

Karolina Gościński\*

## Konwersja sprawozdań finansowych do MSSF – najważniejsze rozstrzygnięcia przyjęte w MSSF 1

### Wstęp

Znaczenie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) znacznie wzrosło w ostatnich latach. Obecnie ponad 100 krajów na świecie wymaga lub dopuszcza stosowanie standardów międzynarodowych, bądź jest w trakcie procesu konwergencji. Poza Europą standardy te stosują między innymi: Australia, Hongkong, Indie, Japonia, Korea, Singapur, Kanada, Meksyk, Brazylia i Rosja.

Podstawą przyjęcia MSSF jest MSSF 1 „Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy”. Jest to standard o szczególnym znaczeniu, opracowany w celu ograniczenia trudności związanych z implementacją MSSF. Określa podstawowe zasady oraz metodykę procesu konwersji sprawozdań finansowych do uregulowań międzynarodowych. Jednostki są zobowiązane przestrzegać zapisów zawartych w tym standardzie, przygotowując swoje pierwsze sprawozdanie finansowe zgodne z MSSF, a także sporządzając sprawozdanie ze stanu początkowego sytuacji finansowej na dzień przejścia na MSSF, będące punktem wyjścia dla prowadzenia rachunkowości według norm międzynarodowych [Jermakowicz, Gornik-Tomaszewski, 2006, s. 176]. MSSF 1 zawiera wiele szczegółowych wytycznych dotyczących aplikacji standardów, liczne zakazy – w tym zwolnienia obligatoryjne z retrospektywnego wdrażania uregulowań Rady Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR) – i rozbudowane obowiązki informacyjne. Standard przewiduje także szereg opcji wyboru (tzw. zwolnień fakultatywnych z retrospektywnego stosowania MSSF na dzień przejścia), o których wykorzystaniu lub nie decyduje jednostka przechodząca na MSSF, pamiętając jednocześnie, iż w przypadku przyjęcia danego rozwiązania nie będzie mogła cofnąć swojej decyzji [Demaria, Dufour, 2007, s. 5; Hoarau, Teller, 2007, s. 14].

Podobnie jak pozostałe regulacje RMSR, MSSF 1 jest dokumentem w miarę potrzeby zmienianym i ulepszanym przez Radę. Modyfikacje te

---

\* Dr, Katedra Rachunkowości, Wydział Zarządzania, Uniwersytet Gdański, ul. Armii Krajowej 101, 81-824 Sopot, karo\_gb@poczta.onet.pl

wynikają głównie z potrzeby rozwiązania nowych problemów konwersji, które pojawiają się w związku z coraz szerszym stosowaniem MSSF na świecie, a także z konieczności wprowadzania zmian do już istniejących, oraz w związku z publikacją kolejnych standardów [Friedrich, Friedrich, 2008, s. 1–2].

Celem artykułu jest przybliżenie ujętych w MSSF 1 najważniejszych uregulowań dotyczących przyjęcia MSSF i wynikającej z tych rozstrzygnięć zmiany polityki rachunkowości jednostki. Zaakcentowano w nim także zakres ujawnień wymaganych w pierwszym sprawozdaniu finansowym jednostki, opartym na regulacjach międzynarodowych, oraz etapy procesu konwersji do MSSF. W opracowaniu wykorzystano metodę analizy krytycznej i metodę indukcji.

## 1. Podstawowe założenia MSSF 1

MSSF 1 odnosi się do jednostek przechodzących na standardy międzynarodowe, przygotowujących swoje pierwsze sprawozdanie finansowe opatrzone wyraźną i bezwarunkową klauzulą zgodności z MSSF<sup>1</sup>. Ma on więc zastosowanie do pierwszego publikowanego raportu rocznego, sporządzonego zgodnie z MSSF, oraz każdego publikowanego śródrocznego sprawozdania finansowego (opracowanego według MSR 34 „Śródroczna sprawozdawczość finansowa”), prezentowanego za część okresu objętego pierwszym rocznym sprawozdaniem finansowym przygotowanym zgodnie z normami międzynarodowymi. Zadaniem standardu jest zapewnienie, iż sprawozdania te zawierają wysokiej jakości informacje [MSSF 1, par. 1]<sup>2</sup>.

Za główny powód decydujący o zastosowaniu MSSF 1 należy przyjąć fakt nieumieszczenia wyraźnego i bezwarunkowego stwierdzenia zgodności z MSSF w ostatnim, przekazanym do publicznej wiadomości, sprawozdaniu finansowym. Zaprezentowane w omawianym standar-

<sup>1</sup> Dodatkowo w *Uzasadnieniu wniosków* do MSSF 1 Rada wyraźnie zaznacza, iż jednostka nie powinna być traktowana jako podmiot, który wdrożył MSSF, jeśli w swoim sprawozdaniu finansowym nie uwzględni wszystkich wymogów określonych w MSSF, gdyż podważałoby to wysiłki RMSR poczynione na rzecz ujednoczenia zasad rachunkowości.

<sup>2</sup> W *Uzasadnieniu wniosków* do MSSF 1 Rada przypominała (zawarte w *Założeniach koncepcyjnych sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych*) cechy jakościowe, które powinny spełniać informacje zaprezentowane w pierwszym sprawozdaniu finansowym opartym na standardach międzynarodowych, czyli: łatwość zrozumienia przez użytkowników, istotność dla podejmowanych przez tych użytkowników decyzji, wiarygodność (przejawiająca się tym, iż informacje te wiernie przedstawiają transakcje i inne zdarzenia, których dotyczą, zgodnie z ich istotą ekonomiczną i rzeczywistością gospodarczą oraz są wolne od uprzedzeń), a także kompletność.

dzie przykłady traktują raport finansowy jako pierwszy sporządzony w oparciu o MSSF, jeśli:

- 1) ostatnie opublikowane przez jednostkę sprawozdanie finansowe:
  - a) zbudowane zostało zgodnie z normami krajowymi, niespójnymi we wszystkich aspektach z regulacjami RMSR<sup>3</sup>,
  - b) spełniało wszystkie wymogi standardów międzynarodowych, jednak nie zawierało klauzuli bezwarunkowej zgodności z MSSF,
  - c) zawierało stwierdzenie zgodności tylko z wybranymi MSSF,
  - d) opracowane zostało według norm krajowych niespójnych ze standardami RMSR, wykorzystując jednak wytyczne poszczególnych MSSF, w odniesieniu do problemów nieporuszanych lub regulowanych w sposób niewystarczający przez przepisy krajowe,
  - e) przygotowane było według krajowych zasad rachunkowości, przy czym niektóre wykazane w nich kwoty uzgodniono do wymogów MSSF;
- 2) podmiot sporządził swój ostatni raport finansowy zgodnie z MSSF tylko dla potrzeb wewnętrznych i nie udostępnił go żadnym użytkownikom zewnętrznym;
- 3) jednostka dołączyła do swojego ostatniego sprawozdania finansowego dodatkowy pakiet sprawozdawczy zgodny z MSSF (np. na potrzeby konsolidacji), jednak nie obejmował on pełnego raportu zdefiniowanego w MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”;
- 4) podmiot nie sporządzał (nie ujawniał) sprawozdań finansowych za poprzednie okresy<sup>4</sup>.

Standard nie ma natomiast zastosowania w odniesieniu do przedsiębiorstw, których ostatnie opublikowane sprawozdanie finansowe zawierało wspomnianą klauzulę zgodności z MSSF.

Podstawową zasadą MSSF 1 jest pełne retrospektywne zastosowanie wszystkich standardów i wydanych do nich interpretacji, obowiązują-

---

<sup>3</sup> Przedsiębiorstwa, które przyjęły nowy, spójny z MSSF zestaw lokalnych standardów rachunkowości, powinny rozważyć, czy w opartym na tych zasadach sprawozdaniu finansowym nie ująć klauzuli bezwzględnej zgodności z MSSF. W przypadku podjęcia takiej decyzji jednostek tych nie można by traktować jako wdrażających regulacje RMSR po raz pierwszy. Przedstawiona sytuacja nie dotyczy jednak podmiotów, które swoje roczne raporty finansowe opracowywały dotychczas zgodnie z zasadami, które stopniowo stawały się zbieżne z MSSF. Nawet jeśli na dzień przedstawienia ostatniego sprawozdania finansowego wytyczne te były identyczne z regulacjami międzynarodowymi, to jednak nie były one w pełni zbieżne z MSSF w momencie publikacji poprzednich raportów [Ernst&Young, 2009, s. 5].

<sup>4</sup> Jednostki, które nie były wcześniej objęte obowiązkiem sporządzania sprawozdań finansowych, powinny fakt ten ujawnić w swoim pierwszym raporcie zgodnym z MSSF.

cych na dzień bilansowy pierwszego sprawozdania finansowego opartego na MSSF. Retrospektywnego uzgodnienia transakcji, zdarzeń i stanów dokonać należy na tzw. dzień przejścia na MSSF, czyli początek najwcześniejszego okresu, za jaki podmiot ujawnia dane porównawcze zgodnie z MSSF w swoim pierwszym sprawozdaniu finansowym, sporządzonym w oparciu o regulacje RMSR. Tak przekształcone informacje przedsiębiorstwo prezentuje w sprawozdaniu ze stanu początkowego sytuacji finansowej na dzień przejścia na MSSF, stanowiącym część pierwszego publikowanego raportu uzgodnionego do MSSF. Punktem wyjścia dla prowadzenia rachunkowości według standardów RMSR jest więc opracowanie sprawozdania, w którym:

- należy ująć wszystkie aktywa i zobowiązania, których przedstawienia wymagają MSSF,
- nie wolno prezentować danej pozycji jako składnika aktywów lub zobowiązań, jeśli jakiś standard na to nie zezwala,
- trzeba dokonać klasyfikacji ogółu aktywów, zobowiązań i składników kapitału według wymogów MSSF,
- należy wycenić wszystkie aktywa i zobowiązania zgodnie z MSSF.

Podmioty, które stosują MSSF po raz pierwszy, powinny wycenić (i zaprezentować) wszystkie aktywa i zobowiązania ujęte w sprawozdaniu ze stanu początkowego sytuacji finansowej na podstawie wymogów zawartych w poszczególnych standardach. Powyższy warunek RMSR uzasadnia tym, iż podstawowym celem wdrożenia jej regulacji jest prezentacja odpowiednich, zrozumiałych i przede wszystkim porównywalnych danych. Jednocześnie, w związku z potrzebą zachowania równowagi między korzyściami wynikającymi z uzyskania informacji a kosztami ich dostarczenia, RMSR dopuszcza zwolnienia od przestrzegania tej ogólnej zasady.

Dokonując retrospektywnego przekształcenia danych, spółki są zatem zobowiązane (w odniesieniu do przeszłych zdarzeń) stosować te same zasady (politykę) rachunkowości, które stanowią podstawę przygotowania pozostałych informacji przedstawianych w ich pierwszym sprawozdaniu finansowym opartym na MSSF. Jedynym wyjątkiem od powyższej reguły jest skorzystanie przez jednostkę z dopuszczonych zwolnień obligatoryjnych i fakultatywnych oraz pozostałych wyłączeń z retrospektywnego przekształcania danych [Cazavan-Jeny, Jeanjean, 2007, s. 6]. Przewidziane w omawianej normie zwolnienia obligatoryjne odnoszą się głównie do retrospektywnego ujmowania i wyceny instru-

mentów finansowych i ujęte są w załączniku B do MSSF 1. Obszary, w których decyzję o wyborze, czy skorzystać z danego zwolnienia, czy nie, pozostawiono przedsiębiorstwom przechodzącym na standardy międzynarodowe, prezentują natomiast załączniki C i D.

Różnice powstałe w wyniku retrospektywnego przekształcania na dzień przejścia na MSSF transakcji i zdarzeń, prezentowanych dotychczas według wcześniej obowiązujących zasad rachunkowości<sup>5</sup>, powinny być bezpośrednio ujęte w niepodzielonym zysku/stracie z lat ubiegłych lub odpowiednio w innej kategorii kapitałów własnych. W nielicznych, ściśle określonych przez standard sytuacjach efekt zmiany zasad rachunkowości nie jest odnoszony na kapitał, tylko wpływa na zwiększenie lub zmniejszenie wartości firmy<sup>6</sup>.

## **2. Wymogi MSSF 1 w zakresie prezentacji i ujawniania informacji**

Celem zachowania zgodności z MSSF 1 pierwsze sprawozdanie finansowe podmiotu, przygotowane w oparciu o MSSF, musi obejmować następujące elementy składowe:

- 1) sprawozdania z sytuacji finansowej przygotowane na:
  - koniec bieżącego okresu (dzień sprawozdawczy pierwszego sprawozdania finansowego sporządzonego według MSSF),
  - koniec poprzedniego okresu (który pokrywa się z początkiem bieżącego okresu i jest jednocześnie dniem sprawozdawczym ostatniego raportu opracowanego zgodnie z wcześniej stosowanymi zasadami rachunkowości),
  - początek najwcześniejszego porównawczego okresu (dzień przejścia na MSSF);
- 2) sprawozdania z całkowitych dochodów, rachunki zysków i strat (jeśli podlegają odrębnemu ujawnieniu), sprawozdania z przepływów pieniężnych, a także sprawozdania ze zmian w kapitale własnym sporządzone za:
  - pierwszy okres sprawozdawczy, w którym zastosowano MSSF, oraz

---

<sup>5</sup> Przez wcześniej akceptowane ogólnie przyjęte normy rachunkowości należy rozumieć „zasady rachunkowości, którymi jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy posługiwała się tuż przed przyjęciem standardów międzynarodowych” [MSSF 1, Załącznik A].

<sup>6</sup> W wartości firmy ujmowane są np. korekty dotyczące dokonanego na dzień przejścia przeklasyfikowania pomiędzy wartością firmy a pozycjami wartości niematerialnych i prawnych.

- poprzedzający okres sprawozdawczy (objęty ostatnim sprawozdaniem finansowym przygotowanym zgodnie z uprzednio stosowanymi regulacjami);

3) stosowne informacje dodatkowe<sup>7</sup>.

MSR 1 wymaga, aby przedstawione dane porównawcze odnosiły się do wszystkich kwot wykazanych w bieżącym sprawozdaniu finansowym, a także ujętych w notach uzupełniających do tego sprawozdania, chyba że dany standard lub interpretacja dopuszczają lub wymagają ich nieujawniania. Przedsiębiorstwa, które są zdecydowane prezentować szerszy zakres informacji porównawczych w swoim pierwszym raporcie według MSSF, nie muszą tych dodatkowych danych uzgadniać do wymogów RMSR<sup>8</sup>.

MSSF 1 w par. 23 zobowiązuje także spółki do przedstawienia informacji, które „wyjaśnią, w jaki sposób przejście z uprzednio stosowanych norm rachunkowości na MSSF wpłynęło na prezentowaną przez jednostkę sytuację finansową, finansowe wyniki działalności oraz przepływy pieniężne”. W opinii RMSR takie ujawnienia są niezbędne dla użytkowników sprawozdań finansowych, gdyż pozwalają im zrozumieć skutki i implikacje związane z wdrożeniem MSSF, wskazują także, jak powinny zostać zmienione wykorzystywane dotąd modele analityczne.

W pierwszym sprawozdaniu finansowym sporządzonym według standardów międzynarodowych należy w szczególności uwzględnić:

- 1) uzgodnienie kapitału własnego – ujętego według uprzednio obowiązującej polityki rachunkowości – z kapitałem własnym ustalonym zgodnie z regulacjami RMSR na:
  - dzień przejścia na MSSF,

<sup>7</sup> Zdaniem RMSR ujawnianie szerszego zakresu informacji porównawczych nie jest konieczne, gdyż mogłoby to prowadzić do powstania kosztów niewspółmiernych do korzyści użytkowników oraz zwiększać ryzyko przyjmowania subiektywnych założeń przy stosowaniu wiedzy uzyskanej *post factum*.

<sup>8</sup> W takim przypadku należy jednak zaznaczyć, iż ujawnione informacje przygotowane zostały zgodnie z wcześniej obowiązującymi zasadami rachunkowości i nie respektują wymogów MSSF oraz wskazać główne korekty, jakich należałoby dokonać, aby doprowadzić informacje do zgodności z MSSF (nie ma obowiązku określania wartości tych korekt). W odniesieniu do podmiotów wdrażających MSSF przed dniem 1 stycznia 2006 roku MSSF 1 przewidywał kilka dodatkowych zwolnień i wyłączeń z wymogu retrospektywnego przekształcania danych porównawczych. Jednostki te nie musiały w swoim pierwszym sprawozdaniu finansowym przygotowanym w oparciu o MSSF uzgadniać prezentowanych informacji porównawczych do wytycznych MSR 32, MSR 39, MSSF 4, MSSF 6 oraz MSSF 7.

- koniec okresu prezentowanego w ostatnim rocznym raporcie finansowym przygotowanym w myśl uprzednio stosowanych zasad rachunkowości;
- 2) uzgodnienie całkowitych dochodów ogółem za miniony okres sprawozdawczy, zestawionych według wcześniej akceptowanych wytycznych z całkowitymi dochodami ogółem ustalonymi w oparciu o wymogi MSSF – jeśli jednostka nie sporządzała wcześniej sprawozdania z całkowitych dochodów ogółem, porównania takiego należy dokonać w odniesieniu do rachunku zysków i strat;
- 3) istotne korekty wprowadzone do rachunku przepływów pieniężnych opracowanego według wcześniej stosowanych norm rachunkowości, wynikające z dokonania powyższych uzgodnień.

Podmioty, które ujęły lub odwróciły odpis z tytułu utraty wartości po raz pierwszy na dzień przejścia na MSSF, przedstawiają ponadto informacje wymagane przez MSR 36 „Utrata wartości aktywów”<sup>9</sup>. Standard nie wskazuje, w jaki sposób należy dokonać i zaprezentować wymagane uzgodnienia, mają one jednak być na tyle szczegółowe, aby ułatwić użytkownikom zrozumienie istotnych korekt wprowadzonych do sprawozdania z sytuacji finansowej oraz sprawozdania z całkowitych dochodów. Przedsiębiorstwa przechodzące na standardy międzynarodowe nie mogą korekty popełnionych wcześniej błędów traktować na równi ze zmianą zasad rachunkowości, wynikającej z akceptacji nowych, odmiennych regulacji. Obydwa te elementy są zdaniem Rady ważne i konieczne jest ich oddzielne pokazanie, gdyż:

- 1) informacje na temat zmiany zasad (polityki) rachunkowości dotyczącej wdrożenia MSSF pomagają wyjaśnić proces konwersji,
- 2) informacje dotyczące popełnionych błędów pomagają użytkownikom ocenić wiarygodność ujawnionych danych finansowych.

MSSF 1 zawiera również szczegółowe wytyczne w zakresie uzgadniania i ujęcia danych w raportach śródrocznych, sporządzanych za okresy objęte pierwszym rocznym sprawozdaniem finansowym zgodnym z MSSF. Omawiany standard przewiduje także dodatkowe wymogi prezentacyjne w odniesieniu do ujętych w pierwszym sprawozdaniu finansowym zgodnym z MSSF:

---

<sup>9</sup> Mowa tu o informacjach, których prezentacji wymagałby MSR 36, gdyby dokonane ujęcie lub odwrócenie odpisów aktualizujących jednostka przeprowadziła w okresie rozpoczynającym się w dniu przejścia na MSSF.

- aktywów i zobowiązań finansowych oraz pozycji rzeczowego majątku trwałego, dla których przyjęto model wyceny w wartości godziwej,
- kosztu inwestycji w jednostkę zależną, jednostkę stowarzyszoną lub znajdującą się pod wspólną kontrolą.

Spółki, które sporządzając swój pierwszy raport finansowy zgodny z MSSF, wyznaczyły wcześniej ujęty składnik aktywów lub zobowiązań finansowych jako wyceniany w wartości godziwej przez wynik finansowy lub składnik aktywów finansowych jako dostępny do sprzedaży, ujawniają w sprawozdaniu z sytuacji początkowej:

- wartość godziwą każdej kategorii aktywów i zobowiązań finansowych przyjętą na dzień przejścia,
- klasyfikację i wartość bilansową tych pozycji, wykazaną w poprzednich sprawozdaniach finansowych.

W przypadku gdy podmiot na dzień przejścia na MSSF jako zakładany koszt (inaczej koszt domniemany) rzeczowych aktywów trwałych, nieruchomości oraz wartości niematerialnych przyjmie wartość godziwą powyższych pozycji ustaloną na ten dzień, w pierwszym sprawozdaniu finansowym opartym o wytyczne RMSR powinien ujawnić:

- łączną kwotę tych wartości godziwych oraz
- łączną kwotę różnicy pomiędzy: wartością bilansową rzeczowych aktywów trwałych, nieruchomości oraz wartości niematerialnych wykazaną według poprzednio akceptowanej polityki rachunkowości, a ich wartością godziwą na dzień przejścia.

Jeśli jednostka na moment wdrożenia MSSF ustali koszt inwestycji w jednostkę zależną, jednostkę stowarzyszoną lub znajdującą się pod wspólną kontrolą, w wysokości wartości godziwej tej inwestycji zgodnie z MSR 39 „Instrumenty finansowe – ujmowanie i wycena”, określonej jednorazowo na dzień przejścia, lub według jej wartości bilansowej, wykazanej w myśl wcześniej stosowanych zasad rachunkowości, to w sprawozdaniu z sytuacji początkowej na dzień przejścia na MSSF powinna zaprezentować:

- zagregowaną kwotę wartości bilansowych tych pozycji (w odniesieniu do inwestycji ujmowanych według wcześniej stosowanych zasad rachunkowości),
- zagregowaną kwotę wartości godziwych tych pozycji (w odniesieniu do inwestycji wycenionych w wartości godziwej) oraz
- zagregowane korekty do wartości bilansowych przedstawionych w sprawozdaniu finansowym zbudowanym w oparciu o wcześniej



akceptowane zasady rachunkowości (w odniesieniu do inwestycji wycenionych w wartości godziwej).

Podsumowując, do najważniejszych rozstrzygnięć MSSF 1 w zakresie wdrażania standardów międzynarodowych należy zaliczyć zdefiniowanie [Jermakowicz, Gornik-Tomaszewski, 2006, s. 176; Gierusz i inni, 2007, s. 34; Lachowski, 2008, s. 5]:

- 1) okresów objętych pierwszym sprawozdaniem finansowym sporządzonym w oparciu o MSSF,
- 2) polityki rachunkowości akceptującej rozstrzygnięcia RMSR i jej retrospektywne zastosowanie do wszystkich informacji prezentowanych w pierwszym raporcie według MSSF,
- 3) sprawozdania z sytuacji finansowej na dzień przejścia na MSSF, stanowiącego punkt wyjścia dla prowadzenia rachunkowości zgodnie ze standardami międzynarodowymi,
- 4) metod wyceny i zakresu prezentacji danych ujętych w bilansie otwarcia MSSF i w pierwszym sprawozdaniu finansowym opracowanym w myśl MSSF,
- 5) skali zwolnień fakultatywnych z pełnego retrospektywnego przekształcenia informacji oraz wskazanie wyjątków obligatoryjnych,
- 6) zakresu informacji i uzgodnień, niezbędnych do prawidłowego zrozumienia dokonanych przekształceń,
- 7) danych porównawczych w pełni akceptujących wymogi MSSF za przynajmniej jeden okres sprawozdawczy wstecz (w odniesieniu do sprawozdania z sytuacji finansowej, także na dzień przejścia na standardy międzynarodowe).

### **3. Etapy procesu konwersji sprawozdań finansowych do MSSF**

Przyjęcie MSSF powinno być postrzegane przez spółki jako strategiczna zmiana zasad komunikacji na międzynarodowym rynku finansowym, która w przyszłości może oznaczać łatwiejszy dostęp do źródeł finansowania. Potwierdzeniem tego są badania PricewaterhouseCoopers z 2004 roku [PricewaterhouseCoopers, 2004] i Mazars z 2005 roku [Mazars, 2005]. Sondaż przeprowadzony przez PricewaterhouseCoopers wśród polskich spółek giełdowych wskazał, iż przeważająca część z nich traktowała wymóg konwersji na MSSF jako kwestię głównie „księgową” i dodatkowy obowiązek sprawozdawczy, a nie projekt związany ze strategią firmy. Z badań firmy Mazars, przeprowadzonych wśród 556 podmiotów notowanych na giełdach 12 krajów, wynikało natomiast, iż tylko

63% objętych nimi jednostek było przekonanych, iż przyjęcie MSSF poprawi porównywalność sprawozdań finansowych, zaś mniej niż połowa spodziewała się zwiększenia przejrzystości raportów finansowych.

Przejście na standardy międzynarodowe jako podstawy rachunkowości jednostki jest procesem złożonym i kosztownym, powodującym duże zmiany w sposobie „uprawiania” rachunkowości przez przedsiębiorstwo [Demaria, 2009, s. 5; Lachowski, 2008, s. 9]. Jednostki wdrażające standardy międzynarodowe w miejsce uprzednio akceptowanych regulacji krajowych muszą zmienić stosowane wcześniej procedury rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, dostosować do nowych wymogów wykorzystywane systemy informatyczne oraz przeorganizować struktury działania. Wszystko to nierozzerwalnie wiąże się ze zmianą sposobu myślenia nie tylko kadry zarządzającej oraz pracowników bezpośrednio zajmujących się rachunkowością i sprawozdawczością, ale także osób zatrudnionych w innych działach.

Całkowita zmiana standardów rachunkowości jest istotnym wydarzeniem dla całej firmy, wymagającym przekształcenia dotychczasowych metod pracy i głęboko zakorzenionych zwyczajów i praktyk rachunkowości [Demaria, Dufour, 2007, s. 2]<sup>10</sup>. Podmioty przechodzące na MSSF zmuszone są zgromadzić szereg nowych informacji, zarówno finansowych, jak i niefinansowych, pochodzących z różnych obszarów funkcjonowania przedsiębiorstwa i jego otoczenia [Kabalski, 2005, s. 6], a także przeprowadzić konieczne, niewymagane wcześniej, obliczenia. Warunkiem skuteczności procesu konwersji jest właściwa ocena celów, analiza zakresu zmian, zapewnienie dostępności zasobów<sup>11</sup> oraz odpowiedni po-

<sup>10</sup> Można tu wręcz mówić o konieczności zmiany wzorca organizacji przedsiębiorstwa. P. Kabalski zaleca spółkom stosującym MSSF wprowadzenie wzorca organizacji opartego na podejściu holograficznym, charakteryzującym się istnieniem w jednostce wielodyscyplinarnych grup odpowiedzialnych za realizację poszczególnych zadań. Dostosowanie podmiotu do takiego modelu funkcjonowania wymaga wprowadzenia poniższych zmian: a) przejęcia przez specjalne działy merytoryczne części obowiązków dotyczących „identyfikacji, przygotowania, przetwarzania i komunikowania informacji dla potrzeb sprawozdawczości finansowej”, b) powołania „interdyscyplinarnego zespołu odpowiedzialnego za realizację obowiązków wynikających z MSSF”, c) opracowania „wielokierunkowych kanałów łączności pomiędzy poszczególnymi działami merytorycznymi”, d) wyznaczenia w poszczególnych działach pracowników odpowiedzialnych za komunikowanie się z pionem rachunkowości, e) „kształtowania kultury organizacyjnej opartej na współpracy, poczuciu jedności i wspólnych celów” [P. Kabalski, 2005, s. 12–14].

<sup>11</sup> Oznacza to także konieczność opracowania budżetu konwersji.

dział prac i obowiązków<sup>12</sup>. Niezbędne jest tu zaangażowanie większości działów jednostki, w tym: prawnego, audytu wewnętrznego, ds. relacji inwestorskich, ds. zasobów ludzkich, ds. zarządzania ryzykiem oraz informatycznego. Złożoność samych MSSF powoduje, iż proces adaptacji standardów międzynarodowych może wymagać od podmiotu skorzystania także z pomocy specjalistów zewnętrznych, zwłaszcza takich, jak: aktuariusze, rzeczoznawcy, biegli rewidenci czy firmy konsultingowe [Chorafas, 2006, s. 144–145]<sup>13</sup>.

Biorąc pod uwagę problemy, jakie mogą pojawić się podczas przechodzenia na MSSF, przedsiębiorstwa powinny rozpocząć konwersję możliwie wcześniej przed datą swojego pierwszego sprawozdania finansowego zgodnego z regulacjami RMSR. Ze względów praktycznych zastąpienie krajowych norm rachunkowości standardami międzynarodowymi powinno odbywać się w kilku etapach, do których zaliczymy [Couleau-Dupont, Demaria, 2009, s. 8–15; Gierusz i inni, 2007, s. 42; Ernst&Young, 2004]:

- analizę wstępną,
- opracowanie szczegółowego planu konwersji,
- przygotowanie rozwiązań,
- wdrożenie.

Proces konwersji może zakończyć się przy tym sukcesem tylko wtedy, jeśli poprzedzony był odpowiednim zaplanowaniem każdego etapu [Holm i inni, 2008, s. 6].

Znacznym utrudnieniem związanym ze zmianą stosowanych regulacji jest fakt, iż w początkowej fazie procesu konwersji przedsiębiorstwa muszą prowadzić niejako „podwójną” księgowość. Z jednej strony zobowiązane są do przygotowania ostatecznego sprawozdania finansowego opartego na uprzednio akceptowanych normach rachunkowości, z drugiej zaś powinny już powoli przekształcać informacje finansowe do zgodności z MSSF, oraz dostosowywać do nowych wymogów wykorzystywane systemy informatyczne. Wymaga to dodatkowych nakładów

<sup>12</sup> W przypadku grupy kapitałowej może się to wiązać z przeniesieniem na czas adaptacji MSSF pracowników z jednego podmiotu (np. spółki matki czy centrali) do innej jednostki (spółki zależnej lub filii) [Couleau-Dupont, Demaria, 2009, s. 8].

<sup>13</sup> Na potrzebę znacznego udziału w tym procesie zewnętrznych konsultantów (zwłaszcza audytorów) wskazuje przykładowo M. Hoogendoorn [Benetti, 2010, s. 10–11]. Natomiast zdaniem P. Kabalskiego stosowanie MSSF wymaga często korzystania z ekspertów zewnętrznych, np.: rzeczoznawców majątkowych, aktuariuszy, specjalistów z dziedziny rynków finansowych, oraz innych specjalistów wynajmowanych np. do wyceny znaków firmowych i podobnych aktywów [Kabalski, 2009, s. 102].

finansowych (zwłaszcza jeśli w proces implementacji MSSF angażowani są specjaliści z zewnątrz), a w przypadku braku odpowiedniej organizacji i zaplanowania może prowadzić do dezorganizacji pracy w firmie. Dlatego tak ważne jest odpowiednio wczesne podjęcie działań związanych z przejściem na standardy RMSR. Właściwe byłoby rozpocząć wstępne prace dotyczące tego procesu jeszcze przed planowanym dniem przejścia na standardy międzynarodowe. Jak jednak wskazywały wspomniane już badania PricewaterhouseCoopers [2004], prawie połowa ankietowanych podmiotów sądziła, że konwersja na MSSF to proces krótkotrwały i w ich przypadku zajmie mniej niż pół roku. Firmy te (zobligowane do stosowania MSSF od 1 stycznia 2005 roku, a więc dniem przejścia był dla nich 1 stycznia 2004 roku), w połowie roku 2004 nie miały jeszcze przeprowadzonych szczegółowych analiz zakresu zmian. Nieco lepiej sytuacja wyglądała w roku kolejnym. Z sondażu przeprowadzonego w pierwszej połowie 2005 roku przez Mazars [2005] wynikało, iż 81% polskich spółek giełdowych (objętych sondażem) było już gotowych do pierwszego zastosowania MSSF. Dla porównania swoją gotowość deklarowało w tym czasie 80% przedsiębiorstw francuskich oraz 84% firm z Wielkiej Brytanii i Irlandii (wynik dla całej badanej grupy to 87%). Jednocześnie 65% objętych sondażem polskich spółek miało już opracowane swoje bilanse otwarcia MSSF, zaś 77% z nich przeprowadziło symulacje sprawozdań finansowych za 2004 rok, uzgodnionych do wymogów MSSF. W przypadku podmiotów francuskich było to odpowiednio: 72% i 51%, natomiast przedsiębiorstw brytyjskich i irlandzkich: 75% i 54% (przy odpowiednio 74% i 66% w skali Europy). Jedynie bowiem „przemysłane i kompleksowe wprowadzenie zmian pozwala uzyskać w długiej perspektywie korzyści z przejścia na MSSF” [Lachowski, 2008, s. 10].

Pierwszy etap konwersji obejmuje wstępną analizę wpływu przyjęcia MSSF na rachunkowość i sprawozdawczość podmiotu. Na tym poziomie powinno nastąpić:

- określenie jednostek objętych pierwszym sprawozdaniem finansowym sporządzonym według MSSF,
- identyfikacja okresów prezentowanych w pierwszym sprawozdaniu finansowym opartym o MSSF, a także daty przejścia na MSSF,
- określenie głównych problemów związanych z wdrożeniem standardów międzynarodowych,
- ocena wpływu wdrożenia MSSF na poszczególne jednostki objęte sprawozdaniem,

- oszacowanie poziomu złożoności projektu,
- wstępna organizacja planu konwersji oraz
- opracowanie harmonogramu niezbędnych szkoleń.

Etap drugi wiąże się z opracowaniem szczegółowego planu przejścia na MSSF, w tym także wyznaczeniem osób odpowiedzialnych za realizację projektu. W tej fazie konwersji podmiot powinien:

- zidentyfikować główne różnice pomiędzy aktualnymi i nowymi normami rachunkowości,
- określić, które MSSF go dotyczą i powinny w związku z tym być wykorzystane, oraz wskazać, które z opcji wyboru przewidziane w MSSF zastosuje,
- ocenić możliwe skutki zmian zasad rachunkowości i ich wpływ na system informatyczny.

Kolejny, trzeci etap, powinien zakończyć się opracowaniem nowej, zgodnej z MSSF, polityki rachunkowości oraz zmian systemowych i procesowych, niezbędnych dla prawidłowego przebiegu procesu konwersji. Natomiast etap czwarty związany jest z wdrożeniem opracowanych rozwiązań. W ostatniej fazie przejścia na MSSF należy dokonać przekształcenia danych finansowych za lata ubiegłe, a także opracować pierwsze sprawozdanie finansowe respektujące MSSF. Wskazane jest, aby raport ten, a także stanowiące jego część sprawozdanie z sytuacji finansowej na dzień przejścia, zostały poddane badaniu przez biegłego rewidenta.

Wdrożenie MSSF powoduje niekiedy konieczność tworzenia odrębnych grup zajmujących się poszczególnymi etapami i problemami. Przykładowo, osoby uczestniczące w procesie konwersji w firmie mogą zostać podzielone na: komitet sterujący (nadzorujący proces konwersji i podejmujący główne decyzje z nim związane, w tym dotyczące wyboru rozwiązań przewidzianych w MSSF 1), grupy robocze (wdrażające przyjęte rozwiązania, wykonujące decyzje komitetu sterującego) oraz współpracowników (specjalistów w poszczególnych dziedzinach, szukających w obszarach wymagających dostosowania rozwiązań najbardziej korzystnych dla jednostki) [Couleau-Dupont, Demaria, 2009, s. 8–10].

W trakcie realizacji procesu przejścia na MSSF przedsiębiorstwa powinny pamiętać, iż zmiana zasad rachunkowości i sprawozdawczości to nie tylko wykonywanie przepisów, ale także możliwość usprawnienia funkcjonowania jednostki. Opracowanie nowej strategii komunikacji, w tym także dotyczącej informowania o wpływie wdrożenia MSSF na prezentowane informacje finansowe, może poprawić ocenę przedsię-

biorstwa przez interesariuszy. Także zmiany w systemach informatycznych przedsiębiorstwa „na krótką metę (...) oznaczają co prawda wiele dodatkowej pracy i zwiększone ryzyko popełnienia błędów, a także nadużyć (...), na dłuższą może być to jednak okazją do ulepszenia systemów gromadzenia i analizowania informacji, co pozwoli skuteczniej zarabiać pieniądze” [Gašior, 2005].

## Zakończenie

Najistotniejsze zagadnienie sporządzania sprawozdania finansowego zgodnie z zapisem MSSF 1 można ująć w następujących punktach:

- podstawowe założenia standardu definiują jego cel i zakres zastosowań;
- prezentacja i ujawnianie informacji powinno spełniać określone wymagania co do elementów sprawozdania i ich treści;
- ujęcie danych w raportach rocznych i śródrocznych powinno zawierać uzgodnienia kapitałów własnych i dochodów ogółem ustalonych według wcześniej stosowanych zasad rachunkowości;
- spółki winny ujawniać w sprawozdaniu z sytuacji początkowej wartość godziwą każdej kategorii aktywów i zobowiązań finansowych przyjętą na dzień przejścia.

Przejście jednostek na standardy międzynarodowe należy postrzegać jako działanie strategiczne, mające na celu efektywniejsze dostarczanie informacji, wymaga to jednak zmian zarówno w systemie rachunkowości, jak i w sposobie myślenia osób związanych z procesem tworzenia sprawozdań finansowych. Wymusza zatem dobre rozeznanie regulacji prawnych oraz rozpoznanie nowych zasad i procedur.

## Literatura

1. Benetti C. (2010), *Economic implications of corporate financial reporting in Brazilian and European financial market*, Cahier de Recherche n° 2010-11E2, CERAG, [http://halshs.archives-ouvertes.fr/docs/00/53/47/67/PDF/cr\\_2010\\_11\\_E2.pdf](http://halshs.archives-ouvertes.fr/docs/00/53/47/67/PDF/cr_2010_11_E2.pdf), dostęp dnia 23.07.2010.
2. Cazavan-Jeny A., Jeanjean T. (2007), *Accounting choices under IFRS 1: Analysis and determinants*, European Financial Reporting Research Group, Accounting in Europe, 3rd Annual workshop, 12/13 September, <http://www.essec-kpmg.net/us/eufin/pdf/papers/Cazavan-Jeny-Jeanjean%20.pdf>, dostęp dnia 25.07.2010.

3. Chorafas D. N. (2006), *IFRS, Fair value and Corporate Governance. The impact on budgets, balance sheets and management accounts*, Elsevier Ltd., Great Britain.
4. Couleau-Dupont A., Demaria S. (2009), *Le processus de changement comptable normatif: une analyse des pratiques organisationnelles*, Manuscrit auteur publié dans „30<sup>ème</sup> congrès de l'AFC, Strasbourg, France“, [http://hal.archives-ouvertes.fr/docs/00/40/06/69/PDF/AFC\\_Couleau\\_Demaria\\_Actes.pdf](http://hal.archives-ouvertes.fr/docs/00/40/06/69/PDF/AFC_Couleau_Demaria_Actes.pdf), dostęp dnia 23.07.2010.
5. Demaria S. (2009), *Les choix d'options comptables lors de la première application des normes IAS/IFRS: Observation et compréhension des choix effectués par les groupes français*, dysertacja doktorska, Université de Nice-Sophia Antipolis.
6. Demaria S., Dufour D. (2007), *Les choix d'options comptables lors de la transition aux normes IAS/IFRS: quel rôle pour la prudence?*, „Comptabilité Contrôle Audit“, Numéro special IFRS, December.
7. Ernst & Young (2009), *International financial reporting developments. IFRS 1 – First-time adoption of International Financial Reporting Standards*, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS\\_1\\_firsttime\\_adoption\\_june09/\\$FILE/IFRS\\_1\\_first-time\\_adoptionJune09\\_.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_1_firsttime_adoption_june09/$FILE/IFRS_1_first-time_adoptionJune09_.pdf), dostęp dnia 04.03.2011.
8. Ernst & Young (2004), *Zastosowanie MSSF po raz pierwszy jako podstawy rachunkowości*, „Audyt i Doradztwo Gospodarcze“, lipiec.
9. Friedrich B., Friedrich L. (2008), *Norme internationale d'information financière 1 (IFRS 1), Première adoption des Normes internationales d'information financière*, CGA-Canada, [https://www.cga-pdnet.org/Non\\_VerifiableProducts/ArticlePublication/IFRS\\_F/IFRS\\_1\\_F.pdf](https://www.cga-pdnet.org/Non_VerifiableProducts/ArticlePublication/IFRS_F/IFRS_1_F.pdf), dostęp dnia 4.03.2011.
10. Gąsior K. (2005), *Skok na głęboką wodę*, „Rzeczpospolita“, 16.06.
11. Gierusz J., Gościński K., Zackiewicz B. (2007), *MSSF 1 Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy*, Difin, Warszawa.
12. Hoarau C., Teller R. (2007), „*IFRS: les normes comptables du nouvel ordre économique global?*“, „Comptabilité contrôle audit“, t. 31, no. 81.
13. Holm C., Schøler F., Lønne H., Maingot M. (2008), *A Study of the Adoption and Implementation of International Financial Reporting Standards in the Two EU Countries of Denmark and Ireland and New Zealand, a Non EU Country*, Accounting Research Group, Working Paper A-2009-01, [http://www.hha.dk/bs/wp/arg/A\\_2009\\_01.pdf](http://www.hha.dk/bs/wp/arg/A_2009_01.pdf), dostęp dnia 12.09.2010.

14. Jermakowicz E. K., Gornik-Tomaszewski S. (2006), *Implementing IFRS from the perspective of EU publicly traded companies*, „Journal of International Accounting, Auditing and Taxation”, Vol. 15.
15. Lachowski W. K. (2008), *MSSF nie tylko dla dużych i odważnych...*, „Rachunkowość”, nr 4.
16. Kabalski P. (2005), *Wpływ zastosowania Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej na strukturę i kulturę organizacyjną przedsiębiorstwa*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości SKwP”, t. 25, nr 81, Warszawa.
17. Mazars (2005), *IFRS Europeansurvey*, [http://www.mazars.de/content/e5/e52/e56/e687/rechts690/IFRS2\\_5\\_ger.pdf](http://www.mazars.de/content/e5/e52/e56/e687/rechts690/IFRS2_5_ger.pdf), dostęp dnia 28.06.2010.
18. MSSF 1 „Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy”.
19. PricewaterhouseCoopers (2004), *2005 – przygotowani czy jeszcze nie? Druga edycja*.

## Streszczenie

Artykuł prezentuje procedurę przejścia na MSSF uregulowaną w MSSF 1. Szczególną uwagę zwrócono na najważniejsze rozstrzygnięcia ujęte w MSSF 1, a dotyczące identyfikacji daty przejścia na MSSF, etapów procesu konwersji i zmiany polityki rachunkowości.

## Słowa kluczowe

pierwsze sprawozdanie finansowe zgodne z MSSF, MSSF 1, objaśnienie przejścia na MSSF

## Conversion of financial statements to IFRS – the most significant provisions of IFRS 1 (Summary)

This paper presents the procedure of changing to the IFRS, laid down in IFRS 1. Particular attention is given to the most vital principles set forth in IFRS 1 as concerns identification of the date of transition to the IFRS, the stages in the conversion process, and changes in the accounting policies.

## Keywords

the first IFRS financial statements, IFRS 1, explanation of the transition to IFRS