

Biuletyn MSSF Naprzeciw Standardom

W tym wydaniu:

I. Połączenia jednostek gospodarczych – aspekty praktyczne

Publikacja poświęcona niektórym zmianom i kwestiom wynikającym z wdrożenia **MSSF 3 (2008)** oraz związanym z tym modyfikacjom do **MSR 27 (2008)**.
(Str. 2)

II. Temat dnia: utrata wartości aktywów finansowych

Omówienie projektu standardu „Koszt zamortyzowany i utrata wartości” (proponujący zastąpienie modelu poniesionej straty zawartego w **MSR 39** modelem straty prognozowanej) wraz z analizą jego wpływu na praktykę gospodarczą.
(Str. 6)

Zawierający:

Listę MSSF które jeszcze nie weszły w życie albo nie zostały jeszcze zatwierdzone przez UE



I. Połączenia jednostek gospodarczych – aspekty praktyczne

Wprowadzenie

Znowelizowany **MSSF 3 „Połączenie jednostek gospodarczych”** (wydany przez RMSR w roku 2008, a przyjęty przez EU w roku 2009) obowiązuje w odniesieniu do połączeń jednostek gospodarczych z datą przejścia przypadającej w okresach rozpoczynających się 1 lipca 2009 roku lub później. Oznacza to, że spółka kończąca rok sprawozdawczy w grudniu, a dokonująca przejścia w 2010 roku będzie musiała uwzględnić wymogi tego standardu.

MSSF 3 (2008) nakłada na spółki dokonujące przejścia nowe wymogi, wynikające zarówno ze zmian naniesionych do poprzedniej wersji standardu (MSSF 3 wydany w roku 2004), jak i z doprecyzowania ograniczonych wytycznych z poprzedniego standardu.

Niniejsza publikacja poświęcona jest niektórym zmianom i kwestiom wynikającym z wdrożenia **MSSF 3 (2008)** oraz związanym z tym modyfikacjom do **MSR 27 „Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe”** (wersja z roku 2008).

Koszty nabycia

MSSF 3 (2004) wymagał ujęcia kosztów bezpośrednio przypisywanych połączeniom w kosztach nabycia. W efekcie rozliczenia wielu transakcji przejścia obejmowały kapitalizowane koszty, takie jak koszty prawne czy doradztwa, co zaważyło wartość firmy.

MSSF 3 (2008) wymaga ujmowania takich wydatków w koszty w momencie poniesienia. Upraszcza to rozliczenia, ponieważ subiektywna ocena dotycząca możliwości bezpośredniego przypisywania kosztów do transakcji przejścia, konieczna w przypadku poprzedniej wersji standardu, jest teraz zbędna. Oznacza to jednak również, że przejście może obecnie wiązać się z ujęciem znaczącego kosztu przed momentem realizacji korzyści z tytułu przejścia w formie zwiększenia rentowności grupy kapitałowej. Jedynym wyjątkiem jest koszt związany bezpośrednio z emisją instrumentów dłużnych lub kapitałowych, które można skompensować ze zobowiązaniami lub kapitałem własnym zgodnie z **MSR 39 „Instrumenty finansowe: ujmowanie**

i wycena” oraz **MSR 32 „Instrumenty finansowe: prezentacja”**.

Niektóre spółki mogły zgodnie z przepisami kapitalizować koszty poniesione w 2009 roku (tj. w okresie obowiązywania wymogów **MSSF 3 (2004)**) w związku z przejściem zakończonym w roku 2010 (tj. w okresie obowiązywania wymogów **MSSF 3(2008)**). Koszty takie należy ująć w koszty w chwili przyjęcia znowelizowanego standardu.

Udziały niesprawujące kontroli

Wersja MSSF 3 z roku 2008 wiąże się z szeregiem kwestii dotyczących niekontrolujących udziałów (**NKU**).

Zakres pojęcia „niekontrolujące udziały”

Termin „udziały mniejszościowe” stosowany w **MSSF 3(2004)** został zastąpiony określeniem „niekontrolujące udziały”, ponieważ w pewnych okolicznościach jednostka dominująca może sprawować kontrolę nad jednostką zależną, mimo że nie posiada udziałów większościowych w jej kapitale własnym. Ponadto zmieniono definicje dwóch innych terminów.

Udziały mniejszościowe w MSSF 3 (2004)	Udziały niekontrolujące w MSSF 3 (2008)
--	---

Ta część wyniku finansowego i aktywów netto jednostki zależnej, która przypada na udziały kapitałowe nie należące, bezpośrednio lub za pośrednictwem jednostek zależnych, do jednostki dominującej.

Kapitały w jednostce zależnej, których nie można bezpośrednio lub pośrednio przyporządkować do jednostki dominującej.

Wyłączenie odniesienia do „części wyniku finansowego i aktywów netto” oraz dyskusje związanym z tym kwestiami w ramach opracowywania **MSSF 3(2008)** dowiodły, że instrumenty kapitałowe niedające w danym momencie posiadaczowi prawa do części aktywów netto

jednostki zależnej (co mogło przyczynić się do niesklasyfikowania ich w niektórych sprawozdaniach jako udziały mniejszości) mogą spełniać definicję niekontrolujących udziałów.

Przykłady takich instrumentów mogą obejmować:

- składnik kapitałowy instrumentu złożonego;
- opcje lub warranty na akcje jednostki zależnej;
- płatności w formie akcji rozliczane w instrumentach kapitałowych – akcjach spółki zależnej oraz
- akcje uprzywilejowane zaliczane do kapitału własnego.

Wycena niekontrolujących udziałów

Wycena niekontrolujących udziałów ma niestandardowy charakter, ponieważ **MSSF 3(2008)** wprowadził w tym obszarze dodatkową elastyczność.

MSSF 3 (2004) wymagał wyceny udziałów mniejszościowych zgodnie z udziałem mniejszości w wartości godziwej możliwych do zidentyfikowania aktywów jednostki przejmowanej. **MSSF 3 (2008)** również dopuszcza takie podejście, ale umożliwia również zastosowania rozwiązania alternatywnego – wycenę niekontrolujących udziałów w oparciu o pełną wartość godziwą.

Jak wynika z poniższego przykładu, zastosowanie takiego rozwiązania może często doprowadzić do zwiększenia wartości firmy w momencie przejęcia.

Przykład

W roku 2010 **Jednostka A** przejmuje 80% udziałów (pakiet kontrolny) w **Jednostce B** za kwotę 1 mln PLN. Na dzień przejęcia wartość godziwa możliwych do zidentyfikowania aktywów netto **Jednostki B** (w tym wartości niematerialnych) wyniosła **500.000 PLN**. Ustalono, że wartość godziwa 20% niekontrolujących udziałów wynosi **250.000 PLN** (tj. 1/4 wartości 80% nabytych udziałów).

	Wartość NKU jako % aktywów netto PLN		NKU w wartości godziwej PLN
Zapłata	1.000.000		1.000.000
Niekontrolujące udziały	100.000	(20% kwoty 500.000 PLN)	250.000
	<u>1.100.000</u>		<u>1.250.000</u>
Minus możliwe do zidentyfikowania przejęte aktywa netto	(500.000)		(500.000)
Wartość firmy	<u>600.000</u>		<u>750.000</u>

Nie wymaga się w tym zakresie utrzymywania jednolitych zasad rachunkowości. Decyzję o wycenie niekontrolujących udziałów podejmuje się indywidualnie dla każdej transakcji przejęcia.

W projekcie standardu „**Doroczne poprawki do MSSF**” wydanym w sierpniu 2009 roku **RMSR** proponuje zmianę do **MSSF 3** wyjaśniającą, że niekontrolujące udziały niedające posiadaczowi prawa do proporcjonalnego udziału w aktywach netto jednostki zależnej (na przykład składnik kapitałowy instrumentu złożonego) należy wyceniać w wartości godziwej na dzień nabycia.

Testy utraty wartości

Nowelizacja **MSSF 3 (2008)** spowodowała konieczność modyfikacji **MSR 36** „Utrata wartości aktywów” celem doprecyzowania, że w przypadku wyboru możliwości wyceny niekontrolujących udziałów jako proporcji w wartości netto aktywów, ujętą wartość firmy należy „ubruttowić” dla potrzeb testów na utratę wartości. Ma to na celu eliminację niedopasowania całości przepływów pieniężnych ośrodków generujących przepływy pieniężne ujętych w obliczonej wartości odzyskiwalnej, mniejszych niż całkowita wartość godziwa firmy w chwili przejęcia, ujęta w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.

Należy zachować ostrożność w przypadku pierwotnego przejęcia całości udziałów, z których później pojawiają się niekontrolujące udziały, na przykład wskutek zmniejszenia udziałów własnościowych niepowodującego utraty kontroli. W takich okolicznościach w chwili przejęcia ujmuje się pełną wartość firmy, na którą nie wpływa następnie częściowe zbycie (rozliczane jako transakcja kapitałowa), a zatem nie ma konieczności „ubruttowienia” dla potrzeb testów na utratę wartości, niezależnie od tego, czy niekontrolujące udziały wycenia się w wartości godziwej, czy jako proporcjonalny udział w aktywach netto.

Zapłata warunkowa

W ramach **MSSF 3 (2004)** korekty kosztów nabycia wynikające ze zmian warunków umowy zakupu (zazwyczaj zapłata zależna od poziomu zysków wygenerowanych przez jednostkę przejętą w latach następujących po transakcji) rozliczano jako korekty kosztów przejęcia (tj. czyli w ramach wartości firmy jako Winien lub Ma).

MSSF 3 (2008) wymaga ujmowania takich korekt w wyniku finansowym w momencie wystąpienia. Takie rozwiązanie z jednej strony upraszcza rozliczenia, ponieważ eliminuje konieczność określenia, które zmiany stanowiły część pierwotnej umowy, a które są wynikiem dalszych negocjacji, ale z drugiej strony zwiększa możliwość wystąpienia jednorazowych zysków lub strat.

Korekty dotyczące wcześniej zrealizowanych transakcji przejęcia

Co istotne, **MSSF 3 (2008)** dotyczy wyłącznie transakcji przejęcia dokonanych po jego wejściu w życie. Wszelkie korekty dotyczące transakcji przejęcia dokonanych zgodnie z **MSSF 3(2004)** nadal podlegają regulacjom poprzedniej wersji standardu.

Jak pokazuje poniższy przykład, może to spowodować nietypową sytuację, w której dwa równoważne zdarzenia występujące w tym samym okresie rozliczane są na odmiennych zasadach.

Przykład

Jednostka A (z rokiem obrotowy kończącym się w grudniu) przejęła w roku **2009 Jednostkę B**, a zapłatę należną z tytułu tej transakcji ustalono następująco:

- kwota **1 mln PLN** płatna od razu oraz
- kwota **600.000 PLN** płatna po dwóch latach, jeżeli skumulowane zyski **Jednostki B** w okresie dwóch lat po przejęciu przekroczą **10 mln PLN**.

Osiągnięcie takiego poziomu zysków uznano za prawdopodobne na dzień przejęcia, a wartość godziwą zapłaty warunkowej oszacowano na kwotę **500.000 PLN**.

W roku **2010 Jednostka A** przejmuje w ramach innej, niezależnej transakcji **Jednostkę C** na tych samych warunkach dotyczących zapłaty. Wartość godziwą zapłaty warunkowej i w tym przypadku ustalono na **500.000 PLN**.

W roku **2011** staje się jasne, że ani **Jednostka B**, ani **Jednostka C** nie osiągnie zakładanego poziomu rentowności, od którego zależy realizacja zapłaty warunkowej. W tym momencie okazuje się, że wartość godziwą zapłaty warunkowej z tytułu obu transakcji wynosi **0 PLN**.

Wobec tego w odniesieniu do **Jednostki A** w roku **2011** konieczne jest dokonanie następujących księgowania:

Wn	Zobowiązania z tytułu zapłaty warunkowej	1.000.000 PLN	
Ma	Wartość firmy (w odniesieniu do Jednostki B)		500.000 PLN
Ma	Wynik finansowy (w odniesieniu do Jednostki C)		500.000 PLN

W celu ułatwienia rozliczania tego rodzaju korekt jednostki dokonujące częstych transakcji przejęcia będą musiały śledzić zastosowanie poszczególnych wersji standardów do transakcji zawartych krótko przed lub po przejściu z **MSSF 3(2004)** na **MSSF 3(2008)**.

Wymogi dotyczące ujawniania informacji

Wymogi dotyczące ujawniania informacji zawarte w **MSSF 3 (2008)** są bardziej szczegółowe niż w poprzedniej wersji tego standardu. Poszerzone wymagania obejmują:

- wartość godziwą, wartość brutto kwot należności wynikających z zawartych umów oraz najlepsze szacunki na dzień przejęcia określonych w umowach przepływów pieniężnych, których wpływu nie można oczekiwać dla każdego głównych klas przejętych należności.

- szczegółowe warunki, zakres wartości i maksymalną kwotę umowną zapłaty warunkowej oraz
- kwotę i podstawę wyceny niekontrolujących udziałów, a w przypadku wyceny tych udziałów w wartości godziwej, szczegóły zastosowanej techniki wyceny.

Warto również zauważyć, że wynikająca stąd zmiana w **MSR 34** "Śródroczna sprawozdawczość finansowa" oznacza, że w przypadku połączenia jednostek gospodarczych w sprawozdaniach półrocznych i rocznych obowiązują te same standardy ujawniania informacji. W poprzedniej wersji standardu, **MSSF 3(2004)**, do sprawozdań półrocznych miały zastosowanie tylko niektóre wymogi dotyczące ujawniania informacji.

II. Temat dnia: utrata wartości aktywów finansowych

Wprowadzenie

W aktualnych uwarunkowaniach gospodarczych zasady rachunkowości dotyczące ujmowania i wyceny utraty wartości aktywów finansowych podlegają szczegółowej weryfikacji. Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR), jak i Rada ds. Standardów Rachunkowości (FASB) modyfikują obecnie zasady rachunkowości dotyczące instrumentów finansowych, w tym ujmowania i wyceny odpisów z tytułu utraty wartości aktywów finansowych. Celem tych działań jest wypracowanie wspólnego zbioru zasad do zastosowania po obu stronach Atlantyku.

RMSR pracuje w przyspieszonym tempie i wydała już ostateczną wersję standardu dotyczącego klasyfikacji i wyceny aktywów finansowych (związane z tym propozycje omówiono w Biuletynie **MSSF** z października 2009; 12 października 2009 roku wydano **MSSF 9 „Instrumenty finansowe”**), określającego, które aktywa podlegają testowi utraty wartości. Ponadto 5 listopada 2009 roku wydano projekt standardu „Koszt zamortyzowany i utrata wartości” proponujący zastąpienie modelu poniesionej straty zawartego w **MSR 39** modelem straty prognozowanej (omówionym w grudniowym wydaniu Biuletynu **MSSF**). Zamiarem **RMSR** było jak najszybsze rozwiązanie kilku podstawowych problemów wynikających z obecnych zasad.

Zasady dotyczące utraty wartości są nierozdzielnie związane z zasadami klasyfikacji i wyceny.

MSR 39 krytykowano za nadmierną liczbę różnych kategorii klasyfikacji i wynikające stąd różnice podejścia do wyceny utraty wartości. Na przykład instrumenty dłużne zaliczane do dostępnych do sprzedaży (**DDS**), utrzymywanych do wymagalności (**UDW**) lub pożyczki i należności (**PiN**) oraz inwestycje kapitałowe zaliczane do **DDS** lub według kosztu podlegają obowiązkowej ocenie utraty wartości. Wycenę utraty wartości przeprowadza się różnymi sposobami zależnie od klasyfikacji. W przypadku aktywów **DDS** utratę wartości ocenia się na podstawie wartości godziwej, zaś w przypadku aktywów **UDW** i **PiN** – w oparciu o zdyskontowane przepływy pieniężne z zastosowaniem historycznych stóp dyskonta. W przypadku instrumentów kapitałowych wycenianych po koszcie historycznym zaś – w oparciu o ocenę zdyskontowanych przepływów pieniężnych przy zastosowaniu bieżących stóp

dyskonta. Na domiar wszystkiego różnią się też zasady odwracania utraty wartości, ponieważ w przypadku instrumentów dłużnych odwrócenie jest obowiązkowe, a w przypadku kapitałowych odwracanie tych pozycji nie jest dopuszczalne.

MSSF 9 ogranicza te komplikacje poprzez wprowadzenie wymogu oceny utraty wartości wyłącznie w stosunku do instrumentów dłużnych wycenianych po koszcie zamortyzowanym. Ocena utraty wartości nie jest obowiązkowa w odniesieniu do inwestycji w papiery wartościowe, ponieważ wszystkie aktywa tego typu wchodzące w zakres **MSSF 9** wycenia się albo w wartości godziwej przez wynik finansowy, albo przez inne całkowite dochody. **MSSF 9** ogranicza zakres oceny utraty wartości, ale na dzień dzisiejszy nie zmienia zasad pomiaru. Obecna metoda „straty poniesionej” stosowana przy ujmowaniu utraty wartości jest krytykowana, ponieważ uniemożliwia ujmowanie strat oczekiwanych, nawet prawdopodobnych, chyba że wystąpi „zdarzenie inicjujące”, takie jak niewywiązanie się z warunków płatności. Takie podejście powoduje odroczenie ujęcia strat oczekiwanych, co prowadzi do „efektu spiętrzenia”, kiedy to – na przykład wskutek recesji – kredyty stają się nieodzyskiwalne. Czasem zjawisko to nazywane jest „efektem procyklicznym”, ponieważ wynikające stąd rozliczenia wzmacniają wpływ recesji gospodarczej.

Część komentatorów, w szczególności regulatorów branży bankowej, proponuje zastąpienie tych reguł „antycyklicznymi” zasadami tworzenia rezerw. Dwie często cytowane „antycykliczne” techniki tworzenia rezerw to technika „wartości za okres” (through-the-cycle) i technika dynamiczna. Technika wartości za okres polega na tworzeniu rezerw z dochodów z kredytów w czasach prosperity i wykorzystywaniu ich w czasach dekonunktury, choć niekoniecznie w stosunku do tych samych kredytów. Cechą metody dynamicznej jest tworzenie rezerw na kredyty w chwili zawarcia umowy, co prowadzi do ujęcia straty już na samym początku.

Model straty prognozowanej

W projekcie standardu **RMSR** nie faworyzuje żadnej z tych dwóch metod, ponieważ żadnej nie uznaje się za neutralne odbicie cech gospodarczych

ujmowanych kredytów. W zamian podejście **RMSR** rozkłada wpływ prognozowanych strat na przewidywany okres wykorzystania kredytu. Na przykład kredyt udzielony na okres pięciu lat z odsetkami na poziomie 7% może przynieść prognozowany zysk 5% po uwzględnieniu prognozowanych strat. W ramach modelu prognozowanej straty efektywna stopa procentowa stosowana do wartości bilansowej kosztu prognozowanego kredytu wyniesie 5% i będzie ujęta jako dochód odsetkowy netto. Utworzona zostanie rezerwa w kwocie różnicy między oprocentowaniem umownym a efektywną stopą procentową. Rezerwa ta zostanie wykorzystana na pokrycie prognozowanych strat w momencie wystąpienia. Podejście to nie wiąże się z ujęciem straty w momencie początkowego ujęcia kredytu ani z zachowaniem rezerw utworzonych z zysków na starych kredytach w celu pokrycia przyszłych strat.

Metoda ta jednak nie eliminuje całkowicie zjawiska zmienności z ujętych strat z tytułu utraty wartości. Tylko w przypadku, gdy szacunki początkowe prognozowanej straty są dokładne, efektywny zwrot rozkłada się na okres wykorzystania kredytu. W przypadku zmian prognozowanych strat w okresie użytkowania kredytu powoduje to natychmiastowe ujęcie zysku lub straty w wyniku finansowym. Na każdy dzień bilansowy jednostka nie musi analizować możliwości wystąpienia zdarzenia inicjującego zgodnie z **MSR 39**, ale musi stale przeszacowywać prognozy przyszłych przepływów pieniężnych.

Dwaj członkowie **RMSR** byli przeciwni publikacji projektu standardu, częściowo dlatego, że ich zdaniem takie podejście nie zapewni wystarczających korzyści z tytułu podniesienia jakości informacji finansowych, które uzasadniałyby koszty związane z przyjęciem tej metodologii. Wyrażono również obawy, że podejście takie zwiększyłoby możliwość manipulacji zyskiem, ponieważ audyt przewidywań kierownictwa firmy dotyczących strat nie jest możliwy. W celu rozwiązania niektórych wspomnianych problemów projekt standardu proponuje wprowadzenie dodatkowych wymogów dotyczących prezentacji i ujawniania informacji.

Nie tylko dla banków

Problem ten może początkowo dotyczyć tylko banków i innych instytucji finansowych, ale jego rozwiązanie dotyczy już wszystkich podmiotów.

Proponuje się zastosowanie metody strat prognozowanych do wszystkich aktywów dłużnych, w tym należności z tytułu dostaw i usług. Podejście przedstawione w projekcie prowadzi do włączenia prognozowanych strat kredytowych w chwili początkowego ujęcia w należności z tytułu dostaw i usług, co powoduje obniżenie zarówno ich wartości, jak i ujmowanych przychodów. Późniejsze korekty do prognozowanej stopy straty ujmowano by w dochodach odsetkowych.

Prosty przykład: spółka sprzedaje towary na zwykłych warunkach rynkowych (np. przy założeniu trzydziestodniowego okresu spłaty od daty wystawienia faktury) ujęła sprzedaż za kwotę **100 PLN** w pełnej zafakturowanej kwocie, a następnie ujęła przyszłe straty kredytowe poza przychodami w momencie wystąpienia. Według propozycji **RMSR** spółka dokonywałaby szacunku prognozowanego poziomu należności nieodzyskiwalnych (powiedzmy na poziomie **5%**) oraz zmniejszyłaby odpowiednio kwotę przychodów (tj. do **95 PLN**). Jeżeli następnie otrzyma kwotę **100 PLN**, kwota **5 PLN** zostanie ujęta jako dochód odsetkowy, nie jako przychód.

Ujawnianie informacji

Dochód odsetkowy prezentuje się zarówno przed jak i po ujęciu prognozowanych strat kredytowych, co powoduje wzrost znaczenia marży dochodu umownego, obciążającego kredytobiorcę w celu zrealizowania prognoz przyszłych strat kredytowych kredytodawcy. Proponuje się również oddzielną prezentację zysków i strat wynikających ze zmian w prognozowanych stratach kredytowych, co umożliwi analizę kierunku i rozkładu w czasie zmian szacunków kierownictwa. Wymagane będą również ujawnienia wyjaśniające przyczyny zmian wartości szacunkowych.

Projekt standardu proponuje, by wszystkie rezerwy księgowano na oddzielnym koncie (rozliczanym ze stanem kredytów przedstawionym w bilansie) zamiast bezpośrednio redukować wartość bilansową kredytu. Jednostki sporządzające sprawozdanie finansowe będą musiały ujawnić w informacji dodatkowej wielkość salda na koncie rezerw, które może się różnić w zależności od zasad określania warunków spisania należności. Wobec tego konieczne będzie również uzgodnienie ich wykorzystania.

Proponuje się również analizę roku powstania i wymagalności aktywów pieniężnych wykazywanych po koszcie zamortyzowanym. Ujawnienia te mogą mieć znaczący zakres w przypadku jednostek, które zawarły długoterminowe umowy kredytowe, np. obciążenie hipoteczne nieruchomości mieszkaniowej. Wymagane będzie również ujawnienie informacji z testów wrażliwości sporządzonych dla celów wewnętrznego zarządzania ryzykiem.

Wdrożenie

Cel projektu jest prosty. Jego zastosowanie w praktyce nie będzie jednak proste. W przypadku jednostek udzielających kredytów, takich jak banki, nowe podejście będzie wymagało znacznego obciążenia systemów informatycznych i ciągłego monitoringu prognozowanych przepływów pieniężnych ze względu na potencjalne trudności związane z praktycznym zastosowaniem proponowanego podejścia. Firmy handlowe natomiast, które nie uważały się w przeszłości za prowadzące działalność kredytową, będą musiały dokonać oceny strat prognozowanych i faktycznie poniesionych w okresie życia należności. **RMSR** uwzględniła to dopuszczając pewne praktyczne rozwiązania przy zastosowaniu proponowanego modelu. **RMSR** utworzyła również doradczy panel ekspertów w celu rozważenia potrzeby uwzględnienia dalszych wskazówek oraz ułatwień praktycznych. Choć w przypadku przyjęcia standard ten nie wejdzie w życie przed rokiem 2013, decyzja dotycząca dalszego postępowania odbędzie się w drugiej połowie 2010 roku i dopiero wtedy zacznie się prawdziwa praca.

MSSF które jeszcze nie weszły w życie albo nie zostały jeszcze zatwierdzone przez UE

Nazwa Standardu	Tytuł	Obowiązujący w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się (lub później)	Zatwierdzony* lub oczekuje się zatwierdzenia (wg raportu EFRAG z dnia 25 marca 2010)
Standardy MSR/MSSF			
MSSF 9 (listopad 2009)	Instrumenty finansowe	1 styczeń 2013	Nie określono jeszcze terminu
MSR 24 (znowelizowany w listopadzie 2009)	Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych	1 styczeń 2011	II kwartał 2010
Zmiany do MSSF 1 (styczeń 2010)	Ograniczone zwolnienie dla jednostek stosujących MSSF po raz pierwszy w zakresie ujawnień danych porównawczych wymaganych przez MSSF 7	1 lipiec 2010	II kwartał 2010
Zmiany do MSSF 1 (lipiec 2009)	Dodatkowe zwolnienia dla jednostek stosujących MSSF po raz pierwszy	1 styczeń 2010	II kwartał 2010
Zmiany do MSSF 2 (czerwiec 2009)	Transakcje płatności w formie akcji rozliczane w środkach pieniężnych w grupie kapitałowej	1 styczeń 2010	23 marzec 2010
Zmiany do MSR 32 (październik 2009)	Klasyfikacja emisji praw poboru	1 luty 2010	23 grudzień 2009
Doroczne poprawki do MSSF (kwiecień 2009)	Doroczne poprawki do MSSF 2009	1 lipiec 2009 lub 1 styczeń 2010 (zależnie od standardu) ¹	23 marzec 2010
Interpretacje			
KIMSF 19 (listopad 2009)	Rozliczenie zobowiązań finansowych instrumentami kapitałowymi	1 lipiec 2010	II kwartał 2010
Zmiany do KIMSF 14 (listopad 2009)	Przedpłaty związane z minimalnymi wymogami finansowania	1 styczeń 2011	II kwartał 2010

* Podano istotne daty zatwierdzenia standardów przez UE dla sytuacji gdy data zatwierdzenia standardów przez UE może być bliska dacie zatwierdzenia sprawozdania finansowego.

Nota 1: Zmiany zatwierdzone przez UE dotyczą okresów rocznych rozpoczynających się w dniu 1 stycznia 2010 lub później.

Nasze publikacje i przydatne linki

Nasze publikacje poświęcone MSSF w języku polskim

Tytuł	Opis
Praktyczny przewodnik po MSSF 2010	Przewodnik zawiera streszczenia zapisów wszystkich MSSF z uwzględnieniem zmian w MSSF wydanych do końca października 2009 r. oraz porównanie z Ustawą o rachunkowości (PSR).
Wzór skonsolidowanego sprawozdania zgodnego z MSSF za rok zakończony 31 grudnia 2009 roku	Wzór skonsolidowanego sprawozdania finansowego opracowany w celu zilustrowania ujawnień wymaganych przez Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) w kształcie zatwierdzonym przez Unię Europejską, dla sprawozdań finansowych sporządzanych za okresy rozpoczynające się w dniu 1 stycznia 2009 roku i później.
Lista kontrolna ujawnień wymaganych w sprawozdaniach finansowych wg MSSF sporządzonych według stanu na 31 grudnia 2009 roku	Lista kontrolna stanowiąca podsumowanie wymogów Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) dotyczących ujawnień i prezentacji. Lista kontrolna jest narzędziem pomagającym użytkownikom w stwierdzeniu, czy zostały spełnione wymogi MSSF dotyczące prezentacji i ujawniania. Nie obejmuje natomiast wymogów MSSF dotyczących ujęcia i wyceny.
Przewodnik po MSR 34 Śródroczna sprawozdawczość finansowa	Przewodnik ten omawia Standard jako całokształt, wytyczne zastosowania Standardu oraz przedstawia liczne praktyczne przykłady. Dodatkowo Przewodnik ten zawiera wzorcowe śródroczne sprawozdanie finansowe mające na celu zilustrowanie wymogów prezentacji i ujawnień informacji dodatkowych w myśl MSR 34 jak i Listę kontrolną zgodności z Standardem.
Przewodnik po MSSF 8 Segmenty Operacyjne	Publikacja przedstawia najważniejsze zasady związane z implementacją i zastosowaniem MSSF 8, wykorzystując liczne przykłady zastosowania poszczególnych rozwiązań zawartych w standardzie, jak również przykładowe formy prezentacji danych o segmentach operacyjnych.

Publikacje można uzyskać bezpłatnie na stronie Deloitte: www.deloitte.com/view/pl_PL/pl/zagadnienia/mssf/ oraz IAS Plus: www.iasplus.com/country/poland.htm.

Przydatne linki

MSSF

www.deloitte.com/pl/MSSF

Publikacje i aktualne informacje dotyczące **MSSF**.

www.iasplus.com

Na tej stronie można znaleźć aktualne informacje dotyczące zmian w MSSF i interpretacjach oraz praktyczne materiały źródłowe.

www.iasb.org

Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (**RMSR**)

www.ifac.org

Międzynarodowa Federacja Księgowych (**IFAC**)

US GAAP

www.fasb.org

Amerykańska Rada ds. Standardów Rachunkowości

www.sec.gov

Komisja ds. Papierów Wartościowych i Giełd USA

Polskie Standardy Rachunkowości

www.mf.gov.pl

Ministerstwo Finansów

www.kpwig.gov.pl

Komisja ds. Papierów Wartościowych i Giełd

www.kibr.org.pl

Krajowa Izba Biegłych Rewidentów

www.skwp.org.pl

Stowarzyszenie Księgowych w Polsce

Unia Europejska

www.europa.eu.int

Unia Europejska (strona główna)

www.efrag.org

Europejska Grupa Doradcza ds. Sprawozdawczości Finansowej

www.fee.be

Europejska Federacja Księgowych

www.cesr-eu.org

Komitet Europejskich Regulatorów Rynku Papierów Wartościowych

Deloitte

www.deloitte.com/pl/audyt

Dodatkowe informacje dotyczące usług, programów, szkoleń i publikacji

www.deloitte.com/pl

Deloitte Polska

www.deloitte.com

Deloitte Global

Kontakt

Więcej informacji można uzyskać od członków
Zespołu Technicznego Deloitte Audyt.

Członkowie Zespołu Technicznego Deloitte Audyt:



Zbigniew Adamkiewicz
Partner
E-mail:
zadamkiewicz@deloitteCE.com



Jarosław Suder
Starszy Menedżer
E-mail:
jsuder@deloitteCE.com



Paweł Tendera
Specjalista
E-mail:
ptendera@deloitteCE.com

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. Eksperti 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.

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.

© 2010 Deloitte Polska. Member of Deloitte Touche Tohmatsu