

## ELASTYCZNOŚĆ MIĘDZYNARODOWYCH STANDARDÓW SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ

Rafał Olczak\*

Streszczenie:

Dążąc do osiągnięcia najwyższej jakości informacji finansowej, dostarczającej obecnym i potencjalnym inwestorom oraz wierzycielom jednostki sprawozdawczej użytecznej bazy do podejmowania decyzji gospodarczych, Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości pozostawiła w treści MSSF obszary elastyczności, pozwalające na dostosowanie sposobu przygotowania sprawozdania finansowego do indywidualnej specyfiki konkretnej jednostki. Do obszarów tych zalicza się możliwość indywidualnego kształtowania polityki rachunkowości, stosowanie wartości szacunkowych oraz inne decyzje o charakterze nieszacunkowym (ang. *judgments*). Bez wątplenia, całkowita rezygnacja z elastyczności regulacji rządzących sprawozdawczością finansową ograniczyłaby w znacznym stopniu możliwość prezentacji wiernego i rzetelnego obrazu spółki, jednak z drugiej strony pewna swoboda pozostawiona kierownictwu jednostki może stać się obszarem potencjalnych nadużyć.

Słowa kluczowe: Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, elastyczność, sprawozdawczość finansowa.

JEL Class: M40.

Przyjęto/Accepted : 25.08.2015

Opublikowano/Published: 30.09.2015

### WPROWADZENIE

Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR), organ odpowiedzialny za opracowywanie i publikowanie jednolitego zestawu wysokiej jakości standardów sprawozdawczości finansowej, zmuszona jest wziąć pod

\* Magister kierunku Finanse i Rachunkowość, absolwent Uniwersytetu Łódzkiego, Analityk Finansowy – Infosys BPO Poland.

uwagę duże zróżnicowanie działalności podejmowanych przez jednostki sprawozdawcze, podlegające jej regulacjom. Różnice w specyfice funkcjonowania jednostek, również w ramach tej samej branży sprawiają, iż sztywne określenie wymaganych w każdym przypadku metod wyceny czy sposobów amortyzacji aktywów, często uniemożliwiłoby zaprezentowanie ich w wartościach najwierniej odzwierciedlających związany z nimi przepływ przyszłych korzyści ekonomicznych. Niemożliwe jest tu dostarczenie na tyle szerokiego spektrum regulacji, aby precyzyjnie określały one optymalny sposób prezentacji wszystkich zdarzeń gospodarczych w każdym możliwych warunkach. Możliwość prezentacji wiernego i rzetelnego obrazu jednostki wymaga więc występowania pewnego poziomu elastyczności reguł rządzących sprawozdawczością finansową. Elastyczność ta przejawia się w możliwości indywidualnego kształtowania polityki rachunkowości, a w jej ramach także wartości szacunkowych. Decyzje w tym zakresie, biorąc pod uwagę charakter elementów sprawozdań finansowych (ich dużą wrażliwość na zmiany założeń), determinują, jaki obraz jednostki zostanie zarysowany w sprawozdaniu finansowym. Celem niniejszego artykułu jest zwerifikowanie hipotezy głoszącej, iż fakt pozostawienia elastyczności w treści MSSF niesie za sobą ryzyko celowego zniekształcania obrazu przedsiębiorstwa w sprawozdaniu finansowym.

## 1. POLITYKA RACHUNKOWOŚCI WEDŁUG MSSF

Regulacje zawarte w MSSF w porównaniu np. do standardów amerykańskich (US GAAP), które w sposób bardziej ścisły określają reguły dotyczące sprawozdawczości finansowej poszczególnych branż działalności gospodarczej, cechuje stosunkowo duża uniwersalność [Mirza i Holt 2011: 61]. Fakt ten powoduje, iż niezbędne jest pozostawienie jednostce gospodarczej możliwości samodzielnego przyjęcia indywidualnych metod, konwencji, reguł i praktyk stosowanych przy przygotowywaniu i prezentacji sprawozdań finansowych, czyli innymi słowy, opracowania własnej polityki rachunkowości.

Zakres, w którym możliwe jest zindywidualizowanie polityki rachunkowości ogranicza się w głównym stopniu do sposobu traktowania transakcji, innych zdarzeń lub warunków, dla których brak jest standardu lub interpretacji mających bezpośrednio zastosowanie [*MSR 8 – Zasady (polityka) rachunkowości...*]. W przypadkach, w których istnieje standard lub interpretacja mające bezpośrednio zastosowanie, polityka rachunkowości musi wynikać z treści tych regulacji i nie może podlegać modyfikacji przez kierownictwo jednostki<sup>1</sup>. Transakcja lub inne zdarzenie gospodarcze musi być wówczas potraktowane zgodnie ze standardem lub interpretacją, przy uwzględnieniu dołączonych do nich wytycznych

<sup>1</sup> Istnieje jedno odstępstwo od tej zasady, które zaprezentowane zostało w punkcie 2 niniejszego artykułu.

stosowania opracowanych przez RMSR<sup>2</sup>. Pewna swoboda, co do kształtowania polityki rachunkowości niekiedy zawarta jest również w samych standardach. Przykładem może być tu *MSR 16 – Rzeczowe aktywa trwałe*, który wymaga dokonania wyboru polityki rachunkowości dotyczącej sposobu wyceny aktywów trwałych opartej albo na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia albo na wartości przeszacowanej.

Zgodnie z *MSR 8 – Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*, decyzje towarzyszące opracowaniu i stosowaniu polityki rachunkowości powinny być podejmowane przy uwzględnieniu kolejno: wymogów i wytycznych zawartych w standardach oraz interpretacjach dotyczących podobnych i powiązanych zagadnień, a następnie definicji, kryteriów ujmowania i wyceny aktywów, zobowiązań, przychodów i kosztów określonych w Ramach Konceptualnych. Kierując się informacjami zawartymi w tych źródłach, powinnością kierownictwa jednostki jest dokonanie oceny, jaki kształt polityki rachunkowości pozwoli dostarczyć informacji finansowej, która jest przydatna dla użytkowników w procesie podejmowania decyzji gospodarczych oraz cechuje się wiarygodnością, czyniąc sprawozdanie finansowe [*MSR 8 – Zasady (polityka) rachunkowości...*]:

- wiernie przedstawiającym sytuację finansową i wyniki finansowe oraz przepływy pieniężne jednostki,
- odzwierciedlającym ekonomiczną treść transakcji, innych zdarzeń i warunków, a nie tylko formę prawną,
- obiektywnym, czyli bezstronnym,
- zgodnym z zasadą ostrożnej wyceny,
- kompletnym we wszystkich istotnych aspektach.

Poza przedstawionymi źródłami, kierownictwo może również wziąć pod uwagę najaktualniejsze regulacje innych podmiotów tworzących standardy na podstawie podobnych założeń koncepcyjnych, inną literaturę dotyczącą rachunkowości i przyjęte rozwiązania branżowe, o ile nie będą one z nimi kolidowały [*MSR 8 – Zasady (polityka) rachunkowości...*].

Istotną kwestią jest spójność przyjętych zasad. Zgodnie z *MSR 8*, jednostka może potraktować transakcje, inne zdarzenia lub warunki tego samego rodzaju w odmienny sposób tylko wówczas, gdy standard lub interpretacja wymaga lub zezwala na wyodrębnienie węższych kategorii, wobec których odpowiednie może być stosowanie różnych zasad. W takim przypadku wybiera się najodpowiedniejszą politykę rachunkowości w stosunku do każdej z podkategorii i konsekwentnie stosuje się ją.

<sup>2</sup> Dołączone do standardu wytyczne stosowania są obligatoryjne, gdy stanowią integralną część MSSF (informacja ta podawana jest na początku ich treści). W wytycznych stosowania nie stanowiących integralnej części MSSF nie zostały zawarte wymogi odnoszące się do sprawozdań finansowych.

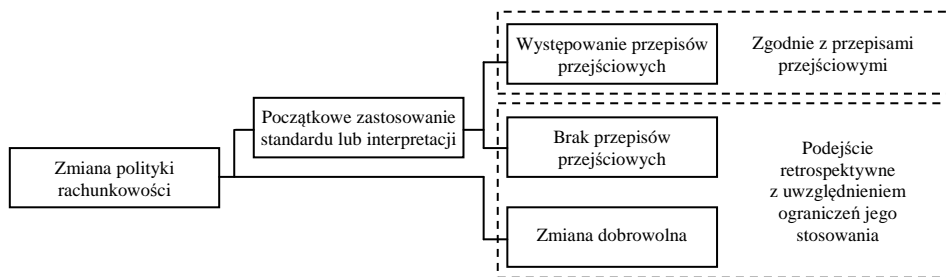
Wymóg zachowania konsekwencji znajduje swoje odzwierciedlenie w regulacjach dotyczących dokonywania zmian w stosowanej polityce rachunkowości<sup>3</sup>. Zmiany mogą zostać dokonane jedynie wówczas, gdy wymagają tego postanowienia standardu lub interpretacji lub gdy nowo obrana polityka rachunkowości doprowadzi do zwiększenia przydatności i wiarygodności informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym [*MSR 8 – Zasady (polityka) rachunkowości...*]. Jeżeli nie zostały spełnione te kryteria należy kontynuować stosowanie tych samych zasad z okresu na okres, co pozwoli na zachowanie porównywalności informacji finansowej. Przytaczanym w literaturze przykładem sytuacji, w której zasadne może okazać się dokonanie zmiany polityki rachunkowości, powołując się na drugi z zaprezentowanych warunków, jest przejście z metody wyceny zapasów opartej na średniej ważonej na metodę FIFO, w warunkach gwałtownego wzrostu ich cen [Wiecek i wsp. 2010: 209]

Dokonywanie zmian w polityce rachunkowości związane jest z ciężącym na jednostce obowiązkiem informacyjnym. Jego zakres uzależniony jest od powodu dokonania zmiany. Jeżeli jest ona związana z początkowym zastosowaniem standardu lub interpretacji rozlicza się ją zgodnie z przepisami przejściowymi zawartymi w tym standardzie lub interpretacji. Jeżeli takowe przepisy nie istnieją albo zmiana dokonywana jest dobrowolnie<sup>4</sup> (powołanie się na zwiększenie przydatności i wiarygodności informacji), wówczas jednostka zobligowana jest ujawnić ją retrospektywnie (rys. 1). Oznacza to konieczność dokonania korekty bilansu otwarcia każdej pozycji kapitału własnego, której ta zmiana dotyczy (zazwyczaj zysków zatrzymanych), dla najwcześniejszego prezentowanego okresu oraz pozostałych danych porównawczych<sup>5</sup> dla każdego okresu tak, jak gdyby zmienione zasady rachunkowości były stosowane od zawsze [*MSR 8 – Zasady (polityka) rachunkowości...*].

<sup>3</sup> Zgodnie z *MSR 8* jako zmiany zasad rachunkowości nie traktuje się zastosowania zasad (polityki) rachunkowości w odniesieniu do zdarzeń i transakcji, które różnią się w swej treści od poprzednio występujących oraz zastosowania nowych zasad (polityki) rachunkowości w odniesieniu do zdarzeń lub transakcji, które nie występowały wcześniej lub były nieistotne. Ponadto zastosowanie po raz pierwszy zasady przeszacowywania wartości aktywów zgodnie z *MSR 16 – Rzeczowe aktywa trwałe* oraz *MSR 38 – Wartości niematerialne* stanowi zmianę zasad (polityki) rachunkowości, którą traktuje się zgodnie z wymogami *MSR 16* lub *MSR 38*, a nie w oparciu o przedstawione regulacje zawarte w *MSR 8*.

<sup>4</sup> Wcześniejsze (w stosunku do obligatoryjnego) zastosowanie postanowień nowego standardu lub interpretacji nie jest tu traktowane jako dobrowolna zmiana polityki rachunkowości, a więc zastosowanie retrospektywnego podejścia uzależnione jest od występowania i treści przepisów przejściowych zawartych w danym standardzie lub interpretacji.

<sup>5</sup> Zgodnie z *MSR 1* ujawnia się dane porównawcze odnoszące się do wszystkich danych liczbowych zawartych w sprawozdaniu finansowym. O ile jest to przydatne dla zrozumienia sprawozdania finansowego za bieżący okres ujawnia się również dane w części opisowej.



Rysunek 1. Zastosowanie podejścia retrospektywnego

Źródło: opracowanie własne.

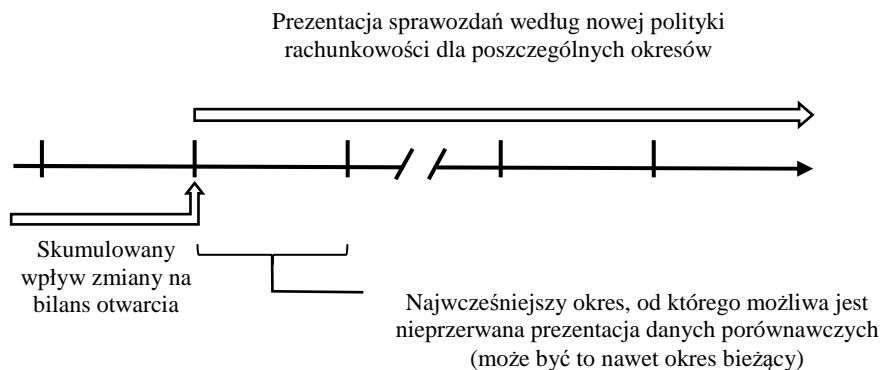
Wymóg zastosowania podejścia retrospektywnego przy wprowadzaniu zmiany polityki rachunkowości może być jednak ograniczony lub zniesiony. Dzieje się tak, gdy ustalenie wpływu dokonanej zmiany na poszczególne okresy lub jej skumulowanego wpływu jest niewykonalne w praktyce, tj. niemożliwe do zastosowania, mimo podjęcia wszelkich racjonalnych wysiłków i czynności [MSR 8 – *Zasady (polityka) rachunkowości...*]. Dla konkretnego okresu rozumie się przez to sytuację, w której dla retrospektywnego zastosowania nowo obranych zasad:

- niezbędne jest dokonanie założeń co do intencji kierownictwa we wskazanym okresie;
- wymagane jest poczynienie istotnych szacunków, a niemożliwe jest obiektywne wyodrębnienie z ogółu informacji na temat szacunków tych, które:
  - potwierdzają warunki według stanu na dzień, na który wartości te mają być ujęte, wycenione lub ujawnione;
  - mogłyby być dostępne w momencie, gdy sprawozdania finansowe tego okresu zostały zatwierdzone do publikacji;

lub gdy skutek retrospektywnego podejścia jest niemożliwy do ustalenia [MSR 8 – *Zasady (polityka) rachunkowości...*]. Dokonywane szacunki muszą być adekwatne do okoliczności, jakie miały miejsce w dniu transakcji lub innego zdarzenia gospodarczego czy warunku, którego dotyczy przekształcenie. Nie dopuszcza się więc możliwości zastosowania wiedzy zdobytej po fakcie, która nie mogłaby być użyta w danym okresie historycznym, gdyby jednostka faktycznie stosowała w nim zmienioną politykę rachunkowości. Jako przykład sytuacji, w której charakter wymaganych szacunków decyduje o tym, że ustalenie wpływu dokonanej zmiany polityki rachunkowości jest niewykonalne w praktyce, można podać konieczność dokonania wyceny według wartości godziwej opartej na nieobserwowanych danych wejściowych (trzeci poziom w hierarchii wartości godziwej) [MSR 8 – *Zasady (polityka) rachunkowości...*].

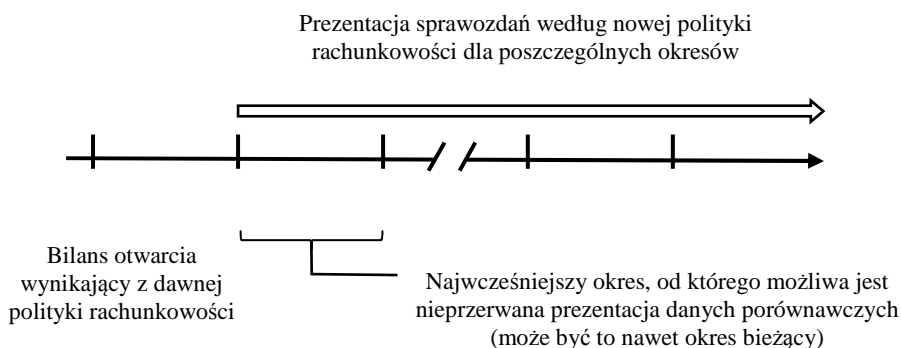
Gdy zaprezentowane powyżej kryteria zostają spełnione dla jednego lub większej liczby okresów w stosunku do informacji porównawczych, czyli innymi słowy, gdy niewykonalne w praktyce jest określenie wpływu dokonanej zmiany na poszczególne elementy sprawozdania finansowego konkretnego okresu (bądź kilku okresów), jednostka stosuje retrospektywne podejście od najwcześniejszego okresu, od którego jest ono nieprzerwanie możliwe (może być to nawet okres bieżący) [Mirza i Holt 2011: 63]. W okresie tym uwzględnia się skumulowany z poprzednich okresów wpływ dokonanej zmiany na bilans otwarcia, a następnie aplikuje się nową politykę rachunkowości we wszystkich kolejnych okresach obrachunkowych. Sposób, w jaki w tej sytuacji jednostka dokonuje prezentacji skorygowanych danych finansowych przedstawiony został na rys. 2.

Jeżeli natomiast niemożliwe w praktyce jest oszacowanie skumulowanego wpływu dokonanej zmiany na bieżący okres, wówczas stosuje się podejście prospektywne zaczynając jednak również od najwcześniejszego możliwego okresu [Mirza i Holt 2011: 63]. Pomija się tu uwzględnienie skumulowanego wpływu na bilans otwarcia tego okresu i w niezmienionej formie (wynikającej z dotychczasowych zasad) traktuje się go jako punkt wyjścia do zastosowania nowej polityki rachunkowości do transakcji i innych zdarzeń mających miejsce w późniejszym czasie. Sposób zastosowania podejścia prospektywnego dla zmiany polityki rachunkowości zobrazowany został na rys. 3.



Rysunek 2. Ograniczenie podejścia retrospektywnego I

Źródło: opracowanie własne.



Rysunek 3. Ograniczenie podejścia retrospektywnego II

Źródło: opracowanie własne.

*MSR 8* precyzuje jakie informacje muszą zostać ujawnione podczas dokonania zmiany polityki rachunkowości. Podczas dobrowolnej zmiany – najistotniejszej z punktu widzenia możliwości nadużyć, o ile zmiana ta ma istotny wpływ na sprawozdania finansowe jednostki, musi ona ujawnić:

- charakter dokonanej zmiany,
- powód, dla którego zastosowana zmiana przyczyni się do zwiększenia użyteczności i wiarygodności informacji finansowej,
- jeśli to możliwe (wykonalne w praktyce), kwotę korekty dotyczącej bieżącego okresu i każdego z wcześniej prezentowanych okresów w odniesieniu do każdej pozycji sprawozdania finansowego, na którą miała ona wpływ<sup>6</sup>,
- kwotę korekty odnoszącą się do okresów wcześniejszych niż prezentowane (skumulowany wpływ zmiany na bilans otwarcia najwcześniejszego z prezentowanych okresów) [*MSR 8 – Zasady (polityka) rachunkowości...*].

Ponadto, gdy retrospektywne podejście jest niewykonalne w praktyce w stosunku do konkretnego przeszłego okresu, bądź do okresów poprzedzających okresy prezentowane należy ujawnić opis okoliczności, które o tym zadecydowały, a także informacje o sposobie i momencie, od którego wprowadzono zmianę polityki rachunkowości [*MSR 8 – Zasady (polityka) rachunkowości...*].

Informacje o stosowanej przez jednostkę polityce rachunkowości muszą zostać ujawnione w informacji dodatkowej w formie opisu [*MSR 1 – Prezentacja sprawozdań finansowych*]:

<sup>6</sup> Dodatkowo jeżeli jednostka podlega *MSR 33 – Zysk przypadający na jedną akcję*, wymagane jest również, o ile jest to możliwe, dokonanie korekty zysku i „rozwodnionego” zysku na jedną akcję.



– zasad wyceny zastosowanych przy sporządzaniu sprawozdania finansowego oraz

– innych potrzebnych do zrozumienia sprawozdania finansowego zasad, którymi kieruje się jednostka w ramach przyjętej polityki rachunkowości.

Za szczególnie przydatne w zrozumieniu wpływu transakcji i innych zdarzeń na wyniki i sytuację finansową jednostki uznaje się informacje o dokonanym wyborze spośród alternatywnych wariantów dopuszczonych w standardach i interpretacjach. Przy ujawnianiu informacji o przyjętych zasadach rachunkowości powinno wziąć się pod uwagę, jakich ujawnień może oczekiwać użytkownik sprawozdań finansowych od konkretnej jednostki. Zakres ujawnień powinien być dostosowany do specyfiki prowadzonej działalności. Na przykład, dla jednostki przeprowadzającej istotne transakcje w walutach obcych niezbędne jest ujawnienie przyjętej polityki rachunkowości w zakresie zysków i strat z tytułu różnic kursowych [*MSR 1 – Prezentacja sprawozdań finansowych*].

## 2. WARTOŚCI SZACUNKOWE I INNE DECYZJE

Poza kształtowaniem polityki rachunkowości, obszarem, w którym istotny wpływ na informacje prezentowane w sprawozdaniu finansowym ma subiektywny osąd kierownictwa jednostki, jest dokonywanie szacunków<sup>7</sup>. Ze względu na niepewność, nieprzerwanie towarzyszącą działalności gospodarczej, precyzyjne określenie obiektywnych danych wejściowych do algorytmu wyceny jest często niemożliwe. Pomiar poszczególnych elementów sprawozdań bardzo często oparty jest więc na subiektywnych przewidywaniach co do ekonomicznych skutków posiadania danego zasobu gospodarczego, bądź bycia obciążanym konkretnym obowiązkiem. Dzieje się tak np. podczas [*MSR 8 – Zasady (polityka) rachunkowości...*]:

- określania należności wątpliwych,
- szacowania utraty przydatności gospodarczej przez zapasy,
- wyceny aktywów i zobowiązań finansowych, która oparta jest na wartości godziwej,
- określania okresów użytkowania aktywów podlegających amortyzacji oraz trybu czerpania z tego tytułu korzyści ekonomicznych,
- oszacowania zobowiązań gwarancyjnych.

Co więcej, taka sytuacja występuje również wtedy, gdy ze względu na niedostępność aktualnych cen rynkowych konieczne jest ustalenie „(...) wartości odzyskiwanej grup rzeczowych aktywów trwałych, (...) rezerw zależnych od przyszłych wyników toczących się postępowań sądowych oraz długotermino-

<sup>7</sup> Wskazania, czym należy kierować się przy doborze wartości szacunkowych zawarte zostały w poszczególnych standardach, przewidujących konieczność ich zastosowania. W każdym przypadku osąd przygotowującego sprawozdanie finansowe, zgodnie z *MSR 8*, powinien być oparty na dostępnych, wiarygodnych informacjach.



wych zobowiązań z tytułu świadczeń pracowniczych, takich jak zobowiązania emerytalne” [*MSR 1 – Prezentacja sprawozdań finansowych*]. Ustalenia te oparte są zawsze na pewnych założeniach odnoszących się między innymi do ryzyka związanego z konkretnym przepływem korzyści ekonomicznych, którego poziom odzwierciedlony jest w wysokości stóp dyskontowych lub wartości przepływów pieniężnych, którymi posłużono się podczas wyceny.

O wysoce subiektywnym charakterze szacunków może również świadczyć to, w jakich przypadkach standard [*MSR 8 – Zasady (polityka) rachunkowości...*] przewiduje możliwość ich zrewidowania. Poza sytuacjami, w których rewizja wartości szacunkowych może zostać dokonana ze względu na zmianę okoliczności stanowiących ich podstawę bądź fakt pozyskania nowych informacji, może ona również wynikać ze zdobycia większego doświadczenia przez podmiot dokonujący szacunków. Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości wzięła więc tu pod uwagę to, że w praktyce, na kształt sprawozdania finansowego mogą mieć wpływ indywidualne cechy podmiotów zajmujących się jego przygotowaniem.

Należy zaznaczyć jednak, że tak długo, jak wartości szacunkowe są wiarygodne, ich wykorzystanie odgrywa istotną rolę w procesie przygotowywania sprawozdań finansowych nie podważając równocześnie ich poprawności [*Discussion Paper DP/2013/1...*: 71]. Pomimo tego, iż wiele zorientowanych na przyszłość szacunków nie może być bezpośrednio zweryfikowanych, to jednocześnie dostarczają one istotnych informacji finansowych, co zgodnie z Ramami Konceptualnymi jest cechą fundamentalną, nadrzędną w stosunku do cechy wzmacniającej, jaką jest weryfikowalność [*Discussion Paper DP/2013/1...*: 70]. Ponadto, pewien rodzaj „zabezpieczenia” przed wykorzystywaniem do wyceny elementów sprawozdań finansowych szacunków, które nie mogą być dokonane w sposób wiarygodny stanowią kryteria ujmowania głosząc, że nie ujawnia się w sprawozdaniu pozycji, których koszt lub wartość nie mogą być wiarygodnie zmierzone [*Discussion Paper DP/2013/1...*: 71].

Zmiany wartości szacunkowych, przez które rozumiane jest wprowadzenie korekty wartości bilansowych odpowiednich pozycji aktywów lub zobowiązań, bądź też okresowego zużycia aktywów, wprowadzane są zgodnie z podejściem prospektywnym rozpoczynając od okresu, w którym nastąpiła weryfikacja. Takie podejście uzasadniono tym, że „(...) weryfikacja wartości szacunkowych z założenia nie odnosi się do poprzednich okresów, jak też nie stanowi korekty błędów” [*MSR 8 – Zasady (polityka) rachunkowości...*]. O ile w stosunku do zmiany wartości szacunkowych spowodowanej zmianą okoliczności, z których one wynikają, takie podejście wydaje się oczywiste, to zwłaszcza w ostatnim z prezentowanych przypadków może ono wzbudzać kontrowersje. Niezwykle ciężka może być bowiem weryfikacja, czy wcześniejsze szacunki wynikają z manipulacji kierownictwa jednostki, czy faktycznie z mniejszego niż w bieżącym okresie doświadczenia. Z drugiej strony wprowadzenie dla tego typu zmian

wymogu stosowania podejścia retrospektywnego – tak jak ma to miejsce np. w przypadku wszystkich, nawet nieistotnych celowo popełnionych błędów, mogłoby zniechęcić do uaktualniania szacunków wówczas, gdy naprawdę wynikałoby to z przychodzącego wraz z doświadczeniem lepszego zrozumienia realiów gospodarczych, w których funkcjonuje jednostka. Bez względu na powód weryfikacji, jednostka zobligowana jest ujawnić rodzaj i kwotę dokonanej zmiany wartości szacunkowych w bieżącym okresie, jak również, o ile jest to wykonalne w praktyce, zmiany odnoszące się do przyszłych okresów [Mirza i Holt 2011: 66].

W przypadku, gdy istnieje znaczące ryzyko konieczności dokonania istotnych korekt wartości bilansowych aktywów i zobowiązań w trakcie kolejnego roku obrachunkowego, w informacji dodatkowej dotyczącej tych elementów sprawozdania finansowego, ujawnia się informacje o głównych założeniach odnoszących się do przyszłości oraz inne podstawowe przyczyny niepewności poczynionych szacunków występujące na koniec bieżącego okresu sprawozdawczego [*MSR I – Prezentacja sprawozdań finansowych*].

W ramach stosowanej polityki rachunkowości, wyznaczanie wartości szacunkowych nie jest jedynym obszarem, w którym subiektywne oceny kierownictwa mogą wywierać istotny wpływ na kwoty ujęte w sprawozdaniu finansowym. Kierownictwo podejmuje również szereg decyzji, które nie posiadają charakteru szacunków. Przykładami mogą być tu następujące „(...) ustalenia [*MSR I – Prezentacja sprawozdań finansowych*]:

- czy aktywa finansowe są inwestycjami utrzymywanymi do terminu zapadalności,
- momentu, w którym następuje przeniesienie na inne jednostki zasadniczo całego ryzyka i korzyści wynikających z tytułu posiadania aktywów finansowych i aktywów w ramach leasingu,
- czy treść ekonomiczna transakcji wskazuje na to, że konkretna transakcja sprzedaży dóbr jest umową o charakterze finansowym i nie powoduje powstania przychodu,
- czy treść ekonomiczna relacji pomiędzy jednostką a jednostką specjalnego przeznaczenia wskazuje na to, że jednostka specjalnego przeznaczenia jest kontrolowana przez jednostkę.”

Poza polityką rachunkowości, możliwością przeprowadzenia indywidualnych szacunków oraz podejmowania innych decyzji o charakterze nieszacunkowym, elastyczność MSSF przejawia się również w fakcie, iż w bardzo rzadkich przypadkach jednostka ma możliwość odstąpienia od wymogu zawartego w konkretnym standardzie lub interpretacji. Dzieje się tak, gdy zgodnie z decyzją kierownictwa zastosowanie konkretnego uregulowania może być na tyle mylące, że niespełniony zostanie cel sprawozdania finansowego określony w Ramach Konceptualnych, a zarazem dokonanie odstępstwa jest niezabronione lub wymagane przez odpowiednie założenie koncepcyjne [*MSR I – Prezentacja sprawozdań finansowych*].

Zgodnie z *MSR 1*, „(...) informacja byłaby sprzeczna z celem sporządzenia sprawozdania finansowego, jeśli nie odzwierciedlałaby rzetelnie transakcji, innych zdarzeń i warunków, które miała odzwierciedlać lub od której można oczekiwać, że będzie odzwierciedlać i, w efekcie, będzie wpływać na decyzje gospodarcze użytkowników sprawozdań finansowych” [*MSR 1 – Prezentacja sprawozdań finansowych*]. Oceniając, czy w konkretnym przypadku zastosowanie danego wymogu może wprowadzić użytkowników w błąd, a przez to spowodować niespełnienie celu sprawozdania, należy wziąć pod uwagę przyczynę, przez którą taki stan rzeczy ma miejsce oraz to, w jaki sposób sytuacja jednostki różni się od okoliczności, w których znalazły się inne jednostki sprawozdawcze, które przestrzegają tego wymogu. Jeżeli inne jednostki, będące w podobnych okolicznościach, stosują się do rozważanego uregulowania, wówczas uznaje się, że jego zastosowanie nie wprowadza użytkowników sprawozdania w błąd. Odstąpienie od uregulowania zawartego w standardzie lub interpretacji związane jest z restrykcyjnym wymogiem ujawnień, chroniącym przed sytuacją, w której użytkownicy sprawozdań mogliby być wprowadzeni w błąd za sprawą nieuzasadnionego wykorzystania tej regulacji przez kierownictwo jednostki. Gdy jednostka odstępuje od wymogu jest ona zobowiązana [*MSR 1 – Prezentacja sprawozdań finansowych*]:

- ujawnić, iż według kierownictwa, sprawozdanie w rzetelny sposób przedstawia sytuację finansową, wyniki finansowe oraz przepływy pieniężne jednostki,
- poinformować o tym, że jest ono zgodne z mającymi zastosowanie standardami i interpretacjami zaznaczyć, że dzieje się tak za wyjątkiem odstępstwa od danego wymogu poczynionego w celu osiągnięcia rzetelności prezentacji.

Ponadto, w okresie, w którym dokonano odstępstwa oraz w każdym z przyszłych okresów, w którym odstępstwo to wpływa na wartości ujęte w sprawozdaniu finansowym<sup>8</sup>, ujawnia się:

- „(...) nazwę standardu lub interpretacji, od których jednostka poczyniła odstępstwo, charakter odstępstwa, wraz z podaniem rozwiązania, jakie przewiduje standard lub interpretacja, powód, dla którego zastosowanie takiego rozwiązania w danych okolicznościach wprowadzałoby w błąd, powodując, że sprawozdanie finansowe nie spełni swojego celu określonego w Założeniach koncepcyjnych, oraz zastosowane rozwiązanie,
- dla każdego zaprezentowanego okresu finansowego wpływ odstępstwa na każdą pozycję sprawozdania finansowego, gdyby była ona przedstawiona jako spełniająca wymaganie” [*MSR 1 – Prezentacja sprawozdań finansowych*].

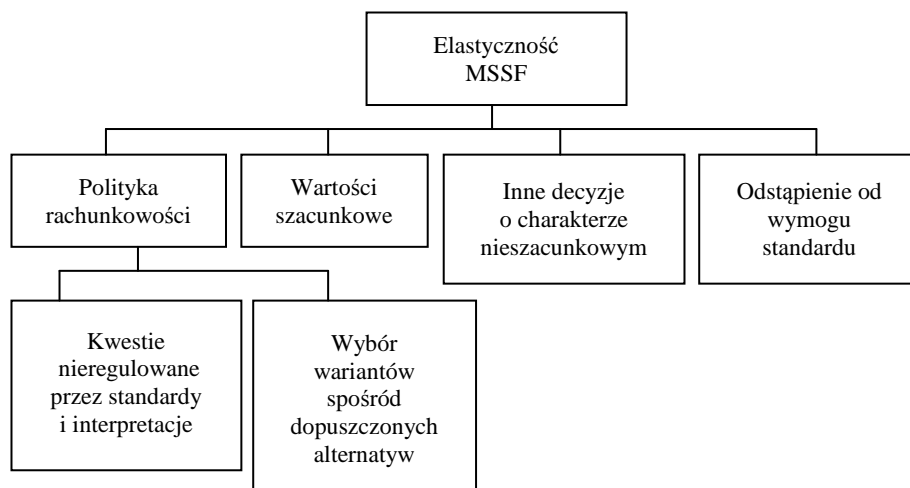
Może wystąpić sytuacja, gdy pomimo tego, że kierownictwo uzna odstąpienie od danego wymogu za zasadne, odpowiednie regulacje mogą zabraniać jego dokonania. Wówczas w celu zminimalizowania zidentyfikowanego przez kie-

<sup>8</sup> Przykładem, w którym odstępstwo od wymogu standardu lub interpretacji może wpływać na kwoty przedstawione w przyszłych okresach jest odstąpienie od wymaganego sposobu wyceny aktywów lub zobowiązań.

rownictwo ryzyka wprowadzenia użytkowników w błąd, w informacji dodatkowej ujawnia się nazwę standardu lub interpretacji, charakter wymogu oraz uzasadnienie dlaczego jego zastosowanie może wprowadzać w błąd prowadząc do niezrealizowania celu sprawozdania finansowego. Również w informacji dodatkowej ujawnia się wszelkie korekty wszystkich pozycji sprawozdania finansowego dla każdego prezentowanego okresu, niezbędne w opinii kierownictwa jednostki do osiągnięcia rzetelności prezentacji [*MSR 1 – Prezentacja sprawozdań finansowych*]. Prezentacja odbywa się tu więc odwrotnie niż w przypadku, gdy odstępstwo nie jest zabronione, tj. sprawozdanie finansowe sporządzone zostaje zgodnie z danym wymogiem, a alternatywny sposób prezentacji przedstawiony przez kierownictwo zostaje ujawniony w informacji dodatkowej.

Tak zdefiniowane wymogi, co do ujawnień informacji związanych z faktem odstępiania od wymogu standardu lub interpretacji sprawiają, że użytkownik wykazując się należyta starannością przy analizowaniu sprawozdania nie powinien być narażony na negatywne konsekwencje wynikające z tego faktu. Zawsze musi zostać ujawnione to, jakie kwoty znalazłyby się w sprawozdaniu finansowym, gdyby przygotowane było ono całkowicie zgodnie z wymogami standardu lub interpretacji.

Płaszczyzny, na których subiektywne decyzje kierownictwa jednostki wpływają na wartości przedstawiane w sprawozdaniach finansowych przedstawia rys. 4.



Rysunek 4. Obszary elastyczności MSSF

Źródło: opracowanie własne.

## PODSUMOWANIE

Z zakresu elastyczności Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej wynika, że odpowiedzialność za jakość publikowanych sprawozdań finansowych w stosunkowo szerokim zakresie ponosi kierownictwo jednostki sprawozdawczej. Regulacje zapewnione przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości dostatecznie dokładnie precyzują, czym powinno się ono kierować we wszelkich przypadkach, w których komunikowany obraz jednostki zależy od jego indywidualnych decyzji. Zagrożenie związane z elastycznością MSSF nie musi więc wynikać z braku precyzji tych regulacji, lecz raczej ze znacznie większej trudności udowodnienia nadużyć, w stosunku do obszarów, w których narzucone zostały „sztywne” modele postępowania. Chodzi tu o brak lub ograniczenie cechy weryfikowalności informacji finansowych bazujących na subiektywnych ocenach kierownictwa jednostki, co może sprzyjać możliwości tendencyjnego kształtowania obrazu jednostki w sprawozdaniu finansowym.

## BIBLIOGRAFIA

*Discussion Paper DP/2013/1 A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*, IASB 2013, <http://www.ifs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Discussion-Paper-July-2013/Documents/Discussion-Paper-Conceptual-Framework-July-2013.pdf>, dostęp: 23.05.2015.

Mirza A. A., Holt G., 2011, *Wiley IFRS: Practical Implementation Guide and Workbook*, John Wiley & Sons.

*MSR 1 – Prezentacja sprawozdań finansowych.*

*MSR 8 – Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów.*

*MSR 16 – Rzeczowe aktywa trwałe.*

*MSR 38 – Wartości niematerialne.*

Wiecek I. M., Young N. M., 2010, *IFRS Primer: International GAAP Basics – US Edition*, Wiley.

## FLEXIBILITY OF INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS

Aiming to achieve the highest quality of financial information, International Accounting Standards Board had to left some areas of flexibility within its regulations. The possibility to adjust the method of preparation of financial statements to the specifics of particular reporting entity gives an opportunity to provide current and potential investors together with its creditors with the most useful information from the perspective of economic decision-making process. The areas of flexibility include the ability of selecting and applying individual accounting policy as well as the use of estimates and judgments during the preparation of financial statements. Undoubtedly, the total abandonment of the flexibility of regulations governing financial reporting would reduce significantly the possibility of presenting true and fair view of particular company, but on the other hand, a discretion left to the leadership of the unit may become a field for abuses.

**Key words:** International Financial Reporting Standards, flexibility, financial reporting.