

Pełna synteza Praktyczny przewodnik po MSSF



Pełna synteza Praktyczny przewodnik po MSSF

Zawiera główne obszary różnic pomiędzy MSSF a Ustawą o Rachunkowości
wyd. 5



Wydawnictwo C.H. Beck
Warszawa 2010

Opracowanie merytoryczne wersji polskiej

Zbigniew Adamkiewicz
Partner w Dziale Audytu Deloitte

Jarosław Suder
Starszy Menedżer w Dziale Audytu Deloitte

Paweł Tendera
Specjalista w Dziale Audytu Deloitte

Projekt okładki i stron tytułowych

© 2010 Deloitte Touche Tohmatsu

Fotografie

© Deloitte Touche Tohmatsu

© Wydawnictwo C.H. Beck 2010

Wydawnictwo C.H. Beck Sp. z o.o.
ul. Bonifraterska 17
00-203 Warszawa

Skład i łamanie PanDawer

Druk i oprawa

Białostockie Zakłady Graficzne

Spis treści

Wstęp	7
Skróty stosowane w niniejszej publikacji	8
Streszczenie i porównanie obowiązujących standardów	9
Wprowadzenie do Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej	10
Założenia koncepcyjne sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych	11
MSSF 1 „Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy”	12
MSSF 2 „Płatności w formie akcji”	13
MSSF 3 „Połączenia jednostek gospodarczych” (2008)	15
MSSF 4 „Umowy ubezpieczeniowe”	18
MSSF 5 „Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana”	19
MSSF 6 „Poszukiwanie i ocena zasobów mineralnych”	21
MSSF 7 „Instrumenty finansowe – ujawnianie informacji”	22
MSSF 8 „Segmenty operacyjne”	23
MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” (2007)	25
MSR 2 „Zapasy”	29
MSR 7 „Sprawozdanie z przepływów pieniężnych”	30
MSR 8 „Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów”	32
MSR 10 „Zdarzenia następujące po okresie sprawozdawczym”	33
MSR 11 „Umowy o usługę budowlaną”	34
MSR 12 „Podatek dochodowy”	35
MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”	38
MSR 17 „Leasing”	40
MSR 18 „Przychody”	43
MSR 19 „Świadczenia pracownicze”	45
MSR 20 „Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej”	47
MSR 21 „Skutki zmian kursów wymiany walut obcych”	48
MSR 23 „Koszty finansowania zewnętrznego” (2007)	50
MSR 24 „Ujawnianie informacji o podmiotach powiązanych”	52
MSR 26 „Rachunkowość i sprawozdawczość programów świadczeń emerytalnych”	53
MSR 27 „Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe” (2008)	54
MSR 28 „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych”	57
MSR 29 „Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji”	59
MSR 31 „Udziały we wspólnych przedsięwzięciach”	60
MSR 32 „Instrumenty finansowe – prezentacja”	62
MSR 33 „Zysk przypadający na jedną akcję”	64
MSR 34 „Śródroczna sprawozdawczość finansowa”	66
MSR 36 „Utrata wartości aktywów”	68
MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe”	71

MSR 38 „Wartości niematerialne”	74
MSR 39 „Instrumenty finansowe – ujmowanie i wycena”	77
MSR 40 „Nieruchomości inwestycyjne”	84
MSR 41 „Rolnictwo”	86
KIMSF 12 „Umowy na usługi koncesjonowane”	88
KIMSF 17 „Dystrybucja aktywów niepieniężnych na rzecz właścicieli”	89
Aktualne projekty RMSR oraz KIMSF	90
Interpretacje	91
Struktura RMSR	93
Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości	94
Stosowanie MSSF w Europie	96
Co nowego w regulacjach MSSF	97
Przydatne linki MSSF	100
Deloitte – Zespół Techniczny ds. Sprawozdawczości Finansowej	101
Kontakt	102



Minione miesiące to dla większości firm czas intensywnych zmagani z negatywnymi skutkami recesji w światowej gospodarce. By utrzymać zaufanie inwestorów, zarządy, służby finansowe i biegli rewidentów muszą wykazać się sprawnością działania w warunkach ograniczonego zaufania do informacji finansowej oraz zwiększonych wymagań w zakresie przejrzystości sprawozdań finansowych, a także ich porównywalności.

Cenną pomocą w realizacji tego zadania będzie kolejne, piąte już wydanie *Praktycznego Przewodnika po Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej*, w którym uwzględniliśmy wszystkie modyfikacje i zmiany standardów wprowadzone do końca października 2009 r. Trzeba pamiętać, że turbulencje na rynkach finansowych miały też decydujący wpływ na harmonogram prac Rady Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR). Znana poprawka do MSR 39, wprowadzona w październiku 2008 r., umożliwia jednostkom w pewnych okolicznościach zmianę klasyfikacji aktywów finansowych z kategorii „wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy” oraz „dostępne do sprzedaży” do innych kategorii. Wprowadzono też inne istotne zmiany do MSSF. Niektóre z nich w procesie planowanego, corocznego doskonalenia międzynarodowych standardów, zaś pozostałe w ramach oddzielnych projektów. Wiele z nich już weszło w życie – od 1 stycznia 2009 r. obowiązuje standard MSSF 8 „Segmenty operacyjne”, a od 1 lipca 2009 r. zmienione wersje MSSF 3 i MSR 27.

Dlatego nasza publikacja będzie przydatna nie tylko dla tych firm, które rozważają przejście na wspólny język sprawozdawczości finansowej obowiązujący w Unii Europejskiej. Przyniesie też wiele cennych informacji tym przedsiębiorstwom, które od lat korzystają z międzynarodowych standardów i chcą mieć dostęp do wszelkich związanych z nimi istotnych zagadnień: informacji o strukturze i pracach RMSR, analizy wykorzystania MSSF na świecie, podsumowania wszystkich aktualnie obowiązujących standardów i interpretacji oraz bieżących szczegółowych informacji dotyczących harmonogramu prac RMSR i KIMSF.

Kolejne dwa lata będą bezprecedensowe, jeżeli chodzi o zakres działalności związanej z MSSF. Ważne projekty, które w latach 2008 i 2009 znajdowały się na etapie materiałów do dyskusji, obejmują instrumenty finansowe, prezentację sprawozdania finansowego, leasing, świadczenia po okresie zatrudnienia oraz ujmowanie przychodów. RMSR ma nadzieję zakończyć kolejne etapy realizacji tych projektów do połowy roku 2011. Można też spodziewać się istotnych zmian w obecnie stosowanych praktykach, przede wszystkim w odniesieniu do konsolidacji, wyceny w wartości godziwej, umów ubezpieczeniowych i podatku dochodowego. Planowane daty zakończenia tych projektów obejmują okres od końca roku 2009 do połowy 2011. Dodajmy do tego bieżące poprawki i zmiany do MSSF oraz projekty drugorzędne. Wyraźnie widać, że proces ewolucji MSSF nie traci tempa. Mam nadzieję, że nasze wsparcie merytoryczne, w postaci tej i wielu innych naszych publikacji, okaże się dla Państwa przydatne i przyjmiecie je z zadowoleniem.

Zbigniew Adamkiewicz
Partner w Dziale Audytu Deloitte

Skróty stosowane w niniejszej publikacji

ARC	Komitet Regulacyjny Rachunkowości przy Komisji Europejskiej (<i>Accounting Regulatory Committee of the EC</i>)
CESR	Komitet Europejskich Regulatorów Rynku Papierów Wartościowych (<i>Committee of European Securities Regulators</i>)
DP	Materiał do dyskusji (<i>Discussion Paper</i>)
ED	Wstępny projekt standardu (<i>Exposure Draft</i>)
EFrag	Europejska Grupa Doradcza ds. Sprawozdawczości Finansowej (<i>European Financial Reporting Advisory Group</i>)
EITF	Zespół ds. Nowych Problemów przy FASB, USA (<i>Emerging Issues Task Force of FASB</i>)
EOG	Europejski Obszar Gospodarczy (27 państw Unii Europejskiej + 3 państwa spoza UE)
FASB	Rada Standardów Rachunkowości Finansowej, USA (<i>Financial Accounting Standards Board</i>)
FEE	Europejska Federacja Księgowych (<i>European Accounting Federation</i>)
FKMSR	Fundacja KMSR (<i>IASC Foundation</i> , organ założycielski RMSR)
GAAP	Powszechnie Przyjęte Zasady Rachunkowości (<i>Generally Accepted Accounting Principles</i>)
IFAC	Międzynarodowa Federacja Księgowych (<i>International Federation of Accountants</i>)
IOSCO	Międzynarodowa Organizacja Komisji Papierów Wartościowych (<i>International Organization of Securities Commissions</i>)
KE	Komisja Europejska (<i>European Commission</i>)
KIMSF	Komitet ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej przy RMSR (<i>International Financial Reporting Interpretations Committee of the IASB</i>)
KMSR	Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (<i>International Accounting Standards Committee-predecessor to the IASB</i>)
KSR	Krajowy Standard Rachunkowości
MSR	Międzynarodowy Standard Rachunkowości (<i>International Accounting Standard</i>)
MSSF	Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej (<i>International Financial Reporting Standard</i>)
PSR	Polskie Standardy Rachunkowości
RMSR	Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (<i>International Accounting Standards Board</i>)
SAC	Rada Konsultacyjna ds. Standardów (<i>Standards Advisory Council</i> , doradza RMSR)
SEC	Komisja Papierów Wartościowych i Giełd USA (<i>Securities and Exchange Commission</i>)
SKI	Stały Komitet ds. Interpretacji przy KMSR oraz interpretacje wydane przez ten Komitet (<i>Standing Interpretations Committee</i>)
MSP	Małe i Średnie Przedsiębiorstwa
UE	Unia Europejska (27 państw członkowskich)
UoR	Polska Ustawa o Rachunkowości

Streszczenie i porównanie obowiązujących standardów

Przedstawiamy streszczenia zapisów wszystkich *Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej*, wydanych do 31 października 2009 r., a także *Wprowadzenia do MSSF i Założeń koncepcyjnych przygotowania i prezentacji sprawozdań finansowych*. Ta część publikacji zawiera także opis podstawowych obszarów, w których występują różnice między regulacjami MSSF a postanowieniami Ustawy o Rachunkowości. Streszczenie i porównanie z Ustawą o Rachunkowości zawierają jedynie ogólne informacje, nie zastępują więc lektury pełnego zapisu MSSF i nie ukazują wszystkich możliwych różnic w stosunku do regulacji krajowych.

Od czasu poprzedniego wydania naszego *Przewodnika*, RMSR wprowadziła zmiany do istniejących standardów. Niektóre z nich (np. zmiany do MSSF 1 i MSSF 2) będą obowiązywać dopiero w 2010 r. Niemniej jednak, aby zapobiec dezorientacji, a także dlatego, że dopuszcza się ich wcześniejsze zastosowanie (szczegółowe informacje na ten temat w samych Standardach), w niniejszym

Przewodniku zamieściliśmy znowelizowane wersje Standardów (oraz wynikające z nich zmiany innych Standardów), uwzględniając wszystkie zmiany, jakie nastąpiły od poprzedniego wydania. Po informacje dotyczące poprzednich wersji prosimy sięgać do wcześniejszych wydań *Kieszonkowego przewodnika po MSSF*.

We wszystkich podanych streszczeniach przyjęliśmy także ogólne zmiany w terminologii, wynikające z MSR 1 (2007). Stosujemy tu zarówno zmienione nazewnictwo sprawozdań finansowych (np. „Sprawozdanie z sytuacji finansowej” – *Statement of Financial Position* zamiast „bilans”), jak i tytuły standardów (np. MSR 10 „Zdarzenia następujące po okresie sprawozdawczym” – *Events after the Reporting Period*).

Określając zestaw standardów, jakie mogą być stosowane w UE, należy brać pod uwagę status ich zatwierdzenia w Unii. Aktualny stan w tym zakresie (na 31 października 2009 r.) został przedstawiony na stronie 83 – „Status zatwierdzenia MSSF w UE”.

Wprowadzenie do Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej

Data wejścia w życie

Przyjęte przez RMSR w maju 2002 r.

Streszczenie

We *Wprowadzeniu* omówiono m.in.:

- cele RMSR,
- zakres MSSF,
- właściwy proces opracowywania standardów i ich interpretacji,
- równość statusu paragrafów wytłuszczonych i pisanych zwykłą czcionką,
- politykę określającą zasady wchodzenia standardów w życie,
- uznanie języka angielskiego za język obowiązujący.



Założenia koncepcyjne sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych

Data wejścia w życie

Zatwierdzone przez Radę KMSR w kwietniu 1989 r.
Przyjęte przez RMSR w kwietniu 2001 r.

Wszystkie wymogi założeń koncepcyjnych są obecnie rozpatrywane na nowo w ramach wspólnego projektu RMSR i FASB poświęconego weryfikacji tych założeń (*IASB/FASB Conceptual Framework Project*).

Streszczenie

W *Założeniach koncepcyjnych* zdefiniowano:

- cel sprawozdań finansowych: mają one dostarczać informacji o sytuacji finansowej, wynikach i zmianach w sytuacji finansowej jednostki gospodarczej,

przydatnych dla szerokiej rzeszy użytkowników podejmujących na ich podstawie decyzje ekonomiczne;

- cechy jakościowe, decydujące o przydatności informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych, za najważniejsze uznając cztery z nich: zrozumiałość, istotność, rzetelność i porównywalność;
- podstawowe elementy składowe sprawozdania finansowego oraz koncepcje ich ujęcia i wyceny w sprawozdaniu, przy czym za elementy bezpośrednio związane z kondycją finansową jednostki uznano aktywa, zobowiązania i kapitał własny, a za elementy bezpośrednio powiązane z wynikami jednostki – przychody i koszty.



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

Data wejścia w życie

Pierwsze sprawozdanie finansowe zgodne z MSSF za okres rozpoczynający się 1 stycznia 2004 r. lub po tej dacie.

Zmieniony w styczniu 2008 r. w celu doprecyzowania wyceny inwestycji w jednostkach zależnych, współkontrolowanych i stowarzyszonych przy zastosowaniu MSSF po raz pierwszy. Zmiany obowiązują od 1 stycznia 2009 r., przy czym dopuszcza się wcześniejsze ich zastosowanie.

Zmieniony w listopadzie 2008 r. w celu uproszczenia i ułatwienia odbioru Standardu dzięki reorganizacji treści i przesunięciu większości licznych w tym Standardzie wyjątków i zwolnień do załączników. Nie wprowadzono natomiast zmian merytorycznych ani dodatkowych postanowień. Zmiany obowiązują od 1 lipca 2009 r., przy czym dopuszcza się wcześniejsze ich zastosowanie.

Dodano w lipcu 2009 r. nowe zwolnienia w stosunku do aktywów z sektora naftowego i gazowego, składników aktywów wykorzystywanych w działalności objętej regulacją stawek oraz umów obejmujących leasing. Zmiany obowiązują od 1 stycznia 2010 r., przy czym dopuszcza się wcześniejsze ich zastosowanie.

Cel

Określenie procedur obowiązujących jednostkę gospodarczą w sytuacji zastosowania standardów MSSF po raz pierwszy jako podstawy sporządzenia jej sprawozdania finansowego o ogólnym przeznaczeniu.

Streszczenie

Ogólny przegląd wymogów obowiązujących jednostkę gospodarczą, która po raz pierwszy przyjmuje standardy MSSF (przez wyraźną i wolną od zastrzeżeń deklarację zgodności z wymogami MSSF) jako podstawę

przygotowania swojego sprawozdania finansowego. Jednostka gospodarcza powinna:

- dokonać wyboru stosowanych zasad rachunkowości, opierając się na standardach MSSF obowiązujących 31 grudnia 2009 r.;
- sporządzić sprawozdania finansowe co najmniej za lata 2009 i 2008, przekształcając z mocą wsteczną sprawozdanie z sytuacji finansowej na bilans otwarcia 2008 r. (data przejścia na MSSF), stosując standardy MSSF obowiązujące 31 grudnia 2009 r., z wyjątkiem kwestii objętych szczególnymi zwolnieniami przewidzianymi w MSSF 1:
 - sprawozdanie z sytuacji finansowej sporządza się najpóźniej na 1 stycznia 2008 r., tj. datę przejścia (można na datę wcześniejszą, jeżeli jednostka wybiera prezentację informacji porównawczych, spełniających wymogi MSSF, obejmujących więcej niż jeden rok);
 - sprawozdanie z sytuacji finansowej na datę przejścia przedstawia się w pierwszym sprawozdaniu finansowym zgodnym z MSSF danej jednostki (które zawiera zatem trzy sprawozdania z sytuacji finansowej);
 - jeżeli jednostka gospodarcza przyjmująca MSSF po raz pierwszy 31 grudnia 2009 r. przedstawi dodatkowo wybrane dane finansowe (niepełne sprawozdanie finansowe) zgodnie ze standardami MSSF za okresy sprzed 2008 r., obok pełnych sprawozdań finansowych za lata 2008 i 2009, to jej data przejścia na MSSF i tak przypada na 1 stycznia 2008 r.

Interpretacje

Brak

Przydatne publikacje Deloitte

W trakcie opracowywania.

Wersja angielska będzie dostępna na stronie www.iasplus.com/dttdpubs/pubs.htm

MSSF 2 „Płatności w formie akcji”

Data wejścia w życie

Okresy roczne rozpoczynające się 1 stycznia 2005 r. lub po tej dacie.

Zmieniony w styczniu 2008 r. w celu wyjaśnienia definicji warunków nabycia praw związanych z przyznaniem instrumentów kapitałowych i księgowego ujęcia unieważnienia transakcji opartej na akcjach. Zmiany obowiązują od 1 stycznia 2009 r., przy czym dopuszcza się wcześniejsze ich zastosowanie.

Zmieniony w wyniku *Dorocznych Poprawek do MSSF* z kwietnia 2009 r. w celu potwierdzenia, że dodatkowo – poza połączeniem jednostek gospodarczych zdefiniowanym w MSSF 3 „Połączenia jednostek gospodarczych” (2008) – udział podmiotu w tworzeniu wspólnego przedsięwzięcia oraz transakcje pod wspólną kontrolą nie wchodzą w zakres MSSF 2 „Płatności w formie akcji”. Zmiany obowiązują od 1 lipca 2009 r. lub po tej dacie, z tym że są powiązane z zastosowaniem znowelizowanego MSSF 3 (2008).

Zmieniony w czerwcu 2009 r. w celu doprecyzowania zakresu MSSF 2 oraz sposobu rozliczania grupowych transakcji płatności w formie akcji rozliczanych w środkach pieniężnych w jednostkowych sprawozdaniach finansowych spółek otrzymujących towary lub usługi, w przypadku gdy obowiązek rozliczenia wynagrodzenia spoczywa na innym udziałowcu lub jednostce należącej do grupy. Zmiany obowiązują od 1 stycznia 2010 r., przy czym dopuszcza się wcześniejsze ich zastosowanie.

Cel

Uregulowanie ujęcia księgowego transakcji, w ramach których jednostka gospodarcza otrzymuje lub nabywa towary bądź usługi albo jako zapłatę za własne instrumenty kapitałowe, albo zaciągając zobowiązania na kwoty oparte na cenie akcji tej jednostki bądź na jej innych instrumentach kapitałowych.

Streszczenie

- Wymaga się ujmowania w sprawozdaniu finansowym wszelkich transakcji płatności opartych na akcjach, z zastosowaniem wyceny opartej na wartości godziwej.

- Koszt ujmuje się, gdy towary lub usługi zostały otrzymane i następuje ich wykorzystanie.
- MSSF 2 dotyczy zarówno spółki publicznej, jak i niepublicznej. Jeżeli jednak wartości godziwej instrumentów kapitałowych jednostki nienotowanej nie można wiarygodnie wycenić, stosuje się wycenę wartości wewnętrznej (*intrinsic value*).
- Co do zasady, transakcje, w których towary lub usługi są otrzymywane od innych osób niż pracownicy jako zapłata za własne instrumenty kapitałowe danej jednostki gospodarczej, są wyceniane według wartości godziwej otrzymanych towarów lub usług. Jedynie jeśli wartości godziwej towarów lub usług nie uda się wiarygodnie wycenić, można posłużyć się wartością godziwą przyznanych instrumentów kapitałowych.
- W przypadku transakcji z pracownikami i innymi osobami świadczącymi podobne usługi jednostka wycenia wartość godziwą przyznanych instrumentów kapitałowych, ponieważ zwykle nie jest możliwe wiarygodne oszacowanie wartości godziwej otrzymanych usług świadczonych przez pracowników.
- W przypadku transakcji wycenianych według wartości godziwej przyznawanych instrumentów kapitałowych (takich jak transakcje z pracownikami) wartość godziwa jest ustalana na dzień przyznania, jeżeli transakcja jest rozliczana przez wydanie tych instrumentów. Jeżeli transakcja jest rozliczana w gotówce, wyceny należy dokonać na każdy dzień zakończenia okresu sprawozdawczego.
- W przypadku transakcji wycenianych według wartości godziwej otrzymywanych dóbr lub usług, wartość godziwa jest szacowana na dzień ich otrzymania.
- W przypadku dóbr lub usług wycenianych przez odniesienie do wartości godziwej przyznanych instrumentów kapitałowych, warunków nabycia odnośnych praw (inne warunki niż rynkowe), nie bierze się pod uwagę przy szacowaniu wartości godziwej akcji lub opcji w odpowiednim dniu wyceny (ustalonym w sposób określony powyżej). Warunki nabycia uprawnień uwzględnia się natomiast przeprowadzając korektę liczby instrumentów kapitałowych zawartych w transakcji w taki sposób, aby w ostatecznym rozrachunku kwota wykazana z tytułu dóbr lub usług otrzymanych jako zapłata za przyznane instrumenty kapitałowe była oparta

na liczbie instrumentów kapitałowych, które zostały ostatecznie zrealizowane.

- Zmiany wprowadzone w styczniu 2008 r. ograniczają definicję warunków nabycia uprawnień w taki sposób, aby obejmowała jedynie warunki świadczenia pracy i wykonania zadań polegających na osiągnięciu określonych wyników, oraz zmieniają definicję warunków wykonania tak, aby – oprócz osiągnięcia określonych wyników – wymagane było spełnienie określonego stażu pracy.
- Zmiany wprowadzone w czerwcu 2009 r. określają zakres MSSF 2 w ten sposób, iż jednostka otrzymująca dobra lub usługi w ramach transakcji płatności w formie akcji musi ująć te dobra lub usługi niezależnie od okoliczności, która jednostka w grupie rozlicza tę transakcję oraz czy transakcja jest rozliczana w formie akcji, czy w środkach pieniężnych. Zmiany określają również oddziaływanie MSSF 2 oraz innych standardów. Zgodnie z MSSF 2 pojęcie „grupa” ma jednakowe znaczenie, jak w MSR 27 „Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe”, co oznacza, że w skład „grupy” wchodzi tylko jednostka dominująca oraz jej spółki zależne.
- Wartość godziwa przyznawanych instrumentów kapitałowych opiera się na cenach rynkowych, o ile takie są dostępne, oraz uwzględnia warunki, na których takie instrumenty kapitałowe były przyznawane. W przypadku braku cen rynkowych wartość godziwą szacuje się, stosując odpowiedni model, na podstawie którego ustala się, jaka byłaby cena instrumentów kapitałowych w dniu wyceny w transakcji zawartej na warunkach rynkowych między dobrze poinformowanymi, zainteresowanymi stronami. MSSF 2 nie określa konkretnie, który model wyceny należy zastosować.

Interpretacje

KIMSF 8 „Zakres MSSF 2”

Interpretacja wyjaśnia, że MSSF 2 dotyczy transakcji zapłaty realizowanych na podstawie akcji, w których jednostka gospodarcza nie jest w stanie dokładnie określić części lub całości otrzymanych towarów lub usług.

KIMSF 11 „MSSF 2 – wydanie akcji w ramach grupy i transakcje w nabytych akcjach własnych” (obowiązujący od 1 marca 2007 r.)

Interpretacja wyjaśnia zastosowanie MSSF 2 do pewnych typów transakcji rozliczanych w akcjach własnych jednostki oraz do transakcji rozliczanych w akcjach jej podmiotu dominującego.

Wytyczne zawarte dotychczas w KIMSF 8 oraz w KIMSF 11 zostały włączone do zmodyfikowanego MSSF 2, co w efekcie spowoduje wycofanie Interpretacji z dniem wejścia w życie zmian do MSSF 2 opublikowanych w czerwcu 2009 r. (najpóźniej 1 stycznia 2010 r.).

Przydatne publikacje Deloitte

Płatności oparte o akcje: przewodnik po MSSF 2.

Druga edycja (lipiec 2007). Wskazówki dotyczące zastosowania MSSF 2 w wielu powszechnie spotykanych transakcjach płatności dokonywanych na podstawie akcji.

Wersja polska dostępna na stronie:
www.deloitte.com/pl/mssf.

Wersja angielska dostępna na stronie:
www.iasplus.com/dttdpubs/pubs.htm.

Porównanie

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSSF 2, KIMSF 8, KIMSF 11	Zakres obowiązywania	Obowiązek zastosowania dla wszelkich form płatności własnymi instrumentami kapitałowymi, także w zakresie tego rodzaju transakcji zawieranych pomiędzy spółkami grupy kapitałowej.	Brak regulacji w tym zakresie w UoR. Istnieje możliwość zastosowania standardu zgodnie z art.10 ust. 3 UoR, przy czym w praktyce jest to bardzo rzadko stosowane.

MSSF 3 „Połączenia jednostek gospodarczych” (2008)

Data wejścia w życie

Znowelizowany MSSF 3 (2008) wydany w styczniu 2008 r., zastępuje MSSF 3 (2004) i obowiązuje w zakresie połączenia jednostek gospodarczych w ciągu okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 lipca 2009 r. lub po tej dacie. Wcześniejsze zastosowanie jest dopuszczalne – ale nie dla okresów rozpoczynających się przed 30 czerwca 2007 r.

Streszczenie wymogów MSSF 3 (2004) można znaleźć we wcześniejszych wydaniach *Kieszonkowego przewodnika po MSSF*.

Podstawowa zasada

Jednostka przejmująca ujmuje nabyte aktywa i przejęte zobowiązania według ich wartości godziwej w dniu nabycia i ujawnia informacje umożliwiające użytkownikom sprawozdań finansowych ocenę charakteru i następstw finansowych ich przejęcia.

Streszczenie

- Połączenie jednostek gospodarczych stanowi transakcję lub zdarzenie, w ramach którego jednostka przejmująca uzyskuje kontrolę nad jedną lub więcej jednostkami gospodarczymi. Jednostkę gospodarczą definiuje się jako zintegrowaną całość działalności i aktywów podlegającą zarządzaniu w celu zapewnienia zwrotu bezpośrednio inwestorom lub innym właścicielom, członkom albo uczestnikom.
- MSSF 3 nie dotyczy formowania wspólnych przedsięwzięć typu joint venture, połączeń jednostek lub form działalności pozostających pod wspólną kontrolą ani nabycia składnika aktywów lub grupy aktywów niestanowiących przedsiębiorstwa.
- Metodę nabycia stosuje się do wszelkich połączeń jednostek gospodarczych.
- Etapy zastosowania metody łączenia:
 - 1) określenie jednostki przejmującej, czyli tej, która obejmuje kontrolę nad jednostką przejmowaną;
 - 2) ustalenie dnia przejęcia, czyli dnia, w którym jednostka przejmująca uzyskuje kontrolę nad jednostką przejmowaną;
 - 3) ujęcie i wycena możliwych do zidentyfikowania nabytych aktywów, przyjętych zobowiązań i udziałów niesprawujących kontroli w jednostce przejmowanej;
 - 4) ujęcie i wycena wartości firmy albo zysku wynikającego z okazynego nabycia.
- Aktywa i zobowiązania wycenia się według ich wartości godziwej w dniu nabycia (przy ograniczonej liczbie określonych wyjątków). Jednostka może wybrać wycenę udziałów niesprawujących kontroli albo (a) w wartości godziwej, albo (b) według proporcjonalnego udziału w możliwych do zidentyfikowania aktywach netto jednostki przejmowanej (opcja ta jest dostępna w odniesieniu do poszczególnych transakcji przejęcia).
- Wartość firmy wycenia się jako różnicę między:
 - sumą (a) wartości godziwej przekazanej zapłaty, (b) kwoty udziałów niesprawujących kontroli w jednostce przejmowanej oraz (c) w przypadku połączenia jednostek gospodarczych realizowanego etapami (patrz niżej), wartości w dniu przejęcia udziału w kapitale jednostki przejmowanej, należącego poprzednio do jednostki przejmującej.
 - a
 - wartością netto w dniu przejęcia możliwych do zidentyfikowania przejętych aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych (wycenionych zgodnie z MSSF 3).
- Jeżeli różnica wskazana wyżej jest ujemna, otrzymany z niej zysk ujmuje się w rachunku zysków i strat.
- W przypadku połączeń jednostek gospodarczych realizowanych etapami, jeżeli jednostka przejmująca zwiększa posiadane udziały w kapitale, aby uzyskać kontrolę nad jednostką przejmowaną, wycenę posiadanych dotąd udziałów w kapitale aktualizuje się do wartości godziwej w dniu nabycia, a otrzymany stąd zysk lub stratę ujmuje się w rachunku zysków i strat.
- Jeśli połączenie jest rozliczone według danych wstępnych (rozliczenie prowizoryczne), dopuszcza się ujęcie korekt dotyczących faktów i okoliczności, które istniały w dniu nabycia, jedynie w ciągu kolejnych 12 miesięcy. Po upływie roku nie dopuszcza się już korekt, z wyjątkiem tych, które służą korygowaniu błędów zgodnie z MSR 8.
- Do ceny nabycia wlicza się wartość godziwą w dniu nabycia zobowiązań warunkowych stanowiących część zapłaty. Zmiany wysokości warunkowych składników rozliczenia, stanowiących zobowiązania, ujmuje się ogólnie w rachunku zysków i strat.

- Wszelkie koszty związane z przejęciem (np. opłacenia honorariów pośredników, rzeczoznawców i doradców, koszty własnego wewnętrznego wydziału przejęć) ujmują się w rachunku zysków i strat, z wyjątkiem kosztów emisji dłużnych lub kapitałowych papierów wartościowych, które ujmują się, odpowiednio, zgodnie z MSR 39 i MSR 32.
- Ponadto, MSSF 3 podaje szczegółowe wytyczne, dotyczące niektórych szczególnych aspektów połączenia jednostek gospodarczych, w tym następujących zagadnień:
 - połączenia jednostek gospodarczych zrealizowane bez przekazania zapłaty z tytułu przejęcia;
 - przejęć odwrotnych;
 - identyfikacji nabytych aktywów stanowiących wartości niematerialne;
 - istniejących wcześniej związków między jednostką przejmującą i przejmowaną (np. praw ponownie nabytych);
 - ponownego oszacowania umów zawartych przez jednostkę przejmowaną według stanu na dzień jej nabycia (przejęcia).

Interpretacje

Brak

Przydatne publikacje Deloitte

Przewodnik po MSSF 3 oraz MSR 27 (2008) Połączenia jednostek gospodarczych i zmian w udziałach własnościowych.

Zawiera on wytyczne dotyczące stosowania tych standardów, sformułowane przez samą RMSR, i podejmuje kwestie związane z ich stosowaniem w praktyce.

Publikacja w języku angielskim dostępna w Internecie, na stronie: www.iasplus.com/dtttpubs/pubs.htm

Porównanie

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSSF 3	Data przejęcia/data połączenia.	Data przejęcia jest wyznaczona przez datę objęcia kontroli.	Data przejęcia jest wyznaczona raczej przez datę wpisania połączenia do właściwego rejestru.
MSSF 3	Metoda łączenia udziałów.	Dozwolona jest jedynie metoda nabycia, aczkolwiek z metody tej wyłączone są jednostki pod wspólną kontrolą oraz utworzenie wspólnych przedsięwzięć. Obecnie tego rodzaju połączenia nie są regulowane na podstawie MSSF i w większości przypadków właściwe jest zastosowanie rozliczenia według wartości księgowych.	Dozwolona w przypadku łączenia się spółek, na skutek którego nie następuje utrata kontroli nad nimi przez ich dotychczasowych udziałowców.
MSSF 3	Wycena wartości firmy.	Różnica między: (i) wynagrodzeniem przekazanym na dzień przejęcia z uwzględnieniem płatności warunkowych, (ii) wartością udziałów niesprawujących kontroli, wycenioną bądź zgodnie z proporcjonalnym udziałem mniejszości, bądź według wartości godziwej, oraz (iii) wartością godziwą posiadanych uprzednio udziałów w podmiocie przejmowanym*, a wartością godziwą w dniu przejęcia kwot możliwych do zidentyfikowania przejętych aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych. *Różnica między wartością księgową a wartością godziwą ujmowana jest w sprawozdaniu z całkowitych dochodów.	Różnica między ceną nabycia określonej jednostki lub zorganizowanej jej części a niższą od niej wartością godziwą przejętych aktywów netto.

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSSF 3	Koszty poniesione bezpośrednio z połączeniem.	Ujmowane są w sprawozdaniu z całkowitych dochodów w momencie ich poniesienia.	Koszty poniesione bezpośrednio z połączeniem powiększają cenę przejęcia.
MSSF 3	Szczegółowe kwestie dotyczące wyceny specyficznych składników, takich jak np. odkupione prawa, leasing operacyjny, istniejące umowy między jednostką przejmującą i przejmowaną, zamiany programów płatności w formie akcji, wycena świadczeń pracowniczych, wycena aktywów przeznaczonych do sprzedaży itp.	Standard szczegółowo reguluje te specyficzne kwestie, wprowadzając wyjątki od ogólnej zasady ujęcia według wartości godziwej oraz specyficzne zasady pomiaru.	Brak specyficznych regulacji w tym zakresie w UoR. Regulacje obejmują jedynie ogólne wskazania co do właściwych zasad ustalania wartości godziwej podstawowych składników (grup) aktywów i zobowiązań.
MSSF 3	Ujmowanie zobowiązań warunkowych jednostki przejmowanej.	Ujęcie w wartości godziwej, pod warunkiem że istnieje możliwość wiarygodnego oszacowania tej wartości.	Brak regulacji w tym zakresie w UoR. W praktyce zobowiązania warunkowe nie są uwzględniane w wartości godziwej przejmowanych aktywów netto.
MSSF 3	Wycena udziałów niedających kontroli (udziały mniejszości).	Wymaga wyceny udziałów niedających kontroli przy określaniu wartości firmy. Udziały niedające kontroli można wycenić dwiema metodami: (i) metodą wartości godziwej, lub (ii) metodą proporcjonalnego udziału w wartości godziwej możliwych do zidentyfikowania aktywów netto jednostki przejmowanej.	Wymaga wyceny metodą proporcjonalnego udziału w wartości godziwej możliwych do zidentyfikowania aktywów netto jednostki przejmowanej.
MSSF 3	Amortyzacja wartości firmy.	Niedozwolona.	Wymagana przez UoR. Od wartości firmy jednostka dokonuje odpisów amortyzacyjnych w okresie nie dłuższym niż 5 lat. W uzasadnionych przypadkach kierownik jednostki może wydłużyć ten okres do lat 20.
MSSF 3	Coroczny test na utratę wartości firmy.	Wymagany.	Niewymagany bezpośrednio przez UoR. Jednakże Krajowy Standard Rachunkowości nr. 4, wymaga dokonywania corocznego testu.
MSSF 3	Ponowna weryfikacja aktywów netto jednostki przejmowanej wg wartości godziwych w przypadku wystąpienia ujemnej wartości firmy.	Wymagana.	Niewymagana.
MSSF 3	Rozliczanie ujemnej wartości firmy.	W całości uznawana za przychód okresu, w którym została ujawniona.	Ujemną wartość firmy odpisuje się w pozostałe przychody operacyjne według szczegółowych zasad.
MSSF 3	Ujęcie transakcji z niekontrolującymi udziałami przeprowadzane po dniu objęcia kontroli i niepowodujące utraty kontroli.	Rozliczane jako transakcje kapitałowe, bez wpływu na wynik finansowy i wartość firmy.	Rozliczane jako nabycie/ sprzedaż, w konsekwencji wpływają na wartość firmy lub rachunek zysków i strat.
MSSF 3	Rachunkowość przejęć odwrotnych.	Szczegółowo uregulowana.	Brak regulacji w UoR.

MSSF 4 „Umowy ubezpieczeniowe”

Data wejścia w życie

Okresy roczne rozpoczynające się 1 stycznia 2005 r. lub po tej dacie.

Cel

Uregulowanie sprawozdawczości finansowej dotyczącej umów ubezpieczeniowych do czasu, gdy RMSR zakończy drugi etap projektu poświęconego unormowaniu ujęcia umów ubezpieczeniowych.

Streszczenie

- Instytucje ubezpieczeniowe są zwolnione z wymogu stosowania założeń koncepcyjnych RMSR i niektórych istniejących standardów MSSF.
- Zakazane jest tworzenie rezerw na wypadek klęsk żywiołowych i rezerw wyrównawczych.
- Standard wymaga przeprowadzania testu adekwatności ujętych zobowiązań ubezpieczeniowych oraz testu utraty wartości dla aktywów reasekuracyjnych.

- Niedozwolone jest kompensowanie zobowiązań ubezpieczeniowych z odnośnymi aktywami reasekuracyjnymi.
- Obowiązują ograniczenia możliwości zmiany stosowanych zasad rachunkowości.
- Wprowadzono wymóg nowych ujawnień informacji dodatkowych.
- Umowy gwarancji finansowych są rozliczane zgodnie z MSR 39, chyba że emitent jednoznacznie stwierdził (przed początkowym przyjęciem stosowania MSSF 4), iż traktuje je jako umowy ubezpieczeniowe i zastosował do nich zasady rachunkowości dotyczące takich umów. W takim przypadku emitent może wybrać zastosowanie MSR 39 lub MSSF 4.

Interpretacje

Brak

MSSF 5 „Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana”

Data wejścia w życie

Okresy roczne rozpoczynające się 1 stycznia 2005 r. lub po tej dacie.

Zmieniony w wyniku *Dorocznych Poprawek do MSSF* w maju 2008 r. w odniesieniu do sytuacji, kiedy spółka planuje sprzedaż udziałów w spółce zależnej. Zmiany obowiązują od 1 lipca 2009 r. lub po tej dacie, przy czym dopuszcza się wcześniejsze ich zastosowanie pod warunkiem, iż od tego samego dnia zostanie zastosowany znowelizowany MSR 27 (2008).

Zmieniony w wyniku kolejnych *Dorocznych Poprawek do MSSF* w kwietniu 2009 r. w odniesieniu do ujawnień w zakresie aktywów trwałych (lub grup do zbycia) zaklasyfikowanych jako przeznaczone do sprzedaży lub działalność zaniechana. Obowiązujące prospektywnie w odniesieniu do okresów rozpoczynających się 1 stycznia 2010 r. lub po tej dacie. Dopuszczalne jest zastosowanie wcześniejsze.

Cel

Uregulowanie ujęcia księgowego aktywów przeznaczonych do zbycia oraz zasad prezentacji i ujawniania informacji dotyczących działalności zaniechanej.

Streszczenie

- Standard wprowadza klasyfikację wyróżniającą pozycje „przeznaczone do sprzedaży” (dostępne bezpośrednio do sprzedaży, kiedy ich zbycie w ciągu 12 miesięcy jest bardzo prawdopodobne) oraz pojęcie „grupy do zbycia” (grupy aktywów przeznaczonych do zbycia w pojedynczej transakcji, w tym zobowiązań przekazywanych wraz z tymi aktywami).
- Przeznaczone do sprzedaży aktywa trwałe lub grupy do zbycia wycenia się w kwocie niższej spośród ich wartości bilansowej i wartości godziwej pomniejszonej o koszty związane z transakcją zbycia.
- Aktywa trwałe przeznaczone do zbycia (indywidualnie lub w ramach grup przeznaczonych do zbycia) nie podlegają amortyzacji.
- Składnik aktywów trwałych lub grupa do zbycia zaklasyfikowana jako przeznaczona do sprzedaży

w sprawozdaniu z sytuacji finansowej są prezentowane odrębnie.

- Zmiany dokonane w maju 2008 r. mają na celu wyjaśnienie, że aktywa i zobowiązania jednostki zależnej należy klasyfikować jako przeznaczone do sprzedaży jeżeli jednostka dominująca jest zobowiązana do planu wycofania się z kontroli nad jednostką zależną bez względu na to, czy jednostka dominująca zachowa pakiet niedający kontroli po sprzedaży.
- Działalność zaniechana jest częścią działalności, która została zbyta lub została zaklasyfikowana jako przeznaczona do sprzedaży i: (a) stanowi odrębną, ważną linię działalności jednostki lub ważny geograficzny obszar jej działalności; (b) jest częścią jednego skoordynowanego planu zbycia odrębnej ważnej linii działalności lub ważnego geograficznego obszaru działalności lub (c) jest jednostką zależną przejętą wyłącznie w celu odsprzedaży.
- Jednostka prezentuje w sprawozdaniu z całkowitych dochodów łączną kwotę zysku lub straty z działalności zaniechanej za dany okres oraz zysku lub straty ze zbycia działalności zaniechanej (lub z reklasyfikacji aktywów i zobowiązań działalności zaniechanej w chwili przeznaczenia do sprzedaży). Wobec tego sprawozdanie z całkowitych dochodów dzieli się na dwie części – działalność kontynuowaną i działalność zaniechaną.
- Zmiany dokonane w kwietniu 2009 r. mają na celu doprecyzowanie, że MSSF 5 określa informacje, których ujawnienie jest wymagane w przypadku aktywów trwałych (lub grup do zbycia) zaklasyfikowanych jako przeznaczone do sprzedaży lub jako działalność zaniechana. Wobec tego ujawnienia wymagane przez inne MSSF nie obowiązują w stosunku do tych aktywów (lub grup aktywów), chyba że (a) standardy te wymagają specyficznych ujawnień w zakresie aktywów trwałych (lub grup do zbycia) zaklasyfikowanych jako przeznaczone do sprzedaży lub działalności zaniechanej lub (b) ujawnienia związane są z wyceną aktywów lub zobowiązań związanych z grupą do zbycia nieobjętych wymogami

wyceny zawartymi w MSSF 5 i informacja ta nie pojawia się nigdzie indziej w sprawozdaniu finansowym.

Interpretacje

Brak

Przydatne publikacje Deloitte

Aktywa przeznaczone do zbycia oraz działalność zaniechana: Przewodnik po MSSF 5, wydany w marcu 2008 r.

Wskazówki dotyczące stosowania MSSF 5, dostępne na stronie internetowej: www.iasplus.com/dttpubs/pubs.htm

Porównanie

MSSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSSF 5	Definicja działalności zaniechanej.	Element jednostki lub grupa aktywów i powiązanych z nimi zobowiązań, które zostały zbyte lub są przeznaczone do sprzedaży, przy czym elementem jednostki jest działalność i przepływy pieniężne, które mogą zostać wyraźnie wydzielone operacyjnie lub w celach sprawozdawczych.	Brak definicji ustawowej. W konsekwencji mogą zaistnieć różnice w klasyfikacji działalności zaniechanej w stosunku do zasad zgodnych z MSSF.
MSSF 5	Wycena aktywów i zobowiązań przeznaczonych do sprzedaży.	Wycena aktywów trwałych lub grupy aktywów, wraz z dotyczącymi ich zobowiązaniami, przeznaczonych do sprzedaży w wartości niższej spośród bieżącej wartości księgowej pomniejszonej o amortyzację do momentu sprzedaży oraz wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży.	Brak szczegółowych regulacji w UoR. Różnice mogą wynikać ze specyficznych regulacji dotyczących alokacji odpisów aktualizujących i ich późniejszego odwrócenia, jakie istnieją w tym zakresie w MSSF.
MSSF 5	Amortyzacja aktywów przeznaczonych do sprzedaży.	Niedozwolona.	Wymagana.
MSSF 5	Prezentacja aktywów i zobowiązań przeznaczonych do sprzedaży.	Prezentacja aktywów trwałych lub grupy aktywów trwałych, wraz z dotyczącymi ich zobowiązaniami, przeznaczonych do sprzedaży w oddzielnej pozycji sprawozdania z sytuacji finansowej (bilansu).	Nie wymaga się oddzielnej prezentacji pozycji bilansowych. Sama ustawa nie wymaga także specyficznych ujawnień w tym zakresie.
MSSF 5	Prezentacja działalności zaniechanej w rachunku zysków i strat.	Wymaga się prezentacji wyniku netto na działalności zaniechanej jako oddzielnej pozycji w sprawozdaniu z całkowitych dochodów.	Brak wymogu odrębnej prezentacji w rachunku zysków i strat. Istnieje jedynie wymóg ujawnienia w informacjach dodatkowych: przychodów, kosztów i wyników działalności zaniechanej.

MSSF 6 „Poszukiwanie i ocena zasobów mineralnych”

Data wejścia w życie

Okresy roczne rozpoczynające się 1 stycznia 2006 r. lub po tej dacie.

Cel

Uregulowanie ujęcia w sprawozdawczości finansowej prowadzenia poszukiwań i oceny zasobów mineralnych do czasu opracowania przez RMSR odpowiedniego projektu regulacji.

Streszczenie

- MSSF 6 nie wymaga ani nie zabrania stosowania określonych zasad rachunkowości przy ujmowaniu i wycenie aktywów związanych z poszukiwaniem i oceną złóż. Jednostka może nadal stosować uprzednio przyjęte zasady rachunkowości, pod warunkiem że są one zgodne z wymaganiami paragrafu 10 MSR 8, tj. że zawierają informacje niezbędne do podejmowania decyzji gospodarczych przez ich użytkowników i że są to informacje wiarygodne.
- Standard udziela czasowego zwolnienia z obowiązku zastosowania paragrafów 11 i 12 MSR 8,

określających hierarchię źródeł powszechnie stosowanych praktyk rachunkowości w razie braku odpowiedniego, szczegółowego standardu MSSF.

- Standard wymaga przeprowadzania testu utraty wartości, jeżeli zaistnieją przesłanki wskazujące, że wartość bilansowa aktywów związanych z poszukiwaniami i podlegających oszacowaniu przekracza ich wartość odzyskiwalną. Także aktywa związane z poszukiwaniem i oceną złóż podlegają testowi utraty wartości przed przeklasyfikowaniem tych aktywów do kategorii aktywów rozwojowych.
- Dopuszcza ocenę utraty wartości na wyższym szczeblu organizacyjnym niż „ośrodek wypracowujący środki pieniężne” przewidziany przez MSR 36, ale szacunek utraty wartości musi być zgodny z MSR 36, jeżeli taka utrata wartości została już zidentyfikowana.
- Wymaga ujawnienia informacji identyfikujących i wyjaśniających kwoty wyniki z poszukiwania i oceny zasobów mineralnych.

Interpretacje

Brak

Porównanie

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSSF 6	Definicja działalności poszukiwawczej i szacowania zasobów naturalnych.	Szczegółowe zdefiniowanie działalności poszukiwawczej i szacowania zasobów, a co za tym idzie, uznawania aktywów z tego tytułu, ich wyceny i prezentacji w sprawozdaniu finansowym.	Brak regulacji w tym zakresie. Brak także specyficznych wymogów w zakresie ujawnień w sprawozdaniu finansowym.
MSSF 6	Wycena na dzień bilansowy w wartości godziwej.	Dozwolona.	Niedozwolona.

MSSF 7 „Instrumenty finansowe – ujawnianie informacji”

Data wejścia w życie

Okresy roczne rozpoczynające się 1 stycznia 2007 r. lub po tej dacie.

Zmieniony w październiku 2008 r. w celu rozszerzenia ujawnień instrumentów finansowych. Zmiany obowiązują od 1 lipca 2009 r.

Zmieniony w marcu 2009 r. w celu wprowadzenia trzypoziomowej hierarchii ujawnień instrumentów finansowych wycenianych w wartości godziwej przez rachunek zysków i strat oraz zmodyfikowania wymagań dotyczących ujawniania informacji w zakresie ryzyka płynności. Zmiany obowiązują od 1 stycznia 2009 r., przy czym dopuszcza się wcześniejsze ich zastosowanie.

Cel

Uregulowanie zasad ujawniania instrumentów finansowych, umożliwiających użytkownikom sprawozdań finansowych ocenę znaczenia tych instrumentów dla danej jednostki gospodarczej, charakteru i zakresu związanego z nimi ryzyka oraz sposobu zarządzania tym ryzykiem przez jednostkę.

Streszczenie

MSSF 7 wymaga ujawnienia informacji o znaczeniu instrumentów finansowych dla sytuacji finansowej i wyniku finansowego danej jednostki. Wymagania te obejmują:

- ujawnienia dotyczące sprawozdania z sytuacji finansowej jednostki, w tym informacje o aktywach i zobowiązaniach finansowych w podziale na kategorie, ujawnienia specyficzne, jeśli stosowana jest opcja wartości godziwej, przeniesienia, usunięcia, zastaw na aktywach, wbudowane instrumenty pochodne oraz naruszenia warunków umowy;

- ujawnienia dotyczące wyników działalności jednostki w danym okresie, w tym informacje o ujmowanych przychodach, kosztach, zyskach i stratach; przychody i koszty odsetkowe, dochody z opłat i straty z tytułu trwałej utraty wartości;
- pozostałe informacje, w tym dotyczące zasad rachunkowości, rachunkowości zabezpieczeń, wartości godziwej poszczególnych kategorii aktywów i zobowiązań finansowych.

MSSF 7 nakłada na firmy obowiązek ujawniania informacji dotyczących charakteru i zakresu ryzyka związanego z instrumentami finansowymi:

- danych jakościowych dotyczących ekspozycji w poszczególnych kategoriach ryzyka oraz sposobu zarządzania nim;
- danych liczbowych dotyczących ekspozycji w poszczególnych kategoriach ryzyka w podziale na ryzyko kredytowe, ryzyko płynności i ryzyko rynkowe (wraz z analizami wrażliwości).

Zmiany wprowadzone w październiku 2008 r. rozszerzają zakres ujawnień, jakie są wymagane w przypadku reklasyfikacji dłużnych i kapitałowych aktywów finansowych, spełniających określone kryteria MSR 39.

Interpretacje

Brak

Przydatne publikacje Deloitte

iGAAP 2009: Instrumenty finansowe – objaśnienia do MSR 32, MSR 39 i MSSF 7

Piąta edycja (maj 2009) zawiera wskazówki dotyczące zastosowania standardów wraz z przykładami i interpretacjami.

Wersja angielska dostępna na stronie: www.iasplus.com/dttdpubs/pubs.htm

Porównanie

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSSF 7	Zakres ujawnień.	Szczegółowe wytyczne z zakresu ujawnień w ramach poszczególnych grup oraz klas instrumentów finansowych; szczegółowe wymogi dotyczące przedstawienia i kwantyfikacji ryzyka związanego z instrumentami finansowymi.	O wiele węższe ujawnienia wymagane przez UoR oraz rozporządzenie Ministra Finansów o instrumentach finansowych. W praktyce znaczące różnice w zakresie wykazywanych informacji.

MSSF 8 „Segmenty operacyjne”

Data wejścia w życie

Roczne okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 1 stycznia 2009 r. lub po tej dacie, z możliwością wcześniejszego ich zastosowania. Zastępuje MSR 14 „Sprawozdawczość dotycząca segmentów działalności” od tej daty lub od daty wcześniejszego zastosowania standardu.

Streszczenie wymogów MSR 14 można znaleźć we wcześniejszych wydaniach *Kieszonkowego przewodnika po MSSF*.

Zmieniony w wyniku *Dorocznych Poprawek do MSSF* w kwietniu 2009 r. w celu wyjaśnienia, że podmiot ma obowiązek ujawniania wartości aktywów w poszczególnych segmentach wyłącznie wówczas, gdy informacje takie są regularnie przekazywane osobie odpowiedzialnej za podejmowanie decyzji operacyjnych w spółce. Zmiany obowiązują od 1 stycznia 2010 r., przy czym dopuszcza się wcześniejsze ich zastosowanie.

Podstawowa zasada

Jednostka powinna ujawnić informacje umożliwiające użytkownikom sprawozdania finansowego ocenę charakteru i skutków finansowych prowadzonej przez nią działalności oraz środowiska ekonomicznego, w jakim działa.

Streszczenie

- MSSF 8 dotyczy skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup kapitałowych (oraz odrębnych/ jednostkowych sprawozdań finansowych jednostek gospodarczych):
 - których instrumenty dłużne lub kapitałowe znajdują się w obrocie publicznym;
 - które złożyły lub są w trakcie procedury składania (skonsolidowanego) sprawozdania finansowego w komisji papierów wartościowych lub w innym organie regulacyjnym w celu emisji dowolnej klasy instrumentów do obrotu publicznego.
- Segment operacyjny jest komponentem podmiotu gospodarczego:
 - który prowadzi działalność gospodarczą związaną z uzyskiwaniem przychodów i ponoszeniem

kosztów (w tym przychodów i kosztów związanych z transakcjami z innymi segmentami tego samego podmiotu);

- którego wyniki działalności są regularnie weryfikowane przez osobę (osoby) odpowiedzialną za podejmowanie decyzji operacyjnych dotyczących alokacji zasobów do danego segmentu oraz oceny osiągniętych przez niego wyników;
- oraz
- o którym można uzyskać odrębne informacje finansowe.
 - Standard zawiera wytyczne dla segmentów operacyjnych objętych obowiązkiem sprawozdawczym (ogólnie stosuje się próg 10%).
 - Sprawozdawczość dotycząca segmentów musi obejmować co najmniej 75% przychodów jednostki.
 - MSSF 8 nie definiuje takich pojęć, jak przychody segmentu, koszty segmentu, wyniki działalności segmentu czy jego aktywa/zobowiązania i nie wymaga, aby informacje dotyczące segmentu prezentowano zgodnie z zasadami rachunkowości przyjętymi dla sprawozdań finansowych jednostki.
 - Niektórych ujawnień dotyczących całej jednostki gospodarczej wymaga się nawet wówczas, gdy jednostka ma tylko jeden segment sprawozdawczy. Do takich ujawnień należą informacje o każdym produkcie i usłudze czy też grupie produktów/usług.
 - Każda jednostka musi przedstawić analizę przychodów i niektórych aktywów trwałych w podziale na obszary geograficzne, przy czym obowiązuje rozszerzony wymóg ujawniania przychodów/ aktywów z poszczególnych krajów (o ile tamtejsze przychody/aktywa są istotne), niezależnie od struktury organizacyjnej jednostki.
 - Wymaga się także ujawniania informacji o transakcjach z ważniejszymi klientami zewnętrznymi (próg 10% i więcej przychodów jednostki).

Interpretacje

Brak

Przydatne publikacje Deloitte

MSSF 8 „Segmenty operacyjne” *Przewodnik po Standardzie*.

Wersja polska dostępna na stronie:

www.deloitte.com/pl/mssf

Lista kontrolna przedstawiająca szczegółowo ujawnienia wymagane przez MSSF 8 w wersji angielskiej jest dostępna na www.iasplus.com/fs/fs.htm

Porównanie

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSSF 8	Zakres obowiązywania.	Obowiązek ujawniania ściśle sprecyzowanych danych i informacji o segmentach operacyjnych przez podmioty notowane lub ubiegające się o dopuszczenie instrumentów kapitałowych lub dłużnych do obrotu. Inne jednostki mogą zdecydować się na wykazywanie tego rodzaju informacji, przy czym nie jest to obowiązkowe.	Brak regulacji w tym zakresie w UoR. W praktyce jednostki inne niż notowane nie ujawniają informacji w tym zakresie.

MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” (2007)

Data wejścia w życie

Roczne okresy sprawozdawcze zaczynające się 1 stycznia 2009 r. lub po tej dacie, z możliwością wcześniejszego zastosowania. Zastępuje MSR 1 (2003) od dnia zastosowania nowego standardu.

Streszczenie wymogów MSR 1 (2003) można znaleźć we wcześniejszych wydaniach *Kieszonkowego przewodnika po MSSF*.

Zmieniony w lutym 2008 r. w odniesieniu do instrumentów finansowych z opcją sprzedaży i zobowiązań powstających w związku z likwidacją. Zmiany obowiązują od 1 stycznia 2009 r. lub po tej dacie, przy czym dopuszcza się wcześniejsze ich zastosowanie.

Zmieniony w wyniku *Dorocznych Poprawek do MSSF* w maju 2008 r. w odniesieniu do klasyfikacji instrumentów pochodnych w aktywach/zobowiązaniach długo- lub krótkoterminowych. Zmiany obowiązują od 1 stycznia 2009 r., przy czym dopuszcza się wcześniejsze ich zastosowanie.

Zmieniony w wyniku *Dorocznych Poprawek do MSSF* w kwietniu 2009 r. w odniesieniu do klasyfikacji zobowiązań, które mogą być spłacone instrumentami kapitałowymi jako krótko- i długoterminowych. Zmiany obowiązują od 1 stycznia 2010 r., przy czym dopuszcza się wcześniejsze ich zastosowanie.

Cel

Ramowe określenie formy prezentacji sprawozdań finansowych, zawierające wytyczne dotyczące ich struktury i minimum zawartości.

Streszczenie

- Standard określa podstawowe zasady sporządzania sprawozdań finansowych, w tym założenie ciągłości działalności jednostki gospodarczej, zasadę stałości metod prezentacji i klasyfikacji, zasadę memoriałową i zasadę istotności.
- Aktywa i zobowiązania oraz przychody i koszty nie są wzajemnie kompensowane, chyba że na ich kompensatę zezwala lub jej wymaga inny standard.

- Podawane są informacje porównawcze za poprzedni okres dla kwot wykazywanych w sprawozdaniu finansowym oraz w informacji dodatkowej.
- Sprawozdania finansowe sporządza się przeważnie za okresy roczne. W przypadku zmiany daty zamknięcia roku oraz prezentacji sprawozdań finansowych za okres inny niż jednego roku wymaga się ujawnienia tego faktu w informacji dodatkowej.
- Pełne sprawozdanie finansowe powinno zawierać:
 - sprawozdanie z sytuacji finansowej;
 - sprawozdanie z całkowitych dochodów;
 - sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym;
 - sprawozdanie z przepływów pieniężnych;
 - informacje dodatkowe;
 - (tylko jeżeli zasady rachunkowości były zastosowane retrospektywnie albo niektóre pozycje w sprawozdaniu finansowym zostały przekształcone lub ujęte w zmieniony sposób) sprawozdanie z sytuacji finansowej na dzień otwarcia najwcześniejszego okresu porównawczego. (Zatem w tych przypadkach wymagane są sprawozdania z sytuacji finansowej za 3 okresy.)
- Jednostki gospodarcze mogą stosować własne tytuły jako nazwy poszczególnych sprawozdań składających się na sprawozdanie finansowe, różniące się od użytych powyżej.
- MSR 1 wyszczególnia minimalną treść, którą należy przedstawić w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, sprawozdaniu z całkowitych dochodów oraz sprawozdaniu ze zmian w kapitale własnym i prezentuje wskazówki dotyczące dodatkowych pozycji sprawozdania finansowego. MSR 7 podaje wskazówki dotyczące prezentacji rachunku przepływów pieniężnych.
- W sprawozdaniu z sytuacji finansowej, aktywa i zobowiązania należy podzielić na krótkoterminowe i długoterminowe, chyba że prezentacja według ich stopnia płynności zapewnia wiarygodną i bardziej przydatną informację.
- Zmiany dokonane w maju 2008 roku precyzują, że instrumenty finansowe sklasyfikowane jako przeznaczone do obrotu zgodnie z MSR 39 nie zawsze muszą być ujmowane jako aktywa/zobowiązania krótkoterminowe.
- Zmiany dokonane w kwietniu 2009 roku doprecyzowują, że potencjalne rozliczenie

zobowiązań w formie emisji udziałów/akcji nie ma związku z ich klasyfikacją jako zobowiązań krótko- i długoterminowych. Pierwotnie istniejące zobowiązanie krótkoterminowe może zostać zaprezentowane jako długoterminowe pod warunkiem, że dana jednostka posiada bezwarunkowe prawo odłożenia w czasie rozliczenia w formie przelewu środków pieniężnych lub innych aktywów na okres co najmniej 12 miesięcy po zakończeniu okresu sprawozdawczego, niezależnie od faktu, że jednostka może być zobowiązana przez drugą stronę do rozliczenia się w dowolnym momencie w formie emisji akcji.

- Sprawozdanie z całkowitych dochodów powinno zawierać wszelkie pozycje przychodów i kosztów (tj. wszystkie zmiany w kapitale „niewłaścicielskim”), w tym: (a) składniki zysku lub straty oraz (b) innych całkowitych dochodów (tj. pozycje przychodów i kosztów nieujętych w rachunku zysków i strat zgodnie z wymogami lub dopuszczalnymi rozwiązaniami ujęcia według innych standardów MSSF). Pozycje te można przedstawić alternatywnie:
 - w jednym sprawozdaniu z całkowitych dochodów (w którym należy wyróżnić sumę częściową zysku lub straty); albo
 - w wyodrębnionym sprawozdaniu przedstawić rachunek zysków i strat (prezentujący pozycje składające się na zysk lub stratę) i w osobnym sprawozdaniu z całkowitych dochodów (zaczynającym się od pozycji zysku lub straty i przedstawiającym inne składniki całkowitego dochodu).
- Koszty w rachunku zysków i strat można analizować według rodzajów lub funkcji. Jeśli stosuje się ten drugi wariant, w informacji dodatkowej należy zaprezentować koszty w układzie rodzajowym.
- Sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym powinno przedstawiać:
 - sumę całkowitych dochodów za dany okres;

- wpływ na każdą pozycję składową kapitału własnego retrospektywnego zastosowania standardu zgodnie z MSR 8 lub retrospektywnego przekształcenia w myśl tego standardu;
 - transakcje z właścicielami występującymi w roli właścicieli; oraz
 - dla każdej pozycji składowej kapitału własnego, uzgodnienie między saldami otwarcia i zamknięcia, odrębnie ujawniając każdą zmianę.
- MSR 1 określa minimum ujawnień wymaganych w informacji dodatkowej, które zawierają informacje dotyczące:
 - stosowanych zasad rachunkowości
 - wielkości szacunkowych przyjętych przez zarząd w procesie stosowania zasad rachunkowości danej jednostki gospodarczej, które mają najbardziej znaczący wpływ na kwoty ujęte w sprawozdaniu finansowym;
 - struktury kapitału i zgodności z wymogami dotyczącymi kapitału.
 - Załącznik do MSR 1 zawiera ilustracyjne przykładowe sprawozdanie finansowe (za wyjątkiem sprawozdania z przepływów pieniężnych).

Interpretacje

SKI 29 „Umowy na usługi koncesjonowane – ujawnianie informacji”

Jednostka musi dokonać stosownego ujawnienia, jeśli zgadza się świadczyć usługi zapewniające społeczeństwu dostęp do znaczących udogodnień natury ekonomicznej lub społecznej.

Przydatne publikacje Deloitte

Wzorcowe sprawozdanie finansowe MSSF, ilustrujące format sprawozdania finansowego, wymogi dotyczące prezentacji i ujawnianych informacji.

Wersja polska dostępna na stronie:

www.deloitte.com/pl/mssf

Wersja angielska dostępna na stronie:

www.iasplus.com/dttdpubs/pubs.htm

Porównanie

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 1	Prezentacja sprawozdania finansowego.	Zdefiniowany minimalny zakres informacyjny każdej części sprawozdania finansowego.	Struktura poszczególnych części sprawozdania finansowego jest z góry określona w załącznikach do Ustawy.
MSR 1	Forma prezentacji rachunku zysków i strat oraz kosztów i przychodów ujmowanych bezpośrednio w kapitale własnym.	Wymagana prezentacja sprawozdania z całkowitego dochodu obejmującego rachunek zysków i strat oraz inne składniki całkowitego dochodu. Standard dopuszcza dwie alternatywne metody prezentacji tego sprawozdania w formie pojedynczego sprawozdania lub też sprawozdania złożonego z dwóch elementów: (a) rachunku zysków i strat oraz (b) sprawozdania z całkowitego dochodu.	Ustawa nie przewiduje sprawozdania z całkowitych dochodów. W konsekwencji jednostka sporządza jedynie rachunek zysków i strat, zaś przychody i koszty ujmowane bezpośrednio w kapitale własnym są prezentowane w sprawozdaniu ze zmian w kapitale własnym.
MSR 1	Wymóg sporządzania sprawozdania ze zmian w kapitale własnym oraz sprawozdania z przepływów pieniężnych.	Wymagane dla wszystkich jednostek.	Niewymagane, jeżeli roczne sprawozdanie finansowe jednostki nie podlega obowiązkowi badania i ogłoszenia.
MSR 1	Sprawozdanie z działalności jednostki.	Niewymagane.	Wymagane, jednakże nie stanowi części sprawozdania finansowego.
MSR 1	Zmiana prezentacji, jeżeli zasady rachunkowości były zastosowane retrospektywnie albo niektóre pozycje w sprawozdaniu finansowym zostały przekształcone lub ujęte w zmieniony sposób.	Wymaga się porównywalnej prezentacji w sprawozdaniu z sytuacji finansowej (bilansie): • na koniec bieżącego okresu sprawozdawczego; • na koniec poprzedniego okresu sprawozdawczego (tęsamego z początkiem bieżącego okresu sprawozdawczego); na początek najwcześniejszego okresu porównawczego.	Nie wymaga się przekształcenia danych porównawczych, ale porównywalność danych należy zapewnić przez stosowne ujawnienia w informacjach dodatkowych. Przekształcenie danych porównawczych jest wymagane dla spółek publicznych.
MSR 1	Prezentacja pozycji bilansowych metodą opartą na płynności.	Dozwolona.	Niedozwolona.
MSR 1	Klasyfikacja zobowiązań objętych refinansowaniem lub przesunięciem terminów spłat jako długoterminowych.	Niedozwolona, nawet jeśli umowa o refinansowaniu lub przesunięciu terminów spłat została zawarta w okresie między dniem bilansowym a zatwierdzeniem sprawozdania do publikacji.	Kwestia nieuregulowana szczegółowo. W praktyce istnieje możliwość prezentacji takich pozycji jako długoterminowych.
MSR 1	Prezentacja zobowiązań płatnych na żądanie z uwagi na naruszenie warunków finansowania jako pozycji długoterminowych.	Dozwolona jedynie w przypadku, gdy pożyczkodawca wyraził zgodę przed dniem bilansowym na okres karencji kończący się przynajmniej 12 miesięcy po dniu bilansowym.	Kwestia nieuregulowana szczegółowo. W praktyce istnieje możliwość prezentacji takich pozycji jako długoterminowych z uwagi na zgodę pożyczkodawcy udzieloną po dniu bilansowym, ale przed publikacją sprawozdania finansowego.
MSR 1	Klasyfikowanie zdarzeń do kategorii zysków i strat nadzwyczajnych.	Niedozwolone.	Dozwolone.

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 1	Prezentacja zysku/straty grupy i zysku/straty mniejszości (udziałowców niemających kontroli) w rachunku zysków i strat.	Sprawozdanie z całkowitych dochodów ujawnia pełną wartość zysku/straty oraz całkowitego dochodu, a dodatkowo ujawnia się podział tych kategorii na przypadający grupie oraz udziałom niesprawującym kontroli (udziałowcom mniejszościowym).	Zysk/strata mniejszości (udziałowców niemających kontroli) pomniejsza/ powiększa zysk/stratę grupy.
MSR 1	Ujawnienia głównych założeń dotyczących przyszłości oraz innych podstawowych przyczyn niepewności szacunków.	Wymagane.	Niewymagane.
MSR 1	Kwota dywidend zaproponowanych lub zadeklarowanych do dnia zatwierdzenia sprawozdania.	Wymagana.	Wymaga się ujawnienia propozycji podziału zysku lub pokrycia straty za dany okres.
MSR 1	Publikacja sprawozdania jednostkowego i skonsolidowanego.	Sprawozdanie jednostkowe nie może być publikowane wcześniej niż sprawozdanie skonsolidowane.	Brak specyficznych wymogów w tym zakresie. W praktyce publikowanie sprawozdań jednostkowych przed publikacją sprawozdań skonsolidowanych jest możliwe.
MSR 1	Ujawnienie informacji o kapitałach.	Wymaga się ujawnień dotyczących polityki, celów i procesów zarządzania kapitałem, informacji o poszczególnych składnikach kapitałów oraz kwestii związanych ze szczególnymi wymogami kapitałowymi i konsekwencjami naruszenia tych wymogów.	Brak tak szczegółowych regulacji w UoR.
SKI-29	Ujawnianie informacji w zakresie otrzymanych koncesji na świadczenie usług.	Wymagane.	Niewymagane.

MSR 2 „Zapasy”

Data wejścia w życie

Okresy roczne rozpoczynające się 1 stycznia 2005 r. lub po tej dacie.

Cel

Uregulowanie podejścia rachunkowego do zapasów, co obejmuje także ustalenie kosztów i ujęcie poniesionych wydatków.

Streszczenie

- Ujmuje się zapasy w kwocie niższej spośród dwóch następujących: ich kosztu (ceny nabycia) oraz ceny sprzedaży netto.
- Koszty obejmują cenę zakupu, koszt przerobu (materiały, robocizna i koszty ogólne) oraz inne koszty doprowadzenia zapasów do ich obecnego miejsca i stanu, lecz nie zawierają różnic kursowych z przeliczenia walut obcych.

- Pozycjom zapasów, które nie są wzajemnie wymienialne, przypisuje się konkretne jednostkowe koszty, dotyczące tak określonych pozycji zapasów.
- Koszt pozycji wzajemnie wymienialnych ustala się metodą FIFO („pierwsze weszło – pierwsze wyszło”) albo metodą średniej ważonej. Nie zezwala się na stosowanie metody LIFO („ostatnie weszło – pierwsze wyszło”).
- Gdy zapasy są sprzedawane, ich wartość bilansową ujmuje się jako koszt okresu, w którym ujęto związany z nimi przychód.
- Odpisy od ceny sprzedaży netto ujmuje się w kosztach w okresie ich dokonywania. Odwrócenia wynikające ze wzrostu ceny sprzedaży netto ujmuje się jako zmniejszenie kosztów zapasów w okresie, w którym mają miejsce.

Interpretacje

Brak

Porównanie

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 2	Kapitalizacja różnic kursowych.	Ogólnie niedozwolona. Jedynie różnice kursowe w zakresie spełniającym warunki MSR 23 „Koszty finansowania zewnętrznego” mogą podlegać kapitalizacji.	Dozwolona, jeśli uzasadnione jest to długotrwałym przygotowaniem produktu do sprzedaży.
MSR 2	Zastosowanie metody LIFO do wyceny rozchodu zapasów.	Niedozwolone.	Dozwolone.
MSR 2	Ujęcie odpisu aktualizującego wartość zapasów w sprawozdaniu z całkowitych dochodów.	Utworzenie/odwrócenie odpisów dokonywane w korespondencji z kosztem własnym.	Utworzenie/odwrócenie odpisów dokonywane w korespondencji z pozostałymi kosztami/przychodami operacyjnymi.

MSR 7 „Sprawozdanie z przepływów pieniężnych”

Data wejścia w życie

Okresy rozpoczynające się 1 stycznia 1994 r. lub po tej dacie.

Zmieniony w wyniku *Dorocznych Poprawek do MSSF* w maju 2008 r. w odniesieniu do sprzedaży aktywów przeznaczonych na wynajem.

Zmiany obowiązują od 1 stycznia 2009 r. lub po tej dacie, przy czym dopuszcza się wcześniejsze ich zastosowanie (patrz MSR 16).

Zmieniony w wyniku *Dorocznych Poprawek do MSSF* w kwietniu 2009 r. w odniesieniu do klasyfikacji pewnych transakcji jako działalności inwestycyjnej. Zmiany obowiązują od 1 stycznia 2010 r. lub po tej dacie, przy czym dopuszcza się wcześniejsze ich zastosowanie.

Cel

Postawienie wymogu przedstawiania informacji o historii zmian stanu środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych jednostki gospodarczej w formie rachunku przepływów środków pieniężnych, w którym przepływy pieniężne klasyfikuje się w podziale na działalność operacyjną, inwestycyjną i finansową.

Streszczenie

- Rachunek przepływów środków pieniężnych przedstawia analizę zmian stanu środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych w danym okresie.
- Do ekwiwalentów środków pieniężnych zalicza się inwestycje krótkoterminowe (o terminie zapadalności poniżej trzech miesięcy od daty nabycia), łatwe do zamiany na znaną z góry kwotę pieniężną oraz nienarażone na istotne ryzyko wahań wartości. Ogólnie wyklucza się z tej kategorii lokaty kapitałowe (akcje).
- Przepływy środków pieniężnych z działalności operacyjnej, inwestycyjnej i finansowej wykazuje się osobno.
- Przepływy środków pieniężnych z działalności operacyjnej należy wykazywać metodą bezpośrednią (rekomendowaną) albo metodami pośrednimi.

- Przepływy środków pieniężnych z tytułu opodatkowania dochodów należy zaliczać do działalności operacyjnej, chyba że można ustalić ich związek z konkretnymi działaniami finansowymi lub inwestycyjnymi.
- Kurs wymiany walut, stosowany do przeliczania transakcji wyrażonych w walucie obcej, oraz przepływy środków pieniężnych zagranicznej jednostki zależnej ustala się według kursu obowiązującego w dniu wystąpienia danego przepływu środków pieniężnych.
- Zagregowane przepływy środków pieniężnych, związane z uzyskiwaniem lub utratą kontroli nad jednostkami zależnymi lub innymi jednostkami biznesowymi, przedstawia się w sposób wyodrębniony i klasyfikuje się jako działalność inwestycyjną, podając przy tym określone informacje dodatkowe.
- Zmiany z maja 2008 r. mają na celu doprecyzowanie, że u podmiotów dokonujących rutynowej sprzedaży składników rzeczowego majątku trwałego, płatności pieniężne, przeznaczone na produkcję lub nabycie takiego składnika aktywów, oraz wpływy pieniężne z jego wynajmu i sprzedaży należy ujmować w działalności operacyjnej.
- Zmiany z kwietnia 2009 r. stanowią, że jako przepływy pieniężne z działalności inwestycyjnej można klasyfikować wyłącznie nakłady, których efektem są składniki aktywów ujęte w sprawozdaniu z sytuacji finansowej.
- Transakcje inwestycyjne i finansowe niewymagające uruchomienia środków pieniężnych pomijają się w rachunku przepływów środków pieniężnych, lecz należy je odrębnie ujawnić w informacji dodatkowej.
- Inwestycje i operacje finansowe o charakterze bezgotówkowym wyłącza się z przepływów środków pieniężnych i wykazuje się oddzielnie.
- W załącznikach do MSR 7 znajdują się przykłady analizy przepływów środków pieniężnych.

Interpretacje

Brak

Porównanie

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 7	Odstąpienie od obowiązku sporządzania sprawozdania (rachunku) z przepływów pieniężnych.	Niedozwolone.	Dozwolone, jeżeli roczne sprawozdanie finansowe jednostki nie podlega obowiązkowi badania i ogłoszenia.
MSR 7	Ujęcie kredytów w rachunku bieżącym jako elementu środków pieniężnych i ich ekwiwalentów.	Dozwolone, jeśli stanowią integralną część zarządzania środkami pieniężnymi jednostki.	Niedozwolone, stanowią źródła finansowania zewnętrznego.
MSR 7	Odrębne ujawnianie w sprawozdaniu (rachunku) z przepływów pieniężnych informacji dotyczącej przepływów z tytułu podatku dochodowego.	Ujawniane odrębnie i zaliczane do przepływów z działalności operacyjnej, chyba że można je powiązać z działalnością finansową i inwestycyjną.	Nie ujawnia się ich odrębnie, ale są wykazywane w dodatkowych informacjach i objaśnieniach do rachunku przepływów pieniężnych.

MSR 8 „Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów”

Data wejścia w życie

Okresy roczne rozpoczynające się 1 stycznia 2005 r. lub po tej dacie.

Cel

Ustanowienie kryteriów wyboru i zmian zasad (polityki) rachunkowości, w tym sposobu ujęcia księgowego i ujawniania zmian w stosowanych zasadach rachunkowości, zmian wielkości szacunkowych oraz błędów.

Streszczenie

- Hierarchia kryteriów doboru zasad (polityki) rachunkowości:
 - standardy i interpretacje RMSR, z uwzględnieniem wszystkich wskazówek RMSR dotyczących ich praktycznego stosowania;
 - w przypadku braku odpowiedniego MSSF należy odwołać się do wymogów zamieszczonych w MSSF, dotyczących podobnych i powiązanych kwestii, oraz do definicji, kryteriów ujęcia i koncepcji wyceny aktywów, zobowiązań, przychodów i kosztów sformułowanych w założeniach koncepcyjnych sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych;
 - opracowując własne standardy rachunkowości, zarząd może także wziąć pod uwagę: najnowsze stanowiska innych gremiów ustanawiających standardy, posługujących się podobnymi ramami koncepcyjnymi, inne wydawnictwa

dotyczące rachunkowości oraz praktyki przyjęte w danej branży.

- Zasady rachunkowości wobec podobnych transakcji należy stosować w sposób stały i konsekwentny.
- Zmiany zasad rachunkowości wprowadza się jedynie wtedy, gdy wymaga tego MSSF lub prowadzi to do bardziej adekwatnej i rzetelnej informacji.
- Jeżeli zmiana danej zasady rachunkowości wynika z wymogów stawianych przez MSSF, należy zastosować przewidziane tam wymogi dla okresu przejściowego. Jeżeli zaś rozwiązania przejściowe nie zostały określone albo zmiana następuje dobrowolnie, z własnej inicjatywy, stosuje się nową zasadę rachunkowości z mocą wsteczną z przekształceniem poprzednich okresów, chyba że przekształcenie jest niewykonalne w praktyce. W tym przypadku należy zastosować politykę prospektywnie od początku możliwie najwcześniejszego okresu.
- Zmianę wielkości szacunkowych (np. zmiana okresu użytkowania ekonomicznego aktywów) ujmuje się za rok bieżący albo za lata przyszłe, albo też bieżąco i w latach przyszłych (bez przekształcania).
- Wszelkie istotne błędy koryguje się przez przekształcenie wielkości porównawczych za poprzednie okresy oraz, o ile błąd wystąpił przed najwcześniejszym prezentowanym okresem, przez przekształcenie sprawozdania z sytuacji finansowej na bilans otwarcia.

Interpretacje

Brak

Porównanie

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 8	Zmiana polityki rachunkowości i korekta błędów podstawowych.	Obowiązek przekształcenia danych porównawczych, chyba że jest to niewykonalne w praktyce.	Przekształcenie danych porównawczych nie jest wymagane, ale dane zapewniające porównywalność powinny być ujawnione w informacji dodatkowej. Podmioty giełdowe są objęte obowiązkiem przekształcenia danych porównawczych.

MSR 10 „Zdarzenia następujące po okresie sprawozdawczym”

Data wejścia w życie

Okresy roczne rozpoczynające się 1 stycznia 2005 r. lub po tej dacie. Nazewnictwo w tytule tego standardu, zmienione przez MSR 1 (2007), weszło w życie 1 stycznia 2009 r.

Cel

Uregulowanie:

- kiedy jednostka gospodarcza powinna korygować swoje sprawozdanie finansowe z tytułu zdarzeń zaistniałych po okresie sprawozdawczym;
- ujawnień informacji o zatwierdzeniu sprawozdania finansowego do publikacji oraz o zdarzeniach zaistniałych po okresie sprawozdawczym.

Streszczenie

- Zdarzeniami po okresie sprawozdawczym są takie zdarzenia – zarówno korzystne, jak i niekorzystne – które wystąpiły między datą zakończenia okresu sprawozdawczego a datą zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji.
- Zdarzenia korygujące: koryguje się sprawozdanie finansowe, odzwierciedlając zdarzenia będące potwierdzeniem okoliczności istniejących w dniu zakończenia okresu sprawozdawczego

(np. rozstrzygnięcie sprawy sądowej po dniu zakończenia okresu sprawozdawczego).

- Zdarzenia niekorygujące: nie koryguje się sprawozdania finansowego w sposób oddający zdarzenia zaistniałe po dniu zakończenia sprawozdania finansowego (np. spadek cen na rynku po zamknięciu roku, który nie wpływa na wycenę inwestycji w dniu zakończenia okresu sprawozdawczego).
- Dywidend proponowanych lub zadeklarowanych z tytułu instrumentów kapitałowych po dniu zakończenia okresu sprawozdawczego nie należy ujmować jako zobowiązania w dniu zakończenia okresu sprawozdawczego. Wymaga się ich ujawnienia w informacji dodatkowej.
- Sprawozdania finansowe nie są sporządzane na podstawie założenia kontynuacji działalności, jeżeli zdarzenia po dniu zakończenia okresu sprawozdawczego wskazują na to, że założenie ciągłości działalności nie jest właściwe.
- Jednostka gospodarcza ujawnia w informacji dodatkowej datę zatwierdzenia jej sprawozdania finansowego do publikacji.

Interpretacje

Brak

MSR 11 „Umowy o usługę budowlaną”

Data wejścia w życie

Okresy rozpoczynające się 1 stycznia 1995 r. lub po tej dacie.

Cel

Uregulowanie ujęcia księgowego przychodów i kosztów związanych z umowami o budowę w sprawozdaniu finansowym wykonawcy.

Streszczenie

- Przychody z tytułu umowy obejmują kwotę uzgodnioną początkowo w kontrakcie, wraz z odchyleniami w wykonaniu zakontraktowanych robót, roszczeniami oraz wypłatami premii motywacyjnych w stopniu, w jakim uzyskanie związanych z umową przychodów jest prawdopodobne, a ich rzetelna wycena możliwa.
- Koszty wykonania umowy obejmują koszty bezpośrednio związane z określoną umową, wydatki dające się zarachować na poczet ogólnych kosztów działalności związanej z wykonaniem umowy i możliwe do przypisania do danej umowy, wraz z innymi kosztami, które w myśl warunków umowy można bezpośrednio przypisać do danego klienta.

- Jeżeli wynik realizacji umowy o budowę można wiarygodnie oszacować, przychody i koszty z tego tytułu ujmuje się poprzez odniesienie do etapu zaawansowania robót wynikających z umowy (metodą procentowego zaawansowania realizacji umowy).
- Jeżeli wyniku realizacji umowy nie można wiarygodnie oszacować, nie ujmuje się zysku w ogóle. W takim wypadku ujmuje się przychód z tytułu umowy jedynie w stopniu, w jakim przewiduje się odzyskać poniesione koszty wykonania umowy, a wydatki na poczet umowy zalicza się w koszty w miarę ich ponoszenia.
- Jeżeli zachodzi prawdopodobieństwo, że suma kosztów z tytułu wykonania umowy przekroczy łączny przychód z umowy, to przewidywaną stratę wykazuje się niezwłocznie.

Interpretacje

KIMSF 15 „Umowy dotyczące budowy nieruchomości” (obowiązuje od 1 stycznia 2009 r.)

Streszczenie tej interpretacji znajduje się w części omawiającej MSR 18 niniejszego *Przewodnika*.

Porównanie

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 11	Kwalifikacja umów.	Standard stosuje się do wszystkich (istotnych) umów wykonywanych w okresie, w którym przypada co najmniej jeden dzień bilansowy.	Zastosowanie jedynie do umów o budowę o okresie dłuższym niż 6 miesięcy oraz zaawansowanych w istotnym stopniu w dniu bilansowym.
MSR 11	Łączenie i dzielenie umów.	Standard określa przypadki, w których można dokonać połączenia lub podziału umów w celu ich rozliczenia.	Brak regulacji w UoR, jednakże regulacje podobne, do zawartych w MSR 11, istnieją w Krajowym Standardzie Rachunkowości (KSR) nr. 3 „Niezakończone usługi budowlane”.
KIMSF 15	Umowy o budowę nieruchomości.	Szczegółowo uregulowana kwestia uznawania przychodów z tytułu umów o budowę nieruchomości, w tym warunków, w jakich powinno się stosować zasady wynikające z MSR 11 lub MSR 18.	Brak szczegółowych regulacji w UoR. Działalność deweloperska jest jednak wyłączona z zakresu Krajowego Standardu Rachunkowości (KSR) nr. 3 „Niezakończone usługi budowlane”.

MSR 12 „Podatek dochodowy”

Data wejścia w życie

Okresy rozpoczynające się 1 stycznia 1998 r. lub po tej dacie. Niektóre zmiany tego standardu weszły w życie za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 2001 r. lub po tej dacie.

Cel

Uregulowanie ujęcia księgowego podatku dochodowego. Ustanowienie zasad i wskazówek dotyczących księgowego ujęcia bieżących i przyszłych konsekwencji podatku dochodowego, związanych z następującymi okolicznościami:

- przyszłą realizacją (rozliczeniem) wartości bilansowej aktywów (zobowiązań) wykazanych w sprawozdaniu z sytuacji finansowej jednostki gospodarczej;
- transakcjami i innymi zdarzeniami bieżącego okresu, ujmowanymi w sprawozdaniu finansowym jednostki.

Streszczenie

- Bieżące zobowiązania i aktywa podatkowe wykazuje się z tytułu opodatkowania bieżącego i za poprzednie okresy w wymiarze i według stawek obowiązujących w danym okresie.
- Różnicę przejściową stanowi różnica między wartością bilansową składnika aktywów lub zobowiązania a jego wartością podatkową.
- Rezerwę z tytułu podatku odroczonego ujmuje się, uwzględniając przyszłe skutki podatkowe wszelkich podlegających opodatkowaniu różnic przejściowych, z trzema wyjątkami:
 - zobowiązań będących następstwami początkowego ujęcia wartości firmy;
 - początkowego ujęcia takich składników aktywów/zobowiązań (poza połączeniem jednostek gospodarczych), które podczas przeprowadzania danej transakcji nie wpływały ani na wynik finansowy brutto, ani na zysk do opodatkowania;
 - różnic wynikających z inwestycji w jednostkach zależnych, oddziałach i jednostkach stowarzyszonych oraz udziałów we wspólnych przedsięwzięciach (np. z tytułu niepodzielonego zysku), jeżeli przedsiębiorstwo jest w stanie decydować o momencie odwrócenia różnicy oraz gdy jest prawdopodobne, że odwrócenie takie nie nastąpi w przewidywalnej przyszłości.

- Składnik aktywów z tytułu podatku odroczonego ujmuje się z uwzględnieniem różnic przejściowych podlegających odliczeniu, niewykorzystanych strat podatkowych oraz niewykorzystanych ulg podatkowych w stopniu, w jakim jest prawdopodobne, że wystąpi zysk podlegający opodatkowaniu, który będzie można wykorzystać do odpisania różnic przejściowych, z następującymi wyjątkami:
 - kiedy składnik aktywów z tytułu podatku odroczonego wynika z początkowego ujęcia aktywa/zobowiązania (w okolicznościach innych niż połączenie jednostek gospodarczych), które podczas przeprowadzania danej transakcji nie wpływało ani na wynik finansowy brutto ani na zysk do opodatkowania;
 - aktywa wynikające z zatrzymanych zysków z inwestycji w jednostkach zależnych, oddziałach i jednostkach stowarzyszonych oraz udziałów we wspólnych przedsięwzięciach ujmuje się jedynie w stopniu, w jakim jest prawdopodobne, że różnica przejściowa zostanie odwrócona w przewidywalnej przyszłości a jednostka osiągnie dochód pozwalający na zagospodarowanie takiej różnicy.
 - Rezerwę/składnik aktywów z tytułu podatku odroczonego wycenia się według przewidywanych stawek opodatkowania, które będą obowiązywać wtedy, gdy dane zobowiązanie zostanie rozliczone lub składnik aktywów zrealizowany, odnosząc się do stawek podatkowych/przepisów ustanowionych lub zasadniczo ustanowionych w dacie zakończenia okresu sprawozdawczego.
 - Nie dyskontuje się aktywów i rezerw z tytułu podatku odroczonego.
- Bieżący i odroczony podatek dochodowy jest ujmowany jako przychód albo koszt w rachunku zysku i strat za wyjątkiem tych podatków, które wynikają z:
- transakcji czy zdarzeń, które są prezentowane gdzie indziej niż w rachunku zysków i strat (czy to w sprawozdaniu z całkowitych dochodów czy w kapitale własnym) lub
 - połączeń jednostek gospodarczych.
- Rezerwy i aktywa z tytułu podatku odroczonego przedstawia się w sprawozdaniu z sytuacji finansowej jako pozycje długoterminowe.

Interpretacje

SKI 21 „Podatek dochodowy – realizacja wartości przeszacowywanych aktywów, które nie podlegają amortyzacji”

Wycenę wartości rezerwy lub składnika aktywów z tytułu podatku odroczonego, powstałego w następstwie aktualizacji wyceny aktywów niepodlegających amortyzacji, przeprowadza się, uwzględniając podatkowe skutki zbycia tego składnika aktywów, a nie jego użytkowanie.

SKI 25 „Podatek dochodowy – zmiana statusu podatkowego jednostki gospodarczej lub jej udziałowców”.

Konsekwencje zmian statusu podatkowego, dotyczące podatku bieżącego i odroczonego, ujmuje się na poczet zysku lub straty netto danego okresu, chyba że skutki te są związane z transakcjami lub zdarzeniami ujętymi poza rachunkiem zysków i strat.

Porównanie

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 12	Odstąpienie od wymogu tworzenia rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.	Niedozwolone.	Dozwolone, jeżeli roczne sprawozdanie finansowe jednostki nie podlega obowiązkowi badania i ogłoszenia.
MSR 12	Uwzględnienie przyszłych ulg podatkowych w kalkulacji aktywów na podatek odroczony.	Obowiązkowe przy zachowaniu zasad ostrożnej wyceny.	Brak regulacji w tym zakresie w UoR. W praktyce ulgi podatkowe nie stanowią składnika aktywów na podatek odroczony. Krajowy Standard Rachunkowości nr. 2 „Podatek dochodowy” także nie przewiduje specyficznych rozwiązań w tym zakresie.
MSR 12	Ujęcie początkowe składnika aktywów lub zobowiązania niezwiązanego z połączeniem jednostek, które w momencie ujęcia nie wpływa ani na zysk brutto, ani na dochód do opodatkowania.	Zakaz ujęcia podatku odroczonego od tego tytułu aktywów i zobowiązań tak w momencie pierwotnego ujęcia jak i po nim.	Brak regulacji w tym zakresie w UoR. W praktyce transakcje takie mogą być podstawą rozpoznania podatku odroczonego.
MSR 12	Późniejsze ujęcie składnika aktywów z tytułu podatku odroczonego, nierozpoznanego w procesie połączenia jednostek.	W okresie 12 m-cy od dnia połączenia koryguje wartość firmy, jeżeli rozpoznanie składnika aktywów z tytułu podatku odroczonego wynika ze zdarzeń i okoliczności istniejących w dniu połączenia. We wszystkich innych przypadkach ujmowane jest w sprawozdaniu z całkowitych dochodów.	Brak regulacji w tym zakresie zarówno w UoR, jak i w Krajowym Standardzie Rachunkowości.
MSR 12	Podatek dochodowy od różnic przejściowych związanych z inwestycjami w spółki powiązane.	Powstaje przy spełnieniu szczegółowych warunków standardu, ustalonych szczegółowo i odrębnie dla aktywów jak i zobowiązań z tytułu podatku odroczonego.	Brak regulacji w tym zakresie, także na gruncie Krajowego Standardu Rachunkowości. W praktyce jednostka może posiłkować się MSR 12.
MSR 12	Kompensowanie aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego.	Obowiązek kompensowania, z wyjątkiem szczegółowych przypadków określonych w Standardzie.	Uzależnione jest od zasad rachunkowości przyjętych przez jednostkę.

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
SKI-21	Wycena wartości rezerwy lub składnika aktywów z tytułu podatku odroczonego powstałego w następstwie aktualizacji wyceny aktywów niepodlegającego amortyzacji.	Oparta na podatkowych skutkach zbycia aktywów, nie zaś jego użytkowania.	Brak regulacji w tym zakresie w UoR. Podobne podejście, jak przedstawione w SKI-21, jest jednak zawarte w Krajowym Standardzie Rachunkowości nr. 2 „Podatek dochodowy”.
SKI-25	Zmiana statusu podatkowego jednostki lub jej udziałowców.	Konsekwencje zmian dotyczące podatku bieżącego i odroczonego ujmuje się w rachunku zysków i strat danego okresu, chyba że skutki te są związane z transakcjami lub zdarzeniami ujętymi bezpośrednio w kapitałach własnych.	Brak regulacji w tym zakresie w UoR. Krajowy Standard Rachunkowości nr. 2 „Podatek dochodowy” również nie odnosi się bezpośrednio do tego rodzaju transakcji.

MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”

Data wejścia w życie

Okresy roczne rozpoczynające się 1 stycznia 2005 r. lub po tej dacie.

Zmieniony w wyniku *Dorocznych Poprawek do MSSF* w maju 2008 r. w odniesieniu do sprzedaży aktywów przeznaczonych na wynajem.

Zmiany obowiązują od 1 stycznia 2009 r. lub po tej dacie, przy czym dopuszcza się wcześniejsze ich zastosowanie.

Cel

Określenie zasad początkowego i późniejszego ujęcia księgowego składników rzeczowych aktywów trwałych (nieruchomości, maszyn i urządzeń).

Streszczenie

- Składniki rzeczowych aktywów trwałych ujmuje się jako aktywa, jeżeli jest prawdopodobne, że jednostka gospodarcza będzie uzyskiwać korzyści ekonomiczne w związku z danym składnikiem aktywów, a koszt tego składnika można wiarygodnie wycenić.
- Obowiązuje początkowe ujęcie według kosztu (ceny nabycia), obejmującego wszystkie koszty niezbędne do doprowadzenia danego składnika aktywów do zamierzonego użytkowania. Jeżeli płatność jest odroczone, ujmuje się koszty odsetkowe.
- MSR 16 pozwala na wybór metody ujęcia księgowego po nabyciu:
 - model kosztowy: składnik aktywów ujmuje się w sprawozdaniu z sytuacji finansowej (bilansie) w kwocie kosztu (ceny nabycia) pomniejszonego o amortyzację i utratę wartości;
 - model aktualizacji wyceny: składnik aktywów ujmuje się w sprawozdaniu z sytuacji finansowej (bilansie) w kwocie wynikającej z przeszacowania, którą stanowi wartość godziwa z dnia aktualizacji wyceny, pomniejszona o późniejszą amortyzację i utratę wartości.
- W przypadku stosowania metody aktualizacji, wyceny przeszacowań przeprowadza się systematycznie. Przeszacowaniu podlegają wszystkie pozycje danej grupy aktywów (np. wszystkie budynki).
- Zwiększenia wartości w następstwie przeszacowania zalicza się na poczet kapitału własnego.
- Zmniejszeniami wartości, wynikającymi z przeszacowania, w pierwszej kolejności obciąża się nadwyżkę z aktualizacji wyceny, występującą w kapitale własnym, a dopiero ewentualną ich pozostałą część zalicza się w ciężar zysków i strat.
- W przypadku zbycia przeszacowanego składnika aktywów nadwyżka z aktualizacji jego wyceny, ujęta w kapitale, pozostaje w kapitale własnym i nie jest przenoszona na rachunek zysków i strat.
- Elementy składnika aktywów o różnych okresach generowania korzyści amortyzuje się osobno.
- Amortyzację nalicza się systematycznie przez cały okres ekonomicznego użytkowania danego składnika aktywów. Metoda amortyzacji odzwierciedla przebieg spożytkowania uzyskiwanych korzyści. Wartość końcową weryfikuje się co najmniej raz do roku i powinna ona być równa kwocie, jaką jednostka mogłaby w danym momencie uzyskać, gdyby rozpatrywany składnik aktywów był w stanie, jaki jest przewidywany na koniec okresu jego przydatności. Okres przydatności również jest corocznie weryfikowany. Jeżeli eksploatacja danego składnika majątku trwałego (np. samolotu) wymaga regularnych, poważnych przeglądów technicznych, z chwilą przeprowadzenia każdego takiego przeglądu jego koszt zalicza się do wartości bilansowej tego składnika jako wartość odtworzeniową, o ile zostały spełnione stosowne kryteria ich ujęcia.
- Utratę wartości składników majątku trwałego ustala się zgodnie ze standardem MSR 36.
- Wszelkie wymiany składników rzeczowego majątku trwałego wycenia się według wartości godziwej, włącznie z wymianą podobnych składników, chyba że transakcja wymiany jest pozbawiona istotnej treści ekonomicznej albo nie można wiarygodnie wycenić ani otrzymanego, ani wydanego składnika aktywów.
- Zgodnie ze zmianami z maja 2008 r. podmioty dokonujące rutynowej sprzedaży składników rzeczowego majątku trwałego uprzednio przeznaczonych na wynajem powinny ująć takie aktywa w wartości bilansowej i przenieść do zapasów w chwili, gdy ich wynajem dobiega końca i są przeznaczone do sprzedaży. Wpływy ze sprzedaży takich aktywów należy ujmować w przychodach zgodnie z MSR 18.

Interpretacje

KIMSF 18 „Transfer aktywów od klientów”

Streszczenie tej interpretacji znajduje się w części omawiającej MSR 18 niniejszego Przewodnika.

Porównanie

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 16	Ujmowanie prawa wieczystego użytkowania nadanego decyzją administracyjną.	Stanowi formę leasingu operacyjnego.	Zaliczane jest do środków trwałych (grunty), według zasad przewidzianych dla dotacji.
MSR 16	Specjalistyczne części zamienne.	Są ujmowane jako aktywa trwałe, według szczegółowych zasad standardu. W zależności od ich charakteru podlegają amortyzacji w okresie użytkowania bazowego obiektu lub – jeżeli oczekują na zainstalowanie – są poddawane testom na utratę wartości.	Są ujmowane jako zapasy i konsekwentnie wyceniane według metod właściwych dla zapasów.
MSR 16	Jednorazowy odpis amortyzacyjny.	Niedozwolony.	Dozwolony dla obiektów o niskiej wartości (poniżej 3,5 tys. zł).
MSR 16	Kapitalizacja kosztów finansowania zewnętrznego.	Wymagana według szczegółowych zasad MSR 23. Różnice kursowe nie mogą podlegać kapitalizacji, z wyjątkiem tej ich części, która stanowi korektę kosztów odsetek.	Wymagana, przy czym koszty finansowania zewnętrznego są zdefiniowane w zdecydowanie inny sposób niż w MSSF.
MSR 16	Koszty demontażu, koszty usunięcia skutków działalności, koszty rekultywacji.	Stanowią element ceny nabycia/ kosztu wytworzenia środka trwałego.	Nie stanowią elementu środka trwałego. W praktyce raczej są tworzone rezerwy na te specyficzne koszty.
MSR 16	Wyodrębnienie istotnych komponentów z wartości środka trwałego i amortyzowanie ich zgodnie z ich okresem ekonomicznej użyteczności.	Wymagane dla istotnych komponentów.	Niewymagane.
MSR 16	Kapitalizacja kosztów generalnych przeglądów i amortyzowanie ich zgodnie z ich okresem ekonomicznej użyteczności.	Wymagane dla istotnych komponentów.	Niewymagane.
MSR 16	Wycena środków trwałych wg wartości godziwej.	Dozwolona, z odniesieniem skutków aktualizacji do kapitału i z aktualizacji wyceny.	Niedozwolona, z wyjątkiem ustawowych przeszacowań środków trwałych, które jednak nie odpowiadają kategorii wartości godziwej.
MSR 16	Weryfikacja okresu użytkowania oraz metody amortyzacji i wartości końcowej.	Wymagana corocznie.	Wymagana okresowo, przy czym UoR nie definiuje częstotliwość przeprowadzania weryfikacji.
MSR 16	Zakup z odroczoną płatnością.	Wymagana wycena w wartości godziwej.	Brak regulacji w tym zakresie.

MSR 17 „Leasing”

Data wejścia w życie

Okresy roczne rozpoczynające się 1 stycznia 2005 r. lub po tej dacie.

Zmieniony w wyniku *Dorocznych Poprawek do MSSF* w kwietniu 2009 r. w odniesieniu do klasyfikacji umów leasingu gruntów i budynków. Zmiany obowiązują od 1 stycznia 2010 r. lub po tej dacie, przy czym dopuszcza się wcześniejsze ich zastosowanie. Zmiany powinny być zastosowane retrospektywnie do już zawartych umów, jeżeli informacje umożliwiające wprowadzenie takich zmian są dostępne. W innych przypadkach umowy leasingu gruntu wymagają ponownej oceny w dniu przyjęcia poprawki.

Cel

Określenie – w stosunku do leasingobiorców i leasingodawców – właściwych zasad rachunkowości i ujawnień informacji dodatkowych dla leasingu finansowego i operacyjnego.

Streszczenie

- Leasing klasyfikuje się jako finansowy, jeżeli następuje przeniesienie zasadniczo całego ryzyka i korzyści związanych z własnością przedmiotu leasingu.

Przykłady:

- leasing obejmuje zasadniczo cały okres użytkowania danego składnika aktywów;
- wartość bieżąca opłat leasingowych jest zasadniczo równa wartości godziwej danego składnika aktywów.
- Wszelkie pozostałe umowy leasingu klasyfikuje się jako leasing operacyjny.
- Leasing gruntu wraz z budynkami rozбивa się na składniki: grunt i budynki. W części obejmującej grunty jest to z zasady leasing operacyjny. W części dotyczącej budynków może to być leasing operacyjny lub finansowy, zależnie od kryteriów standardu MSR 17. Nie wymaga się jednak odrębnej wyceny elementów stanowiących grunty i budynki, jeżeli tytuł leasingobiorcy zarówno do gruntu, jak i do budynków, zostanie zakwalifikowany jako inwestycja w nieruchomości w myśl standardu MSR 40, a jednostka przyjęła metodę wyceny według wartości godziwej.
- Zmiana z kwietnia 2009 r. powoduje usunięcie wytycznych dotyczących klasyfikacji leasingu gruntów

– tak aby wyeliminować niespójność z ogólnymi zasadami klasyfikacji umów leasingu. W efekcie umowy leasingu gruntu należy klasyfikować albo jako leasing finansowy, albo jako operacyjny, zgodnie z ogólnymi zasadami MSR 17.

- Leasing finansowy – ujęcie księgowe u leasingobiorcy:
 - wykazuje się składniki aktywów i zobowiązanie w kwocie niższej spośród dwóch następujących: wartości bieżącej minimalnych opłat leasingowych i wartości godziwej danego składnika aktywów;
 - metoda amortyzacji – taka sama jak dla aktywów posiadanych na własność;
 - opłaty z tytułu leasingu finansowego – podzielone na płatności odsetkowe i zmniejszenie kwoty zobowiązania.
- Leasing finansowy – ujęcie księgowe u leasingodawcy:
 - ujęcie jako należności w kwocie równej inwestycji netto w przedmiot leasingu;
 - ujęcie przychodu finansowego z zastosowaniem modelu odzwierciedlającego stałą okresową stopę zwrotu z inwestycji netto leasingodawcy;
 - leasingodawcy będący producentami albo pośrednikami ujmują zyski lub straty ze sprzedaży zgodnie z zasadami stosowanymi w przypadku zwykłej sprzedaży.
- Leasing operacyjny – ujęcie księgowe u leasingobiorcy:
 - opłaty leasingowe wykazuje się jako koszty w rachunku zysków i strat, rozłożone metodą liniową na okres leasingu, chyba że inna systematyczna podstawa bardziej reprezentatywnie oddaje rozkład uzyskiwanych korzyści.
- Leasing operacyjny – ujęcie księgowe u leasingodawcy:
 - aktywa posiadane w celu udzielania leasingu operacyjnego są przedstawiane w sprawozdaniu z sytuacji finansowej leasingodawcy, zgodnie z charakterem danego składnika aktywów oraz podlegają amortyzacji zgodnie z zastosowaną przez leasingodawcę polityką amortyzacyjną podobnych aktywów;
 - przychód z leasingu ujmuje się zgodnie z rozkładem liniowym na cały okres leasingu, chyba że inna systematyczna podstawa bardziej reprezentatywnie oddaje rozkład uzyskiwanych korzyści.
- Leasingodawcy zwiększają wartość bilansową przedmiotu leasingu o początkowe koszty bezpośrednie oraz rozliczają te koszty przez cały

okres leasingu (ujmowanie kosztów w momencie ich poniesienia jest niedopuszczalne).

- Sposób ujęcia księgowego transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego zależy od tego, czy jest to leasing finansowy, czy operacyjny.

Interpretacje

SKI 15 „Leasing operacyjny – specjalne oferty promocyjne”

Oferty zachęcające do zawierania umów leasingu (takie jak okresy wolne od opłat) ujmuje się jako obniżki przychodów i kosztów rozłożone na cały okres leasingu zarówno u leasingodawcy, jak i u leasingobiorcy.

SKI 27 „Ocena treści ekonomicznej transakcji wykorzystujących formę leasingu”

Jeżeli wiele transakcji ma prawną formę leasingu i daje się je zrozumieć jedynie przez odniesienie do nich

jako całości, wówczas taką serię ujmuje się księgowo jako jedną transakcję.

KIMSF 4 „Ustalanie, czy umowa zawiera leasing”

KIMSF 4 dotyczy umów, które nie mają prawnej formy leasingu, ale przenoszą prawa do użytkowania aktywów za opłatą lub w zamian za serię opłat. Umowa spełniająca poniższe kryteria jest umową leasingu lub zawiera elementy leasingu, które rozlicza się zgodnie z MSR 17, zarówno z perspektywy leasingobiorcy, jak i leasingodawcy:

- realizacja umowy opiera się na określonym składniku aktywów (co wyrażone jest wprost lub pośrednio w umowie)
- umowa przekazuje prawo kontroli nad użytkowaniem danego składnika aktywów (MSSF 4 zawiera dalsze wskazówki umożliwiające określenie, kiedy taka sytuacja występuje).

Porównanie

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 17	Zakres.	Podział na umowy leasingu finansowego oraz leasingu operacyjnego. Konieczna analiza innych umów, których zapisy dotyczące wykorzystania określonego składnika aktywów lub przeniesienia praw do jego użytkowania mogą nosić znamiona leasingu.	W praktyce rozróżnia się leasing finansowy i operacyjny oraz najem i dzierżawę. Według MSSF najem i dzierżawa są umowami leasingu operacyjnego. Brak regulacji co do analizy innych umów, które mogą mieć znamiona leasingu.
MSR 17	Klasyfikacja leasingu finansowego.	Przeprowadzana na podstawie transferu znaczącego ryzyka i korzyści.	Przeprowadzana na podstawie zamkniętego katalogu warunków.
MSR 17	Warunki uznania leasingu za finansowy – okres, na jaki została zawarta umowa.	Odniesienie do większej części okresu ekonomicznej użyteczności.	Odniesienie do ¾ okresu ekonomicznej użyteczności.
MSR 17	Warunki uznania leasingu za finansowy – suma opłat.	Brak ograniczenia wartościowego. Standard zawiera tu sformułowanie „zasadniczo prawie tyle, co wartość godziwa przedmiotu leasingu”.	Odniesienie do 90% wartości rynkowej przedmiotu umowy.
MSR 17	Zakres leasingu operacyjnego.	Wszystkie umowy użytkowania składników aktywów niezakwalifikowane jako leasing finansowy.	W praktyce często umowy dzierżawy i najmu nie są traktowane na równi z leasingiem operacyjnym.

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 17	Leasing zwrotny.	Określony szczegółowo w zakresie leasingu operacyjnego i finansowego.	Brak regulacji w tym zakresie w UoR. Kwestie te są jednak uregulowane w Krajowym Standardzie Rachunkowości nr. 5 „Leasing, najem i dzierżawa”.
SKI-15	Ujęcie specjalnych ofert promocyjnych (np. okresy wolne od opłat).	Tak u leasingobiorcy, jak i u leasingodawcy, konieczne jest ujęcie takich ofert w całym okresie trwania umowy leasingu.	Brak bezpośredniej regulacji w UoR. Podejście podobne do zawartego w SKI-15, jest jednak zawarte w KSR nr 5 „Leasing, najem i dzierżawa”.
SKI-27	Ocena treści ekonomicznej transakcji w formie prawnej leasingu.	Wymagana jest każdorazowa ocena treści ekonomicznej transakcji. Jeżeli wiele transakcji ma formę prawną leasingu i daje się je zrozumieć jedynie przez odniesienie do nich jako całości, wówczas taką serię ujmuje się księgowo jako jedną transakcję.	Brak bezpośredniej regulacji zarówno w UoR, jak i w KSR nr 5 „Leasing, najem i dzierżawa”.
KIMSF 4	Określenie, czy umowa zawiera elementy leasingu.	Obowiązek weryfikacji, czy umowa nie zawiera elementów leasingu, który powinien być odrębnie traktowany z punktu widzenia sprawozdawczości finansowej.	Brak bezpośredniej regulacji zarówno w UoR, jak i w KSR nr 5 „Leasing, najem i dzierżawa”.

MSR 18 „Przychody”

Data wejścia w życie

Okresy rozpoczynające się 1 stycznia 1995 r. lub po tej dacie.

Zmieniono załącznik do MSR 18 w wyniku *Dorocznych Poprawek do MSSF* w kwietniu 2009 r. w celu doprecyzowania zasad stosowanych przy określaniu, czy podmiot gospodarczy działa jako zleceniodawca, czy pośrednik. Załącznik nie jest częścią Standardu, w związku z tym nie występuje data wejścia w życie.

Cel

Określenie ujęcia księgowego przychodów wynikających ze sprzedaży towarów, świadczenia usług oraz z tytułu odsetek, tantiem i dywidend.

Streszczenie

- Przychód wycenia się według wartości godziwej otrzymanego/należnego wynagrodzenia.
- Ujęcie przychodów:
 - ze sprzedaży towarów: gdy istotne ryzyko i korzyści zostały przeniesione na nabywcę, sprzedający utracił efektywną kontrolę, a koszty poniesione w celu uzyskania przychodów można wiarygodnie wycenić;
 - z tytułu świadczenia usług: metodą procentowego zaawansowania;
 - z tytułu odsetek, tantiem i dywidend:
 - odsetki – w proporcji do upływu czasu, uwzględniając efektywną dochodowość danego składnika aktywów;
 - tantiemy – na zasadzie memoriałowej, zgodnie z treścią ekonomiczną umowy;
 - dywidendy – z chwilą ustalenia prawa akcjonariusza do otrzymania płatności.

Jeżeli dana transakcja składa się z wielu elementów przychodów (np. cena sprzedaży produktu zawiera możliwą do wyodrębnienia cenę późniejszego serwisowania) kryteria ujmowania tych przychodów w sprawozdaniu stosuje się oddzielnie do każdego z tych elementów.

Interpretacja

SKI 31 „Przychody – transakcje barterowe obejmujące usługi reklamowe”

Przychody z transakcji barterowych obejmujących usługi reklamowe są ujmowane wówczas, gdy znaczący

przychód jest uzyskiwany także z transakcji niemających charakteru barterowego.

KIMSF 13 „Programy lojalnościowe” (obowiązuje od 1 lipca 2008 r.)

Korzyści w formie punktów lojalnościowych, przyznawane klientom w ramach transakcji sprzedaży, ujmuje się jako osobno wyodrębniony składnik transakcji sprzedaży, a wynagrodzenie otrzymane lub należne rozdziela się zgodnie z wartością przyznanych punktów na inne składniki sprzedaży.

KIMSF 15 „Umowy dotyczące budowy nieruchomości” (obowiązuje od 1 stycznia 2009 r.)

- Interpretacja określa, w jaki sposób jednostka powinna ujmować przychody z tytułu umów o budowę nieruchomości, w tym rozstrzyga kwestię, kiedy takie umowy powinny być rozliczane zgodnie z MSR 18 „Przychody”, a kiedy zgodnie z MSR 11 „Umowy o budowę”
- Umowa o budowę nieruchomości wchodzi w zakres MSR 11 tylko wtedy, gdy nabywca może określić podstawowe elementy strukturalne projektu nieruchomości przed rozpoczęciem budowy i (lub) podstawowe zmiany strukturalne po rozpoczęciu budowy. Jeżeli warunki te nie są spełnione, wówczas przychody ujmuje się zgodnie z MSR 18.

KIMSF 18 „Transfer aktywów od klientów” (obowiązuje prospektywnie w odniesieniu do transferów dokonanych 1 lipca 2009 r. lub później)

- Stosuje się do umów, w ramach których jednostka otrzymuje od klienta składnik rzeczowego majątku trwałego (lub środki pieniężne na wybudowanie/zakup takiego składnika), który musi następnie wykorzystać do przyłączenia klienta do sieci lub do zapewnienia mu ciągłego dostępu do dostaw towarów lub usług, albo też w obu tych celach.
- Interpretacja zawiera wskazówki, kiedy jednostka ma ujmować takie aktywa w sprawozdaniu finansowym. Jeżeli ujęcie takiego składnika jest zasadne, przyjmuje się, że wartość takich aktywów określa wartość godziwa w momencie początkowego ujęcia (transferu). Interpretacja zawiera również wytyczne ujmowania przychodów będących wynikiem transferu aktywów.

Porównanie

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 18	Moment rozpoznania przychodu.	Szczegółowo zdefiniowany dla różnych kategorii przychodu (sprzedaż towarów, usług, przychody z tytułu odsetek, tantiem i dywidend).	Brak regulacji w UoR. W praktyce mogą występować znaczące różnice, przede wszystkim w zakresie rozpoznawania przychodów ze sprzedaży towarów i usług.
SKI-31	Transakcje barterowe obejmujące transakcje reklamowe.	Przychody z transakcji barterowych obejmujących usługi reklamowe są ujmowane tylko wtedy, gdy znaczący przychód jest uzyskiwany także z transakcji niemających charakteru barterowego.	Brak bezpośredniej regulacji w UoR. W praktyce mogą występować znaczące różnice w ujmowaniu transakcji z zakresu barteru.
KIMSF 13	Ujmowanie programów lojalnościowych.	Wydrebnia się wartość przyznanych punktów lojalnościowych z innych składników sprzedaży. Wartość ta podlega odroczeniu do momentu realizacji punktów przez klienta.	Brak szczegółowych regulacji w UoR.
KIMSF 15	Umowy o budowę nieruchomości.	Szczegółowo uregulowana kwestia uznawania przychodów z tytułu umów o budowę nieruchomości, w tym warunków ,w jakich powinno się stosować zasady wynikające z MSR 11 lub MSR 18.	Brak szczegółowych regulacji w UoR. Działalność deweloperska jest jednak wyłączona z zakresu Krajowego Standardu Rachunkowości (KSR) nr. 3 „Niezakończone usługi budowlane”.
KIMSF 18	Transfer aktywów od klientów, które są wykorzystywane do świadczenia usług lub dostarczenia dóbr na rzecz klientów.	Wymaga ustalenia, jakie dobra i usługi będą wykonane na rzecz klientów w zamian za transferowany aktyw, i odpowiednie rozpoznanie przychodu w zależności od charakteru dostarczanych dóbr i usług.	Brak szczegółowych regulacji w UoR. W praktyce stosuje się podejście właściwe dla ujmowania przychodu z tytułu nieodpłatnie przejętych środków trwałych, co skutkuje rozliczeniem przychodu w okresie ekonomicznego użytkowania danego obiektu.

MSR 19 „Świadczenia pracownicze”

Data wejścia w życie

Okresy rozpoczynające się 1 stycznia 1999 r. lub po tej dacie. Dalsze aktualizacje obowiązują za różne okresy rozpoczynające się od 1 stycznia 2001 r. do 1 stycznia 2006 r.

Zmieniony w wyniku *Dorocznych Poprawek do MSSF* w maju 2008 r. w odniesieniu do kosztów zarządzania planem oraz wytycznych w zakresie zobowiązań warunkowych. Zmiany te obowiązują od 1 stycznia 2009 r. lub po tej dacie, przy czym dopuszcza się wcześniejsze ich zastosowanie. Natomiast zmiany w odniesieniu do ograniczeń programu i kosztów przeszłego zatrudnienia dotyczą wyłącznie zmian w świadczeniach, które wystąpiły w 1 stycznia 2009 r. lub po tej dacie.

Cel

Określenie ujęcia księgowego i ujawnień informacji dodatkowych dla świadczeń pracowniczych, w tym świadczeń bieżących (płac, dorocznych urlopów, zwolnień chorobowych, rocznych wypłat z zysku, premii i świadczeń w naturze), emerytur, ubezpieczeń na życie i świadczeń medycznych po ustaniu zatrudnienia, innych długoterminowych świadczeń pracowniczych (dodatkowy urlop z tytułu stażu pracy, świadczenia z tytułu niepełnosprawności, wynagrodzenia odroczone, długoterminowe wypłaty z zysku i premie) oraz świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy.

Streszczenie

- Zasada podstawowa: koszty świadczeń pracowniczych ujmuje się w okresie, w którym dany pracownik pracuje na rzecz jednostki, a nie wtedy, gdy świadczenie jest wypłacane lub należne.
- Krótkoterminowe świadczenia pracownicze (płatne w ciągu 12 miesięcy) ujmuje się jako koszty okresu, w którym pracownik świadczy pracę. Niezapłacone zobowiązania z tytułu świadczeń wycenia się jako wartość niedyskontowaną.
- Wypłaty z zysku i premie ujmuje się jedynie wtedy, gdy jednostka gospodarcza ma wiążące prawnie lub zwyczajowo oczekiwane zobowiązanie do ich wypłaty i można wiarygodnie oszacować ich koszt.

- Programy świadczeń wypłacanych po ustaniu zatrudnienia (takich jak emerytury i opieka zdrowotna) klasyfikuje się jako programy określonych składek albo jako programy określonych świadczeń.
- W przypadku programów określonych składek, koszty ujmuje się w okresie, w którym dokonano płatności składki.
- W przypadku programów określonych świadczeń w sprawozdaniu z sytuacji finansowej ujmuje się zobowiązanie stanowiące równowartość netto:
 - wartości bieżącej zobowiązania do ustalonego świadczenia (wartość bieżąca przewidywanych przyszłych płatności wymaganych do uregulowania zobowiązania wynikającego ze świadczenia pracy przez pracownika w okresie bieżącym i za okresy ubiegłe);
 - odroczonego zysku i strat aktuarialnych i odroczonego kosztu świadczenia pracy z ubiegłych okresów;
 - wartości godziwej aktywów programu świadczeń w dniu zakończenia okresu sprawozdawczego.
- Zyski i straty aktuarialne można: (a) ujmować bezpośrednio w wyniku finansowym; (b) odroczyć do kwoty maksymalnej, a nadwyżkę zamortyzować w wyniku finansowym (metoda „korytarzowa”); (c) od razu ująć bezpośrednio w innych całkowitych dochodach.
- Do aktywów programu świadczeń zalicza się aktywa należące do długoterminowego funduszu świadczeń pracowniczych oraz kwalifikujące się polisy ubezpieczeniowe.
- W przypadku planów grupowych koszt netto ujmuje się w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki, która w kategoriach prawnych jest pracodawcą sponsorującym te plany, chyba że podpisano umowę inaczej normującą te kwestie lub zasady alokacji tych kosztów.
- Długoterminowe świadczenia pracownicze ujmuje się i wycenia w taki sam sposób, jak świadczenia po ustaniu zatrudnienia objęte programem określonych świadczeń. Jednak, inaczej niż w przypadku programów określonych świadczeń, zyski i straty aktuarialne oraz koszty z tytułu pracy świadczonej w ubiegłych okresach zawsze ujmuje się niezwłocznie w rachunku zysków i strat.

- Świadczenia z tytułu rozwiązania umowy o pracę ujmują się wtedy, gdy jednostka gospodarcza podjęła już udokumentowane, zdecydowane kroki, zmierzające do zwolnienia jednego lub więcej pracowników wcześniej niż w zwykłym terminie przejścia na emeryturę, lub w celu zapewnienia odpraw służących zachęceniu pracowników do dobrowolnego odejścia z pracy.

Interpretacje

KIMSF 14 „MSR 19 – Limit wyceny aktywów z tytułu określonych świadczeń, minimalne wymogi finansowania oraz ich wzajemne zależności”.

KIMSF 14 odnosi się do trzech kwestii:

- kiedy zwrot składek lub obniżenie przyszłych składek należy traktować jako „dostępne” w rozumieniu paragrafu 58 MSR 19;
- jak wymóg minimalnego źródła finansowania może wpłynąć na dostępność obniżek przyszłych składek;
- kiedy wymóg minimum źródeł finansowania może powodować powstanie zobowiązania.

Porównanie

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 19	Kategorie świadczeń pracowniczych.	Podział na świadczenia krótkoterminowe, świadczenia po okresie zatrudnienia, inne długoterminowe świadczenia pracownicze oraz świadczenia z tytułu zwolnień.	Brak rozróżnienia kategorii, a jedynie podział na świadczenia krótkoterminowe i długoterminowe przy prezentacji zobowiązań i rezerw w bilansie.
MSR 19	Kategorie świadczeń po okresie zatrudnienia.	Podział na programy określonych składek i programy określonych świadczeń.	Brak definicji w UoR.
MSR 19	Wycena programów określonych świadczeń i innych długoterminowych świadczeń pracowniczych.	Wymagana wycena na podstawie metod aktuarialnych.	Brak wymogu wyceny aktuarialnej, ale w praktyce metoda ta jest często stosowana.
MSR 19	Wycena świadczeń z tytułu zwolnień.	Wymagane spełnienie szczegółowych warunków pozwalających na ujęcie zobowiązań.	Brak specyficznych warunków, zobowiązanie ujmowane według ogólnych zasad.
MSR 19	Ujęcie zysków i strat aktuarialnych w programach określonych świadczeń.	Możliwość odraczania tzw. metodą korytarzową lub też ujęcia bezpośrednio w kapitałach własnych, przy czym wymagane jest wtedy zaprezentowanie zmian w kapitałach w formie zestawienia ujętych zysków i strat.	Brak definicji w UoR. W praktyce zyski i straty aktuarialne ujmują się w pełnej wysokości w rachunku zysków i strat.

MSR 20 „Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej”

Data wejścia w życie

Okresy rozpoczynające się 1 stycznia 1984 r. lub po tej dacie.

Zmieniony w wyniku *Dorocznych Poprawek do MSSF* w maju 2008 r. w odniesieniu do kredytów rządowych oprocentowanych poniżej poziomu rynkowego. Zmiany te obowiązują od 1 stycznia 2009 r. lub po tej dacie, przy czym dopuszcza się wcześniejsze ich zastosowanie.

Cel

Określenie ujęcia księgowego i ujawniania informacji dodatkowych dotyczących dotacji państwowych i innych form pomocy ze strony państwa.

Streszczenie

- Dotacje państwowe ujmuje się jedynie wtedy, gdy występuje racjonalny stopień pewności, że jednostka gospodarcza spełni warunki, którymi obwarowane są te dotacje, oraz że dotacje te rzeczywiście otrzyma. Dotacje udzielane w formie innej niż środki pieniężne ujmuje się zwykle według wartości godziwej, chociaż dopuszcza się także ich ujęcie w kwocie nominalnej.
- Dotacje ujmuje się w rachunku zysków i strat w tych samych okresach, w których ujmuje się związane z nim koszty.
- Dotacje do przychodu ujmuje się albo uznając je w odrębnej pozycji w rachunku zysków i strat,

albo w formie odpisu od wykazywanych, związanych z nimi kosztów.

- Dotacje do aktywów przedstawia się w sprawozdaniu z sytuacji finansowej albo jako odroczone przychody przyszłych okresów, albo jako odpisy potrącane przy ustalaniu wartości bilansowej danego składnika aktywów.
- Zwrot dotacji państwowej ujmuje się jako zmianę szacunkowej wartości księgowej, przy czym inaczej traktuje się dotacje do przychodu, a inaczej dotacje do aktywów.
- Zmiana dokonana w maju 2008 r. wymaga, by korzyści z tytułu otrzymanych kredytów rządowych, oprocentowanych poniżej poziomu rynkowego, były rozliczane jako dotacje rządowe – wyceniane jako różnica między pierwotną wartością bilansową kredytu, określoną zgodnie z MSR 39, a uzyskanymi wpływami.

Interpretacje

SKI 10 „Pomoc rządowa – brak konkretnego powiązania z działalnością operacyjną”

Pomoc państwa dla przedsiębiorstw, mającą na celu zachętę lub długoterminowe wsparcie działalności gospodarczej w określonych regionach lub sektorach gospodarczych, traktuje się jak dotacje państwowe w myśl MSR 20.

Porównanie

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 20	Prezentacja dotacji do aktywów.	Należy je prezentować jako przychody przyszłych okresów lub pomniejszać wartości bilansową składnika aktywów.	Należy je ujmować jako przychody przyszłych okresów.
MSR 20	Odniesienie dotacji na kapitały własne.	Niedozwolone.	Wymagane, jeśli przewidują to odrębne przepisy.
SKI-10	Ujmowanie dotacji niepowiązanych z działalnością operacyjną.	Wszelkiego rodzaju zachęty lub długoterminowe wsparcie państwa czy to w regionach, czy sektorach gospodarki, traktuje się na równi z dotacjami państwowymi.	Brak szczegółowych regulacji w UoR. W praktyce jednak podejście powinno być podobne.

MSR 21 „Skutki zmian kursów wymiany walut obcych”

Data wejścia w życie

Okresy roczne rozpoczynające się 1 stycznia 2005 r. lub po tej dacie.

Cel

Określenie ujęcia księgowego transakcji w walutach obcych i operacji zagranicznych prowadzonych przez jednostkę gospodarczą.

Streszczenie

- Przede wszystkim ustala się, walutę funkcjonalną danej jednostki gospodarczej, czyli walutę podstawowego środowiska ekonomicznego, w jakim jednostka funkcjonuje.
- Następnie przelicza się wszelkie pozycje wyrażone w walutach obcych na walutę funkcjonalną:
 - dla pozycji ujmowanych w dniu transakcji stosuje się kurs wymiany z dnia transakcji zarówno w celu początkowego ujęcia, jak i wyceny;
 - na dzień zakończenia następujących później okresów sprawozdawczych:
 - pozycje niepieniężne ujęte według kosztu historycznego w dalszym ciągu wycenia się, stosując kursy wymiany z dnia transakcji;
 - pozycje pieniężne przelicza się po kursie zamknięcia;
 - pozycje niepieniężne, ujęte przez odniesienie do wartości godziwej, wycenia się według kursów wymiany w dniu wyceny.
- Różnice kursowe, powstałe przy rozliczeniu pozycji pieniężnych oraz przy przeliczeniu pozycji pieniężnych po kursie różnym od zastosowanego przy ich początkowym ujęciu, wykazuje się w kwotach zysku lub straty netto z tego tytułu, z jednym wyjątkiem. Różnice kursowe powstałe z tytułu pozycji pieniężnych, stanowiących element inwestycji netto jednostki sprawozdawczej w przedsiębiorstwo

zagraniczne, ujmuje się w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, uwzględniającym to zagraniczne przedsiębiorstwo w innych całkowitych dochodach. Różnice te są przeklasyfikowywane z kapitału własnego do rachunku zysków i strat dopiero z chwilą zbycia takiej inwestycji netto.

- Wyniki finansowe i sprawozdanie z sytuacji finansowej jednostki gospodarczej, której waluta funkcjonalna nie jest walutą kraju, w którym panuje hiperinflacja, przelicza się na inną walutę sprawozdawczą, stosując następujące procedury:
 - aktywa i zobowiązania każdego prezentowanego sprawozdania z sytuacji finansowej (w tym dane porównawcze) przelicza się po kursie zamknięcia na dzień danego sprawozdania finansowego;
 - przychody i koszty każdego okresu sprawozdawczego (w tym dane porównawcze) przelicza się po kursach wymiany z dnia transakcji;
 - wszelkie wyniki różnice kursowe ujmuje się jako inne całkowite dochody.
- Szczególne zasady przeliczania wyników finansowych i sprawozdania z sytuacji finansowej (bilansu) na walutę sprawozdawczą obowiązują w przypadku jednostki gospodarczej, której waluta funkcjonalna podlega hiperinflacji.

Interpretacje

SKI 7 „Wprowadzenie waluty euro”

Wyjaśnia, w jaki sposób należało stosować Standard MSR 21, gdy wprowadzano walutę euro, oraz gdy nowi członkowie UE zostają przyjęci do strefy euro.

KIMSF 16 „Zabezpieczenie udziałów w aktywach netto jednostki działającej za granicą”

Streszczenie tej interpretacji znajduje się w części omawiającej MSR 39 niniejszego przewodnika.

Porównanie

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 21	Waluta funkcjonalna.	Sprawozdawczość oparta na kategorii waluty funkcjonalnej, jako waluty środowiska ekonomicznego, w którym funkcjonuje jednostka.	Sprawozdawczość oparta na walucie krajowej.

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 21	Początkowe ujęcie transakcji w walucie obcej.	Początkowe ujęcie w walucie funkcjonalnej, według kursu obowiązującego w dniu zawarcia transakcji.	Początkowe ujęcie według kursu faktycznie zastosowanego w przypadku zakupu i sprzedaży walut oraz zapłaty należności i zobowiązań, lub według kursu średniego NBP z dnia poprzedzającego dzień transakcji, w przypadku innych operacji, jak również w przypadku zapłaty należności i zobowiązań, jeżeli nie jest zasadne zastosowanie kursu faktycznego.
MSR 21	Wycena aktywów i pasywów na dzień bilansowy wyrażonych w walutach obcych.	Pozycje pieniężne w walucie obcej przelicza się przy zastosowaniu kursu zamknięcia. Pozycje niepieniężne wyceniane według kosztu historycznego wyrażonego w walucie obcej przelicza się przy zastosowaniu kursu wymiany z dnia transakcji. Pozycje niepieniężne wyceniane w wartości godziwej wyrażonej w walucie obcej przelicza się przy zastosowaniu kursów wymiany, które obowiązywały w dniu, w którym jednostka ustaliła wartość godziwą.	Składniki aktywów (z wyłączeniem udziałów w jednostkach podporządkowanych, wycenianych metodą praw własności) i pasywów – po obowiązującym na ten dzień średnim kursie ustalonym dla danej waluty przez NBP. Gotówkę znajdującą się w jednostkach prowadzących kupno i sprzedaż walut obcych – po kursie, po którym nastąpił jej zakup, jednak w wysokości nie wyższej od średniego kursu ustalonego na dzień wyceny dla danej waluty przez NBP.
MSR 21	Ujmowanie różnic kursowych.	Ujmuje się je jako przychód lub koszt okresu. W przypadkach, przewidzianych w MSR 23 możliwa jest częściowa kapitalizacja różnic kursowych, stanowiących korektę kosztów odsetkowych.	Ujmuje się je jako przychód lub koszt okresu albo, w uzasadnionych przypadkach, zalicza do kosztu wytworzenia produktów bądź ceny nabycia towarów, a także obligatoryjnie do ceny nabycia lub kosztu wytworzenia środków trwałych, środków trwałych w budowie czy wartości niematerialnych i prawnych.
MSR 21	Prezentacja różnic kursowych dotyczących działalności operacyjnej.	Stanowią one część kosztu własnego, kosztów ogólnych lub kosztów sprzedaży.	Zawsze stanowią koszty lub przychody finansowe (w rachunku zysków i strat prezentacja <i>per saldo</i>).
MSR 21	Definicja inwestycji netto w jednostce działającej za granicą.	Obejmuje ona, oprócz udziałów w kapitale podmiotu, również pozycje pieniężne, których rozliczenie nie jest planowane bądź prawdopodobne w dającej się przewidzieć przyszłości, w tym pożyczki między jednostkami grupy w dowolnej walucie. W skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym różnice kursowe powstałe na inwestycji netto ujmuje się szczegółowo w odrębnej pozycji kapitału własnego.	Brak szczegółowych regulacji w UoR. W kapitale własnym są odzwierciedlane różnice kursowe powstałe z przeliczenia wartości kapitałów własnych oraz wyniku finansowego.
SKI-7	Wprowadzenie waluty EURO.	Reguluje podejście w zakresie zastosowania MSR 21 w sytuacji wejścia danego państwa do strefy EURO.	Brak szczegółowych regulacji w UoR.

MSR 23 „Koszty finansowania zewnętrznego” (2007)

Data wejścia w życie

Zaktualizowany Standard, wydany w marcu 2007 r., który wszedł w życie 1 stycznia 2009 r. (wcześniejsze zastosowanie było dopuszczalne).

Zastępuje poprzednią wersję MSR 23 od dnia zastosowania znowelizowanego Standardu. Streszczenie poprzednich wymogów MSR 23 można znaleźć we wcześniejszych wydaniach *Kieszonkowego przewodnika po MSSF*. Podstawową różnicą między znowelizowanym a poprzednim Standardem jest eliminacja opcji ujmowania kosztów finansowania zewnętrznego w kosztach w momencie ich poniesienia.

Zmieniony w wyniku *Dorocznych Poprawek do MSSF* w maju 2008 r. w odniesieniu do składniki kosztów finansowania zewnętrznego (opis poszczególnych składników został zastąpiony z odniesieniem do MSR 39 w kwestii efektywnej stopy procentowej). Zmiany te obowiązują od 1 stycznia 2009 r. lub po tej dacie, przy czym dopuszczano wcześniejsze ich zastosowanie.

Cel

Ustalenie ujęcia księgowego kosztów finansowania zewnętrznego.

Streszczenie

- Koszty finansowania zewnętrznego stanowią: koszty kredytu, dające się bezpośrednio powiązać z nabyciem lub wytworzeniem danego kwalifikującego się składnika aktywów; kapitalizuje się je jako część kosztu tego składnika, lecz tylko wtedy, gdy jest prawdopodobne, że koszty te przyniosą

w rezultacie przyszłe korzyści ekonomiczne danej jednostce gospodarczej i można je wiarygodnie wycenić. Wszelkie pozostałe koszty finansowania zewnętrznego, niespełniające warunków pozwalających na kapitalizację, zalicza się w ciężar kosztów w momencie ich poniesienia.

- Kwalifikującym się składnikiem aktywów jest taki element majątku, który wymaga znacznego czasu na przygotowanie do zamierzonego sposobu użytkowania bądź sprzedaży. Takimi aktywami są na przykład zakłady produkcyjne, nieruchomości inwestycyjne oraz niektóre rodzaje zapasów.
- W zakresie, w jakim jednostka pożycza środki specjalnie w celu sfinansowania pozyskania dostosowywanego składnika aktywów, kwota kosztów finansowania zewnętrznego, którą można aktywować, stanowi różnicę między rzeczywistymi kosztami finansowania zewnętrznego w danym okresie a przychodami z tytułu tymczasowego zainwestowania tych pożyczonych środków.
- Jeżeli jednostka gospodarcza pożycza środki finansowe z ogólnym przeznaczeniem, a następnie wykorzystuje je w celu pozyskania kwalifikującego się składnika aktywów, wówczas do wydatków poniesionych w danym okresie stosuje się stopę kapitalizacji (średnią ważoną kosztów finansowania zewnętrznego, obejmującą ogół pożyczek pozostających do uregulowania w tym okresie), aby ustalić kwotę kosztów kredytowania kwalifikującą się do kapitalizacji.

Interpretacje

Brak

Porównanie

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 23	Zakres kosztów finansowania zewnętrznego.	Precyzyjnie zdefiniowany co do poszczególnych elementów.	Zdefiniowane ogólnie, przy czym koszty finansowania zewnętrznego są określone w zdecydowanie inny sposób niż w MSSF.
MSR 23	Kapitalizacja kosztów finansowania zewnętrznego.	Wymagana dla dostosowywanych składników aktywów, czyli składników wymagających znacznego czasu, niezbędnego do przygotowania ich do zamierzonego użytkowania lub sprzedaży.	Wymagana w przypadku środków trwałych, dozwolona w przypadku zapasów.
MSR 23	Kapitalizacja różnic kursowych.	Dozwolona jedynie w zakresie różnic stanowiących korektę kosztów odsetkowych.	Wymagana w przypadku środków trwałych, dozwolona w przypadku zapasów.
MSR 23	Zawieszenie kapitalizowania kosztów finansowania zewnętrznego.	Wymagane w przypadku przerwania na dłuższy okres aktywnego prowadzenia działalności inwestycyjnej.	Brak szczegółowej regulacji w UoR.

MSR 24 „Ujawnianie informacji o podmiotach powiązanych”

Data wejścia w życie

Okresy roczne rozpoczynające się 1 stycznia 2005 r. lub po tej dacie.

Cel

Zapewnienie, aby w sprawozdaniu finansowym zwracano uwagę na ewentualny wpływ podmiotów powiązanych na sytuację i wyniki finansowe działalności jednostki gospodarczej.

Streszczenie

- Stronami powiązanymi są takie podmioty, które sprawują kontrolę lub wywierają znaczący wpływ na jednostkę sporządzającą sprawozdanie (w tym jednostka dominująca, właściciele i członkowie ich rodzin, główni inwestorzy oraz główny personel zarządzający), a także podmioty kontrolowane lub pozostające pod istotnym wpływem jednostki sporządzającej sprawozdanie (w tym jednostki zależne, wspólne przedsięwzięcia, jednostki powiązane i prowadzące programy świadczeń po ustaniu zatrudnienia).
- Standard wymaga ujawnienia w informacji dodatkowej:

- powiązań, w których występuje sprawowanie kontroli, nawet jeżeli nie wystąpiły żadne transakcje;
- transakcji ze stronami powiązanymi;
- wynagrodzeń kierownictwa (z analizą rodzajową).
- W przypadku transakcji ze stronami powiązanymi wymaga się ujawnienia charakteru powiązania i informacji umożliwiających zrozumienie potencjalnego efektu danej transakcji.
- Przykłady transakcji ze stronami powiązanymi, których ujawnienie jest wymagane przez Standard:
 - kupno lub sprzedaż towarów;
 - nabycie lub zbycie aktywów;
 - świadczenie lub przyjmowanie usług;
 - leasing;
 - transfery z tytułu prac badawczo-rozwojowych;
 - transfery z tytułu umów licencyjnych;
 - transfery z tytułu układów finansowania (w tym pożyczek i wkładów kapitałowych);
 - udzielanie gwarancji lub poręczeń majątkowych;
 - regulowanie zobowiązań w imieniu danej jednostki gospodarczej lub przez tę jednostkę w imieniu innej strony.

Interpretacje

Brak

Porównanie

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 24	Definicja strony powiązanej.	Precyzyjnie zdefiniowana (przez strony powiązane rozumie się także wspólne przedsięwzięcia, kluczowy personel, osoby z bliskiej rodziny, jednostki prowadzące programy świadczeń po okresie zatrudnienia).	Zawężona do jednostek powiązanych w rozumieniu podmiotów prawnych (przez strony powiązane rozumie się grupę jednostek obejmującą jednostkę dominującą lub znaczącego inwestora, jednostki zależne, współzależne i stowarzyszone).
MSR 24	Ujawnianie transakcji z jednostkami powiązanymi.	Precyzują szczegółowy zakres transakcji, jakie należy ujawniać w stosunku do wszystkich podmiotów zdefiniowanych jako strona powiązana.	UoR nakazuje ujawnienie transakcji z podmiotami powiązanymi określonymi według definicji prawnej podmiotów powiązanych (jak wyżej). Jednocześnie UoR posługuje się rozszerzoną definicją podmiotów powiązanych, praktycznie tożsamą z definicją zawartą w MSR 24, jedynie w zakresie ujawniania transakcji na innych warunkach niż rynkowe.

MSR 26 „Rachunkowość i sprawozdawczość programów świadczeń emerytalnych”

Data wejścia w życie

Okresy rozpoczynające się 1 stycznia 1998 r. lub po tej dacie.

Cel

Ustalenie zasad wyceny i ujawnień obowiązujących dla sprawozdań finansowych programów świadczeń emerytalnych.

Streszczenie

- Standard określa wymogi sprawozdawcze obowiązujące zarówno programy określonych składek, jak i określonych świadczeń, w tym wymóg informowania o aktywach netto dostępnych na pokrycie świadczeń oraz ujawnienia bieżącej wartości aktuarialnej przyrzeczonych świadczeń (w rozbiu na świadczenia nabyte i jeszcze nie nabyte, czyli zależne od dalszego zatrudnienia).
- Ustala konieczność wyceny aktuarialnej świadczeń w przypadku programów określonych świadczeń oraz stosowania wartości godziwej do wyceny inwestycji programu emerytalnego.

Interpretacje

Brak



MSR 27 „Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe” (2008)

Data wejścia w życie

Okresy roczne rozpoczynające się 1 lipca 2009 r. lub po tej dacie.

Znowelizowany MSR 27, wydany w styczniu 2008 r., zastępuje MSR 27 (2003). Dopuszcza się jego wcześniejsze zastosowanie – lecz wyłącznie pod warunkiem wprowadzenia od tego samego dnia stosowania MSSF 3 (2008) (zatem praktycznie niedozwolone dla okresów sprawozdawczych rozpoczynających się przed 30 czerwca 2007 r.).

Streszczenie wymogów MSR 27 (2003) można znaleźć we wcześniejszych wydaniach *Kieszonkowego przewodnika po MSSF*.

Zmieniony w wyniku *Dorocznych Poprawek do MSSF* w maju 2008 r. w odniesieniu do wyceny inwestycji w jednostkach zależnych, współkontrolowanych i stowarzyszonych, przeznaczonych do sprzedaży. Zmiany obowiązują od 1 stycznia 2009 r., przy czym dopuszcza się wcześniejsze ich zastosowanie. Zmiany powodujące usunięcie definicji metody kosztowej weszło w życie 1 stycznia 2009 r., przy czym dopuszczano wcześniejsze ich zastosowanie.

Cel

Określenie:

- wymogów dotyczących sporządzania i prezentacji skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup jednostek gospodarczych kontrolowanych przez podmiot dominujący;
- jak należy ujmować zmiany poziomu proporcji udziałów własnościowych w jednostkach zależnych, w tym utratę kontroli nad jednostką zależną;
- jak należy ujmować księgowo inwestycje w jednostki zależne, jednostki wspólnie kontrolowane oraz podmioty stowarzyszone w jednostkowych sprawozdaniach finansowych.

Streszczenie

- Jednostką zależną jest podmiot kontrolowany przez inną jednostkę, będącą wobec niej podmiotem dominującym. Kontrola oznacza zdolność kierowania polityką operacyjną i finansową jednostki gospodarczej.

- Skonsolidowane sprawozdania finansowe stanowią sprawozdania finansowe grupy (podmiotu dominującego i jednostek zależnych) przedstawiane tak, jakby dotyczyły pojedynczego podmiotu gospodarczego.
- Jeżeli występuje relacja podmiot dominujący – jednostka zależna, to wymaga się sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego.
- Skonsolidowane sprawozdanie finansowe musi obejmować wszystkie jednostki zależne. Nie dopuszcza się zwolnienia z tego wymogu dla „kontroli przejściowej”, „działalności odmiennego rodzaju” ani dla „jednostki zależnej, działającej w warunkach poważnych i długotrwałych ograniczeń transferów funduszy”. Jeśli jednak w chwili przejścia dana jednostka zależna spełnia kryteria MSSF 5, umożliwiające zaklasyfikowanie jej jako przeznaczonej do sprzedaży, to należy ją prezentować w sprawozdaniu finansowym zgodnie z tym Standardem.
- Salda wewnątrzgrupowe, a także transakcje, przychody i koszty ponoszone w ramach grupy kapitałowej, powinny być w pełni eliminowane.
- Wszystkie jednostki należące do grupy muszą stosować takie same zasady rachunkowości.
- Daty zakończenia okresów sprawozdawczych jednostek zależnych nie mogą odbiegać od daty zakończenia okresu sprawozdawczego grupy o więcej niż o trzy miesiące.
- Udziały niesprawujące kontroli (NCI – od *non-controlling interests*, nazywane dotąd udziałami mniejszościowymi), wykazuje się w kapitale własnym w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, ale odrębnie od kapitału własnego należącego do właścicieli jednostki dominującej. Sumę całkowitych dochodów rozdziela się między NCI i właścicieli jednostki dominującej nawet wtedy, gdy prowadzi to do ujemnego salda NCI.
- Częściowe zbycie inwestycji w jednostkę zależną, przy zachowaniu kontroli nad nią, ujmuje się jako transakcję kapitałową z właścicielami i nie wykazuje się zysku ani straty z tego tytułu.
- Zwiększenia przyszłych udziałów w spółce zależnej, po uzyskaniu nad nią kontroli, są ujmowane jako transakcje kapitałowe i nie rozpoznaje się zysków czy strat ani nie dokonuje się korekt wartości firmy.

- Częściowe zbycie inwestycji w jednostkę zależną, którego następstwem jest utrata kontroli, powoduje wymóg ponownego przeszacowania wyceny pozostałych udziałów do wartości godziwej. Różnica między wartością godziwą a wartością bilansową stanowi zysk lub stratę z tytułu zbycia udziałów, wykazywaną w rachunku zysków i strat. Odtąd, do ujęcia pozostałych udziałów należy stosować MSR 28, MSR 31 lub MSR 39, odpowiednio do danej sytuacji.
- W jednostkowych sprawozdaniach finansowych podmiotu dominującego: inwestycje w jednostki zależne, stowarzyszone i wspólne przedsięwzięcia (z wyjątkiem zaklasyfikowanych jako przeznaczone do sprzedaży zgodnie z MSSF 5) ujmuje się albo według kosztu, albo jako inwestycje, zgodnie z wymogami standardu MSR 39.

Interpretacje

SKI 12 „Konsolidacja – jednostki specjalnego przeznaczenia”

Przedsiębiorstwo konsoliduje jednostki specjalnego przeznaczenia (JSP), jeżeli w istocie sprawuje kontrolę nad tego typu jednostką. SKI 12 przedstawia wskaźniki takiej kontroli.

Przydatne publikacje Deloitte

Przewodnik po MSSF 3 oraz MSR 27 (2008) Połączenia jednostek gospodarczych i zmian w udziałach własnościowych. Publikacja ta uzupełnia wytyczne sformułowane przez RMSR, dotyczące zastosowania tych standardów, i podejmuje kwestie związane z ich stosowaniem w praktyce.

Publikacja w wersji angielskiej dostępna w Internecie, na stronie: www.iasplus.com/dttdpubs/pubs.htm.

Porównanie

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 27	Definicja grupy kapitałowej.	Grupa kapitałowa to jednostka dominująca oraz jej wszystkie jednostki zależne, niezależnie od formy prawnej.	Grupa kapitałowa to jednostka dominująca wraz z jednostkami zależnymi, którymi mogą być spółki handlowe lub podmioty utworzone i działające zgodnie z przepisami obcego prawa handlowego.
MSR 27	Definicja jednostki dominującej.	Jednostka gospodarcza posiadająca jedną lub więcej jednostek zależnych, niezależnie od formy prawnej.	Spółka handlowa lub przedsiębiorstwo państwowe sprawujące kontrolę nad inną jednostką.
MSR 27	Definicja jednostki zależnej.	Jednostka gospodarcza (w tym jednostka niebędąca spółką handlową, jak np. spółka osobowa), która jest kontrolowana przez inną jednostkę.	Spółka handlowa lub podmiot utworzony i działający zgodnie z przepisami obcego prawa handlowego, który jest kontrolowany przez jednostkę dominującą.
MSR 27	Zwolnienia z obowiązku sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego – progi w zakresie zatrudnienia, sumy bilansowej i przychodów ze sprzedaży.	Niedozwolone.	Dozwolone dla jednostek niepublicznych.

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 27	Zwolnienia z obowiązku sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego w przypadku, gdy jednostka dominująca sama jest jednostką zależną.	Dozwolone, jeśli jednostka dominująca wyższego szczebla posiada w jednostce zależnej całościowy lub częściowy udział, a jej pozostali właściciele zostali poinformowani, że jednostka dominująca nie będzie sporządzała skonsolidowanego sprawozdania finansowego i nie zgłosili sprzeciwu w tej sprawie. Wyłączenia nie stosuje się dla podmiotów publicznych lub ubiegających się o dopuszczenie na rynek.	Dozwolone, jeśli jednostka dominująca wyższego szczebla posiada co najmniej 90% udziałów tej jednostki, a żaden z pozostałych udziałowców nie zgłosił zasadnego sprzeciwu w terminie 6 miesięcy przed dniem bilansowym. Wyłączenia nie stosuje się dla podmiotów publicznych lub ubiegających się o dopuszczenie na rynek.
MSR 27	Wyłączenie jednostki zależnej z konsolidacji ze względu na jej zakup wyłącznie w celu odsprzedaży, ograniczenia w sprawowaniu kontroli.	Niedozwolone.	Dozwolone.
MSR 27	Istotne zdarzenia i transakcje w przypadku niezgodności dat sprawozdań finansowych grupy kapitałowej.	Ujawniane bezpośrednio w sprawozdaniu finansowym.	Ujawniane w informacji dodatkowej.
MSR 27	Prezentacja udziałów niemających kontroli (mniejszościowych).	Prezentowane jako część kapitałów własnych grupy.	Odrębna (obok kapitałów i zobowiązań/rezerw) kategoria pasywów.
MSR 27	Wycena w jednostkowych sprawozdaniach finansowych udziałów w jednostkach podporządkowanych, dokonywana metodą praw własności.	Niedozwolona. Wycena w cenie nabycia lub zgodnie z MSR 39.	Dozwolona.
MSR 27	Zwiększenia lub zmniejszenia udziałów jednostki dominującej nie powodujące utraty kontroli (od 1 lipca 2009 r., wcześniejsze zastosowanie dozwolone).	Rozlicza się jako transakcje kapitałowe jednostki skonsolidowanej.	Zmiany udziału procentowego w aktywach netto jednostki zależnej ujmowane są jako koszty/przychody finansowe.
MSR 27	Przypisanie strat jednostki przejmowanej do udziałów niesprawujących kontroli (od 1 lipca 2009 r., wcześniejsze zastosowanie dozwolone).	Straty alokuje się do udziałów niesprawujących kontroli, nawet jeśli w wyniku tej alokacji kapitał niesprawujący kontroli będzie wykazywał wartość ujemną.	Jeżeli straty jednostek zależnych, przypadające na kapitały mniejszości, przekraczają kwoty gwarantujące ich pokrycie, to ich nadwyżka podlega rozliczeniu z kapitałem własnym grupy kapitałowej.
MSR 27	Utrata kontroli nad spółką zależną (od 1 lipca 2009 r., wcześniejsze zastosowanie dozwolone).	Wszelkie udziały pozostające własnością jednostki w dniu utraty kontroli ujmują się w wartości godziwej.	Brak regulacji w tym zakresie w UoR. W praktyce wartość ta zostanie określona proporcjonalnie do wartości aktywów netto.
SKI-12	Konsolidacja jednostek specjalnego przeznaczenia.	Wymagana, jeśli taka jednostka podlega kontroli. Ocena kontroli opiera się na podobnych przesłankach, jak dla innych jednostek.	Brak regulacji w tym zakresie w UoR.

MSR 28 „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych”

Data wejścia w życie

Okresy roczne rozpoczynające się 1 stycznia 2005 r. lub po tej dacie, a od 1 lipca 2009 r. dla zmian wynikłych pośrednio z MSR 27 (2008).

Zmiany dokonane w wyniku *Dorocznych Poprawek do MSSF* w maju 2008 r.:

- wymagają ujawnienia przy rozliczaniu inwestycji w jednostkach stowarzyszonych w wartości godziwej przez wynik finansowy;
- doprecyzowują wymagania w zakresie trwałej utraty wartości inwestycji w podmiotach stowarzyszonych.

Zmiany obowiązują od 1 stycznia 2009 r.

Cel

Sformułowanie wymagania, zgodnie z którym inwestor musi wykazywać inwestycje w jednostki stowarzyszone, na które wywiera znaczący wpływ.

Streszczenie

- Standard stosuje się do wszelkich inwestycji, w których inwestor wywiera znaczący wpływ, chyba że inwestorem jest firma venture capital, fundusz powierniczy albo instytucja powiernicza, w których przypadku należy stosować standard MSR 39.
- Udziały w jednostkach zależnych, zaklasyfikowane zgodnie z MSSF 5 jako utrzymywane do sprzedaży, rozlicza się według postanowień tego Standardu.
- W pozostałych przypadkach stosuje się metodę praw własności wobec wszelkich inwestycji w jednostki stowarzyszone, na które jednostka wywiera znaczący wpływ.
- Przyjmuje się możliwe do uchylenia założenie, że znaczący wpływ jest wywierany wtedy, gdy inwestycja bezpośrednia lub pośrednia przekracza 20% udziału w jednostce stowarzyszonej.
- Zgodnie z metodą praw własności, inwestycję ujmuje się początkowo w cenie nabycia. Później poddaje się jej wycenę korekcie o udział inwestora w następujących po nabyciu zmianach wartości aktywów netto nabyciej jednostki.

- We własnym sprawozdaniu z całkowitych dochodów inwestor wykazuje swój udział w zyskach i stratach nabytej jednostki za okresy po jej nabyciu.
- Zasady rachunkowości jednostki zależnej są takie same, jak stosowane u inwestora.
- Dzień zamknięcia okresu sprawozdawczego jednostki stowarzyszonej nie może odbiegać o więcej niż trzy miesiące od daty końca okresu sprawozdawczego inwestora.
- Stosuje się metodę praw własności w jednostkowym sprawozdaniu finansowym inwestora, nawet jeżeli nie wymaga się sprawozdawczości skonsolidowanej, np. dlatego, że inwestor nie posiada jednostek zależnych. Inwestor nie będzie jednak stosował metody praw własności do prezentacji jednostkowych sprawozdań finansowych sporządzanych w myśl standardu MSR 27. W takim przypadku inwestor ujmuje inwestycję albo po kosztach nabycia, albo tak jak inwestycje wykazywane zgodnie ze standardem MSR 39.
- Testy utraty wartości przeprowadza się zgodnie ze standardem MSR 36 „Utrata wartości aktywów”. W tym przypadku stosuje się przesłanki wskazujące na utratę wartości, określone w standardzie MSR 39. Zmiany z maja 2008 r. precyzują, że w celu przeprowadzenia testu na utratę wartości inwestycja w jednostce stowarzyszonej ujmowana jest jako pojedynczy składnik aktywów.
- Zmiany wynikające z MSR 27 (2008), obowiązujące od 1 lipca 2009 r., dotyczą ujęcia księgowego w przypadku utraty znaczącego wpływu na jednostkę stowarzyszoną. Z chwilą utraty znaczącego wpływu inwestycję przeszacowuje się do jej wartości godziwej w tymże dniu, a powstały zysk lub stratę wykazuje się w rachunku zysków i strat. Odtąd, do pozostałych zachowanych udziałów stosuje się MSR 39.

Interpretacje

Brak

Porównanie

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 28	Definicja jednostki stowarzyszonej.	Jednostka stowarzyszona to jednostka gospodarcza – w tym jednostka osobowa, taka jak spółka cywilna – na którą inwestor wywiera znaczący wpływ i która nie jest jednostką zależną od inwestora ani wspólnym przedsięwzięciem inwestora.	Jednostka stowarzyszona to spółka handlowa lub podmiot utworzony i działający zgodnie z przepisami obcego prawa handlowego, na który inwestor wywiera znaczący wpływ.
MSR 28	Istotne zdarzenia i transakcje w przypadku niezgodności dat sprawozdań finansowych grupy kapitałowej.	Ujmowane bezpośrednio w sprawozdaniu finansowym.	Ujawniane w informacji dodatkowej.
MSR 28	Wycena w jednostkowych sprawozdaniach finansowych udziałów w jednostkach podporządkowanych, przeprowadzana metodą praw własności.	Niedozwolona. Wycena w cenie nabycia lub zgodnie z MSR 39.	Dozwolona.
MSR 28	Utrata znaczącego wpływu (od 1 lipca 2009 r., wcześniejsze zastosowanie było dozwolone).	Wszelkie udziały pozostające własnością jednostki w dniu utraty znaczącego wpływu ujmuje się w wartości godziwej.	Udziały pozostające w posiadaniu, po utracie znaczącego wpływu, są wyceniane w proporcji do wartości aktywów netto.

MSR 29 „Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji”

Data wejścia w życie

Okresy rozpoczynające się 1 stycznia 1990 r. lub po tej dacie.

Zmieniony w wyniku *Dorocznych Poprawek do MSSF* w maju 2008 r. w odniesieniu do opisów sprawozdania finansowego sporządzanego wg zasady kosztu historycznego. Zmiany obowiązują od 1 stycznia 2009 r., przy czym dopuszcza się wcześniejsze ich zastosowanie.

Cel

Ustalenie specyficznych wytycznych dla jednostek gospodarczych sporządzających sprawozdania w walucie kraju ogarniętego hiperinflacją, tak aby udzielane informacje finansowe były użyteczne.

Streszczenie

- Pozycje sprawozdania finansowego jednostki prowadzącej rachunkowość w walucie kraju,

którego gospodarka podlega hiperinflacji, ujmuje się w jednostkach miary obowiązujących na dzień zakończenia okresu sprawozdawczego.

- Dane porównawcze za ubiegły(e) okres(y) ujmuje się na nowo w tych samych bieżących jednostkach miary.
- Ogólnie przyjmuje się, że gospodarka podlega hiperinflacji, jeżeli przez trzy lata inflacja utrzymuje się na poziomie 100%.

Interpretacje

KIMSF 7 „Zastosowanie metody przekształcenia w ramach MSR 29 Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji”

Kiedy jednostka gospodarcza zaczyna działać w warunkach hiperinflacji, stosuje się do wymagań MSR 29 w taki sposób, jak gdyby zawsze prowadziła działalność w takich warunkach.

Porównanie

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 29, KIMSF-7	Przekształcenie sprawozdania finansowego jednostki działającej w warunkach hiperinflacji.	Pozycje sprawozdania finansowego przekształca się na podstawie ogólnego indeksu cen.	Brak regulacji dotyczących przekształcania sprawozdania jednostek gospodarczych działających w warunkach inflacji. Aktualizacji wyceny podlegają jedynie środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne, przeliczane według urzędowych wskaźników przeliczeniowych ustalanych przez GUS. Tego rodzaju przeszacowanie nie jest zgodne z zasadami MSR 29.

MSR 31 „Udziały we wspólnych przedsięwzięciach”

Data wejścia w życie

Okresy roczne rozpoczynające się 1 stycznia 2005 r. lub po tej dacie, a od 1 lipca 2009 r. dla zmian pośrednio wynikłych z MSR 27 (2008).

Zmieniony w wyniku *Dorocznych Poprawek do MSSF* w maju 2008 r. w odniesieniu do ujawnień wymaganych przy ujmowaniu w wyniku finansowym udziałów w jednostkach wspólnie kontrolowanych w wartości godziwej. Zmiany obowiązują od 1 stycznia 2009 r., przy czym dopuszczano wcześniejsze ich zastosowanie.

Cel

Określenie wymaganego ujęcia księgowego udziałów we wspólnych przedsięwzięciach, bez względu na strukturę bądź formę prawną działalności wspólnych przedsięwzięć.

Streszczenie

- Standard dotyczy wszelkich inwestycji, w których inwestor sprawuje wspólną kontrolę, z wyjątkiem wspólnych przedsięwzięć, gdy inwestorem jest firma *venture capital*, fundusz powierniczy albo instytucja powiernicza, która jest obowiązana lub zdecyduje się na wycenę takich inwestycji według wartości godziwej w rachunku zysków i strat, zgodnie z MSR 39.
- Zasadniczą cechą charakterystyczną wspólnego przedsięwzięcia jest porozumienie o wspólnej kontroli. Wspólne przedsięwzięcia mogą być klasyfikowane jako wspólnie kontrolowana działalność, wspólnie kontrolowane aktywa lub wspólnie kontrolowane podmioty gospodarcze. Dla poszczególnych typów wspólnych przedsięwzięć obowiązują różne zasady ujęcia:
 - wspólnie kontrolowana działalność: wspólnik przedsięwzięcia ujmuje kontrolowane przez siebie aktywa i ponoszone koszty, zaciągnięte zobowiązania oraz udział w generowanych przychodach zarówno w swoim jednostkowym sprawozdaniu finansowym, jak i w sprawozdaniu skonsolidowanym;
 - wspólnie kontrolowane aktywa: wspólnik przedsięwzięcia ujmuje swój udział we wspólnie kontrolowanych aktywach, zaciągnięte bezpośrednio przez siebie zobowiązania oraz swój udział w zobowiązaniach zaciągniętych wspólnie z pozostałymi wspólnikami, przychody uzyskane ze sprzedaży produkcji pochodzącej ze wspólnego przedsięwzięcia, swój udział w kosztach poniesionych przez wspólne przedsięwzięcie oraz koszty poniesione bezpośrednio w związku z uczestnictwem we wspólnym przedsięwzięciu. Zasady te obowiązują zarówno w sprawozdaniach jednostkowych, jak i skonsolidowanych.
- Wspólnie kontrolowane podmioty: dopuszczają się wybór jednej z dwóch zasad rachunkowości, stosowanych do ich ujęcia:
 - konsolidacji proporcjonalnej: zgodnie z którą wspólnik przedsięwzięcia wykazuje w swoim sprawozdaniu z sytuacji finansowej swój udział we wspólnie kontrolowanych aktywach i w zobowiązaniach, za które współodpowiada. W swoim sprawozdaniu z całkowitych dochodów wykazuje natomiast własny udział w przychodach i kosztach wspólnie kontrolowanej jednostki;
 - metody praw własności, opisanej w MSR 28.
- Udziały w jednostkach wspólnie kontrolowanych, zaklasyfikowane zgodnie z MSSF 5 jako utrzymywane do sprzedaży, rozlicza się zgodnie z regułami tego Standardu.
- Nawet jeśli jednostka nie przygotowuje skonsolidowanego sprawozdania finansowego (np. dlatego, że nie ma jednostek zależnych), to dla jednostek wspólnie kontrolowanych stosowana jest konsolidacja proporcjonalna. Natomiast w jednostkowych sprawozdaniach finansowych, zdefiniowanych zgodnie z MSR 27, udziały w jednostkach wspólnie kontrolowanych ujmuje się po koszcie lub jako inwestycję, zgodnie z MSR 39.
- Zmiany wynikające ze zmian w MSR 27 z 2008 r. dotyczą ujęcia księgowego w przypadku utraty kontroli nad jednostką wspólnie kontrolowaną. Z chwilą utraty wspólnej kontroli inwestycję przeszacowuje się do wartości godziwej na ten dzień, a powstały zysk lub stratę wykazuje się w rachunku zysków i strat. Odtąd, do pozostałych zachowanych udziałów stosuje się odpowiednio do sytuacji MSR 28 lub MSR 39.

Interpretacje

SKI 13 „Wspólnie kontrolowane jednostki – niepieniężny wkład wspólników”

Ogólnie przyjmuje się, że w sprawozdaniu należy ująć odpowiednią część zysków lub strat z tytułu niepieniężnego wkładu wniesionego do wspólnie kontrolowanej jednostki w zamian za udziały w kapitale tej jednostki.

Porównanie

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 31	Rodzaje wspólnych przedsięwzięć.	Standard wyróżnia wspólnie kontrolowaną działalność, wspólnie kontrolowane aktywa i wspólnie kontrolowane podmioty.	Brak rozróżnienia w tym zakresie. UoR odnosi się do współkontrolowanych podmiotów, w których współkontrola jest realizowana przez wspólników na podstawie zawartej umowy, umowy spółki lub statutu.
MSR 31	Wykazanie udziału wspólnika w sprawozdaniu finansowym przy wyborze metody konsolidacji proporcjonalnej.	Dopuszczalne są dwie formy sprawozdawcze: 1. Połączenie udziału w aktywach, pasywach, przychodach i kosztach podmiotu współkontrolowanego z podobnymi pozycjami we własnym sprawozdaniu finansowym, pozycja po pozycji. 2. Wprowadzenie odrębnych pozycji w sprawozdaniu finansowym, umożliwiających wykazanie udziału w aktywach, pasywach, przychodach i kosztach podmiotu współkontrolowanego.	Łączna prezentacja udziału w aktywach, pasywach, przychodach i kosztach podmiotu podlegającego wspólnej kontroli z podobnymi pozycjami we własnym sprawozdaniu finansowym, pozycja po pozycji.
MSR 31	Utrata wspólnej kontroli (od 1 lipca 2009 r. wcześniejsze zastosowanie było dozwolone).	Wszelkie udziały pozostające własnością jednostki w dniu utraty współkontroli ujmuje się w wartości godziwej.	Brak regulacji w tym zakresie w UoR. W praktyce pozostający udział będzie ustalony proporcjonalnie do aktywów netto jednostki współkontrolowanej.
SKI-13	Ujęcie niepieniężnych wkładów wspólników.	W większości przypadków wymaga ujęcia w sprawozdaniu finansowym odpowiedniej części zysków lub strat związanych z wkładem niepieniężnym	Brak szczegółowych regulacji w tym zakresie w UoR.

MSR 32 „Instrumenty finansowe – prezentacja”

Data wejścia w życie

Okresy roczne rozpoczynające się 1 stycznia 2005 r. lub po tej dacie. Postanowienia dotyczące ujawniania informacji unieważnia MSSF 7, który wszedł w życie 1 stycznia 2007 r.

Zmiany z lutego 2008 r., dotyczące instrumentów finansowych z opcją sprzedaży i zobowiązań powstałych w związku z likwidacją, obowiązują od 1 stycznia 2009 r., przy czym dopuszczano wcześniejsze ich zastosowanie.

Zmiany z października 2009 r., dotyczące prezentacji praw poboru, obowiązują od 1 lutego 2010 r., przy czym dopuszcza się wcześniejsze ich zastosowanie.

Cel

Wyznaczenie zasad klasyfikacji i prezentacji instrumentów finansowych w formie zobowiązań lub kapitału własnego oraz kompensaty aktywów i zobowiązań finansowych.

Streszczenie

- Wystawca (emitent) instrumentu finansowego powinien zakwalifikować go jako zobowiązanie lub instrument kapitałowy:
 - odnosząc się do treści ekonomicznej, a nie do formy prawnej danego instrumentu;
 - klasyfikacji dokonuje się w momencie wystawienia danego instrumentu i nie należy jej później zmieniać;
 - instrument stanowi zobowiązanie finansowe, jeżeli wystawca może podlegać obowiązкови wydania środków pieniężnych lub innych aktywów finansowych, albo jeżeli posiadacz takiego instrumentu jest uprawniony do żądania środków pieniężnych lub innych aktywów finansowych; przykład mogą stanowić akcje uprzywilejowane, obwarowane przez wystawcę obowiązkiem wykupu;
 - instrument finansowy, który nie powoduje powstania takiego umownego obowiązku, jest instrumentem kapitałowym;
 - odsetki, dywidendy, zyski i straty, dotyczące instrumentu zakwalifikowanego jako zobowiązanie, ujmują się odpowiednio jako przychody lub koszty.
- Zmiany z 2008 r. (obowiązujące od 2009 r. przy dopuszczeniu wcześniejszego zastosowania) wymagają, aby instrumenty objęte opcją sprzedaży oraz instrumenty nakładające na jednostkę zobowiązanie dostawy proporcjonalnej części aktywów jedynie przy likwidacji, które (a) są podporządkowane w stosunku do wszystkich innych klas instrumentów, oraz (b) spełniają dodatkowe kryteria, klasyfikować jako instrumenty kapitałowe, mimo że w innych okolicznościach spełniałyby one definicję zobowiązania.
- W momencie wystawienia od emitenta wymaga się odrębnej klasyfikacji elementów o charakterze zobowiązania i o charakterze kapitałowym składających się na jeden złożony instrument finansowy, taki jak obligacja zamienna.
- Składnik aktywów finansowych kompensuje się ze zobowiązaniem finansowym, wykazując w sprawozdaniu z sytuacji finansowej (bilansie) kwotę netto wtedy i tylko wtedy, gdy jednostka gospodarcza posiada ważny tytuł prawny do dokonania kompensaty ujętych kwot oraz zamierza rozliczyć transakcje w kwocie netto albo uregulować je jednocześnie.
- Koszt akcji własnych potrąca się z kapitału własnego, a odsprzedaż akcji własnych stanowi transakcję kapitałową.
- Koszty emisji lub odkupienia instrumentów kapitałowych (poza przypadkiem połączenia jednostek gospodarczych) odpisuje się od kapitału własnego w kwocie netto, tj. po wyłączeniu związanych z tym korzyści podatkowych.
- Zmiany z października 2009 r. dotyczą sposobu ujmowania praw poboru (praw, opcji, warrantów), które są wyrażone w walucie innej niż waluta funkcjonalna emitenta. Poprzedni Standard wymagał ujmowania takich praw poboru jako zobowiązania z tytułu instrumentów pochodnych. Zmiany wymagają, aby takie prawa poboru, po spełnieniu określonych warunków, były klasyfikowane jako kapitał własny, niezależnie od waluty, w której wyrażone jest rozliczenie tych praw.
- Wymagania dotyczące ujawniania informacji dodatkowych obejmują:
 - zasady zarządzania ryzykiem i stosowania instrumentów zabezpieczających;

- zasady i praktyki rachunkowości zabezpieczeń, zyski i straty na powiązaniach zabezpieczających;
- warunki i zasady oraz politykę rachunkowości, dotyczącą wszelkich instrumentów finansowych;
- informacje o narażeniu na ryzyko stopy procentowej;
- informacje o narażeniu na ryzyko kredytowe;
- wartości godziwe wszelkich aktywów i zobowiązań finansowych, z wyjątkiem tych, dla których nie można wiarygodnie wycenić wartości godziwej;
- informacje o usunięciu aktywów finansowych ze sprawozdania finansowego, dodatkowych zabezpieczeniach umownych na majątku, utracie wartości, niewywiązaniu się lub naruszeniu umowy, przypadkach zmiany klasyfikacji instrumentów finansowych.

Interpretacje

KIMSF 2 „Udziały członkowskie w spółdzielniach i podobne instrumenty”

Stanowią one zobowiązania, chyba że spółdzielnia ma prawną możliwość odmowy ich wykupu na żądanie. Wymogi te mogą także podlegać następstwom zmian z 2008 r. (patrz wyżej).

Przydatne publikacje Deloitte

iGAAP 2009: Instrumenty finansowe – objaśnienia do MSR 32, MSR 39 i MSSF 7

Piąta edycja (maj 2009), zawiera wskazówki dotyczące zastosowania standardów wraz z przykładami i interpretacjami.

Wersja angielska dostępna na stronie:
www.iasplus.com/dttdpubs/pubs.htm.

MSR 33 „Zysk przypadający na jedną akcję”

Data wejścia w życie

Okresy roczne rozpoczynające się 1 stycznia 2005 r. lub po tej dacie.

Cel

Ustanowienie zasad ustalania i prezentacji zysku przypadającego na jedną akcję (EPS) w celu zapewnienia możliwości bardziej miarodajnego porównywania wyników różnych jednostek gospodarczych za ten sam okres oraz tej samej jednostki gospodarczej za różne okresy. MSR 33 koncentruje się na mianowniku wzoru służącego do wyliczenia wskaźnika zysku przypadającego na jedną akcję.

Streszczenie

- Standard ten stosuje się do jednostek gospodarczych, których akcje znajdują się w obrocie publicznym, jednostek, które są w trakcie emitowania takich akcji oraz innych jednostek gospodarczych, dobrowolnie prezentujących wskaźnik zysku przypadającego na jedną akcję (EPS).
- Jednostka prezentuje podstawowy i rozwodniony zysk na jedną akcję:
 - dla każdej kategorii akcji zwykłych o różnym prawie do udziału w zyskach danego okresu;
 - w sposób równie widoczny;
 - w odniesieniu do wszystkich prezentowanych okresów.
- Jeżeli jednostka prezentuje tylko sprawozdanie z całkowitych dochodów, EPS wykazuje się w tym sprawozdaniu. Jeżeli jednostka prezentuje zarówno sprawozdanie z całkowitych dochodów, jak i odrębny rachunek zysków i strat, EPS wykazuje się w odrębnym rachunku zysków i strat.
- EPS należy prezentować w odniesieniu do zysku lub straty przypisywanej właścicielom kapitału jednostki dominującej z tytułu zysku lub straty na działalności kontynuowanej, przypisywanej posiadaczom kapitału jednostki dominującej, oraz na jakiegokolwiek działalności w trakcie zaniechania (tę ostatnią pozycję można przedstawić w informacji dodatkowej).

- W skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym wskaźnik zysku na jedną akcję odzwierciedla zyski dla akcjonariuszy jednostki dominującej.
- Rozwodnienie stanowi zmniejszenie zysku przypadającego na jedną akcję lub zwiększenie straty na jedną akcję na podstawie założenia, że dojdzie do konwersji instrumentów zamiennych na akcje, realizacji opcji lub warrantów albo do emisji akcji zwykłych, w następstwie spełnienia określonych warunków.
- Wyliczenie wskaźnika podstawowego zysku na jedną akcję:
 - zysk w liczniku: powinien być ujęty po odliczeniu wszelkich kosztów, łącznie z obciążeniami z tytułu podatku oraz po odpisaniu udziałów niemających kontroli (NCI) i dywidend z tytułu akcji uprzywilejowanych;
 - mianownik: średnia ważona liczba akcji występujących w ciągu danego okresu.
- Obliczenie wskaźnika rozwodnionego zysku na jedną akcję:
 - zysk w liczniku: kwotę zysku za dany okres, przypadającą na akcje zwykłe, należy zwiększyć o kwotę dywidend i odsetek po opodatkowaniu, wykazanych w danym okresie i odnoszących się do rozwadniających potencjalnych akcji zwykłych (takich jak opcje, warrant, zamienne papiery wartościowe oraz warunkowe umowy ubezpieczeniowe) oraz skorygować o inne zmiany przychodów i kosztów, które wynikałyby z zamiany rozwadniających potencjalnych akcji zwykłych;
 - mianownik: skorygowany o liczbę akcji, która zostałaby wyemitowana w momencie zamiany wszystkich rozwadniających potencjalnych akcji zwykłych na akcje zwykłe;
 - antyrozwadniające potencjalne akcje zwykłe są wyłączone z powyższego wyliczenia.

Interpretacje

Brak

Porównanie

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 33	Definicja zysku na akcję i rozwodnionego zysku na akcję.	Precyzyjne zdefiniowanie kategorii i czynników rozważających.	W UoR brak regulacji w tym zakresie. Stosowne regulacje dla podmiotów publicznych zawarto w prawie papierów wartościowych.

MSR 34 „Śródroczna sprawozdawczość finansowa”

Data wejścia w życie

Okresy rozpoczynające się 1 stycznia 1999 r. lub po tej dacie.

Sprawozdania wchodzące w skład śródrocznego sprawozdania finansowego podlegają zmianom MSR 1 z 2007 r. (obowiązującym od 1 stycznia 2009 r.).

Cel

Uregulowanie minimalnej zawartości śródrocznego sprawozdania finansowego oraz zasad ujęcia i wyceny w sprawozdaniu finansowym za okres śródroczny.

Streszczenie

- MSR 34 obowiązuje wyłącznie jednostki gospodarcze mające obowiązek lub dobrowolnie publikujące śródroczne sprawozdania finansowe, zgodne ze standardami MSSF.
- Krajowe instytucje regulacji i nadzoru (a nie standard MSR 34) stanowią o tym:
 - które jednostki gospodarcze są obowiązane publikować śródroczne sprawozdania finansowe;
 - jak często;
 - w jakim terminie po zamknięciu śródrocznego okresu sprawozdawczego.
- Śródroczne sprawozdanie finansowe stanowi pełny lub skrócony zestaw sprawozdań finansowych za okres krótszy niż pełny okres roku obrotowego danej jednostki gospodarczej.
- Minimalne wymagane składniki skróconego śródrocznego sprawozdania finansowego to:
 - skrócone sprawozdanie z sytuacji finansowej;
 - skrócone sprawozdanie z całkowitych dochodów, prezentowane albo w formie jednego skróconego sprawozdania, albo odrębnego skróconego rachunku zysków i strat oraz skróconego sprawozdania z całkowitych dochodów;
 - skrócone sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym;
 - skrócony rachunek przepływów pieniężnych;
 - wybrane informacje dodatkowe.

- Standard określa okresy porównawcze, za które należy prezentować śródroczne sprawozdania finansowe.
- Istotność należy określać na podstawie danych finansowych danego okresu śródrocznego, a nie na prognozach odpowiednich kwot za cały rok obrotowy.
- Ujawniane informacje dodatkowe do śródrocznego sprawozdania finansowego zapewniają wyjaśnienie zdarzeń i transakcji istotnych dla zrozumienia zmian w odniesieniu do ostatniego rocznego sprawozdania finansowego.
- Obowiązują takie same zasady rachunkowości, jak w rocznym sprawozdaniu finansowym.
- Przychody i koszty ujmuje się w momencie ich wystąpienia, bez ich antycypowania czy odraczania.
- W przypadku zmiany zasad rachunkowości należy na nowo przekształcić prezentowane wcześniej okresy śródroczne.

Interpretacje

KIMSF 10 „Śródroczna sprawozdawczość finansowa a utrata wartości”

Jeżeli podmiot ujmuje odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości w okresie śródrocznym w odniesieniu do wartości firmy lub inwestycji w instrumenty kapitałowe lub aktywa finansowe wykazywane po koszcie, taka utrata wartości nie podlega odwróceniu w kolejnych sprawozdaniach śródrocznych ani rocznych.

Przydatne publikacje Deloitte

Śródroczna sprawozdawczość finansowa: przewodnik po MSR 34 (drugie wydanie z sierpnia 2009 r.)

Wersja polska dostępna na stronie:

www.deloitte.com/pl/mssf

Wskazówki dotyczące wzorcowego śródrocznego sprawozdania finansowego zgodnego ze standardem i lista kontrolna.

Wersja angielska dostępna na stronie:

www.iasplus.com/dttdpubs/pubs.htm

Porównanie

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 34	Zdefiniowanie sprawozdania śródrocznego.	Każde sprawozdanie finansowe sporządzone dla okresu krótszego od pełnego roku obrotowego.	Brak definicji ustawowej. Podmioty publiczne są zobligowane do przekazywania raportów kwartalnych i półrocznych w zakresie zdefiniowanym przez odpowiednie regulacje giełdowe.
MSR 34	Zakres sprawozdania śródrocznego.	Według wyboru jednostki: w formie pełnej, zgodnej z MSR 1, lub w formie skróconej.	Brak definicji ustawowej. Podmioty publiczne są zobligowane do przekazywania raportów kwartalnych i półrocznych w zakresie zdefiniowanym przez odpowiednie regulacje giełdowe.
MSR 34	Zakres dodatkowych ujawnień skróconego sprawozdania śródrocznego.	Sprecyzowany w zakresie wszystkich wymaganych ujawnień.	Brak definicji ustawowej. Podmioty publiczne są zobligowane do przekazywania raportów kwartalnych i półrocznych w zakresie zdefiniowanym przez odpowiednie regulacje giełdowe.
MSR 34	Zakres okresów porównywalnych.	Sprecyzowane dla każdego sprawozdania finansowego.	Brak definicji ustawowej. Podmioty publiczne są zobligowane do przekazywania raportów kwartalnych i półrocznych w zakresie zdefiniowanym przez odpowiednie regulacje giełdowe.
KIMSF-10	Odwracanie odpisów aktualizujących wartość firmy, inwestycji w instrumenty kapitałowe zakwalifikowane jako utrzymywane do sprzedaży oraz aktywów finansowych wycenianych według kosztu.	Zabronione w okresach śródrocznych.	Brak szczegółowych regulacji ustawowych. W praktyce odpisy aktualizujące od tego rodzaju aktywów mogą być odwracane w okresach śródrocznych.

MSR 36 „Utrata wartości aktywów”

Data wejścia w życie

Standard dotyczy wartości przedsiębiorstwa i wartości niematerialnych nabytych w procesach łączenia jednostek gospodarczych, których data zawarcia umowy przypada na 31 marca 2004 r. lub później, oraz wszystkich aktywów za okresy rozpoczynające się 31 marca 2004 r. lub po tej dacie.

Zmieniony w wyniku *Dorocznych Poprawek do MSSF* w maju 2008 r. w odniesieniu do ujawnień wartości szacunkowych wykorzystywanych do określenia wartości odzyskiwanej ośrodków generujących środki pieniężne obejmujących wartość firmy lub wartości niematerialne o nieokreślonym terminie użytkowania. Zmiany obowiązują od 1 stycznia 2009 r., przy czym dopuszczano wcześniejsze ich zastosowanie.

Zmieniony w wyniku *Dorocznych Poprawek do MSSF* w kwietniu 2009 r. w odniesieniu do ośrodków podlegających testowi utraty wartości firmy. Zmiany obowiązują prospektywnie od 1 stycznia 2010 r., przy czym dopuszcza się wcześniejsze ich zastosowanie.

Cel

Zapewnienie, aby składniki aktywów były wykazywane w kwocie nieprzekraczającej ich wartości odzyskiwalnej oraz uregulowanie sposobu obliczania wartości odzyskiwalnej.

Streszczenie

- MSR 36 stosuje się do wszystkich aktywów, z wyjątkiem: zapasów (patrz MSR 2 „Zapasy”), aktywów powstających w wyniku realizacji umów o budowę (patrz MSR 11 „Umowy o usługę budowlaną”), aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego (patrz MSR 12 „Podatek dochodowy”), aktywów z tytułu świadczeń pracowniczych (patrz MSR 19 „Świadczenia pracownicze”), aktywów finansowych (patrz MSR 39 „Instrumenty finansowe – ujmowanie i wycena”), nieruchomości inwestycyjnych wycenianych w wartości godziwej (patrz MSR 40 „Nieruchomości inwestycyjne”) oraz aktywów biologicznych, związanych z działalnością rolniczą, wycenianych w wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą (patrz MSR 41 „Rolnictwo”).

- Stratę z tytułu utraty wartości ujmuje się wtedy, gdy wartość bilansowa danego składnika aktywów przekracza jego wartość odzyskiwalną.
- Stratę z tytułu utraty wartości aktywów ujmuje się jako koszt w rachunku zysków i strat; dla aktywów ujętych w sprawozdaniu z sytuacji finansowej w wartości przeszacowanej traktuje się ją jako odpis od nadwyżki z aktualizacji wyceny.
- Wartość odzyskiwalną stanowi wyższa z następujących dwóch kwot: cena sprzedaży netto danego składnika aktywów lub jego wartość użytkowa.
- Wartość użytkową stanowi bieżąca wartość szacowanych przyszłych przepływów pieniężnych, oczekiwanych z tytułu kontynuacji użytkowania danego składnika aktywów oraz jego zbycia po zakończeniu okresu użytkowania.
- Stopę dyskontową stanowi tu stopa przed opodatkowaniem, odzwierciedlająca bieżącą ocenę rynkową wartości pieniądza w czasie oraz specyficznych rodzajów ryzyka związanego z danym składnikiem aktywów. Stopa dyskonta nie odzwierciedla czynników ryzyka, o które przyszłe przepływy pieniężne zostały już skorygowane, i jest równa stopie zwrotu wymaganej przez inwestorów w przypadku wyboru przez nich inwestycji, która generowałaby przepływy pieniężne równoważne z tymi, jakich oczekuje się od danego składnika aktywów.
- Na każdy dzień zakończenia okresu sprawozdawczego dokonuje się przeglądu aktywów w celu ustalenia, czy nie występują przesłanki wskazujące na możliwość utraty wartości niektórych aktywów. Jeżeli takie przesłanki istnieją, oblicza się wartość odzyskiwalną.
- Co najmniej raz w roku przeprowadza się test ustalający, czy nie nastąpiła utrata wartości firmy i innych wartości niematerialnych, wraz z wyliczeniem ich wartości odzyskiwalnej.
- Jeżeli nie jest możliwe ustalenie wartości odzyskiwalnej pojedynczego składnika aktywów, należy ustalić wartość odzyskiwalną dla ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do którego należy dany składnik aktywów. Test utraty wartości firmy przeprowadza się na najniższym poziomie, w jednostce, w której monitoruje się wartość przedsiębiorstwa dla wewnętrznych celów zarządczych, pod warunkiem, że ta jednostka lub grupa jednostek,

- do których alokowana jest wartość przedsiębiorstwa, nie przekracza wielkości segmentu, wyznaczonej zgodnie z MSSF 8.
- Zmiana z kwietnia 2009 r. precyzuje, że największym ośrodkiem wypracowującym środki pieniężne (lub grupą aktywów), do której alokuje się przepływy pieniężne w celu testowania utraty wartości (tj. przed agregacją segmentów o podobnych cechach ekonomicznych, dopuszczaną przez MSSF 8.12), jest segment operacyjny zdefiniowany w par. 5 MSSF 8 „Segmenty operacyjne” przed jakimikolwiek agregacjami.
 - W określonych okolicznościach dopuszcza się odwrócenie odpisów aktualizacyjnych z tytułu utraty wartości z lat poprzednich (zakazane w przypadku wartości firmy).

Interpretacje

KIMSF 10 „Śródroczna sprawozdawczość finansowa a utrata wartości”

Streszczenie tej interpretacji znajduje się w części omawiającej MSR 34 niniejszego *Przewodnika*.

Porównanie

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 36	Zakres rzeczowy, do którego odnosi się utratę wartości aktywów.	Składnik aktywów lub grupa aktywów, która generuje niezależne przepływy pieniężne (jednostka generująca przepływy pieniężne).	Postrzegany raczej jako składnik aktywów. Brak definicji jednostki generującej przepływy pieniężne. Podejście oparte na identyfikacji jednostek generujących przepływy pieniężne, zgodnej z Krajowym Standardem Rachunkowości nr. 4 „Utrata wartości aktywów”.
MSR 36	Ustalenie odpisu z tytułu trwałej utraty wartości.	Odpis ustalany przez porównanie wartości bilansowej składnika aktywów z jego wartością odzyskiwalną (przez wartość odzyskiwalną rozumie się niższą spośród dwóch wartości: użytkowej bądź godziwej, pomniejszonej o koszty sprzedaży).	Odpis ustalany przez porównanie wartości bilansowej składnika aktywów z jego ceną sprzedaży. KSR nr. 4 „Utrata wartości aktywów” przewiduje takie samo podejście do ustalania odpisów aktualizujących.
MSR 36	Częstotliwość przeprowadzania testu utraty wartości dla składników wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania, składników będących na etapie budowy oraz wartości firmy.	Corocznie.	Gdy istnieją przesłanki wskazujące, że nastąpiła utrata wartości, oraz na dzień bilansowy. KSR nr. 4 „Utrata wartości aktywów” przewiduje takie samo podejście do częstotliwości przeprowadzania testów na utratę wartości.
MSR 36	Częstotliwość przeprowadzenia testu utraty wartości pozostałych aktywów.	Jeśli występują przesłanki wskazujące na utratę wartości, przy czym ustalenia przesłanek należy dokonywać na każdy dzień bilansowy.	Gdy istnieją przesłanki wskazujące, że nastąpiła utrata wartości, oraz na dzień bilansowy.

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 36	Odwrocenie odpisu z tytułu trwałej utraty wartości aktywów (innych niż wartość firmy).	Odpis z tytułu utraty wartości należy odwrócić tylko wtedy, gdy od czasu ujęcia ostatniego odpisu nastąpiła zmiana wartości szacunkowych, stosowanych do ustalenia wartości odzyskiwalnej.	Wymagane w przypadku ustania przyczyny, dla której go utworzono. Podobne podejście do odwracania odpisów, jakie jest zawarte w MSR 36, zgodne z KSR nr. 4 „Utrata wartości aktywów”.
MSR 36	Odwrocenie odpisu z tytułu trwałej utraty wartości firmy.	Niedozwolone.	Brak regulacji w tym zakresie w samej UoR. KSR nr. 4 „Utrata wartości aktywów” zabrania odwracania utraty wartości od wartości firmy.

MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe”

Data wejścia w życie

Okresy rozpoczynające się 1 lipca 1999 r. lub po tej dacie.

Cel

Zapewnienie, by odpowiednie kryteria ujęcia i podstawy wycen zostały zastosowane w stosunku do rezerw, zobowiązań warunkowych i aktywów warunkowych oraz zagwarantowanie, aby w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego ujawniano informacje umożliwiające użytkownikom zapoznanie się z charakterem, przebiegiem, strukturą czasową i kwotami tych pozycji.

Streszczenie

- Rezerwę tworzy się tylko wtedy, gdy przeszłe zdarzenie spowodowało powstanie prawnego lub zwyczajowo oczekiwanego zobowiązania, wpływ środków jest prawdopodobny, a kwotę powstałego zobowiązania można wiarygodnie wycenić.
- Kwota, na którą tworzona jest rezerwa, powinna stanowić możliwie najlepszy szacunek nakładów niezbędnych do uregulowania zobowiązania na dzień zakończenia okresu sprawozdawczego.
- Dokonuje się przeglądu weryfikującego rezerwy na każdy dzień zakończenia okresu sprawozdawczego w celu takiego ich korygowania, aby odzwierciedlić zmiany wartości szacunkowej.
- Rezerwy wykorzystuje się jedynie do celów, na które były pierwotnie przeznaczone.
- Przykłady rezerw obejmują: umowy rodzące obciążenia, rezerwy na restrukturyzację, gwarancje, zwroty oraz rekultywację terenu.
- Wyklucza się ujęcie planowanych przyszłych wydatków, nawet jeżeli zostały zatwierdzone przez radę nadzorczą lub organ kierowniczy, podobnie jak ujęcie rozliczeń międzyokresowych z tytułu ubezpieczonych we własnym zakresie strat, ogólnych czynników niepewności i innych zdarzeń, które jeszcze nie zaszły.
- Zobowiązania warunkowe powstają, gdy:
 - występuje możliwy obowiązek, który ma zostać potwierdzony przez przyszłe zdarzenie pozostające poza kontrolą danej jednostki gospodarczej;

- obecnie istniejący obowiązek może, lecz prawdopodobnie nie będzie, powodować konieczności wydatkowania środków;
- kwoty obecnego zobowiązania nie można wystarczająco wiarygodnie oszacować (ten przypadek występuje rzadko).
- Wymaga się ujawnienia zobowiązań warunkowych jedynie w informacji dodatkowej, bez ujmowania w sprawozdaniu z sytuacji finansowej (bilansie). Jeżeli prawdopodobieństwo wypływu środków jest znikome, nie wymaga się takiego ujawnienia.
- Aktywa warunkowe powstają wtedy, gdy wpływ korzyści ekonomicznych jest prawdopodobny, lecz nie jest praktycznie pewny, a jego zaistnienie zależy od zdarzeń niepodlegających kontroli danej jednostki gospodarczej.
- Wymaga się jedynie ujawnienia aktywów warunkowych w informacji dodatkowej. Jeżeli wpływ przychodów stanie się praktycznie pewny, dany składnik aktywów przestaje być pozycją aktywów warunkowych i właściwie staje się jego ujęcie w sprawozdaniu finansowym.

Interpretacje

KIMSF 1 „Zmiany istniejących zobowiązań z tytułu wycofania z eksploatacji, rekultywacji i zobowiązań o podobnym charakterze”

Należy skorygować odpowiednią rezerwę o zmiany kwoty lub terminu poniesienia przyszłych kosztów oraz o zmiany rynkowej stopy dyskonta.

KIMSF 6 „Zobowiązania wynikające z uczestnictwa w specyficznym rynku – zużyty sprzęt elektryczny i elektroniczny”

Interpretacja ta przedstawia wytyczne dotyczące rozliczania zobowiązań z tytułu zagospodarowania odpadów. Omawia zwłaszcza zdarzenie powodujące konieczność ujęcia zobowiązania do uczestnictwa w kosztach zbycia złomowanego sprzętu na podstawie udziału podmiotu w rynku w okresie wyceny. Interpretacja kończy się wnioskiem, że zdarzeniem powodującym ujęcie zobowiązania jest uczestnictwo w rynku w okresie wyceny.

Porównanie

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 37	Definicja rezerw, zobowiązań warunkowych i aktywów warunkowych.	Szczegółowo zawarta w Standardzie, łącznie z warunkami rozpoznania poszczególnych kategorii. Rozróżnienie rezerw i rozliczeń międzyokresowych jest oparte na stopniu pewności realizacji danego obowiązku.	UoR zawiera ogólne definicje rezerw, rozliczeń międzyokresowych i zobowiązań warunkowych, nie definiuje jednak aktywów warunkowych. Krajowy Standard Rachunkowości nr. 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe” zawiera bardziej szczegółowe wytyczne w tym zakresie, jednakże rozróżnienie między rezerwami i rozliczeniami międzyokresowymi biernymi jest oparte na kryterium rodzaju działalności, z którym wiąże się dane zdarzenie obligujące. KSR nie odnosi się do aktywów warunkowych.
MSR 37	Prezentacja zobowiązań i rozliczeń międzyokresowych biernych.	Prezentowane są łącznie. Rozliczenia międzyokresowe bierne traktowane są raczej jako część zobowiązań.	Prezentowane są rozdzielnie, co wynika bezpośrednio z układu bilansu. Także KSR nr. 6 zawiera dodatkowe wytyczne co do prezentacji tych kategorii w bilansie.
MSR 37	Rezerwy długoterminowe – zasady wyceny.	Obowiązek dyskontowania, jeśli czynnik czasu ma istotne znaczenie w ustaleniu wartości danej pozycji.	Brak bezpośrednich regulacji w tym zakresie w UoR. KSR nr. 6 zawiera jednak wymóg dyskontowania pozycji długoterminowych.
MSR 37	Rezerwy na restrukturyzację.	Sprecyzowane szczegółowe warunki wyceny i ujęcia takich rezerw.	Ogólne warunki ujęcia rezerwy restrukturyzacyjnej są zawarte bezpośrednio w UoR. KSR nr. 6 zawiera dodatkowe wytyczne w tym zakresie.
MSR 37, KIMSF-1, KIMSF-5	Rezerwy na rekultywację i udział w funduszach rekultywacyjnych.	Rezerwy w większości przypadków stanowią część wartości środka trwałego, z którym są związane (patrz MSR 16). W innych przypadkach ujmowane są jako rezerwy na zasadach ogólnych. W przypadku funduszy rekultywacyjnych (administrowanych przez podmioty zewnętrzne) zastosowanie mają przepisy o konsolidacji w zależności od formy sprawowania kontroli nad ww. podmiotem (MSR 27, 28 lub 31). W pozostałych przypadkach prawo do otrzymania zwrotu z funduszu wyceniane jest na zasadzie otrzymania zwrotu zgodnie z MSR 37.	Brak szczegółowych regulacji w tym zakresie bezpośrednio w UoR. KSR nr. 6 wyłącza ze swojego zakresu tego rodzaju rezerwy. W praktyce rezerwy rozpoznawane są na zasadach ogólnych.

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
KIMSF-6	Złomowanie sprzętu elektrycznego i elektronicznego.	Zawiera wytyczne dotyczące rozliczania zobowiązań z tytułu zagospodarowania odpadów. Omawia zwłaszcza zdarzenie powodujące konieczność ujęcia zobowiązania do uczestnictwa w kosztach zbycia złomowanego sprzętu na podstawie udziału podmiotu w rynku w okresie wyceny.	Brak szczegółowych regulacji w tym zakresie w UoR.

MSR 38 „Wartości niematerialne”

Data wejścia w życie

Dotyczy wartości niematerialnych nabytych w wyniku połączenia jednostek gospodarczych na podstawie umów z datą 31 marca 2004 r. lub późniejszą oraz wszystkich innych wartości niematerialnych w okresach rozpoczynających się 31 marca 2004 r. lub po tej dacie.

Zmieniony w wyniku *Dorocznych Poprawek do MSSF* w maju 2008 r. w odniesieniu do:

- działalności reklamowej i promocyjnej;
- metody amortyzacji opartej na jednostkach produkcyjnych.

Zmiany obowiązują od 1 stycznia 2009 r., przy czym dopuszczano wcześniejsze ich zastosowanie.

Zmieniony w kwietniu 2009 r. w odniesieniu do rozliczenia wartości niematerialnych przejętych w ramach połączenia jednostek gospodarczych. Zmiany obowiązują prospektywnie od 1 lipca 2009 r. W przypadku zmian w określaniu wartości godziwej przejętych w ramach połączenia jednostek gospodarczych wartości niematerialnych, wchodzą one w życie 1 stycznia 2010 r., przy czym dopuszcza się wcześniejsze ich zastosowanie.

Cel

Określenie sposobu ujmowania, wyceny i ujawniania wszelkich wartości niematerialnych, których nie omawia szczegółowo żaden inny standard MSSF.

Streszczenie

- Składniki wartości niematerialnych ujmuje się bez względu na to, czy zostały one nabyte, czy wytworzone we własnym zakresie, jeżeli:
 - jest prawdopodobne, że jednostka gospodarcza osiągnie przyszłe korzyści ekonomiczne, które można przypisać do danego składnika aktywów,
 - koszt danego składnika aktywów można wiarygodnie wycenić.
- Standard formułuje dodatkowe kryteria ujęcia wewnętrznie generowanych aktywów niematerialnych.
- Wszelkie nakłady na prace badawcze zalicza się w ciężar kosztów w momencie ich poniesienia.
- Koszty prac rozwojowych można kapitalizować jedynie po ustaleniu technicznej i komercyjnej wykonalności produktu lub usługi stanowiącej ich rezultat.

- Wartości niematerialne, w tym prace badawcze i rozwojowe w toku, nabyte w następstwie połączenia jednostek gospodarczych, ujmuje się odrębnie od wartości firmy, jeśli są one następstwem umowy lub tytułu prawnego albo dają się wyodrębnić z danej jednostki gospodarczej. W takich okolicznościach kryteria ujęcia (prawdopodobieństwo wpływu przyszłych korzyści gospodarczych i wiarygodna wycena – patrz wyżej) zawsze uznaje się za spełnione.
- Wytworzone we własnym zakresie wartości firmy, marek, znaków firmowych, tytułów wydawniczych, wykazów odbiorców oraz koszty uruchomienia, szkoleń, reklamy i zmiany siedziby nigdy nie są ujmowane jako składniki aktywów.
- Jeżeli składnik wartości niematerialnych nie spełnia ani kryteriów identyfikacji, ani ujęcia go jako składnika aktywów niematerialnych, wówczas nakłady na ten składnik wykazuje się jako koszty w momencie ich poniesienia, chyba że dany koszt został poniesiony w ramach połączenia jednostek gospodarczych w drodze nabycia, w którym to przypadku stanowi część wartości firmy ustalonej na dzień nabycia.
- Zgodnie ze zmianami dokonanymi w maju 2008 r. podmiot może ujmować przedpłaty związane z kosztami reklam i promocji. Dopuszcza się ujęcie aktywów do momentu pozyskania przez jednostkę prawa dostępu do zakupionych towarów lub do momentu otrzymania usługi. Jako formę działalności reklamowej i promocyjnej wskazano katalogi sprzedaży wysyłkowej.
- W celu ujęcia księgowego, następującego po początkowym ujęciu, dokonanym w związku z nabyciem, wartości niematerialne klasyfikuje się jako:
 - mające nieokreślony okres użytkowania – bez przewidywalnego końca okresu, w którym składnik aktywów będzie generował przepływy pieniężne netto dla jednostki gospodarczej (uwaga: „nieokreślony” nie oznacza „nieskończony”);
 - określony okres użytkowania – ograniczony okres przynoszenia przez składnik aktywów korzyści danej jednostce gospodarczej.
- Wartości niematerialne można rozliczać zgodnie z modelem kosztowym lub modelem przeszacowania (ten ostatni jest dopuszczalny tylko w pewnych okolicznościach – patrz niżej). W modelu kosztowym aktywa ujmuje się po koszcie pomniejszonym

o umorzenie i związane z nim straty z tytułu utraty wartości.

- Jeśli danemu składnikowi aktywów można przypisać cenę stosowaną na aktywnym rynku (co nie zdarza się często), to jednostka może ujmować go, korzystając z modelu przeszacowania. Takie ujęcie oznacza, że składnik aktywów wykazuje się w wartości przeszacowanej, czyli wartości godziwej na dzień przeszacowania, pomniejszonej o odpisy amortyzacyjne i odpisy z tytułu utraty wartości po dniu, w którym przeprowadzono przeszacowanie.
- Koszt (wartość końcowa zazwyczaj wynosi zero) składnika wartości niematerialnych o skończonym okresie użytkowania podlega amortyzacji przez ten okres. Test utraty wartości według MSR 36 jest wymagany, gdy pojawiają się przesłanki wskazujące, że wartość bilansowa przekracza wartość odzyskiwalną danego składnika aktywów niematerialnych.
- Wartości niematerialne o nieokreślonych okresach użytkowania nie podlegają amortyzacji, lecz są poddawane corocznemu testowi utraty wartości. Jeżeli kwota możliwa do odzyskania jest niższa od wartości bilansowej, wykazuje się odpis z tytułu utraty wartości. Jednostka bierze także pod uwagę to, czy dana wartość niematerialna ma nadal nieokreślony okres użytkowania.
- W modelu przeszacowania aktywa są regularnie poddawane przeszacowaniu obejmującemu wszystkie pozycje z danej kategorii (chyba że dla danego składnika aktywów nie istnieje aktywny rynek).

Zwiększenia z tytułu przeszacowania odnosi się w inne całkowite dochody oraz w wartości skumulowanej w kapitał własny. Zmniejszenia z tytułu przeszacowania odnosi się najpierw w ciężar nadwyżki kapitału własnego z tytułu przeszacowania, w odniesieniu do danego składnika aktywów, a nadwyżkę do wyniku finansowego. Po zbyciu przeszacowanego składnika aktywów nadwyżka kapitału własnego z tytułu przeszacowania pozostaje w kapitale własnym i nie podlega przeksięgowaniu ani na poczet zysku, ani w ciężar strat.

- Późniejsze nakłady na dany składnik aktywów niematerialnych po jego nabyciu lub wykonaniu ujmuje się zazwyczaj jako koszty. Tylko w rzadkich przypadkach daje się tu spełnić wymogi dotyczące ujęcia aktywów.
- W ramach zmian w kwietniu 2009 r. dokonano poprawek do par. 40 i 41 MSR 38, opisujących techniki wyceny powszechnie stosowane przez podmioty gospodarcze do określenia wartości godziwej wartości niematerialnych przejętych w ramach połączenia jednostek gospodarczych, które nie biorą udziału w obrocie na aktywnych rynkach.

Interpretacje

SKI 32 „Wartości niematerialne – koszty witryn internetowych”

Niektóre początkowe koszty budowy infrastruktury i projektowania graficznego, poniesione w związku z tworzeniem witryny internetowej, można kapitalizować.

Porównanie

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 38	Prace rozwojowe.	MSSF wymagają podziału działań na część badawczą i rozwojową. Koszty poniesione na etapie prac rozwojowych mogą podlegać kapitalizacji przy spełnieniu szczegółowych warunków.	Brak regulacji w zakresie wydzielenia etapu prac badawczych i rozwojowych. UoR precyzuje warunki umożliwiające ujęcie wartości niematerialnych z tego tytułu, nie precyzuje jednak zasad ujmowania nakładów w czasie działań badawczych.
MSR 38	Wycena wartości niematerialnych i prawnych według wartości godziwej.	Dozwolona.	Niedozwolona.
MSR 38	Weryfikacja okresu użytkowania, metody amortyzacji oraz wartości końcowej.	Weryfikacja coroczna.	Wymagana okresowo, przy czym nie zdefiniowano częstotliwości przeprowadzania weryfikacji.
MSR 38	Okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych kosztów prac rozwojowych.	Według okresu użytkowania.	Nie może przekroczyć 5 lat.
MSR 38	Okres użytkowania wartości niematerialnych i prawnych.	Może być określony lub nieokreślony.	Może być tylko określony, aczkolwiek w pewnych przypadkach ustalenie wartości końcowej może prowadzić do braku konieczności dokonywania odpisów amortyzacyjnych.
SKI-32	Ujmowanie kosztów witryn internetowych.	Daje możliwość kapitalizacji niektórych początkowych kosztów budowy infrastruktury i projektowania graficznego, poniesionych w związku z tworzeniem witryny internetowej.	Brak szczegółowych regulacji w tym zakresie w UoR. Różnice mogą dotyczyć zakresu kosztów możliwych do kapitalizacji.

MSR 39 „Instrumenty finansowe – ujmowanie i wycena”

Data wejścia w życie

Okresy roczne rozpoczynające się 1 stycznia 2005 r. lub po tej dacie, z wyjątkiem aktualizacji z lat 2004 i 2005 dotyczących opcji wartości godziwej, rachunkowości zabezpieczeń przepływów pieniężnych dotyczącej przewidywanych transakcji wewnętrznych oraz umów gwarancji finansowych, które weszły w życie 1 stycznia 2006 r.

Zmieniony w wyniku *Dorocznych Poprawek do MSSF* w maju 2008 r. w odniesieniu do:

- rekasyfikacji instrumentów wycenianych w wartości godziwej przez wynik finansowy,
- opracowywania i dokumentacji zabezpieczeń na poziomie segmentu,
- efektywnej stopy procentowej stosowanej przy rozliczeniu ustalania zabezpieczenia wartości godziwej.

Zmiany obowiązują od 1 stycznia 2009 r., przy czym dopuszczano wcześniejsze ich zastosowanie. Zmieniony w lipcu 2008 r. w odniesieniu do kryteriów pozycji zabezpieczanych. Zmiany obowiązują prospektywnie od 1 lipca 2009 r., przy czym dopuszczano wcześniejsze ich zastosowanie.

Zmiany z października 2008 r. w zakresie możliwych rekasyfikacji określonych instrumentów finansowych z kategorii „wartość godziwa przez wynik finansowy” i „dostępne do sprzedaży” obowiązują od 1 lipca 2008 r., bez możliwości wcześniejszego zastosowania. Zmieniony w marcu 2009 r. w odniesieniu do ponownych wycen wbudowanych instrumentów pochodnych. Zmiany obowiązują w stosunku do rocznych okresów kończących się 30 czerwca 2009 r. lub później.

Zmieniony w wyniku *Dorocznych Poprawek do MSSF* w kwietniu 2009 r. w odniesieniu do:

- kar z tytułu przedwczesnej spłaty kredytów,
- zakresu wyjątków od umów o połączeniu jednostek gospodarczych,
- rachunkowości zabezpieczeń przepływów pieniężnych,
- zabezpieczeń przy użyciu umów wewnętrznych.

Zmiany obowiązują od 1 stycznia 2010 r., z wyjątkiem zmian w odniesieniu do zabezpieczeń przy użyciu umów wewnętrznych, które weszły w życie 1 stycznia 2009 roku, przy czym dopuszczano wcześniejsze ich zastosowanie.

Cel

Określenie zasad ujmowania, usuwania ze sprawozdania z sytuacji finansowej (bilansu) i wyceny aktywów i zobowiązań finansowych.

Streszczenie

- Wszystkie aktywa i zobowiązania finansowe, włącznie z wszelkimi instrumentami pochodnymi i niektórymi instrumentami wbudowanymi, są ujmowane w sprawozdaniu z sytuacji finansowej.
- Instrumenty finansowe wycenia się początkowo według ich wartości godziwej w dacie nabycia lub wystawienia. Zazwyczaj jest ona równa kosztowi nabycia, ale czasami wymagana jest odpowiednia korekta.
- Jednostka gospodarcza może ujmować, w sposób stały i konsekwentny, zwykłe transakcje kupna i sprzedaży aktywów finansowych na rynku albo w dacie zawarcia transakcji, albo na dzień ich rozliczenia. Jeżeli wybrano ujęcie z datą rozliczenia, dla aktywów wycenianych do wartości godziwej MSR 39 wymaga ujmowania określonych zmian wartości między datą transakcji a datą jej rozliczenia.
- Dla celów wyceny składnika aktywów finansowych następującej po jego początkowym ujęciu MSR 39 przewiduje podział aktywów finansowych na cztery kategorie:
 1. Pożyczki i należności nieprzeznaczone do obrotu.
 2. Inwestycje utrzymywane do terminu wymagalności, takie jak dłużne papiery wartościowe i akcje uprzywilejowane podlegające obowiązkowemu wykupowi, które jednostka gospodarcza zamierza i jest zdolna utrzymać do upływu terminu wymagalności. Jeżeli jednostka dokona sprzedaży którejkolwiek ze swoich inwestycji sklasyfikowanych jako utrzymywane do terminu wymagalności (z wyjątkiem zaistnienia okoliczności wyjątkowych), musi dokonać przeklasyfikowania wszystkich swoich pozostałych inwestycji utrzymywanych do terminu wymagalności do kategorii dostępne do sprzedaży (kategoria 4 poniżej) w sprawozdaniu finansowym za rok bieżący i kolejne dwa lata sprawozdawcze.
 3. Aktywa finansowe wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy, w tym przeznaczone do obrotu (w celu osiągnięcia zysków krótkoterminowych) oraz inne aktywa finansowe tak zakwalifikowane przez jednostkę gospodarczą

(„opcja wartości godziwej”). Aktywa stanowiące instrumenty pochodne zalicza się zawsze do tej kategorii, chyba że zostały wyznaczone jako instrumenty zabezpieczające.

4. Aktywa finansowe dostępne do sprzedaży
 - wszelkie aktywa finansowe, które nie kwalifikują się do żadnej z pozostałych trzech kategorii. Obejmują one wszelkie inwestycje w instrumenty kapitałowe, których jednostka nie wycenia w wartości godziwej przez wynik finansowy. Ponadto, jednostka gospodarcza może wyznaczyć dowolne pożyczki i należności jako aktywa finansowe dostępne do sprzedaży.
- Zastosowanie tzw. opcji wartości godziwej (punkt 3 powyżej) jest ograniczone do ujmowanych początkowo instrumentów finansowych, które spełniają co najmniej jeden z poniższych warunków:
 1. W przypadkach, gdy opcja wartości godziwej eliminuje niedopasowanie, wynikające z różnych podstaw wyceny aktywów lub zobowiązań, lub też ujęcia związanych z nimi strat bądź zysków.
 2. Aktywa / zobowiązania wchodzi w skład grupy aktywów / zobowiązań finansowych, które są zarządzane na podstawie wartości godziwej i których wyniki oceniane są przez kierownictwo na tej samej podstawie, stosownie do udokumentowanej strategii zarządzania ryzykiem lub strategii inwestycyjnej.
 3. Instrumenty zawierają jeden lub kilka wbudowanych instrumentów pochodnych z wyjątkiem sytuacji, kiedy taki derywat nie ma znaczącego wpływu na związane z nim przepływy pieniężne lub kiedy bez dogłębnej analizy jasne jest, że wydzielenie wbudowanego instrumentu pochodnego jest niedopuszczalne.
- Określone aktywa finansowe mogą zostać przeklasyfikowane poza kategorią „wartość godziwa przez wynik finansowy” albo „dostępne do sprzedaży” jeżeli spełnione są specyficzne warunki.
- Wycena po ujęciu początkowym:
 - wszelkie aktywa finansowe należące do powyższych kategorii 1 i 2 wykazuje się w sprawozdaniu z sytuacji finansowej (bilansie) w zamortyzowanym koszcie (przy użyciu metody efektywnej stopy procentowej), a następnie poddaje testowi utraty wartości;
 - wszelkie aktywa finansowe wskazanej w kategorii 3 wykazuje się w wartości godziwej, a zmiany tej wartości ujmuje się w rachunku zysków i strat;
 - wszelkie aktywa finansowe należące do kategorii 4 wycenia się według wartości godziwej w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, a zmiany tej wartości ujmuje się w innych całkowitych dochodach i poddaje testowi utraty wartości. Jeżeli wartości godziwej składnika aktywów przeznaczonych do sprzedaży nie można wiarygodnie wycenić, taki składnik aktywów ujmuje się według kosztu.
- Po nabyciu większość zobowiązań finansowych wycenia się w kwocie wykazanej przy ich początkowym ujęciu pomniejszonej o spłaty rat kapitałowych i amortyzację (stosując metodę efektywnej stopy procentowej). Następujące kategorie zobowiązań wycenia się według wartości godziwej, ujmując zmiany wartości w rachunku zysków i strat:
 - zobowiązania będącego instrumentem pochodnym (chyba że stanowi ono instrument zabezpieczający w efektywnym zabezpieczeniu przepływów pieniężnych);
 - zobowiązania finansowe przeznaczone do obrotu, w tym zobowiązania z tytułu instrumentów pochodnych, tzw. krótkiej sprzedaży;
 - wszelkie zobowiązania wyznaczone przez jednostkę gospodarczą przy ich emisji do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy („opcja wartości godziwej” – patrz wyżej).
- Wartość godziwa jest kwotą, za jaką można wymienić składnik aktywów albo uregulować zobowiązanie między zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami w transakcji zawartej na warunkach rynkowych. Wartość godziwą na użytek MSR 39 ustala się, stosując następujące kryteria:
 - najlepiej stosować cenę rynkową funkcjonującą na aktywnym rynku;
 - jeśli nie jest ona dostępna, należy zastosować technikę wyceny opartą w maksymalnym stopniu na informacjach z rynku i niedawnych transakcjach rynkowych zawartych między niepowiązanymi stronami, w odniesieniu do aktualnej wartości godziwej innego instrumentu finansowego o zasadniczo podobnym charakterze, na analizie

zdyskontowanych przepływów pieniężnych lub na modelach wyceny opcji.

- MSR 39 określa kryteria ustalania, kiedy ryzyko i korzyści, dotyczące danego składnika aktywów, zostały przeniesione na rzecz innego podmiotu i w związku z tym daną pozycję należy usunąć ze sprawozdania z sytuacji finansowej. Na usunięcie aktywów finansowych ze sprawozdania z sytuacji finansowej (bilansu) nie zezwala się tak długo, jak długo strona przekazująca zachowała: (1) znaczące ryzyko i korzyści z przekazanych aktywów lub ich części, (2) ma kontrolę nad aktywami lub ich częściami, w stosunku do których ani nie zachowała, ani nie przekazała znaczącego ryzyka i korzyści.
- Stosowanie rachunkowości zabezpieczeń (ujmowanie wzajemnie kompensujących się instrumentów zabezpieczających i odnośnej pozycji zabezpieczanej w rachunku zysków i strat tego samego okresu) jest dozwolone w określonych okolicznościach, pod warunkiem że powiązanie zabezpieczające jest wyraźnie określone i udokumentowane, wymierne oraz rzeczywiście skuteczne. MSR 39 przewiduje trzy rodzaje zabezpieczeń:
 - zabezpieczenie wartości godziwej: jeżeli jednostka gospodarcza zabezpiecza się przed zmianami wartości godziwej ujętego składnika aktywów lub zobowiązania albo wiążącej przyszłej transakcji, zmiany wartości godziwej zarówno instrumentu zabezpieczającego, jak i pozycji zabezpieczanej są ujmowane w rachunku zysków i strat w momencie ich wystąpienia;
 - zabezpieczenie przepływów pieniężnych: jeżeli jednostka gospodarcza zabezpiecza się przed zmiennością przyszłych przepływów pieniężnych, przypisanych do ujętego składnika aktywów, zobowiązania albo do przewidywanej wysoce prawdopodobnej transakcji, to zmiany wartości godziwej instrumentu zabezpieczającego ujmuje się bezpośrednio w innych całkowitych dochodach do wysokości, w której zabezpieczenie jest efektywne, czyli do czasu, gdy zrealizują się zabezpieczone przewidywane przyszłe przepływy pieniężne;
 - zabezpieczenie wartości inwestycji netto w jednostce zagranicznej – traktuje się je podobnie, jak zabezpieczenie przepływów pieniężnych.
- Zabezpieczenie przed ryzykiem wahań kursu waluty obcej w przypadku wiążącego zaangażowania można

ujmować jako zabezpieczenie wartości godziwej lub jako zabezpieczenie przepływów pieniężnych.

- Ryzyko kursów wymiany walut, związane z wysoce prawdopodobną transakcją wewnątrzgrupową, może być zakwalifikowane jako pozycja zabezpieczana w ramach zabezpieczenia przepływów pieniężnych w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym pod warunkiem, że transakcja taka jest denominowana w walucie innej niż waluta funkcjonalna podmiotu zawierającego transakcję, a ryzyko walutowe ma wpływ na skonsolidowany rachunek zysków i strat.
- Jeśli zabezpieczenie prognozowanej transakcji wewnątrzgrupowej klasyfikuje się do rachunkowości zabezpieczeń, zysk lub strata ujęte bezpośrednio w innych całkowitych dochodach (zgodnie z zasadami zabezpieczeń, zawartymi w MSR 39), wówczas zostaje przeniesione z kapitału własnego do wyniku finansowego tego samego okresu lub okresów, w których ryzyko walutowe transakcji zabezpieczanej ma wpływ na rachunek zysków i strat.
- Zmiany z października 2008 r. umożliwiają wyłącznie rekasyfikację pewnych aktywów finansowych niebędących instrumentami pochodnymi, ujmowanych zgodnie z MSR 39. Zobowiązania finansowe, instrumenty pochodne i aktywa finansowe sklasyfikowane jako „Wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy” w momencie początkowego ujęcia nie mogą podlegać takiej rekasyfikacji. Wobec tego zmiany umożliwiają wyłącznie rekasyfikację dłużnych i kapitałowych aktywów finansowych, spełniających określone kryteria. Zmiany nie dopuszczają także rekasyfikacji do kategorii „wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy”. W każdym przypadku rekasyfikacji muszą zostać spełnione odpowiednie warunki umożliwiające taką rekasyfikację. W związku ze zmianą Standardu, rozszerzone zostały zakresy ujawnień wymagane przez MSSF 7.
- Zmiany z marca 2009 r. stanowią, że jeśli jednostka nie jest w stanie odrębnie wycenić instrumentu wbudowanego na dzień jego rekasyfikacji, to jego rekasyfikacja z kategorii „wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy” jest niedozwolona. W takim przypadku kontrakt hybrydowy pozostaje jako całość w kategorii „wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy”.

- Zmiany z kwietnia 2009 r. mają na celu:
 - wyjaśnienie, że opcję wcześniejszej spłaty, której cena wykonania rekompensuje kredytodawcy straty z tytułu odsetek przez redukcję, straty ekonomiczne związane z ryzykiem reinwestycji należy traktować jako ściśle powiązane z zasadniczą umową kredytową;
 - doprecyzowania zakresu wyjątków od umów, przedstawionego w par. 2(g) MSR 39 „Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena” w taki sposób, że dotyczy on wyłącznie obowiązujących kontraktów (*forward*) zawartych między przejmującym a przejmowaną jednostką przy połączeniu jednostek gospodarczych w odniesieniu do przyszłego zakupu jednostki przejmowanej; termin realizacji kontraktu *forward* nie powinien przekraczać uzasadnionego okresu, niezbędnego w normalnych warunkach do uzyskania wymaganych zezwoleń i realizacji transakcji (wyjątków nie stosuje się do kontraktów opcyjnych niezależnie od ich wykonalności), które w momencie realizacji spowodują przejęcie kontroli nad jednostką ani – przez analogię – do inwestycji w jednostkach stowarzyszonych i transakcji o podobnym charakterze).
 - doprecyzowania, kiedy należy ujmować zyski lub straty na instrumentach zabezpieczających jako korekty z przeklasyfikowania w zabezpieczeniu przepływów pieniężnych transakcji prognozowanej, skutkującej ujęciem instrumentu finansowego.
 - doprecyzowania, że jednostki nie mogą stosować rachunkowości zabezpieczeń do transakcji między segmentami w indywidualnych sprawozdaniach finansowych.
- Zabezpieczenie portfelowe ryzyka stopy procentowej (zabezpieczenie kwoty, a nie określonego składnika aktywów czy zobowiązań) można zakwalifikować jako zabezpieczenie wartości godziwej po spełnieniu określonych warunków.

Interpretacje

KIMSF 9 „Ponowna ocena wbudowanych instrumentów pochodnych”

- Decyzję, czy wbudowany instrument pochodny ujmować odrębnie od kontraktu podstawowego, podejmuje się w chwili, gdy dana jednostka gospodarcza staje się stroną takiego kontraktu. Decyzja ta nie podlega późniejszej weryfikacji.

- Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy dokonuje własnej oceny warunków występujących w chwili przystąpienia do umowy hybrydowej, a nie w momencie przyjęcia MSSF.
- Jednostka weryfikuje tę ocenę wyłącznie w przypadku takiej zmiany warunków umowy, w efekcie której przewidywane przyszłe przepływy pieniężne z wbudowanego instrumentu pochodnego, umowy bazowej lub obu tych składników zmieniają się znacząco w stosunku do uprzednio prognozowanych przepływów pieniężnych z umowy.
- Zmiany z marca 2009 r. doprecyzowują, że w momencie przeklasyfikowania (dopuszczonym przez MSR 39 zmianami z października 2008 r.) przeklasyfikowany instrument podlega ponownej ocenie w związku z koniecznością rozdzielenia wbudowanych instrumentów pochodnych. Zmieniony w kwietniu 2009 r. w celu potwierdzenia, że dodatkowo, poza połączeniem jednostek gospodarczych, zdefiniowanym w MSSF 3 (wersja z 2008 r.), instrumenty pochodne nabyte przy tworzeniu wspólnego przedsięwzięcia oraz w transakcjach współkontrolowanych nie wchodzą w zakres KIMSF 9. Zmiany obowiązują prospektywnie od 1 lipca 2009 r., przy czym dopuszczano wcześniejsze ich zastosowanie (powiązane z zastosowaniem MSSF 3 – wersja z roku 2008).

KIMSF 16 „Zabezpieczenie udziałów w aktywach netto jednostki działającej za granicą”

Interpretacja obowiązuje prospektywnie w stosunku do okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 października 2008 r. lub później. Dopuszczano wcześniejsze stosowanie.

- Zgodnie z interpretacją, ryzykiem walutowym kwalifikującym się do zabezpieczenia jest jedynie ryzyko związane z inwestycją netto, jako ryzyko powstałe z różnicy między walutami funkcjonalnymi jednostek. W ramach wyznaczenia tego ryzyka nie jest wymagane podporządkowanie bezpośrednie jednostki, której ryzyko jest zabezpieczane. Kwotą zabezpieczaną jest zawsze wartość aktywów netto jednostki, ujęta w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.
- W zakresie grupy kapitałowej instrument zabezpieczający może być tak długo utrzymywany w każdej jednostce grupy, z wyjątkiem jednostki,

której aktywa są zabezpieczane, jak długo są spełnione wymagania przeznaczenia, dokumentacji i efektywności zabezpieczenia inwestycji netto.

- Alokacja różnic kursowych z przeliczenia jednostek zagranicznych do poszczególnych jednostek grupy uzależniona jest od stosowanej metody konsolidacji (metoda step-by-step lub bezpośrednia). Jeżeli jednostka stosuje metodę step-by-step, kwotę różnic kursowych odnoszoną w wynik w momencie sprzedaży jednostki zagranicznej może skorygować do kwoty, jaka była by ustalona gdyby jednostka ta była konsolidowana metodą bezpośrednią.
- Zmieniony w kwietniu 2009 r. w celu doprecyzowania, że każda jednostka należąca do grupy kapitałowej może posiadać instrumenty zabezpieczające. Postanowienie to obejmuje jednostki zagraniczne,

które same są przedmiotem zabezpieczenia. Zmiany obowiązują od 1 lipca 2009 r., przy czym dopuszczano wcześniejsze ich zastosowanie.

- MSR 39 ma zastosowanie w stosunku do określania kwot, które podlegają reklasyfikacji do rachunku zysku i strat z kapitału własnego, dotyczącego instrumentu zabezpieczającego, z kolei MSR 21 ma zastosowanie w stosunku do zabezpieczonej pozycji.

Przydatne publikacje Deloitte

iGAAP 2009: Instrumenty finansowe – objaśnienia do MSR 32, 39 i MSSF 7

Piąta edycja (maj 2009) zawiera wskazówki dotyczące zastosowania standardów wraz z przykładami i interpretacjami.

Wersja angielska dostępna na stronie:

www.iasplus.com/dttdpubs/pubs.htm.

Porównanie

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 39	Zakres regulacji.	Zakres MSR 39 obejmuje: • gwarancje finansowe (niespełniające definicji kontraktu ubezpieczeniowego zgodnie z MSSF 4); • umowy, z których wynika obowiązek dokonania płatności zależnych od warunków klimatycznych, geologicznych lub innych czynników naturalnych.	Rozporządzenie o instrumentach finansowych wyłącza ze swego zakresu gwarancje finansowe oraz umowy, z których wynika obowiązek dokonania płatności zależnych od warunków klimatycznych, geologicznych lub innych czynników naturalnych.
MSR 39	Kategorie instrumentów finansowych.	W ramach kategorii aktywów i zobowiązań finansowych w MSR 39 istnieje kategoria „Aktywa lub zobowiązania finansowe wyceniane do wartości godziwej przez rachunek zysków i strat”, która umożliwia wycenę do wartości godziwej wskazanych rodzajów aktywów bądź zobowiązań finansowych. W ramach tej kategorii występują m.in. aktywa i zobowiązania finansowe przeznaczone do obrotu.	Brak takiej możliwości. Istnieje kategoria „Aktywa bądź zobowiązania finansowe przeznaczone do obrotu”.
MSR 39	Kategorie instrumentów finansowych.	Do kategorii pożyczki i należności nieprzeznaczone do obrotu można zaliczyć nabyte na wtórnym rynku instrumenty spełniające definicję tej kategorii pod warunkiem, że instrumentami tymi nie obraca się na aktywnych rynkach.	Do kategorii pożyczki i należności nieprzeznaczone do obrotu nie można zaliczyć instrumentów nabytych na rynku wtórnym.

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 39	Utrata kontroli na aktywami finansowymi.	MSR 39 wprowadza nową koncepcję oceny, czy składnik aktywów finansowych powinien zostać usunięty ze sprawozdania z sytuacji finansowej (bilansu). Ocena ta opiera się na dwóch kryteriach: • przeniesienia ryzyka i korzyści; • określenia stopnia kontroli w przekazywane aktywa finansowe.	Rozporządzenie (par. 11) wskazuje przypadki, w których następuje utrata kontroli nad aktywami.
MSR 39	Wycena do wartości godziwej kontraktów dotyczących nabycia aktywów niefinansowych.	MSR 39 precyzuje zasady traktowania kontraktów na nabycie / sprzedaż aktywów niefinansowych, a szczególnie definiuje przypadki rozliczenia netto i konsekwencje dla ujęcia księgowego.	Rozporządzenie wskazuje przypadki, w których nie ma konieczności wyceny takich kontraktów do wartości godziwej.
MSR 39	Trwała utrata wartości aktywów finansowych.	MSR 39 przedstawia zasady oceny trwałej utraty wartości aktywów finansowych.	Rozporządzenie nie precyzuje szczegółowych zasad oceny trwałej utraty wartości aktywów finansowych.
MSR 39	Wycena początkowa aktywów i zobowiązań finansowych.	Aktywa i zobowiązania finansowe na dzień rozpoznania w sprawozdaniu finansowym wyceniane są w wartości godziwej, plus, w przypadku aktywów i zobowiązań niewycenianych przez rachunek zysków i strat, koszty bezpośrednio związane z transakcją.	Aktywa finansowe wyceniane w cenie nabycia, czyli w wartości godziwej poniesionych wydatków lub przekazanych w zamian innych składników majątkowych. Zobowiązania finansowe w wartości godziwej uzyskanej kwoty lub wartości uzyskanych innych składników majątkowych. Przy ustaleniu wartości godziwej uwzględnia się koszty transakcji poniesione przez jednostkę.
MSR 39	Ujęcie okresowej wyceny aktywów dostępnych do sprzedaży.	Zyski bądź straty z wyceny rozpoznawane są w kapitałach, z wyłączeniem strat z tytułu trwałej utraty wartości oraz różnic kursowych.	Jednostka ma wybór co do ogólnego podejścia do prezentacji zmian wartości godziwych: (1) zyski lub straty z przeszacowania zalicza się do przychodów bądź kosztów finansowych okresu, w którym nastąpiło przeszacowanie lub (2) zyski lub straty z przeszacowania odnoszone są na kapitał z aktualizacji wyceny.
MSR 39	Zabezpieczenie przyszłego uprawdopodobnionego zobowiązania.	Z definicji stanowi zabezpieczenie wartości godziwej, jedynie dla zabezpieczenia ryzyka kursowego dopuszczono wybór: zabezpieczenie przepływów pieniężnych lub zabezpieczenie wartości godziwej.	W ramach definicji zabezpieczenia przepływów pieniężnych.

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 39	Korekta wartości początkowej przy zabezpieczeniu przepływów pieniężnych – aktywa i zobowiązania finansowe.	W przypadku, gdy w wyniku realizacji transakcji zabezpieczanej w zabezpieczeniu przepływów pieniężnych powstaje składnik aktywów bądź zobowiązań finansowych, skumulowana w kapitałach zmiana wartości godziwej instrumentów zabezpieczających nie koryguje wartości początkowej zabezpieczanych pozycji, ale jest rozliczana bezpośrednio z kapitału w momencie wpływu na wynik finansowy pozycji zabezpieczanej.	Skumulowana wartość skuteczna zabezpieczenia koryguje wartość początkową aktywów bądź zobowiązań finansowych na dzień ich powstania.
MSR 39	Korekta wartości początkowej przy zabezpieczeniu przepływów pieniężnych – aktywa i zobowiązania niefinansowe.	Istnieje możliwość wyboru w zakresie odniesienia skumulowanego na kapitale wyniku skutecznego zabezpieczenia: (1) albo przez korektę wartości początkowej wartości pozycji zabezpieczanej w momencie jej powstania albo (2) wartość pozostaje w kapitale i jest odnoszona na wynik finansowy w momencie wpływu na wynik pozycji zabezpieczanej.	Skumulowana wartość skuteczna zabezpieczenia koryguje wartość początkową aktywów bądź zobowiązań niefinansowych na dzień ich powstania.
MSR 39	Gwarancje finansowe.	Gwarancje finansowe zostały objęte zakresem MSR 39. Gwarancje te rozpoznaje się w księgach według ich wartości godziwej, a w trakcie ich trwania w wartości wyższej spośród: • kwoty skalkulowanej zgodnie z MSR 37; • wartości początkowej rozliczonej zgodnie z MSR 18.	Gwarancje finansowe nie podlegają szczegółowemu wyodrębnieniu w PSR. Instrumenty te traktuje się jako pozycje pozabilansowe.
MSR 39	Prezentacja wyceny przy zabezpieczeniu wartości godziwej.	Brak jednoznacznego wskazania, do której kategorii przychodów bądź kosztów mają zostać zaliczone zmiany wartości godziwej instrumentu zabezpieczającego i pozycji zabezpieczanej.	Zmiany wartości godziwej pozycji zabezpieczanej i instrumentu zabezpieczanego odnoszone są w koszty bądź przychody finansowe.
MSR 39	Możliwość reklasyfikacji instrumentów finansowych między grupami instrumentów.	Możliwe reklasyfikacje pewnych aktywów finansowych niebędących instrumentami pochodnymi ujmowanych zgodnie z MSR 39. Zobowiązania finansowe, instrumenty pochodne i aktywa finansowe sklasyfikowane jako „Wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy” w momencie początkowego ujęcia nie mogą podlegać takiej reklasyfikacji.	Brak szczegółowych regulacji w tym zakresie.

MSR 40 „Nieruchomości inwestycyjne”

Data wejścia w życie

Okresy roczne rozpoczynające się 1 stycznia 2005 r. lub po tej dacie.

Zmieniony w wyniku *Dorocznych Poprawek do MSSF* w maju 2008 r. w odniesieniu do środków trwałych w budowie, przeznaczonych do użytkowania jako nieruchomości inwestycyjne. Zmiany obowiązują od 1 stycznia 2009 r.

Cel

Uregulowanie ujęcia księgowego nieruchomości inwestycyjnych i związanych z nimi ujawnień informacji dodatkowych.

Streszczenie

- Nieruchomości inwestycyjne to grunty lub budynki utrzymywane (przez właściciela lub leasingobiorcę w leasingu finansowym) w celu uzyskiwania przychodów z czynszów lub z tytułu wzrostu ich wartości kapitałowej, albo też w obu tych celach łącznie.
- MSR 40 nie stosuje się do nieruchomości zajmowanych przez właściciela ani do nieruchomości budowanych lub zagospodarowywanych w celu ich przyszłego wykorzystania jako nieruchomości inwestycyjne albo jako nieruchomości przeznaczone do sprzedaży w ramach zwykłej działalności danej jednostki gospodarczej.
- Nieruchomości użytkowane w różnych celach (częściowo użytkowane na własne potrzeby, a częściowo na wynajem czy przyrost wartości) podlegają podziałowi księgowemu w celu ich odrębnego rozliczania.
- Jednostka gospodarcza dokonuje wyboru między wyceną na podstawie wartości godziwej a wyceną według kosztu nabycia.
 - Model wartości godziwej: nieruchomość inwestycyjną wycenia się według wartości godziwej,

a wahania wartości godziwej wykazuje się w rachunku zysków i strat.

- Model kosztowy: nieruchomość inwestycyjną wycenia się według kosztu zamortyzowanego, pomniejszonego o ewentualne skumulowane odpisy z tytułu utraty wartości. Ujawnia się jednak informację o wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnej.
- Wybrany model wyceny stosuje się do wszystkich nieruchomości inwestycyjnych danej jednostki gospodarczej.
- Jeśli jednostka gospodarcza stosuje model wyceny według wartości godziwej, lecz w momencie nabycia konkretnej nieruchomości występują wyraźne dowody wskazujące na to, że jednostka nie będzie mogła ustalać jej wartości godziwej z zachowaniem ciągłości tej metody, należy do takiej nieruchomości zastosować model kosztowy (ceny nabycia) i kontynuować jego stosowanie do czasu zbycia danej nieruchomości.
- Przejście z jednego modelu na drugi jest dozwolone, jeżeli będzie prowadzić do bardziej adekwatnej prezentacji (co jest wysoce nieprawdopodobne przy przejściu z wyceny wartości godziwej na model kosztowy).
- Zaangażowanie leasingobiorcy w nieruchomość na podstawie umowy leasingu operacyjnego może być zakwalifikowane jako nieruchomość inwestycyjna pod warunkiem, że leasingobiorca stosuje model wyceny według wartości godziwej, zgodny z MSR 40. W takim przypadku leasingobiorca ujmuje księgowo umowę leasingu tak, jakby był to leasing finansowy. Zmiana z maja 2008 r. włącza w zakres MSR 40 obiekty w budowie, przeznaczone na cele inwestycyjne. Poprzednio ta kategoria aktywów wchodziła w zakres MSR 16.

Interpretacje

Brak

Porównanie

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 40	Zakres przedmiotowy.	Nieruchomości, w tym grunt, budynek lub część budynku lub oba te elementy, które są utrzymywane jako źródło przychodów z czynszów lub ze względu na przyrost wartości.	Nieruchomości posiadane w celu osiągnięcia z nich korzyści wynikającej z przyrostu wartości lub czerpania korzyści w formie odsetek, dywidend i innych pożytków, w tym transakcji handlowej. Zgodnie z UoR, inwestycjami w szerokim tego słowa znaczeniu mogą być także wartości niematerialne i prawne.
MSR 40	Prawo leasingobiorcy do użytkowania nieruchomości na mocy leasingu operacyjnego.	Można klasyfikować jako nieruchomość inwestycyjną, wtedy i tylko wtedy, gdy nieruchomość ta w innym wypadku spełniałaby definicję nieruchomości inwestycyjnej i jeśli leasingobiorca korzysta z modelu wyceny w wartości godziwej.	Nie może być klasyfikowane jako nieruchomość inwestycyjna.
MSR 40	Ujawnianie wartości godziwej w przypadku, gdy jednostka stosuje model ceny nabycia.	Wymagane.	Niewymagane.

MSR 41 „Rolnictwo”

Data wejścia w życie

Okresy rozpoczynające się 1 stycznia 2003 r. lub po tej dacie.

Zmieniony w wyniku *Dorocznych Poprawek do MSSF* w maju 2008 r. w odniesieniu do:

- stopy dyskonta przy obliczaniu wartości godziwej;
- dodatkowej przemiany biologicznej.

Zmiany obowiązują od 1 stycznia 2009 r.

Cel

Uregulowanie ujęcia księgowego działalności rolniczej – kierowania biologicznymi przemianami aktywów biologicznych (żywych roślin i zwierząt) w produkty rolnicze.

Streszczenie

- Wszystkie aktywa biologiczne wycenia się w wartości godziwej pomniejszonej o oszacowane koszty, związane z ich sprzedażą, chyba że wartości godziwej nie daje się wiarygodnie ustalić.
- Produkty rolnicze wycenia się w wartości godziwej ustalonej na dzień zbiorów i pomniejszonej o oszacowane koszty, związane ze sprzedażą tych produktów. Ponieważ produkty uzyskane w wyniku zbiorów stanowią towar rynkowy, dla tych produktów nie przewiduje się wyjątku związanego z „wiarygodnością wyceny”.
- Wszelkie wahania wartości godziwej aktywów biologicznych w ciągu danego okresu wykazuje się w rachunku zysków i strat tego okresu.

- Wyjątek od stosowania modelu wartości godziwej do aktywów biologicznych: jeżeli w momencie ich ujmowania w sprawozdaniu finansowym nie istnieje odnośny aktywny rynek ani żadna inna wiarygodna metoda wyceny, wówczas stosuje się model kosztowy, ale wyłącznie do danego konkretnego składnika aktywów biologicznych. Dany składnik aktywów biologicznych wycenia się według zamortyzowanych kosztów pomniejszonych o skumulowane straty z tytułu utraty wartości.
- Cena rynkowa notowana na aktywnym rynku na ogół przedstawia najlepszy miernik wartości godziwej składnika aktywów biologicznych lub produktów rolnych. Gdy czynny rynek nie istnieje, MSR 41 przedstawia wskazówki dotyczące sposobu wyboru innej podstawy wyceny.
- Zmiany z maja 2008 r. miały na celu usunięcie zakazu uwzględniania „dodatkowej przemiany biologicznej” przy obliczaniu wartości godziwej aktywów biologicznych metodą zdyskontowanych przepływów pieniężnych.
- Wyceny według wartości godziwej należy zaprzestać na etapie zbiorów. Po zbiorach stosuje się standard MSR 2 „Zapasy”.

Interpretacje

Brak

Porównanie

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 41	Wycena składnika aktywów biologicznych.	Wycena w wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty, związane ze sprzedażą. W przypadku braku wiarygodnej wyceny wartości godziwej, wycena następuje według kosztu pomniejszonego o amortyzację oraz utratę wartości.	Zwierzęta hodowlane wchodzące w skład tzw. stada podstawowego wycenia się w cenach ich nabycia, a w przypadku wytworzenia ich we własnym zakresie – w cenach sprzedaży pomniejszonych o zysk. Od zwierząt tych nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. Zwierzęta w innych jednostkach (np. cyrkach) oraz jednostkach zajmujących się produkcją zwierzęcą – reproduktory, zwierzęta robocze itp. ujmują się w ewidencji według ogólnych zasad stosowanych do środków trwałych.
MSR 41	Wycena produktów rolniczych.	Wycena w wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą, poniesione do dnia zbiorów/pozyskania produktów.	Wycena według kosztu wytworzenia. UoR dopuszcza także stosowanie do wyceny cen sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu, pomniejszonych o przeciętnie osiągnięty przy sprzedaży zysk i ponoszone koszty sprzedaży.

KIMSF 12 „Umowy na usługi koncesjonowane”

Uwaga: niniejsza interpretacja odwołuje się do kilku standardów. Omówiono ją oddzielnie ze względu na jej złożoność i duże znaczenie.

Data wejścia w życie

Okresy rozpoczynające się 1 stycznia 2008 r. lub po tej dacie.

Cel

Rozwiązanie problemów rachunkowych koncesjodawców z sektora prywatnego, świadczących usługi i dostarczających aktywów dla infrastruktury sektora publicznego. Interpretacja nie omawia sposobów rozliczania dla strony rządowej w przypadku takiego partnerstwa.

Streszczenie

Aktywów objętych zakresem umów omawianych w interpretacji (zwłaszcza tam, gdzie składniki aktywów

infrastruktury nie podlegają kontroli koncesjodawcy) nie należy ujmować jako rzeczowe aktywa trwałe koncesjodawcy. W zależności od warunków umowy, koncesjodawca ujmuje:

- składnik aktywów finansowych w przypadku, gdy przysługuje mu bezwarunkowe prawo otrzymania określonej kwoty środków pieniężnych lub innych aktywów finansowych w okresie obowiązywania umowy;
- składnik wartości niematerialnych w przypadku, gdy nie można określić przyszłych przepływów pieniężnych koncesjodawcy (tj. jeśli przepływy te będą się zmieniać w zależności od wykorzystania danego składnika infrastruktury);
- składnik aktywów finansowych oraz wartości niematerialnych w przypadku, gdy zysk koncesjodawcy pochodzi częściowo ze składnika aktywów finansowych, a częściowo ze składnika wartości niematerialnych.

KIMSF 17 „Dystrybucja aktywów niepieniężnych na rzecz właścicieli”

Data wejścia w życie

Okresy rozpoczynające się 1 lipca 2009 r. lub po tej dacie. Wcześniejsze zastosowanie było dopuszczalne po spełnieniu określonych warunków.

Cel

Interpretacja zawiera wytyczne w zakresie rozliczania dystrybucji aktywów niepieniężnych pomiędzy udziałowców.

Streszczenie

- Zobowiązanie z tytułu dywidendy rozpoznaje się w chwili oficjalnego zatwierdzenia dywidendy i nie zależy od uznania jednostki.
- Zobowiązanie to należy wyceniać w wartości godziwej aktywów netto przeznaczonych do dystrybucji. Jeżeli zobowiązanie nie zostanie rozliczone do końca okresu sprawozdawczego, a wartość godziwa aktywów niepieniężnych uległa zmianie, zobowiązanie jest wyceniane ponownie na dzień kończącym okres sprawozdawczy poprzez odniesienie zmian do kapitału własnego.
- Różnicę między wartością wypłaconej dywidendy a wartością bilansową rozliczonych aktywów netto ujmuje się w rachunku zysków i strat.
- Aktywa niepieniężne, przeznaczone do dystrybucji między właścicieli, wchodzą w zakres MSSF 5 „Aktywa

Uwaga: niniejsza interpretacja odwołuje się do kilku standardów. Omówiono ją oddzielnie ze względu na jej złożoność i duże znaczenie.

trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana”. Należy je traktować zgodnie z wymogami tego Standardu, dotyczącymi klasyfikacji, prezentacji i wyceny.

- Niepieniężny składnik aktywów, sklasyfikowany jako przeznaczony do dystrybucji między właścicieli, podlega ponownej wycenie według niższej z dwóch kwot: wartości bilansowej i wartości godziwej pomniejszonej o koszty dystrybucji, przy czym korekty wartości bilansowej ujmuje się zgodnie z ogólnymi zasadami, przedstawionymi w MSSF 5. Wobec tego, jeśli wartość godziwa pomniejszona o koszty dystrybucji składnika aktywów rozliczanego w ramach modelu kosztowego jest mniejsza od jego wartości bilansowej, należy ująć trwałą utratę wartości tego składnika w wyniku finansowym. Jeżeli wartość godziwa pomniejszona o koszty dystrybucji przewyższa wartość bilansową, korekt nie dokonuje się do momentu przeprowadzenia dystrybucji.

Aktualne projekty RMSR oraz KIMSF

Na stronie internetowej: www.iasplus.com
zainteresowani Czytelnicy znajdą najnowsze informacje
o projektach RMSR oraz o programie i tematach
prac KIMSF, obejmujące wykaz decyzji podjętych na
spotkaniach RMSR i KIMSF (wersja anglojęzyczna).



Interpretacje

Interpretacje standardów MSR i MSSF opracowuje Komitet ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (KIMSF), który w 2002 r. zastąpił Stały Komitet ds. Interpretacji (SKI). Interpretacje stanowią część składową normatywnych tekstów RMSR. Nie można zatem uznać sprawozdania finansowego za zgodne z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej, jeżeli nie spełnia ono wszystkich wymogów każdego, mającego do niego zastosowanie, Standardu i wszystkich wymogów każdej dotyczącej go interpretacji.

Interpretacje KIMSF

Od roku 2004 do 31 października 2009 r. Komitet ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (KIMSF) wydał następujące interpretacje:

- KIMSF 1 „Zmiany stanu zobowiązań z tytułu wycofania z eksploatacji, rekultywacji i zobowiązań o podobnym charakterze”;
- KIMSF 2 „Udziały członkowskie w spółdzielniach i podobne instrumenty”;
- KIMSF 3 „Prawa do emisji” (wycofany w czerwcu 2005 r.);
- KIMSF 4 „Ustalanie, czy umowa zawiera leasing”;
- KIMSF 5 „Prawa do udziałów wynikające z uczestnictwa w funduszach likwidacyjnych, rekultywacyjnych oraz funduszach na naprawę środowiska”;
- KIMSF 6 „Zobowiązania wynikające z uczestnictwa w specyficznym rynku – zużyty sprzęt elektryczny i elektroniczny”;
- KIMSF 7 „Zastosowanie metody przekształcenia w ramach MSR 29 „Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji”;
- KIMSF 8 „Zakres MSSF 2” (podlega wycofaniu w momencie wejścia w życie znowelizowanego MSSF 2 – najpóźniej 1 stycznia 2010 r.);
- KIMSF 9 „Ponowna ocena wbudowanych instrumentów pochodnych”;
- KIMSF 10 „Śródroczna sprawozdawczość finansowa a utrata wartości”;

- KIMSF 11 „MSSF 2 – wydanie akcji w ramach grupy i transakcje w nabytych akcjach własnych” (podlega wycofaniu w momencie wejścia w życie znowelizowanego MSSF 2 – najpóźniej 1 stycznia 2010 r.);
- KIMSF 12 „Umowy na usługi koncesjonowane”;
- KIMSF 13 „Programy lojalnościowe”;
- KIMSF 14 MSR 19 – „Limit wyceny aktywów z tytułu określonych świadczeń, minimalne wymogi finansowania oraz ich wzajemne zależności”;
- KIMSF 15 „Umowy dotyczące budowy nieruchomości”;
- KIMSF 16 „Zabezpieczenie udziałów w aktywach netto jednostki działającej za granicą”;
- KIMSF 17 „Dystrybucja aktywów niepieniężnych na rzecz właścicieli”
- KIMSF 18 „Transfer aktywów od klientów”

Interpretacje SKI

Wymienione poniżej interpretacje, wydane przez Stały Komitet ds. Interpretacji (SKI) w latach 1997–2001, pozostają w mocy. Wszelkie inne interpretacje SKI zostały uchylone z chwilą przyjęcia zmian poprawiających standardy MSR albo nowych standardów MSSF wydanych przez RMSR:

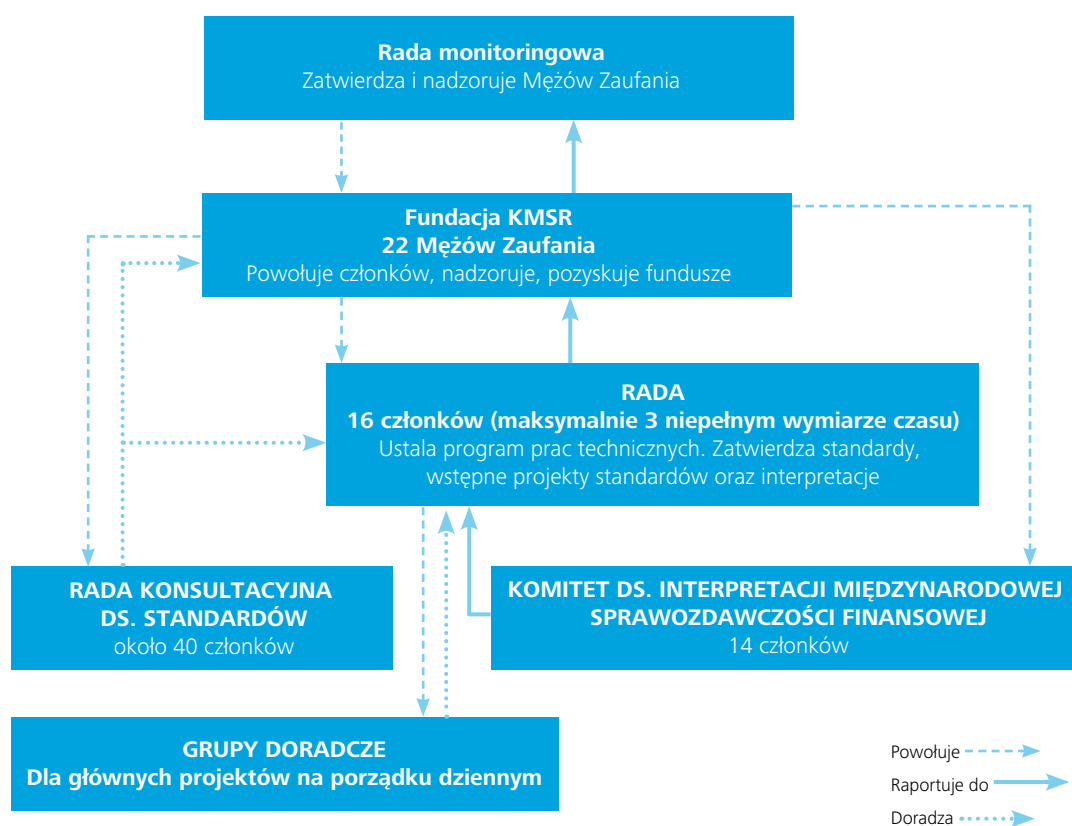
- SKI 7 „Wprowadzenie waluty euro”;
- SKI 10 „Pomoc rządowa – brak konkretnego powiązania z działalnością operacyjną”;
- SKI 12 „Konsolidacja – jednostki specjalnego przeznaczenia”;
- SKI 13 „Wspólnie kontrolowane jednostki – niepieniężny wkład wspólników”;
- SKI 15 „Leasing operacyjny – specjalne oferty promocyjne”;
- SKI 21 „Podatek dochodowy – realizacja wartości przeszacowywanych aktywów, które nie podlegają amortyzacji”;
- SKI 25 „Podatek dochodowy – zmiana statusu podatkowego jednostki gospodarczej lub jej udziałowców”;

- SKI 27 „Ocena istoty transakcji wykorzystujących formę leasingu”;
- SKI 29 „Umowy na usługi koncesjonowane – ujawnianie informacji”;
- SKI 31 „Przychody – transakcje barterowe obejmujące usługi reklamowe”;
- SKI 32 „Wartości niematerialne – koszty witryn internetowych”.

Pozycje niedodane do kalendarza prac KIMSF

Na stronie www.iasplus.com zamieszczamy wykaz ponad 140 pozycji niezakwalifikowanych ostatecznie do planu prac KIMSF. W każdym przypadku KIMSF podaje przyczynę odrzucenia danego tematu. Z zasady informacje te dostarczają istotnych wskazówek, dotyczących zastosowania MSSF. Dokładny adres, pod jakim można je znaleźć, to: www.iasplus.com/ifric/notadded.htm.

Struktura RMSR



Fundacja KMSR

Reprezentacja w Fundacji

Sześciu Mężów Zaufania z Ameryki Północnej, sześciu z Europy, sześciu z Azji i Oceanii oraz czterech z innych rejonów świata (dla osiągnięcia zrównoważonej reprezentacji regionalnej).

Kompetencje Mężów Zaufania

Konstytucja FKMSR wymaga, aby Mężowie Zaufania mieli wspólnie odpowiednie wykształcenie akademickie i doświadczenie branżowe – w ich gronie muszą znaleźć się audytorzy, osoby opracowujące standardy, użytkownicy, naukowcy oraz urzędnicy w służbie publicznej. Zwyczajowo dwa spośród nich są doświadczonymi partnerami znaczących międzynarodowych firm księgowych.

Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości

Reprezentacja w Radzie

Zwyczajowo czterech członków z Ameryki Północnej, czterech z Europy, czterech z Azji i Oceanii, po jednym członku z Afryki i Ameryki Południowej oraz dwóch z innych rejonów świata do lipca 2012 r. dla osiągnięcia zrównoważonej reprezentacji regionalnej.

Kompetencje członków Rady

W gronie członków Rady muszą znaleźć się profesjonaliści z aktualnym doświadczeniem zawodowym i wiedzą. Zespół jest zobowiązany do reprezentowania najlepszej równowagi wiedzy technicznej i dywersyfikacji wiedzy z zakresu międzynarodowego biznesu i rynków.

2008–2009 przegląd i aktualizacja konstytucji (statutu)

Mężowie Stanu FKMSR prowadzą obecnie całociowy przegląd jej struktury i konstytucji (statutu). Pierwsza część przeglądu została zakończona w styczniu 2009 r., a w jej wyniku opublikowano znaczące zmiany konstytucji FKMSR (weszły w życie 1 lutego 2009 r.). W ramach wprowadzonych zmian i utworzono Rady Monitoringowe, zwiększono liczbę członków RMSR z 14 do 16 (w tym maksymalnie do 3 w niepełnym wymiarze czasu pracy) oraz określono kryteria rozróżnienia geograficznego w RMSR. Wyniki drugiej części przeglądu konstytucji (obejmującej m.in. oczekiwany dalszy przebieg działalności RMSR, zasilanie funduszy, zakres MSSF oraz SAC) będą znane do końca roku 2009.

Rada Monitoringowa

Głównym zadaniem Rady Monitoringowej jest zapewnienie odpowiedniego mechanizmu formalnej współpracy między organizacjami rynków kapitałowych a FKMSR. Celem współpracy z organizacjami rynków kapitałowych, które dopuszczają lub wymagają zastosowania MSSF w swoim środowisku prawnym, jest odciążenie tych organizacji od prac w zakresie MSSF, aby mogli efektywnie skoncentrować się na innych obowiązkach, takich jak ochrona interesów inwestorów, integracja rynków i formowanie kapitałów.

Zakres obowiązków Rady Monitoringowej obejmuje:

- uczestnictwo w procesie powoływania Mężów Zaufania oraz zatwierdzanie powołań Mężów Zaufania zgodnie z wskazówkami określonymi w konstytucji FKMSR,
- nadzór i doradzanie Mężom Zaufania w zakresie spełniania obowiązków określonych w konstytucji FKMSR; Mężowie Zaufania będą składać roczne pisemne raporty do Rady Monitoringowej.

Reprezentacja w Radzie

Członkami Rady są osoby zajmujące wysokie stanowiska w Komisji Europejskiej, Japońskiej Agencji Usług Finansowych (*Financial Services Agency of Japan*), Amerykańskiej Komisji Papierów Wartościowych i Giełd (US SEC), Komitecie Rynków Wschodzących (IOSCO) oraz Komisji Technicznej (IOSCO). Prezes Bazylejskiej Komisji Nadzoru Bankowego wchodzi w skład Rady jako obserwator bez prawa głosu.

Jak kontaktować się z RMSR?

Adres

International Accounting Standards Board
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom

Informacje ogólne

Telefon: +44-20-7246-6410
Fax: +44-20-7246-6411
Ogólny adres e-mail: iasb@iasb.org
Godziny urzędowania: poniedziałek–piątek
08:30–18:00
czasu londyńskiego
Strona internetowa: www.iasb.org

Zamówienia i informacja Działu Wydawnictw

Telefon: +44-20-7332-2730
Fax: +44-20-7332-2749
Adres e-mail wydawnictwa: publications@iasb.org
Godziny urzędowania: poniedziałek–piątek
09:30–17:30
czasu londyńskiego

Przewodniczący i Wiceprzewodniczący Rady oraz Dyktorzy Techniczni:

Sir David Tweedie	Przewodniczący RMSR	dtweedie@iasb.org
Thomas E. Jones	Wiceprzewodniczący RMSR	tjones@iasb.org
Alan Teixeira	Dyrektor Techniczny	ateixeira@iasb.org
Peter Clark	Dyrektor ds. Badań	pclark@iasb.org
Gavin Francis	Dyrektor ds. Rynków Kapitałowych	gfrancis@iasb.org
Tricia O' Malley (do 30 czerwca 2009 r.)	Dyrektor ds. Wdrażania w Życie	tomalley@iasb.org
Wayne Upton	Dyrektor ds. Współpracy Międzynarodowej	wupton@iasb.org
Paul Pacter	Dyrektor ds. Standardów dla MSP	ppacter@iasb.org

Stosowanie MSSF w Europie

Regulacje dotyczące rachunkowości na rynku europejskim

Jednostki notowane na giełdzie

W ślad za strategią dla sprawozdawczości finansowej, przyjętą przez Komisję Europejską (KE) w czerwcu 2000 r., Unia Europejska zaaprobowała w 2002 r. „Rozporządzenie o rachunkowości”, zobowiązujące wszystkie spółki giełdowe z krajów członkowskich UE do stosowania MSSF w swych skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych, począwszy od 2005 r. Wymóg MSSF obowiązuje nie tylko 27 państw członkowskich Unii, ale także trzy kraje Europejskiego Obszaru Gospodarczego (EOG). MSSF stosuje już także większość przedsiębiorstw szwajcarskich, mimo że Szwajcaria nie jest ani członkiem UE, ani EOG. Firmy spoza UE, notowane na unijnych giełdach, mogły zostać dopuszczone do kontynuowania stosowania ogólnie przyjętych zasad rachunkowości (GAAP), obowiązujących w ich krajach, do czasu dokonania przez KE oceny ich ekwiwalentności z MSSF. W grudniu 2007 r. Komisja Europejska przedłużyła to zwolnienie do 31 grudnia 2011 r. dla tych państw, które mają wyraźnie określone plany albo doprowadzenia do zgodności swoich krajowych GAAP z MSSF (w stosunku do nich KE oceni ich ekwiwalentność), albo pełnego przyjęcia MSSF jako obowiązujących w nich krajowych GAAP.

Jednostki nienotowane na giełdzie oraz jednostkowe sprawozdania finansowe

Prawie wszystkie kraje członkowskie UE zezwalają niektórym lub wszystkim podmiotom nienotowanym na giełdzie na stosowanie MSSF w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych, a większość krajów członkowskich zezwala na stosowanie MSSF także w jednostkowych sprawozdaniach finansowych. Szczegółowe informacje można znaleźć na stronie www.iasplus.com.

Oficjalne zatwierdzenie standardów MSSF w Europie

Przepisy unijne wymagają uprzedniego zatwierdzenia standardów do stosowania w Europie. Proces ich oficjalnego zatwierdzenia obejmuje następujące kroki:

- UE przekłada teksty MSSF na wszystkie języki europejskie;

- Europejska Grupa Doradcza ds. Sprawozdawczości Finansowej (EFRAG), reprezentująca sektor prywatny, przekazuje swoje opinie Komisji Europejskiej (KE);
- Grupa Kontrolująca Opinie Dotyczące Standardów Rachunkowości (SARG) przedstawia Komisji Europejskiej swoje poglądy w reakcji na zalecenia EFRAG;
- Komitet ds. Regulacji Rachunkowości przy Komisji Europejskiej wydaje zalecenie zatwierdzenia standardu;
- KE przedkłada propozycję zatwierdzenia w ramach Procedury Regulacyjnej Połączonej z Kontrolą Parlamentowi Europejskiemu i właściwemu Komitetowi Rady UE, złożonemu z 27 członków. Obydwie instytucje muszą wyrazić zgodę na jej przyjęcie, w przeciwnym razie propozycja zostaje odesłana do KE do ponownego rozpatrzenia.

Egzekwowanie MSSF w Europie

Europejskie rynki papierów wartościowych podlegają regulacji poszczególnych państw członkowskich, z zastrzeżeniem obowiązywania pewnych przepisów, przyjętych na szczeblu UE. Do przepisów obowiązujących w całej Unii należą:

- standardy przyjęte przez Komitet Europejskich Regulatorów Rynków Papierów Wartościowych (CESR), stanowiący gremium złożone z krajowych organów nadzoru regulacyjnego. Standard nr 1 „Egzekwowanie standardów informacji finansowej w Europie”, ustanawia 21 ogólnych zasad, które państwa członkowskie UE powinny przyjąć w ramach egzekwowania MSSF. Standard nr 2 „Koordynacja działań egzekucyjnych” zawiera wytyczne dotyczące wdrażania Standardu nr 1;
- dyrektywa o ustawowym audycie sprawozdań rocznych i sprawozdań skonsolidowanych, wydana we wrześniu 2006 r., która zastąpiła Dyrektywę 8 oraz wprowadziła zmiany do Dyrektyw 4 i 7, wymusiła m.in. przyjęcie Międzynarodowych Standardów Audytu w całej UE i wymaga od państw członkowskich powołania organów nadzoru audytorów;
- zmiany dyrektyw UE, które wprowadzają kolektywną odpowiedzialność członków zarządu za sprawozdania finansowe jednostki gospodarczej.

Co nowego w regulacjach MSSF

Nowe regulacje wydane przez RMSR w roku 2009

Nowe standardy		Od kiedy obowiązują
MSSF dla Małych i Średnich Przedsiębiorstw	Samodzielny standard, obejmujący zasady rachunkowości analogiczne do pełnego zestawu MSSF, ale uproszczone i dopasowane do potrzeb małych i średnich jednostek (lipiec 2009)	RMSR nie określiła daty wejścia w życie tego Standardu, ponieważ decyzja o jego przyjęciu (a zatem i ustalenie terminu wejścia w życie) należy do władz poszczególnych państw.
Zmiany do standardów i interpretacji		Od kiedy obowiązują
MSSF 7 „Instrumenty finansowe: ujawnianie informacji”	Podniesienie jakości ujawnianych informacji dotyczących instrumentów finansowych (marzec 2009)	Obowiązują prospektywnie w stosunku do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2009 r. lub po tej dacie. Wobec tego jednostka, której rok rozliczeniowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym, ma obowiązek uwzględnienia ich w rocznym sprawozdaniu finansowym za rok 2009.
KIMSF 9 „Ponowna ocena wbudowanych instrumentów pochodnych” MSR 39 „Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena”	Wbudowane instrumenty pochodne (marzec 2009)	Obowiązują retrospektywnie w odniesieniu do okresów rocznych kończących się 30 czerwca 2009 r. lub po tej dacie.
Zmiany do 12 standardów i 2 interpretacji	Doroczne poprawki do MSSF (kwiecień 2009)	Różne daty wejścia w życie, w tym łączone daty wejścia w życie wraz z innymi standardami i interpretacjami. Szczegółowe przepisy w tym zakresie są zawarte w odpowiednich standardach.
MSSF 2 „Płatności w formie akcji”	Rozliczanie grupowych transakcji płatności w formie akcji rozliczanych w środkach pieniężnych (czerwiec 2009)	Obowiązują w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2010 r. lub po tej dacie, z możliwością wcześniejszego zastosowania.
MSSF 1 „Zastosowanie MSSF po raz pierwszy”	Dodatkowe zwolnienia dla jednostek stosujących MSSF po raz pierwszy (lipiec 2009)	Obowiązują w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2010 r. lub po tej dacie, z możliwością wcześniejszego zastosowania.
MSR 32 „Instrumenty finansowe: prezentacja”	Klasyfikacja praw poboru (październik 2009)	Obowiązują w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 lutego 2010 r. lub po tej dacie, z możliwością wcześniejszego zastosowania.
Nowe interpretacje		Od kiedy obowiązują
KIMSF 18	Transfer aktywów od klientów (styczeń 2009)	Obowiązują prospektywnie w odniesieniu do transferów składników aktywów otrzymanych od klientów 1 lipca 2009 r. lub po tej dacie. Nie dopuszcza się retrospektywnego przekształcania sprawozdań finansowych za okresy wcześniejsze.

Standardy obowiązujące po 31 grudnia 2009 r.

Oprócz wyżej przedstawionych regulacji, na 31 października 2009 r. istnieją następujące regulacje, których wejście w życie następuje po 31 grudnia 2009 r.:

Aktualizacje standardów		Obowiązują w stosunku do okresów sprawozdawczych rozpoczynających się w dniu lub po dniu
MSSF 1 (2008)	Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy (zmieniona struktura)	Obowiązujące przy sporządzaniu pierwszego sprawozdania finansowego jednostki, zgodnego z MSSF, dla okresów rocznych począwszy od 1 lipca 2009 r. Dopuszcza się wcześniejsze stosowanie.
MSSF 3(2008)	Połączenie jednostek gospodarczych.	Prospektywnie dla połączeń jednostek gospodarczych, w przypadku których dzień nabycia wypada z początkiem lub po rozpoczęciu pierwszego okresu rocznego rozpoczynającego się 1 lipca 2009 r. lub po tej dacie. Dopuszcza się wcześniejsze zastosowanie – lecz tylko dla okresów rocznych rozpoczynających się 30 czerwca 2007 r. lub po tym dniu. Wymaga się przyjęcia do stosowania MSR 27 (2008) od tej samej daty.
MSR 27(2008) „Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe”	Zmiany wynikające z rewizji MSSF 3.	Dla okresów rocznych rozpoczynających się 1 lipca 2009 r. lub po tej dacie. Dopuszczono wcześniejsze stosowanie. Wymaga się przyjęcia stosowania MSSF 3 (2008 r.) od tej samej daty – zatem praktycznie niedopuszczalne jest przyjęcie dla okresów rocznych rozpoczynających się przed 30 czerwca 2007 r.

Zmiany do standardów		Od kiedy obowiązują
MSR 39 „Instrumenty finansowe – ujmowanie i wycena”	Rozpoznawanie inflacji jako ryzyka lub części ryzyka podlegającego zabezpieczeniu oraz zabezpieczenie w formie opcji.	Obowiązują retrospektywnie w stosunku do okresów sprawozdawczych rozpoczynających się w dniu lub po dniu 1 lipca 2009 r. Dopuszcza się wcześniejsze stosowanie.

Nowe interpretacje		Od kiedy obowiązują
KIMSF 17	Dystrybucja aktywów niepieniężnych na rzecz właścicieli	KIMSF 17 i wynikające z niego zmiany do MSSF 5 obowiązują w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 lipca 2009 roku lub po tej dacie. Dopuszczono wcześniejsze zastosowanie, pod warunkiem ujawnienia tego faktu oraz jednoczesnego zastosowania MSSF 3 (2008) i MSR 27 (2008). Interpretację i wynikające z niej zmiany do MSSF 5 stosuje się prospektywnie; nie dopuszcza się zastosowania retrospektywnego.

Status zatwierdzenia MSSF w UE

Z uwagi na to, że UE niezależnie zatwierdza kolejne standardy do stosowania w krajach członkowskich, platforma tych standardów może się istotnie różnić od standardów opublikowanych przez RMSR. Według stanu na 31 października 2009 r. różnice te obejmują:

Regulacja		Prawdopodobna data zatwierdzenia przez UE
Znowelizowany MSSF 1 (2008)	Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy (zmieniona struktura)	IV kwartał 2009 r.
KIMSF 17	Dystrybucja aktywów niepieniężnych na rzecz właścicieli	IV kwartał 2009 r.
KIMSF 18	Transfer aktywów od klientów	IV kwartał 2009 r.
Zmiany do MSSF 7	Podniesienie jakości ujawnianych informacji dotyczących instrumentów finansowych	IV kwartał 2009 r.
Zmiany do KIMSF 9 i MSR 39	Wbudowane instrumenty pochodne	IV kwartał 2009 r.
Zmiany do różnych standardów i interpretacji	Doroczne Poprawki do MSSF 2009	I kwartał 2010 r.
Zmiany do MSSF 2	Rozliczanie grupowych transakcji płatności w formie akcji rozliczanych w środkach pieniężnych	I kwartał 2010 r.
Zmiany do MSSF 1	Dodatkowe zwolnienia dla jednostek stosujących MSSF po raz pierwszy	nie określono
Zmiany do MSR 32	Klasyfikacja praw poboru	IV kwartał 2009 r.

Przydatne linki MSSF

MSSF

www.deloitte.com/pl/MSSF
www.iasplus.com

Publikacje i aktualne informacje dotyczące MSSF
Na tej stronie można znaleźć aktualne informacje dotyczące zmian w MSSF i KIMSF oraz praktyczne materiały źródłowe.
Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR)
Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC)

US GAAP

www.fasb.org
www.sec.gov

Amerykańska Rada ds. Standardów Sprawozdawczości Finansowej
Amerykańska Komisja ds. Papierów Wartościowych i Giełd

Polskie standardy rachunkowości

www.mf.gov.pl
www.kpwig.gov.pl
www.kibr.org.pl
www.skwp.org.pl

Ministerstwo Finansów
Komisja Papierów Wartościowych i Giełd
Krajowa Izba Biegłych Rewidentów
Stowarzyszenie Księgowych w Polsce

Unia Europejska

www.europa.eu.int
www.efrag.org
www.fee.be
www.cesr-eu.org

Unia Europejska (strona główna)
Europejska Grupa Doradcza ds. Sprawozdawczości Finansowej
Europejska Federacja Księgowych
Komitet Europejskich Regulatorów Rynku Papierów Wartościowych

Deloitte

www.deloitte.com/pl/audyt
www.deloitte.com/pl
www.deloitte.com

Dodatkowe informacje dotyczące usług, programów, szkoleń i publikacji
Deloitte Polska
Deloitte Global

Deloitte – Zespół Techniczny ds. Sprawozdawczości Finansowej

Eksperti Deloitte aktywnie wspierają proces wdrażania MSSF. W tym celu stworzyliśmy platformę usług skierowanych głównie na kwestie związane ze sprawozdawczością finansową według MSSF oraz Krajowych Zasad Rachunkowości. Zespół Techniczny ds. Sprawozdawczości Finansowej, którego intencją jest aktywne wspieranie Państwa w zakresie wdrażania MSSF, służy także pomocą przez wszelkiego rodzaju doradztwo oraz świadczenie usług skierowanych głównie na zagadnienia związane ze sprawozdawczością finansową według MSSF. Zespół, znając specyfikę polskich zasad sprawozdawczości finansowej, ściśle współpracuje z ekspertami z naszych globalnych centrów kompetencyjnych ds. MSSF.

Oferowane usługi:

- audyty sprawozdań według MSSF;
- doradztwo przy implementacji MSSF;
- konsultacje i opinie;
- szkolenia i warsztaty.

Nasi specjaliści służą Państwu pomocą. W sprawach dotyczących MSSF prosimy o kontakt z naszymi ekspertami:



Zbigniew Adamkiewicz

Partner
Dział Audytu Deloitte
Tel. (22) 511 08 02
E-mail: zadamkiewicz@deloitteCE.com



Jarosław Suder

Starszy Menedżer
Dział Audytu Deloitte
Tel. (12) 423 03 33
E-mail: jsuder@deloitteCE.com



Paweł Tendera

Specjalista
Dział Audytu Deloitte
E-mail: ptendera@deloitteCE.com

Więcej informacji nt. MSSF: www.deloitte.com.pl/MSSF

Kontakt

Zbigniew Adamkiewicz

Partner, Dział Audytu Deloitte
zadamkiewicz@deloitteCE.com

Biuro główne - Warszawa

Deloitte

Al. Jana Pawła II 19
00-854 Warszawa
Tel.: +48 (0) 22 511 08 11
Tel.: +48 (0) 22 511 08 12
Fax: +48 (0) 22 511 08 13
E-mail: dpoland@deloitteCE.com

Gdańsk

Wacław Nitka

Dyrektor w Dziale Audytu
wnitka@deloitteCE.com
Deloitte
ul. Arkońska 6
80-387 Gdańsk
Tel.: +48 (0) 58 761 67 60
E-mail: gdansk@deloitteCE.com

Katowice

Artur Maziarka

Partner w Dziale Audytu
amaziarka@deloitteCE.com
Deloitte
ul. Uniwersytecka 13
40-007 Katowice
Tel.: +48 (0) 32 603 03 30
Fax: +48 (0) 32 603 03 31
E-mail: katowice@deloitteCE.com

Kraków

Marek Turczyński

Dyrektor w Dziale Audytu
mturczynski@deloitteCE.com
Deloitte
Al. Armii Krajowej 16
30-150 Kraków
Tel.: +48 (0) 12 622 43 40
Fax: +48 (0) 12 622 43 43
E-mail: krakow@deloitteCE.com

Łódź

Maria Nowicka

Dyrektor w Dziale Audytu
mnowicka@deloitteCE.com
Deloitte
Al. Józefa Piłsudskiego 76
90-330 Łódź
Tel.: +48 (0) 42 290 60 00
Fax: +48 (0) 42 290 60 01
E-mail: lodz@deloitteCE.com

Poznań

Piotr Waliński

Dyrektor w Dziale Audytu
pwalinski@deloitteCE.com
Deloitte
ul. Ułańska 7
60-748 Poznań
Tel.: +48 (0) 61 882 42 50
Fax: +48 (0) 61 882 42 51
E-mail: poznan@deloitteCE.com

Szczecin

Jacek Mateja

Partner w Dziale Audytu
jmateja@deloitteCE.com
Deloitte
Pl. Rodła 8
70-419 Szczecin
Tel.: +48 (0) 91 359 40 65
Fax: +48 (0) 91 359 40 66
E-mail: szczecin@deloitteCE.com

Wrocław

Radosław Kuboszek

Partner w Dziale Audytu
rkuboszek@deloitteCE.com
Pl. Grunwaldzki 23
50-365 Wrocław
Tel.: +48 (0) 71 335 45 00
Fax: +48 (0) 71 335 45 05
E-mail: wroclaw@deloitteCE.com

www.deloitte.com/pl/audyt

Powyższa publikacja zawiera jedynie informacje natury ogólnej. Deloitte Touche Tohmatsu, firmy członkowskie oraz podmioty stowarzyszone nie świadczą tym samym, ani nie przedstawiają w tej publikacji porad księgowych, podatkowych, inwestycyjnych, finansowych, konsultingowych, prawnych czy innych. Nie należy także, wyłącznie na podstawie zawartych tu informacji, podejmować jakichkolwiek decyzji dotyczących Państwa działalności. Przed podjęciem jakichkolwiek decyzji lub działań dotyczących kwestii finansowych czy biznesowych, powinni Państwo skorzystać z porady profesjonalnego doradcy. Deloitte Touche Tohmatsu, firmy członkowskie oraz podmioty stowarzyszone nie ponoszą odpowiedzialności za jakiegokolwiek szkody wynikające z wykorzystania informacji zawartych w publikacji, ani za Państwa decyzje podjęte w związku z tymi informacjami. Osoby korzystające z powyższej publikacji robią to na własne ryzyko i ponoszą pełną związaną z tym odpowiedzialność.

Deloitte świadczy usługi audytorskie, konsultingowe, doradztwa podatkowego i finansowego klientom z sektora publicznego oraz prywatnego, działającym w różnych branżach. Dzięki globalnej sieci firm członkowskich obejmującej 140 krajów oferujemy najwyższej klasy umiejętności, doświadczenie i wiedzę w połączeniu ze znajomością lokalnego rynku. Pomagamy klientom odnieść sukces niezależnie od miejsca i branży, w jakiej działają. 168 000 pracowników Deloitte na świecie realizuje misję firmy: stanowić standard najwyższej jakości.

Specjalistów Deloitte łączy kultura współpracy oparta na zawodowej rzetelności i uczciwości, maksymalnej wartości dla klientów, lojalnym współdziałaniu i sile, którą czerpią z różnorodności. Deloitte to środowisko sprzyjające ciągłemu pogłębianiu wiedzy, zdobywaniu nowych doświadczeń oraz rozwojowi zawodowemu. Ekspersi Deloitte z zaangażowaniem współtworzą społeczną odpowiedzialność biznesu, podejmując inicjatywy na rzecz budowania zaufania publicznego i wspierania lokalnych społeczności.

Nazwa Deloitte odnosi się do Deloitte Touche Tohmatsu, podmiotu prawa szwajcarskiego i jego firm członkowskich, które stanowią oddzielne i niezależne podmioty prawne. Dokładny opis struktury prawnej Deloitte Touche Tohmatsu oraz jego firm członkowskich można znaleźć na stronie www.deloitte.com/pl/onas.

ISBN 978-83-255-1402-0

