

32004R0707

17.4.2004

DZIENNIK URZĘDOWY UNII EUROPEJSKIEJ

L 111/3

ROZPORZĄDZENIE KOMISJI (WE) NR 707/2004**z dnia 6 kwietnia 2004 r.****zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1725/2003 przyjmujące niektóre międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady**

KOMISJA WSPÓLNOT EUROPEJSKICH,

uwzględniając Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską,

uwzględniając rozporządzenie (WE) Nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 19 lipca 2002 r. w sprawie stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości ⁽¹⁾, w szczególności jego art. 3 ust. 1,

a także mając na uwadze, co następuje:

- (1) W dniu 29 września 2003 r. Komisja przyjęła rozporządzenie (WE) Nr 1725/2003 ⁽²⁾ zatwierdzające interpretacje przyjęte przez Stały Komitet ds. Interpretacji (SKI). Jedną z tych interpretacji jest SKI-8 „Zastosowanie po raz pierwszy MSR jako podstawy rachunkowości”. Zgodnie z tą interpretacją, przy pełnym zastosowaniu Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (MSR) po raz pierwszy jako podstawy rachunkowości, sprawozdanie finansowe przedsiębiorstwa należy sporządzić i zaprezentować tak, jak gdyby sprawozdanie finansowe zawsze było sporządzane zgodnie ze standardami i interpretacjami obowiązującymi na dzień ich pierwszego zastosowania. Zatem w odniesieniu do większości obszarów rachunkowości zapisy standardów i interpretacji należy stosować retrospektywnie.
- (2) Dla ułatwienia przejścia na międzynarodowe standardy rachunkowości oraz międzynarodowe standardy sprawozdawczości finansowej (MSR/MSSF) Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB) postanowiła w dniu 19 czerwca 2003 r. zastąpić SKI-8 standardem MSSF 1 „Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy”. Zgodnie z MSSF 1 przedsiębiorstwo stosujące MSR po raz pierwszy musi spełnić wymogi każdego MSR i każdej interpretacji obowiązujących na dzień ich pierwszego zastosowania. Zatem MSSF 1 tak jak SKI-8 wymaga retrospektywnego zastosowania [standardów i interpretacji] w odniesieniu do większości obszarów rachunkowości. Tym niemniej MSSF 1 wprowadza ograniczone zwolnienia z przestrzegania tego wymogu w przypadku określonych zagadnień ze względów praktycznych lub, gdy jest wysoce prawdopodobne, że koszty przestrzegania [standardów i interpretacji] przez przedsiębiorstwo przewyższałyby korzyści, jakie mogliby odnieść użytkownicy sprawozdań finansowych.

- (3) MSSF 1 powinien umożliwić zapewnienie porównywalności w czasie zarówno sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z MSSF jednostki stosującej MSSF po raz pierwszy, jak również pomiędzy sprawozdaniami finansowymi różnych przedsiębiorstw stosujących MSSF po raz pierwszy na dany dzień, ponieważ zarówno dane za okresy bieżące jak i dane porównawcze opierają się na tym samym zestawie standardów istniejących na dzień zastosowania MSR po raz pierwszy. Zapewnienie porównywalności między sprawozdaniami finansowymi jednostek stosujących MSSF po raz pierwszy, jak również między sprawozdaniami finansowymi przedsiębiorstw już wcześniej stosujących MSSF jest jednakże celem drugorzędnym, zważywszy na fakt, że liczba jednostek stosujących MSSF po raz pierwszy znacznie przewyższy w roku 2005 obecną liczbę 200–300 unijnych przedsiębiorstw już stosujących MSR/MSSF.

- (4) Konsultacje prowadzone w tej dziedzinie z ekspertami technicznymi potwierdzają, że międzynarodowe standardy sprawozdawczości finansowej spełniają kryteria ich przyjęcia określone w artykule 3 rozporządzenia (WE) Nr 1606/2002, w szczególności wymóg sprzyjania europejskiemu dobru publicznemu.

- (5) Rozporządzenie (WE) nr 1725/2003 powinno zatem zostać odpowiednio zmienione.

- (6) Środki przyjęte w niniejszym rozporządzeniu są zgodne z opinią Komitetu Regulacyjnego ds. Rachunkowości,

PRZYJMUJE NINIEJSZE ROZPORZĄDZENIE:

Artykuł 1

W Załączniku do rozporządzenia (WE) nr 1725/2003, SKI-8 „Zastosowanie po raz pierwszy MSR jako podstawy rachunkowości” zastępuje się tekstem zamieszczonym w Załączniku do niniejszego rozporządzenia.

Artykuł 2

Niniejsze rozporządzenie wchodzi w życie dwudziestego dnia po jego opublikowaniu w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej.

⁽¹⁾ Dz.U. L 243, 11.9.2002, str. 1.

⁽²⁾ Dz.U. L 261, 13.10.2003, str. 1.

Niniejsze rozporządzenie wiąże w całości i jest bezpośrednio stosowane we wszystkich Państwach Członkowskich.

Sporządzono w Brukseli, dnia 6 kwietnia 2004 r.

W imieniu Komisji
Frederik BOLKESTEIN
Członek Komisji

ZAŁĄCZNIK

„MSSF 1 – Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy

Postanowienia Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej 1 *»Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy«* (MSSF 1) zostały zamieszczone w ust. 1–47 oraz w dodatkach od A do C. Wszystkie ustępy mają jednakową moc obowiązującą. W ustępach zapisanych pogrubioną czcionką zawarto główne zasady. Terminy zdefiniowane w Dodatku A są zapisane w niniejszym standardzie pochylą czcionką w przypadku gdy zostały w nim użyte po raz pierwszy. Definicje pozostałych terminów znajdują się w *Słowniku Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej*. Zapisy MSSF 1 należy interpretować w kontekście jego celu, *»Uzasadnienia wniosków«*, *»Wstępu«* do Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej i *»Założeń koncepcyjnych sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych«*. Dokumenty te stanowią podstawę wyboru i stosowania zasad rachunkowości, wówczas, gdy standard nie zawiera wyraźnych wytycznych.

WPROWADZENIE

Przyczyny leżące u podstaw wydania MSSF

WP1. Niniejszy MSSF zastępuje SKI 8 *»Zastosowanie po raz pierwszy MSR jako podstawy rachunkowości«*. Rada opracowała niniejszy MSSF, aby rozwiązać problemy wynikające z następujących okoliczności:

- a) niektóre aspekty SKI-8, które wymagały w pełni retrospektywnego zastosowania standardów prowadziły do powstawania kosztów przewyższających korzyści możliwe do uzyskania przez użytkowników sprawozdań finansowych. Ponadto, mimo iż interpretacja SKI-8 nie wymagała retrospektywnego zastosowania standardów, gdy było to niewykonalne ze względów praktycznych, nie wyjaśniała, czy jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy powinna interpretować niewykonalność jako dużą czy też małą przeszkodę na drodze stosowania standardów oraz nie podawała konkretnego sposobu traktowania zagadnień w przypadku uznania ich za niewykonalne;
- b) interpretacja SKI-8 mogła wymagać od jednostki stosującej MSSF po raz pierwszy, aby zastosowała dwie różne wersje standardu, w przypadku gdy nowa wersja standardu została wprowadzona w okresach objętych pierwszym sprawozdaniem finansowym sporządzonym zgodnie z MSR i ta nowa wersja zabraniała retrospektywnego zastosowania;
- c) interpretacja SKI-8 nie określała wyraźnie, czy jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy powinna używać wiedzy post factum przy podejmowaniu decyzji dotyczących retrospektywnego ujmowania i wyceny;
- d) występowały pewne wątpliwości dotyczące tego, w jaki sposób przepisy interpretacji SKI-8 współgrają z określonymi przepisami przejściowymi poszczególnych standardów.

Najważniejsze postanowienia MSSF

WP2. Niniejszy MSSF należy stosować wówczas, gdy jednostka przyjmuje MSSF po raz pierwszy zamieszczając wyraźne i bezwarunkowe stwierdzenie o zgodności z MSSF.

WP3. Co do zasady niniejszy MSSF wymaga od jednostki przestrzegania każdego MSSF obowiązującego na dzień sprawozdawczy pierwszego sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z MSSF. W szczególności niniejszy MSSF wymaga od jednostki, aby w bilansie otwarcia według MSSF, będącego punktem wyjścia dla prowadzenia rachunkowości zgodnie z MSSF, dokonała następujących operacji:

- a) ujęła wszystkie aktywa i zobowiązania, których ujęcia wymagają MSSF;
- b) nie ujmowała pozycji jako aktywa lub zobowiązania, jeżeli MSSF nie zezwalają na ich ujmowanie;
- c) przeklasyfikowała pozycje ujęte w określonych kategoriach aktywów, zobowiązań lub kapitału własnego zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości, które zgodnie z MSSF stanowią inny rodzaj aktywów, zobowiązań lub kapitału własnego; oraz
- d) stosowała MSSF do wyceny wszystkich ujętych aktywów i zobowiązań.

WP4. Tym niemniej niniejszy MSSF wprowadza ograniczone zwolnienia z przestrzegania tych wymogów w przypadku konkretnych zagadnień, gdy jest wysoce prawdopodobne, że koszty przestrzegania wymogów przewyższałyby korzyści, jakie mogliby odnieść użytkownicy sprawozdań finansowych. Niniejszy MSSF zakazuje także retrospektywnego zastosowania tych wymogów w przypadku niektórych obszarów, w szczególności wówczas, kiedy retrospektywne zastosowanie wymagałoby od kierownictwa oceny okoliczności istniejących w przeszłości przeprowadzanej w momencie, kiedy wynik określonej transakcji jest już znany.

WP5. Niniejszy MSSF wymaga ujawniania informacji, które wyjaśnią, w jaki sposób przejście z wcześniej stosowanych ogólnie przyjętych zasad rachunkowości na MSSF wpłynęło na wykazywaną przez jednostkę sytuację finansową, finansowe wyniki działalności oraz przepływy pieniężne.

WP6. Jednostka powinna zastosować niniejszy MSSF, jeżeli jej pierwsze sprawozdanie finansowe według MSSF zostało sporządzone za okres rozpoczynający się 1 stycznia 2004 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie niniejszego MSSF.

Zmiany w porównaniu z wcześniejszymi wymogami

WP7. Niniejszy MSSF analogicznie jak SKI-8 wymaga retrospektywnego zastosowania w odniesieniu do większości zagadnień. W przeciwieństwie do SKI-8 niniejszy MSSF:

- a) zawiera zwolnienia przedmiotowe służące uniknięciu kosztów, które przewyższałyby korzyści, jakie mogliby odnieść użytkownicy sprawozdań finansowych oraz niewielką liczbę innych zwolnień wprowadzonych ze względów praktycznych;
- b) precyzuje, że jednostka powinna stosować najnowszą wersję MSSF;
- c) wyjaśnia, w jaki sposób szacunki przeprowadzone zgodnie z MSSF przez jednostkę stosującą MSSF po raz pierwszy są powiązane z szacunkami przeprowadzonymi na ten sam dzień zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości;
- d) określa, że przepisy przejściowe zawarte w innych MSSF nie mają zastosowania do jednostki stosującej MSSF po raz pierwszy;
- e) wymaga szerszego zakresu ujawnień na temat przejścia na MSSF.

MIĘDZYNARODOWY STANDARD SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ 1**Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy****CEL**

1. Celem niniejszego MSSF jest zapewnienie, że pierwsze sprawozdanie finansowe jednostki według MSSF oraz śródroczny raport finansowy za część okresu objętego tym sprawozdaniem finansowym zawierają wysokiej jakości informacje, które:
 - a) są przejrzyste dla użytkowników i porównywalne na przestrzeni wszystkich zaprezentowanych okresów;
 - b) stanowią właściwy punkt wyjścia dla prowadzenia rachunkowości zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSSF); oraz
 - c) mogą być wygenerowane po kosztach nie przewyższających korzyści jakie mogliby odnieść ich użytkownicy.

ZAKRES

2. Jednostka jest zobowiązana do stosowania MSSF:
 - a) sporządzając pierwsze sprawozdanie finansowe zgodnie z MSSF oraz
 - b) sporządzając każdy śródroczny raport finansowy prezentowany zgodnie z MSR 34 *»Śródroczna sprawozdawczość finansowa«*, za część okresu objętego pierwszym sprawozdaniem finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF, o ile jednostka sporządza śródroczne raporty finansowe.
3. Pierwszym sprawozdaniem finansowym jednostki sporządzonym zgodnie z MSSF jest pierwsze roczne sprawozdanie finansowe, w którym jednostka zastosowała MSSF zamieszczając w nim wyraźne i bezwarunkowe stwierdzenie o zgodności z MSSF. Sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z MSSF stanowi pierwsze sprawozdanie finansowe jednostki sporządzone zgodnie z MSSF, jeżeli jednostka, na przykład:
 - a) zaprezentowała swoje ostatnie sprawozdanie finansowe:
 - i) zgodnie z krajowymi wymogami, które nie są spójne z MSSF we wszystkich aspektach;
 - ii) zgodnie z MSSF we wszystkich aspektach, z wyjątkiem tego, że sprawozdanie to nie zawierało wyraźnego i bezwarunkowego stwierdzenia o zgodności z MSSF;
 - iii) zawierające wyraźne stwierdzenie o zgodności z niektórymi, ale nie wszystkimi MSSF;
 - iv) zgodnie z krajowymi wymogami niespójnymi z MSSF, wykorzystując jednak niektóre MSSF w odniesieniu do pozycji, dla których nie istniały krajowe wymogi; lub
 - v) zgodnie z krajowymi wymogami, z uzgodnieniem niektórych kwot do wysokości kwot ustalonych zgodnie z MSSF;
 - b) sporządziła sprawozdanie finansowe zgodnie z MSSF wyłącznie dla użytku wewnętrznego, nie udostępniając go właścicielom jednostki ani żadnym innym użytkownikom zewnętrznym;

- c) sporządziła pakiet sprawozdawczy zgodnie z MSSF na potrzeby konsolidacji nie sporządzając jednak pełnego sprawozdania finansowego zdefiniowanego w MSR 1 *»Prezentacja sprawozdań finansowych«*; lub
 - d) nie prezentowała sprawozdań finansowych za poprzednie okresy.
4. MSSF stosuje się przy pierwszym zastosowaniu MSSF przez jednostkę. Nie ma on zastosowania, jeżeli jednostka, na przykład:
- a) zaprzestaje prezentowania sprawozdania finansowego zgodnego z wymogami krajowymi, które wcześniej prezentowała oprócz innego sprawozdania finansowego zawierającego wyraźne i bezwarunkowe stwierdzenie o zgodności z MSSF;
 - b) prezentowała w poprzednim roku sprawozdanie finansowe zgodne z krajowymi wymogami, które jednocześnie zawierało wyraźne i bezwarunkowe stwierdzenie dotyczące zgodności z MSSF; lub
 - c) prezentowała w poprzednim roku sprawozdanie finansowe zawierające wyraźne i bezwarunkowe stwierdzenie o zgodności z MSSF, nawet jeśli biegły rewident wyraził opinię z zastrzeżeniem o tym sprawozdaniu finansowym.
5. MSSF nie stosuje się do zmian zasad (polityki) rachunkowości dokonywanych przez jednostkę, która już stosuje MSSF. Zmiany te są regulowane przez:
- a) wymogi dotyczące zmian zasad (polityki) rachunkowości określone w MSR 8 *»Zysk lub strata netto za okres, podstawowe błędy i zmiany zasad (polityki) rachunkowości«*; oraz
 - b) szczególne wymogi przejściowe innych MSSF.

UJMOWANIE I WYCENA

Bilans otwarcia według MSSF

6. Jednostka sporządza bilans otwarcia według MSSF na dzień przejścia na MSSF. Jest to punkt wyjścia dla prowadzenia rachunkowości zgodnie z MSSF. Jednostka nie musi prezentować bilansu otwarcia według MSSF w pierwszym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF.

Zasady (polityka) rachunkowości

7. **Jednostka stosuje te same zasady (politykę) rachunkowości sporządzając bilans otwarcia według MSSF oraz przez wszystkie okresy zaprezentowane w jej pierwszym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF. Te zasady (polityka) rachunkowości powinny być zgodne z postanowieniami każdego MSSF obowiązującego na dzień sprawozdawczy pierwszego sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z MSSF, z zastrzeżeniem ust. 13–34.**
8. Jednostka nie powinna stosować różnych wersji MSSF, które weszły w życie we wcześniejszych okresach. Jednostka może zastosować nowy MSSF, jeszcze nie obowiązujący, o ile zezwala on na jego wcześniejsze zastosowanie.

Przykład: Spójne zastosowanie najnowszej wersji MSSF

WPROWADZENIE

Dzień 31 grudnia 2005 r. jest dniem sprawozdawczym, na który jednostka A sporządziła pierwsze sprawozdanie finansowe zgodnie z MSSF. Jednostka A postanowiła zaprezentować w tym sprawozdaniu finansowym dane porównawcze tylko za jeden rok obrotowy (zob. ust. 36). Zatem dla tej jednostki dniem przejścia na MSSF jest dzień otwarcia, czyli 1 stycznia 2004 r. (lub ekwiwalentnie dzień zamknięcia, czyli 31 grudnia 2003 r.). Co roku jednostka A prezentowała sprawozdanie finansowe zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości na dzień 31 grudnia każdego roku, po raz ostatni na dzień 31 grudnia 2004 r.

ZASTOSOWANIE WYMOGÓW

Jednostka A zobowiązana jest do stosowania MSSF w odniesieniu do okresów sprawozdawczych zakończonych 31 grudnia 2005 r. przy:

- a) sporządzaniu bilansu otwarcia według MSSF na dzień 1 stycznia 2004 r.; oraz
- b) sporządzaniu i prezentowaniu bilansu na dzień 31 grudnia 2005 r. (zawierającego dane porównawcze za rok 2004), rachunku zysków i strat, sprawozdania ze zmian w kapitale własnym oraz rachunku przepływów pieniężnych za rok zakończony 31 grudnia 2005 r. (zawierającego dane porównawcze za rok 2004) oraz ujawnień (zawierających dane porównawcze za rok 2004).

Jeżeli nowy MSSF nie jest jeszcze obowiązujący, ale dopuszcza się jego wcześniejsze zastosowanie, jednostka A może, ale nie ma obowiązku zastosowania MSSF w pierwszym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF.

9. Przepisy przejściowe zawarte w pozostałych MSSF mają zastosowanie do zmian zasad rachunkowości wprowadzonych przez jednostkę, która już stosuje MSSF; nie mają one natomiast zastosowania do przejścia na MSSF przez jednostki stosujące MSSF po raz pierwszy, z zastrzeżeniem ust. 27–30.
10. Z zastrzeżeniem ust. od 13 do 34, w bilansie otwarcia według MSSF jednostka:
 - a) ujmuje wszystkie aktywa i zobowiązania, których ujęcia wymagają MSSF;
 - b) nie ujmuje pozycji jako aktywa lub zobowiązania, jeżeli MSSF nie zezwalają na ich ujęcie;
 - c) przeklasyfikowuje pozycje ujęte w określonych kategoriach aktywów, zobowiązań lub kapitału własnego zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości, które zgodnie z MSSF stanowią inny rodzaj składnika aktywów, zobowiązań lub kapitału własnego; oraz
 - d) stosuje MSSF do wyceny wszystkich ujętych aktywów i zobowiązań.
11. Zasady (polityka) rachunkowości stosowane przez jednostkę przy sporządzaniu bilansu otwarcia według MSSF mogą różnić się od zasad, które zostały przyjęte na tę samą datę zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości. Powstające korekty wynikają ze zdarzeń i okoliczności sprzed dnia przejścia na MSSF. Dlatego jednostka na dzień przejścia na MSSF ujmuje te korekty bezpośrednio w niepodzielonym wyniku lat ubiegłych (lub odpowiednio w innej kategorii kapitałów).
12. MSSF ustala dwie kategorie zwolnień od zasady sporządzania bilansu otwarcia według MSSF zgodnie z każdym z MSSF:
 - a) ustępy od 13 do 25 przewidują zwolnienia ze stosowania niektórych wymogów pozostałych MSSF;
 - b) ustępy od 26 do 34 zakazują retrospektywnego stosowania niektórych aspektów innych MSSF.

Zwolnienia ze stosowania pozostałych MSSF

13. Jednostka może zdecydować się na zastosowanie jednego lub kilku z poniżej wymienionych zwolnień:
 - a) połączenie jednostek gospodarczych (ust. 15);
 - b) wartość godziwa lub przeszacowanie do zakładanego kosztu (ust. od 16 do 19);
 - c) świadczenia pracownicze (ust. 20);
 - d) skumulowane różnice z tytułu przeliczenia na walutę obcą (ust. 21 i 22);
 - e) złożone instrumenty finansowe (ust. 23); oraz
 - f) aktywa i zobowiązania jednostek zależnych, jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć (ust. 24 i 25).

Jednostka nie powinna poprzez analogię stosować tych zwolnień w odniesieniu do innych pozycji.

14. Niektóre poniższe zwolnienia dotyczą wartości godziwej. MSR 22 *»Połączenie jednostek gospodarczych«* wyjaśnia sposób ustalania wartości godziwych możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań przejętych w wyniku połączenia jednostek gospodarczych. Jednostka powinna stosować zawarte w tym MSSF wyjaśnienia przy ustalaniu wartości godziwej zgodnie z MSSF chyba że inny MSSF zawiera bardziej szczegółowe wytyczne w sprawie ustalania wartości godziwych omawianych aktywów i zobowiązań. Uzyskane wartości godziwe powinny odzwierciedlać warunki, jakie istniały na dzień, na który zostały ustalone.

Połączenie jednostek gospodarczych

15. Jednostka stosuje zawarte w Dodatku B wymogi w odniesieniu do połączeń jednostek gospodarczych, które jednostka ujęła przed dniem przejścia na MSSF.

Wartość godziwa lub przeszacowanie do zakładanego kosztu

16. Jednostka może zdecydować się na to, aby na dzień przejścia na MSSF wyceniać pozycje rzeczowych aktywów trwałych w wartości godziwej i stosować tę wartość godziwą jako zakładany koszt ustalony na ten dzień.
17. Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może zdecydować się na przyjęcie przeszacowania składnika rzeczowych aktywów trwałych, dokonanego zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości na dzień lub przed dniem przejścia na MSSF, jako zakładanego kosztu ustalonego na dzień przeszacowania, o ile przeszacowanie na dzień jego dokonania było w ogólnym zarysie porównywalne do:
 - a) wartości godziwej; lub
 - b) kosztu lub zamortyzowanego kosztu ustalonego zgodnie z MSSF, skorygowanego w celu odzwierciedlenia, na przykład, zmian w ogólnym lub szczegółowym indeksie cen.
18. Wybór, o którym mowa w ust. 16 i 17, jest także możliwy dla:
 - a) nieruchomości inwestycyjnych, o ile jednostka zdecyduje się na wybór modelu ceny nabycia zawartego w MSR 40 *»Nieruchomości inwestycyjne«*; oraz

- b) wartości niematerialnych, które spełniają:
 - i) kryteria ujmowania określone w MSR 38 *»Wartości niematerialne«* (w tym wiarygodną wycenę pierwotnej ceny nabycia/kosztu wytworzenia);
 - ii) kryteria MSR 38 dotyczące przeszacowania (w tym dotyczące istnienia aktywnego rynku).

Jednostka nie może dokonać tego rodzaju wyboru dla innych aktywów ani dla zobowiązań.

19. Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy mogła zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości ustalić zakładany koszt niektórych lub wszystkich spośród jej aktywów i zobowiązań wyceniając je według wartości godziwej ustalonej na konkretny dzień w związku z pewnymi wydarzeniami takimi, jak prywatyzacja jednostki lub pierwsze wprowadzenie do publicznego obrotu. Jednostka może wykorzystać przeprowadzoną na skutek pewnych zdarzeń wycenę wartości godziwej jako zakładany koszt dla celów MSSF na dzień tej wyceny.

Świadczenia pracownicze

20. Zgodnie z MSR 19 *»Świadczenia pracownicze«* jednostka może zdecydować się na zastosowanie podejścia *»korytarza«*, zgodnie z którym niektóre zyski i straty aktuarialne nie są ujmowane. Retrospektywne zastosowanie tego podejścia wymaga od jednostki, aby skumulowane zyski i straty aktuarialne powstałe od momentu rozpoczęcia programu świadczeń pracowniczych do dnia przejścia na MSSF zostały podzielone na część ujętą i nie ujętą. Tym niemniej, jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może zdecydować się na ujęcie wszystkich skumulowanych zysków i strat aktuarialnych na dzień przejścia na MSSF, mimo iż w stosunku do późniejszych zysków i strat aktuarialnych będzie stosować podejście *»korytarza«*. Jeżeli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy zdecyduje się na takie rozwiązanie, powinna je stosować w odniesieniu do wszystkich programów świadczeń pracowniczych.

Skumulowane różnice z tytułu przeliczenia na walutę obcą

21. MSR 21 *»Skutki zmian kursów wymiany walut obcych«* wymaga od jednostki, aby:
- a) zaliczyła niektóre różnice wynikające z przeliczenia do kapitału własnego jako odrębny składnik; oraz
 - b) w związku ze zbyciem jednostki działającej za granicą, przeniosła dotyczące tej jednostki skumulowane różnice wynikające z przeliczenia na walutę obcą (w tym, jeśli ma to zastosowanie, zyski i straty z tytułu odnośnych zabezpieczeń) do rachunku zysków i strat i ujęła je jako część zysku lub straty ze zbycia.
22. Jednak jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy nie musi spełniać powyższych wymogów w stosunku do skumulowanych różnic z tytułu przeliczenia na walutę obcą, które występowały na dzień przejścia na MSSF. Jeżeli jednostka zastosuje to zwolnienie, wówczas:
- a) skumulowane różnice z tytułu przeliczenia na walutę obcą dla wszystkich jednostek działających za granicą powinny mieć wartość zero na dzień przejścia na MSSF; oraz
 - b) zysk lub strata z tytułu późniejszego zbycia jakiegokolwiek jednostki działającej za granicą nie powinna uwzględniać różnic z tytułu przeliczenia na walutę obcą, które powstały przed dniem przejścia na MSSF, ale zawierać różnice z tytułu przeliczenia na walutę obcą powstałe w późniejszym terminie.

Złożone instrumenty finansowe

23. MSR 32 *»Instrumenty finansowe: ujawnianie i prezentacja«* wymaga, aby jednostka w momencie ustanowienia złożonego instrumentu pochodnego dokonała jego podziału na element o charakterze zobowiązania oraz na element o charakterze kapitału. Jeżeli element o charakterze zobowiązania nie jest już wymagalny, retrospektywne zastosowanie MSR 32 przewiduje podział kapitału na dwie części. Pierwsza część jest ujmowana w niepodzielonym wyniku lat ubiegłych stanowiąc skumulowane odsetki od elementu o charakterze zobowiązania. Druga część stanowi pierwotny element o charakterze kapitału. Jednak na mocy postanowień MSSF, jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy nie musi dokonywać podziału instrumentu finansowego na dwie części, jeżeli element o charakterze zobowiązania nie jest już wymagalny na dzień przejścia na MSSF.

Aktywa i zobowiązania jednostek zależnych, jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć

24. Jeżeli jednostka zależna zaczyna stosować MSSF po raz pierwszy później niż uczyniła to jej jednostka dominująca, to powinna ona w swym jednostkowym sprawozdaniu finansowym wycenić wszystkie aktywa i zobowiązania w:
- a) wartościach bilansowych, które zostałyby wykazane w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej, biorąc pod uwagę dzień przejścia jednostki dominującej na MSSF, gdyby nie dokonano żadnych korekt związanych z procedurami konsolidacyjnymi oraz ze skutkami połączenia jednostek gospodarczych, w wyniku którego jednostka dominująca nabyła jednostkę zależną; lub
 - b) wartościach bilansowych wymaganych przez pozostałe postanowienia MSSF biorąc pod uwagę dzień przejścia jednostki zależnej na MSSF. Te wartości bilansowe mogą różnić się od wartości przedstawionych w pkt a) wówczas gdy:
 - i) zwolnienia zawarte w MSSF prowadzą do wycen, które są zależne od dnia przejścia na MSSF;

- ii) jeżeli zasady (polityka) rachunkowości zastosowane przez jednostkę zależną przy sporządzaniu jej sprawozdania finansowego różnią się od zasad przyjętych przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Na przykład, jednostka zależna mogła zastosować podejście wzorcowe zawarte w MSR 16 *»Rzeczowe aktywa trwałe«*, podczas gdy grupa kapitałowa zastosowała dopuszczone podejście alternatywne.

Podobny wybór może być dokonany przez jednostki stowarzyszone i wspólne przedsięwzięcia, które stają się jednostkami stosującymi MSSF po raz pierwszy w okresie późniejszym niż jednostka wywierająca znaczący wpływ lub sprawująca współkontrolę.

- 25. Jeżeli jednak jednostka rozpoczęła stosowanie MSSF po raz pierwszy w okresie późniejszym niż uczyniła to jej jednostka zależna (jednostka stowarzyszona lub wspólne przedsięwzięcie) jednostka ta powinna w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym wycenić aktywa i zobowiązania jednostki zależnej (jednostki stowarzyszonej lub wspólnego przedsięwzięcia) w tych samych wartościach bilansowych, w jakich zostały wykazane w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki zależnej (jednostki stowarzyszonej lub wspólnego przedsięwzięcia) po uprzednim dokonaniu korekt konsolidacyjnych i zastosowaniu metody praw własności oraz korekt związanych ze skutkami połączenia jednostek, w wyniku którego jednostka dominująca nabyła jednostkę zależną. Analogicznie, jeżeli jednostka dominująca rozpoczęła stosowanie MSSF po raz pierwszy przy sporządzaniu jednostkowego sprawozdania finansowego w okresie wcześniejszym lub późniejszym w stosunku do daty zastosowania MSSF w celu sporządzenia przez nią skonsolidowanego sprawozdania finansowego, powinna wycenić wszystkie swoje aktywa i zobowiązania w tych samych kwotach w obydwu sprawozdaniach finansowych, przed uwzględnieniem korekt konsolidacyjnych.

Wyjątki dotyczące retrospektywnego zastosowania pozostałych MSSF

- 26. MSSF zabrania retrospektywnego stosowania niektórych postanowień innych MSSF odnoszących się do:

- a) usuwania z bilansu finansowych aktywów i zobowiązań (ust. 27);
- b) rachunkowości zabezpieczeń (ust. od 28 do 30); oraz
- c) szacunków księgowych (ust. od 31 do 34).

Usuwanie z bilansu aktywów finansowych i zobowiązań finansowych

- 27. Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy powinna zastosować wymogi dotyczące usuwania z bilansu zawarte w MSR 39 *»Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena«* prospektywnie począwszy od daty wejścia w życie MSR 39. Jeżeli zatem jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy usunęła z bilansu aktywa finansowe lub pasywa finansowe zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości w roku obrotowym rozpoczynającym się przed 1 stycznia 2001 r., nie powinna ujmować tych aktywów i zobowiązań zgodnie z MSSF (chyba że kwalifikują się do ujęcia na skutek późniejszej transakcji lub zdarzenia). Tym niemniej jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy powinna:
 - a) ująć wszystkie instrumenty pochodne oraz inne instrumenty takie, jak prawa do obsługi lub zobowiązania z tytułu obsługi będące w posiadaniu jednostki po usunięciu transakcji z bilansu i nadal istniejące na dzień przejścia na MSSF; oraz
 - b) konsolidować wszystkie jednostki specjalnego przeznaczenia (JSP), które kontroluje na dzień przejścia na MSSF, nawet jeśli JSP istniały przed dniem przejścia na MSSF lub posiadały finansowe aktywa finansowe lub zobowiązania finansowe, które zostały usunięte z bilansu zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości.

Rachunkowość zabezpieczeń

- 28. Na mocy wymogów MSR 39 *»Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena«*, na dzień przejścia na MSSF, jednostka powinna:
 - a) wyceniać wszystkie instrumenty pochodne w wartości godziwej; oraz
 - b) wyłączać wszystkie rozliczane w czasie zyski i straty na instrumentach pochodnych, które zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości były wykazywane jako aktywa lub zobowiązania.
- 29. Jednostka nie powinna uwzględniać w bilansie otwarcia według MSSF takiego rodzaju powiązania zabezpieczającego, które nie spełnia wymogów rachunkowości zabezpieczeń określonych w MSR 39 (na przykład dotyczy to wielu powiązań zabezpieczających, w których instrumentem zabezpieczającym jest instrument pieniężny lub wystawiona opcja, pozycją zabezpieczaną jest pozycja netto lub zabezpieczeniu podlega ryzyko stóp procentowych dla inwestycji utrzymywanej do terminu zapadalności). Jeżeli jednak zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości jednostka wyznaczyła pozycję netto na pozycję zabezpieczaną, może wyznaczyć pojedynczy element tej pozycji netto na pozycję zabezpieczaną zgodnie z MSSF, pod warunkiem że dokona tego nie później niż na dzień przejścia na MSSF.
- 30. Jednostka powinna stosować wszystkie przepisy przejściowe określone przez MSR 39 w odniesieniu do wszystkich pozostałych powiązań zabezpieczających, które istniały na dzień przejścia na MSSF.

Szacunki

31. Szacunki dokonane zgodnie z MSSF na dzień przejścia na MSSF powinny być spójne z szacunkami dokonanymi na ten dzień zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości (po korektach odzwierciedlających różnice między zasadami (polityką) rachunkowości) chyba że występują obiektywne dowody na błędy we wcześniej dokonanych szacunkach.
32. Po dacie przejścia na MSSF jednostka może uzyskać informacje na temat szacunków, których dokonała zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości. Zgodnie z ust. 31 jednostka traktuje otrzymanie tego rodzaju informacji w taki sam sposób, jak zdarzenia następujące po dniu bilansowym nie wymagające dokonania korekt, zgodnie z MSR 10 *„Zdarzenia następujące po dniu bilansowym”*. Przyjmijmy na przykład, że dniem przejścia jednostki na MSSF jest 1 stycznia 2004 r., a nowe informacje uzyskane 15 lipca 2004 r. wymagają aktualizacji szacunków dokonanych na dzień 31 grudnia 2003 r. zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości. Jednostka nie odzwierciedla nowych informacji w bilansie otwarcia według MSSF (chyba że szacunki księgowe wymagają dokonania korekt o różnice między zasadami (polityką) rachunkowości lub występują obiektywne dowody potwierdzające błędy we wcześniej dokonanych szacunkach). Jednostka powinna natomiast odzwierciedlić nowe informacje w rachunku zysków i strat (lub jeśli to odpowiednie, inne zmiany w kapitale własnym) za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 2004 r.
33. Jednostka na dzień przejścia na MSSF może być zobowiązana do dokonania szacunków zgodnie z MSSF, czego nie wymagały od niej na ten dzień wcześniej stosowane ogólnie przyjęte zasady rachunkowości. W celu osiągnięcia spójności z MSR 10, szacunki dokonane zgodnie z MSSF powinny odzwierciedlać warunki, jakie istniały na dzień przejścia na MSSF. W szczególności ustalone na dzień przejścia na MSSF szacunki cen rynkowych, stóp procentowych lub kursów wymiany walut obcych powinny odzwierciedlać istniejące na ten dzień warunki rynkowe.
34. Ustępy od 31 do 33 dotyczą bilansu otwarcia według MSSF. Mają one również zastosowanie do okresu porównawczego zaprezentowanego w pierwszym sprawozdaniu finansowym jednostki sporządzonym zgodnie z MSSF, w którym to przypadku odniesienie do dnia przejścia na MSSF powinno być zastąpione odniesieniem do dnia zakończenia tego okresu porównawczego.

PREZENTACJA I UJAWNIANIE INFORMACJI

35. MSSF nie zawiera zwolnień ze stosowania zawartych w pozostałych MSSF wymogów dotyczących prezentacji i ujawniania informacji.

Informacje porównawcze

36. W celu zachowania zgodności z postanowieniami MSR 1 *„Prezentacja sprawozdań finansowych”* pierwsze sprawozdanie finansowe jednostki sporządzone zgodnie z MSSF powinno zawierać przygotowane zgodnie z MSSF dane porównawcze przynajmniej za jeden rok.
37. Niektóre jednostki prezentują historyczne zestawienia wybranych danych za okresy sprzed pierwszego okresu, za który prezentują pełne dane porównawcze zgodnie z MSSF. MSSF nie wymaga sporządzania tego rodzaju zestawień w celu spełnienia wymogów dotyczących ujmowania i wyceny zawartych w MSSF. Ponadto niektóre jednostki prezentują dane porównawcze zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości, a także dane porównawcze wymagane przez MSR 1. W każdym sprawozdaniu finansowym zawierającym historyczne zestawienia lub dane porównawcze sporządzone zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości, jednostka powinna:
 - a) wyraźnie zaznaczyć, że informacje sporządzone zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości są informacjami, które nie zostały sporządzone zgodnie z MSSF; oraz
 - b) ujawnić charakter głównych korekt, które sprawiają, iż informacje te będą zgodne z MSSF. Jednostka nie musi wyliczać tych korekt.

Wyjaśnienia dotyczące przejścia na MSSF

38. **Jednostka wyjaśnia, w jaki sposób przejście z wcześniej stosowanych ogólnie przyjętych zasad rachunkowości na MSSF wpłynęło na wykazywaną sytuację finansową, finansowe wyniki działalności i przepływy pieniężne.**

Uzgodnienia

39. W celu zachowania zgodności z ust. 38, pierwsze sprawozdanie finansowe jednostki sporządzone zgodnie z MSSF powinno zawierać:
 - a) uzgodnienie kapitału własnego wykazywanego zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości z kapitałem własnym wykazywanym zgodnie z MSSF dokonane na dwie poniższe daty:
 - i) na dzień przejścia na MSSF; oraz
 - ii) na dzień zakończenia ostatniego okresu prezentowanego w ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości,
 - b) uzgodnienie zysku lub straty wykazywanej zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości za ostatni prezentowany okres w ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym z zyskiem lub stratą według MSSF za ten sam okres; oraz
 - c) jeżeli jednostka ujęła lub odwróciła odpis aktualizujący po raz pierwszy przy sporządzaniu bilansu otwarcia według MSSF, powinna uwzględnić w pierwszym sprawozdaniu finansowym według MSSF ujawnienia, których wymagałyby MSR 36 *„Utrata wartości aktywów”*, gdyby jednostka ujęła te odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości lub ich odwrócenia w okresie rozpoczynającym się w dniu przejścia na MSSF.

40. Uzgodnienia wymagane przez ust. 39 a) i b) powinny prowadzić do uzyskania informacji na tyle szczegółowych, aby umożliwiały one użytkownikom zrozumienie istotnych korekt wprowadzonych do bilansu i rachunku zysków i strat. Jeżeli jednostka zaprezentowała rachunek przepływów pieniężnych zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości, powinna również wyjaśnić istotne korekty wprowadzone do rachunku przepływów pieniężnych.
41. Jeżeli jednostka uświadomi sobie błędy popełnione w ramach wcześniej stosowanych ogólnie przyjętych zasad rachunkowości, uzgodnienia wymagane przez ust. 39 a) i b) powinny odróżniać korektę tych błędów od zmian zasad (polityki) rachunkowości.
42. MSR 8 *»Zysk lub strata netto okresu sprawozdawczego, podstawowe błędy i zmiany zasad (polityki) rachunkowości«* nie zajmuje się zmianami zasad (polityki) rachunkowości, które powstają w momencie zastosowania MSSF po raz pierwszy. Zatem wymogi MSR 8 dotyczące ujawniania informacji o zmianach zasad (polityki) rachunkowości nie dotyczą pierwszego sprawozdania finansowego jednostki sporządzonego zgodnie z MSSF.
43. Jeżeli jednostka nie prezentowała sprawozdań finansowych za poprzednie okresy, fakt ten powinien zostać ujawniony w pierwszym sprawozdaniu finansowym jednostki sporządzonym zgodnie z MSSF.

Przyjęcie wartości godziwej jako zakładanego kosztu

44. Jeżeli jednostka w bilansie otwarcia według MSSF przyjmuje wartość godziwą za zakładany koszt składnika rzeczowych aktywów trwałych, nieruchomości inwestycyjnej lub składnika wartości niematerialnych (zob. ust. 16 i 18), pierwsze sprawozdanie finansowe jednostki sporządzone zgodnie z MSSF powinno ujawniać następujące informacje o każdej pozycji bilansu otwarcia według MSSF:
- a) zagregowaną kwotę tych wartości godziwych; oraz
 - b) zagregowane korekty do wartości bilansowych wykazywanych w sprawozdaniu finansowym zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości.

Śródroczne raporty finansowe

45. W celu zachowania zgodności z postanowieniami ust. 38, jeżeli jednostka prezentuje śródroczny raport finansowy zgodnie z MSR 34 *»Śródroczna sprawozdawczość finansowa«* za część okresu objętego pierwszym sprawozdaniem finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF, jednostka oprócz spełnienia wymogów MSR 34, powinna spełnić następujące wymogi:
- a) Każdy taki śródroczny raport finansowy powinien, o ile jednostka prezentowała śródroczny raport finansowy za porównywalny śródroczny okres bezpośrednio poprzedzającego roku obrotowego, zawierać uzgodnienia:
 - i) kapitału własnego ustalonego zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości na zakończenie tego porównywalnego śródrocznego okresu z kapitałem własnym ustalonym na tę datę zgodnie z MSSF; oraz
 - ii) zysku lub straty ustalonej zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości za ten porównywalny śródroczny okres (bieżący oraz skumulowany) z zyskiem lub stratą za ten okres ustaloną zgodnie z MSSF.
 - b) Poza uzgodnieniami wymaganymi przez pkt a), pierwszy śródroczny raport finansowy jednostki sporządzony zgodnie z MSR 34 za część okresu objętego pierwszym sprawozdaniem finansowym przygotowanym zgodnie z MSSF, powinien zawierać uzgodnienia opisane w ust. 39 a) i b) (uzupełnione o szczegółowe informacje wymagane przez ust. 40 i 41) lub odsyłać do innego opublikowanego dokumentu zawierającego te uzgodnienia.
46. MSR 34 wymaga ujawnienia informacji minimum, które wynikają z założenia, że użytkownicy śródrocznego raportu finansowego mają również dostęp do ostatniego rocznego sprawozdania finansowego. Tym niemniej MSR 34 wymaga »ujawnienia wszelkich zdarzeń lub transakcji, które są istotne dla zrozumienia bieżącego okresu śródrocznego«. Z tego względu, jeśli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy, w ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości, nie ujawniła informacji istotnych dla zrozumienia bieżącego okresu śródrocznego, wówczas śródroczny raport finansowy powinien ujawniać te informacje lub odsyłać do innego opublikowanego dokumentu zawierającego takie informacje.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

47. Jednostka powinna stosować postanowienia MSSF, jeżeli jej pierwsze sprawozdanie finansowe zgodne z MSSF jest sporządzane za okres obrotowy rozpoczynający się 1 stycznia 2004 r. i później. Zaleca się wcześniejsze zastosowanie standardu. Jeżeli pierwsze sprawozdanie finansowe zgodne z MSSF sporządzono za okres obrotowy rozpoczynający się przed 1 stycznia 2004 r., a jednostka zastosowała MSSF zamiast SKI – 8 *»Zastosowanie po raz pierwszy MSR jako podstawy rachunkowości«*, fakt ten należy ujawnić.

Dodatek A

Definicje terminów

Niniejszy Dodatek stanowi integralną część MSSF.

Dzień przejścia na MSSF	Jest to początek najwcześniejszego okresu, za jaki jednostka prezentuje dane porównawcze zgodnie z MSSF w swoim pierwszym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF.
Zakładany koszt	Jest to kwota przyjęta jako odpowiednik kosztu lub zamortyzowanego kosztu na dany dzień. Późniejsze umorzenie czy amortyzacja tego kosztu wskazuje, że jednostka dokonała początkowego ujęcia składnika aktywów lub zobowiązania na dany dzień oraz że jego koszt był równy zakładanemu kosztowi.
Wartość godziwa	Jest kwotą, za jaką na warunkach rynkowych składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie zaspokojone, pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji.
Pierwsze sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z MSSF	Jest to pierwsze roczne sprawozdanie finansowe, przy sporządzeniu którego jednostka zastosowała Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) zamieszczając w nim wyraźne i bezwarunkowe stwierdzenie o zgodności z MSSF.
jednostka stosująca standardy po raz pierwszy	jednostka, która przedstawia swoje pierwsze sprawozdanie finansowe MSSF.
Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)	Standardy i interpretacje przyjęte przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB), które obejmują: a) Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej; b) Międzynarodowe Standardy Rachunkowości; oraz c) Interpretacje opracowane przez Komitet Międzynarodowych Interpretacji Sprawozdawczości Finansowej (IFRIC) lub przez istniejący wcześniej Stały Komitet ds. Interpretacji (SIC), które zostały przyjęte przez IASB.
Bilans otwarcia według MSSF	Bilans jednostki (opublikowany lub nie opublikowany) sporządzony na dzień przejścia na MSSF.
Wcześniej stosowane ogólnie przyjęte zasady rachunkowości	Zasady rachunkowości, którymi jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy posługiwała się tuż przed przyjęciem MSSF.
Dzień sprawozdawczy	Zakończenie ostatniego okresu objętego sprawozdaniem finansowym lub śródrocznym raportem finansowym.

Dodatek B

Połączenie jednostek gospodarczych

Niniejszy Dodatek stanowi integralną część MSSF.

- B1. Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może nie stosować postanowień MSR 22 *»Połączenie jednostek gospodarczych«* retrospektywnie w odniesieniu do przeprowadzonych w przeszłości połączeń jednostek gospodarczych (połączenia jednostek gospodarczych, które miały miejsce przed dniem przejścia na MSSF). Jeśli jednak jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy przekształci jakieś połączenie jednostek gospodarczych w taki sposób, aby było zgodne z postanowieniami MSR 22, powinna także przekształcić wszystkie późniejsze połączenia jednostek gospodarczych zgodnie z MSR 22. Jeżeli na przykład jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy decyduje się na przekształcanie połączenia jednostek gospodarczych, które miało miejsce w dniu 30 czerwca 2002 r., powinna przekształcić wszystkie połączenia jednostek gospodarczych, które nastąpiły między 30 czerwca 2002 r. a dniem przejścia na MSSF.
- B2. Jeżeli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy nie zastosuje postanowień MSR 22 retrospektywnie w odniesieniu do przeprowadzonego w przeszłości połączenia jednostek gospodarczych, będzie to miało następujące konsekwencje dla tego połączenia jednostek gospodarczych:
- a) jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy powinna stosować tę samą klasyfikację (jako nabycie przez jednostkę przejmującą, przejęcie odwrotne przez jednostkę przejętą lub łączenie udziałów), którą stosowała w sprawozdaniach finansowych sporządzanych zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości;
 - b) na dzień przejścia na MSSF jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy powinna ująć wszystkie swoje aktywa i zobowiązania, które zostały przejęte lub nabyte w wyniku przeprowadzonego w przeszłości połączenia jednostek gospodarczych, z wyjątkiem:
 - i) pewnych aktywów finansowych i zobowiązań finansowych usuniętych z bilansu zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości (patrz: ust. 27), oraz
 - ii) aktywów, w tym wartości firmy, oraz zobowiązań, które nie zostały ujęte w skonsolidowanym bilansie jednostki przejmującej sporządzonym zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości oraz które nie spełniałyby kryteriów ujmowania w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki przejętej sporządzonym zgodnie z MSSF (patrz: ust. B2 f) do B2 i)).
- Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy powinna ująć każdą powstałą zmianę poprzez skorygowanie niepodzielonego wyniku lat ubiegłych (lub jeśli to odpowiednie, innej kategorii kapitału własnego) chyba że zmiana wynika z ujęcia składnika wartości niematerialnych, który był wcześniej włączony do wartości firmy (patrz: ust. B2 g) i)).
- c) jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy powinna wyłączyć ze swego bilansu otwarcia według MSSF każdą pozycję, która była ujęta zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości i nie spełnia wymogów ujmowania jako składnika aktywów lub zobowiązania zgodnie z MSSF. Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy powinna ująć zmiany w następujący sposób:
 - i) jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy mogła zaklasyfikować mające miejsce w przeszłości połączenie jednostek gospodarczych jako przejęcie i ujmować jako składnik wartości niematerialnych pozycję, która nie spełnia wymogów ujmowania jako składnika aktywów zgodnie z MSR 38 *»Wartości niematerialne«*. Jednostka powinna przeklasyfikować ten składnik aktywów (oraz odpowiadający mu podatek odroczonego oraz udziały mniejszości, o ile istnieją) jako część wartości firmy (chyba że odjęła wartość firmy bezpośrednio od kapitału własnego zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości, patrz: ust. B2 g) i) oraz B2 i));
 - ii) jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy powinna ująć wszystkie inne powstałe zmiany w niepodzielonym wyniku lat ubiegłych (*).
 - d) MSSF wymagają późniejszej wyceny niektórych aktywów i zobowiązań w inny sposób aniżeli na podstawie początkowego kosztu, jak na przykład według wartości godziwej. Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy powinna wycenić tego typu aktywa i zobowiązania w bilansie otwarcia według MSSF według odpowiednich zasad, mimo iż aktywa te zostały przejęte a zobowiązania zaciągnięte w wyniku mającego miejsce w przeszłości połączenia jednostek gospodarczych. Jednostka powinna ująć każdą powstałą w ten sposób zmianę wartości bilansowej poprzez skorygowanie niepodzielonego wyniku lat ubiegłych (lub jeśli to odpowiednie, innej kategorii kapitału własnego) a nie wartości firmy;
 - e) niezwłocznie po połączeniu jednostek gospodarczych, ustalona zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości wartość bilansowa przejętych aktywów i zobowiązań zaciągniętych w wyniku połączenia jednostek gospodarczych powinna stać się zakładanym kosztem ustalonym na ten dzień dla celów MSSF. Jeżeli MSSF wymagają wyceny tych aktywów i zobowiązań w oparciu o koszt w późniejszym okresie, ustalony tak zakładany koszt powinien stanowić podstawę do amortyzacji lub umorzenia począwszy od daty połączenia jednostek gospodarczych;

- f) jeżeli nabyty składnik aktywów lub zobowiązanie zaciągnięte w wyniku połączenia jednostek gospodarczych nie były ujęte zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości, zakładany koszt nie ma wartości zero w bilansie otwarcia według MSSF. Jednostka przejmująca powinna natomiast ująć i wycenić je w skonsolidowanym bilansie na podstawie określonego w MSSF wymogu dotyczącego ich ujęcia w jednostkowym bilansie jednostki przejętej. Przykład: jeżeli jednostka przejmująca, zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości, nie ujęła leasingu finansowego przejętego w wyniku mającego miejsce w przeszłości połączenia jednostek gospodarczych, powinna ująć ten leasing w swoim skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, gdyż MSR 17 *»Leasing«* wymaga od jednostki przejętej ujmowania leasingu w jednostkowym bilansie według MSSF. W sytuacji odmiennej, kiedy składnik aktywów lub zobowiązanie były zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości włączone do wartości firmy, ale zgodnie z MSR 22 powinny być ujęte osobno, ten składnik aktywów lub zobowiązanie pozostają częścią wartości firmy, chyba że MSSF wymagają ich ujęcia w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki przejętej;
- g) wartość bilansowa wartości firmy w bilansie otwarcia według MSSF powinna odpowiadać jej wartości bilansowej ustalonej zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości na dzień przejścia na MSSF, po przeprowadzeniu trzech poniższych korekt:
- jeżeli wymaga tego ust. B2 c) i), jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy powinna zwiększyć wartość bilansową wartości firmy w momencie przeklasyfikowania pozycji, którą zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości ujmowała jako składnik wartości niematerialnych. Analogicznie, jeżeli ust. B2 f) wymaga od jednostki stosującej MSSF po raz pierwszy ujęcia składnika wartości niematerialnych i prawnych, który zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości był włączony do ujętej wartości firmy, jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy powinna odpowiednio zmniejszyć wartość bilansową wartości firmy (a jeśli ma to zastosowanie, skorygować podatek odroczonego i udziały mniejszości);
 - zdarzenie warunkowe wpływające na kwotę zapłaty za dokonane w przeszłości połączenie jednostek gospodarczych mogło nastąpić przed dniem przejścia na MSSF. Jeżeli możliwe jest wiarygodne oszacowanie korekty ceny uwarunkowanej przyszłymi zdarzeniami, a jej zapłata jest prawdopodobna, jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy powinna skorygować wartość firmy o tę kwotę. Analogicznie, jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy powinna skorygować wartość bilansową wartości firmy, jeżeli wcześniej ujęta korekta ceny związana z przyszłymi zdarzeniami nie może być już wiarygodnie oszacowana lub jej zapłata przestała być prawdopodobna;
 - niezależnie od tego, czy istnieją przesłanki pozwalające przyjąć, iż nastąpiła utrata wartości wartości firmy, jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy powinna zastosować wymogi MSR 36 *»Utrata wartości aktywów«* poprzez przeprowadzenie testu sprawdzającego, czy nastąpiła utrata wartości wartości firmy na dzień przejścia na MSSF oraz ujęcie powstałych odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości w niepodzielnym wyniku lat ubiegłych (lub jeśli wymaga tego MSR 36 w nadwyżce z przeszacowania). Test sprawdzający, czy nastąpiła utrata wartości wartości firmy powinien być przeprowadzony w oparciu o warunki istniejące na dzień przejścia na MSSF;
- h) żadne inne korekty wartości bilansowej wartości firmy nie powinny być dokonywane na dzień przejścia na MSSF. Na przykład, jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy nie może przekształcić wartości bilansowej wartości firmy:
- w celu wyłączenia trwających prac badawczych i rozwojowych przejętych w wyniku połączenia jednostek (chyba że odpowiednie wartości niematerialne spełniałyby wymogi MSR 38 dotyczące ujmowania w jednostkowym bilansie jednostki przejmującej);
 - w celu skorygowania wcześniejszej amortyzacji wartości firmy;
 - w celu odwrócenia korekt wartości firmy, na które nie zezwala MSR 22, a które zostały dokonane zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości ze względu na korekty wartości aktywów i zobowiązań dokonane w okresie między połączeniem jednostek gospodarczych a dniem przejścia na MSSF;
- i) jeżeli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy ujęła wartość firmy zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości jako zmniejszenie kapitału własnego:
- nie powinna ujmować tej wartości firmy w bilansie otwarcia według MSSF. Ponadto nie powinna przenosić wartości firmy do rachunku zysków i strat, w przypadku zbycia jednostki zależnej lub gdy nastąpiła utrata wartości inwestycji w jednostkę zależną;
 - korekty wynikające z późniejszego wystąpienia zdarzenia warunkowego wpływającego na wysokość kwoty zapłaty należy ująć w niepodzielnym wyniku lat ubiegłych.
- j) zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy mogła nie konsolidować jednostki zależnej przejętej w wyniku dokonanego w przeszłości połączenia jednostek gospodarczych (na przykład ze względu na to, że jednostka dominująca nie uznawała tej jednostki za jednostkę zależną zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości lub nie sporządzała skonsolidowanego sprawozdania finansowego). W takim przypadku jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy powinna skorygować wartość bilansową aktywów i zobowiązań jednostki zależnej do wartości, które zgodnie z MSSF powinny być ujęte w jednostkowym bilansie jednostki zależnej. Zakładany koszt wartości firmy będzie wówczas odpowiadał różnicy na dzień przejścia na MSSF między:
- udziałem jednostki dominującej w tych skorygowanych wartościach bilansowych; a
 - wykazanim w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej kosztem jej inwestycji w jednostkę zależną.
- k) wycena udziałów mniejszości oraz podatku odroczonego wynika z wyceny innych aktywów i zobowiązań. Dlatego powyższe korekty wartości ujętych aktywów i zobowiązań wpływają na udziały mniejszości oraz podatek odroczonego.

B3. Zwolnienia odnoszące się do dokonanych w przeszłości połączeń jednostek gospodarczych odnoszą się także do mających miejsce w przeszłości nabyć inwestycji w jednostkach stowarzyszonych oraz udziałów we wspólnych przedsięwzięciach.

B4. Ponadto data przyjęta w ust. B1 odnosi się w równym stopniu do wszystkich tego rodzaju nabyć.

Dodatek C

Poprawki wprowadzone do innych MSSF

Poprawki zawarte w niniejszym Dodatku mają zastosowanie w odniesieniu do sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 2004 r. i później. Jeżeli jednostka stosuje MSSF w odniesieniu do wcześniejszego okresu, niniejsze poprawki mają zastosowanie w odniesieniu do tego wcześniejszego okresu.

- C1. Niniejszy MSSF zastępuje SKI-8 »Zastosowanie po raz pierwszy MSR jako podstawy rachunkowości«.
- C2. Niniejszy MSSF wprowadza poprawkę do zamieszczonego w MSR 39 »Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena«, ust. 172 h), który otrzymuje następujące brzmienie:
- »h) jeżeli jednostka gospodarcza zawarła transakcję sekurytyzacji, przeniesienia, czy inną transakcję prowadzącą do usunięcia danej pozycji z bilansu jeszcze przed początkiem roku obrotowego, w którym niniejszy standard będzie stosowany po raz pierwszy, wówczas nie należy zmieniać wstecz sposobu rozliczania tej transakcji w celu osiągnięcia zgodności z wymogami niniejszego standardu. Jednakże nie zwalnia to jednostki dokonującej przeniesienia z wymogu:
 - i) ujęcia wszystkich instrumentów pochodnych lub innych instrumentów, takich jak prawa do obsługi lub zobowiązania z tytułu obsługi będące w posiadaniu w wyniku zawarcia tej transakcji, które spełniają wymogi dotyczące ujmowania określone przez niniejszy standard lub przez pozostałe MSSF; oraz
 - ii) konsolidowania wszystkich jednostek specjalnego przeznaczenia kontrolowanych przez przenoszącego (zob. SKI-12 »Konsolidacja - jednostki specjalnego przeznaczenia«).

(*) Zmiany te obejmują przeklasyfikowanie z grupy lub do grupy wartości niematerialnych, jeżeli wartość firmy nie była ujęta jako składnik aktywów zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości. Taka sytuacja występuje w przypadku gdy zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości jednostka: a) odejmowała wartość firmy bezpośrednio od kapitału własnego lub b) nie traktowała połączenia jednostek gospodarczych jako przejęcia."