

Jak poprawnie przygotować sprawozdanie finansowe według MSSF

Wrocław, 4 grudnia 2020 roku

Piotr Łyskawa



Sprawozdawczość według MSSF – zasady ogólne

- MSSF to platforma sprawozdawcza – nie jest dostosowana do żadnego kraju, jest uniwersalna
- Stosowanie MSSF zależy od jurysdykcji – w niektórych krajach i na niektórych giełdach obowiązkowe, w innych krajach możliwe
- Podstawowy cel MSSF – przepływ jednolitej informacji finansowej na świecie (giełdy, grupy kapitałowe)
- Standardy opracowywane i zatwierdzane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, w ramach Fundacji MSSF
- Rada (wcześniej Komitet) powołana przez organizacje księgowych z Australii, Kanady, Francji, Niemiec, Japonii, Meksyku, Holandii, Wielkiej Brytanii i Irlandii oraz USA w roku 1973
- W ramach Fundacji MSSF działa także Komitet ds. Interpretacji

Sprawozdawczość według MSSF – zasady ogólne

- MSSF jako część prawa Unii Europejskiej – od 2005 roku
- Każdy standard opublikowany przez RMSR musi być zatwierdzony przez Komisję Europejską, zanim zacznie obowiązywać w Unii
- Odzwierciedlenie obowiązywania MSSF w UE w polskiej ustawie o rachunkowości – jako Międzynarodowe Standardy Rachunkowości

Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR) w ustawie o rachunkowości

=

MSSF zatwierdzone przez Komisję Europejską

- Sprawozdanie według MSSF może się zatem różnić od sprawozdania według MSR (ale nie są to duże różnice)

Sprawozdawczość według MSSF – zasady ogólne

- MSSF obejmuje tylko sprawozdania finansowe (a przede wszystkim skonsolidowane sprawozdania finansowe), a nie inne aspekty raportowania rocznego, w Polsce regulowane ustawowo:
 - ✓ Odpowiedzialność za rachunkowość,
 - ✓ Prowadzenie ksiąg rachunkowych,
 - ✓ Inwentaryzacja,
 - ✓ Zakres sprawozdania z działalności,
 - ✓ Sporządzanie i zatwierdzanie sprawozdań finansowych,
 - ✓ Obowiązek badania i zakres współpracy z biegłym rewidentem,
 - ✓ Ogłaszanie sprawozdań finansowych,
 - ✓ Składanie sprawozdań finansowych do rejestrów sądowych,
 - ✓ Ochrona danych,
 - ✓ Archiwizacja,
 - ✓ Usługowe prowadzenie ksiąg,
 - ✓ Przepisy karne

Sprawozdawczość według MSSF – zasady ogólne

- Żeby sprawozdanie było zgodne z MSSF, musi być zgodne z wszystkimi standardami i wszystkimi interpretacjami
- Sprawozdanie MSSF musi być pełne – zawierać wszystkie elementy
- Jeśli jakieś transakcje, aktywa czy pasywa nie występują, nie trzeba tego odzwierciedlać w sprawozdaniu MSSF
- Nie ma ustalonego wzoru sprawozdania MSSF
- Specyfika krajowa i branżowa sprawozdań MSSF – nie wynika z uregulowań, ale raczej z dostosowywania sprawozdań z istniejących krajowych wzorców (np. w Polsce zwykle obecność pozostałych kosztów i przychodów operacyjnych lub układ bilansu)

Sprawozdawczość według MSSF – zasady ogólne

- Zawartość sprawozdania MSSF:
 - Informacje ogólne
 - Sprawozdanie z sytuacji finansowej
 - Sprawozdanie z całkowitych dochodów
 - Rachunek przepływów pieniężnych
 - Zestawienie zmian w kapitale własnym
 - Opis polityki rachunkowości
 - Wszystkie noty, które dotyczą podmiotu
 - Wpływ nowych standardów oraz wpływ standardów, które jeszcze nie obowiązują
 - Status zatwierdzenia MSSF w Unii Europejskiej

Sprawozdawczość według MSSF – specyfika w polskich warunkach

- Uregulowane w ustawie o rachunkowości:
 - Konieczność sporządzenia
 - Możliwość sporządzenia
 - Korzystanie z rozwiązań MSSF przy rachunkowości według ustawy
- Najczęstsze przypadki:
 - Prospekt emisyjny (specyficzne sprawozdanie – 3 okresy, zastosowanie MSSF 1)
 - Sprawozdanie podmiotu notowanego na giełdzie
 - Sprawozdanie dla potencjalnego inwestora
 - Pakiet sprawozdawczy dla grupy kapitałowej (zwykle nie jest to pełne sprawozdanie)

Sprawozdawczość według MSSF – specyfika w polskich warunkach

- Konieczność sporządzenia:
 - ✓ Sprawozdania skonsolidowane emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu,
 - ✓ Sprawozdania skonsolidowane banków
- Możliwość sporządzenia
 - ✓ Sprawozdania jednostkowe emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu,
 - ✓ Sprawozdania skonsolidowane i jednostkowe emitentów ubiegających się i zamierzających się ubiegać o dopuszczenie do obrotu,
 - ✓ Sprawozdania jednostkowe jednostek wchodzących w skład grupy kapitałowej, w której jednostka dominująca sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR,
 - ✓ Sprawozdania skonsolidowane jednostek dominujących niższego szczebla, wchodzących w skład grupy kapitałowej, w której jednostka dominująca wyższego szczebla sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR,
 - ✓ Sprawozdania oddziałów przedsiębiorcy zagranicznego

Sprawozdawczość według MSSF – specyfika w polskich warunkach

- Zwykle sporządzamy sprawozdanie MSSF na podstawie polskiego sprawozdania / polskich ksiąg.
- Bardzo niewiele podmiotów prowadzi rachunkowość od razu według zasad MSSF (aspekty podatkowe / zaszłości historyczne).
- Niezwykle trudno jest samemu sporządzić sprawozdanie MSSF od podstaw:
 - ✓ Konieczność kompletności ujawnień
 - ✓ Konieczność dopracowania zasad rachunkowości
- Bardzo niewiele podmiotów prowadzi rachunkowość od razu według zasad MSSF (aspekty podatkowe / zaszłości historyczne).
- Można znaleźć / kupić wzory kompletnych sprawozdań według MSSF (opcjonalnie listy kontrolne ujawnień) w internecie, zwykle na stronach dużych sieci audytorskich. Zwykle jednak są to dokumenty nieedytowalne.
- Każdy biegły rewident, sporządzający (lub planujący sporządzić) sprawozdania MSSF powinien mieć opracowany szablon sprawozdania (Word, Excel).
- Każdy biegły rewident, badający (lub planujący badać) sprawozdanie według MSSF powinien mieć opracowaną listę kontrolną ujawnień.

Sprawozdawczość według MSSF – specyfika w polskich warunkach

- Rozwiązaniem mniej skutecznym jest skorzystanie z dostępnych w internecie opublikowanych sprawozdań według MSSF (np. z tej samej branży)
- Największy problem to przygotowanie sprawozdania po raz pierwszy
 - ✓ Opracowanie i wybór zasad rachunkowości
 - ✓ Kompletność ujawnień
- Tempo zmian MSSF dużo wyższe niż w polskich zasadach rachunkowości – od MSSF 1 zmiany MSSF w zasadzie nie są uwzględniane w polskich przepisach
- Głównym językiem MSSF jest angielski

Lista obowiązujących standardów i interpretacji

1. MSR : 1 – 41

2. MSSF: 1 – 16

3. SKI (SIC): 7- 32

4. KIMSF(IFRIC): 1 – 23

• Dostępne w różnych miejscach, np.

- www.ifrs.org
- www.iasplus.com
- <http://ec.europa.eu/finance/company-reporting>
- www.efrag.org
- www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/rachunkowosc/miedzynarodowe-standardy-rachunkowosci

Podstawowe różnice w sprawozdawczości

Polska ustawa a MSSF

MSR 1 – Prezentacja sprawozdań finansowych

- Minimum prezentacji w sprawozdaniu z sytuacji finansowej oraz sprawozdaniu z całkowitych dochodów
- Zawartość sprawozdania – brak zamkniętego katalogu not (zwykle mamy wzór)
- Co najmniej 2 okresy
- Brak zwolnień i wyłączeń co do zawartości i zasad rachunkowości
- W sprawozdaniu z całkowitych dochodów - część informacji z kapitałów własnych (pozostałe całkowite dochody)
- Zobowiązania długoterminowe stają się krótkoterminowe w przypadku złamania warunków umów kredytowych, które mogą spowodować ich wymagalność, a potwierdzenia instytucji finansującej o nie domaganiu się spłaty nie ma na datę bilansową
- Aktywa przeznaczone do zbycia i działalność zaniechana - MSSF 5

MSR 2 – Zapasy

- Zakaz stosowania metody LIFO
- Zaliczanie do zapasów kosztów finansowania
- Szerszy katalog ujawnień

MSR 12 – Podatek dochodowy

- Brak możliwości odstąpienia od wymogu tworzenia aktywów i rezerw
- Uwzględnienie przyszłych ulg podatkowych
- Szersze ujawnienia w sprawozdaniu finansowym
- Należności i zobowiązania z tytułu CIT – osobna pozycja w bilansie
- Brak szczegółowych odpowiedników w warunkach krajowych (z wyjątkiem KRS 2)

MSR 16 – Rzeczowe aktywa trwałe

- Model kosztu historycznego lub model oparty na aktualizacji wyceny (dla grupy aktywów)
- Ocena okresu amortyzacji i korekta prospektywna możliwa w każdej chwili
- Prawo wieczystego użytkowania nadane decyzją administracyjną
- Brak możliwości jednorazowego odpisu amortyzacyjnego
- Wyodrębnienie istotnych komponentów, odroczone płatności, koszty finansowania zewnętrznego

MSR 20 – Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej

- Dotacje do przychodu lub aktywów
- Dotacje do aktywów - Przychody przyszłych okresów lub pomniejszenie wartości składnika aktywów (w Polsce jedynie PPO)

MSR 21 – Skutki zmian kursów wymianu walut obcych

- Ustalenie waluty funkcjonalnej (środowisko ekonomiczne)
- Waluta sprawozdawcza i różnica z przeliczenia - OCI
- Kurs walut stosowany do przeliczenia
- Rachunkowość hiperinflacyjna

MSR 23 – Koszty finansowania zewnętrznego

- Kapitalizacja różnic kursowych
- Zawieszenie kapitalizacji kosztów finansowania

MSR 24 – Ujawnianie informacji o podmiotach powiązanych

- Szerszy katalog stron powiązanych:
 - ✓ Podmioty sprawujące kontrolę lub wywierające znaczący wpływ
 - ✓ Podmioty kontrolowane lub pozostające pod istotnym wpływem
 - ✓ Kluczowy personel i osoby z nimi związane
- Ujawnienie stron powiązanych, transakcji z tymi stronami oraz ich efektu
- Wynagrodzenia kierownictwa

Wymagania takie same jak dla podmiotów giełdowych w Polsce

MSR 34 – Śródroczne sprawozdania finansowe

- Dla okresów krótszych niż rok
- Dane porównywalne w innym układzie
- Zasady wyceny i ujęcia jak w innych standardach
- Węższy zakres ujawnień
- Sprawozdanie nie jest opisywane jako zgodne z MSSF, tylko z MSR 34

MSR 36 – Utrata wartości aktywów

- Tylko dla aktywów trwałych
- Utrata wartości wartości firmy
- KSR 4 – znaczące zbliżenie rozwiązań krajowych do MSSF

MSR 37 – Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe

- Aktywa warunkowe
- Rozliczenia międzyokresowe (prawdopodobieństwo oraz rodzaj działalności)
- Rezerwy jako element środków trwałych
- KSR 6 – znaczące zbliżenie rozwiązań krajowych do MSSF
- Szerszy zakres ujawnień

MSR 38 – Wartości niematerialne

- Prace badawcze i rozwojowe
 - ✓ ścisłe kryteria ujęcia,
 - ✓ wymóg wyodrębnienia prac badawczych osobnej linii w sprawozdaniu z całkowitych dochodów
- Wartości niematerialne mogą nie mieć ustalonego okresu ekonomicznej użyteczności (nie może on być jednak nieskończony)
- Model kosztu historycznego lub model oparty na wartości godziwej (dla grupy aktywów)

MSR 40 – Nieruchomości inwestycyjne

- Grunty i budynki (stanowiące własność ekonomiczną) utrzymywane w celu uzyskiwania przychodów z czynszów i/lub wzrostu ich wartości
- Wyłączenie nieruchomości zajmowanych (częściowo) przez właściciela oraz przeznaczonych do sprzedaży
- Model wartości godziwej oraz model kosztu historycznego (ceny nabycia) stosowane do wszystkich nieruchomości inwestycyjnych danej jednostki (ujawnienie wartości godziwej)
- Wycena nieruchomości inwestycyjnych (obiektów) w budowie

MSSF 1 – Sporządzanie MSSF 1 po raz pierwszy

- **Ujmowanie i wycena**

- Bilans otwarcia według MSSF
- Zasady (polityka) rachunkowości
- Wyjątki dotyczące retrospektywnego zastosowania pozostałych MSSF
- Szacunki
- Zwolnienia ze stosowania innych MSSF

- **Prezentacja oraz ujawnienie**

- Informacje porównawcze
- Wyjaśnienie dotyczące przejścia na MSSF



MSSF 2 – Płatność w formie akcji

- Ujęcie księgowie transakcji, w ramach których następuje płatność w akcjach lub oparta na cenie opcji – brak w polskich zasadach
- Wycena w wartości godziwej w transakcjach z pracownikami i stronami trzecimi (wartość wydanego instrumentu oraz (odpowiednio) otrzymane towary lub usługi)
- Moment zarachowania (otrzymanie towarów lub usług)
- Moment przyznania

MSSF 3 – Połączenia jednostek gospodarczych

- Wyłączenie z zakresu połączeń pod wspólną kontrolą
- Zakaz stosowania metody łączenia udziałów
- Koszty związane z połączeniem
- Wycena zobowiązań warunkowych jednostki przejmowanej
- Testowanie utraty wartości wartości firmy, amortyzacja niedopuszczalna
- Inne podejście do ujemnej wartości firmy

MSSF 9 – Instrumenty finansowe

- Inna koncepcja liczenia odpisu aktualizującego należności i inne aktywa finansowe (oczekiwana strata kredytowa)
 - ✓ Zwykle konieczny model oparty na wielkościach historycznych
 - ✓ Osobna linia w sprawozdaniu z całkowitych dochodów

- Szeroki zakres ujawnień

MSSF 10 – Skonsolidowane sprawozdania finansowe

➤ Inna koncepcja kontroli:

Kontrola występuje w przypadku gdy inwestor:

- posiada władzę nad podmiotem inwestycji,
- jest narażony na ekspozycję lub posiada prawo do zmiennych zwrotów wypracowanych w wyniku zaangażowania w dany podmiot inwestycji,
- posiada zdolność do sprawowania władzy inwestora w celu wpłynięcia na wysokość zwrotów wypracowywanych przez podmiot inwestycji.

➤ Zwolnienie z konsolidacji jednostek inwestycyjnych

MSSF 15 – Przychody z umów z klientami

- Inna koncepcja przychodu - ujęcie przychodu w taki sposób aby odzwierciedlić transakcję przeniesienia na klienta przyrzeczonych dóbr lub usług w kwocie odzwierciedlającej wartość wynagrodzenia, które spółka oczekuje otrzymać w zamian za te dobra lub usługi
- Możliwa konieczność łączenia lub dzielenia umów oraz przypisywania im przychodów i kosztów
- Nie każda umowa powoduje ujęcie przychodu. Musi być treść ekonomiczna, zatwierdzenie przez obie strony, prawdopodobieństwo otrzymania zapłaty, itd.)

MSSF 16 – Leasing

- W zasadzie wszystkie leasingi jako finansowe, z wyjątkiem:
 - Umowy do 12 miesięcy
 - Umowy o niskiej wartości (5 tys. USD)
- Umowy na wynajem – konieczność oszacowania, na jaki okres będą przedłużane

AVANTA

auditors & advisors

