

Ewa Walińska^{}, Bogusława Bek-Gaik^{**}*

**BILANS W NOWEJ FORMULE SPRAWOZDAWCZEJ IASB/FASB
– W KIERUNKU OGRANICZENIA
POLITYKI PREZENTACJI INFORMACJI**

1. WPROWADZENIE

Obecny model ujawnień informacji o działalności przedsiębiorstwa podlega ciągłym zmianom, które obejmują dwa obszary:

- pierwszy dotyczy modelu sprawozdania finansowego (prezentacji informacji),
- drugi dotyczy modelu ujawnień (dodatkowych informacji w stosunku do prezentowanych w sprawozdaniu finansowym).

Ogromny wpływ na wypracowanie ostatecznego kształtu modelu ujawnień w szerokim tego słowa znaczeniu wywiera otoczenie gospodarcze, nękane kryzysami, defraudacjami, skandalami finansowymi, na które to zdarzenia reagują instytucje regulujące funkcjonowanie przedsiębiorstw. Poszukują one narzędzi eliminujących ryzyko związane z niewłaściwym ujawnianiem informacji o działalności przedsiębiorstwa. Jednym z nich jest niewątpliwe rozszerzenie odpowiedzialności za sprawozdania finansowe na rady nadzorcze, innym – propozycje dodatkowych ujawnień zarządu, a jeszcze innym – wydaje się kluczowym – propozycja nowej formuły sprawozdawczej, która ma stanowić trzon modelu ujawnień w perspektywie kilku lat. Organem odpowiedzialnym za ten projekt jest twórca obecnych MSR/MSSF, czyli Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB)¹, z tym że nowa formuła sprawozdawcza uzyskuje jeszcze bardziej globalny wymiar, ponieważ jest efektem współpracy IASB z Amerykańską Radą Standardów Rachunkowości Finansowej (FASB)².

^{*} Prof. dr hab., profesor, Katedra Rachunkowości, Wydział Zarządzania, Uniwersytet Łódzki, walinska@uni.lodz.pl

^{**} Dr, adiunkt, Katedra Ekonomii, Finansów i Zarządzania Środowiskiem, Wydział Zarządzania, Akademia Górniczo-Hutnicza w Krakowie, bekgaikb@uek.krakow.pl

¹ Tłum. ang. *International Accounting Standards Board*.

² Tłum. ang. *United States of America Financial Accounting Standards Board*.

W niniejszym artykule przedstawiono problem prezentacji informacji w bilansie, sprawozdaniu, które było, jest i pozostanie fundamentem modelu sprawozdawczości. Na bazie analizy obecnie obowiązującego MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” oraz propozycji standardu, będącej rezultatem wspólnych prac IASB i FASB nad nową formułą sprawozdania finansowego, postawiono tezę, iż zmiany struktury i formy bilansu zmierzają w kierunku ograniczenia polityki prezentacji informacji w tym sprawozdaniu.

Celem artykułu jest zatem wskazanie tych rozwiązań, które pozwalają potwierdzić postawioną tezę. Wykorzystano w nim wyniki studiów literaturowych, jak również stosowane praktyki w tym obszarze przez spółki publiczne notowane na Giełdzie Papierów Wartościowych.

2. POLITYKA PREZENTACJI INFORMACJI W BILANSIE WEDŁUG MSR 1 – REGULACJE A PRAKTYKA

Bilans, nazwany oficjalnie od stycznia 2009 r. sprawozdaniem z sytuacji finansowej, powinien prezentować aktywa i źródła finansowania w taki sposób, aby zapewnić maksymalizację użyteczności informacji w ocenie sytuacji finansowej przedsiębiorstwa, zgodnie z definicjami tych elementów określonymi w Ramach koncepcyjnych sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych³ (*The Conceptual Framework for Financial Reporting* 2010).

Na potrzeby prezentacji aktywów należy je klasyfikować według kryterium okresu realizacji korzyści lub ogólnego stopnia płynności. Pierwsze kryterium oznacza podział aktywów na bieżące i niebieżące⁴, drugie zaś – na aktywa obrotowe i trwałe. Bez względu na wybór kryterium klasyfikacji należy dla każdej pozycji aktywów ujawnić kwotę spodziewaną do realizacji w okresie do i powyżej 12 miesięcy od dnia bilansowego – albo w bilansie, albo w informacji dodatkowej (notach).

W przypadku zobowiązań ich klasyfikacja wymaga określenia momentu odpływu korzyści. Zobowiązania powinny być zaliczone do bieżących, jeśli będą uregulowane w normalnym cyklu operacyjnym, a data spłaty przypada w okresie do 12 miesięcy od dnia bilansowego. Pozostałe zobowiązania stanowią zobowiązania niebieżące. Podział zobowiązań na długo- i krótkoterminowe należy zaprezentować w bilansie lub ujawnić w informacji dodatkowej (notach).

Podejście do struktury bilansu w MSR 1 jest bardzo elastyczne. Standard nie określa formatu bilansu, a jedynie wymaga prezentowania minimalnej liczby

³ Zwane dalej Ramy koncepcyjne IASB.

⁴ Aktywa powinny być zaliczone do bieżących, jeśli: a) będą zrealizowane w normalnym cyklu operacyjnym lub w ciągu 12 miesięcy od daty bilansu; b) są gotówką lub ekwiwalentem gotówki o nieograniczonym dostępie. Pozostałe aktywa są aktywami niebieżącymi.

jego pozycji. Elementy bilansu nieuznane jako obligatoryjne należy ujawnić w notach. Minimalny zakres informacji bilansowych zgodnie z unormowaniami MSR 1 przedstawia tabela 1.

Tabela 1

Minimalny zakres informacji w bilansie zgodnie z MSR 1

Bilans	
aktywa	zobowiązania i kapitał własny
Rzeczowe aktywa trwałe	Kapitał własny przypadający udziałowcom jednostki dominującej:
Aktywa niematerialne	– Kapitał wyemitowany (podstawowy)
Nieruchomości inwestycyjne	– Kapitał zapasowy
Aktywa finansowe	Udziały mniejszościowe
Aktywa biologiczne	Zobowiązania finansowe
Zapasy	Zobowiązania handlowe i pozostałe
Należności handlowe i pozostałe	Rezerwy
Środki pieniężne	Zobowiązania z tytułu podatku dochodowego bieżącego
Należności z tytułu podatku dochodowego bieżącego	Zobowiązania z tytułu podatku dochodowego odroczonego
Należności z tytułu podatku dochodowego odroczonego	Zobowiązania zaklasyfikowane do grupy przeznaczonej do sprzedaży
Aktywa przeznaczone do zbycia	

Źródło: oprac. własne.

Składniki majątku, zobowiązań i kapitału własnego niewymienione w tabeli 1 mogą być albo prezentowane w sprawozdaniu z sytuacji finansowej (bilansie), albo ujawniane w notach. Są to informacje szczegółowe, uzależnione od charakteru pozycji i od tego, czy wynikają one z transakcji z jednostką macierzystą, jednostką stowarzyszoną lub inną powiązaną jednostką. Ponadto przedsiębiorstwo może dokonać wyboru miejsca prezentacji w bilansie szczegółowych subpozycji określonych w poszczególnych standardach.

Wypełnienie wymogów MSR 1 oznacza, że można sporządzić bilans obejmujący pozycje wymienione w tabeli 1, tj. zaprezentować łącznie 20 pozycji, w tym 11 pozycji w aktywach, 3 pozycje w kapitale własnym oraz 6 pozycji w zobowiązaniach. Ogólna liczba pozycji w bilansie po dokonaniu kompensaty aktywów i zobowiązań z tytułu podatku dochodowego bieżącego i odroczonego, a także aktywów i zobowiązań przeznaczonych do sprzedaży wynosić może nie 20, a 17.

MSR 1 daje możliwości wyboru, pozwalając indywidualnie kształtować strukturę bilansu, co potwierdza praktyka. Bilanse sporządzone przez spółki giełdowe na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie, co prawda, mają

różną postać, ale przeważa tendencja do minimalizowania liczby prezentowanych w nim pozycji. Potwierdzają to przeprowadzone analizy bilansów spółek publicznych na GPW, które sporządzały go zgodnie ze standardem sprawozdawczym IASB. Pierwsze badanie wykonano w 2006 r. i dotyczyło ono skonsolidowanych bilansów najważniejszych spółek publicznych, których notowania wchodziły w skład indeksu giełdowego WIG 20. Drugie badanie dotyczyło bilansów na koniec roku 2008 i obejmowało 162 spółki. Wyniki przeglądu bilansów na koniec 2008 r. według MSSF pozwoliły na sporządzenie „uśrednionego” bilansu zgodnego ze standardem sprawozdawczym IASB. Wskazano w nim tylko te pozycje, które zostały ujawnione przez ponad 50% badanych podmiotów⁵.

Badanie bilansów na koniec 2008 r. wykazało, że wszystkie spółki przyjęły jako nadrzędny podział aktywów na trwałe i obrotowe. Ponadto pojawiła się odrębna grupa składników majątku – aktywa do zbycia, którą ujawniło 59% wszystkich analizowanych spółek. W badaniu dokonano także analizy liczby pozycji w aktywach (trwałych i obrotowych), w zobowiązaniach (długoci i krótkoterminowych) oraz w kapitale własnym. Spółki prezentowały w bilansie średnio 7 pozycji w aktywach trwałych i 7 pozycji w aktywach obrotowych.

Liczba prezentowanych pozycji w kapitale własnym wynosiła średnio: 6 pozycji we wszystkich spółkach, które prezentowały wynik finansowy netto bieżącego okresu i pozostałe kapitały własne; 5 pozycji w spółkach, które prezentowały w kapitale własnym zyski zatrzymane i pozostałe kapitały.

W zobowiązaniach ogółem średnio wykazywano 10 pozycji, w tym 4 pozycje w zobowiązaniach długoterminowych i 6 pozycji w zobowiązaniach krótkoterminowych.

Porównując średnią liczbę pozycji ujętych w bilansie w roku 2005 i w roku 2008, należy stwierdzić, że zaobserwowana w pierwszym badaniu tendencja odnośnie do liczby pozycji nadal się utrzymuje i oscyluje wokół 30.

Reasumując, na podstawie badania bilansów spółek giełdowych notowanych na GPW za rok 2008 – po trzech latach obowiązywania regulacji MSSF – można sformułować wniosek, iż podstawową tendencją w praktyce sporządzania bilansu (zgodna z jedną z opcji, jaką proponują regulacje MSR 1) jest dążenie do jego uproszczenia i prezentowania minimalnej liczby pozycji. Ogółem średnia liczba prezentowanych pozycji w bilansie na koniec 2008 r. wynosiła 30. Porównując ją z minimalnymi wymaganiami informacyjnymi MSR 1, widać wyraźnie, że w praktyce do prezentacji pozycji bilansu na poziomie istotnie wyższym niż wymagany w MSR 1 dochodzi głównie w kategorii kapitał własny. Dodatkowo większa liczba pozycji prezentowanych w bilansie w praktyce niż wymagana przez MSR 1 wynika z faktu, iż spółki prezentują podział aktywów

⁵ W badaniu wskazano także zróżnicowanie branżowe, jeśli było ono istotne (por. szerzej: E. Walińska 2009, s. 131–135).

i zobowiązań na długo- i krótkoterminowe w bilansie, a nie w notach, a dodatkowo takie kategorie jak aktywa i zobowiązania finansowe prezentowane są w więcej niż jednej pozycji.

3. BILANS W NOWEJ FORMULE SPRAWOZDAWCZEJ IASB/FASB

Obecnie obowiązujące MSR/MSSF, a w szczególności MSR 1 dotyczący prezentacji sprawozdań, zostały poddane krytyce przez IASB/FASB, które za główne ich wady uznały fakt, że informacje finansowe w sprawozdaniu finansowym można prezentować zbyt różnorodnie. Informacje zawarte w poszczególnych składnikach sprawozdania finansowego (tj. w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, sprawozdaniu z całosciowych wyników, sprawozdaniu z przepływów pieniężnych) nie są między sobą powiązane, a dodatkowo można agregować dane finansowe, których treść ekonomiczna nie jest tożsama (*Discussion Paper, Snapshot: Preliminary Views on Financial Statement Presentation*, 2008). Krytyka ta znalazła odzwierciedlenie we wspólnym projekcie IASB i FASB w sprawie struktury i formy prezentacji informacji w podstawowych elementach sprawozdania finansowego (a nie w notach)⁶.

Rady Standardów Rachunkowości we wspólnym dokumencie wskazały na trzy przesłanki leżące u podstaw zmiany modelu prezentacji sprawozdania finansowego (*Discussion Paper, Snapshot: Preliminary Views on Financial Statement Presentation*, 2008). Po pierwsze, sprawozdania finansowe powinny stanowić spójny obraz działalności przedsiębiorstwa. Oznacza to, że w każdym składniku sprawozdania finansowego należy posługiwać się takimi samymi kategoriami ekonomicznymi. Po drugie, informacje prezentowane w sprawozdaniu finansowym powinny być zdezagregowane w taki sposób, aby gwarantowały możliwość prognozowania przyszłych przepływów pieniężnych przedsiębiorstwa⁷. Po trzecie, na potrzeby budowy nowego modelu sprawozdania finansowego

⁶ Wspólny projekt IASB/FASB podzielono na trzy części, które dotyczą: określenia zakresu sprawozdania finansowego oraz wymagań w zakresie prezentacji danych porównawczych (tzw. faza A); ustalenia podstawowych elementów każdego składnika sprawozdania finansowego (tzw. faza B); uregulowania kwestii sprawozdawczości śródrocznej (tzw. faza C). Faza A projektu została już zakończona, a jej efektem było opublikowanie 16 marca 2006 r. projektu aktualizacji MSR 1. Obecnie jest realizowana faza B, która wymagała rozważenia fundamentalnych zagadnień związanych z prezentacją sprawozdania finansowego.

⁷ Zmiana modelu prezentacji sprawozdania finansowego to zwycięstwo przepływów pieniężnych jako miernika dokonań przedsiębiorstwa w przyszłości. Co prawda nie prowadzi ona do odrzucenia nadrzędnej zasady pomiaru w rachunkowości, czyli zasady memoriałowej, natomiast oznacza taką dezagregację danych memoriałowych, która pozwoli prognozować przyszłe przepływy pieniężne przedsiębiorstwa. Rachunkowość ma prezentować takie grupy kategorii ekonomicznych, dla których przyszłe przepływy pieniężne są szacowane według różnych metod, na różnym poziomie ryzyka i za pomocą różnych mierników.

wego przyjęto założenie, że powinien on pomagać użytkownikom w ocenie płynności i bezpieczeństwa finansowania⁸.

IASB i FASB opracowały propozycję zmiany prezentacji sprawozdań finansowych, polegającą na podziale poszczególnych elementów sprawozdania na sekcje, kategorie i podkategorie⁹. Jednostka ma prezentować informacje o aktywach, zobowiązaniach, kapitale własnym, przychodach, kosztach oraz przepływach pieniężnych w poszczególnych sekcjach, kategoriach i podkategoriach, które są jednolite dla sprawozdania z sytuacji finansowej, z całościowych wyników i z przepływów pieniężnych. Pozostawiono jednostce dowolność w zakresie kolejności sekcji lub kategorii pod warunkiem, że kolejność ta będzie identyczna dla wszystkich elementów sprawozdania finansowego¹⁰. Jednostka ma przedstawiać w informacji dodatkowej objaśnienie podstaw przyporządkowania informacji do sekcji, kategorii i podkategorii oraz relację między prezentacją informacji, a prowadzoną działalnością.

Podział na sekcje i kategorie prezentuje tabela 2.

Wdrożenie nowego rozwiązania wymaga daleko idących zmian w strukturze poszczególnych składników sprawozdania, w szczególności w strukturze bilansu. Należy dokonać nowych podziałów jego elementów, pamiętając, że klasyfikacja aktywów i zobowiązań w bilansie ma kluczowe znaczenie, gdyż przesądza o klasyfikacji zmian tych pozycji w sprawozdaniu z całkowitych wyników i w sprawozdaniu z przepływów pieniężnych.

⁸ Informacje dotyczące płynności pozwalają ocenić możliwości przedsiębiorstwa do zaspokojenia długów w terminach ich spłaty. Z kolei informacje dotyczące bezpieczeństwa finansowania umożliwiają ocenę zdolności inwestycyjnych przedsiębiorstwa i poziom zabezpieczenia się przed niespodziewanym zapotrzebowaniem na finansowanie.

⁹ Prace nad zmianą standardu dotyczącego prezentacji sprawozdań finansowych trwają już dość długo, propozycja zmian została przedstawiona do publicznej dyskusji w październiku 2008 r. i od tego momentu rozpoczęło się zbieranie uwag i opinii. Jak okazało się propozycja spowodowała lawinę komentarzy. Po przeanalizowaniu otrzymanych uwag w lipcu 2010 r. został wydany wstępny projekt standardu, ma on zastąpić obecny MSR 1 oraz MSR 7. Głównym celem projektu jest uporządkowanie i usystematyzowanie prezentacji sprawozdań finansowych, tak by uzyskać spójność na poziomie sekcji lub kategorii dla trzech elementów: sprawozdania z całkowitych dochodów, sprawozdania z sytuacji finansowej oraz sprawozdania z przepływów pieniężnych.

¹⁰ Jednostka może pominąć którąś z kategorii, jeżeli nie występują informacje finansowe kwalifikujące się do danej kategorii. W rzeczywistości biznesowej możliwe jest, że jednostka wykorzystuje składnik aktywów lub zobowiązanie do więcej niż jednej funkcji; w takim przypadku jednostka klasyfikuje dany składnik według jego dominującej funkcji (np. budynek przeznaczony na biura, ale też w części na działalność inwestycyjną będzie zaliczany do kategorii operacyjnej lub inwestycyjnej).

Tabela 2

Podział sprawozdania finansowego na sekcje i kategorie według projektu IASB/FASB

Sekcja	Kategoria	Komentarz
Sekcja działalność gospodarcza	W ramach tej sekcji wydzielono: – kategorię działalności operacyjnej – aktywa i zobowiązania dotyczące bieżącej działalności biznesowej; – kategorię działalności inwestycyjnej – aktywa i zobowiązania generujące zwrot (zysk).	Sekcja działalność gospodarcza bilansu powinna obejmować aktywa i zobowiązania, które menedżerowie uważają za część szeroko rozumianej działalności gospodarczej, oraz zmiany w tych pozycjach. Działalność gospodarcza to ta, której intencją jest kreowanie wartości, czyli na przykład produkcja dóbr i usług. W tej sekcji można wyróżnić zatem takie aktywa/zobowiązania, które są związane z działalnością gospodarczą w sposób bezpośredni. Stanowią one element działalności operacyjnej. Wszystkie zmiany w takich aktywach/zobowiązaniach muszą być odzwierciedlone w odpowiedniej kategorii sprawozdania z całkowitych wyników (w działalności operacyjnej) i sprawozdania z przepływów pieniężnych (w działalności operacyjnej). W ramach sekcji gospodarczej należy dodatkowo wyróżnić działalność inwestycyjną, która powinna obejmować takie aktywa/zobowiązania działalności gospodarczej, których eksploatacji – zdaniem menedżerów – nie da się bezpośrednio powiązać z działalnością operacyjną.
Sekcja finansująca	W ramach tej sekcji wydzielono: – kategorię dług (zobowiązania), – kategorię kapitał własny.	Sekcja finansująca obejmuje pozycje, które są częścią działalności jednostki zmierzającej do pozyskania (lub spłaty) kapitału; przedstawia informację o strukturze kapitałowej jednostki. Powinna ona obejmować kategorie aktywów i zobowiązań związanych z finansowaniem. Są to takie aktywa/zobowiązania finansowe, które – zdaniem menedżerów – stanowią część działalności finansującej działalność gospodarczą. Sekcja finansująca budzi najwięcej wątpliwości. Dotyczą one w szczególności aktywów i zobowiązań. Obie Rady Standardów Rachunkowości, utrzymując podział aktywów/zobowiązań na finansowe i niefinansowe, przyjmują dodatkową ich klasyfikację opartą na kryterium funkcjonalnym ^a .

Tabela 2 (cd.)

Sekcja	Kategoria	Komentarz
Sekcja podatek dochodowy		Sekcja podatek dochodowy to pozycje związane zarówno z podatkiem bieżącym, jak i odroczonym, uznawane według MSSF.
Sekcja działalność zaniechana		Sekcja działalność zaniechana (inaczej operacje niekontynuowane) powinna obejmować aktywa/zobowiązania związane z zaniechaną działalnością w rozumieniu MSSF, a ich zmiany powinny być ujmowane w części działalności zaniechanej w sprawozdaniu z całkowitych wyników i sprawozdaniu z przepływów pieniężnych.
Sekcja transakcje wpływające na wiele kategorii (ang. <i>multi-category transaction section</i>)		Sekcja transakcji wpływających na wiele kategorii obejmuje skutki netto z transakcji, które powodują ujęcie (lub usunięcie) aktywów i zobowiązań w więcej niż jednej sekcji lub kategorii w sprawozdaniu z sytuacji finansowej (bilansie).

Objaśnienia: ^a Podział na aktywa finansowe/zobowiązania finansowe wynika z ich natury. Podział na aktywa/zobowiązania związane z finansowaniem działalności (finansujące) jako priorytet przyjmuje funkcję finansowania działalności, czyli kryterium funkcjonalne. Wprowadzając nowe kryterium klasyfikacyjne aktywów/zobowiązań, zaproponowano jednoznaczne przyporządkowanie aktywów/zobowiązań niefinansowych do sekcji gospodarczej (działalności operacyjnej lub inwestycyjnej). Oznacza to, że aktywa/zobowiązania finansowe mogą być zaliczane zarówno do sekcji gospodarczej (działalności operacyjnej lub inwestycyjnej), jak i do sekcji finansującej, natomiast aktywa/zobowiązania niefinansowe mogą być wykorzystywane jedynie jako aktywa/zobowiązania sekcji gospodarczej.

Źródło: oprac. własne na podstawie: *Staff Draft of Exposure Draft, IFRS X, Financial Statement Presentation*, 2010, s. 18–28.

4. NOWA FORMUŁA BILANSU A MSR 1 – PORÓWNANIE

Analizując projekt IASB/FASB, należy stwierdzić, że oprócz zasadniczej zmiany w stosunku do obecnie obowiązującej formy bilansu zgodnie z MSR 1, jaką jest alokacja aktywów/zobowiązań do poszczególnych sekcji i kategorii, zawiera on również inne modyfikacje, ważne dla modelu prezentacji bilansu. Przyjęto w nim jako nadrzędny podział aktywów/zobowiązań na krótko- i długoterminowe zamiast podziału na aktywa obrotowe i trwałe. Aktywa/zobowiązania w poszczególnych sekcjach/kategoriach powinny być klasyfi-

kowane w bilansie jako krótkoterminowe/długoterminowe (aktywa według stopnia malejącej płynności, a zobowiązania według stopnia rosnącej wymagalności). Uzasadnieniem takiego podejścia jest fakt, że kryterium okresu realizacji (a nie cyklu obrotowego) jest bardziej zrozumiałe i nie wymaga dodatkowych wyjaśnień, dotyczących cyklu operacyjnego jednostki.

W projekcie wprowadzono także nowy obowiązek dezagregacji podobnych (lub takich samych) aktywów/zobowiązań według kryterium podstawy wyceny. W nowej formule sprawozdawczej bilansu w grupie tych samych aktywów/zobowiązań osobno należy prezentować podgrupy wyceniane według tej samej zasady (na przykład aktywa wyceniane według kosztu historycznego należy ujmować odrębnie od tych samych aktywów wycenianych według wartości godziwej).

Projekt obliguje do ujawniania ogólnej sumy aktywów i zobowiązań zarówno w bilansie, jak i w notach¹¹. W ten sam sposób należy ujawniać sumy długoterminowych i krótkoterminowych aktywów/zobowiązań w ramach każdej sekcji bilansu.

Jak widać nowa formuła bilansu wymaga prezentacji większej liczby pozycji niż obecny MSR 1. Jest to spowodowane nie tylko faktem, iż dana kategoria bilansu może wystąpić w kilku sekcjach, ale także wprowadzeniem obowiązku prezentacji dodatkowych pozycji, które dotychczas mogą być ujawniane w notach. Przykładowo, projekt wymaga prezentacji w bilansie pozycji długo- i krótkoterminowych, co do tej pory można było ujawnić w notach.

Tabela 3

Obecne minimum informacji w bilansie zgodnie z MSR 1 oraz jego dodatkowe obligatoryjne pozycje zgodne z projektem IASB/FASB

Pozycje obowiązkowe bilansu według MSR 1	Dodatkowe pozycje obowiązkowe bilansu według projektu IASB/FASB	Uwagi dodatkowe
Rzeczowe aktywa trwałe, nieruchomości inwestycyjne, wartości niematerialne	Obowiązek odrębnej prezentacji według podstawy wyceny, co może zwiększyć liczbę pozycji.	Obowiązek prezentacji w sekcji gospodarczej kategorii działalności operacyjnej, co nie zwiększa liczby pozycji.

¹¹ W notach dodatkowo należy także ujawnić informacje o:

- cyklu operacyjnym (i opisać go, jeśli jest on dłuższy niż rok);
- terminie wymagalności spłaty aktywów i rozliczenia zobowiązań krótkoterminowych (na przykład na żądanie, do 3 miesięcy, od 3 do 12 miesięcy);
- terminie wymagalności spłaty aktywów i rozliczenia zobowiązań długoterminowych;
- kategoriach (transakcjach) niepieniężnych (w notach lub w sprawozdaniu zarządu; ujawnienie powinno dotyczyć głównie działalności operacyjnej).

Tabela 3 (cd.)

Pozycje obowiązkowe bilansu według MSR 1	Dodatkowe pozycje obowiązkowe bilansu według projektu IASB/FASB	Uwagi dodatkowe
Aktywa finansowe	Obowiązek odrębnej klasyfikacji na pozycje krótko- lub długoterminowe, co zwiększa liczbę pozycji. Obowiązek prezentacji w sekcji gospodarczej kategorii działalności operacyjnej lub inwestycyjnej, co może zwiększyć liczbę pozycji.	
Aktywa biologiczne, zapasy, środki pieniężne	Brak dodatkowych pozycji.	Obowiązek prezentacji w sekcji gospodarczej kategorii działalności operacyjnej, co nie zwiększa liczby pozycji.
Należności z tytułu dostaw i usług oraz pozostałe należności	Obowiązek odrębnej klasyfikacji na pozycje krótko- lub długoterminowe, co zwiększa liczbę pozycji.	Obowiązek prezentacji w sekcji gospodarczej kategorii działalności operacyjnej, co nie zwiększa liczby pozycji.
Aktywa i zobowiązania przeznaczone do zbycia	Brak dodatkowych pozycji.	Wszystkie aktywa i zobowiązania dotyczące działalności zaniechanej, zdefiniowanej w ramach MSSF, powinny być klasyfikowane w sekcji działalności zaniechanej, co nie zwiększa liczby pozycji.
Zobowiązania z tytułu dostaw i usług oraz pozostałe zobowiązania	Obowiązek odrębnej klasyfikacji na pozycje krótko- lub długoterminowe, co zwiększa liczbę pozycji. Obowiązek prezentacji zobowiązań w poszczególnych kategoriach, subkategoriach sekcji operacyjnej, co zwiększa liczbę pozycji.	W sekcji gospodarczej w działalności operacyjnej wprowadzono obowiązek prezentacji subkategorii, jaką jest finansowanie kategorii operacyjnej. Oznacza to, że w działalności operacyjnej zobowiązania muszą być prezentowane z podziałem na zobowiązania operacyjne (takie, które wynikają z bieżącej, codziennej działalności operacyjnej) oraz zobowiązania stanowiące finansowanie (finansujące) działalności operacyjnej ^a .
Rezerwy	Obowiązek odrębnej klasyfikacji na pozycje krótko- lub długoterminowe, co zwiększa liczbę pozycji. Obowiązek prezentacji w sekcji gospodarczej, kategorii działalności operacyjnej lub inwestycyjnej, co może zwiększyć liczbę pozycji.	

Tabela 3 (cd.)

Pozycje obowiązkowe bilansu według MSR 1	Dodatkowe pozycje obowiązkowe bilansu według projektu IASB/FASB	Uwagi dodatkowe
Zobowiązania finansowe	Obowiązek odrębnej klasyfikacji na pozycje krótko- lub długoterminowe, co zwiększa liczbę pozycji. Możliwość prezentacji w sekcji finansowania lub gospodarczej, co może zwiększyć liczbę pozycji.	
Zobowiązania i aktywa dotyczące podatku dochodowego (bieżącego i odroczonego)	Obowiązek odrębnej klasyfikacji na pozycje krótko- lub długoterminowe, co zwiększa liczbę pozycji.	Obowiązek prezentacji w sekcji podatek dochodowy, co nie zwiększa liczby pozycji.
Udziały mniejszości zaprezentowane w kapitale własnym	Brak dodatkowych pozycji.	Obowiązek prezentacji w sekcji finansującej, kategorii kapitał własny, co nie zwiększa liczby pozycji.
Wyemitowany kapitał podstawowy oraz kapitały rezerwowe przynależne udziałowcom jednostki dominującej	Obowiązek prezentacji wszystkich elementów kapitałów własnych, ustalonych w oparciu o MSSF, co zwiększa liczbę pozycji.	Obowiązek prezentacji w sekcji finansującej, kategorii kapitał własny, co nie zwiększa liczby pozycji.

Objaśnienia: ^a Subkategoria finansowania kategorii operacyjnej (ang. *operating finance*) obejmuje takie zobowiązania, które spełniają jednocześnie trzy warunki: są skutkiem transakcji działalności operacyjnej, na dzień wstępnego ujęcia są długoterminowe oraz zawierają komponent związany z utratą wartości pieniądza w czasie. Przykładowo są to zobowiązania z tytułu leasingu, zobowiązania z tytułu świadczeń pracowniczych po okresie zatrudnienia, zobowiązania z tytułu odroczenia w czasie rozliczenia transakcji, zobowiązania z tytułu płatności opartych na akcjach.

Źródło: oprac. własne na podstawie: *Staff Draft of Exposure Draft, IFRS X, Financial Statement Presentation*, 2008; *Discussion Paper, Snapshot: Preliminary Views on Financial Statement Presentation*, 2010.

Reasumując, nowy bilans w porównaniu z obecnie obowiązującym według MSR 1 będzie zawierał o wiele więcej pozycji obligatoryjnych. Tabela 3 pokazuje obecne minimum informacji w bilansie oraz dodatkowe jego obligatoryjne pozycje zgodnie z projektem IASB/FASB.

5. PODSUMOWANIE

Proponowane przez IASB/FASB zmiany w prezentacji sprawozdania finansowego są znaczące, a największa rewolucja zostanie wprowadzona w stosunku do bilansu. Pozytywnie ocenić można fakt, że przyczynią się one do uwypukle-

nia powiązań i zależności między elementami sprawozdania finansowego, co ułatwi zrozumienie sprawozdania jako całości. Pozytywnie należy ocenić również wyraźne wydzielenie informacji dotyczących podstawowych aktywności biznesowych jednostki (sekcja działalność gospodarcza). Kontrowersyjne jest natomiast zastosowanie w planowanych zmianach do prezentacji sprawozdań finansowych podejście menedżerskie. Wzbudziło ono poważne zastrzeżenia opiniujących projekt. Wskazali oni, że podejście menedżerskie jest użyteczne jako podejście uzupełniające obraz jednostki, a jego przyjęcie może oznaczać całkowitą utratę porównywalności sprawozdań finansowych różnych jednostek działających w tej samej branży.

Przedmiotem krytyki stała się przede wszystkim tendencja do prezentacji w bilansie większej niż dotychczas liczby pozycji. Jak wiadomo, proponowane zmiany dążą do rozszerzenia obowiązkowych pozycji w bilansie, ograniczając zatem możliwość wyboru miejsca wykazywania informacji – bilans czy noty. Ponadto, w bilansie, a nie w notach, pojawiają się nowe jakościowo informacje, łamiące pewne „tabu” informacji zarządczej. Należą do nich m.in. informacje o aktywach trwałych wycenianych w wartości godziwej, prezentowane w bilansie odrębnie. O tym, jak duża była krytyka tendencji do rozszerzania obowiązkowych pozycji w bilansie, świadczy porównanie pierwszej propozycji IASB/FASB w zakresie przykładowego bilansu (*Discussion Paper, Snapshot: Preliminary Views on Financial Statement Presentation*, 2008) z kolejną propozycją, którą komitety zamieściły w Exposure Draft z lipca 2010 roku (*Staff Draft of Exposure Draft, IFRS X, Financial Statement Presentation*, 2010). Pierwsza z nich charakteryzuje się wyraźnym rozszerzaniem informacji, które powinny być prezentowane w bilansie. Takie podejście zostało mocno ograniczone w Exposure Draft. Po pierwsze, zrezygnowano z prezentacji w bilansie takich informacji, jak np. odpisy aktualizujące wartość należności, umorzenie środków trwałych; po drugie, odstąpiono od prezentacji pewnych pozycji osobno (np. *goodwill* i inne aktywa niematerialne).

Reasumując, kierunek modyfikacji bilansu, z jakim mamy do czynienia w projekcie IASB/FASB, należy rozpatrywać w kategoriach rewolucji. Dodatkowo, obok prac nad nowym modelem sprawozdania finansowego, czynione są wysiłki opracowania innych niż sprawozdania finansowe elementów raportu finansowego tj. Komentarza Zarządu (*Management Commentary*, 2009). Na chwilę obecną rysuje się zatem dość wyraźny kształt modelu ujawniania informacji o jednostce: prezentacja informacji finansowych w podstawowych sprawozdaniach finansowych (rozszerzona w stosunku do obecnie obowiązujących zasad zgodnie z MSR 1), ujawnianie informacji finansowych. Są to zmiany będące konsekwencją modyfikacji zasad prezentacji i ujawniania informacji finansowych i niefinansowych (niebędących składnikiem sprawozda-

nia finansowego), nad zasadami których pracują IASB i ICGN¹². Decyzje zapadną już wkrótce, ale bez względu na ostateczne rozstrzygnięcie fundamentalnym modelem ujawnień będzie sprawozdanie finansowe, a jego kluczowym składnikiem pozostanie, a wręcz wzmocni swoją rangę, bilans, czyli sprawozdanie z sytuacji finansowej.

LITERATURA

International Accounting Standard No. 1 Presentation of Financial Statements (2009), IASB.

The Conceptual Framework for Financial Reporting (2010), IASB.

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz. U., nr 121, poz. 591, z późn. zm.

Walińska E. (2009), *Bilans jako fundament sprawozdawczości finansowej w kontekście zmian współczesnej rachunkowości*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa.

Strony internetowe

Discussion Paper, Snapshot: Preliminary Views on Financial Statement Presentation, October 2008, <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/6018B762-AAD5-4BD3-9C8C-0AA7B59C3B68/0/SnapshotFinancialStat.pdf>, dostęp 20.12.2010 r.

Management Commentary, exposure draft International Accounting Standards Board, June 2009, <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/53DC9B3B-34A5-400F-B4B5-4F2FF24F231E/0/EDManagementCommentary.pdf>, dostęp 20.12.2010 r.

Staff Draft of Exposure Draft, IFRS X, Financial Statement Presentation, 1 July 2010, IASB, http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/1CCDE163-47FF-4563-A6DD-5A7EFA80E08/0/FSP_standard_BC_and_guidance.pdf, dostęp 20.12.2010 r.

Ewa Walińska, Bogusława Bek-Gaik

BALANCE SHEET REPORTING IN THE NEW FORMULA IASB/FASB – TOWARDS REDUCING THE POLICY OF INFORMATION PRESENTATION

The current financial reporting model is subject to constant change. The new formula developed by the IASB and FASB assumes that the financial statement should form a coherent picture of business and introduces a number of changes to the disclosures in the elements of financial statements.

In this paper the problem of information presentation in the balance sheet, which is the foundation of the reporting model is presented. Based on the analysis of the current IAS 1 “Presentation of Financial Statements” and proposed standard, which is the result of joint work of the IASB and the FASB on a new formula for financial statements it was concluded that changes in the structure and form of the balance sheet are heading towards limiting the presentation of information in this statement. This conclusion was drawn by analysing the balance of the items required by IAS 1 and the compulsory items suggested by the IASB/FASB project.

¹² Międzynarodowa Sieć Nadzoru Korporacyjnego (ang. *International Corporate Governance Network*).