie dotyczące połączeń jednostek gospodarczych przewiduje trzy następujące podstawy wyceny aktywów i zobowiązań:

Aktywa i zobowiązania, które są:			
Podstawa wyceny	Wyceniane na podstawie innej niż koszt w myśl MSSF	Wyceniane na podstawie kosztu	Poprzednio nie ujęte
Wymagania MSSF 1	Zgodnie z zasadą wyceny według standardów MSSF (np. wartością godziwą) na dzień przejścia na MSSF	Wartość bilansowa bezpośrednio po połączeniu jednostek gosp. w myśl poprzednich zasad rachunkowości (zakładany koszt) minus umorzenie w myśl MSSF.	Podstawa, jakiej MSSF wymagałyby w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki przejętej.
Przykłady	<ul style="list-style-type: none"> * Aktywa finansowe zaliczone do wyceny według wartości godziwej poprzez rachunek zysków i strat. * Rzeczowy majątek trwały wyceniany metodą przeszacowania. * Ujęcie zobowiązań z tytułu programów emerytalnych określonych świadczeń. * Rezerwy 	<ul style="list-style-type: none"> * Rzeczowy majątek trwały wyceniany według modelu kosztowego. * Aktywa i zobowiązania finansowe wyceniane według zamortyzowanego kosztu. * Zapasy. 	<ul style="list-style-type: none"> * Nie ujęte umowy leasingu finansowego * Nie ujęte aktywa niematerialne * Nie ujęte zobowiązania emerytalne z tytułu określonych świadczeń

Jeżeli składnik aktywów lub zobowiązań przejęty w ramach połączenia jednostek gospodarczych nie był ujmowany zgodnie z poprzednio stosowanymi krajowymi zasadami rachunkowości, nie musi mieć on wtedy zakładanego kosztu w kwocie zero w bilansie otwarcia MSSF. Zamiast tego, jednostka przejmująca powinna ująć i wycenić takie aktywa i zobowiązania w swoim bilansie skonsolidowanym na takiej podstawie, jakiej wymagałyby standardy MSSF w jednostkowym bilansie jednostki przejętej, tak jakby jednostka przejęta od zawsze stosowała MSSF. Wynikłe stąd korekty ujmują się w zyskach zatrzymanych.

Przykład F – Leasing finansowy nie kapitalizowany w myśl poprzednio stosowanych zasad rachunkowości

Datą przejścia na MSSF Spółki Dominującej F jest dzień 1 stycznia 2004 r. Spółka Dominująca F nabyła Jednostkę Zależną M w dniu 15 stycznia 2001 i nie kapitalizowała w aktywach umów leasingu finansowego Jednostki Zależnej M zawartych przed datą 15 stycznia 2001 r. Gdyby Jednostka Zależna M sporządzała odrębne sprawozdania finansowe zgodnie z MSSF, ujęłaby na dzień 1 stycznia 2004 r. zobowiązania z tytułu leasingu finansowego na kwotę 750 i aktywa w leasingu w kwocie 625.

W swoim skonsolidowanym bilansie otwarcia MSSF Spółka Dominująca F ujmuje zobowiązania z tytułu leasingu finansowego na kwotę 750 i aktywa w leasingu w kwocie 625, a wynikną stąd zmianę netto wynoszącą 125 wykazuje w zyskach zatrzymanych na tę datę.

Wartość firmy

W ramach fakultatywnego zwolnienia dotyczącego połączeń jednostek gospodarczych wartość firmy należy skorygować jedynie w zakresie następujących pozycji:

Pozycje	Korekta wartości firmy
Aktywa niematerialne ujęte w myśl poprzednio stosowanych zasad, lecz nie ujmowane według MSSF	Wartość bilansową pozycji aktywów niematerialnych (minus podatek odroczonej i udziały mniejszości) w dacie przejścia na MSSF dodaje się do wartości firmy.
Aktywa niematerialne nie ujęte w myśl poprzednich zasad rachunkowości, lecz kwalifikujące się do ujęcia według MSSF	Kwotę, w jakiej aktywa niematerialne byłyby ujęte w odrębnym sprawozdaniu finansowym MSSF jednostki zależnej w dacie przejścia na MSSF (minus podatek odroczonej i udziały mniejszości) odejmuje się od wartości firmy.
Płatność warunkowa z tytułu nabycia	Wartość firmy należy skorygować, jeżeli: <ul style="list-style-type: none"> warunkowa korekta została rozwiązana i rozliczona przed datą przejścia na MSSF, lecz nie została odzwierciedlona w kwocie wartości firmy według poprzednio stosowanych zasad rachunkowości; można dokonać wiarygodnego szacunku korekty z tytułu płatności warunkowej, a jej zapłata jest prawdopodobna; albo poprzednio ujęta korekta z tytułu płatności warunkowej nie może już być wiarygodnie wyceniona albo jej zapłata nie jest już prawdopodobna.
Utrata wartości obniżająca wartość firmy	Jakakolwiek utrata wartości wynika z testu utraty wartości firmy w dacie przejścia na MSSF zostaje odjęta od wartości firmy.

Zgodnie z zasadami fakultatywnego zwolnienia, zaistniałe w jego następstwie korekty wartości firmy wycenia się na dzień przejścia na MSSF, a nie na dzień nabycia. Wartość bilansową odpowiedniej pozycji aktywów niematerialnych nie ujętej w myśl poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości wycenia się tak samo jak inne aktywa nie ujmowane w ramach poprzednich zasad

W przypadku skorzystania z fakultatywnego zwolnienia nie zezwala się na żadne inne korekty wartości firmy. MSSF 1 zwraca uwagę na następujące przykłady, w których wartości firmy się nie koryguje:

- usunięcia trwających prac badawczo-rozwojowych nabytych w ramach połączenia jednostek gospodarczych (chyba, że kwalifikują się one do odrębnego ujęcia przez jednostkę przejętą zgodnie ze standardem MSR 38);
- korekty wcześniejszej amortyzacji wartości firmy; oraz
- odwrócenia korekt wartości firmy, na które standard MSSF 3 by nie pozwalał, lecz których dokonano w myśl poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości w wyniku korekt aktywów i zobowiązań pomiędzy datą nabycia a datą przejścia na MSSF.

Bez względu na to, czy występują jakieś przesłanki wskazujące, że wartość firmy mogła ulec obniżeniu, należy przeprowadzić test na okoliczność ewentualnej utraty wartości firmy na dzień przejścia na MSSF. W tym celu należy przypisać wartość firmy do ośrodków wypracowujących wpływy środków pieniężnych zgodnie z definicją podaną w standardzie MSR 36.

Skoro w myśl standardu MSSF 3 wartości firmy się nie amortyzuje, wartość bilansową umorzenia wartości firmy, prezentowaną w informacjach dodatkowych na dzień przejścia na MSSF, należy skorygować z pozycją pierwotnego kosztu wartości firmy. Kwotę netto należy przenieść do kolejnego okresu jako nową wartość bilansową.

Przykład G – Koszty przedsięwzięć rozwojowych nie ujęte w ramach poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości

Spółka Dominująca G nabyła Jednostkę Zależną B w dniu 1 stycznia 2001 r. Spółka Dominująca G przyjmuje MSSF w roku 2005 z datą przejścia 1 stycznia 2004 r. W myśl poprzednio stosowanych zasad rachunkowości koszty prac rozwojowych były zaliczane w koszty na bieżąco, w miarę ich ponoszenia. Gdyby Jednostka Zależna B stosowała MSSF, ujęłaby koszty rozwojowe w kwocie 20 związane z przedsięwzięciem zakończonym dnia 31 grudnia 1999 r. Okres ekonomicznego użytkowania wyników tego przedsięwzięcia wynosi 5 lat. Ich wartość godziwą szacuje się na 18 w dniu 1 stycznia 2001 r. oraz 10 w dacie przejścia 1 stycznia 2004 r. Spółka Dominująca G wykorzystuje opcjonalne zwolnienie dla połączeń jednostek gospodarczych przewidziane w standardzie MSSF 1, załącznik B2. Na dzień przejścia na MSSF wymaga się zatem następujących zapisów księgowych:

Dt. Koszty prac rozwojowych	20
Ct. Umorzenie [20 x 4/5]	16
Ct. Wartość firmy [20-16]	4

Koszty prac rozwojowych nie były ujemowane w ramach poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości. Strona przejmująca, czyli Spółka Dominująca G, powinna ująć i wykazać koszty rozwojowe w swoim skonsolidowanym bilansie otwarcia MSSF na takiej samej podstawie, jakiej zastosowania standardy MSSF wymagałyby na użytek jednostkowego bilansu Jednostki Zależnej B. W dacie przejścia kwota ta wynosi 4 (20 zamortyzowane przez 4 z 5 lat). Należy odpowiednio skorygować wartość firmy, ponieważ ten składnik aktywów był poprzednio ujęty w właśnie w wartości firmy.

Przewidziana przez standard MSSF 1 opcja pozwalająca na wycenę tych kosztów prac rozwojowych według wartości godziwej, nie jest w tym przypadku dostępna, ponieważ nie istnieje dla nich żaden aktywny rynek.

Przykład H – Amortyzacja oprogramowania niespełniająca standardów MSSF

Spółka Dominująca H nabyła Jednostkę Zależną B w dniu 1 stycznia 2001 r. Spółka Dominująca H przyjmuje standardy MSSF w 2005 r. z datą przejścia 1 stycznia 2004 r. W dniu 31 grudnia 1999 r. Jednostka Zależna B nabyła oprogramowanie za 30. Okres użytkowania ekonomicznego tego oprogramowania wynosi 6 lat, jednak w myśl poprzednio stosowanych zasad rachunkowości amortyzacji oprogramowania można dokonywać wyłącznie metodą liniową maksymalnie przez 3 lata. W dniu 31 grudnia 2002 r. ten składnik aktywów był w pełni umorzony, w następstwie czego został usunięty z ewidencji księgowej. Wartość godziwą na dzień 1 stycznia 2001 r. szacuje się na kwotę 25, która jest równa wartości bilansowej w tej samej dacie, jaka byłaby wykazana, gdyby Jednostka Zależna B od zawsze stosowała standardy MSSF. Okres użytkowania ekonomicznego pozostaje niezmienny w dacie nabycia, co oznacza, że pozostały okres ekonomicznego użytkowania w tej dacie wynosi 5 lat. Spółka Dominująca H korzysta z fakultatywnego zwolnienia przysługującego dla połączeń jednostek gospodarczych w myśl standardu MSSF 1.

	Poprzednie zasady rachunkowości EUR	Odrębne sprawozd. finansowe przy założeniu, że Jednostka Zależna B od zawsze stosuje MSSF EUR
31 grudnia 1999	30	30
31 grudnia 2000	20	25
Data nabycia = 1 stycznia 2001	20	25
31 grudnia 2001	10	20
31 grudnia 2002	0	15
31 grudnia 2003	0	10
Data nabycia = 1 stycznia 2001	0	10
31 grudnia 2004	0	5
31 grudnia 2005	0	0
Na dzień przejścia na MSSF wymaga się następujących księgowañ:		
Dt. Koszty oprogramowania	20	
Ct. Umorzenie [20 x 3/5]	12	
Ct. Zyski zatrzymane [20 - 12]	8	

Wartość bilansową oprogramowania ustaloną według poprzednich zasad rachunkowości bezpośrednio po połączeniu jednostek gospodarczych przyjęto za równą zakładanemu kosztowi (20). Ponieważ dla oprogramowania wymaga się wyceny metodą kosztową, zakładany koszt będzie stanowił podstawę amortyzacji w myśl MSSF od daty nabycia. Pozostały okres ekonomicznego użytkowania w dniu 1 stycznia 2001 r. wynosi 5 lat, zatem wartość bilansowa w bilansie otwarcia MSSF wynosi 8 (20 amortyzowane przez 3 z 5 lat). Wartość firmy nie będzie korygowana, jako że oprogramowanie było wykazywane odrębnie w myśl poprzednich zasad, lecz zostanie w pełni umorzona według stanu na dzień przejścia na MSSF, czyli na dzień 1 stycznia 2004 roku.

Wartość firmy spisana w ciężar kapitału własnego

Jeżeli wartość firmy była spisana w ciężar kapitału własnego w myśl poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości, od jednostki stosującej MSSF po raz pierwszy wymaga się nieujmowania takiej wartości firmy jako składnika aktywów w bilansie otwarcia MSSF. Wartości firmy spisanej bezpośrednio w ciężar kapitału własnego nie klasyfikuje się jako odrębnego składnika kapitału, lecz odlicza się ją od zysków zatrzymanych.

W przypadku zbycia jednostki zależnej lub przedsięwzięcia gospodarczego, które było źródłem zaistnienia wartości firmy spisanej poprzednio w ciężar kapitału własnego, kwota ujęta w zyskach zatrzymanych na dzień przejścia na MSSF nie podlega przeniesieniu do rachunku zysków i strat w ramach rozliczenia zysku lub straty związanej z tym zbyciem.

Późniejsze korekty wartości firmy uprzednio spisanej w ciężar kapitału własnego w związku z rozliczeniem warunkowej płatności z tytułu danej transakcji nabycia należy wykazać w zyskach zatrzymanych. To samo dotyczy aktywów niematerialnych ujętych w wartości firmy, a nie kwalifikujących się do ujęcia zgodnie ze standardami MSSF.

Ujemna wartość firmy

W ramach fakultatywnego zwolnienia dotyczącego połączeń jednostek gospodarczych ewentualną ujemną wartość firmy wykazaną w myśl poprzednio stosowanych zasad rachunkowości należy wycofać w dacie przejścia na MSSF dokonując jednocześnie odpowiedniej korekty zysków zatrzymanych.

Jednostki zależne nie konsolidowane w myśl poprzednio stosowanych zasad rachunkowości

W myśl poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości jednostka gospodarcza mogła nie konsolidować jakiejś jednostki zależnej nabytej w następstwie połączenia jednostek gospodarczych, na przykład z tego powodu, że nie traktowała takiej inwestycji jako spółki zależnej, ponieważ zgodnie z poprzednio stosowanymi krajowymi zasadami rachunkowości była ona zakwalifikowana jako jednostka stowarzyszona, albo też spółka ta była zwolniona z konsolidacji w myśl poprzednich zasad rachunkowości; albo jednostka dominująca nie sporządzała skonsolidowanych sprawozdań finansowych.

Jeżeli jednostka zależna nie była konsolidowana, spółka dominująca powinna w dacie przejścia na MSSF ustalić, jakie są aktywa i zobowiązania spółki zależnej oraz skorygować ich wartości bilansowe sprowadzając je do wielkości, jakich standardy MSSF wymagałyby w jednostkowym sprawozdaniu finansowym spółki zależnej.

Wartość firmy nie konsolidowanej jednostki zależnej należy w dacie przejścia na MSSF skalkulować jako różnicę pomiędzy:

- udziałem jednostki w aktywach netto ujętych i wycenionych w sposób opisany wyżej na dzień przejścia na MSSF; oraz
- pierwotnym kosztem inwestycji w podmiot zależny wykazanym w jednostkowym sprawozdaniu finansowym podmiotu dominującego w dniu przejścia.

Procedury ustalenia wartości firmy związanej z nie konsolidowaną jednostką zależną mogą prowadzić do określenia znacznej kwoty wartości firmy, jeżeli jednostka zależna po dacie przejścia zredukowała wartość bilansową aktywów netto, bądź to poprzez podział kapitałów rezerwowych utworzonych przed dniem przejścia, bądź poprzez poniesienie znaczących strat. W każdym wypadku ujęta wartość firmy podlegać będzie testowi na okoliczność utraty wartości z dniem przejścia na MSSF.

Z drugiej strony, jeżeli jednostka zależna wygenerowała po przejściu znaczącą kwotę zysku, wartość firmy będzie znacznie ograniczona. Niemniej jednak ujemną wartość firmy należy w dacie przejścia na MSSF wykazać bezpośrednio w pozycji zatrzymanych zysków.

Sposób ujęcia nie konsolidowanych jednostek zależnych może prowadzić do zaistnienia sztucznych wielkości wartości firmy, ponieważ koszt inwestycji oraz wielkość aktywów i zobowiązań jednostki zależnej nie są ustalane w tej samej dacie.

Przykład I – Jednostka zależna nie konsolidowana w myśl poprzednich zasad rachunkowości

Data przejścia Spółki Dominującej I na MSSF jest dzień 1 stycznia 2004 r. W myśl poprzednio stosowanych zasad rachunkowości Spółka Dominująca I nie konsolidowała swojego 75-proc. udziału w Spółce Zależnej K, nabytej w następstwie połączenia jednostek gospodarczych w dniu 15 lipca 2001 r. W dniu 1 stycznia 2004 r.:

- a) Koszt inwestycji Spółki I w Spółkę Zależną K wynosi 540 według stanu na datę nabycia; oraz
- b) Zgodnie ze standardami MSSF, Spółka Zależna K wyceniłaby swoje aktywa na kwotę 1 500, a swoje zobowiązania (w tym podatek odroczonej w myśl standardu MSR 12) na kwotę 900. Na tej podstawie aktywa netto Spółki Zależnej K w myśl MSSF wynoszą 600 na dzień przejścia na MSSF.

Spółka Dominująca I konsoliduje Spółkę Zależną K. Skonsolidowany bilans otwarcia MSSF na dzień 1 stycznia 2004 zawiera:

- a) aktywa w kwocie 1 500 i zobowiązania wynoszące 900 Spółki Zależnej K;
- b) udziały mniejszości w kwocie 150 (25 % z różnicy [1 500 - 900]);
- c) wartość firmy wynoszącą 90 (koszt w kwocie 540 minus 75 % z różnicy [1 500 - 900]); a
- d) wynika stąd korekta wynosząca 540 (1 500 - 900 - 150 + 90) zostaje ujęta i wykazana bezpośrednio w zatrzymanych zyskach

Spółka Dominująca I poddaje wartość firmy testowi na utratę wartości zgodnie ze standardem MSR 36 „Utrata wartości aktywów” oraz ujmuje ustaloną tą drogą ewentualną stratę z tytułu utraty wartości opierając się na okolicznościach występujących w dacie przejścia na MSSF.

Udziały mniejszości i podatek odroczonej

Wycena udziałów mniejszości i podatku odroczonego wynika z wyceny pozostałych aktywów i zobowiązań. Porównanie fakultatywnego zwolnienia w myśl MSSF 1 z ujęciem według standardu MSSF 3

Przedmiot	Zastosowanie fakultatywnego zwolnienia zgodnie z MSSF 1	Retrospektywne zastosowanie MSSF 3
Klasyfikacja	<ul style="list-style-type: none"> • Zachowanie poprzedniej klasyfikacji (nabycie/łączenie udziałów/przejęcie odwrotne). <p>Ustalenie aktywów i zobowiązań w dacie przejścia na MSSF, oraz:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ujęcie aktywów i zobowiązań zgodnie z MSSF (z wyjątkiem niektórych aktywów i zobowiązań finansowych wycofanych zgodnie z krajowymi zasadami rachunkowości), co oznacza, że oba kryteria ujęcia – rzetelna wycena i prawdopodobieństwo – muszą być spełnione dla wszystkich aktywów i zobowiązań. • usunięcie z bilansu aktywów i zobowiązań nie zgodnych z MSSF. 	<ul style="list-style-type: none"> • Określenie strony przejmującej i przejętej w myśl MSSF 3 (nabycie). <p>Określenie aktywów i zobowiązań w dacie nabycia, oraz:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ujęcie aktywów i zobowiązań zgodnie z MSSF 3, w tym wewnętrznie wygenerowanych aktywów niematerialnych i zobowiązań warunkowych jednostki przejętej (sprzed daty nabycia), które można rzetelnie Wycenić, a nie muszą koniecznie spełniać kryterium prawdopodobieństwa; • wyłączenie aktywów i zobowiązań nie spełniających wymogów MSSF.
Wycena	<p>Podstawa wyceny inna niż koszt:</p> <ul style="list-style-type: none"> • takie aktywa i zobowiązania należy wycenić na podstawie wymaganej w dacie przejścia na MSSF, tj. na podstawie wartości godziwej. <p>Aktywa i zobowiązania wyceniane na podst. kosztu:</p> <ul style="list-style-type: none"> • te aktywa i zobowiązania należy wycenić według wartości bilansowej w myśl poprzednich zasad rachunkowości bezpośrednio po połączeniu jednostek gosp. minus późniejsze umorzenie zgodne z wymogami MSSF. <p>Aktywa i zobowiązania nie ujmowane w myśl poprzednich zasad rachunkowości :</p> <ul style="list-style-type: none"> • te aktywa i zobowiązania należy wycenić tak, jakby jednostka przejęła sama retrospektywnie przyjęła standardy MSSF. 	<p>Wszelkie ujęte aktywa i zobowiązania:</p> <ul style="list-style-type: none"> • wycenia się według wartości godziwej w dacie nabycia, a następnie koryguje zgodnie z odpowiednim standardem MSSF.
Wycena wartości firmy	<p>Zachowanie wartości bilansowej wartości firmy w dacie przejścia, z wyjątkiem korekt z tytułu:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ujęcia/nieujęcia aktywów niematerialnych w dacie przejścia na MSSF. • korekt kosztu połączenia uwarunkowanych przyszłymi zdarzeniami. • utraty wartości firmy. <p>Wartość firmy odliczoną od kapitału własnego w myśl poprzednich zasad rachunkowości należy ująć w zyskach zatrzymanych w dacie przejścia na MSSF.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Ustalenie wartości firmy na dzień nabycia jako różnicy pomiędzy kosztem połączenia jednostek gosp. a wartością godziwą w dacie nabycia ustalonych aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych minus późniejsze straty z tytułu utraty wartości związane z wartością firmy. • Prawdopodobnie spowoduje to korektę wartości bilansowej wartości firmy ujętej w myśl poprzednich zasad rachunkowości, w tym odwrócenie wartości firmy poprzednio odliczonej od kapitału własnego. Odwrócenie poprzedniego umorzenia
Jednostki zależne poprzednio nie konsolidowane	<p>Ujęcie i wycena aktywów i zobowiązań na dzień przejścia, tak jakby jednostka zależna od zawsze stosowała standardy MSSF. Ustalenie wartości firmy w dacie przejścia jako różnicy pomiędzy:</p> <ul style="list-style-type: none"> • udziałem spółki dominującej w tak skorygowanych wartościach bilansowych a • kosztem inwestycji w podmiot zależny. 	<p>Zastosowanie ogólnych reguł podanych wyżej.</p>

B. Jednostki stowarzyszone i wspólne przedsięwzięcia

Właściwe MSSF: MSR 28 „Inwestycje w jednostki stowarzyszone”
 MSR 31 „Sprawozdawczość finansowa dotycząca udziałów we
 wspólnych przedsięwzięciach”

Skonsolidowane sprawozdanie finansowe

Opcjonalne zwolnienie dotyczące przeszłych połączeń jednostek gospodarczych dotyczy także przeszłych transakcji nabycia inwestycji w jednostki stowarzyszone oraz udziałów we wspólnych przedsięwzięciach (zazwyczaj w formie inwestycji we wspólnie kontrolowane podmioty).

W myśl MSSF 1 jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może wybrać datę wcześniejszą niż data przejścia na MSSF do retrospektywnego zastosowania standardu MSSF 3 dotyczącego połączeń jednostek gospodarczych, a tylko połączenia jednostek gospodarczych sprzed takiej daty należy traktować zgodnie z fakultatywnym zwolnieniem przewidzianym przez MSSF 1, załącznik B2. W takich przypadkach jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy jest obowiązana zastosować retrospektywnie standardy MSR 28 i MSR 31 do transakcji nabycia jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć rozpoczynając od tej samej daty, w której został wstecznie zastosowany standard MSSF 3.

W myśl fakultatywnego zwolnienia dotyczącego połączeń jednostek gospodarczych, aktywa i zobowiązania w bilansie otwarcia MSSF jednostki stowarzyszonej lub wspólnego przedsięwzięcia dla potrzeb zastosowania konsolidacji metodą praw własności lub metodą proporcjonalną należy ujmować i wyceniać zgodnie ze standardem MSSF 1, załącznik B2.

Jeżeli jednostka gospodarcza stosuje fakultatywne zwolnienie dotyczące połączeń jednostek gospodarczych, wartość firmy związaną z inwestycją w jednostkę stowarzyszoną lub we wspólne przedsięwzięcie należy skorygować tylko o ile zaistnieją takie same okoliczności jak te przewidziane dla jednostek zależnych. Ewentualną ujemną wartość firmy należy natomiast wyeliminować.

Jednostka stowarzyszona lub wspólne przedsięwzięcie przyjmuje standardy MSSF wcześniej niż inwestor

Może się zdarzyć, że podmiot stowarzyszony lub będący wspólnym przedsięwzięciem przeszedł na standardy MSSF wcześniej niż inwestor. Wtedy inwestor zobowiązany jest wycenić aktywa i zobowiązania takiej jednostki stowarzyszonej lub wspólnego przedsięwzięcia w swoim skonsolidowanym bilansie otwarcia MSSF z tymi samymi wartościami bilansowymi co te figurujące w jednostkowym sprawozdaniu finansowym MSSF jednostki stowarzyszonej czy wspólnego przedsięwzięcia, skorygowanymi o skutki zastosowania metody praw własności lub metody proporcjonalnej konsolidacji oraz o efekt korekt związanych z transakcją nabycia (o ile takie korekty są wymagane).

Klasyfikacja jednostek zależnych, podmiotów wspólnie kontrolowanych oraz jednostek stowarzyszonych

Wszelkie zmiany kwalifikacji nabytego przedsięwzięcia pomiędzy kategoriami jednostki zależnej, podmiotu pod wspólną kontrolą lub podmiotu stowarzyszonego należy odpowiednio korygować w przyszłości w stosunku do daty przejścia na MSSF, ale:

- inwestycję poprzednio zakwalifikowaną jako jednostkę zależną, wspólnie kontrolowaną lub stowarzyszoną, która nie spełnia kryteriów klasyfikacji do żadnej z tych kategorii w myśl MSSF, należy retrospektywnie ująć jako inwestycję zgodnie z wymogami MSR 39;
- inwestycje w podmioty stowarzyszone i udziały we wspólnych przedsięwzięciach, których nie zarachowano metodą praw własności w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym zgodnym z poprzednio stosowanymi krajowymi zasadami rachunkowości należy ujmować w taki sam sposób jak jednostki zależne nie konsolidowane w myśl poprzednio stosowanych zasad rachunkowości.

Jednostkowe sprawozdania finansowe jednostek stowarzyszonych i udziałowców wspólnych przedsięwzięć.

Jeżeli podmiot stowarzyszony lub udziałowiec wspólnego przedsięwzięcia dokonuje przejścia na MSSF później niż jego inwestor dla celów swojego skonsolidowanego sprawozdania finansowego, wtedy taki podmiot stowarzyszony albo udziałowiec wspólnego przedsięwzięcia może w swoim własnym bilansie MSSF kontynuować ujęcie tych samych wartości księgowych co te zastosowane do celów konsolidacji przed wprowadzeniem korekt konsolidacyjnych. Podmiot stowarzyszony lub udziałowiec wspólnego przedsięwzięcia może wybrać zastosowanie MSSF 1 we własnej dacie przejścia na MSSF.

C. Konsolidacja

Właściwe MSSF: **MSR 21 „Skutki zmian kursów wymiany walut obcych”**
 MSR 27 „Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe”
 MSR 29 „Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji”

Sporządzając skonsolidowane sprawozdanie finansowe zgodnie ze standardem MSR 27 jednostka łączy sprawozdania finansowe spółki dominującej i jej spółek zależnych, sumując podobne pozycje aktywów, zobowiązań, kapitału własnego, przychodów i kosztów, stosując jednolite zasady rachunkowości wobec podobnych transakcji i innych zdarzeń w podobnych okolicznościach, oraz eliminuje całkowicie wszelkie transakcje i salda wewnątrzgrupowe w obrębie skonsolidowanej grupy.

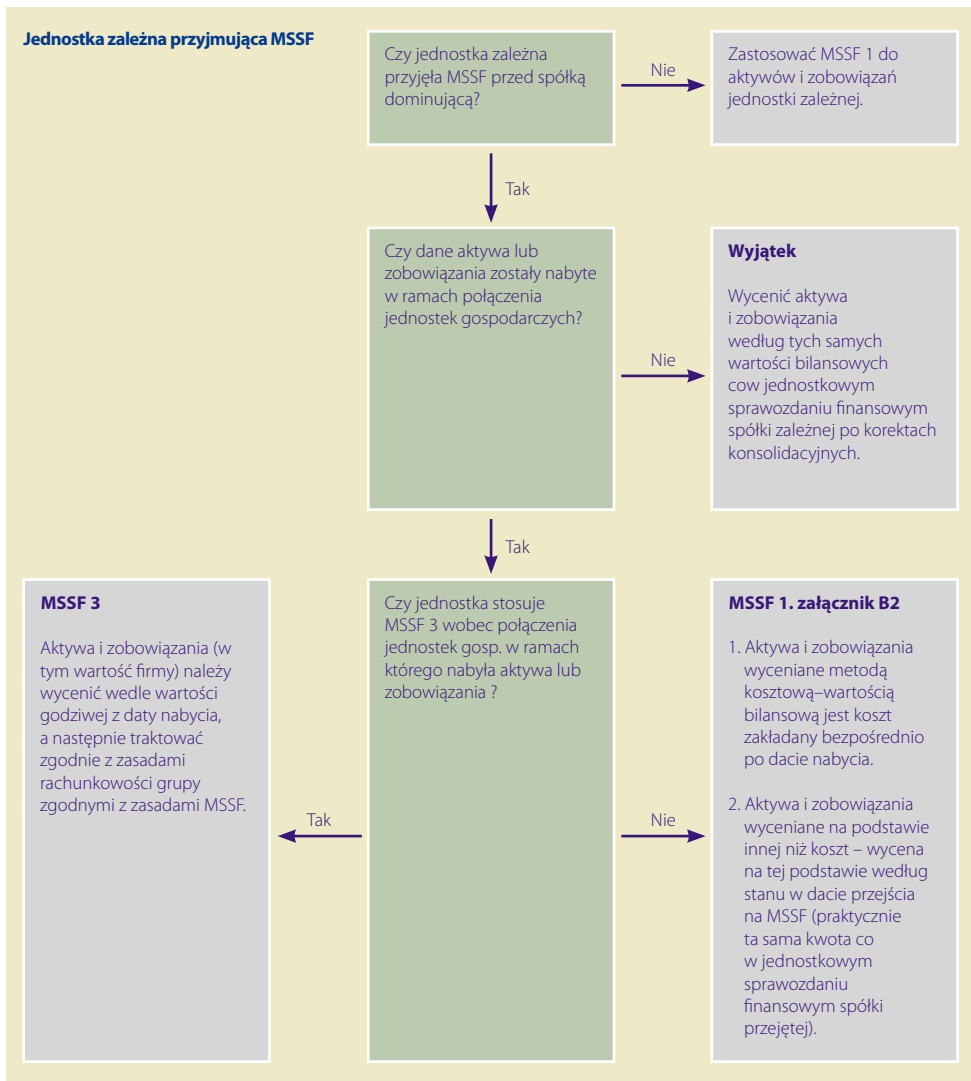
Sporządzając skonsolidowane sprawozdania finansowe jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy powinna zastosować przepisy standardu MSSF 1 jednakowo wobec wszystkich konsolidowanych spółek zależnych, z wyjątkiem sytuacji, kiedy jednostka zależna przyjęła standardy MSSF wcześniej niż spółka dominująca dla swego skonsolidowanego sprawozdania finansowego

Skonsolidowane sprawozdanie finansowe

Jednostka zależna przyjmuje MSSF wcześniej niż spółka dominująca

Jeżeli jednostka zależna dokonuje przejścia na standardy MSSF wcześniej niż czyni to spółka dominująca dla swego skonsolidowanego sprawozdania finansowego, spółka dominująca powinna wycenić aktywa i zobowiązania spółki zależnej w swoim skonsolidowanym bilansie otwarcia MSSF z takimi samymi wartościami bilansowymi jak w jednostkowym sprawozdaniu finansowym MSSF spółki zależnej, skorygowanymi o kwoty eliminowane z tytułu konsolidacji oraz o skutki połączenia jednostek gospodarczych, o ile jednostka zależna została nabyta w następstwie połączenia jednostek gospodarczych w przeszłości.

Poniżej przedstawiliśmy schemat decydowania o tym, w jaki sposób zastosować standardy MSSF do skonsolidowanego bilansu otwarcia MSSF w odniesieniu do aktywów i zobowiązań jednostki zależnej:



Przeliczenie wartości firmy i wartości godziwej z połączenia jednostek gospodarczych

Standard MSR 21 (zaktualizowany w 2003 r.) wymaga, aby korekty z tytułu wartości firmy i wartości godziwej dotyczące aktywów i zobowiązań powstałych w związku z nabyciem jednostki gospodarczej działającej za granicą traktować jako składniki aktywów i zobowiązań jednostki przejętej i przeliczać je po kursie z dnia bilansowego.

Może być tak, że w myśl poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości jednostka dominująca traktowała korekty z tytułu wartości firmy i/lub wartości godziwej jako swoje aktywa i zobowiązania, a nie jako aktywa i zobowiązania przedsięwzięcia zagranicznego. Jeżeli tak właśnie jest, dopuszcza się, aby jednostka gospodarcza zastosowała wymogi MSR 21 tylko na przyszłość wobec wszelkich przejęć występujących po dacie przejścia na MSSF. Innymi słowy, jednostka nie musi stosować standardu MSR 21 retrospektywnie wobec korekt wartości firmy i wartości godziwej wynikających z połączeń jednostek gospodarczych zaistniałych przed datą przejścia na standardy MSSF.

Jednostka gospodarcza może jednak zastosować MSR 21 retrospektywnie wobec korekt wartości firmy i wartości godziwej wynikłych:

- a) z wszystkich połączeń jednostek gospodarczych, jakie zaistniały przed datą przejścia; albo
- b) z połączeń jednostek gospodarczych, które jednostka postanowi ujmować w sposób zgodny ze standardem MSSF 3.

Przykład J – Wartość firmy traktowana jako składnik aktywów spółki dominującej II szczebla w myśl poprzednio stosowanych zasad rachunkowości.

Przed datą przejścia, Spółka J (waluta funkcjonalna: euro) nabyła 100% udziałów Jednostki Zależnej B (osoby prawnej z siedzibą w USA), która jest spółką dominującą wobec szeregu jednostek zależnych o rozmaitych walutach funkcjonalnych (lecz głównie USD i CAD). Wartość firmy powstała w momencie nabycia udziałów Spółki B była traktowana w ramach poprzednio stosowanych zasad rachunkowości jako składnik aktywów Spółki B (wyrażony w USD i przeliczony na euro po kursie z dnia bilansowego). Spółka J nie wybrała możliwości rozliczenia swoich transakcji połączeń jednostek gospodarczych sprzed daty przejścia na MSSF zgodnie z MSSF 3.

W obecnej sytuacji wartość firmy nie została przypisana do poszczególnych zagranicznych podmiotów w dacie nabycia. Została potraktowana jako składnik aktywów spółki dominującej II szczebla (Spółki B). Retrospektywne zastosowanie standardu MSR 21 w tym szczególnym przypadku nie będzie konieczne. W związku z tym, wartość firmy zostanie przeliczona po kursie wymiany na dzień bilansowy z USD na euro w kolejnych terminach sprawozdawczych.

Waluty funkcjonalne jednostek zależnych w gospodarkach z hiperinflacją

MSR 29 „Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji” należy stosować do sprawozdań finansowych każdego podmiotu, którego waluta funkcjonalna jest walutą kraju o gospodarce w stanie hiperinflacji. Dotyczy to także jednostek zależnych, które mają walutę funkcjonalną kraju dotkniętego hiperinflacją.

Sporządzając swój bilans otwarcia MSSF, jednostka gospodarcza obowiązana jest zastosować standard MSR 29 do tych okresów, w których gospodarka kraju waluty funkcjonalnej lub waluty, w której prezentowane jest sprawozdanie finansowe, podlegała hiperinflacji.

Sporządzenie na nowo sprawozdań finansowych z uwzględnieniem skutków hiperinflacji w okresach poprzedzających datę przejścia na MSSF może być uciążliwe, zwłaszcza jeżeli dana waluta przestała już podlegać hiperinflacji. Niemniej retrospektywne zastosowanie standardu MSR 29 jest wymagane, ponieważ hiperinflacja może powodować, że informacje zawarte w nie skorygowanych odpowiednio sprawozdaniach finansowych byłyby bezwartościowe lub wprowadzające w błąd.

Jeżeli spółka dominująca w swoich skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych sporządzanych w myśl poprzednio przez nią stosowanych krajowych zasad rachunkowości nie stosowała przepisów podobnych do

wymogów standardu MSR 29 względem swoich jednostek zależnych, których walutą funkcjonalną była waluta gospodarki podlegającej hiperinflacji, wymaga się przekształcenia aktywów i zobowiązań takiej jednostki zależnej w dacie przejścia na MSSF.

Jednostka gospodarcza może jednak wybrać zastosowanie wartości godziwej względem pozycji rzeczowego majątku trwałego, nieruchomości inwestycyjnych lub wartości niematerialnych będących w obrocie na aktywnym rynku w dacie przejścia na MSSF jako ich koszt zakładany w takiej dacie. Jeżeli jednostka gospodarcza wybierze zastosowanie tego zwolnienia, powinna zastosować standard MSR 29 do okresów następujących po dacie, na którą ustalona była wartość z przeszacowania lub wartość godziwa.

Jednostkowe sprawozdanie finansowe jednostki zależnej

Jeżeli jednostka zależna dokonuje przejścia na standardy MSSF później niż spółka dominująca czyni to względem swego skonsolidowanego sprawozdania finansowego, jednostka zależna może we własnym bilansie otwarcia MSSF przyjąć te same wartości bilansowe, jakie stosowane są przez spółkę dominującą dla celów konsolidacji przed dokonaniem jakichkolwiek korekt konsolidacyjnych. Jednostka zależna może także sama wybrać zastosowanie standardu MSSF 1 we własnej dacie przejścia na MSSF.

D. Jednostkowe sprawozdanie finansowe spółki dominującej

Właściwy MSSF: **MSR 27 „Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe”**

MSSF nie wymagają od jednostek sporządzania odrębnych sprawozdań finansowych podmiotów dominujących. Wymóg sporządzania przez jednostki gospodarcze odrębnych jednostkowych sprawozdań finansowych oraz podstawa, na jakiej należy je sporządzać, jest zazwyczaj sprawą ustawodawstwa państwa, w którym dana spółka jest zarejestrowana. Dlatego też, nawet jeżeli jednostka gospodarcza sporządza lub wymaga się od niej sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego według MSSF, może ona sporządzać swoje jednostkowe sprawozdania finansowe jako jednostka dominująca w myśl krajowych zasad rachunkowości zgodnie z obowiązującym w tym względzie ustawodawstwem. Przykładowo, choć od podmiotów notowanych na giełdach Unii Europejskiej wymaga się sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych zgodnie z MSSF od roku 2005, niektóre kraje wymagają lub dopuszczają sporządzanie przez takie jednostki gospodarcze jednostkowych sprawozdań finansowych zgodnie z miejscowymi zasadami rachunkowości. W niektórych wypadkach może to się wiązać z koniecznością publikacji dwóch zbiorów zasad rachunkowości w tym samym raporcie rocznym.

Jeżeli jednostka gospodarcza sporządza jednostkowe sprawozdanie finansowe w myśl MSSF, standardy MSSF stosuje się zarówno do skonsolidowanego sprawozdania finansowego, jak i do jednostkowego sprawozdania finansowego spółki dominującej. Wobec powyższego, w swym jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostka gospodarcza obowiązana jest spełniać wszystkie standardy MSSF obowiązujące na dzień sprawozdawczy, włącznie ze standardem MSSF 1.

Standard MSR 27 dotyczy księgowego ujęcia inwestycji w spółki zależne, wspólnie kontrolowane podmioty oraz jednostki stowarzyszone w jednostkowym sprawozdaniu finansowym danego podmiotu. Wymaga się wyceny takich inwestycji jedną z poniższych metod:

- a) metodą kosztową; albo
- b) zgodnie ze standardem MSR 39 (tzn. według wartości godziwej).

W myśl ogólnej zasady przyjętej w standardzie MSSF 1, od jednostki wymaga się retrospektywnego zastosowania standardu MSR 27 i nie ma żadnych opcjonalnych zwolnień ani obowiązkowych wyjątków dla takich inwestycji.

Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może wybrać którąkolwiek z powyższych dwóch podstaw wyceny jako przyjętą przez siebie zasadę rachunkowości prowadzonej w myśl standardów MSSF. Metoda kosztowa

może wywrzeć istotny wpływ na stan kapitału własnego jednostki, jeżeli w ramach poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości jednostka ta wykazywała inwestycje w spółki zależne lub stowarzyszone stosując metodę praw własności, ponieważ udział netto jednostki w kapitałach rezerwowych podmiotu zależnego, wspólnie kontrolowanego albo stowarzyszonego za okres po przejściu ulegają odwróceniu z datą przejścia na MSSF.

Oprócz szczególnych wymogów MSR 27 dotyczących księgowego ujęcia inwestycji w jednostki zależne, podmioty wspólnie kontrolowane i jednostki stowarzyszone w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki nie występują żadne inne różnice między stosowaniem standardów MSSF w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym a stosowaniem zasad MSSF w jednostkowym sprawozdaniu finansowym spółki dominującej, za wyjątkiem efektów korekt konsolidacyjnych. Korekty w ramach konsolidacji, których nie ujmuje się i nie wykazuje w jednostkowym sprawozdaniu finansowym, obejmują zyski i straty wynikające z transakcji wewnątrzgrupowych, które ujmowane są w aktywach (takie jak zapasy i majątek trwały), skutki wewnątrzgrupowego stosowania zabezpieczeń przed ryzykiem kursowym i korekt wartości bilansowych nabytych aktywów i zobowiązań do wartości godziwej. Jeżeli spółka dominująca stosuje po raz pierwszy MSSF w swoim jednostkowym sprawozdaniu finansowym wcześniej lub później niż w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, obowiązana jest wycenić swoje aktywa i zobowiązania w takich samych wartościach w obydwu zestawach sprawozdań finansowych, za wyjątkiem korekt z tytułu konsolidacji.

Inwestycje w podmioty wspólnie kontrolowane i stowarzyszone, które w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym wykazywane są zgodnie ze standardem MSR 39, należy w taki sam sposób ująć w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki gospodarczej.

E. Instrumenty finansowe

Właściwe MSSF: **MSR 32 „Instrumenty finansowe – ujawnianie i prezentacja”**
MSR 39 „Instrumenty finansowe – ujęcie i wycena”

Standard MSR 39 (zaktualizowany w roku 2003) określa szczegółowe i złożone i zasady dotyczące ujmowania i wyceny aktywów finansowych i zobowiązań finansowych, włącznie z instrumentami pochodnymi. W wielu obszarach MSR 39 jest powiązany ze standardem MSR 32 (zaktualizowanym w roku 2003) dotyczącym prezentacji i ujawniania informacji o instrumentach finansowych. MSR 32 zawiera także niektóre kluczowe definicje aktywów finansowych i zobowiązań finansowych, jak również istotne wskazówki dotyczące rozróżnienia między kapitałem własnym a zobowiązaniami finansowymi, zwłaszcza w dziedzinie instrumentów pochodnych opartych na kapitale własnym. MSR 39 przedstawia szczegółowe wskazówki dotyczące stosowania i wdrażania, zakresu obowiązywania, wbudowanych instrumentów pochodnych, ujmowania i usuwania z bilansu oraz wyceny instrumentów finansowych (w tym przepisów dotyczących rachunkowości zabezpieczeń).

Ogólna zasada MSSF 1 wymaga od jednostki stosującej MSSF po raz pierwszy, by w swym bilansie otwarcia MSSF retrospektywnie ujęła, usunęła i sklasyfikowała na nowo wszelkie aktywa finansowe i zobowiązania finansowe (włącznie z instrumentami pochodnymi) zgodnie ze standardami MSR 32 i MSR 39. Retrospektywne zastosowanie standardu MSR 39 wiąże się z istotnymi problemami przy pierwszym stosowaniu MSSF w następujących trzech obszarach:

- przy wycenie według wartości godziwej lub po zamortyzowanym koszcie;
- przy wyodrębnianiu i osobnej wycenie pewnych wbudowanych instrumentów pochodnych; oraz
- podczas klasyfikacji wyemitowanych instrumentów finansowych jako zobowiązań, kapitałów własnych lub instrumentów pochodnych.

Istnieją cztery przypadki, w których retrospektywne zastosowanie tych standardów nie jest wymagane (np. jest opcjonalne) albo nie jest dozwolone. Te przypadki to:

- złożone instrumenty finansowe (opcjonalnie);
- wyznaczanie poprzednio ujętych instrumentów finansowych (opcjonalnie);
- usunięcie z bilansu aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych (opcjonalnie pod pewnymi warunkami); oraz
- rachunkowość zabezpieczeń (retrospektywne wyznaczanie zabezpieczeń nie jest dozwolone).

MSSF 1 przewiduje ponadto pewne uproszczenia dotyczące informacji porównawczych prezentowanych w pierwszym sprawozdaniu finansowym MSSF o dacie wypadającej przed dniem 1 stycznia 2006, gdyż informacje porównawcze nie muszą spełniać wymogów standardów MSR 32 ani MSR 39 (jak również MSSF 4 „**Umowy ubezpieczeniowe**”). Jeżeli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy dokona wyboru takiej opcji, za jej datę przejścia dla celów MSR 39 przyjmuje się początek pierwszego okresu sprawozdawczego MSSF (w przypadku jednostki, której rok finansowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym, będzie to 1 stycznia 2005). Jeżeli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy nie sporządza na nowo swoich informacji porównawczych dla celów MSR 32 ani MSR 39, lecz stosuje poprzednie krajowe zasady rachunkowości dotyczące instrumentów finansowych, „musi ujawnić informacje dodatkowe służące wyjaśnieniu braku porównywalności danych. Informacje te obejmują:

- powyższy fakt, wraz z podaniem podstawy zastosowanej do sporządzenia informacji porównawczych w ramach poprzednich krajowych zasad rachunkowości;
- charakter głównych korekt, jakich jednostka musiałaby dokonać aby zapewnić zgodność z wymogami standardów MSR 32 i MSR 39 (bez konieczności określenia wartościowego takich korekt); oraz
- dalsze informacje zgodnie z zapisami MSR 8 „**Zasady rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i błędy podstawowe**” dotyczącymi stosowanych przepisów przejściowych, charakteru zmian w stosowanych zasadach rachunkowości i niezbędnych korekt na dzień przejścia na nowe standardy.

Wycena według wartości godziwej lub zamortyzowanego kosztu

Z wyceną pewnych aktywów finansowych i zobowiązań finansowych na dzień przejścia na MSSF wiąże się szereg problemów. Omawiają je streszczone poniżej wskazówki dotyczące wdrożenia MSSF 1 w zakresie czterech kategorii aktywów finansowych:

1. Określenie aktywów finansowych jako inwestycji **utrzymywanej do upływu terminu zapadalności** ustala się poprzez odniesienie do intencji i możliwości jednostki gospodarczej w dacie przejścia na MSSF. Zbycie takich inwestycji przed datą przejścia nie uruchamia wykluczenia z możliwości wyznaczenia zawartych w MSR 39, paragraf 9, które w przeciwnym razie wymagałyby upływu co najmniej dwóch pełnych lat obrotowych zanim jednostka gospodarcza mogłaby ponownie zaklasyfikować aktywa finansowe jako utrzymywane do upływu terminu zapadalności. Inwestycje takie wycenia się według zamortyzowanego kosztu zgodnie z MSR 39.
2. Rozpatrując zaklasyfikowanie aktywów finansowych do **kredytów i należności**, odnosi się ich ujęcie do okoliczności, jakie istniały w momencie powstania lub nabycia danej pozycji, tzn. kiedy spełnione były kryteria ujęcia zgodne z MSR 39. Aktywa takie wycenia się według zamortyzowanego kosztu w myśl MSR 39.
3. Instrumenty pochodne klasyfikuje się zawsze jako wyceniane według **„wartości godziwej poprzez rachunek zysków i strat”**, chyba że są wyodrębnionymi i skutecznymi instrumentami zabezpieczającymi. W obu przypadkach instrumenty pochodne wycenia się według wartości godziwej w dacie przejścia. Składnik aktywów finansowych nie będący instrumentem pochodnym może zostać ujęty według wartości godziwej poprzez rachunek zysków i strat tylko wtedy, jeżeli:
 - został nabyty lub poniesiony zasadniczo celem sprzedaży lub odkupienia w bliskim terminie;
 - w dacie przejścia stanowił część portfela określonych instrumentów finansowych, którymi zarządzano łącznie i co do których istnieją dowody wskazujące na niedawną praktykę krótkoterminowego obrotu przynoszącego zyski; albo
 - został zaklasyfikowany przez podmiot do kategorii **„według wartości godziwej poprzez rachunek zysków i strat”** w dacie przejścia.
4. Kategoria **„dostępne do sprzedaży”** obejmuje wszelkie aktywa finansowe, które nie należą do żadnej z opisanych powyżej kategorii. Instrumenty pochodne nie mogą być zaklasyfikowane ani ujęte jako „dostępne do sprzedaży”. Aktywa finansowe dostępne do sprzedaży wycenia się w wartości godziwej, jednakże zmiany ich wartości godziwej należy ujawniać bezpośrednio w kapitale własnym, z wyjątkiem przypadków utraty wartości, które odnosi się do rachunku zysków lub strat. Ponadto zyski i straty z tytułu różnic kursowych na aktywach pieniężnych dostępnych do sprzedaży odnosi się do rachunku zysków i strat, lecz w przypadku aktywów niepieniężnych wykazuje się je w kapitale własnym. Przychód okresowy liczy się stosując metodę efektywnej stopy procentowej i ujmuje się go zawsze w rachunku zysków i strat.

Zobowiązania finansowe wycenia się generalnie według zamortyzowanego kosztu, chyba że są one przeznaczone do obrotu lub zaliczone do kategorii wyceniane „według wartości godziwej poprzez rachunek zysków i strat”.

Wartość bilansowa składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego wycenianego według zamortyzowanego kosztu w bilansie otwarcia MSSF jednostki gospodarczej ustalana jest na podstawie okoliczności występujących w czasie, gdy dany instrument po raz pierwszy spełnił kryteria ujęcia określone w standardzie MSR 39. Wymogu tego nie stosuje się jednak do aktywów finansowych ani zobowiązań finansowych nabytych w ramach połączeń jednostek gospodarczych w przeszłości, bowiem te pozycje są traktowane zgodnie ze zwolnieniem przewidzianym przez standard MSSF 1, załącznik B2. Jeżeli składnik aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych przejęty w ramach połączenia jednostek gospodarczych w przeszłości jest wyceniany metodą zamortyzowanego kosztu w myśl MSR 39, jego wartość bilansową bezpośrednio po połączeniu jednostek gospodarczych ujętą zgodnie z poprzednio stosowanymi krajowymi zasadami rachunkowości uznaje się za koszt zakładany zgodnie z MSSF w dacie danej transakcji przejęcia.

Aby ustalić wartość bilansową zgodną z MSSF na dzień przejścia na te standardy, oblicza się amortyzację tak ujętego kosztu metodą efektywnej stopy procentowej zgodnie z MSR 39 od daty przejścia, a jej obliczona wartość koryguje poziom zakładanego kosztu.

Utratę wartości kredytów, należności i aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży ustala się na dzień przejścia na MSSF zgodnie z wartościami szacunkowymi określonymi w ramach poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości (po ewentualnych korektach odzwierciedlających zmianę zasad rachunkowości), chyba że można obiektywnie udowodnić, że szacunki takie były błędne. Zmiany tych wartości szacunkowych po dacie przejścia na MSSF traktuje się jak straty z tytułu utraty wartości lub odwrócenia utraty wartości w okresie, w którym dokonywano korekt.

Przykład K – Zmiany modelu utraty wartości dotyczące należności handlowych w dacie przejścia na MSSF

W myśl poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości, Spółka K stosowała wobec utraty wartości należności handlowych politykę rachunkowości opartą na historycznych prawidłowościach statystycznych (przyjmowano np. 7% należności będzie nieściągalne). Pierwszy okres sprawozdawczy MSSF dla Spółki K zamknie się w dniu 31 grudnia 2005 r., a datą przejścia będzie dzień 1 stycznia 2004 r., więc Spółka K powinna zastosować model utraty wartości określony w paragrafie 58 MSR 39 (zaktualizowanego w 2003 r.) oparty na obiektywnych dowodach utraty wartości.

Wprowadzie Spółka K nie musi na nowo sporządzać informacji porównawczych za rok 2004 w swoim pierwszym sprawozdaniu MSSF w roku 2005, lecz jest obowiązana:

- określić ewentualne korekty konieczne na dzień przejścia na MSSF spowodowane przejściem z poprzednich krajowych zasad rachunkowości na wymogi standardu MSR 39. Spółka K obowiązana jest ująć skutki ewentualnych wynikłych stąd korekt w swoim sprawozdaniu finansowym w dacie przejścia na MSSF; oraz
- zapewnić, że wartości szacunkowe przyjęte na podstawie standardu MSR 39 na dzień przejścia na MSSF będą spójne z wartościami szacunkowymi przyjętymi w ramach poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości w tej samej dacie dla każdej pozycji należności. Tylko jeżeli istnieją obiektywne dowody, że szacunki te były błędne, Spółka K może zmienić swe dawne szacunki i ująć skutki tej zmiany w zyskach zatrzymanych na dzień przejścia na MSSF

Wyodrębnienie i osobna wycena pewnych wbudowanych instrumentów pochodnych

Jeżeli dana umowa zawiera wbudowany instrument pochodny, który nie jest ściśle związany z umową zasadniczą, MSR 39 wymaga odrębnego ujęcia takiego instrumentu i jego wyceny według wartości godziwej. Początkowe wartości bilansowe umowy zasadniczej i wbudowanego instrumentu finansowego ustala się na podstawie okoliczności występujących w dniu, w którym dany instrument po raz pierwszy spełnił kryteria ujęcia zgodnie z MSR 39. Jeżeli jednostka gospodarcza nie jest zdolna ustalić wartości godziwej wbudowanego instrumentu finansowego, ustala się ją jako różnicę między wartością godziwą instrumentu złożonego („hybrydowego”) a wartością godziwą umowy zasadniczej. Jeżeli wartości wbudowanego instrumentu pochodnego nie można ustalić powyższą metodą, cały taki złożony instrument traktuje się jako przeznaczony do obrotu. W takim wypadku wartość godziwą ustala się na datę przejścia na MSSF, a powstałą korektę ujmuje się w zyskach zatrzymanych.

Klasyfikacja wyemitowanych instrumentów finansowych jako zobowiązania, kapitału lub instrumentu pochodnego

MSSF 1 wymaga od jednostki gospodarczej ujmowania wszelkich instrumentów finansowych zgodnie ze standardami MSR 32 i MSR 39. O zakwalifikowaniu instrumentu finansowego do instrumentów kapitałowych lub zobowiązań finansowych przesądza się zgodnie ze standardem MSR 32 (zaktualizowanym w 2003 r.). W szczególności, w porównaniu do krajowych zasad rachunkowości obowiązujących w wielu krajach MSR 32 wymaga, aby zaklasyfikowanie danego instrumentu finansowego jako instrumentu kapitałowego lub zobowiązania

finansowego opierało się na jego treści ekonomicznej, a nie formie prawnej. Może to skutkować przeklasyfikowaniami między instrumentami kapitałowymi i zobowiązaniami w porównaniu do poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości u jednostki stosującej MSSF po raz pierwszy, co może rodzić skutki rzutujące na obraz sytuacji finansowej jednostki gospodarczej.

Aby dana pozycja została sklasyfikowana jako instrument kapitałowy, w pierwszym rzędzie instrument taki nie może zawierać żadnych umownych zobowiązań dostarczenia środków pieniężnych lub wymiany aktywów finansowych albo zobowiązań finansowych na potencjalnie niekorzystnych warunkach. Po drugie, jeżeli instrument taki może być lub jest przeznaczony do rozliczenia we własnych instrumentach kapitałowych wystawcy, muszą być także spełnione następujące warunki, aby został on zakwalifikowany jako instrument kapitałowy:

- i) nie może on zawierać umownego zobowiązania wystawcy instrumentu do dostarczenia zmiennej liczby własnych instrumentów kapitałowych (w przeciwnym razie będzie stanowił zobowiązanie finansowe); albo
- ii) zostanie rozliczony jedynie w drodze wymiany przez wystawcę określonej sumy środków pieniężnych na ustaloną liczbę jego własnych instrumentów kapitałowych (to znaczy w fizycznym rozliczeniu brutto – „w gotówce za udziały”), bo w przeciwnym razie będzie to stanowił zobowiązanie finansowe.

Instrumenty pochodne wystawione na własne instrumenty kapitałowe jednostki gospodarczej

Klasyfikacja instrumentów pochodnych wystawionych na własne instrumenty kapitałowe jednostki gospodarczej często narażać na trudności. W praktyce, instrumenty takie są powszechnie stosowane dla ekonomicznego zabezpieczenia się przed ryzykiem związanym z płatnościami określonymi w oparciu o udziały kapitałowe albo w ramach umów połączenia jednostek gospodarczych. Stosujący MSSF po raz pierwszy powinni więc mieć świadomość problemów związanych z klasyfikowaniem rozmaitych instrumentów pochodnych i instrumentów wystawianych na swoje własne instrumenty kapitałowe.

Klasyfikacja instrumentów	Przykłady umów na własne instrumenty kapitałowe włącznie z fizycznym rozliczeniem brutto (“gotówka za udziały”)	Przykłady umów na własne instrumenty kapitałowe z rozliczeniem netto [kompensatą] (“gotówka za udziały”, “akcje za akcje” lub opcja rozliczenia netto dla którejkolwiek strony).
Zobowiązania finansowe	<ul style="list-style-type: none"> • Kupno akcji na przyszły termin [forward]. • Wystawiona opcja sprzedaży akcji. 	<ul style="list-style-type: none"> • Kupno akcji na przyszły termin lub wystawiona opcja sprzedaży akcji, jeżeli jedną z alternatyw rozliczenia jest fizyczna zapłata brutto.
Instrumenty kapitałowe	<ul style="list-style-type: none"> • Sprzedaż akcji na przyszły termin [forward]. • Nabyta opcja kupna akcji. • Wystawiona opcja kupna akcji. • Nabyta opcja sprzedaży akcji 	

Klasyfikacja instrumentów	Przykłady umów na własne instrumenty kapitałowe włącznie z fizycznym rozliczeniem brutto ("gotówka za udziały")	Przykłady umów na własne instrumenty kapitałowe z rozliczeniem netto [kompensatą] ("gotówka za udziały", "akcje za akcje" lub opcja rozliczenia netto dla którejkolwiek strony).
Instrumenty pochodne		<ul style="list-style-type: none"> Umowy na przyszły termin , nabyte lub wystawione opcje, swapy zamiany całego zwrotu z własnych instrumentów kapitałowych rozliczane netto w gotówce lub akcjach, a w przypadku kupna akcji na przyszły termin lub wystawionej opcji sprzedaży na akcje bez opcji rozliczenia fizycznego brutto.

Jak pokazano w powyższej tabeli, jeżeli jednostka gospodarcza posiada zobowiązanie do zapłaty gotówką za odkupienie własnych instrumentów kapitałowych (np. w następstwie zawarcia umowy terminowej typu forward na kupno własnych akcji w przyszłej dacie, rozliczanej w formie fizycznej brutto), powoduje to powstanie zobowiązania finansowego wycenianego w kwocie wykupu akcji (kwocie brutto). Dzieje się tak niezależnie od faktu, że zapis po drugiej stronie księgowania takiej transakcji jest ujmowany w kapitale. Takiego samego ujęcia i wyceny wymaga się, jeśli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy wystawiła opcję sprzedaży własnych instrumentów kapitałowych rozliczaną w formie fizycznej brutto, gdyż jednostka ta będzie zobligowana dostarczyć środki pieniężne posiadaczowi takiego instrumentu, jeżeli ów posiadacz zrealizuje prawo do zażądania od wystawcy zwrotnego wykupu jego własnych instrumentów kapitałowych.

Jeżeli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy nabyła opcje kupna bądź sprzedaży swoich własnych instrumentów kapitałowych rozliczane fizycznie w postaci brutto, nie jest wtedy zobligowana do odkupienia ani sprzedaży swoich własnych instrumentów kapitałowych. Dlatego też instrumenty tego typu kwalifikuje się jako kapitałowe. To samo stosuje się w sytuacji, gdy jednostka gospodarcza zawarła rozliczaną fizycznie brutto umowę na sprzedaż akcji w przyszłym terminie [forward] albo wystawiła rozliczaną fizycznie brutto opcję kupna własnych instrumentów kapitałowych.

Wreszcie, jeżeli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy zawarła umowy terminowe typu forward, nabyła lub wystawiła jakiejkolwiek opcje na własne instrumenty kapitałowe, które rozlicza się w postaci netto w środkach pieniężnych (np. gotówka za gotówkę), rozlicza się netto w udziałach (np. akcje za akcje) albo pozwala na ich rozliczenie takimi sposobami, to tego typu instrumenty generalnie spełniają definicję instrumentu pochodnego, co skutkuje ich klasyfikacją i wyceną według wartości godziwej z odniesieniem zysków i strat do rachunku zysków i strat. Kategoria ta obejmuje także sytuacje, kiedy jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy zawarła transakcję całkowitej zamiany zwrotu z własnych instrumentów kapitałowych [total return swap]. Jedyny wyjątek stanowi tu przypadek umowy na kupno akcji w przyszłości [forward] lub wystawionej opcji sprzedaży akcji, gdzie jedną z alternatywnych możliwości rozliczenia jest fizyczne rozliczenie w postaci brutto. W tym przypadku instrument ujmuje się jako zobowiązanie finansowe w wielkości równej wartości bieżącej kwoty zapłaty brutto z tytułu wykupu akcji.

Zachęcamy Państwa do konsultacji ze specjalistami z firmy Deloitte co do konkretnych problemów i pytań dotyczących instrumentów pochodnych dotyczących własnych instrumentów kapitałowych jednostki gospodarczej.

Złożone instrumenty finansowe

Standard MSR 32 wymaga wyodrębnienia ze złożonych instrumentów finansowych przy ich powstaniu składowych elementów kapitałowych i zobowiązaniowych, na podstawie ekonomicznej treści danego układu, a nie jego formy prawnej. Przykładowo, MSR 32 wymaga, aby obligacje zamienne (tj. pozwalające ich posiadaczowi zamienić je na określoną liczbę akcji zwykłych) oraz akcje uprzywilejowane podlegające obowiązkowemu jednorazowemu wykupowi z dywidendą płatną wedle uznania emitenta rozdzielić na dwa odrębne komponenty: kapitałowy i zobowiązaniowy. MSR 32 uwzględnia cały szereg czynników decydujących o tym, czy dany instrument stanowi instrument złożony, który należy podzielić na wspomniane składniki. Rozpatrywane czynniki skupiają się na kwestii stopnia, w jakim wystawca jest zobligowany do wydania środków pieniężnych.

Ogólna zasada MSSF 1 wymaga od jednostki stosującej MSSF po raz pierwszy zastosowania standardu MSR 32 z mocą wsteczną i podzielenia wszelkich złożonych instrumentów finansowych na część zobowiązaniową i element kapitałowy. Klasyfikacja takich komponentów opiera się na treści ekonomicznej zawartej umowy w dacie, w której dany instrument po raz pierwszy spełnił kryteria ujęcia w myśl MSR 32, bez uwzględniania zdarzeń następujących po tej dacie (poza zmianami warunków samego instrumentu). Wartości bilansowe elementów składowych ustala się na podstawie okoliczności występujących w czasie, gdy dany instrument był emitowany oraz zgodnie z wersją MSR 32 obowiązującą na datę sprawozdawczą pierwszego sprawozdania finansowego MSSF.

Jeżeli komponent zobowiązaniowy na datę przejścia na MSSF już nie występuje w bilansie (bo na przykład został spłacony), zastosowanie MSR 32 z mocą wsteczną skutkuje wyłonieniem dwóch kategorii kapitału: odsetek skumulowanych w zyskach zatrzymanych i pierwotnego komponentu kapitałowego. Daje to podstawę do przyjęcia zwolnienia z ogólnej zasady, ponieważ zastosowanie MSR 32 z mocą wsteczną w tym przypadku nie wpłynie na wielkość kapitału, lecz jedynie na jego poszczególne elementy. W ramach tego zwolnienia (pod warunkiem, że komponent zobowiązaniowy złożonego instrumentu finansowego nie występuje już w bilansie w dacie przejścia na MSSF) nie wymaga się wyodrębnienia z takiego złożonego instrumentu finansowego dwóch wskazanych wyżej elementów składowych kapitału.

Wyznaczenie poprzednio ujętych instrumentów finansowych

Standard MSR 39 pozwala jednostce gospodarczej na wyznaczenie danego składnika aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych jako wycenianego według wartości godziwej z odniesieniem do rachunku zysków i strat albo jako dostępnego do sprzedaży. Istniejący w dniu publikacji niniejszego opracowania projekt nowelizacji MSR 39 „Opcja wartości godziwej” proponuje ograniczyć okoliczności, w których można wyznaczyć instrument finansowy jako wyceniany w wartości godziwej z odniesieniem na rachunek zysków i strat. Zarówno w myśl wersji obecnie obowiązującej, jak i proponowanych zmian standardu MSR 39, wyznaczenia takiego należy dokonać w momencie początkowego ujęcia.

Pomimo tego wymogu, MSSF 1 pozwala jednostce stosującej MSSF po raz pierwszy wyznaczyć w dacie przejścia poprzednio wykazywany składnik aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych jako wyceniany w wartości godziwej z odniesieniem na rachunek zysków i strat albo jako dostępny do sprzedaży. Podstawę tego zwolnienia jest fakt, że jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy stosowała poprzednie krajowe zasady

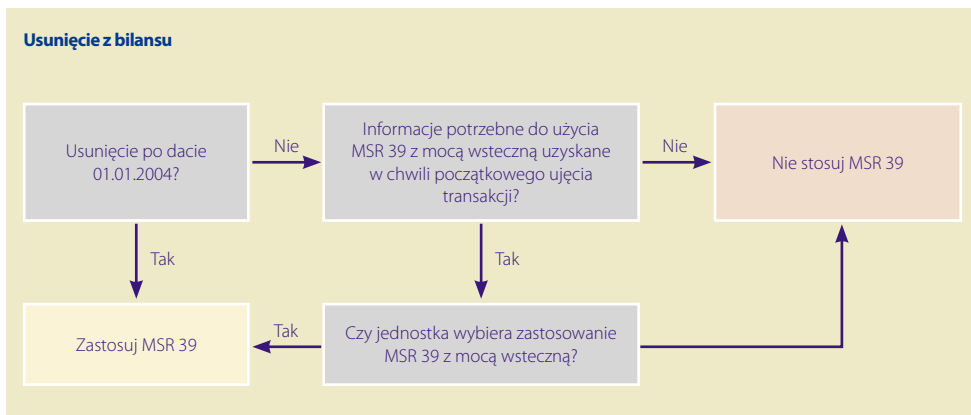
rachunkowości w dacie początkowego ujęcia, a więc nie miała możliwości wykorzystania wyboru dostępnego wtedy dla jednostek gospodarczym prowadzącym już wówczas sprawozdawczość finansową zgodnie z MSSF. Jeżeli jednostka gospodarcza zastosuje to zwolnienie, zobowiązana jest ujawnić wartość godziwą aktywów finansowych i zobowiązań finansowych zaliczonych do każdej z tych kategorii oraz ich klasyfikację i wartość bilansową przyjętą w poprzednich sprawozdaniach finansowych według krajowych zasad rachunkowości.

Jeżeli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy postanowi nie ujawniać na nowo informacji porównawczych za rok 2004 sporządzając swoje pierwsze sprawozdanie finansowe MSSF za rok kalendarzowy 2005, powinna dokonać opisanych wyżej ustaleń na dzień 1 stycznia 2005 r. (gdyż taka będzie jej data przejścia dla celów MSR 32 i MSR 39).

Usunięcie z bilansu składników aktywów finansowych i zobowiązań finansowych

Aktywa i zobowiązania finansowe należy ujawniać i wyceniać w bilansie otwarcia MSSF zgodnie z wersją standardu MSR 39 obowiązującą w dacie sprawozdawczej, a więc na przykład 31 grudnia 2005 roku. Jako wyjątek od tej ogólnej zasady, aktywa finansowe nie będące instrumentami pochodnymi i zobowiązania finansowe nie będące instrumentami pochodnymi, które usunięto z bilansu przed datą 1 stycznia 2004 r. na podstawie poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości, nie podlegają wymogowi ponownego ujęcia w bilansie otwarcia MSSF (chyba że kwalifikują się do ujęcia w wyniku późniejszego zdarzenia lub transakcji). Przepis ten jest zgodny z obecnie obowiązującymi szczególnymi przepisami przejściowymi standardu MSR 39 (znowelizowanego w roku 2003).

Niezależnie od powyższego, jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może wybrać dla siebie zastosowanie wymogów standardu MSR 39 dotyczących usunięcia z bilansu z mocą wsteczną od dowolnej daty, pod warunkiem jednak, że potrzebne do tego informacje zostały uzyskane w czasie, kiedy dokonywano początkowego ujęcia księgowego tych transakcji.



Przykład L- Usunięcie instrumentów finansowych z bilansu przy przyjęciu MSSF po raz pierwszy

Spółka L dokonała transferu swoich należności handlowych w ramach transakcji sekurytyzacji przed datą 1 stycznia 2004 r. Należności te usunięto z bilansu zgodnie z poprzednio stosowanymi krajowymi zasadami rachunkowości. Spółka L przyjmuje standardy MSSF po raz pierwszy w swoich sprawozdaniach finansowych za rok obrotowy kończący się dnia 31 marca 2006 roku. Jednostka gospodarcza wybiera zaprezentowanie informacji porównawczych zgodnie ze standardami MSR 32, MSR 39 i MSSF 4, zatem jej datą przejścia na MSSF jest dzień 1 kwietnia 2004 r. Spółka L nie musi uwzględnić ponownego ujęcia tej transakcji sekurytyzacyjnej, skoro zaistniała ona przed datą 1 stycznia 2004 r. (określona data w MSR 39).

Jeśli jednak Spółka L dokona dalszych transferów aktywów finansowych w ramach tego samego programu po dniu 1 stycznia 2004 r., na przykład celem zachowania określonego salda należności z tytułu kart kredytowych, transfery te będą musiały spełniać restrykcyjne kryteria usunięcia z bilansu określone w standardzie MSR 39 aby móc kwalifikować się do usunięcia z bilansu.

Niezależnie od okoliczności, wszelkie instrumenty pochodne i inne formy zachowania udziałów w ramach transakcji sekurytyzacji muszą zostać ujęte w dacie przejścia na MSSF, nawet jeżeli powstały przed dniem 1 stycznia 2004 roku.

Jeżeli dany układ obejmował jednostkę gospodarczą specjalnego przeznaczenia (SPV/SPF), Spółka L musiałaby konsolidować także tę jednostkę z mocą wsteczną, o ile Spółka L ma kontrolę nad jednostką specjalnego przeznaczenia w myśl standardu MSR 27 „Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe” oraz interpretacji SKI 12 „Konsolidacja – jednostki specjalnego przeznaczenia”.

Rachunkowość zabezpieczeń

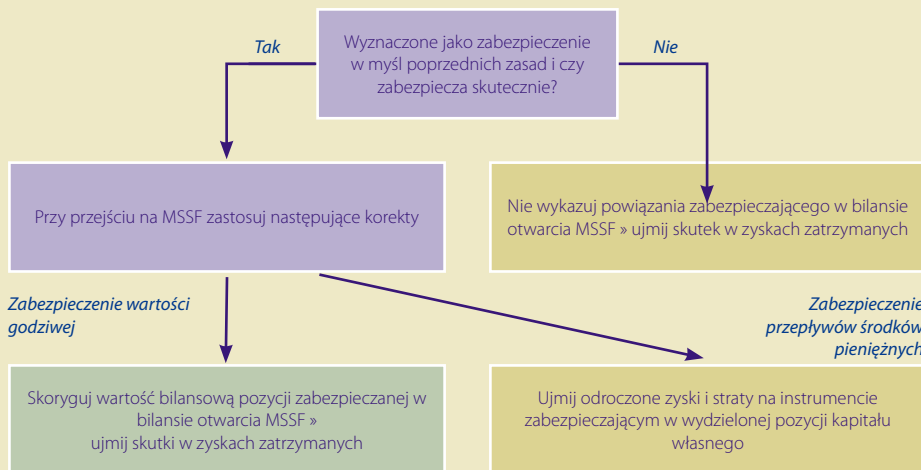
Odwrotnie niż w przypadku ogólnej zasady MSSF 1 o stosowaniu MSSF z mocą wsteczną, jednostce stosującej MSSF po raz pierwszy nie wolno retrospektywnie wyznaczać transakcji jako zabezpieczeń. Nie wolno, bowiem retrospektywnie wyznaczenie transakcji jako zabezpieczającej przy znajomości późniejszych zdarzeń może być wykorzystane do osiągnięcia określonego rezultatu. Wyjątek ten wymaga zatem od jednostki gospodarczej stosowania rachunkowości zabezpieczeń wyłącznie w odniesieniu do przyszłości.

W ramach tego wyjątku jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy obowiązana jest ująć w swoim bilansie otwarcia MSSF wszelkie instrumenty pochodnych według ich wartości godziwej i wyeliminować z zysków zatrzymanych wszelkie odroczone zyski i straty powstałe z tytułu instrumentów pochodnych, które ujmowała w myśl poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości jako aktywa i zobowiązania. Wyznaczenie i udokumentowanie powiązania zabezpieczającego musi być w pełni dokonane w dacie przejścia lub przed datą przejścia na MSSF (np. 1 stycznia 2004 r.), jeżeli ma się ono kwalifikować w myśl MSR 39 do ujęcia w ramach rachunkowości zabezpieczeń. Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może jednak również zdecydować o niesporządzaniu na nowo informacji porównawczych spełniających wymogi zgodności ze standardami MSR 32 i MSR 39. W takim przypadku datą przejścia dla celów MSR 32 i MSR 39 będzie początek pierwszego okresu sprawozdawczego ujętego zgodnie z MSSF, a nie początek okresu porównawczego (np. 1 stycznia 2005 r.).

Przyjęcie rachunkowości zabezpieczeń dla powiązań zabezpieczających wyznaczonych w ramach poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości przy pierwszym zastosowaniu MSSF zależy od klasyfikacji danego zabezpieczenia jako zabezpieczenia wartości godziwej lub zabezpieczenia przepływów środków pieniężnych.

Rachunkowość zabezpieczeń

Wycenić wszelkie instrumenty pochodne w wartości godziwej i usunąć wszelkie odroczone zyski i straty na instrumentach pochodnych wykazane w myśl poprzednich zasad rachunkowości i ująć skutek w zyskach zatrzymanych



Zabezpieczenie wartości godziwej wyznaczone w myśl poprzednich zasad rachunkowości

Jeżeli jednostka gospodarcza wyznaczyła powiązanie zabezpieczające w ramach poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości, a zyski i straty będące następstwami tego powiązania albo nie były wykazywane, albo zostały ujęte w bilansie jako odroczone, standard MSSF 1 wymaga dokonania korekty pozycji zabezpieczanej.

W myśl standardu MSSF 1 instrumenty pochodne zastosowane jako instrumenty zabezpieczające należy ujmować i wyceniać według ich wartości godziwej na dzień przejścia na MSSF. Jeżeli pozycja zabezpieczana nie została dotąd wyceniona według wartości godziwej, a zyski i straty w myśl poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości nie były ujmowane ani odraczane, stosowną korektę pozycji zabezpieczanej ustala się jako niższą spośród następujących dwóch wartości:

- tej części skumulowanych zmian wartości godziwej **pozycji zabezpieczanej**, która odzwierciedla wyznaczone zabezpieczane ryzyko i nie była ujmowana w ramach poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości; oraz
- tej części skumulowanych zmian wartości godziwej **instrumentu zabezpieczającego**, która odzwierciedla wyznaczone zabezpieczane ryzyko i albo nie była ujmowana, albo była odraczana w bilansie jako składnik aktywów lub zobowiązań w myśl poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości.

Przykład M – Zastosowanie zaleceń dotyczących zabezpieczeń wartości godziwej w dacie przejścia na MSSF

Spółka M nabyła wierzytelność w walucie obcej. Spółka M prowadzi sprawozdawczość w €, a nabyta wierzytelność denominowana jest w £. W myśl poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości należności w walutach obcych wycenia się po kursie „spot” z daty transakcji, a później się ich ponownie nie przelicza. Wierzytelność w obcej walucie została zaksięgowana w kwocie €1,000. W tej samej dacie Spółka zawarła kontrakt pochodny, który wyznaczyła jako zabezpieczenie przed ryzykiem kursowym związanym z nabytą należnością. Instrumentów pochodnych nie ujmowano w bilansie zgodnie z poprzednio stosowanymi krajowymi zasadami rachunkowości. W dacie przejścia na MSSF wartość godziwa wspomnianego instrumentu wynosi €100, natomiast należność przeliczona po kursie „spot” z dnia przejścia na MSSF wynosi €920.

W myśl przepisów standardu MSSF 1 w tej kwestii, Spółka M wykaże instrument pochodny w pozycji aktywów na kwotę €100 oraz skoryguje wartość bilansową pozycji zabezpieczanej obniżając ją o €80 (niższą spośród zmiany wartości godziwej instrumentu pochodnego ze względu na wyznaczone ryzyko zabezpieczane (€100) oraz zmiany wartości godziwej pozycji zabezpieczanej w związku z wyznaczonym zabezpieczanym ryzykiem (€80)). Powstała wskutek tego korekta zostaje ujęta w zyskach zatrzymanych na dzień przejścia na MSSF.

Zabezpieczenie przepływów środków pieniężnych wyznaczone w myśl poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości

W myśl poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości zyski i straty na pozycji zabezpieczającej przepływy środków pieniężnych z prognozowanej transakcji mogły być odrażane w bilansie albo nie ujmowane w nim. Jeżeli w dacie przejścia na MSSF prognozowana transakcja jest nadal wysoce prawdopodobna albo nawet niezbyt prawdopodobna, ale nadal oczekuje się, iż dojdzie do skutku, wówczas całość odroczonego zysku lub straty ujmuje się w kapitale własnym. Tak zaklasyfikowany zysk bądź strata pozostaje w kapitale własnym do czasu, gdy:

- prognozowana transakcja skutkuje ujęciem niefinansowej pozycji aktywów lub niefinansowego zobowiązania;
- prognozowana transakcja wpłynie na zysk lub stratę; albo
- zmienia się okoliczności i jednostka nie będzie się już spodziewać zaistnienia prognozowanej transakcji.

Gdyby prognozowana transakcja nie była wysoce prawdopodobna, lecz jej zaistnienie byłoby nadal oczekiwane, jednostka gospodarcza nie mogłaby zastosować rachunkowości zabezpieczeń w odniesieniu do przyszłości (późniejsze zyski lub straty na instrumencie zabezpieczającym nie kwalifikują się do odrażania w pozycji kapitału własnego).

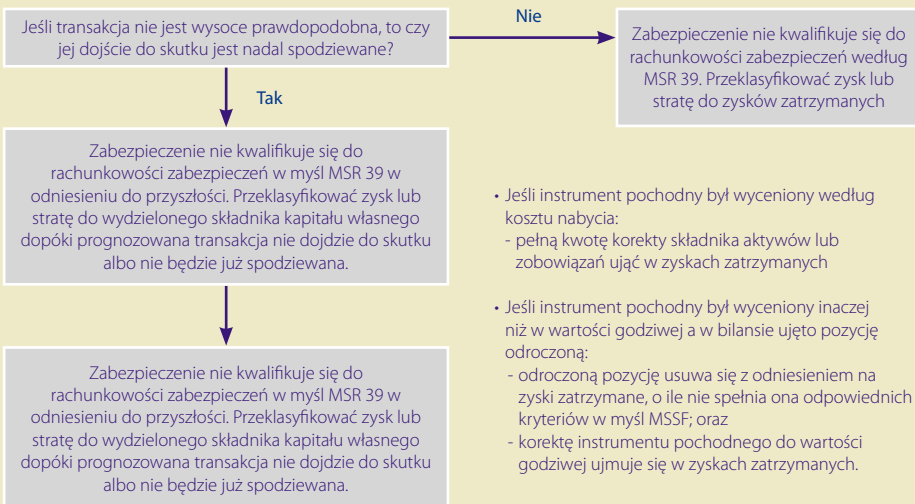
Ponadto, jeżeli zabezpieczenie wyznaczone w ramach poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości nie spełnia kryteriów dla zabezpieczeń określonych w standardzie MSR 39, jednostka gospodarcza stosuje zapisy paragrafu 91 i 101 standardu MSR 39 (znowelizowanego w 2003 r.) dotyczące zaprzestania stosowania rachunkowości zabezpieczeń.

Przykład N – Zaprzestanie rachunkowości zabezpieczeń

Spółka N ma prognozowaną transakcję, która w dacie przejścia na MSSF nie spełnia kryterium „wysokiego prawdopodobieństwa” według standardu MSR 39, paragraf 88(c).

Ujęcie księgowe skumulowanych zysków i strat netto powstałych z tytułu wyceny instrumentu zabezpieczającego według wartości godziwej jest uzależnione od tego, czy dojście do skutku danej transakcji jest nadal spodziewane, a można to zilustrować następująco:

Podejście z uwzględnieniem bilansu otwarcia MSSF



F. Świadczenia pracownicze

Właściwe MSSF: MSR 19 „Świadczenia pracownicze”

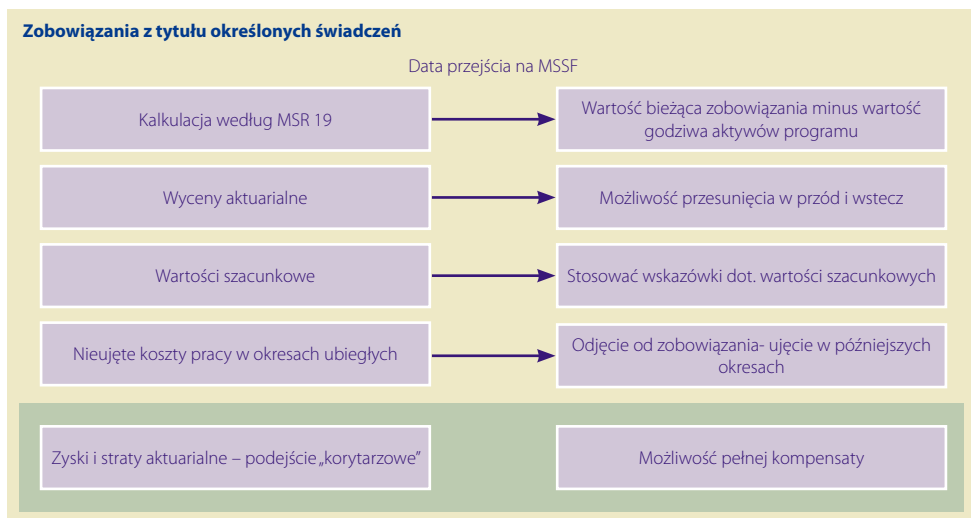
Standard MSR 19 wymaga od pracodawców ujęcia księgowego i ujawniania informacji dotyczących następujących kategorii świadczeń pracowniczych:

- krótkoterminowych świadczeń pracowniczych;
- świadczeń po okresie zatrudnienia (programy emerytalne);
- innych długoterminowych świadczeń pracowniczych; oraz
- świadczeń z tytułu rozwiązania stosunku pracy.

Wypłaty oparte na akcjach/udziałach w kapitale własnym w zamian za dobra i usługi uzyskane od pracowników i innych osób uregulowane są w ramach standardu MSSF 2 „Płatności dokonywane w oparciu o akcje”.

Programy świadczeń po okresie zatrudnienia klasyfikuje się albo jako programy określonych składek albo jako programy określonych świadczeń. W ramach programów określonych składek jednostka gospodarcza wpłaca składki o ustalonej wysokości do odrębnego podmiotu (funduszu) i nie będzie związana żadnym prawnym ani domniemanym zobowiązaniem do zapłaty dodatkowych składek, jeśli fundusz nie będzie posiadał aktywów wystarczających do wypłaty wszystkich świadczeń pracowniczych należnych z tytułu świadczenia przez pracownika pracy w okresie bieżącym i okresach ubiegłych. Wszelkie inne programy świadczeń po okresie zatrudnienia uznaje się za programy określonych świadczeń.

W dacie przejścia na MSSF świadczenia pracownicze należy ujmować zgodnie z ogólnymi zasadami standardu MSSF 1, tj. wszelkie zmiany stosowanych zasad rachunkowości wprowadza się z mocą wsteczną, a wynikłe stąd zmiany ujmuje się w zyskach zatrzymanych w bilansie otwarcia MSSF. Poza ujęciem programów określonych świadczeń nie przewiduje się, aby retrospektywne zastosowanie standardu MSR 19 miało być szczególnie uciążliwe lub niewykonalne w praktyce, dlatego też standard MSSF 1 nie przewiduje żadnych zwolnień z obowiązku ujęcia retrospektywnego w stosunku do pozostałych świadczeń pracowniczych.



Kalkulacja zgodna z MSR 19

W myśl MSR 19 wartość bilansową **zobowiązania z tytułu określonych świadczeń** oblicza się następująco jako kwotę netto:

1. wartość bieżąca zobowiązań do wypłaty świadczeń emerytalnych w przyszłych okresach;
2. plus zyski aktuarialne minus akuarialne straty, których ujęcie jest odroczone – zarówno w ramach, jak i poza tzw. „korytarzem”;
3. minus nie ujęte dotąd koszty przeszłego zatrudnienia; oraz
4. minus wartość godziwa aktywów związanych z programem emerytalnym.

Wartość bieżącą zobowiązania z tytułu określonych świadczeń ustala się stosując metodę **prognozowanych uprawnień jednostkowych** zdefiniowaną w standardzie MSR 19.

Wycena aktuarialna

Pierwsze sprawozdanie finansowe MSSF jednostki gospodarczej może odzwierciedlać wycenę zobowiązań z tytułu świadczeń emerytalnych w trzech różnych datach: dacie sprawozdawczej, dacie zamknięcia porównawczego roku obrotowego oraz dacie przejścia na MSSF. Stosujących MSSF po raz pierwszy zachęca się (choć nie jest to bezwzględny wymaganie) do zaangażowania wykwalifikowanego aktuarialisty do dokonania potrzebnych wycen. Jednostka gospodarcza może oprzeć ustalenie tych wartości na pełnej wycenie aktuarialnej tylko w jednej z podanych wyżej dat i przenieść tę wycenę do przodu lub wstecz na pozostałe daty, pod warunkiem że takie przesunięcia będą odzwierciedlały istotne transakcje i zdarzenia (w tym zmiany cen rynkowych i stóp procentowych) zachodzące pomiędzy tymi datami.

Wartości szacunkowe

Po dokonaniu ewentualnych korekt dla odzwierciedlenia zmian stosowanych zasad rachunkowości dotyczących zobowiązań z tytułu określonych świadczeń, jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy powinna zapewnić spójność założeń aktuarialnych na dzień przejścia na MSSF z założeniami aktuarialnymi przyjętymi dla tej samej daty w ramach poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości, chyba że występują obiektywne dowody na to, że założenia te były błędne. Jeżeli pewnych założeń aktuarialnych nie przyjęto w ramach poprzednich krajowych zasad rachunkowości, standard MSSF 1 wymaga, aby założenia te odzwierciedlały okoliczności występujące w dacie przejścia na MSSF, np. w odniesieniu do stóp dyskonta i wartości godziwej aktywów programu emerytalnego. Zmian założeń aktuarialnych, które zdarzą się po dacie przejścia, nie odzwierciedla się w wycenie zobowiązań emerytalnych na dzień przejścia na MSSF.

Nie ujęte dotąd koszty przeszłego zatrudnienia

Koszty przeszłego zatrudnienia stanowią zmiany zobowiązań z tytułu określonych świadczeń za pracę wykonaną przez pracowników w ubiegłych okresach, powstałe w wyniku zmian ustaleń dotyczących programów tych świadczeń dokonanych w bieżącym okresie. Koszty przeszłego zatrudnienia ujmuje się od razu na bieżąco w zakresie dotyczącym byłych lub aktualnych pracowników, którzy nabyli już uprawnienia emerytalne. W pozostałych przypadkach należy je amortyzować metodą liniową przez średni okres wpływający do momentu nabycia uprawnień do zmienionych świadczeń.

Standard MSSF 1 nie przewiduje **żadnego zwolnienia** z wymogu ustalenia i amortyzacji nie ujętych dotąd kosztów przeszłego zatrudnienia w dacie przejścia na MSSF. Przyjmuje się jednak, że jest to mniej uciążliwe niż zastosowanie ujęcia „korytarzowego” z mocą wsteczną do aktuarialnych zysków i strat, ponieważ nie wymaga to odtwarzania danych za okres, jaki upłynął od ustanowienia programu emerytalnego.

Zyski i straty aktuarialne - podejście „korytarzowe”

Rezerwy z tytułu programów określonych świadczeń kalkuluje się na podstawie szeregu **założeń aktuarialnych** dotyczących zmiennych demograficznych (np. takich jak rotacja pracowników i współczynnik umieralności) oraz zmiennych finansowych (np. takich jak inflacja, przyszłe podwyżki płac i stopy dyskonta), jak również na podstawie **przewidywanego** długoterminowego zwrotu z aktywów programu emerytalnego.

Na bieżąco powstawać będą aktuarialne zyski i straty. Zawierają one skutki następujących czynników:

1. różnic między poprzednimi założeniami aktuarialnymi a tym, co rzeczywiście nastąpiło;
2. zmian założeń aktuarialnych; oraz
3. różnic między przewidywanym a faktycznym zwrotem z aktywów programu.

W długiej perspektywie zyski i straty aktuarialne mogą się wzajemnie kompensować i dlatego od jednostki

gospodarczej nie wymaga się ujęcia wszelkich takich zysków i strat od razu. Standard MSR 19 stanowi, że jeżeli skumulowane nie ujęte dotąd zyski i straty aktuarialne na koniec poprzedniego okresu sprawozdawczego przekraczają 10% wyższej spośród dwóch wielkości: wartości zobowiązania z tytułu określonych świadczeń lub wartości godziwej aktywów programu emerytalnego („korytarz”), nadwyżka ta zostaje ujęta w przyszłych okresach przez przewidywany średni pozostały okres zatrudnienia pracowników objętych programem świadczeń emerytalnych. Aktuarialnych zysków i strat mieszczących się w granicach „korytarza” nie trzeba ujmować – chociaż jednostka gospodarcza może sama dobrowolnie wybrać, by jednak je wykazać.

Wsteczne zastosowanie podejścia „korytarzowego” wymagałoby ustalenia zysków i strat aktuarialnych nagromadzonych od ustanowienia każdego poszczególnego programu emerytalnego oraz ich podziału na ujęte i nie ujęte dotąd zyski i straty na każdą datę bilansową, zgodnie ze standardem MSR 19. W większości przypadków byłoby to niewykonalne, chyba że dana jednostka gospodarcza stosowała już podobne ujęcie księgowie w ramach poprzednio stosowanych przez siebie krajowych zasad rachunkowości. Dlatego też MSSF 1 przewiduje **fakultatywne zwolnienie** dotyczące retrospektywnego stosowania podejścia „korytarzowego”.

W ramach tego zwolnienia jednostka gospodarcza może wybrać ujęcie wszelkich zysków i strat aktuarialnych skumulowanych do daty przejścia na MSSF. Jeżeli jednostka wybierze to zwolnienie, obowiązana jest stosować je do wszystkich programów określonych świadczeń, co nie wyklucza zastosowania przez nią podejścia „korytarzowego” do zysków i strat aktuarialnych powstałych po dacie przejścia na MSSF.

Zwolnienie to może prowadzić do istotnego obciążenia sumy kapitału własnego w dacie przejścia na MSSF, lecz w zamian za to stosujący MSSF po raz pierwszy unika amortyzacji zakumulowanych strat w rachunku zysków i strat. W rachunku tym będą wtedy ujmowane jedynie te zyski i straty aktuarialne, które powstaną po dacie przejścia na MSSF.

Przykład O – Poprzednie zasady rachunkowości podobne do MSR 19

W państwie O krajowy standard rachunkowości dotyczący świadczeń pracowniczych wszedł w życie dla rocznych okresów obrachunkowych rozpoczynających się z dniem 1 stycznia 2004 r. lub po tej dacie, z możliwością jego wcześniejszego zastosowania. Ten krajowy standard jest podobny do MSR 19. Spółka A z siedzibą w kraju O wybrała wcześniejsze przyjęcie tego standardu dla swojego poprzedniego sprawozdania finansowego zgodnego z tymi krajowymi zasadami rachunkowości z dniem 1 stycznia 2003 r. i zastosowanie podejścia „korytarzowego” do zobowiązań z tytułu określonych świadczeń zgodnego z tym standardem od tejże daty.

W myśl tego krajowego standardu, Spółka A ujęła zobowiązanie netto z tytułu określonych świadczeń na dzień 1 stycznia 2003 r. bez żadnego odraczania, korytarzy, itp., jednak w latach 2003 i 2004 powstanie nowy efekt korytarza.

Spółka A będzie stosowała MSSF po raz pierwszy w roku 2005. W myśl MSSF 1, paragraf 20, stosujący MSSF po raz pierwszy ma do wyboru tylko dwie możliwości dotyczące ujęcia zobowiązań z tytułu określonych świadczeń:

1. ustalić na nowo zakres korytarza w **dacie przejścia**; albo
2. zastosować standard MSR 19 z mocą wsteczną i tym samym obliczyć „korytarz” dla każdego kolejnego roku od ustanowienia programu świadczeń emerytalnych.

Jeżeli zatem Spółka A życzy sobie zachowania wartości bilansowej zobowiązania z tytułu określonych świadczeń zgodnej z kwotą określoną w myśl poprzednio stosowanych zasad rachunkowości (tj. korytarz zostaje ustalony na wartość zero z dniem 1 stycznia 2003, a nie na dzień 1 stycznia 2004 r.), datą przejścia Spółki A musi być 1 stycznia 2003 r., a w konsekwencji Spółka A musiałaby prezentować dwa pełne lata danych porównawczych zgodnych z MSSF w sprawozdaniach finansowych za rok 2005. Jeżeli zaś datą przejścia jest dzień 1 stycznia 2004 r., zobowiązanie netto trzeba będzie na nowo skalkulować według stanu na tę datę, usuwając przy tym efekt korytarza w 2003 roku z odniesieniem w ciężar zysków zatrzymanych.

G. Płatności dokonywane w oparciu o akcje

Właściwy MSSF: MSSF 2 „Płatności dokonywane w oparciu o akcje”

MSSF 2 jest międzynarodowym standardem sprawozdawczości finansowej regulującym kwestie ujęcia księgowego i ujawnień dotyczących transakcji zapłaty opartej na akcjach. Standard ten dotyczy sytuacji, w których jednostka gospodarcza wydaje akcje lub opcje na akcje pracownikom lub innym podmiotom dostarczającym dobra lub świadczącym na jej rzecz usługi. Standard MSSF 2 wymaga, aby takie płatności rozliczane w akcjach ujmować jako koszty. Kwotę zaliczaną w ciężar kosztów należy ustalić według wartości godziwej otrzymanych dóbr lub usług, chyba że (jak w przypadku transakcji rozliczanych za pomocą instrumentów kapitałowych) nie można wiarygodnie wycenić takiej wartości godziwej. W tych przypadkach, (do których zaliczono także pracownicze opcje na akcje), należy wycenić wartość godziwą przyznanych instrumentów kapitałowych. Kwotę tę ujmuje się w dacie przyznania lub rozkłada przez okres nabywania uprawnień do powyższych instrumentów związanych z danym programem.

Standard uwzględnia trzy typy transakcji opartych na akcjach/udziałach: rozliczane w instrumentach kapitałowych, rozliczane w gotówce oraz rozliczane w ekwiwalentach środków pieniężnych. Transakcje rozliczane w instrumentach kapitałowych wycenia się według wartości godziwej jedynie w dacie przyznania. Transakcje rozliczane w gotówce wycenia się według wartości godziwej ustalonej na każdy dzień bilansowy do realizacji płatności. Transakcje rozliczane w ekwiwalentach środków pieniężnych wycenia się częściowo jak

rozliczane w instrumentach kapitałowych, a częściowo jak transakcje rozliczane w gotówce – wybór rodzaju wyceny zależy od tego, czy jednostka gospodarcza lub jej kontrahent dysponuje możliwością wyboru formy rozliczenia.

Transakcje rozliczane w instrumentach kapitałowych

Standard MSSF 1 przewiduje dwa zwolnienia z wymogów dla transakcji rozliczanych w instrumentach kapitałowych – oba zilustrowane poniżej:

1. podobnie jak w przypadku jednostek gospodarczych już stosujących standardy MSSF, od jednostki stosującej MSSF po raz pierwszy nie wymaga się zastosowania wymogów standardu MSSF 2 do płatności opartych na akcjach/udziałach rozliczanych w instrumentach kapitałowych przyznanych w dniu 7 listopada 2002 r. lub przed tą datą. Jednostki gospodarcze mają jednak możliwość zastosowania standardu MSSF 2 od wcześniejszej daty, jeżeli ujawniały poprzednio odpowiednią wartość godziwą.
2. ponadto od stosującego MSSF po raz pierwszy nie wymaga się stosowania standardu MSSF 2 do płatności opartych na akcjach/udziałach przyznanych po dniu 7 listopada 2002 r., z których nabycie uprawnień nastąpiło przed późniejszą z następujących dat: a) datą przejścia na MSSF, albo b) dniem 1 stycznia 2005 roku. Jednostka gospodarcza ma jednak możliwość wcześniejszego zastosowania standardów MSSF, jeżeli ujawniała poprzednio odpowiednią wartość godziwą.

We wszystkich innych sytuacjach od jednostki stosującej MSSF po raz pierwszy wymaga się zastosowania standardu MSSF 2 z mocą wsteczną, z uwzględnieniem zmian informacji porównawczych prezentowanych w pierwszym sprawozdaniu finansowym MSSF.

Przyjęcie MSSF 2 po raz pierwszy

Transakcje rozliczane w instrumentach kapitałowych

Przyznane 7 listopada 2002 lub przed tą datą

MSSF 2 można stosować, jeśli wartość godziwa była ujawniana, chociaż nie jest to bezwzględnie wymagane.

Przyznane po 7 listopada 2002, z których nabycie uprawnień nastąpiło przed 1 stycznia 2005

MSSF 2 można stosować, jeśli była ujawniana wartość godziwa, chociaż nie jest to bezwzględnie wymagane.

Przyznane po 7 listopada 2002, z których nabycie uprawnień nastąpiło po 1 stycznia 2005

MSSF 2 musi być zastosowany z mocą wsteczną wraz ze zmianą informacji porównawczych.

Jednak

MSSF 2 (§44 i § 45) wymaga ujawnienia informacji dotyczących wszelkich transakcji występujących w danym okresie, bez względu na daty przyznania i nabycia uprawnień.

Przykład P – Przejście na MSSF 2 przez jednostkę stosującą MSSF po raz pierwszy w 2005 r.

Spółka P przyjmuje MSSF z datą sprawozdawczą dnia 31 grudnia 2005 r. oraz datą przejścia dnia 1 stycznia 2004 r. Spółka P obowiązana jest zastosować w pełni standard MSSF 2 do wszystkich transakcji płatności w oparciu o akcje, które były przyznane po 7 listopada 2002 r., a uprawnienia do nich nie zostały nabyte do dnia 1 stycznia 2005 roku. Dla transakcji płatności opartych na udziałach przyznanych po 7 listopada 2002, lecz z których nabycie uprawnień nastąpiło do 1 stycznia 2005 r., Spółka P może zastosować standard MSSF 2 tylko wtedy, jeżeli ujawniała poprzednio wartość godziwą tych płatności ustaloną w dacie ich przyznania zgodnie z wymogami standardu MSSF 2. Zatem, stosujący MSSF po raz pierwszy przedstawi wyniki podobne do tych, które prezentowałyby jednostka gospodarcza stosująca już MSSF z datą wejścia w życie na dzień 1 stycznia 2005 roku.

W przypadku jednostki stosującej standardy MSSF po raz pierwszy (a także dotychczasowych użytkowników standardów MSSF), ustalenie z mocą wsteczną prawidłowej wyceny transakcji płatności opartych na akcjach będzie wymagać znaczącego posłużenia się własną oceną. Standard MSSF 1 udziela pewnych wskazówek dotyczących posługiwania się wartościami szacunkowymi oraz ograniczeń w wykorzystywaniu znajomości przeszłych zdarzeń, które mogą być pomocne w ustaleniu wyceny transakcji rozliczanych w instrumentach kapitałowych według wartości godziwej.

Przykład Q – Wycena płatności opartej na akcjach, rozliczanej w instrumentach kapitałowych przy przyjęciu standardów MSSF po raz pierwszy

Spółka Q przyjmuje standardy MSSF po raz pierwszy z datą przejścia w dniu 1 stycznia 2004 r. oraz a datą sprawozdawczą 31 grudnia 2005 roku. 30 czerwca 2003 r. Spółka Q wystawiła opcje na akcje, z których uprawnienia zostaną nabyte dopiero z dniem 30 czerwca 2006 roku. Transakcja została sklasyfikowana jako rozliczana w instrumentach kapitałowych. Zgodnie ze standardem MSSF 1 od Spółki Q wymaga się zastosowania standardu MSSF 2 do operacji przydziału opcji na akcje z czerwca 2003 roku. W ramach poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości Spółka Q nie szacowała (ani nie ujawniała) wartości godziwej ustalonej na dzień 30 czerwca 2003 r. w sposób zgodny ze standardem MSSF 2. Skoro szacunki takie nie były wymagane w ramach poprzednio stosowanych zasad rachunkowości, zastosowana wycena powinna odzwierciedlić okoliczności występujące w dacie przejścia na standardy MSSF (MSSF 1, paragraf 33). Spółka Q powinna posłużyć się informacjami dostępnymi w dniu 1 stycznia 2004 r. do ustalenia przewidywanych wahań kursu, spodziewanych dywidend oraz przewidywanego terminu ważności opcji związanych z transakcją rozliczaną w instrumentach kapitałowych. Jednak niektóre dane wprowadzane do modelu wyceny mogą być oparte wyłącznie na faktach historycznych lub wynikających z warunków umownych, toteż w takim razie należy posłużyć się informacjami historycznymi. Przyjętą cenę akcji, cenę wykonania [opcji] oraz wolną od ryzyka stopę procentową należy oprzeć na informacjach dostępnych w dniu przyznania – w tym przypadku jest to data 30 czerwca 2003 roku.

Niezależnie od dat przyznania i nabycia uprawnień występujących w transakcjach płatności opartych na akcjach rozliczanych w instrumentach kapitałowych jednostki gospodarczej stosującej MSSF po raz pierwszy, od takiej jednostki gospodarczej wymaga się ujawnienia informacji, które mają umożliwić użytkownikom sprawozdań finansowych zrozumienie charakteru i zakresu płatności opartych na akcjach występujących w danym okresie sprawozdawczym. Dla jednostki stosującej MSSF po raz pierwszy oznacza to wymóg przedstawienia w jej pierwszym sprawozdaniu finansowym MSSF ograniczonej (ale znaczącej) ilości ujawnień informacji dotyczących wszystkich transakcji rozliczanych w instrumentach kapitałowych, które występowały w danym

okresie (np. w roku 2005, dla stosujących MSSF po raz pierwszy z datą sprawozdawczą 31 grudnia 2005 r.). Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy powinna przedstawić opis następujących kwestii:

- każdego typu porozumienia o płatnościach opartych na akcjach, z uwzględnieniem metody rozliczenia (czy w instrumentach kapitałowych, czy w gotówce) oraz warunków nabycia uprawnień;
- liczby i średnich ważonych kursów wykonania niezrealizowanych dotąd opcji na akcje zaprezentowanych w postaci uzgodnienia zmian za dany okres;
- średnią ważoną cenę akcji w dacie wykonania praw z opcji na akcje zrealizowanych w ciągu danego okresu; oraz
- dla opcji na akcje niezrealizowanych według stanu na koniec okresu, przedział cen ich realizacji oraz średnią ważoną umownego okresu pozostałego do ich wygaśnięcia.

Od przyjmującego standardy MSSF po raz pierwszy wymaga się ponadto ujawnienia szczegółowych informacji dodatkowych o transakcjach rozliczanych w instrumentach kapitałowych objętych zakresem standardu MSSF 2, umożliwiających użytkownikom sprawozdań finansowych zrozumienie zastosowanego sposobu ustalenia wartości godziwej oraz konsekwencji ujętych transakcji płatności opartych na akcjach, rzutujących na wielkość zysku bądź straty danego okresu, jak również na sytuację finansową jednostki gospodarczej stosującej standardy MSSF po raz pierwszy.

Transakcje rozliczane w gotówce

Standard MSSF 1 przewiduje także zwolnienie z wymogów ujęcia z mocą wsteczną zobowiązań powstałych w następstwie transakcji opartych na akcjach podobne do tego, jakie przyznano jednostkom stosującym już standardy MSSF. Od jednostki stosującej MSSF po raz pierwszy wymaga się zastosowania standardu MSSF 2 do zobowiązań wynikłych z transakcji płatności opartych na akcjach, które nie zostały jeszcze rozliczone na późniejszą z następujących dat: a) datę przejścia na standardy MSSF; lub b) na 1 stycznia 2005 roku. Niemniej jednak zachęca się jednostkę gospodarczą do zastosowania standardu MSSF 2 do płatności opartych na akcjach, które były rozliczone przed dniem 1 stycznia 2005 r. Informacje porównawcze dotyczące okresu po dniu 7 listopada 2002 r. należy sporządzić na nowo. Ilustruje to poniższy schemat.



Podobnie jak w przypadku transakcji rozliczanych w instrumentach kapitałowych, również zgodne ze standardem MSSF 2 ustalenie wartości godziwej transakcji opartych na akcjach rozliczanych w gotówce wymaga posługiwania się w znacznym stopniu własną oceną. Przy przejściu na MSSF można wprowadzić nowe metody i modele, gdyż standard MSSF 2 wymaga stosowania modelu wyceny opcji i udziela pewnych wskazówek dotyczących określenia danych wprowadzanych do takiego modelu.

Przykład R – Wycena płatności opartych na akcjach rozliczanych w gotówce przy przyjęciu MSSF po raz pierwszy

Spółka R przyjmuje standardy MSSF po raz pierwszy z datą przejścia 1 stycznia 2004 i datą sprawozdawczą 31 grudnia 2005 roku. Spółka R wystawiła opcje na akcje dnia 30 listopada 2003 r., z których uprawnienia zastana nabyte dopiero z dniem 30 listopada 2006 roku. Te opcje na akcje mogą być rozliczane jedynie w gotówce, zatem zostały tak właśnie sklasyfikowane. Warunki nabycia uprawnień z tych opcji powiązane są tylko z ciągłością zatrudnienia. Zgodnie z wymogami standardu MSSF 1, od Spółki R wymagane jest zastosowanie standardu MSSF 2 do przydziału opcji na akcje z listopada 2003 r., gdyż stosowne zobowiązanie nie było rozliczone przed datą 1 stycznia 2005 r. W myśl poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości, Spółka R nie dokonywała oszacowania (ani nie ujawniała) wartości godziwej ustalonej na dzień 30 listopada 2003 r. w sposób zgodny ze standardem MSSF 2, jednak ujęła i wyceniła to zobowiązanie w swoich poprzednich sprawozdaniach w myśl krajowych zasad rachunkowości, w kwocie różnicy między ceną realizacji [opcji] a bieżącym kursem akcji w dniu 31 grudnia 2003 roku.

W dacie przejścia na MSSF, czyli 1 stycznia 2004 r., jak również z każdą datą sprawozdawczą do czasu rozliczenia tego zobowiązania, Spółka R będzie je wyceniać według wartości godziwej, stosując model wyceny opcji i uwzględniając terminy i warunki, na jakich przyznano te opcje na akcje, a także dotychczasowy przebieg stażu pracy pracowników, którym te opcje przyznano. Wartość godziwa płatności opartych na akcjach rozliczanych w gotówce obejmuje zarówno wartość wewnętrzną, jak i wartość rozłożoną w czasie. Wartość w czasie definiuje się w tym kontekście jako „wartość uprawnień do udziału w ewentualnych przyszłych przyrostach ceny akcji, które mogą wystąpić między datą wyceny a datą rozliczenia”. Pomińnię wartości w czasie prowadziłyby do nieadekwatnej wyceny takiego zobowiązania.

Konkludując, oznacza to, że kwota ujęta w myśl poprzednio stosowanych zasad GAAP na dzień 31 grudnia 2003 r., która była oparta na różnicy pomiędzy kursem realizacji a bieżącym kursem akcji na dzień 31 grudnia 2003 r., nie może być użyta jako przybliżenie wartości godziwej opcji zgodnie ze standardem MSSF 2 na dzień 1 stycznia 2004 roku.

Modyfikacje wprowadzane do istniejących transakcji płatności opartych na akcjach

Istotny aktualnie problem dotyczący pierwszego ujęcia istniejących transakcji opartych na akcjach dotyczy sposobu zarachowania ewentualnych zmian metod rozliczenia (np. z rozliczanych w instrumentach kapitałowych na rozliczane w gotówce i odwrotnie) dokonanych przed datą 1 stycznia 2005 r

Przykład S – Modyfikacja transakcji płatności opartej na akcjach po dacie przejścia na MSSF, lecz przed dniem 1 stycznia 2005 r.

W dniu 1 stycznia 2003 r. Spółka S przyznała niektórym swoim pracownikom uprawnienia do wypłat opartych na akcjach rozliczane w gotówce, z których nabycie uprawnień miało nastąpić z dniem 31 grudnia 2005 r., o ile te osoby będą nadal zatrudnione w Spółce S. Datą przejścia Spółki S na MSSF jest 1 stycznia 2004 roku. Ponadto, w dniu 30 września 2004 r., Spółka S postanawia zmodyfikować te instrumenty w taki sposób, że można je rozliczyć tylko w formie wydania akcji Spółki S, a nabycie uprawnień nastąpi z dniem 31 grudnia 2005 roku.

Zachęca się Spółkę S, choć nie jest to bezwzględnie wymagane, do zastosowania standardu MSSF 2 do zobowiązań, które były rozliczone przed dniem 1 stycznia 2005 r. Gdyby Spółka S zdecydowała się nie stosować standardu MSSF 2 przed datą 1 stycznia 2005 r., zobowiązanie z okresu od 1 stycznia 2004 do 30 września 2004 r. nie byłoby ujęte w pierwszym sprawozdaniu finansowym MSSF Spółki S. Ponadto, skoro Spółka S modyfikuje terminy i warunki przyznania instrumentów kapitałowych, do których nie był stosowany standard MSSF 2, nie wymaga się od niej zastosowania przepisu standardu MSSF 2 dotyczącego zmian, jeżeli dana modyfikacja miała miejsce przed późniejszą z następujących dat: (a) datą przejścia na MSSF lub

(b) dniem 1 stycznia 2005 roku. Zatem w swoim pierwszym sprawozdaniu finansowym MSSF

Dla zachowania spójności, jeżeli Spółka S wybierze niezastosowanie standardu MSSF 2 do powyższej transakcji, wówczas nie powinna też stosować wskazówek dotyczących wprowadzania zmian (tzn. ujęcia tylko przyrostu wartości godziwej), gdyż część modyfikacji nie istniałaby w dacie bilansowej. Z drugiej strony, jeżeli Spółka S wybierze zastosowanie standardu MSSF 2 do powyższej transakcji, to będzie zobowiązana zastosować wskazówki dotyczące wprowadzania zmian zamieszczone w standardzie MSSF 2, paragrafy 26-29.

Ani standard MSSF 1 ani MSSF 2 nie udzielają zbyt wielu wskazówek w zakresie traktowania modyfikacji sprzed daty wejścia standardu w życie. Dlatego też zachęcamy Państwa do konsultacji ze specjalistami z firmy Deloitte co do konkretnych problemów i wątpliwości dotyczących zmian metod rozliczeń i innych modyfikacji istniejących programów o płatności opartych na akcjach.

H. Wartości niematerialne i prawne

Właściwy MSSF: MSR 38 „Wartości niematerialne”

Ogólna zasada standardu MSSF 1 wymaga od jednostki stosującej MSSF po raz pierwszy ujęcia, usunięcia i sklasyfikowania na nowo aktywów niematerialnych zgodnie z wymogami MSSF. Wynikłe stąd korekty ujmują się przeważnie w zatrzymanych zyskach, z wyjątkiem pewnych przypadków, w których korekta taka jest ujmowana w wartości firmy. Oznacza to, że wartości niematerialne, które spełniałyby kryteria ujęcia według standardu MSR 38 w czasie, gdy dany składnik aktywów został nabyty lub wypracowany, należy w dacie przejścia na MSSF ujmować zgodnie z MSR 38.

Standard MSR 38 zakazuje ujmowania wewnętrznie wygenerowanej wartości firmy, lecz wymaga ujęcia pewnych wewnętrznie wygenerowanych aktywów niematerialnych, o ile spełnione są kryteria ich ujęcia. Do kryteriów tych należy warunek, aby pierwotnie dokonano oceny i udokumentowania pokazującego iż w danym momencie przewidywano wpływ korzyści ekonomicznych przypisanych do danego składnika aktywów na rzecz danej jednostki gospodarczej, oraz że można było wiarygodnie wycenić odpowiednie koszty. Dlatego też jednostka gospodarcza nie może ujmować w bieżącym okresie wewnętrznie generowanych wartości niematerialnych, których nie ujmowała wcześniej dlatego, że nie były spełnione kryteria ich ujęcia, nawet jeżeli jest możliwe wiarygodne zrekonstruowanie tych kosztów. Jednak stosujący standardy MSSF po raz pierwszy powinni ująć te wewnętrznie wygenerowane wartości niematerialne, które spełniły kryteria ujęcia według zapisów standardu MSR 38 w dacie ich poniesienia bez względu na to, czy aktywa te były zaliczane w ciężar bieżących kosztów w ramach poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości.

W myśl standardu MSR 38 wartości niematerialne o nieokreślonym czasie ekonomicznego użytkowania nie podlegają amortyzacji. Dlatego też, jeżeli jednostka gospodarcza stosuje standard MSR 38 z mocą wsteczną, wymaga się od niej odwrócenia jakiegokolwiek naliczonej amortyzacji ujętej w myśl poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości. W miejsce amortyzacji standard MSR 38 wymaga, aby takie aktywa niematerialne testowano na okoliczność utraty wartości na każdy dzień bilansowy. Nieokreślony okres dalszego użytkowania ekonomicznego podlega weryfikacji na każdy dzień bilansowy celem zapewnienia, że nadal jest ujmowany właściwie. Zmianę szacunkowego okresu dalszego ekonomicznego użytkowania z nieokreślonego na określony ujmują się jako zmianę wartości szacunkowej.

W myśl standardu MSR 38 jednostka gospodarcza może wybrać stosowanie zasad rachunkowości polegających albo na wycenie opartej na kosztach nabycia, albo na modelu aktualizacji wyceny (przeszacowania). Model

przeszacowania dostępny jest tylko wtedy, gdy kwotę przeszacowania można wiarygodnie ustalić poprzez odniesienie do aktywnego rynku. Standard MSR 38 przewiduje trzy kryteria dla pojęcia aktywnego rynku:

1. pozycje będące przedmiotem obrotu są jednorodne;
2. w dowolnym momencie można znaleźć zainteresowanych nimi nabywców i sprzedających; oraz
3. ceny są podawane do wiadomości publicznej.

Ten wymóg jest bardzo restrykcyjny, toteż w większości przypadków od jednostki gospodarczej wymaga się w praktyce stosowania modelu kosztowego. Przeszacowań dokonywać należy z taką regularnością, by wartość bilansowa nie różniła się istotnie od wartości godziwej na dzień bilansowy.

Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy obok normalnych wymogów odpowiedniego standardu MSSF ma do dyspozycji szereg opcji dotyczących wyceny wartości niematerialnych w dacie przejścia. Ogólną zasadą wyceny jest ustalenie kosztu w taki sposób, jak gdyby standardy MSSF były zawsze stosowane, a zatem zastosowanie ich z mocą wsteczną.

Wybór wyceny według wartości godziwej

Standard MSSF 1 przewiduje wybór wyceny według wartości godziwej, który pozwala stosującemu MSSF po raz pierwszy na zastosowanie wartości godziwej w dacie przejścia jako zakładany koszt w tej dacie. Taki wybór jest dostępny dla rzeczowego majątku trwałego, nieruchomości inwestycyjnych i wartości niematerialnych. Jeżeli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy zastosuje taki wybór do jednej pozycji aktywów niematerialnych, nie wymaga się od niej stosowania go do wszystkich pozostałych aktywów tej samej kategorii.

Taka możliwość wyboru dostępna jest względem wartości niematerialnych jedynie w przypadku, gdy kryteria ujęcia w myśl standardu MSR 38 są spełnione, a wartość godziwa ustalana jest w odniesieniu do aktywnego rynku. Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może wybrać wycenę danego składnika aktywów niematerialnych według wartości godziwej w dacie przejścia na MSSF nawet jeśli wybiera dla siebie zasadę rachunkowości polegającą na wycenie wartości niematerialnych w myśl modelu kosztowego. Wynikające stąd korekty ujmują się w zyskach zatrzymanych, chyba że dany składnik wartości niematerialnych był poprzednio ujęty w wartości firmy.

Przeszacowanie lub wartość wyniku z określonych zdarzeń

Standard MSSF 1 pozwala stosującemu MSSF po raz pierwszy na wycenę składnika aktywów niematerialnych w kwocie wynikającej z przeszacowania, ustalonej w myśl poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości, pod warunkiem że aktualizacji wyceny dokonano w dacie przeszacowania w sposób porównywalny do wartości godziwej lub do kosztu nabycia albo zamortyzowanego kosztu, skorygowanego dla odzwierciedlenia zmian cen. Koszt zakładany stanowi kwotę wynikłą z przeszacowania w dacie aktualizacji wyceny, a nie w dacie przejścia na MSSF. Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy jest zobowiązana ustalić odpowiedni odpis amortyzacyjny zgodnie z wymogami standardów MSSF za okres od daty przeszacowania do daty przejścia. Jeżeli odpis amortyzacyjny w ramach zastosowania standardów MSSF okaże się istotnie różny od wielkości ustalonej zgodnie z poprzednio stosowanymi krajowymi zasadami rachunkowości, należy odpowiednią korektę ująć w pozycji zysków zatrzymanych na dzień przejścia na MSSF.

Przykład T – Wybór zastosowania wartości godziwej lub kwoty z przeszacowania

Zasady rachunkowości Spółki T w ramach poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości zakładały przeszacowanie wartości niematerialnych raz na trzy lata i ujmowanie wynikających stąd korekt w kapitale własnym. W myśl poprzednich zasad rachunkowości wartości niematerialnych nie amortyzowano. Spółka T nabyła kontyngent na dostawy cukru w dniu 1 stycznia 2002 r. za kwotę €500. Wycenę tego kontyngentu zaktualizowano z dniem 31 grudnia 2002 na kwotę €600. Kontyngent wygasa z dniem 31 grudnia 2007 roku. Przeszacowanie oparto na odniesieniu do aktywnego rynku i było ono porównywalne do wartości godziwej. Kontyngent na cukier nie został nabyty w ramach połączenia jednostek gospodarczych, a Spółka T wybrała model kosztowy jako swą zgodną z MSSF zasadę rachunkowości dotyczącą wartości niematerialnych. Wartość godziwa kontyngentu w dacie przejścia na MSSF ustalona w odniesieniu do aktywnego rynku wynosi €750. Datą przejścia Spółki T na MSSF jest dzień 1 stycznia 2004 roku. Spółka T dysponuje możliwością wyceny kontyngentu na cukier następującymi sposobami: a) według wartości godziwej w dacie przejścia na MSSF, b) stosując aktualizację wyceny dokonaną w ramach poprzednich krajowych zasad rachunkowości, albo c) stosując standard MSR 38 z mocą wsteczną. Następujące korekty wymagane są w każdej z tych wersji:

a) Wartość godziwa na 1 stycznia 2004 r.:

Dt. Wartość niematerialna [750 - 600]	150
Ct. Zyski zatrzymane	150

b) Przeszacowanie w myśl poprzednich zasad rachunkowości:

Dt. Zyski zatrzymane [600 x 1/5]	120
Ct. Umorzenie	120
Dodatkowa amortyzacja po dacie przeszacowania	

c) Retrospektywne zastosowanie MSR 38:

Dt. Zyski zatrzymane [500 x 2/6]	167
Ct. Umorzenie	167

Amortyzacja po dacie nabycia

Dt. Kapitał rezerwowy z aktualizacji wyceny	100
Ct. Wartość niematerialna [600 - 500]	100

Wycofanie przeszacowania dokonanego w ramach poprzednich zasad rachunkowości

Niektóre pozycje mogły zostać wycenione według wartości godziwej w jakimś momencie przed datą przejścia na MSSF z powodu takiego zdarzenia jak prywatyzacja lub oferta publiczna akcji. W takich przypadkach jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może wybrać zastosowanie wartości godziwej ustalonej w dacie takiego zdarzenia jako kosztu zakładanego w tej dacie. Podobnie jak w przypadku przeszacowań, stosujący MSSF po raz pierwszy powinien ustalić odpowiedni odpis amortyzacyjny zgodnie z wymogami standardów MSSF i dokonać stosownej korekty.

Nabycie w ramach połączenia jednostek gospodarczych

Jeżeli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy wybierze niezastosowanie standardu MSSF 3 z mocą wsteczną, to powinna zastosować standard MSSF 1, załącznik B2. Sposób ujęcia i wyceny wartości niematerialnych zależeć będzie wtedy od tego, czy daną pozycję ujmowano w ramach poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości oraz od tego, czy spełnia ona kryteria ujęcia określone przez standard MSR 38.

Standard MSSF 1, załącznik B2 – Wartości niematerialne ujęte w ramach poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości

Pozycje ujmowane w bilansie po koszcie w ramach poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości, które spełniają kryteria ujęcia zawarte w odpowiednim standardzie MSSF, mają w myśl MSSF koszt zakładany równy kosztowi danej pozycji ujętemu w ramach poprzednio stosowanych zasad rachunkowości bezpośrednio po dacie nabycia. Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy powinna ustalić kwotę odpowiedniego odpisu amortyzacyjnego w ramach standardów MSSF za okres od daty nabycia do daty przejścia na MSSF. Jeżeli kwota ta istotnie różni się od odpisu wykazanego w ramach poprzednio stosowanych zasad rachunkowości, różnicę należy ująć w zyskach zatrzymanych w dacie przejścia na MSSF.

Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może: (a) posłużyć się wartością bilansową występującą bezpośrednio po dacie nabycia i ustalić odpowiedni odpis amortyzacyjny w ramach wymagań standardów MSSF na dzień przejścia na MSSF; albo (b) dokonać wyceny według wartości godziwej w dacie przejścia na MSSF (pod warunkiem, że może tę wartość ustalić w odniesieniu do aktywnego rynku). W obu przypadkach wynika korekta podlega ujęciu w pozycji zysków zatrzymanych.

Przykład U – Składnik aktywów niematerialnych nabyty w ramach połączenia jednostek gospodarczych i ujęty w ramach poprzednich zasad rachunkowości

Spółka Dominująca U nabyła Spółkę Zależną S w dniu 1 stycznia 2002 roku. W tej dacie ujęła ona koncesję na połowy ryb w wartości godziwej wynoszącej \$350. Pozostały okres ekonomicznego użytkowania koncesji połowowej wynosił 7 lat od daty nabycia. W ramach poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości Spółka Dominująca U wyceniła następnie wartości niematerialne po koszcie i nie amortyzowała ich. Ich wartość bilansowa w dniu 1 stycznia 2004 r. wynosi zatem \$350. Spółka Dominująca U wybrała dla siebie zasadę rachunkowości polegającą na późniejszej wycenie wartości niematerialnych zgodnie z modelem przeszacowania w myśl standardu MSR 38. Wartość godziwa koncesji połowowej w dniu 1 stycznia 2004 r. ustalona w odniesieniu do aktywnego rynku wynosi \$430. Spółka Dominująca U ma datę przejścia na MSSF w dniu 1 stycznia 2004 roku. Spółka Dominująca U ma następujące możliwości wyboru wyceny koncesji połowowej: a) w wartości godziwej w dacie przejścia na MSSF; lub b) w kwocie z przeszacowania w ramach poprzednich zasad rachunkowości. W każdym z tych przypadków wymaga się następujących korekt:

a) Wartość godziwa na dzień 1 stycznia 2004 r.:

Dt. Koncesja połowowa w aktywach [430 - 350]	80
Ct. Z zyski zatrzymane	80

b) Wartość bilansowa bezpośrednio po dacie nabycia:

Dt. Zzyski zatrzymane	100
Ct. Umorzenie [350 x 2/7]	100

MSSF 1, załącznik B2 – Wartości niematerialne nie ujęte w ramach poprzednich zasad rachunkowości

Wartości niematerialne nie ujmowane w ramach poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości nie mają zerowego kosztu w dacie przejścia na MSSF. Standard MSSF 1 w praktyce wymaga w takich okolicznościach zastosowania standardu MSSF 3 z mocą wsteczną, ponieważ pozycje te wycenia się przy założeniu, że byłyby one ujęte w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki zależnej w myśl standardów MSSF. Korekta wynika z faktu, że wartość niematerialna nie była ujęta w ramach poprzednich zasad rachunkowości, w konsekwencji

czego ujęto ją w wartości firmy, zostaje odniesiona w ciężar wartości firmy z dniem przejścia na MSSF. Wymóg ten nie wyklucza wybrania przez jednostkę gospodarczą opcji wartości godziwej w myśl standardu MSSF 1. Wycena takich wartości niematerialnych po ich początkowym ujęciu uzależniona jest od tego, czy dana jednostka gospodarcza decyduje się wycenić dany składnik aktywów po koszcie nabycia czy w kwocie z przeszacowania zgodnie z wymogami standardu MSR 38.

Przykład V – Wartość niematerialna nabyta w ramach połączenia jednostek gospodarczych i nie ujmowana w ramach poprzednich zasad rachunkowości

Spółka Dominująca V nabyła Spółkę Zależną T w dniu 1 stycznia 2002 roku. Do daty jej przejścia Spółka Zależna T poniosła koszty prac rozwojowych wynoszące £350. Koszty prac rozwojowych spełniały kryteria ujęcia zgodnie ze standardem MSR 38 w dacie nabycia, jednak Spółka V nie ujmowała tego składnika aktywów w ramach poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości. Koszty prac rozwojowych dotyczą projektu, którego okres ekonomicznego użytkowania wynosi 7 lat licząc od dnia 1 stycznia 2002 r. Nie istnieje aktywny rynek, na którym prowadzono by obrót takimi kosztami. Spółka Dominująca V wybrała zasadę wyceny wartości niematerialnych według kosztu nabycia. Datą przejścia Spółki Dominującej V na MSSF jest 1 stycznia 2004 r. Wymagane są następujące korekty:

Dt. Koszty prac rozwojowych	350
Ct. Umorzenie [350 x 2/7]	100
Ct. Wartość firmy [350-100]	200

Nie ma możliwości zastosowania wyceny według wartości godziwej, gdyż nie istnieje aktywny rynek. Związana z przyjętym rozwiązaniem korekta zostaje ujęta w pozycji wartości firmy, ponieważ dany składnik aktywów był poprzednio zawarty w wartości firmy.

Zastosowanie MSSF 3 z mocą wsteczną

Jeśli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy dokona wyboru zastosowania standardu MSSF 3 z mocą wsteczną wobec wartości niematerialnych nabytych w ramach połączenia jednostek gospodarczych, aktywa te należy ująć w dacie przejścia na MSSF zgodnie z wymogami standardów MSR 38 i MSSF 3, a odpowiednią korektę należy odnieść w ciężar wartości firmy w dacie nabycia. Stanowi to w praktyce zastosowanie standardu MSSF 3 z mocą wsteczną i może skutkować ujęciem większej wartości aktywów niematerialnych.

I. Rzeczowe aktywa trwałe i nieruchomości inwestycyjne

Właściwe MSSF: **MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”**
MSR 40 „Nieruchomości inwestycyjne”

Ogólna zasada standardu MSSF 1 wymaga od jednostki gospodarczej ujęcia, usunięcia lub ponownej klasyfikacji pozycji zgodnie z wymogami stosownego standardu MSSF. Korekty wynikające z ujęcia bądź usunięcia pozycji rzeczowych aktywów trwałych (nieruchomości, maszyn i urządzeń) oraz nieruchomości inwestycyjnych ujmują się we wszystkich przypadkach w zyskach zatrzymanych z dniem przejścia na standardy MSSF.

Podejście podstawowe do ujęcia i wyceny rzeczowych aktywów trwałych w myśl standardów MSSF nie różni się istotnie od większości innych najbardziej znaczących systemów norm rachunkowości, chociaż kategorie kosztów podlegających kapitalizacji w ramach MSSF mogą różnić się od tych, które jednostka ujmowała w myśl poprzednio stosowanych krajowych standardów rachunkowości. Jednak zgodnie z MSSF podejście do wydzielenia odrębnych części składowych rzeczowych aktywów trwałych może pociągać za sobą istotne implikacje dla jednostek gospodarczych stosujących MSSF po raz pierwszy. Podejście uwzględniające rozkład

pozycji aktywów trwałych na komponenty składowe wymaga ustalenia amortyzacji osobno dla każdej istotnej części danej pozycji nieruchomości, maszyn i urządzeń. W myśl standardu MSSF 1, korekty wynikłe z przyjęcia nowych lub zmienionych zasad rachunkowości dotyczących amortyzacji w myśl standardów MSSF (w odróżnieniu od poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości) należy wprowadzać w zależności od tego, na ile są istotne i tylko o ile jednostka gospodarcza nie korzysta z opcjonalnych zwolnień przewidzianych w standardzie MSSF 1. Podziału aktywów na komponenty składowe należy dokonać z mocą wsteczną. Skutki takiego podejścia ilustruje poniższy przykład.

Przykład W – Podział aktywów na komponenty składowe

Spółka W (komercyjne linie lotnicze) nabyła w dniu 1 stycznia 2002 r. samolot. Koszt całkowity obejmował koszt silników, wyposażenia wnętrza (fotele, wykładziny, itp.) oraz pokładowego systemu obsługi zapewniającego komfort pasażerom. W myśl poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości całkowity koszt skapitalizowano, a następnie amortyzowano (metodą liniową przez okres użytkowania wynoszący 25 lat) jako jedną pozycję ewidencji składników rzeczowego majątku trwałego.

W myśl standardu MSR 16 każdy z poszczególnych komponentów samolotu (tj. silniki, wyposażenie wnętrza i system zapewnienia komfortu) należało ujmować i amortyzować odrębnie. Standard MSSF 1 wymaga od jednostki gospodarczej skorygowania amortyzacji ujętej w ramach poprzednich zasad rachunkowości jeżeli jej kwota, która byłaby ujęta w myśl standardów MSSF, jest w istotnym stopniu różna.

Od Spółki W wymaga się zatem przypisania całkowitego kosztu samolotu do poszczególnych komponentów i skalkulowania odpowiedniego odpisu amortyzacyjnego w myśl standardów MSSF za okres do daty przejścia na MSSF. Stopień podziału na komponenty składowe jest kwestią oceny własnej, a standard MSR 16 wymaga, aby taka część składowa została ujęta, o ile jej koszt jest istotny w relacji do kosztu całkowitego danego składnika aktywów. Zakładając, że okres ekonomicznego użytkowania silników i innych komponentów składowych jest istotnie krótszy niż 25 lat, odpisy amortyzacyjne z tytułu tych elementów w myśl standardów MSSF będą różne od tego, co ujęto w ramach poprzednich zasad rachunkowości. Korektę ujmuje się w zyskach zatrzymanych z dniem przejścia na MSSF, jeżeli kwota tej różnicy jest istotna w odniesieniu do całego sprawozdania finansowego.

W myśl standardu MSR 16 jednostka gospodarcza może wybrać własną politykę rachunkowości stosowaną do wyceny nieruchomości, maszyn i urządzeń spomiędzy modelu kosztowego i opartego na przeszacowaniu. W myśl standardu MSR 40 jednostka gospodarcza może wybrać stosowaną przez siebie politykę rachunkowości do wyceny nieruchomości, opierając ją na koszcie nabycia lub na modelu wartości godziwej. Pozycje rzeczowego majątku trwałego (z wyjątkiem gruntów) muszą być amortyzowane, co dotyczy także nieruchomości inwestycyjnych wycenionych zgodnie z modelem kosztowym przewidzianym przez standard MSR 40. Model wartości godziwej określony przez standard MSR 40 nie wymaga amortyzowania nieruchomości inwestycyjnych, ale zmiany wartości godziwej na każdy dzień bilansowy odnosi się do rachunku zysków i strat.

W niektórych przypadkach budowa lub zamówienie danego składnika aktywów skutkuje zobowiązaniem jednostki gospodarczej do jego rozbiórki lub usunięcia i doprowadzenia terenu do pierwotnego stanu. W takich przypadkach od jednostki gospodarczej może być wymagane ujęcie zobowiązania zgodnie ze standardem MSR 37.

Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy ma do dyspozycji, obok normalnych wymogów stosownego standardu MSSF, szereg opcji dotyczących wyceny składników rzeczowych aktywów trwałych oraz nieruchomości inwestycyjnych w dacie przejścia na MSSF. Ogólną zasadą wyceny jest ustalenie kosztu w taki sposób, jak gdyby standardy MSSF stosowane były od zawsze, tj. ujęcie z mocą wsteczną.

Wybór wyceny według wartości godziwej

W myśl standardu MSR 40 jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może przyjąć zasadę wyceny nieruchomości inwestycyjnych według wartości godziwej. Jeżeli dokona takiego wyboru, zobowiązana jest stosować wycenę według wartości godziwej do wszystkich pozycji nieruchomości inwestycyjnych na dzień przejścia na MSSF, zgodnie ze standardem MSR 40.

Standard MSSF 1 przewiduje taki wybór wartości godziwej, wedle którego jednostki mogą zastosować wartość godziwą w dacie przejścia na MSSF do pozycji nieruchomości, maszyn i urządzeń, nieruchomości inwestycyjnych oraz wartości niematerialnych jako ich zakładany koszt w tej dacie, bez względu na wybraną przez siebie politykę rachunkowości na użytek stosowania standardów MSSF. Opcję tę można zastosować do wszelkich składników rzeczowego majątku trwałego oraz nieruchomości inwestycyjnych nie ujmowanych dotąd w wartości godziwej. Wartość godziwą w ramach tej opcji należy ustalać z dniem przejścia na MSSF i zgodnie z odpowiednimi wytycznymi standardów MSSF dla danej pozycji. Wynikłą stąd korektę ujmuje się w zatrzymanych zyskach albo (o ile to właściwe) w innej kategorii kapitału własnego, w dacie przejścia na MSSF. Opcję tę można również stosować do rzeczowych aktywów trwałych oraz nieruchomości inwestycyjnych nabytych w ramach połączenia jednostek gospodarczych. Jeżeli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy dokona takiego wyboru, nie wymaga się od niej stosowania go do wszystkich pozycji w ramach danej kategorii aktywów.

Przeszacowanie lub wycena w związku z określonym zdarzeniem

Standard MSSF 1 pozwala jednostce stosującej MSSF po raz pierwszy na wycenę składnika rzeczowych aktywów trwałych lub nieruchomości inwestycyjnej w kwocie z aktualizacji wyceny ustalonej w ramach poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości, pod warunkiem że aktualizacja wyceny w dacie przeszacowania jest w porównywalna z wartością godziwą lub kosztem albo amortyzowanym kosztem skorygowanym dla odzwierciedlenia zmian cen. Za zakładany koszt przyjmuje się kwotę z przeszacowania w dacie przeszacowania, a nie w dacie przejścia na MSSF. Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy powinna ustalić odpowiedni odpis amortyzacyjny zgodny z wymogami standardów MSSF za okres od daty przeszacowania do daty przejścia na MSSF. Jeżeli jest to wielkość istotnie różna od kwoty amortyzacji ustalonej w myśl poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości, odpowiednią korektę należy odnieść w zyski zatrzymane w dacie przejścia na MSSF.

Przykład X – Wybór wyceny według wartości godziwej lub wartości po przeszacowaniu

Spółka X nabyła budynek fabryczny za 360 w dniu 1 stycznia 2002 r., którego przewidywany pozostały okres ekonomicznego użytkowania wynosił wtedy 40 lat. W dniu 1 stycznia 2003 r. zaktualizowano wycenę tego budynku na 390, a wynikłą stąd korektę ujęto w pozycji kapitału własnego. Zamortyzowana wartość bilansowa tego budynku wynosiła 351 na dzień 1 stycznia 2003 r. oraz 380 na dzień 1 stycznia 2004 roku. Metoda amortyzacji stosowana w ramach poprzednich zasad rachunkowości może zostać przyjęta w myśl standardu MSR 16, a wynik przeszacowania jest porównywalny z wartością godziwą na dzień aktualizacji wyceny. Spółka X wybiera model kosztowy jako zasadę rachunkowości stosowaną do wyceny budynków po ich początkowym ujęciu w myśl standardu MSR 16. Datą przejścia Spółki X jest dzień 1 stycznia 2004 roku. W dniu 1 stycznia 2004 r. wartość rynkowa tego budynku wynosiła 415. Spółka X ma następujące możliwości wyceny budynku: a) według wartości godziwej w dacie przejścia na MSSF, b) w kwocie z przeszacowania w myśl poprzednich zasad rachunkowości lub c) zastosowanie standardu MSR 16 z mocą wsteczną. W każdym z tych przypadków wymagane są następujące korekty do MSSF :

a) Wartość godziwa w dniu 1 stycznia 2004 r.:

Dt. Budynek fabryczny [415 - 380]	35
Ct. Zyski zatrzymane	35

Korekta wartości bilansowej do wartości godziwej jako koszt zakładany

Dt. Nadwyżka z przeszacowania [390 - 351]	39
Ct. Zyski zatrzymane	39
Usunięcie pierwotnego przeszacowania z dnia 1 stycznia 2003 r.	

b) Nie wymaga się żadnych korekt, bowiem amortyzacja zgodna z poprzednimi zasadami rachunkowości jest do przyjęcia także w ramach MSR 16.**c) Zastosowanie MSR 16 z mocą wsteczną:**

Dt. Nadwyżka z przeszacowania [390 - 351]	39
Ct. Budynek fabryczny [390 - 360]	30
Ct. Umorzenie	9

Odwrócenie pierwotnego przeszacowania z dnia 1 stycznia 2003 r.

Dt. Umorzenie $[(390 \times 1/39) - (360 \times 1/40)]$	1
Ct. Zyski zatrzymane	1

Usunięcie dodatkowej amortyzacji po przeszacowaniu w dniu 1 stycznia 2004

Niektóre pozycje mogły być wycenione w wartości godziwej w momencie poprzedzającym datę przejścia na MSSF, z powodu takiego zdarzenia jak prywatyzacja lub oferta publiczna akcji. W takich przypadkach jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może wybrać zastosowanie wartości godziwej ustalonej w dacie danego zdarzenia jako kosztu zakładanego w tej dacie. Podobnie jak w przypadku aktualizacji wyceny, stosujący MSSF po raz pierwszy powinien ustalić odpowiedni odpis amortyzacyjny zgodnie z wymogami MSSF i dokonać stosownej korekty do daty przejścia na MSSF.

Nabyte w ramach połączenia jednostek gospodarczych

Jeżeli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy wybierze niestosowanie standardu MSSF 3 z mocą wsteczną, powinna wtedy zastosować standard MSSF 1, załącznik B2. Ujęcie i wycena rzeczowych aktywów trwałych oraz nieruchomości inwestycyjnych uzależnione są wtedy od tego, czy daną pozycję ujmowano w ramach poprzednich zasad rachunkowości.

MSSF 1, załącznik B2 – Rzeczowe aktywa trwale oraz nieruchomości inwestycyjne ujęte w ramach poprzednich zasad rachunkowości

W myśl standardu MSR 40 jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może wybrać wycenianie nieruchomości inwestycyjnych według wartości godziwej. Jeżeli jednostka wybierze tę zasadę, powinna stosować wycenę według wartości godziwej do wszystkich nieruchomości inwestycyjnych i jest obowiązana wycenić te nieruchomości według wartości godziwej na dzień przejścia na MSSF. Wartość godziwą w ramach tej opcji należy ustalić na dzień przejścia na MSSF, zgodnie z dotyczącymi tej pozycji wskazówkami standardów MSSF.

Dla pozycji wykazywanych według kosztu nabycia w ramach poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości, które spełniają kryteria ujęcia w myśl stosownych standardów MSSF, przyjmuje się w ramach MSSF koszt zakładany równy kosztowi danej pozycji w myśl poprzednich zasad rachunkowości bezpośrednio po nabyciu. Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy powinna ustalić odpowiedni odpis amortyzacyjny w myśl standardów MSSF za okres od daty nabycia do daty przejścia na MSSF. Jeżeli wielkość ta różni się istotnie od odpisu wykazanego w myśl poprzednich zasad rachunkowości, różnicę należy ująć w zyskach zatrzymanych na dzień przejścia na MSSF.

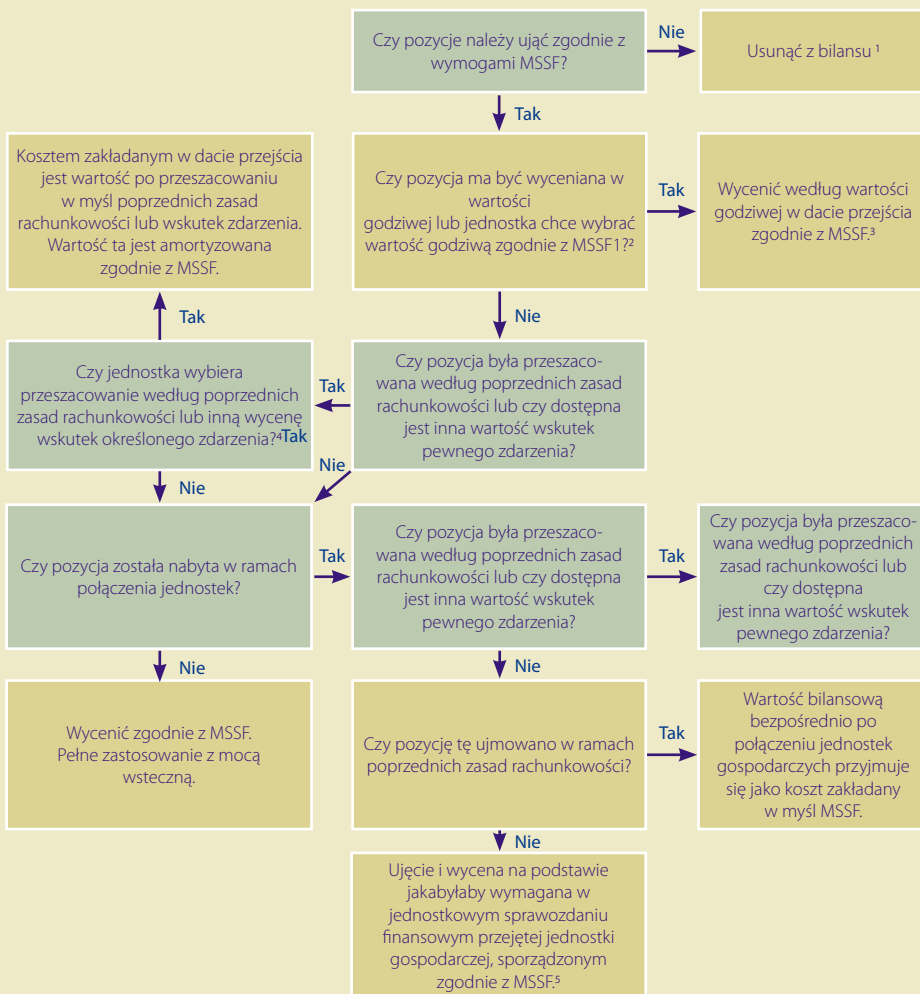
Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy ma następujące możliwości: (a) posłużyć się wartością bilansową bezpośrednio po nabyciu i ustalić odpowiedni odpis amortyzacyjny zgodnie z wymogami standardów MSSF za okres do daty przejścia na te standardy albo (b) dokonać wyceny według wartości godziwej na dzień przejścia na MSSF. Jeżeli jednostka gospodarcza wybierze model wartości godziwej dla nieruchomości inwestycyjnych, będzie zobowiązana do wyceny tych pozycji według wartości godziwej na dzień przejścia na MSSF. W każdym przypadku wynika stąd korekta podlega ujęciu w zyskach zatrzymanych.

Przykład Y – Składnik rzeczowych aktywów trwałych nabyty w ramach połączenia jednostek gospodarczych i ujęty w ramach poprzednich zasad rachunkowości

Spółka Dominująca Y nabyła Spółkę Zależną S w dniu 1 stycznia 2001 roku. W ramach połączenia jednostek gospodarczych nabyła ona i ujęła w swojej ewidencji księgowej stątek handlowy w wartości godziwej wynoszącej 6.000. W dniu nabycia Spółki S pozostały okres ekonomicznego użytkowania statku wynosił 12 lat. Wycenę tego statku zaktualizowano z dniem 1 stycznia 2003 r. do wartości godziwej 6.500, a wynikłą stąd korektę ujęto w kapitale własnym. Wartość bilansowa na dzień 1 stycznia 2004 r. ustalona zgodnie z przyjętą polityką stosowania aktualizacji wyceny zgodną ze standardem MSR 16 wynosi 5.850. Spółka Dominująca Y wybrała jako zasadę rachunkowości wycenę stątków handlowych po ich początkowym ujęciu zgodną z modelem kosztowym przewidzianym w standardzie MSR 16. Wartość godziwa tego statku na dzień 1 stycznia 2004 r. wynosi 7.000. Datą przejścia Spółki Dominującej Y na MSSF jest dzień 1 stycznia 2004 roku. Spółka Dominująca Y ma następujące możliwości wyceny statku handlowego: a) według wartości godziwej w dacie przejścia na MSSF, b) w kwocie z przeszacowania w ramach poprzednich zasad rachunkowości albo c) w wysokości wartości bilansowej bezpośrednio po nabyciu. Każdy z tych przypadków wiązałby się z następującymi korektami:

a) Wartość godziwa na 1 stycznia 2004 r.:		
Dt. Stątek handlowy [7 000 - 5 850]		1150
Ct. Zyski zatrzymane	1150	
b) Nie wymaga się żadnych korekt, bowiem amortyzacja zgodna z poprzednimi zasadami rachunkowości jest do przyjęcia także w ramach MSR 16		
c) Wartość bilansowa bezpośrednio po dacie nabycia:		
Dt. Kapitał rezerwowy z przeszacowania [6 500 - 5 000]	1500	
Ct. Stątek handlowy	1500	
Odwrócenie pierwotnego przeszacowania z dnia 1 stycznia 2003 r.		
Dt. Umorzenie [1 500 x 1/10]		150
Ct. Zyski zatrzymane	150	
Odwrócenie dodatkowej amortyzacji powstałej po przeszacowaniu		

Schemat podejmowania decyzji dotyczących rzeczowych aktywów trwałych, aktywów niematerialnych i nieruchomości inwestycyjnych



¹ Jeżeli pozycję podlegającą usunięciu z bilansu stanowi wartość niematerialna nabyta w ramach połączenia jednostek gospodarczych, powstałą korektę ujmuje się w wartości firmy. W pozostałych przypadkach korektę ujmuje się w zatrzymanych zyskach.

² Wyboru można dokonać dla wartości niematerialnych tylko jeżeli spełnione są kryteria ujmowania i aktualizacji wyceny w myśl standardu MSR 38 (w tym warunek istnienia aktywnego rynku).

³ Dla pozycji wycenionych po koszcie historycznym wartość godziwą w dacie przejścia na MSSF przyjmuje się za koszt zakładany zgodnie z MSSF. Późniejszą wycenę ustala się zgodnie z właściwym standardem MSSF. Jeżeli pozycję wycenianą według wartości godziwej jest składnik aktywów niematerialnych, który nabyto w ramach połączenia jednostek gospodarczych oraz był on poprzednio zawarty w pozycji wartości firmy, wartość godziwą na dzień przejścia na MSSF koryguje się w odniesieniu do wartości firmy.

⁴ Ta opcja dostępna jest tylko wtedy, gdy jednostka gospodarcza w przeszłości aktualizowała wycenę pozycji rzeczowych aktywów trwałych, a wynik tego przeszacowania był porównywalny z wartością godziwą lub kosztem nabycia skorygowanym o zmiany cen. Jednostka gospodarcza może także wybrać posłużenie się wartością przyjętą w związku z określonym zdarzeniem, jeżeli wartość ta była oparta na wartości godziwej. Jeżeli jednostka gospodarcza wybierze tę opcję, to wartość bilansową przyjmuje się za koszt zakładany w dacie aktualizacji wyceny, amortyzowany do daty przejścia zgodnie ze standardami MSSF.

⁵ Jeżeli ujmowaną pozycję jest wartość niematerialna, która poprzednio była zawarta w wartości firmy, wynikał stąd zmianę należy ująć w pozycji wartości firmy. We wszystkich innych przypadkach zmianę należy ująć w zyskach zatrzymanych.

MSSF 1, załącznik B2 – Rzeczowe aktywa trwałe oraz nieruchomości inwestycyjne nie ujęte w ramach poprzednich zasad rachunkowości

Pozycje nie ujęte w ramach poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości nie mają kosztu w kwocie zero na dzień przejścia na MSSF. Standard MSSF 1 wymaga faktycznie zastosowania standardów MSSF z mocą wsteczną w takich okolicznościach, ponieważ pozycje te wycenia się na takiej podstawie, na jakiej byłyby one ujęte w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki zależnej zgodnym z MSSF. Wynikłe stąd korekty należy ująć w zyskach zatrzymanych w dacie przejścia na MSSF. Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może nadal wybrać opcję wartości godziwej zgodnie z MSSF 1.

Zastosowanie standardu MSSF 3 z mocą wsteczną

Jeżeli Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy wybierze zastosowanie MSSF 3 z mocą wsteczną wobec pozycji rzeczowych aktywów trwałych oraz nieruchomości inwestycyjnych, wycenę należy ustalać zgodnie z tym standardem od daty przejścia.

J. Utrata wartości aktywów

Właściwy MSSF: **MSR 36 „Utrata wartości aktywów”**

Standard MSR 36 w brzmieniu zaktualizowanym w marcu 2004 r. wymaga przeprowadzania testu ustalającego, czy nastąpiła utrata wartości aktywów. Test ten należy w niektórych wypadkach przeprowadzać co roku, a w innych wtedy, gdy występują przesłanki wskazujące na możliwość utraty wartości danego składnika aktywów. Stratę z tytułu utraty wartości ujmuje się w rachunku zysków i strat, jeżeli wartość ekonomiczna danego składnika aktywów jest niższa od jego wartości bilansowej. Wartość ekonomiczna stanowi niższą spośród dwóch wielkości: wartości godziwej danego składnika aktywów pomniejszonej o koszty jego zbycia oraz jego wartości użytkowej.

Od jednostki stosującej MSSF po raz pierwszy wymaga się spełnienia wymogów standardu MSR 36 w dacie przejścia na MSSF. Z tym dniem stosującemu MSSF po raz pierwszy stawia się następujące wymagania:

- przeprowadzenia testu dotyczącego ewentualnej utraty wartości pozycji wartości firmy oraz aktywów niematerialnych o nieokreślonym okresie ekonomicznego użytkowania bez względu na to, czy występują przesłanki wskazujące na utratę wartości;
- ustalenia, czy występują przesłanki wskazujące na to, że inne aktywa, grupy aktywów albo ośrodki wypracowujące przepływy pieniężne utraciły wartość z dniem przejścia na MSSF;
- przeprowadzenia testu na utratę wartości takich aktywów, grup aktywów lub ośrodków generujących przepływy pieniężne;
- ujęcia ewentualnych strat z tytułu utraty wartości w zyskach zatrzymanych; oraz
- odwrócenia strat z tytułu utraty wartości, które nie istnieją już w dacie przejścia na MSSF, z wyjątkiem poprzednio ujętych strat z tytułu utraty wartości firmy.

Testy utraty wartości przeprowadza się zwykle w stosunku do poszczególnych aktywów (np. aktywów niematerialnych, rzeczowych aktywów trwałych, nieruchomości inwestycyjnych wycenianych w myśl modelu kosztowego MSR 40, aktywów w leasingu finansowym oraz inwestycji w jednostki stowarzyszone i wspólne przedsięwzięcia), jednak w wielu okolicznościach nie da się ustalić wartości ekonomicznej danego składnika aktywów, ponieważ nie generuje on przepływów pieniężnych, które byłyby w znacznym stopniu niezależne od pozostałych aktywów jednostki gospodarczej. W takich okolicznościach test na utratę wartości przeprowadza się względem grupy aktywów albo tego ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do którego przynależy dany składnik aktywów.

Ustalenie ośrodków wypracowujących środki pieniężne

Ośrodek wypracowujący środki pieniężne jest najmniejszą możliwą do określenia grupą aktywów, która

generuje wpływy środków pieniężnych w znacznym stopniu niezależne od wpływów środków pieniężnych pochodzących z innych aktywów lub grup aktywów. Jednostce stosującej MSSF po raz pierwszy może być w praktyce trudno ustalić swoje ośrodki wypracowujące środki pieniężne, jednak określając je jednostka bierze pod uwagę na dzień przejścia na standardy MSSF te wpływy środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych, które napływają od podmiotów zewnętrznych w stosunku do niej. Aby ustalić, czy wpływy środków pieniężnych są w znacznym stopniu niezależne od innych wpływów środków pieniężnych, jednostka gospodarcza bierze pod uwagę takie kwestie jak metoda zarządzania przepływami pieniężnymi w odniesieniu do danej operacji oraz sposób składania zarządowi sprawozdań z wyników tych operacji. Jeżeli istnieje aktywny rynek na produkcję wytwarzaną przez dany składnik aktywów lub grupę aktywów, taki składnik lub grupa zostaje uznana za ośrodek wypracowujący środki pieniężne niezależnie od tego, czy część bądź całość produkcji danej jednostki organizacyjnej jest wykorzystywana na użytek wewnętrzny.

Zaktualizowany standard MSR 36 wymaga także, aby ośrodek wypracowujący środki pieniężne:

- (i) reprezentował najniższy szczebel w ramach grupy, na którym monitoruje się wartość firmy dla celów wewnętrznej sprawozdawczości zarządczej; oraz
- (ii) nie był większy od segmentu działalności określonego w myśl standardu MSR 14 „Sprawozdawczość dotycząca segmentów działalności”.

Wartość firmy

Wartość firmy przypisaną do ustalonych ośrodków wypracowujących środki pieniężne należy testować na okoliczność możliwej utraty wartości na dzień przejścia na MSSF (a następnie co roku) bez względu na to, czy występują przesłanki wskazujące na możliwość utraty wartości. W myśl standardu MSR 36 wartość firmy przypisuje się do ośrodków wypracowujących środki pieniężne reprezentujących najniższy szczebel, na jakim wartość firmy jest monitorowana przez zarząd i nie większych niż segmenty działalności określone zgodnie ze standardem MSR 14 „Sprawozdawczość dotycząca segmentów działalności”. Wielkość odpisów aktualizacyjnych z tytułu utraty wartości należy opierać na tych samych wartościach szacunkowych, które były stosowane w ramach poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości, chyba że występują obiektywne dowody, że szacunki takie były w świetle standardów MSSF nieprawidłowe. W myśl standardu MSSF 3 wartości firmy nie amortyzuje się, lecz corocznie poddaje się ją testowi sprawdzającemu, czy nastąpiła utrata wartości.

Wartości niematerialne z nieokreślonym okresem użytkowania

Wartości niematerialne uznane w dacie przejścia na MSSF za posiadające nieokreślony okres ekonomicznego użytkowania należy także poddawać testowi utraty wartości zgodnie ze standardem MSR 36 na dzień przejścia na MSSF (a następnie co roku), porównując ich wartość bilansową z wartością ekonomiczną.

Straty z tytułu utraty wartości

Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy powinna ująć ewentualne straty z tytułu utraty wartości powstałe w związku z przejściem na standardy MSSF wskutek zmian stosowanych zasad rachunkowości w zyskach zatrzymanych na dzień przejścia na MSSF (np. 1 stycznia 2004 r., jeśli prezentuje swoje pierwsze sprawozdanie finansowe MSSF za rok kalendarzowy 2005). Jeżeli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy dokonała prawidłowego i zgodnego ze standardami MSSF oszacowania odpisu aktualizacyjnego z tytułu utraty wartości w ramach poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości, nie musi ujmować żadnych dodatkowych strat z tytułu utraty wartości ani odwracać poprzednio ujętych strat z tego tytułu. Po dacie przejścia na MSSF odpisy z tytułu utraty wartości lub odwrócenia takich odpisów, włącznie ze stratami ujętymi przed przejściem na MSSF, należy ująć w rachunku zysków i strat zgodnie ze standardem MSR 36.

Po dacie przejścia na standardy MSSF nie zezwala się jednostce gospodarczej na odwrócenie jakichkolwiek wcześniejszych odpisów aktualizacyjnych z tytułu utraty wartości firmy.

K. Koszty finansowania zewnętrznego

Właściwy MSSF: **MSR 23 „Koszty finansowania zewnętrznego”**

Standard MSR 23 pozwala na dwa alternatywne ujęcia księgowe kosztów finansowania zewnętrznego. Jednostka gospodarcza może wybrać: a) zaliczanie w koszty na bieżąco wszelkich kosztów finansowania zewnętrznego w okresie, w którym są ponoszone; albo b) kapitalizowanie kosztów finansowania zewnętrznego, które można bezpośrednio przyporządkować nabyciu, budowie lub wytworzeniu dostosowywanego składnika aktywów oraz zaliczenie do kosztów bieżących okresu koszty finansowania zewnętrznego nie spełniające tego kryterium. Jednak aby zapewnić spójność ujęcia, jeżeli jednostka gospodarcza przyjmie zasadę rachunkowości przewidującą kapitalizację kosztów finansowania zewnętrznego, będzie zobowiązana konsekwentnie stosować zasadę kapitalizacji kosztów finansowania zewnętrznego dla wszelkich kwalifikujących się do tego dostosowywanych aktywów.

Kapitalizację kosztów finansowania zewnętrznego należy rozpocząć od chwili, gdy: i) ponosi się nakłady na dany składnik aktywów; ii) ponosi się koszty finansowania zewnętrznego oraz iii) trwają działania niezbędne celem dostosowania składnika aktywów do użytkowania zgodnie z jego zamierzonym przeznaczeniem lub do sprzedaży. Kapitalizacji należy zaś zaprzestać, gdy zasadniczo wszystkie działania konieczne dla dostosowania zakwalifikowanego składnika aktywów do zamierzonego użytkowania lub sprzedaży zostały już zakończone. Kapitalizację należy także zawieszać na te przedłużone okresy, w ciągu których aktywne prace dostosowawcze są przerywane. Jeżeli kapitalizacja kosztów finansowania zewnętrznego oznacza, że wartość bilansowa danego składnika aktywów przekracza jego wartość ekonomiczną, nadwyżkę taką należy wyeliminować poprzez odpowiedni odpis.

MSSF 1 nie przewiduje żadnych wyjątków ani zwolnień dotyczących ujęcia kosztów finansowania zewnętrznego, zatem ogólną zasadę MSSF 1 dotyczącą ujęcia zgodnego z MSSF obowiązującymi w dacie sprawozdawczej z mocą wsteczną stosuje się również do kosztów finansowania zewnętrznego. Tym samym nie pozwala się jednostce gospodarczej kapitalizować kosztów finansowania zewnętrznego w okresach następujących po dacie przejścia.

Z dniem przejścia na MSSF jednostka gospodarcza powinna zdecydować, czy będzie kapitalizowała koszty finansowania zewnętrznego czy też nie, oraz konsekwentnie zastosować z mocą wsteczną wybrane podejście do wszelkich kosztów finansowania zewnętrznego poniesionych w związku zakwalifikowanymi dostosowywanymi aktywami. Jeżeli jednostka wybierze kapitalizację kosztów finansowania zewnętrznego, nie może później zmienić przyjętej zasady rachunkowości w tym względzie, chyba że spełni kryteria standardu MSR 8 dotyczące zmian stosowanych zasad rachunkowości.

Jeżeli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy nie kapitalizowała kosztów finansowania zewnętrznego w ramach poprzednio stosowanych przez siebie krajowych zasad rachunkowości, prawdopodobnie byłoby jej bardzo trudno albo byłoby wręcz niewykonalne dokonanie tego z mocą wsteczną, gdyż wymagałoby to ustalenia rzeczywistych kosztów finansowania zewnętrznego poniesionych przed wielu laty w związku z budową aktywów o długotrwałych okresach użytkowania, takich jak budynki biurowe, statki, infrastruktura itp.

Nawet jeżeli w ramach poprzednio stosowanych zasad rachunkowości jednostka gospodarcza kapitalizowała koszty finansowania zewnętrznego wszystkich aktywów spełniających określoną w standardzie MSR 23 definicję dostosowywanych aktywów, mogą pomimo to występować różnice między poprzednimi zasadami rachunkowości a standardem MSR 23 w kwestii wyceny kosztów finansowania zewnętrznego przeznaczonych do kapitalizacji. Przykładowo, standard MSR 23 wymaga, aby dochody inwestycyjne uzyskane z funduszy zainwestowanych przejściowo w czasie poprzedzającym ich wydatkowanie jako nakłady na dostosowywane aktywa odliczyć od poniesionych kosztów finansowania zewnętrznego, co nie jest powszechną praktyką w niektórych państwach.

Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy powinna zatem przeanalizować wszystkie koszty finansowania zewnętrznego kapitalizowane w ramach poprzednich zasad rachunkowości, a jeżeli pierwotnie ujęte koszty finansowania zewnętrznego nie były wyceniane zgodnie ze standardem MSR 23, dana jednostka gospodarcza powinna albo skorygować kwotę kapitalizowanych kosztów finansowania zewnętrznego na dzień ich początkowego ujęcia (jeśli przyjmuje zasadę rachunkowości przewidującą kapitalizację kosztów finansowania zewnętrznego) albo usunąć z bilansu wszelkie aktywowane wcześniej koszty finansowania zewnętrznego i na bieżąco zaliczać je w ciężar kosztów okresu, w którym są ponoszone (jeżeli wybrała ujmowanie w kosztach wszelkich kosztów finansowania zewnętrznego na bieżąco, w chwili ich ponoszenia).

Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może wybrać wycenianie pozycji rzeczowych aktywów trwałych, nieruchomości inwestycyjnych lub wartości niematerialnych według ich wartości godziwej lub w kwocie z przeszacowania na dzień przejścia na MSSF. Jeśli wybierze kapitalizację kosztów finansowania zewnętrznego z mocą wsteczną i wyceni danej pozycji wedle wartości godziwej, nie zezwala się jej na kapitalizowanie żadnych kosztów finansowania zewnętrznego związanych z tą pozycją poniesionych przed datą jej wyceny.

L. Leasing

Właściwe MSSF: **MSR 17 „Leasing”**
SKI 15 „Leasing operacyjny – specjalne oferty promocyjne”

Z dniem przejścia na MSSF, leasingobiorca lub leasingodawca klasyfikuje umowy leasingowe jako umowy leasingu operacyjnego lub leasingu finansowego na podstawie okoliczności występujących w momencie rozpoczęcia leasingu zgodnie ze standardem MSR 17. Wartość bieżącą minimalnych opłat leasingowych z tytułu umów leasingu finansowego oblicza się stosując stopę procentową leasingu i kapitalizuje się ją. Opłaty leasingowe ponoszone z tytułu umów leasingu operacyjnego leasingobiorca ujmuje jako bieżące koszty w rachunku zysków i strat w miarę ich ponoszenia.

Fakultatywne zwolnienie przewidziane w standardzie MSSF 1, w myśl którego jednostka gospodarcza stosująca standardy MSSF po raz pierwszy może wycenić pozycje rzeczowych aktywów trwałych, nieruchomości inwestycyjnych i wartości niematerialnych według wartości godziwej, stosuje się także do takich pozycji kapitalizowanych w sprawozdaniu finansowym z tytułu zawartych umów leasingu finansowego. Jednostka gospodarcza stosująca MSSF po raz pierwszy może zatem wycenić takie pozycje według ich wartości godziwej na dzień przejścia na MSSF. Zobowiązań z tytułu umów leasingu finansowego nie należy jednak wyceniać według wartości godziwej, ale ujmować je w kwocie wartości bieżącej netto opłat leasingowych (tj. w wysokości zamortyzowanego kosztu określonego w standardzie MSR 39).

Standard MSSF 1 nie przewiduje wprost żadnych zwolnień ani wyjątków od zasady stosowania standardu MSR 17 z mocą wsteczną. Od stosującego MSSF po raz pierwszy wymaga się zatem ujęcia wszelkich aktywów posiadanych na podstawie umów leasingu finansowego w dacie przejścia na MSSF. Jeżeli poprzednio nie były one ujmowane, wiąże się to z ustaleniem wartości godziwej danego składnika aktywów w dniu rozpoczęcia leasingu (albo wartości bieżącej minimalnych opłat leasingowych, jeżeli ta jest niższa), amortyzowanej do daty przejścia na MSSF, oraz kwoty zobowiązań z tytułu leasingu finansowego amortyzowanej z zastosowaniem stopy procentowej leasingu (metodą efektywnej stopy procentowej). Ustalenie wartości godziwej składnika aktywów wziętego w leasing może być trudne albo niewykonalne, ale jednostka gospodarcza może wybrać wycenę składnika aktywów kapitalizowanego w ramach umowy leasingu finansowego według wartości godziwej w dacie przejścia na MSSF, zgodnie z opcjonalnym zwolnieniem przewidzianym w standardzie MSSF 1.

Przykład Z – Leasing finansowy nie kapitalizowany w ramach poprzednich zasad rachunkowości

Spółka Z (leasingobiorca) zawarła w dniu 1 stycznia 2003 r. trzyletnią umowę leasingową. Opłaty leasingowe wynoszą 5.000 rocznie. Spółka Z zagwarantowała leasingodawcy wartość końcową w wysokości 1.000 na dzień 31 grudnia 2005 roku. Składnik aktywów wzięty w leasing ma przewidywaną wartość końcową 100 na koniec okresu leasingu. Wartość godziwa tego składnika aktywów w dacie jego nabycia przez leasingobiorcę wyniosła 13.186. Stopa procentowa leasingu wynosi zatem 10%. W myśl poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości opłaty leasingowe zaliczano w ciężar bieżących kosztów w miarę ich ponoszenia, jednak ta umowa leasingowa kwalifikuje się w myśl standardów MSSF jako leasing finansowy. Datą przejścia na MSSF Spółki Z jest 1 stycznia 2004 roku.

Amortyzacja zobowiązań z tytułu leasingu:

Data	Opłaty z tytułu leasingu	Koszt odsetkowy	Zmniejszenie zobowiązania z tytułu leasingu	Zobowiązanie z tytułu leasingu
1 stycznia 2003				13 186
31 grudnia 2003	5 000	1 319	3 681	9 505
31 grudnia 2004	5 000	1 951	4 049	5 455
31 grudnia 2005	5 000	546	4 454	1 000

Amortyzacja $(13.186 - 100) / 3 = 4.362$ rocznie

Wymaga się następujących korekt na dzień przejścia 1.01.2004:

Dt. Składnik aktywów w leasingu finansowym	13 186	
Dt. Zyski zatrzymane	681	
Ct. Umorzenie (1 rok)		4 362
Ct. Zobowiązanie z tyt. leasingu finansowego		9 505

W niektórych przypadkach leasingobiorca i leasingodawca mogą się porozumieć zmieniając warunki leasingu inną metodą niż w drodze przedłużenia umowy leasingu, w sposób, który skutkowałby inną klasyfikacją tej umowy w myśl standardu MSR 17, gdyby zmienione warunki obowiązywały w momencie rozpoczęcia leasingu. W takiej sytuacji zmienioną umowę traktuje się jak nową umowę przez okres jej obowiązywania. Natomiast zmiany wartości szacunkowych (na przykład szacunkowego okresu ekonomicznego użytkowania albo wartości końcowej dzierżawionej w formie leasingu nieruchomości) ani zmiany okoliczności (niewywiązanie się przez leasingobiorcę z wnoszenia opłat) nie pociągają za sobą wymogu nowego sklasyfikowania umowy leasingowej.

M. Zapasy

Właściwe MSSF: **MSR 2 „Zapasy”**

Standard MSR 2 wymaga, aby zapasy wyceniać w kwocie niższej spośród następujących dwóch wartości: kosztu nabycia i ceny sprzedaży netto (czyli szacunkowej ceny sprzedaży dokonywanej w toku zwykłej działalności gospodarczej, pomniejszonej o szacowane koszty wykończenia i doprowadzenia sprzedaży do skutku). Koszt zapasów obejmuje wszelkie koszty konieczne do doprowadzenia zapasów do ich aktualnego miejsca i stanu.

Standard MSR 2 wymaga przypisania do kosztu zapasów elementu stałych pośrednich kosztów produkcji ponoszonych przy przetwarzaniu materiałów na wyroby gotowe. Kontrastuje to z niektórymi aktualnie stosowanymi zasadami rachunkowości, na mocy których jednostki gospodarcze nie mogą kapitalizować stałych pośrednich kosztów produkcji w ramach kosztu zapasów. Standard MSR 2 nie pozwala natomiast jednostkom gospodarczym na aktualizowanie wyceny pozycji zapasów.

W myśl standardu MSR 2 koszt zapasów, które w normalnych warunkach nie są wzajemnie wymienne oraz towarów lub usług wytworzonych i przeznaczonych do realizacji konkretnych wydzielonych przedsięwzięć, należy ustalić stosując metody szczegółowej identyfikacji ich poszczególnych kosztów wytworzenia.

Poza kategorią opisaną w akapicie powyżej, koszt zapasów ustala się stosując metodę „pierwsze weszło, pierwsze wyszło” (FIFO) lub formułę średniej ważonej kosztu. Tę samą formułę ustalania kosztu zapasów stosuje się do wszystkich pozycji zapasów o podobnym charakterze i zastosowaniu.

Odpisy wartości zapasów do poziomu ich ceny sprzedaży netto odnosi się przeważnie w ciężar rachunku zysków i strat, chyba że korekta na dzień przejścia na MSSF stanowi konsekwencję zmiany stosowanych zasad rachunkowości albo poprzedniej wyceny dokonano błędnie, w którym to przypadku korektę ujmuje się w zyskach zatrzymanych na dzień przejścia na MSSF.

Standard MSSF 1 nie przewiduje żadnych wyjątków ani zwolnień z zasad ujmowania zapasów, zatem jednostka gospodarcza stosująca MSSF po raz pierwszy musi zastosować standard MSR 2 z mocą wsteczną zgodnie z ogólną zasadą standardu MSSF 1. Jeżeli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy nie kapitalizowała pośrednich kosztów stałych produkcji w ramach poprzednio stosowanych przepisów krajowych zasad rachunkowości, wymóg ten może okazać się uciążliwy, ponieważ w takim przypadku trzeba alokować przeszłe pośrednie koszty stałe produkcji do zapasów.

N. Umowy o budowę

Właściwy MSSF: **MSR 11 „Umowy o budowę”**

Zgodnie ze standardem MSR 11 umowy o budowę ujmuje się metodą procentowego zaawansowania realizacji, jeżeli dana jednostka gospodarcza jest w stanie wiarygodnie oszacować wynik takiej umowy. Zgodnie z metodą procentowego zaawansowania związane z umową przychody i koszty ujmuje się w miarę postępów robót, nie odraczając ich ujęcia do czasu zakończenia budowy. Jeżeli jednak jednostka gospodarcza szacuje, że w wyniku realizacji umowy poniesie stratę, całość szacowanej straty związanej z daną umową ujmuje się bezzwłocznie. Jeżeli natomiast jednostka nie jest w stanie wiarygodnie oszacować wyniku umowy, ujmuje związane z nią przychody przynoszone jedynie do wysokości poniesionych kosztów umowy, co do których jest przekonana, że zostaną zrekomensowane przez otrzymane wpływy.

Standard MSR 11 definiuje umowę o budowę jako „umowę wynegocjowaną w celu budowy składnika aktywów lub zespołu aktywów, które są ze sobą ściśle powiązane lub wzajemnie zależne pod względem projektowym, technologicznym lub ze względu na funkcję użytkową czy ostateczne przeznaczenie albo sposób użytkowania.”

Standard MSSF 1 nie przewiduje żadnych wyjątków ani zwolnień dotyczących umów o budowę, zatem do umów o budowę stosuje się ogólny zapis tego standardu mówiący o stosowaniu z mocą wsteczną wymogów MSSF obowiązujących w dacie sprawozdawczej.

Dlatego też, na dzień przejścia na MSSF jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy powinna przeanalizować wszystkie realizowane umowy o budowę i w razie potrzeby skorygować odpowiednio ujęcie i wycenę takich umów o budowę tak, aby spełnić wymogi standardu MSR 11, ujmując stosowną korektę w zyskach zatrzymanych.

Wycena umowy o budowę wiąże się w pewnym stopniu ze stosowaniem wartości szacunkowych, na przykład przy szacowaniu całkowitego przychodu z danej umowy, całkowitych kosztów wykonania umowy oraz procentowego zaawansowania realizacji. Szacunki dokonywane przez jednostkę stosującą MSSF po raz pierwszy powinny być spójne z szacunkami na tę samą datę przyjętymi w ramach poprzednio stosowanych zasad rachunkowości, chyba że występują obiektywne dowody, iż te szacunki były błędne. Jednostka gospodarcza nie powinna zatem korygować ujęcia umowy o budowę na dzień przejścia na MSSF celem odzwierciedlenia zmian szacunków dotyczących stopnia realizacji opartych na informacjach uzyskanych po czasie, kiedy dokonywano pierwotnego szacunku.

Przykład AA- Umowa o budowę nie ujęta w ramach poprzednich zasad rachunkowości

Spółka AA stosuje MSSF po raz pierwszy z datą przejścia na te standardy wypadającą w dniu 1 stycznia 2004 roku. W ramach poprzednio stosowanych zasad rachunkowości Spółka AA nie ujmowała umów o budowę metodą procentowego zaawansowania realizacji. W dniu 1 stycznia 2003 r. Spółka AA zawarła umowę w cenach stałych przewidującą budowę mostu za cenę 9.000. Szacunek wykonawcy dotyczący całkowitego kosztu wykonania umowy, dokonany na dzień 1 stycznia 2004 r., opiewa na kwotę 8.050. Budowa mostu potrwa 3 lata. Koszty poniesione do daty przejścia na MSSF wynoszą 2.343, w tym 250 z tytułu surowców na placu budowy. Spółka AA wystawia klientowi faktury na podstawie odebranych robót, które w roku 2003 wyniosły 3.000. W myśl poprzednio stosowanych zasad rachunkowości Spółka AA wykazała w rachunku zysków i strat koszty wielkości 2.400 i przychody w kwocie 3.000.

Wykonawca ustala procentowe zaawansowanie wykonania umowy obliczając proporcję, w jakiej koszty umowy poniesione z tytułu wykonanych prac do daty przejścia na MSSF mają się do ostatnio szacowanych całkowitych kosztów realizacji umowy. Koszty poniesione do tej pory z tytułu umowy nie uwzględniają kwoty 250 dotyczącej materiałów, ponieważ wydatki te nie zostały jeszcze zaangażowane w budowę. Procentowy stan zaawansowania wynosi zatem 26% $[(2\ 343 - 250) / 8\ 050]$.

Na dzień przejścia na MSSF wymaga się następujących korekt:

Dt. Zyski zatrzymane	660	
Ct. Zobowiązanie z tytułu robót budowlanych w toku [3 000 - (9 000 x 26%)]		660

Korekta przychodu ujętego w warunkach umowy

Dt. Należności z tytułu robót budowlanych w toku	307	
Ct. Zyski zatrzymane [2 400 - (8 050 x 26%)]		307

Odwrócenie nadwyżki kosztów ujętej w rachunku zysków i strat

O. Rezerwy

Właściwe MSSF: **MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe”**
KIMS 1 „Zmiana stanu zobowiązań z tytułu wycofania z eksploatacji, rekultywacji terenu oraz innych podobnych zobowiązań”

Zgodnie ze standardem MSR 37 rezerwę należy utworzyć wtedy i tylko wtedy, gdy:

- a) jednostka gospodarcza ma aktualny obowiązek (prawny lub domniemany) powstały w wyniku zdarzenia z przeszłości;

Przewodnik po MSSF 1

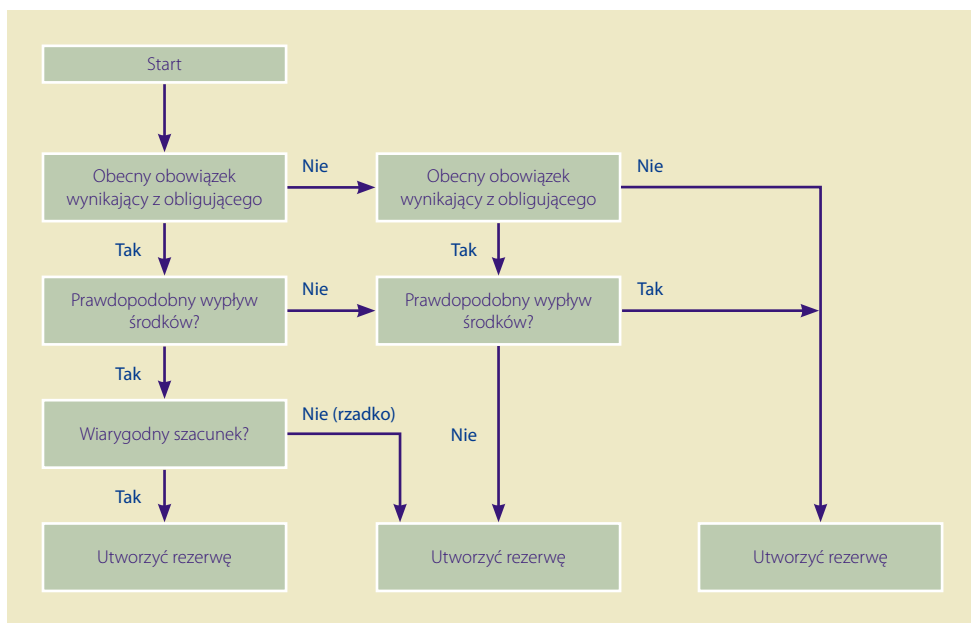
II. Zastosowanie MSSF po raz pierwszy - kwestie szczegółowe

- b) prawdopodobne jest, że wypełnienie tego obowiązku wymagać będzie wypływu zasobów zawierających w sobie korzyści ekonomiczne; oraz
- c) kwotę tego obowiązku można wiarygodnie oszacować.

Jeżeli wszystkie powyższe warunki nie są spełnione, nie pozwala się na utworzenie żadnej rezerwy, ani w bilansie otwarcia MSSF ani po dacie przejścia na MSSF.

Zobowiązań warunkowych ani aktywów warunkowych nie ujmuje się, o ile nie zostały przejęte w ramach połączenia jednostek gospodarczych i nie spełniają warunków określonych w standardzie MSSF 3. Należy je jednak ujawnić w informacjach dodatkowych do pierwszego sprawozdania finansowego MSSF.

Kryteria ujmowania rezerw w myśl standardu MSR 37 można zilustrować za pomocą następującego schematu decyzyjnego z załącznika A do standardu MSR 37:



Zdarzenie obligujące, a więc takie, które może spowodować utworzenie rezerwy z zastrzeżeniem przedstawionych wyżej warunków (b) i (c), definiuje się jako zdarzenie, które powoduje powstanie prawnego lub zwyczajowo oczekiwanego obowiązku sprawiającego, że jednostka gospodarcza nie ma żadnej realnej możliwości niewypełnienia tego obowiązku. Decyzja zarządu czy rady nadzorczej nie powoduje więc powstania domniemanego obowiązku w dacie bilansowej, o ile decyzja ta nie była podana do wiadomości przed datą bilansową stronom, których dotyczy w na tyle konkretny sposób, aby wywołać u nich uzasadnione oczekiwanie, że jednostka gospodarcza wypełni swoją powinność.

Standard MSSF 1 nie przewiduje żadnych wyjątków ani zwolnień dotyczących rezerw, zatem ogólną zasadą MSSF 1 wymagającą stosowania standardów obowiązujących w dacie sprawozdawczej z mocą wsteczną stosuje się także do rezerw.

W dacie przejścia na MSSF, stosujący te standardy po raz pierwszy powinien przeanalizować rezerwy utworzone w ramach poprzednio stosowanych zasad rachunkowości celem oceny, czy spełniają one kryteria ujęcia zgodne ze standardem MSR 37. Jeżeli rezerwy wykazane w ramach poprzednich zasad rachunkowości nie spełniają tych kryteriów (np. dlatego, że jednostka gospodarcza nie posiada aktualnego zobowiązania), należy je usunąć z bilansu otwarcia MSSF, a odpowiednią korektę ująć w zyskach zatrzymanych na dzień przejścia na MSSF.

Podobnie, jeśli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy przyjęła na siebie zobowiązania spełniające kryteria ujmowania rezerw, lecz na poczet których w ramach poprzednich zasad rachunkowości nie utworzono żadnych rezerw, należy ująć stosowną rezerwę w bilansie otwarcia MSSF zgodnie ze standardem MSR 37 na dzień przejścia na MSSF wraz z odpowiednią korektą w zyskach zatrzymanych.

Najlepszy możliwy szacunek rezerwy utworzonej w ramach poprzednich zasad rachunkowości, oparty na podstawie podobnej do tej, której wymaga standard MSR 37, nie podlega korekcie w dacie przejścia na MSSF. Jeśli natomiast rezerwy nie ujmowano w ramach poprzednich zasad rachunkowości, a jest ona wymagana w świetle standardów MSSF, jej najlepszy możliwy szacunek należy określić odnosząc się do okoliczności występujących w dacie przejścia na MSSF.

Szczególne kryteria tworzenia rezerw na restrukturyzację

Standard MSR 37 podaje specyficzne wskazówki dotyczące ogólnych kryteriów tworzenia rezerw na restrukturyzację, które mogą być bardziej restrykcyjne niż w myśl poprzednich zasad rachunkowości.

Zgodnie ze standardem MSR 37 rezerwy na restrukturyzację nie można wykazać, o ile jednostka gospodarcza nie posiada szczegółowego i sformalizowanego planu restrukturyzacji, określającego konkretne informacje dotyczące restrukturyzacji oraz o ile jednostka gospodarcza nie wywołała uzasadnionych oczekiwań stron, na które restrukturyzacja będzie oddziaływać, że przeprowadzi restrukturyzację w drodze rozpoczęcia wdrożenia tego planu albo podając do wiadomości zainteresowanych główne elementy takiego programu.

Wykazane w myśl poprzednich zasad rachunkowości rezerwy na restrukturyzację, które nie spełniają kryteriów ujęcia, zostają usunięte z dniem przejścia na MSSF, a wynika stąd korekta zostaje ujęta w zatrzymanych zyskach.

Rezerwy przejęte w ramach połączenia jednostek gospodarczych

Zastosowanie standardu MSSF 3 z mocą wsteczną

Rezerwy przejęte w ramach połączenia jednostek gospodarczych, wobec których standard MSSF 3 stosowany jest z mocą wsteczną, i które spełniają kryteria ujęcia w dacie transakcji przejęcia, ujmuje się w ramach alokacji kosztów połączenia jednostek gospodarczych do dających się ustalić aktywów i zobowiązań. Rezerwy takie wycenia się w drodze możliwie najlepszego oszacowania wartości bieżącej wydatków wymaganych do rozliczenia zobowiązania na dzień transakcji przejęcia, opierając się odpowiednimi bieżącymi stopami procentowymi oraz na faktach i okolicznościach znanych w tej dacie. Jakikolwiek zmiany w stosunku do alokacji kosztów w myśl poprzednich zasad rachunkowości koryguje się w korespondencji z wartością firmy.

Rezerwy takie wycenia się ponownie w dacie przejścia na MSSF, a wszelkie zmiany zaistniałe w pozycjach rezerw w okresie od daty transakcji przejęcia do daty przejścia na MSSF koryguje się w odniesieniu do zatrzymanych zysków.

Zastosowanie MSSF z mocą wsteczną może także oznaczać ujęcie zobowiązań warunkowych na dzień transakcji przejęcia w ramach alokacji kosztów połączenia jednostek gospodarczych, z odpowiednią korektą pozycji wartości firmy. Zobowiązania warunkowe nie spełniają kryteriów ujęcia przewidzianych dla rezerw i jako takie nie byłyby ujęte, za wyjątkiem przejęcia ich w transakcji połączenia jednostek gospodarczych. Niemniej wszelkie zobowiązania wykazane w bilansie otwarcia MSSF ze względu na zastosowanie przez jednostkę po raz

pierwszy standard MSSF 3 z mocą wsteczną do połączeń jednostek gospodarczych sprzed daty przejścia na MSSF powinny być pozostawione w bilansie otwarcia MSSF i wycenione według wyższej spośród następujących wartości:

- a) kwoty, która byłaby ujęta w myśl standardu MSR 37; oraz
- b) wartości wykazanej w ramach alokacji kosztów danego połączenia jednostek gospodarczych, stanowiącej kwotę, jakiej strona trzecia żądałaby za przejęcie tych zobowiązań warunkowych w dacie połączenia jednostek gospodarczych.

Zobowiązanie warunkowe pozostaje w bilansie dopóki nie zostanie rozliczone lub dopóki prawdopodobieństwo, iż wymagane będzie wydatkowanie środków celem uregulowania obowiązku, nie stanie się znikome. W tym drugim przypadku rezerwę odwraca się poprzez odniesienie do rachunku zysków i strat.

MSSF 1, załącznik B2 – Rezerwy przejęte w ramach połączenia jednostek gospodarczych

Rezerwy przejęte w ramach połączenia jednostek gospodarczych, do których stosuje się zwolnienie przewidziane w standardzie MSSF 1, ujmują się i wycenia w dacie przejścia na MSSF zgodnie ze standardem MSR 37 na podstawie faktów i okoliczności dostępnych w tej dacie. Zmiany rezerw wykazane lub nie wykazane w myśl poprzednio stosowanych zasad rachunkowości należy skorygować z odniesieniem do zysków zatrzymanych.

Nie wprowadza się żadnych korekt alokacji kosztów przejęcia do pozycji możliwych do ustalenia aktywów i zobowiązań, a tym samym do wartości firmy obliczonej na dzień transakcji przejęcia. Nawet jeżeli wartość firmy zwiększyła się na dzień nabycia wskutek ujęcia rezerwy nie kwalifikującej się do ujęcia w myśl standardów MSSF (np. rezerwy na koszty restrukturyzacji), usunięcie takiej rezerwy z bilansu otwarcia MSSF w dacie przejścia na te standardy wiąże się z korektą zysków zatrzymanych, a nie wartości firmy. Trzeba też pamiętać, że wartość firmy podlega zawsze testom na ewentualną utratę wartości, zatem może i tak możliwe jest dokonanie odpisu w połączeniu z odpowiednią korektą zysków zatrzymanych w dacie przejścia na MSSF.

Przykład AB - Rezerwa przejęta w ramach połączenia jednostek gospodarczych nie ujęta w myśl poprzednio stosowanych zasad rachunkowości

1 stycznia 2001 r. Spółka AB nabyła Spółkę Zależną B. W tej dacie Spółka Zależna B wystawiła gwarancje, które według najlepszego dostępnego szacunku zasobów potrzebnych do uregulowania wynikających z nich zobowiązań zostało jednak ujęte ani jako rezerwa przez Spółkę Zależną B, ani jako część alokacji kosztów połączenia jednostek gospodarczych w myśl poprzednio stosowanych standardów rachunkowości w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym Spółki AB. W dacie przejścia na MSSF (1 stycznia 2004 r.) najlepszym szacunkiem zasobów niezbędnych do uregulowania zobowiązania z tytułu gwarancji na ten dzień jest kwota £125. Sposób potraktowania rezerwy w bilansie otwarcia MSSF będzie zależał od tego, czy Spółka AB stosuje do transakcji nabycia Spółki B standard MSSF 3, czy też zwolnienie przewidziane na mocy standardu MSSF 1, załącznik B2. W każdym wypadku wymagane będą następujące korekty:

Zastosowanie MSSF 3 z mocą wsteczną

Dt. Wartość firmy	200
Ct. Rezerwa (w dacie nabycia)	200

Dt. Rezerwa (przeszacowanie w dacie przejścia)	75
Ct. Zyski zatrzymane	75

Zastosowania standardu MSSF 1, załącznik B2 – zwolnienie

Dt. Zyski zatrzymane	125
Ct. Rezerwa (w dacie przejścia)	125

P. Podatek dochodowy

Właściwy MSSF: **MSR 12 „Podatek dochodowy”**

Niezapłacone podatki bieżącego okresu i za okresy poprzednie ujmuje się jako zobowiązania. Jeżeli kwota zapłacona za okres bieżący i za poprzednie okresy przekracza całkowitą sumę należnego podatku, nadwyżkę ujmuje się jako składnik aktywów. Zobowiązania z tytułu podatku dochodowego oraz aktywa z tytułu podatku dochodowego wycenia się na kwotę, którą jednostka spodziewa się zapłacić lub której zwrotu oczekuje, z zastosowaniem stawek opodatkowania mających zastosowanie do danej pozycji aktywów lub zobowiązań podatkowych.

Jeżeli wartość bilansowa danego składnika aktywów przekracza jego wartość podatkową, albo jeżeli wartość podatkowa zobowiązania przewyższa jego wartość bilansową, powstają dodatnie różnice przejściowe. Ujemne różnice przejściowe powstają wtedy, gdy wartość podatkowa danego składnika aktywów przekracza jego wartość bilansową albo gdy wartość bilansowa danego zobowiązania przewyższa jego wartość podatkową.

Rezerwy lub aktywa z tytułu odroczonego podatku ujmuje się w przypadku wszelkich różnic przejściowych z wyjątkiem sytuacji, w których powstały one wskutek:

- a) początkowego ujęcia wartości firmy; albo
- b) wartości firmy, której amortyzacji nie można odliczać od podstawy opodatkowania; albo
- c) początkowego ujęcia danego składnika aktywów lub zobowiązań w ramach transakcji, która:
 - (i) nie jest połączeniem jednostek gospodarczych; oraz
 - (ii) w czasie przeprowadzenia danej transakcji, nie wpływa ona na wynik finansowy brutto ani na dochód do opodatkowania (stratę podatkową).

Ponadto aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego ujmuje się bilansie tylko w takim zakresie, w jakim jest prawdopodobne, że w przyszłości wystąpią dochody podatkowe na tyle znaczne, że umożliwią odzyskanie ich wartości.

Rezerwy i aktywa z tytułu podatku odroczonego wycenia się według takich stóp opodatkowania, które jak się przewiduje będą stosowane w czasie, gdy dany składnik aktywów będzie rozliczany, zaś zobowiązanie regulowane. Wycena rezerwy i aktywów z tytułu podatku odroczonego powinna odzwierciedlać konsekwencje podatkowe, które nastąpią odpowiednio do przewidywanego przez daną jednostkę gospodarczą w dacie przejścia na MSSF sposobu odzyskania wartości bilansowej jej aktywów lub uregulowania zobowiązań. Nie pozwala się na dyskontowanie rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego

Standard MSSF 1 nie przewiduje żadnych wyjątków ani zwolnień dotyczących ujmowania podatku dochodowego. Jednostka gospodarcza obowiązana jest zastosować w swoim bilansie otwarcia MSSF standard MSR 12 do różnic przejściowych między wartością bilansową a podatkową aktywów i zobowiązań. Dlatego też odroczone podatki uwzględnia się w korektach wartości bilansowych aktywów i zobowiązań ujmowanych na dzień przejścia na MSSF. Jeżeli jednak jednostka gospodarcza stosująca MSSF po raz pierwszy ujmowała odroczone opodatkowanie w ramach poprzednio stosowanych przez siebie krajowych zasad rachunkowości, które były zgodne z jej polityką rachunkowości w myśl standardów MSSF, nie koryguje ona swojego oszacowania wartości podatku odroczonego, chyba że występują obiektywne dowody, iż szacunek ten był błędny.

Zatem wyliczając wartość rezerw bądź aktywów z tytułu podatku odroczonego, którą należy ująć w bilansie otwarcia MSSF, jednostka gospodarcza po raz pierwszy stosująca te standardy porównuje wartości bilansowe wszystkich aktywów i zobowiązań ujętych w bilansie otwarcia MSSF (po dokonaniu wszystkich koniecznych korekt i przeszacowań zgodnie ze standardem MSSF 1) z wartością podatkową tych aktywów i zobowiązań. Jeżeli w następstwie początkowego ujęcia danej pozycji aktywów lub zobowiązań powstałaby różnica przejściowa, można zastosować zwolnienie przysługujące przy ujęciu początkowym, które opisano powyżej.

Przykład AC – Ujęcie podatku odroczonego przy przyjęciu MSSF po raz pierwszy

Na dzień przejścia na standardy MSSF jednostka gospodarcza przyjmująca je po raz pierwszy ujmuje i wycenia aktywa i zobowiązania zgodnie ze standardem MSSF 1. W tej samej dacie ustala też wartość podatkową wszystkich tych aktywów i zobowiązań. Jeżeli przy takim początkowym ujęciu powstała różnica przejściowa z tytułu transakcji, która nie była połączeniem jednostek gospodarczych ani nie rzutowała na zysk w ujęciu bilansowym ani podatkowym, stosuje się zwolnienie dotyczące początkowego ujęcia i nie tworzy się na taką różnicę rezerwy ani składnika aktywów z tytułu podatku odroczonego.

We wszelkich pozostałych przypadkach stosuje się wymogi standardu MSSF 1 nakazujące ujęcie podatku odroczonego. Zatem zwolnienie z początkowego ujęcia w ramach standardu MSR 12 nie będzie mieć zastosowania do różnic przejściowych powstałych w związku z korektami przy stosowaniu MSSF po raz pierwszy, chyba że zwolnienie przysługiwałoby, gdyby dana pozycja była ujęta już wcześniej.

Kalkulacja rezerwy lub składnika aktywów z tytułu podatku odroczonego na dzień przejścia na MSSF, jak również ocena, na ile prawdopodobne jest przyszłe wykorzystanie aktywa podatkowego powinna być oparta na faktach, okolicznościach i prawdopodobieństwach istniejących w momencie sporządzania sprawozdania finansowego w myśl poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości, według stanu na tę samą datę. W kalkulacji takiej nie wolno także uwzględniać informacji dostępnych dopiero w późniejszym czasie, z więc wtedy, gdy przystępuje się już do faktycznego sporządzenia bilansu otwarcia MSSF.

IV. Stosowanie MSSF - pytania i odpowiedzi

Pytanie o informacje porównawcze:	Data przyjęcia MSSF.
Pytanie o wartości szacunkowe:	Poprawienie błędu, który wystąpił przed datą przejścia na MSSF.
Pytanie A1:	Przejęcie dokonywane etapami, zrealizowane przed datą przejścia na MSSF.
Pytanie A2:	Definicja połączenia jednostek gospodarczych na użytek zwolnienia przewidzianego w MSSF 1.
Pytanie A3:	Ponowne ujęcie przejęcia jednostki stowarzyszonej, która byłaby konsolidowana zgodnie ze standardami MSSF.
Pytanie D1:	Jakie skutki ma dla zwolnienia z ujęcia świadczeń pracowniczych fakt, że spółka dominująca i jednostka zależna mają różne daty przejścia na MSSF?
Pytanie E1:	Zabezpieczenie wartości godziwej w myśl krajowych zasad rachunkowości, które nie kwalifikuje się jako zabezpieczenie wartości godziwej zgodnie z MSSF.
Pytanie E2:	Zabezpieczenie przewidywanej transakcji.
Pytanie E3:	Zmiana zasad regulujących wycenę utraty wartości aktywów finansowych.
Pytanie F1:	Spółka zależna stosuje MSR 19 przed innymi spółkami grupy.
Pytanie H1:	Ujęcie na nowo składnika aktywów w następstwie wcześniejszej utraty wartości lub innych wymogów, niezgodnie z MSSF.
Pytanie H2:	Kapitalizacja nakładów poniesionych na wypracowanie wartości niematerialnych we własnym zakresie przed datą przejścia na standardy MSSF.
Pytanie I1:	Przeklasyfikowanie kapitałów rezerwowych z aktualizacji wyceny.
Pytanie I2:	Szeroko pojęta porównywalność do wartości godziwej.

Pytanie o informacje porównawcze: Data przyjęcia MSSF

Pytanie

Spółka X przyjmuje MSSF po raz pierwszy z datą przejścia 1 czerwca 2004 r. i datą sprawozdawczą 30 maja 2006 roku. Kiedy przypada data przyjęcia zgodnie z MSSF 1, paragraf 36A?

Odpowiedź

“Data przyjęcia” nie jest wprost zdefiniowana w tekście standardu MSSF 1. Niemniej jednak, skoro MSSF 1, paragraf 36A nie odnosi się do “daty przejścia” ani do “daty sprawozdawczej” (oba te terminy zostały zdefiniowane w MSSF 1), to data ta oznacza “początek okresu, za który jednostka gospodarcza prezentuje swoje pierwsze sprawozdanie finansowe zgodnie z MSSF”, tj. 1 czerwca 2005 roku. Spółka X nie musi zatem na nowo sporządzać swojej informacji porównawczej po to, by spełnić wymogi standardów MSR 32, MSR 39 i MSSF 4, ponieważ przyjmuje standardy MSSF przed dniem 1 stycznia 2006 roku.

Pytanie o wartości szacunkowe: Poprawienie błędu, który wystąpił przed datą przejścia na MSSF

Pytanie

Jak należy ująć korektę błędu, który zdarzył się przed datą przejścia na standardy MSSF?

Odpowiedź

Jeżeli wartości szacunkowe były błędnie przyjęte przed datą przejścia na MSSF, skutki korekty błędów dotyczących tych wartości należy odnieść do zysków zatrzymanych w bilansie otwarcia MSSF w taki sam sposób jak korekty w bilansie otwarcia MSSF spowodowane zmianami zasad rachunkowości z poprzednich zasad krajowych na MSSF. Jednak w ramach dokonywanego zgodnie z MSSF 1, paragraf 39 uzgodnienia kapitału własnego i rachunku zysków i strat, korekty błędów należy ujawnić odrębnie od skutków zmian stosowanych zasad rachunkowości. Ujawnienie takiej informacji należy przedstawić w postaci brutto, co znaczy, że prezentacja błędów w postaci netto [zagregowanej i skompensowanej] nie jest dozwolona.

Pytanie A1: Przejście dokonywane etapami, zrealizowane przed datą przejścia na MSSF

Fakty

Spółka C przejęła Spółkę Zależną T etapami, nabywając najpierw 10% jej udziałów w dniu 30 czerwca 2002 r., a następnie 30% 31 grudnia 2002 r. oraz 20% 31 grudnia 2003 roku. Ustalono, że 31 grudnia 2003 r. Spółka C uzyskała kontrolę nad Spółką Zależną T. Spółka C jest podmiotem stosującym MSSF po raz pierwszy z dniem 1 stycznia 2004 r. jako datą przejścia. Spółka C wybrała ujęcie na nowo wszystkich swoich połączeń jednostek gospodarczych po dniu 1 stycznia 2003 roku.

Pytanie

Jak należy stosować taki wybór do przejść etapami sprzed daty 1 stycznia 2003 r.?

Odpowiedź

W powyższym przykładzie datą przejścia jednostki zależnej jest 31 grudnia 2003 roku. W konsekwencji tego, Spółka C powinna ująć na nowo każdy etap procesu przejmowania kontroli, cofając się do pierwszej transakcji nabycia 10% udziałów z dnia 30 czerwca 2002 roku. Skoro omawiany wybór opiera się na dacie przejścia jednostki zależnej, ujęcie na nowo tego pierwszego kroku nie wpłynęłoby na datę, od której należy ujmować na nowo wszelkie połączenia jednostek gospodarczych. Dlatego też w omawianym przypadku nie jest wymagane ujęcie na nowo żadnej innej transakcji połączenia jednostek gospodarczych sprzed dnia 1 stycznia 2003 roku.

Pytanie A2: Definicja połączenia jednostek gospodarczych na użytek zwolnienia przewidzianego w MSSF 1

Fakty

W niektórych krajach pewne transakcje, które byłyby uznane za połączenie jednostek gospodarczych w myśl standardu MSSF 3 "Połączenie jednostek gospodarczych", nie byłyby uważane za połączenia jednostek gospodarczych w myśl obowiązujących tam krajowych norm rachunkowości.

Pytanie

Czy transakcja musi być rozliczana jako połączenie jednostek gospodarczych w myśl krajowych zasad rachunkowości aby kwalifikować się do skorzystania ze zwolnienia z ogólnych wymogów w tym względzie przewidzianych przez standard MSSF 1?

Odpowiedź

Ustalenie, czy dana transakcja kwalifikuje się jako połączenie jednostek gospodarczych objęte zwolnieniem zależy od tego, czy połączenie to spełnia kryteria definicji połączenia jednostek gospodarczych w myśl standardów MSSF. Jeżeli dana transakcja spełnia tę definicję (niezależnie od tego, czy spełnia taką definicję w myśl krajowych zasad rachunkowości), zwolnienie przewidziane dla połączenia jednostek gospodarczych w standardzie MSSF 1 byłoby dla niej dozwolone.

Pytanie A3: Ponowne ujęcie przejęcia jednostki stowarzyszonej, która byłaby konsolidowana zgodnie ze standardami MSSF

Fakty

1 stycznia 2002 r. Spółka N nabyła 48% udziałów Spółki U. Zgodnie z krajowymi zasadami rachunkowości Spółka N nie konsolidowała Spółki U i ujęła swoją inwestycję w Spółkę U jako inwestycję w jednostkę stowarzyszoną metodą praw własności. Spółka N przyjmuje teraz standardy MSSF z datą przejścia wyznaczoną na 1 stycznia 2004 roku. Spółka N ustaliła, że w myśl standardu MSR 27 "Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe" sprawuje kontrolę nad Spółką U od daty jej przejęcia.

Pytanie

Czy to przejęcie należy ująć na nowo zgodnie z MSSF 1, tak jakby ta jednostka była od zawsze konsolidowana?

Odpowiedź

Kolejne kroki postępowania dotyczącego ujęcia w księgach przejęcia jednostki stowarzyszonej są podobne do ujęcia połączeń jednostek gospodarczych o tyle, że ustala się wartość firmy. Ponadto metoda praw własności jest w istocie formą jednowierszowej konsolidacji, zatem zmiany w kapitale własnym ujmują się od daty przejęcia. Nie byłoby właściwe ujmowanie na nowo wartości firmy i salda inwestycji w jednostkę stowarzyszoną zgodnie ze standardem MSSF 1, załącznik B2 (j), chyba że Spółka N wybierze ujęcie na nowo wszystkich połączeń jednostek gospodarczych, które zdarzyły się począwszy od 1 stycznia 2002 roku.

Jeżeli zaś Spółka N zdecyduje, by nie ujmować na nowo przejęcia Spółki U, wówczas stosując MSSF po raz pierwszy powinna wykazać w księgach wartości bilansowe aktywów (w tym wartość firmy) i zobowiązań zgodnie z wymaganiami standardu MSSF 1.

Pytanie D1: Jakie skutki ma dla zwolnienia z ujęcia świadczeń pracowniczych fakt, że spółka dominująca i jednostka zależna mają różne daty przejścia na MSSF?

Fakty

Spółka S jest spółką giełdową i jednostką zależną Spółki P. Jednostka Zależna S przyjęła standardy MSSF w 2005 r., wybierając jako datę przejścia dzień 1 stycznia 2004 roku. Stosując MSSF po raz pierwszy, Jednostka Zależna S dokonała wyboru ustawienia swojego "korytarza" od nowa na wartość zero, zgodnie ze standardem MSSF 1.20, poprzez zyski zatrzymane. Spółka P przyjmuje standardy MSSF w roku 2008, określając datę przejścia na dzień 1 stycznia 2007 roku.

Pytanie

Czy Spółka P może wybrać przedstawienie "korytarza emerytalnego" Jednostki Zależnej S na zero w roku 2007, kiedy to Spółka P stosuje standardy MSSF po raz pierwszy?

Odpowiedź

Nie, nie może. Jeżeli spółka dominująca przyjmuje standardy MSSF później niż jej jednostka zależna, powinna przyjmując datę przejścia na MSSF jednostki zależnej także jako swoją dla tej jednostki, zgodnie ze standardem MSSF 1, paragraf 25.

Pytanie E1: Zabezpieczenie wartości godziwej w myśl krajowych zasad rachunkowości, które nie kwalifikuje się jako zabezpieczenie wartości godziwej zgodne z MSSF

Fakty

Spółka H miała wyznaczone zabezpieczenie wartości godziwej w myśl krajowych zasad rachunkowości, które dotyczyło pozycji aktywów finansowych (jak np. papiery wartościowe o stałym oprocentowaniu zaklasyfikowane jako utrzymywane do upływu terminu zapadalności), które w myśl standardu MSR 39 "Instrumenty finansowe - ujęcie i wycena" byłoby wykazywane według zamortyzowanego kosztu. Powiązanie zabezpieczające nie spełnia warunku skutecznego zabezpieczenia w myśl standardu MSR 39 i dlatego w dacie przejścia na standardy MSSF żadne takie powiązanie zabezpieczające nie istnieje.

Pytanie

Jak należy ująć poprzednie korekty wartości bilansowej zabezpieczanej pozycji do wartości godziwej przy stosowaniu standardów MSSF po raz pierwszy, a tym samym jak zastosować po raz pierwszy standard MSR 39?

Odpowiedź

Nie wymaga się żadnej korekty w bilansie otwarcia MSSF. Niemniej jednak, zgodnie ze standardem MSR 39 poprzednie korekty wartości bilansowej pozycji zabezpieczanej należy amortyzować z odniesieniem do rachunku zysków i strat (MSR 39, paragraf 92) przez pozostały okres ekonomicznego użytkowania instrumentu dłużnego. Zatem salda początkowego zysków zatrzymanych nie należy korygować z tytułu tej pozycji. Jednostki gospodarcze, które mają datę przyjęcia MSSF przed dniem 1 stycznia 2006 r., nie podlegają wymogowi zastosowania standardu MSR 39 do informacji porównawczych. Jeżeli zatem Spółka H przyjmuje standardy MSSF z datą sprawozdawczą 31 grudnia 2005 r., to tym samym jej data przejścia przypada w dniu 1 stycznia 2004 r., zatem 1 stycznia 2005 r. byłby dla niej tą datą, od której wskazana korekta powinna być amortyzowana z odniesieniem do rachunku zysków i strat.

Pytanie E2: Zabezpieczenie przewidywanej transakcji

Pytanie

Jeżeli przewidywana transakcja nie spełnia kryterium "wysokiego prawdopodobieństwa" w dniu przejścia na standardy MSSF określonego w standardzie MSR 39, paragraf 88(c), jak należy wykazać ewentualne skumulowane zyski lub straty netto powstałe w następstwie wyceny według wartości godziwej instrumentu zabezpieczającego na dzień przejścia na MSSF?

Odpowiedź

Odpowiedź zależy od tego, czy dojdzie do skutku przewidywanej transakcji jest nadal spodziewane, nawet jeżeli nie jest ono "wysoco prawdopodobne". Odpowiedź zależy również od tego, w jaki sposób instrument zabezpieczający i zmiany jego wartości godziwej były ujmowane w ramach poprzednio stosowanych krajowych zasad rachunkowości.

Skumulowany zysk lub strata na instrumencie zabezpieczającym były wykazywane bezpośrednio w kapitale własnym w myśl poprzednich zasad rachunkowości.

Jeżeli w dacie przejścia na MSSF przewidywana transakcja nie jest wysoco prawdopodobna, lecz jej zaistnienie nadal jest oczekiwane, skumulowany zysk lub strata na instrumencie zabezpieczającym, którą jednostka ujmowała bezpośrednio w kapitale w myśl poprzednio stosowanych zasad rachunkowości, podlega przeklasyfikowaniu/pozostaje odrębnym składnikiem kapitału własnego w dacie przejścia na standardy MSSF i powinien być nadal wyodrębniany w tej pozycji, dopóki przewidywana transakcja nie zostanie zrealizowana, zgodnie ze standardem MSR 39, paragraf 101 (b). Jeśli jednostka zacznie się spodziewać, że przewidywana transakcja nie nastąpi, wówczas związane z nią skumulowane zyski lub straty netto, przeklasyfikowane w dacie przejścia na MSSF jako odrębny składnik kapitału własnego, należy ująć w rachunku zysków i strat zgodnie ze standardem MSR 39, paragraf 101 (c).

Jeżeli w dacie przejścia na standard MSSF, prognozowana transakcja nie jest wysoco prawdopodobna, a jej realizacja nie jest oczekiwana, skumulowane zyski lub straty na instrumencie zabezpieczającym, które na podstawie poprzednio stosowanych zasad rachunkowości były wykazywane bezpośrednio w kapitale własnym, należy przeklasyfikować w dacie przejścia na MSSF do zysków, zgodnie z MSSF zatrzymanych 1, paragraf 1. Żaden skumulowany zysk ani strata nie była ujmowana bezpośrednio w kapitale własnym w myśl poprzednio stosowanych zasad rachunkowości.

Jeżeli instrument pochodny został ujęty według kosztu nabycia, a więc w pozycji skumulowanych zysków i strat na kapitale własnym nie została wykazana żadna zmiana, wówczas pełną kwotę korekty instrumentu zabezpieczającego do wartości godziwej w dacie przejścia na MSSF należy ująć w zyskach zatrzymanych. Jeżeli instrument pochodny został wykazany w bilansie w kwocie różnej od wartości godziwej, a odroczone uznanie bądź obciążenie w bilansie ujęto w postaci kompensaty [netto], taką odroczoną kwotę po stronie "winien" lub "ma" należy odwrócić poprzez zyski zatrzymane, jeżeli nie spełnia ona odpowiednich kryteriów ujęcia zgodnie ze standardami MSSF. W pozycji zysków zatrzymanych należy także ująć korektę instrumentu pochodnego do wartości godziwej.

Od jednostek gospodarczych, których data przyjęcia MSSF wypada przed 1 stycznia 2006 r., nie wymaga się zastosowania standardu MSR 39 do prezentacji informacji porównawczych. Dlatego też jednostka po raz pierwszy stosująca standardy MSSF, której datą sprawozdawczą jest 31 grudnia 2005 r, a więc data jej przejścia na MSSF wypada 1 stycznia 2004 r., może wybrać dla siebie ujęcie i wycenę powyższych korekt na dzień 1 stycznia 2005 r., a nie w dacie przejścia.

Pytanie E3: Zmiana zasad regulujących wycenę utraty wartości aktywów finansowych

Fakty

W myśl krajowych zasad rachunkowości Spółka A wyceniła utratę wartości aktywów finansowych ujętych w bilansie według nie zdyskontowanego kosztu. Standard MSR 39 "Instrumenty finansowe - ujęcie i wycena" wymaga wyceny utraty wartości metodą zdyskontowanych przepływów pieniężnych (MSR 39, paragraf 66). Dlatego też w dacie przejścia na standardy MSSF (np. 1 stycznia 2004 r.), Spółka A dokonuje korekty wartości bilansowej tych aktywów finansowych, które wycenia według zamortyzowanego kosztu według standardu MSR 39 aby odzwierciedlić efekt dyskontowania przewidywanych przyszłych przepływów pieniężnych.

Pytanie

Czy tę korektę należy ująć jako korektę bilansu otwarcia dotyczącą zysków zatrzymanych w dacie przejścia na MSSF zgodnie ze standardem MSSF 1?

Odpowiedź

Tak. W myśl standardów MSSF 1.11, MSSF 1.31 oraz MSSF 1, IG58, Spółka A powinna ująć tę korektę wyceny jako zmianę stosowanych zasad rachunkowości dotyczących utraty wartości aktywów finansowych (np. pożyczek) bezpośrednio w zyskach zatrzymanych na dzień przejścia na MSSF (1 stycznia 2004 r.).

Od jednostek gospodarczych, które przyjmują MSSF przed 1 stycznia 2006 r. nie wymaga się zastosowania standardu MSR 39 do prezentacji informacji porównawczych. Dlatego też jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy z datą sprawozdawczą wypadającą 31 grudnia 2005 r., a tym samym a datą przejścia 1 stycznia 2004 r., może wybrać wycenę i ujęcie powyższych korekt z dniem 1 stycznia 2005 r., a nie w dacie przejścia na MSSF.

Pytanie F1: Spółka Zależna stosuje standard MSR 19 przed innymi spółkami grupy

Fakty

Spółka N przejmuje Spółkę Zależną U w dniu 1 stycznia 2002 r. Spółka Zależna U przyjęła standardy MSSF przed datą przejścia i kontynuuje stosowanie MSSF w odniesieniu dla potrzeb swej krajowej sprawozdawczości finansowej. Spółka U posiada program określonych świadczeń ujmowany księgowo zgodnie ze standardem MSR 19 "Świadczenia pracownicze". Z dniem 31 grudnia 2007 r. Spółka N przyjmuje standardy MSSF (z datą przejścia 1 stycznia 2006 r.).

Pytanie

Czy Spółka N może zmienić "korytarz emerytalny" dla wszystkich swoich programów pracowniczych świadczeń emerytalnych, z wyjątkiem tych, które aktualnie ujmuje zgodnie z MSR 19?

Odpowiedź

Tak. Standard MSSF 1.20 stanowi, że jeżeli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy wybierze sprowadzenie swojego "korytarza emerytalnego" do wartości zero, wybór ten powinna stosować do wszystkich swoich pracowniczych programów emerytalnych. Skoro jednak Spółka Zależna U przyjęła standardy MSSF wcześniej niż Spółka N, to MSSF 1.25 wymaga od Spółki N, aby w swym skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym wyceniła aktywa i zobowiązania Spółki Zależnej U w takich samych wartościach bilansowych jak te, które Spółka Zależna U wykazuje w swych jednostkowych sprawozdaniach finansowych zgodnych z MSSF. Oznacza to, że Spółka N powinna wykazać program emerytalny ujmowany dotąd zgodnie z MSR 19 w kwocie równej jego aktualnej wartości bilansowej niezależnie od tego, czy tzw. "korytarz" pozostałych programów emerytalnych zostaje sprowadzony do wartości zerowej.

Pytanie H1: Ujęcie na nowo składnika aktywów w następstwie wcześniejszej utraty wartości lub innych wymogów, niezgodnie z MSSF

Fakty

Spółka N przejęła Spółkę Zależną U 1 stycznia 2002 r. W ramach alokacji ceny nabycia kwotę &euro 100 przypisano do przejętych poprzez tę transakcję nabycia prac badawczo-rozwojowych w toku. Zgodnie z krajowymi zasadami rachunkowości kwotę tę od razu zaliczono w ciężar kosztów w rachunku zysków i strat podmiotu powstałego z połączenia tych dwóch jednostek gospodarczych. Spółka N przyjmuje standardy MSSF z datą przejścia 1 stycznia 2004 roku.

Pytanie

Czy wartość przypisaną do prac badawczo-rozwojowych w toku należy ująć z dniem przejścia na MSSF w kwocie większej niż zero?

Odpowiedź

Tak. Standard MSSF 1 wymaga zastosowania zasad rachunkowości zgodnych z MSSF do bilansu otwarcia MSSF oraz we wszystkich prezentowanych okresach sprawozdawczych. Standard MSSF 1, IG51 stanowi, że jeżeli jednostka gospodarcza wybrała zasady polityki amortyzacji, które nie są zgodne z wymogami MSSF, taką wartość niematerialną należy wycenić na nowo, tak jakby stosowana była amortyzacja zgodna z MSSF. Natychmiastowy odpis z tytułu prac badawczo-rozwojowych w toku jest niezgodny z wymogami standardów MSSF, zatem należy go odwrócić i ująć amortyzację we właściwy sposób.

Ponieważ omawiany przypadek utraty wartości albo odpisu z tytułu prac badawczo-rozwojowych w toku miał miejsce poza transakcją połączenia jednostek gospodarczych, zwolnienie przewidziane w standardzie MSSF 1.15 dla połączeń jednostek gospodarczych nie ma tu zastosowania. Wymóg ten dotyczy także ujęcia i wyceny innych odpisów utraty wartości i odwróceń wykazanych w poprzednich okresach w stosunku do aktywów, których okres ekonomicznego użytkowania trwa nadal w dacie przejścia na MSSF.

Pytanie H2: Kapitalizacja nakładów poniesionych na wypracowanie wartości niematerialnych we własnym zakresie przed datą przejścia na standardy MSSF

Fakty

Spółka A przyjmuje standardy MSSF z datą przejścia 1 stycznia 2004 roku. W dacie tego przejścia ustalono, że pewne prowadzone wewnętrznie przedsięwzięcia były pracami rozwojowymi w myśl standardu MSR 38 "Wartości niematerialne".

Pytanie

Czy od Spółki A wymaga się ujęcia tych aktywów z tytułu kosztów prac rozwojowych, które byłyby ujęte w myśl standardu MSR 38, gdyby Spółka A sporządzała sprawozdania finansowe zgodne z MSSF przed datą przejścia na te standardy?

Odpowiedź

Jeżeli Spółka A może wiarygodnie wycenić poniesione koszty prac rozwojowych, to wymaga się ujęcia takiego składnika aktywów. Niemniej standard MSSF 1 przyznaje, że w wielu przypadkach, w których np. dane dotyczące kosztów z poprzednich okresów nie były miarodajnie rozdzielane pomiędzy prace badawcze i prace rozwojowe, wycena kosztów prac rozwojowych może nie być wiarygodna. W konsekwencji tego stanu rzeczy nie wymaga się ujęcia stosownego składnika aktywów. Jeżeli zaś taką wycenę można wiarygodnie ustalić od daty, w której spełnione zostały kryteria ujmowania takich aktywów, wówczas należałoby ująć te aktywa na nowo, tak jakby standard MSR 38 był poprzednio stosowany. Oznacza to, że w bilansie otwarcia MSSF z dniem 1 stycznia 2004 r. należy skapitalizować tylko koszty poniesione na etapie prac rozwojowych.

Pytanie I1: Przeklasyfikowanie kapitałów rezerwowych z aktualizacji wyceny

Fakty

W myśl swych krajowych zasad rachunkowości Spółka G wyceniła rzeczowe aktywa trwałe w wartości wynikającej z przeszacowania, która w szerokim pojęciu była zgodna z wartością godziwą. Spółka G wybrała stosowanie wartości wynikającej z aktualizacji wyceny jako koszt zakładany, zgodnie ze standardem MSSF 1.

Pytanie

W jaki sposób Spółka G powinna ująć aktualizację wyceny w kapitale własnym przyjętą zgodnie z krajowymi zasadami rachunkowości stosowanymi w dacie przejścia na standardy MSSF?

Odpowiedź

Standard MSSF 1, paragraf 11 wymaga, aby korekty wynikające z przyjęcia standardów MSSF ujmować w zyskach zatrzymanych albo, jeżeli to właściwe, w innej kategorii kapitału własnego. Jeżeli jednostka gospodarcza uzna wartość wynikającą z aktualizacji wyceny rzeczowych aktywów trwałych za ich koszt zakładany, stosowną korektę ujmuje się w zyskach zatrzymanych albo jako odrębną kategorię kapitału własnego, ale nie ujmuje się jej w ramach kapitału rezerwowego z aktualizacji wyceny. Późniejszej utraty wartości nie można zatem ujmować z odniesieniem w ciężar kapitału rezerwowego z aktualizacji wyceny, ale należy nią obciążyć rachunek zysków i strat.

Pytanie I2: Szeroko pojęta porównywalność do wartości godziwej

Pytanie

W myśl krajowych standardów rachunkowości Spółka K ma możliwość wyceny nieruchomości, maszyn i urządzeń w kwocie nie odbiegającej o więcej niż 20% od ich wartości godziwej. Czy ta kwota jest w szerokim pojęciu porównywalna z wartością godziwą?

Odpowiedź

Nie. Aby daną kwotę można było zastosować jako zakładany koszt, od wyceny wymaga się, aby reprezentowała ona wiarygodny szacunek wartości godziwej. Procentowo określona część wartości godziwej nie jest w szerokim pojęciu porównywalna do wartości godziwej, a zatem nie może być zastosowana jako zakładany koszt danego składnika aktywów.

Ale przeszacowanie wartości zgodnie z krajowymi standardami rachunkowości, które jest w zamierzeniu podobne do korekty wartości godziwej, a więc zakłada na przykład skorygowanie wykazanej poprzednio wartości bilansowej zgodnie z odpowiednim wskaźnikiem wzrostu cen, uznaje się za działanie o charakterze porównywalnym.

Załącznik A- przykładowe uzgodnienie

Przyjęcie standardów MSSF w 2005 roku

Stosowane zasady rachunkowości zostały zmienione z dniem 1 stycznia 2005 r. aby zapewnić zgodność ze standardami MSSF. Przejście na MSSF ujmuje się zgodnie ze standardem MSSF 1 „Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej jako podstawy rachunkowości po raz pierwszy” z dniem 1 stycznia 2004 r. jako datą przejścia. Zmiany stosowanych zasad rachunkowości przyjęte jako konsekwencja przejścia na MSSF opisano poniżej, a uzgodnienia skutków przejścia na MSSF przedstawiono w informacji dodatkowej do pierwszego sprawozdania finansowego MSSF.

W następstwie przejścia na MSSF wprowadzono następujące zmiany zasad rachunkowości:

- a. Koszty prac rozwojowych ujmuje się jako pozycję wartości niematerialnych (o ile spełnione są pewne kryteria) i wycenia się je według kosztów pomniejszonych o umorzenie. Amortyzację rozpoczyna się, gdy dany składnik aktywów staje się dostępny do użytkowania. W myśl poprzednich zasad rachunkowości koszty prac rozwojowych ujmowane były w kosztach na bieżąco, w miarę ich ponoszenia. Skutkiem tej zmiany jest zwiększenie pozycji kapitału własnego na dzień 31 grudnia 2004 r. o EUR 1.721 mln (EUR 1.439 mln na dzień 1 stycznia 2004 r.) oraz zwiększenie zysku przed opodatkowaniem za rok 2004 o kwotę EUR 403 mln (EUR 282 mln po opodatkowaniu).
- b. Zobowiązania finansowe (z wyjątkiem instrumentów pochodnych) wycenia się według zamortyzowanego kosztu. W myśl poprzednich zasad rachunkowości, zobowiązania finansowe wyceniano według wartości nominalnej, a różnice między wartością początkową a kwotą wymagalną w terminie zapadalności na dzień zaciągnięcia zobowiązania ujmowano w rachunku zysków i strat. Skutkiem tej zmiany jest zwiększenie kapitału własnego na dzień 31 grudnia 2004 r. o EUR 890 mln (EUR 984 mln na dzień 1 stycznia 2004 r.) oraz zmniejszenie zysku przed opodatkowaniem za rok 2004 o EUR 133 mln (EUR 93 mln po opodatkowaniu).
- c. Pochodne instrumenty finansowe są początkowo ujmowane według kosztów nabycia, a następnie wyceniane według wartości godziwej. Zmiany wartości godziwej pochodnych instrumentów finansowych wyznaczonych jako instrumenty zabezpieczające i spełniających kryteria dla zabezpieczeń przyszłych przepływów pieniężnych ujmowane są bezpośrednio w kapitale własnym, w zakresie ich skutecznej części, oraz są przeklasyfikowywane do rachunku zysków i strat w tym samym okresie sprawozdawczym, w którym zabezpieczana przewidywana transakcja skutkuje zyskiem lub stratą. Pod rządami poprzednich zasad rachunkowości, instrumenty pochodne zabezpieczające przyszłe przepływy pieniężne nie były ujmowane. Skutkiem zmiany zasad rachunkowości jest zmniejszenie w pozycji kapitału własnego na dzień 31 grudnia 2004 r. o kwotę EUR 238 mln (EUR 309 mln na dzień 1 stycznia 2004 r.). Zmiana ta nie wpływa na wielkość zysku ani straty za rok 2004.
- d. Dywidendy dla akcjonariuszy, deklarowane po dacie bilansowej, lecz przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego do publikacji, nie są uznawane za zobowiązanie ujmowane w dacie bilansowej, lecz są odrębnie ujawniane w informacji dodatkowej. W myśl poprzednich zasad rachunkowości dywidendy za dany rok obrotowy ujmowane były jako zobowiązanie. Skutkiem tej zmiany jest zwiększenie kapitału własnego na dzień 31 grudnia 2004 o kwotę EUR 1.824 mln (EUR 1.568 mln na dzień 1 stycznia 2004 r.). Zmiany te nie wpływają na wielkość zysku ani straty za rok 2004.

- e. Zapasy wyrobów gotowych wycenia się według niższej spośród dwóch wartości: kosztu wytworzenia i ceny sprzedaży netto. Koszt wytworzenia obejmuje systematyczną alokację stałych i zmiennych kosztów pośrednich wytworzenia ponoszonych przy przerobieniu surowców i materiałów na wyroby gotowe. W myśl poprzednich zasad rachunkowości pośrednich kosztów produkcji nie uwzględniano w kosztach zapasów. Skutkiem tej zmiany jest zwiększenie w pozycji kapitału własnego na dzień 31 grudnia 2004 r. o kwotę EUR 1.100 mln (EUR 900 mln na dzień 1 stycznia 2004r.) oraz zwiększenie zysku przed opodatkowaniem za rok 2004 o EUR 285 mln (EUR 200 mln po opodatkowaniu).
- f. Wartości firmy nie amortyzuje się, lecz wycenia według kosztu pomniejszonego o odpisy z tytułu utraty wartości. W myśl poprzednich zasad rachunkowości wartość firmy amortyzowano metodą liniową w rachunku zysków i strat na podstawie indywidualnego oszacowania okresu ekonomicznego użytkowania, z zastrzeżeniem jego maksymalnie 20-letniej długości. Skutkiem tej zmiany jest zwiększenie kapitału własnego na dzień 31 grudnia 2004 r. o kwotę EUR 730 mln oraz zwiększenie zysku przed opodatkowaniem za rok 2004 o EUR 730 mln. Zmiana ta nie wpływa natomiast na wielkość kapitału własnego na dzień 1 stycznia 2004 roku. Nie pociąga również za sobą żadnych skutków podatkowych, gdyż nie ujmuje się podatku odroczonego związanego z różnicami przejściowymi powstałymi w związku z wartością firmy, jako że amortyzacja wartości firmy nie podlega odliczeniu dla celów podatkowych.
- g. W myśl poprzednich zasad rachunkowości rezerwa na koszty restrukturyzacji dotycząca zakładu produkcyjnego była ujmowana. Zgodnie ze standardami MSSF rezerwa taka nie kwalifikuje się do ujęcia jako zobowiązanie, ani na dzień 1 stycznia 2004 r., ani na dzień 31 grudnia 2004 r. Skutkiem takiej zmiany jest zwiększenie wielkości kapitału własnego na dzień 31 grudnia 2004 r. o EUR 1.526 mln (EUR 700 mln na 1 stycznia 2004 r.) oraz zwiększenie zysku przed opodatkowaniem za rok 2004 o EUR 1.180 mln (EUR 826 mln po opodatkowaniu).
- h. Powyższe zmiany zwiększyły rezerwę z tytułu odroczonego podatku w następujący sposób:

	1 stycznia 2004	31 grudnia 2004
Ujęcie kosztów prac rozwojowych (a)	617	737
Ujęcie instrumentów pochodnych (b)	422	382
Pośrednie koszty produkcji ujęte w kosztach zapasów (e)	386	471
Usunięcie rezerwy na koszty restrukturyzacji	300	654
Suma	1.725	2.244

- i. W myśl poprzednich zasad rachunkowości długoterminowe obligacje o terminie wykupu przekraczającym trzy miesiące ujęto w pozycji środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych w sprawozdaniu z przepływów środków pieniężnych. W myśl standardów MSSF inwestycje w takie obligacje i sprzedaż takich obligacji ujmuje się w pozycji przepływów pieniężnych z działalności inwestycyjnej.

Skutki przyjęcia MSSF dla bilansu

EUR mln	Inf.dodat.	Na 01.01.2004 (data przejścia)			(Zamknięcie ostatniego okresu prezentowanego wg. poprzed- nich zasad rachunkowości)		
		Poprz. zasady rachun- kowości	Skutki przejścia na MSSFy	MSSF (Bilans otwarcia MSSF)	Poprzednie zasady rachun- kowości	Skutki przejścia na MSSFy	MSSF
Rzeczowe aktywa trwałe		75,973		75,973	96,680		96,680
Wartość firmy	f	1,567		1,567	5,504	730	6,234
Wartości niematerialne	a	200	2,056	2,256	943	2,458	3,401
Aktywa finansowe		2,680		2,680	4,065		4,065
AKTYWA TRWAŁE RAZEM		80,420	2,056	82,476	107,192	3,188	110,380
Należności z tytułu dostaw i usług		12,943		12,943	14,630		14,630
Zapasy	e	6,868	1,286	8,154	12,270	1,571	13,841
Pozostałe należności		4,711		4,711	4,953		4,953
Długoterminowe obligacje przeznaczone do obrotu		7,158		7,158	3,902		3,902
Środki pieniężne i ekwiwalenty środków pieniężnych		13,959	-	13,959	19,567		19,567
AKTYWA OBROTOWE RAZEM		45,639	1,286	46,925	55,322	1,571	56,893
AKTYWA RAZEM		126,059	3,342	129,401	162,514	4,759	167,273
Oprocentowane pożyczki (kredyty)	b	36,111	(1,405)	34,706	59,887	(1,272)	58,615
Zobowiązania z tytułu dostaw i usług	c	9,574	309	9,883	10,045	238	10,283
Świadczenia pracownicze		-		-	-		-
Rezerwa na koszty restrukturyzacji	g	1,000	(1,000)	-	2,180	(2,180)	-
Dywidenda dla akcjonariuszy	d	1,568	(1,568)	-	1,824	(1,824)	-
Bieżące zobowiązania podatkowe		1,053		1,053	962		962
Zobowiązania z tytułu podatku odroczonego	h	2,384	1,725	4,109	4,855	2,244	7,099
ZOBOWIĄZANIA RAZEM		51,690	(1,939)	49,751	79,753	(2,794)	76,959
AKTYWA RAZEM MINUS ZOBOWIĄZANIA RAZEM		74,369	5,281	79,650	82,761	7,553	90,314
Kapitał akcyjny wyemitowany		22,800		22,800	22,800		22,800
Nadwyżka z akcji		16,559		16,559	16,559		16,559
Kapitał rezerwowy z aktualizacji wyceny		1,313		1,313	1,899		1,899
Kapitał rezerwowy z tytułu transakcji zabezpieczających	c	-	(309)	(309)		(238)	(238)
Zyski zatrzymane	a, b, c, d, e, f	33,697	5,590	39,287	41,503	7,791	49,294
KAPITAŁ WŁASNY RAZEM		74,369	5,281	79,650	82,761	7,553	90,314
			01.01.2004	31.12.2004			
Kapitał własny razem wg. poprzednich zasad rachunkowości			74,369	82,761			
Ujęcie kosztów prac rozwojowych minus amortyzacja	a		2,056	2,458			
Kredyty wg. amortyzowanego kosztu, nie wart.nomin.	b		1,405	1,272			
Instrumenty pochodne ujęte i wycenione wg. wartości godziwej	c		(309)	(238)			
Dywidenda nie ujęta w zobowiązaniach przed zadeklarowaniem	d		1,568	1,824			
Pośrednie koszty produkcyjne w kosztach zapasów	e		1,286	1,571			
Wartość firmy nie amortyzowana po dacie przejścia	f		-	730			
Usunięcie rezerwy na koszty restrukturyzacji	g		1,000	2,180			
			7,006	9,797			
Efekt podatkowy powyższych korekt	e		(1,725)	(2,244)			
Suma korekt w kapitale własnym			5,281	7,553			
Kapitał własny razem w myśl MSSF			79,650	90,314			

		2004 (ostatni okres prezentowany wg. poprzednich zasad rachunkowości)		
EUR mln	In- form. dodat.	Poprzednie zasady rachunkowości	Skutki przejścia na MSSF	MSSF
Przychody ze sprzedaży		123,531	-	123,531
Koszt własny sprzedaży	a.e.g	(75,982)	1,278	(74,704)
ZYSK BRUTTO (ZE SPRZEDAŻY)		47,549	1,278	48,827

		2004 (ostatni okres prezentowany wg. poprzednich zasad rachunkowości)		
EUR mln	In- form. dodat.	Poprzednie zasady rachunkowości	Skutki przejścia na MSSF	MSSF
Przepływy środków pieniężnych z działalności operacyjnej		21,858		21,858
Przepływy środków pieniężnych z działalności inwestycyjnej	i	(33,520)	2,603	(30,917)
		(11,662)	2,603	(9,059)
Przepływy środków pieniężnych z działalności finansowej	i	14,163		14,163
Zwiększenie (zmniejszenie) netto środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych		2,501	2,603	5,104
Środki pieniężne i ekwiwalenty śr. pieniężn. na początek okresu	i	21,120	(6,441)	14,679
Środki pieniężne i ekwiwalenty śr. pieniężnych na koniec okresu	i	23,621	(3,838)	19,783
		01.01.2004	31.12.2004	
Na środki pieniężne i ich ekwiwalenty składają się:				
Obligacje długoterminowe z terminem wykupu poniżej 3 miesięcy; Środki pieniężne i ich ekwiwalenty		717	216	
		13,962	3,686	
		14,679	19,783	
Na długoterminowe obligacje składają się:				
Długoterminowe obligacje z terminem wykupu poniżej 3 miesięcy;		717	216	
Długoterminowe obligacje z terminem wykupu ponad 3 miesiące		6,441	3,686	
		7,158	3,902	

Załącznik B - implikacje dla poszczególnych pozycji

	Nabyte w ramach połączenia jednostek gospodarczych?		
	Tak		Nie
Pozycja bilansowa	Przed datą przejścia (lub wybraną wcześniejszą datą) Zastosowanie MSSF 1 Załącznik B	Po dacie przejścia (lub po wybranej wcześniejszej dacie) Zastosowanie MSSF 3 z mocą wsteczną	
	Wszelkie połączenia jednostek gospodarczych po najwcześniejszej wybranej dacie zastosowania należy ujmować zgodnie z MSSF 3		
OGÓLNE ZASADY (Należy stosować do wszystkich pozycji z wyjątkiem obowiązkowych wyjątków i fakultatywnych Zwolnień wyszczególnionych poniżej)	<ol style="list-style-type: none"> Zachować tę samą klasyfikację połączeń jednostek gospodarczych co w poprzednich zasadach rachunkowości. Ująć wszystkie aktywa i zobowiązania z datą przejścia zgodnie z MSSF, a wynikię stąd korekty ująć w zyskach zatrzymanych. Usunąć wszystkie pozycje nie kwalifikujące się do ujęcia w myśl SSF, a wynikię stąd korekty ująć w zyskach zatrzymanych. Przeklasyfikować pozycje ujęte wg. poprzednich zasad rachunkowości do odpowiednich kategorii zgodnych z MSSF. 	<ol style="list-style-type: none"> Skłasyfikować połączenie jednostek jako przejście; Wycenić koszt połączenia jednostek gospodarczych; Ustalić i ująć wszystkie aktywa i zobowiązania zgodnie z MSSF, w tym zobowiązania warunkowe, z wyłączeniem ewentualnych rezerw na koszty restrukturyzacji; Wycenić wartość godziwą ujętych aktywów i zobowiązań w dacie połączenia jednostek gospodarczych, w tym udziałów mniejszości. 	<ol style="list-style-type: none"> Ująć wszystkie aktywa i zobowiązania w dacie przejścia zgodnie z MSSF, a wynikię stąd korekty ująć w zyskach zatrzymanych. Usunąć wszystkie pozycje, które nie kwalifikują się do ujęcia w myśl MSSF, a wynikię korekty ująć w zyskach zatrzymanych. Przeklasyfikować pozycje ujęte w myśl poprzednich zasadach rachunkowości do odpowiednich

**OGÓLNE
ZASADY**

(Należy stosować do wszystkich pozycji z wyjątkiem obowiązkowych wyjątków i fakultatywnych Zwolnień wyszczególnionych poniżej)

- | | | |
|---|---|--|
| <ol style="list-style-type: none">5. Pozycje wg. wartości godziwej - wykazać wartość godziwą w dacie przejścia, a wynikiem korekty ująć w zyskach zatrzymanych.6. Dla pozycji opartych na kosztach zgodnie z poprzednimi zasad rachunkowości - kosztem zakładanym jest wartość bilansowa z poprzednich zasad rachunkowości bezpośrednio po przejściu. Korygować amortyzację tylko jeżeli ma istotnie różną wielkość niż w myśl MSSF.7. Dla pozycji opartych na kosztach nie ujętych w ramach poprzednich zasad rachunkowości – kosztem zakładanym jest wartość ustalona na podstawie, jakiej MSSF wymagałyby w jednostkowym bilansie przejętej jednostki. | <ol style="list-style-type: none">5. Ustalić wartość firmy lub dyskonto związane z przejściem;6. Przypisać wartość firmy do ośrodków wyprowadzających środki pieniężne w przejętej jednostce gospodarczej;7. Żadnej późniejszej amortyzacji wartości firmy;8. Przeprowadzić test na utratę wartości na każdy dzień bilansowy po dniu przejścia | <ol style="list-style-type: none">4. Stosować MSSF z mocą wsteczną do wyceny wszystkich ujmowanych aktywów i zobowiązań. |
|---|---|--|

	Nabyte w ramach połączenia jednostek gospodarczych?		
	Tak	Nie	
Pozycja bilansowa	Przed datą przejścia (lub wybraną wcześniejszą datą) Zastosowanie MSSF 1 Załącznik B	Po dacie przejścia (lub po wybranej wcześniejszej dacie) Zastosowanie MSSF 3 z mocą wsteczną	
Wszelkie połączenia jednostek gospodarczych po najwcześniejszej wybranej dacie zastosowania należy ujmować zgodnie z MSSF 3			
AKTYWA TRWAŁE (DŁUGOTERMINOWE)			
Rzeczowe aktywa trwałe oraz nieruchomości inwestycyjne	<p>Opcje do wyboru:</p> <ol style="list-style-type: none"> Wartość godziwa wyceniona z datą przejścia na MSSF; Wartość z przeszacowania według przednich zasad rachunkowości, pod warunkiem, że była ona w dacie aktualizacji wyceny porównywalna do: <ol style="list-style-type: none"> wartości godziwej; kosztu lub zamortyzowanego kosztu skorygowanego o zmiany wskaźnika cen (inflacji); lub Wartość godziwa ustalona wskutek określonego zdarzenia (np. publicznej oferty akcji, IPOi). 	<p>Opcje do wyboru:</p> <ol style="list-style-type: none"> Wartość godziwa wyceniona z datą przejścia na MSSF; Wartość z przeszacowania według przednich zasad rachunkowości ,pod warunkiem, że ich kwota była, w dacie aktualizacji wyceny, porównywalna do: <ol style="list-style-type: none"> wartości godziwej; kosztu lub zamortyzowanego skorygowanego o zmiany wskaźnika cen (inflacji); lub Wartość godziwa ustalona wskutek pewnego zdarzenia (np. IPO). 	<p>Opcje do wyboru:</p> <ol style="list-style-type: none"> Wartość godziwa wyceniona z datą przejścia na MSSF; Wartość z przeszacowania według przednich zasad rachunkowości ,pod warunkiem, że ich kwota była, w dacie aktualizacji wyceny, porównywalna do: <ol style="list-style-type: none"> wartości godziwej; kosztu lub zamortyzowanego skorygowanego o zmiany wskaźnika cen (inflacji); lub Wartość godziwa ustalona wskutek pewnego zdarzenia (np. IPO).
Wartość firmy (odejmowana od kapitału)	<ol style="list-style-type: none"> Zachować ujęcie w kapitale. Nie ujmowana w rachunku zysków i strat przy zbyciu spółki zależnej. 	<ol style="list-style-type: none"> Ująć wartość firmy w bilansie otwarcia MSSF. Skorygować wartość firmy o korekty do wartości godziwej możliwych do zidentyfikowania 	Nie dotyczy

<p>Wartość firmy (odejmowana od kapitału)</p>	<p>3. Późniejsze korekty kwoty zapłaty za nabycie uwarunkowane przyszłymi zdarzeniami ujmowane w zyskach zatrzymanych.</p>	<p>przyjętych aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych (z uwzględnieniem podatków odroczonej) na dzień przejęcia. Nie amortyzować wartości firmy. Test na utratę wartości w dacie przejścia na MSSF i potem corocznie.</p>	<p>Nie dotyczy</p>
<p>Wartość firmy (kapitalizowana w bilansie jako składnik aktywów)</p>	<p>Wartość bilansowa wartości firmy z daty przejęcia skorygowana o:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Wartości niematerialne ujęte w myśl poprzednich zasad rachunkowości, lecz nie ujmowane zgodnie z MSSF. 2. Wartości niematerialne nie ujęte w myśl poprzednich zasad rachunkowości, lecz ujmowane zgodnie z MSSF. 3. Korekty kwoty zapłaty za nabycie uwarunkowane przyszłymi zdarzeniami, które zaszły przed datą przejścia na MSSF (pod warunkiem wiarygodnej wyceny i prawdopodobieństwa zapłaty). 3. Obowiązkowe wykonanie testu na utratę wartości bez względu na wystąpienie przesłanek utraty wart. Jakiegokolwiek inne korekty wartości godziwej są zabronione. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Ująć wartość firmy w bilansie otwarcia MSSF. 2. Skorygować wartość firmy o korekty do wartości godziwej możliwych do zidentyfikowania przyjętych aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych (z uwzględnieniem podatków odroczonej) na dzień przejęcia. 3. Nie amortyzować wartości firmy. 4. Test na utratę wartości w dacie przejścia na MSSF i potem corocznie. 	<p>Nie dotyczy</p>

<p>Ujemna wartość firmy</p>	<p>Usunąć z bilansu, a wynikłą stąd korektę wykazać w zyskach zatrzymanych.</p>	<p>Usunąć z bilansu, a wynikłą stąd korektę wykazać w zyskach zatrzymanych.</p>	<p>Usunąć z bilansu, a wynikłą stąd korektę wykazać w zyskach zatrzymanych.</p>
<p>Wartości Nie-materialne (inne niż wartość firmy)</p>	<p>Opcje do wyboru:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Wartość godziwa na datę przejścia jeśli ustalona przez odwołanie do aktywnego rynku; 2. Wartość z przeszacowania według przednich zasad rachunkowości, pod warunkiem, że była ona w dacie aktualizacji wyceny porównywalna do: <ol style="list-style-type: none"> i. wartości godziwej; ii. kosztu lub zamortyzowanego kosztu skorygowanego o zmiany wskaźnika cen (inflacji); lub 3. Wartość godziwa ustalona wskutek określonego zdarzenia (np. publicznej oferty akcji). Korekty wynikłe z ujęcia lub usunięcia wartości niematerialnych ujmują się w pozycji wartości firmy. 	<p>Odwołać się do ogólnych zasad podanych wyżej.</p>	<p>Pod warunkiem, że kryteria ujęcia z MSR 38 były spełnione, gdy dany składnik aktywów został przejęty. Opcje do wyboru:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Wartość godziwa na datę przejścia jeśli ustalona przez odwołanie do aktywnego rynku; 2. Wartość z przeszacowania według przednich zasad rachunkowości, pod warunkiem, że była ona, w dacie aktualizacji wyceny, szeroko porównywalna do: <ol style="list-style-type: none"> i. wartości godziwej; ii. kosztu lub zamortyzowanego kosztu skorygowanego o zmiany wskaźnika cen (inflacji); lub 3. Wartość godziwa ustalona wskutek pewnego zdarzenia (np. prywatyzacji). Korekty wynikłe z ujęcia lub usunięcia wartości niematerialnych ujmują się w pozycji wartości firmy.

<p>Inwestycje w jednostki stowa-rzyszone Aktywa z tytułu podatku odroczonego</p>	<p>Odwołać się do ogólnych zasad podanych wyżej. Zastosować MSR 12 do różnic przejściowych powstałych w dacie przejścia między wartościami bilansowymi aktywów i zobowiązań w bilansie otwarcia MSSF a ich wartościami podatkowymi.</p>	<p>Zastosować MSR 28 z mocą wsteczną. Zastosować MSR 12 do różnic przejściowych powstałych w dacie przejścia między wartościami bilansowymi aktywów i zobowiązań w bilansie otwarcia MSSF a ich wartościami podatkowymi.</p>	<p>Odwołać się do ogólnych zasad podanych wyżej. Zastosować MSR 12 do różnic powstałych w dacie przejścia między wartościami bilansowymi aktywów i zobowiązań w bilansie otwarcia MSSF a ich wartościami podatkowymi.</p>
<p>AKTYWA OBROTOWE (KRÓTKO-TERMINOWE) Zapasy, należności, salda bankowe i gotówka, należności z tyt. leasingu finansowego i inne aktywa obrotowe</p>	<p>Odwołać się do ogólnych zasad podanych wyżej.</p>	<p>Odwołać się do ogólnych zasad podanych wyżej.</p>	<p>Odwołać się do ogólnych zasad podanych wyżej.</p>
<p>Aktywa finansowe dostępne do sprzedaży, utrzymywane do terminu zapadalności, ujmowane w wartości godziwej poprzez rachunek zysków i strat, kredyty oraz należności</p>	<p>Poprzednio usunięte aktywa finansowe i zobowiązania finansowe</p> <p>Stosować kryteria usunięcia prospektywnie od 1 stycznia 2004 (można stosować kryteria usunięcia z mocą wsteczną, jeśli wymagane dane były dostępne w czasie zawarcia transakcji). Rachunkowość zabezpieczeń</p> <ol style="list-style-type: none"> 2. Wyceniać wszelkie instrumenty pochodne w wartości godziwej. 3. Usunąć wszelkie odroczone straty i zyski na instrumentach pochodnych, które w 	<p>Poprzednio usunięte aktywa finansowe i zobowiązania finansowe</p> <p>Stosować kryteria usunięcia prospektywnie od 1 stycznia 2004 (można stosować kryteria usunięcia z mocą wsteczną, jeśli wymagane dane były dostępne w czasie zawarcia transakcji). Rachunkowość zabezpieczeń</p> <ol style="list-style-type: none"> 2. Wyceniać wszelkie instrumenty pochodne w wartości godziwej. 3. Usunąć wszelkie odroczone straty i zyski na instrumentach 	<p>Poprzednio usunięte aktywa finansowe i zobowiązania finansowe</p> <p>Stosować kryteria usunięcia prospektywnie od 1 stycznia 2004 (można stosować kryteria usunięcia z mocą wsteczną, jeśli wymagane dane były dostępne w czasie zawarcia transakcji). Rachunkowość zabezpieczeń</p> <ol style="list-style-type: none"> 2. Wyceniać wszelkie instrumenty pochodne w

	<p>myśl poprzednich zasad rachunkowości były wykazywane jako aktywa lub zobowiązania.</p> <p>4. Stosować przepisy przejściowe MSR 39 do wszelkich innych powiązań zabezpieczających</p>	<p>po pochodnych, które w myśl poprzednich zasad rachunkowości były wykazywane jako aktywa lub zobowiązania.</p> <p>4. Stosować przepisy przejściowe MSR 39 do wszelkich innych powiązań zabezpieczających</p>	<p>wartości godziwej.</p> <p>3. Usunąć wszelkie odroczone straty i zyski na instrumentach pochodnych, które w myśl poprzednich zasad rachunkowości były wykazywane jako aktywa lub zobowiązania.</p> <p>4. Stosować przepisy przejściowe MSR 39 do wszelkich innych powiązań zabezpieczających</p>
Udziały mniejszości	<p>Skorygować o skutki ewentualnych korekt aktywów i zobowiązań jednostek zależnych. Udziały mniejszości należy ujawnić jako część kapitału zgodnie z wymogami MSR 27.</p>	<p>Skorygować o skutki ewentualnych korekt aktywów i zobowiązań jednostek zależnych. Udziały mniejszości należy ujawnić jako część kapitału zgodnie z wymogami MSR 27.</p>	<p>Nie dotyczy</p>
Zobowiązania z tytułu programów określonych świadczeń	<p>Pod warunkiem, że jednostka zależna nie stosowała MSSF przed spółką dominującą:</p> <p>1. Opcja ujęcia wszelkich skumulowanych nie ujętych dotąd aktuarialnych zysków/strat w zyskach zatrzymanych w dacie przejścia na MSSF</p> <p>2. Można kontynuować użycie podejścia korytarzowego w przyszłości.</p> <p>3. Musi być stosowane konsekwentnie do wszystkich programów świadczeń pracowniczych.</p>	<p>1. Opcja ujęcia wszelkich skumulowanych nie ujętych dotąd aktuarialnych zysków/strat w zyskach zatrzymanych w dacie przejścia na MSSF</p> <p>2. Można kontynuować użycie podejścia korytarzowego w przyszłości.</p> <p>3. Musi być stosowane konsekwentnie do wszystkich programów świadczeń pracowniczych.</p>	<p>1. Opcja ujęcia wszelkich skumulowanych nie ujętych dotąd aktuarialnych zysków/strat w zyskach zatrzymanych w dacie przejścia na MSSF</p> <p>2. Można kontynuować użycie podejścia korytarzowego w przyszłości.</p> <p>3. Musi być stosowane konsekwentnie do wszystkich programów świadczeń pracowniczych.</p>

Rezerwy z tytułu podatku odroczonego	Stosować MSR 12 do różnic przejściowych powstałych w dacie przejścia względem wartości bilansowych aktywów i zobowiązań ujętych zgodnie z MSSF.	Stosować MSR 12 do różnic przejściowych powstałych w dacie przejścia względem wartości bilansowych aktywów i zobowiązań ujętych zgodnie z MSSF.	Stosować MSR 12 do różnic przejściowych powstałych w dacie przejścia względem wartości bilansowych aktywów i zobowiązań ujętych zgodnie z MSSF.
ZOBOWIĄZANIA KÓTERMINOWE Zobowiązania z tytułu dostaw i usług i inne, rezerwy, krótkoterminowe kredyty	Odwołać się do ogólnych zasad podanych wyżej.	Odwołać się do ogólnych zasad podanych wyżej.	Odwołać się do ogólnych zasad podanych wyżej.



Załącznik C - lista kontrolna prezentacji i ujawnień informacji

Standard MSSF 1 zawiera pewne wymogi dotyczące prezentacji i ujawnień informacji, które rozszerzają zakres informacji wymaganych w pierwszym sprawozdaniu finansowym zgodnym z MSSF. Standard MSSF 1 nie przewiduje żadnych zwolnień z wymagań dotyczących prezentacji i ujawnień stawianych przez inne standardy MSSF, natomiast do pierwszego sprawozdania finansowego MSSF nie stosuje się wymogów standardu MSR 8 dotyczących ujawnień informacji przedstawiających zmiany stosowanych zasad rachunkowości.

Odniesienie do odpowiedniego paragrafu IFRS 1	Lista kontrolna dotycząca prezentacji i ujawnień zgodnie z MSSF 1	Tak/Nie/Nie dotyczy
36	Czy pierwsze sprawozdanie finansowe jednostki zgodne z MSSF zawiera informacje porównawcze za najmniej jeden rok zgodne z MSSF?	
36A	<p>Jeśli informacja porównawcza nie jest zgodna z MSR 32, MSR 39 lub MSSF 4, to:</p> <ul style="list-style-type: none"> i. Czy jednostka ujawniła ten fakt wraz z podstawą stosowaną do sporządzenia takiej informacji w myśl poprzednich zasad rachunkowości? ii. Czy jednostka przedstawia opisowe informacje dodatkowe dotyczące charakteru głównych korekt, których musiałyby dokonać aby zapewnić zgodność ze standardami MSR 32, MSR 39 oraz MSSF 4? 	
37	<p>Jeżeli jednostka przedstawia historyczne streszczenia wybranych danych za okresy sprzed pierwszego okresu, za który przedstawia pełne informacje porównawcze zgodnie z MSSF:</p> <ul style="list-style-type: none"> i. Czy ta informacja jest wyraźnie oznaczona jako nie sporządzona według MSSF? ii. Czy jednostka przedstawia opisowe informacje dodatkowe dotyczące charakteru głównych korekt, których musiałyby dokonać aby spełnić wymogi MSSF? 	

Odniesienie do odpowiedniego paragrafu IFRS 1	Lista kontrolna dotycząca prezentacji i ujawnień zgodnie z MSSF 1	Tak/Nie/Nie dotyczy
38	Czy jednostka wyjaśniła, jak przejście z poprzednich zasad rachunkowości na MSSF wpłynęło na jej prezentowaną sytuację finansową (bilans), wyniki finansowe i przepływy środków pieniężnych?	
39(a)	Czy pierwsze sprawozdanie finansowe MSSF jednostki gospodarczej zawiera uzgodnienia jej kapitału własnego wykazywanego w ramach poprzednich zasad rachunkowości z kapitałem ujętym zgodnie z MSSF na obydwie z poniższych dat: i. datę przejścia na standardy MSSF? ii. koniec ostatniego okresu prezentowanego w ostatnich rocznych sprawozdaniach finansowych jednostki sporządzanych zgodnie z poprzednimi zasadami rachunkowości?	
39(b)	Czy pierwsze sprawozdanie finansowe MSSF jednostki gospodarczej zawiera uzgodnienie zysków i strat wykazanych zgodnie z poprzednio przez nią stosowanymi zasadami rachunkowości za ostatni okres prezentowany w jej ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym z rachunkiem zysków i strat w myśl MSSF za ten sam okres?	
39(c)	Jeżeli jednostka ujęła lub odwróciła jakiegokolwiek kwoty z tytułu utraty wartości po raz pierwszy w dniu przejścia na MSSF, to czy ujawniła informacje, których wymagałby standard MSR 36, gdyby jednostka ta ujmowała lub odwracała taką utratę wartości za okres rozpoczynający się z datą przejścia na standardy MSSF?	
40	Jeżeli jednostka gospodarcza w ramach poprzednio stosowanych zasad rachunkowości prezentowała rachunek przepływów środków pieniężnych, to czy podała wyjaśnienie istotnych korekt rachunku przepływów środków pieniężnych?	
41	Jeżeli jednostka gospodarcza stwierdziła błędy zaistniałe w ramach poprzednio stosowanych zasad rachunkowości, to czy w stosownych uzgodnieniach odróżniła korekty takich błędów od skutków zmian stosowanych zasad rachunkowości?	
43	Jeżeli jednostka gospodarcza nie prezentowała sprawozdań finansowych za poprzednie okresy obrotowe, to czy ujawniła ten fakt w swoim pierwszym sprawozdaniu finansowym MSSF?	

Odniesienie do odpowiedniego paragrafu IFRS 1	Lista kontrolna dotycząca prezentacji i ujawnień zgodnie z MSSF 1	Tak/Nie/Nie dotyczy
43A	<p>Jeżeli jednostka gospodarcza wyznaczyła poprzednio ujęte aktywa finansowe lub zobowiązania finansowe jako ujmowane "w wartości godziwej z odniesieniem do rachunku zysków i strat" albo jako "dostępne do sprzedaży", to czy przedstawiła następujące informacje dodatkowe:</p> <ul style="list-style-type: none"> i. wartość godziwą aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych przypisanych do każdej z tych kategorii? ii. klasyfikację i wartość bilansową odpowiednich pozycji w poprzednim sprawozdaniu finansowym? 	
44	<p>Jeżeli jednostka gospodarcza stosowała wartość godziwą w swoim bilansie otwarcia MSSF jako koszt zakładany dla pozycji rzeczowych aktywów trwałych oraz nieruchomości inwestycyjnych lub wartości niematerialnych, to czy w pierwszym sprawozdaniu finansowym MSSF tej jednostki gospodarczej ujawniono dla każdej pozycji bilansowej następujące dane:</p> <ul style="list-style-type: none"> i. zagregowaną kwotę tych wartości godziwych? ii. zagregowaną korektę wartości bilansowych ujętych w ramach poprzednio stosowanych zasad rachunkowości? 	
Śródroczna sprawozdawczość finansowa zgodna z MSR 34		
45	<p>Jeżeli jednostka gospodarcza przedstawia śródroczne sprawozdania finansowe zgodne ze standardem MSR 34 i przedstawiała takie sprawozdanie w ramach poprzednio stosowanych zasad rachunkowości za porównywalny okres śródroczny bezpośrednio poprzedzający dany rok obrotowy, to czy w śródrocznym sprawozdaniu finansowym za część okresu objętego jej pierwszym sprawozdaniem finansowym MSSF znalazło się pięć następujących uzgodnień:</p>	

Odniesienie do odpowiedniego paragrafu IFRS 1	Lista kontrolna dotycząca prezentacji i ujawnień zgodnie z MSSF 1	Tak/Nie/Nie dotyczy
	Uzgodnienie kapitału własnego ujętego według poprzednio stosowanych zasad rachunkowości z kapitałem ujętym zgodnie z MSSF w następujących datach:	
45(b)	1. w dacie przejścia na standardy MSSF?	
45(a)(i)	2. na koniec tego porównawczego okresu śródrocznego?	
45(b)	3. na koniec ostatniego okresu przedstawionego w ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym jednostki gospodarczej sporządzonym zgodnie ze stosowanymi przez nią poprzednio zasadami rachunkowości?	
	Uzgodnienie rachunku zysków i strat zgodnego z poprzednio stosowanymi zasadami rachunkowości z rachunkiem zysków i strat zgodnym ze standardami MSSF za ten sam okres, czyli za:	
45(a)(ii)	4. porównawczy okres śródroczny (bieżący i narastająco w roku)?	
45(b)	5. ostatni okres w ostatnim sprawozdaniu finansowym jednostki gospodarczej?	
46	Jeżeli w swoim ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z poprzednio stosowanymi zasadami rachunkowości jednostka gospodarcza nie ujawniła żadnych zdarzeń ani transakcji, które miałyby istotne znaczenie dla zrozumienia wyników bieżącego okresu śródrocznego, to czy przedstawiła takie zdarzenia i transakcje w swoim śródrocznym sprawozdaniu finansowym zgodnie ze standardem MSR 34 lub zamieściła odniesienie do innego opublikowanego dokumentu, który takie informacje zawiera?	
	Data wejścia w życie	
47	Jeżeli standard MSSF 1 zostaje zastosowany do okresów rocznych rozpoczynających się przed 1 stycznia 2004 r., to czy ten fakt został ujawniony w informacji dodatkowej?	

Załącznik D - Stabilna platforma MSSF 2005

Numer Tytuł

MSR 1 Prezentacja sprawozdania finansowego

MSR 2 Zapasy

MSR 7 Rachunek przepływów pieniężnych

MSR 8 Zasady rachunkowości, zmiany szacunkowych wartości i błędy podstawowe

MSR 10 Zdarzenia następujące po dniu bilansowym

MSR 11 Umowy o budowę

MSR 12 Podatek dochodowy

MSR 14 Sprawozdawczość dotycząca segmentów działalności

MSR 16 Rzeczowe aktywa trwałe

MSR 17 Leasing

MSR 18 Przychody

MSR 19 Świadczenia pracownicze

MSR 20 Dotacje państwowe oraz ujawnianie informacji o pomocy państwa

MSR 21 Skutki zmian kursów wymiany walut obcych

MSR 23 Koszty finansowania zewnętrznego

MSR 24 Ujawnianie informacji o podmiotach powiązanych

MSR 26 Rachunkowość i sprawozdawczość programów świadczeń emerytalnych

MSR 27 Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe

MSR 28 Inwestycje w jednostki stowarzyszone

MSR 29 Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji

MSR 30 Ujawnianie informacji w sprawozdaniach finansowych banków i podobnych instytucji finansowych

MSR 31 Sprawozdawczość finansowa dotycząca udziałów we wspólnych przedsięwzięciach

MSR 32 Instrumenty finansowe - ujawnianie i prezentacja

MSR 33 Zysk przypadający na jedną akcję

MSR 34 Śródroczna sprawozdawczość finansowa

MSR 36 Utrata wartości aktywów

MSR 37 Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe

MSR 38 Wartości niematerialne

MSR 39 Instrumenty finansowe - ujęcie i wycena

MSR 40 Nieruchomości inwestycyjne

MSR 41 Rolnictwo

MSSF 1 Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej jako podstawy rachunkowości po raz pierwszy

MSSF 2 Płatności dokonywane w oparciu o akcje

MSSF 3 Połączenie jednostek gospodarczych

MSSF 4 Umowy ubezpieczeniowe

MSSF 5 Aktywa trwałe przeznaczone do zbycia i zaniechanie działalności

Interpretacje, które mają nadal obowiązywać w dniu dnia 1 stycznia 2005 r.

SKI 7 Wprowadzenie waluty euro

SKI 10 Pomoc państwa - brak konkretnego powiązania z działalnością operacyjną

SKI 12 Konsolidacja - jednostki specjalnego przeznaczenia

SKI 13 Jednostki wspólnie kontrolowane - niepieniężny wkład wspólników

SKI 15 Leasing operacyjny - specjalne oferty promocyjne

SKI 21 Podatek dochodowy - realizacja wartości przeszacowywanych aktywów, które nie podlegają amortyzacji

SKI 25 Podatek dochodowy - zmiana statusu podatkowego jednostki gospodarczej lub jej udziałowców

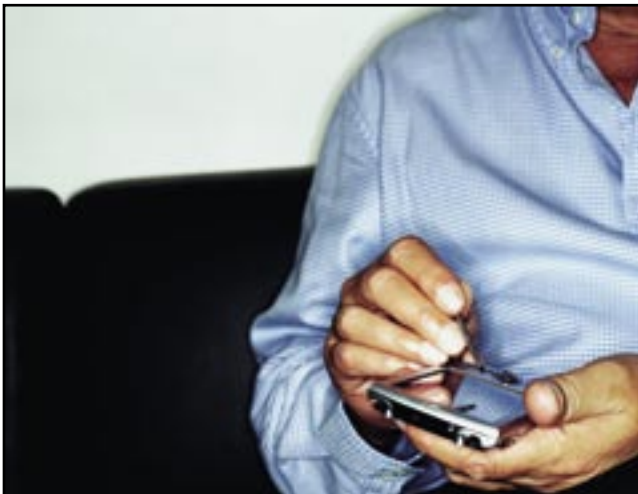
SKI 27 Ocena treści ekonomicznej transakcji o formie prawnej leasingu

SKI 29 Ujawnianie informacji - licencje na świadczenie usług

SKI 31 Przychody - transakcje barterowe obejmujące usługi reklamowe

SKI 32 Wartości niematerialne - koszty witryn internetowych

KIMSF 1 Zmiany stanu zobowiązań z tytułu wycofania z eksploatacji, rekultywacji terenu oraz innych podobnych zobowiązań



Słowo końcowe

Więcej informacji o Deloitte można znaleźć na stronie: www.deloitte.com/pl

Deloitte

Nazwa Deloitte odnosi się do Deloitte Touche Tohmatsu, podmiotu prawa szwajcarskiego, jego firm członkowskich, a także ich właściwych spółek zależnych i stowarzyszonych. Deloitte Touche Tohmatsu to sieć firm świadczących najwyższej jakości profesjonalne usługi doradcze. Najistotniejszym elementem globalnej strategii Deloitte realizowanej w blisko 150 krajach jest jakość obsługi klienta. W oparciu o kapitał intelektualny 120.000 pracowników na świecie Deloitte świadczy profesjonalne usługi w czterech obszarach: audytu, doradztwa podatkowego, doradztwa gospodarczego i doradztwa finansowego. Obsługujemy ponad połowę największych światowych firm, a także duże przedsiębiorstwa krajowe, instytucje sektora publicznego, ważnych klientów lokalnych i inne szybko rozwijające się spółki. Usługi opisane w niniejszym dokumencie świadczy dana firma członkowska, a nie podmiot prawny Deloitte Touche Tohmatsu. Zgodnie z obowiązującymi przepisami, niektóre firmy członkowskie nie oferują usług we wszystkich wymienionych powyżej obszarach.

Jako podmiot prawa szwajcarskiego (stowarzyszenie), Deloitte Touche Tohmatsu ani żadna z firm członkowskich Deloitte Touche Tohmatsu nie ponosi odpowiedzialności wzajemnej za jakiegokolwiek czynny lub zaniechany. Każda firma członkowska jest oddzielnym i niezależnym podmiotem prawnym działającym pod nazwą "Deloitte", "Deloitte & Touche", "Deloitte Touche Tohmatsu" lub inną podobną nazwą.

Deloitte Central Europe

Deloitte Central Europe to regionalna sieć firm działających w ramach Deloitte Central Europe Holdings Ltd., firmy członkowskiej Deloitte Touche Tohmatsu w Europie Środkowej. Usługi świadczone są przez spółki zależne i stowarzyszone z Deloitte Central Europe Holdings Limited, które są oddzielnymi i niezależnymi podmiotami prawnymi.

Spółki zależne i stowarzyszone Deloitte Central Europe Holdings Limited należą do wiodących firm świadczących profesjonalne usługi doradcze w regionie i zatrudniają prawie 2.000 pracowników w ponad 40 biurach w 16 krajach

Deloitte w Polsce

Usługi w Polsce świadczą Deloitte & Touche Sp. z o.o., Deloitte & Touche Audit Services Sp. z o.o i Deloitte & Touche Doradztwo Podatkowe Sp. z o.o. spółki stowarzyszone Deloitte Central Europe Holdings Limited. Spółki Deloitte w Polsce są jednymi z wiodących firm świadczących usługi w czterech obszarach: audytu, doradztwa podatkowego, gospodarczego i finansowego. W Polsce zatrudniamy ponad 500 pracowników, w tym specjalistów polskich i zagranicznych. Deloitte cieszy się uznaniem jako pracodawca realizujący innowacyjne programy zarządzania zasobami ludzkimi, a jego misją jest pomaganie klientom i pracownikom osiągnąć sukces.

Notatki

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu, a Swiss Verein, its member firms, and their respective subsidiaries and affiliates. Deloitte Touche Tohmatsu is an organization of member firms around the world devoted to excellence in providing professional services and advice, focused on client service through a global strategy executed locally in nearly 150 countries. With access to the deep intellectual capital of 120,000 people worldwide, Deloitte delivers services in four professional areas – audit, tax, consulting and financial advisory services – and serves more than one-half of the world's largest companies, as well as large national enterprises, public institutions, locally important clients, and successful, fast-growing global growth companies. Services are not provided by the Deloitte Touche Tohmatsu Verein, and, for regulatory and other reasons, certain member firms do not provide services in all four professional areas.

As a Swiss Verein (association), neither Deloitte Touche Tohmatsu nor any of its member firms has any liability for each other's acts or omissions. Each of the member firms is a separate and independent legal entity operating under the names "Deloitte", "Deloitte & Touche", "Deloitte Touche Tohmatsu", or other related names.

Copyright © 2005 Deloitte. All rights reserved.