

Biuletyn MSSF Naprzeciw Standardom

W tym wydaniu:

Podsumowanie roku 2010

Przegląd istotnych zmian w zakresie regulacji MSSF, jakie mają lub mogą mieć znaczenie z punktu widzenia sporządzania sprawozdań finansowych za 2010 rok zgodnie z MSSF.

Zawierający:

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



Wstęp

Niniejsze wydanie Biuletynu przedstawia przegląd nowych i znowelizowanych Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) i Interpretacji wydanych przez Komitet ds. Interpretacji Sprawozdawczości Finansowej (Komitet lub KIMSF) **obowiązujących w odniesieniu do okresów rocznych kończących się w grudniu 2010 roku i następujących po nich okresach rozliczeniowych.**

Nie wydano nowych standardów, które zaczynają obowiązywać w bieżącym roku. Wchodzą jednak w życie dwie interpretacje i dwie nowelizacje standardów oraz rozmaite zmiany już obowiązujących standardów.

W zasadzie jednostki mają możliwość zastosowania nowych i znowelizowanych standardów i interpretacji przed datą ich wejścia w życie. Niniejszy biuletyn omawia Standardy i Interpretacje, które jednostka może zastosować na koniec roku obrotowego **31 grudnia 2010 roku.** Należy zwrócić uwagę, iż wcześniejsze zastosowanie Standardów i Interpretacji wymaga ostrożności i uwzględnienia lokalnych przepisów i innych aspektów prawnych. Na przykład kilka Standardów i Interpretacji wymienionych na następnej stronie nie zostało przyjętych przez Unię Europejską. Dodatkowe informacje można znaleźć w raporcie dotyczącym aktualnych przepisów prawnych UE zamieszczonym na stronie www.efrag.org.

Niniejszy biuletyn omawia krótko każdy nowo opracowany lub znowelizowany standard i interpretację oraz obecny stan realizacji projektów RMSR.

Szerzej omówiono je w poprzednich numerach biuletynu, gdzie przedstawiono również wskazówki praktyczne i porady. Można je znaleźć na stronie www.deloitte.com/pl/MSSF (w języku polskim i angielskim).

Jak zwykle zachęcamy do samodzielnego studiowania Standardów i Interpretacji w celu ustalenia potencjalnego oddziaływania wszystkich zmian na sytuację i działalność poszczególnych jednostek.

Nowe i zmienione Standardy oraz Interpretacje

Poniżej przedstawiamy kompletny wykaz nowych i zmodyfikowanych Standardów i Interpretacji wydanych do grudnia 2010 roku, obowiązujących lub z możliwością zastosowania w odniesieniu do rocznych okresów rozliczeniowych kończących się **31 grudnia 2010 roku**. Wszystkie wydania biuletynu wymienione w tabeli można znaleźć na stronach:

www.deloitte.com/pl/mssf (w języku polskim i angielskim)

www.iasplus.com (w języku angielskim).

Obowiązujące w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych zakończonych 31 grudnia 2010 roku

Zmiany do standardów		Data wejścia w życie wg RMSR	Data wejścia w życie wg UE	Nr biuletynu MSSF
MSSF 1	Znowelizowany MSSF 1 Zastosowanie MSSF po raz pierwszy	1 lipca 2009	1 stycznia 2010	11/2008
	Dodatkowe zwolnienia dla jednostek stosujących MSSF po raz pierwszy związane z aktywami naftowo-gazowymi oraz umów obejmujących leasing	1 stycznia 2010	1 stycznia 2010	8/2009
MSSF 2	Transakcje płatności w formie akcji rozliczane w środkach pieniężnych w grupie kapitałowej	1 stycznia 2010	1 stycznia 2010	6/2009
MSSF 3 (2008) oraz MSR 27 (2008)	Połączenia jednostek gospodarczych, i związane z tym standardem zmiany do MSR 27: Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe	1 lipca 2009	1 lipca 2009	3/2008*
MSR 39	Instrumenty finansowe: spełniające kryteria pozycje zabezpieczone	1 lipca 2009	1 lipca 2009	7/2008
Różne	Doroczne Poprawki MSSF 2009	Różne- Patrz biuletyn	1 stycznia 2010	5/2009
Nowe interpretacje		Data wejścia w życie wg RMSR	Data wejścia w życie wg UE	Nr biuletynu MSSF
KIMSF 17	Przekazanie aktywów niegotówkowych właścicielom	1 lipca 2009	1 listopada 2009	10/2008
KIMSF 18	Przekazanie aktywów przez klientów	Patrz biuletyn	1 listopada 2009	2/2009

* Został również wydany obszerny Przewodnik po znowelizowanych standardach MSSF 3 i MSR 27 „Połączenie jednostek gospodarczych i zmiany struktury własnościowej” - patrz strona 21.

Wcześniejsze zastosowanie dopuszczone w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych zakończonych 31 grudnia 2010 roku

Zmiany do standardów		Data wejścia w życie wg RMSR	Data wejścia w życie wg UE	Nr biuletynu MSSF
MSSF 1	Ograniczone zwolnienie z obowiązku ujawniania danych porównawczych według MSSF 7 przy zastosowaniu MSSF po raz pierwszy	1 lipca 2010	1 lipca 2010	2/2010
	MSSF 9: Zwolnienie krótkoterminowe	Z chwilą zastosowania MSSF 9	jeszcze nieprzyjęty	10/2009
	Trzy zmiany do MSSF 1*: zmiany zasad rachunkowości, podstawa przeszacowania jako "koszt zakładany" i zakładany koszt aktywów wykorzystywany w działalności o regulowanych stawkach.	1 stycznia 2011	jeszcze nieprzyjęty	5/2010
	Dwie zmiany do MSSF 1: Ciężka Hiperinflacja i usunięcie sztywnych terminów dla stosujących MSSF po raz pierwszy	1 lipca 2011	jeszcze nieprzyjęty	2/2011**
MSSF 3	Trzy zmiany do MSSF 3*: wycena niekontrolujących udziałów, niewymienione i dobrowolnie wymienione nagrody – płatności w formie akcji oraz wymogi przejściowe dotyczące warunkowego przychodu z tytułu połączenia jednostek gospodarczych przed datą wejścia w życie MSSF 3 (2008).	1 stycznia 2011	jeszcze nieprzyjęty	5/2010
MSSF 7	Doprecyzowanie wymogów ujawnień *	1 stycznia 2011	jeszcze nieprzyjęty	5/2010
	Ujawnianie informacji o transferach aktywów finansowych	1 lipca 2011	jeszcze nieprzyjęty	10/2010
MSSF 9	Instrumenty Finansowe (aktywa finansowe)	1 stycznia 2013	jeszcze nieprzyjęty	10/2009
	Instrumenty Finansowe (zobowiązania finansowe)	1 stycznia 2013	jeszcze nieprzyjęty	10/2010
MSR 1	Objaśnienia do zestawienia zmian w kapitale własnym *	1 stycznia 2011	jeszcze nieprzyjęty	5/2010
MSR 12	Podatek odroczonej: realizacja aktywów	1 stycznia 2012	jeszcze nieprzyjęty	2/2011**
MSR 24	Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych	1 stycznia 2011	1 stycznia 2011	11/2009
MSR 27 (2008)	Wymogi przejściowe w odniesieniu do poprawek wynikających z modyfikacji MSR 27 (2008) *	1 lipca 2010	jeszcze nieprzyjęty	5/2010
MSR 32	Klasyfikacja emisji praw poboru	1 lutego 2010	1 lutego 2010	10/2009
MSR 34	Znaczące zdarzenia i transakcje *	1 stycznia 2011	jeszcze nieprzyjęty	5/2010
Nazwa interpretacji		Data wejścia w życie wg RMSR	Data wejścia w życie wg UE	Nr biuletynu MSSF
KIMSF 19	Rozliczenie zobowiązań instrumentami kapitałowymi	1 lipca 2010	1 lipca 2010	11/2009
Zmiany do KIMSF 13*	Wartość godziwa punktów lojalnościowych	1 stycznia 2011	jeszcze nieprzyjęty	5/2010
Zmiany do KIMSF 14	Przedpłaty związane z minimalnymi wymogami finansowania	1 stycznia 2011	1 stycznia 2011	n/a ***

* Zmiany wynikające z Dorocznych Poprawek do MSSF 2010 opublikowanych przez RMSR w maju 2010 roku.

** Publikacja wersji polskiej odbędzie się w Biuletynie MSSF nr 02/2011 (luty 2011). Angielska wersja dostępna na stronie www.iasplus.com.

*** Tylko w wersji angielskiej na stronie www.iasplus.com (December 2009)

I. Obowiązujące w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych zakończonych 31 grudnia 2010 roku

MSSF 1 (znowelizowany): Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy

Data wejścia w życie: 1 lipca 2009¹ r.

Data wejścia w życie w UE: 1 stycznia 2010 r.

Celem modyfikacji MSSF 1 jest poprawa struktury Standardu – nie wprowadzono zmian ani dodatkowych postanowień. Poprawki mają na celu uproszczenie i zwiększenie czytelności Standardu dzięki reorganizacji treści i przesunięciu większości licznych w tym Standardzie wyjątków i zwolnień do załączników. Poprawiona struktura ma również ułatwić wprowadzanie zmian w przeszłości.

Zmiany do MSSF 1:

Dodatkowe zwolnienia dla podmiotów stosujących MSSF po raz pierwszy

Data wejścia w życie: 1 stycznia 2010 r.

Data wejścia w życie w UE: 1 stycznia 2010 r.

Niżej przedstawione zmiany do MSSF 1 umożliwiają dodatkowe zwolnienia dla firm stosujących MSSF po raz pierwszy w zakresie aktywów naftowo-gazowych oraz umów obejmujących leasing.

Zwolnienie z zakładanego koszt aktywów naftowo-gazowych

Zwolnienie dotyczy jednostek z sektora naftowo-gazowego stosujących metodę rozliczenia „pełnego kosztu” w ramach poprzednio stosowanych ogólnie przyjętych zasad rachunkowości. W rachunkowości kosztu pełnego koszty poszukiwania i prac rozwojowych zasobów naftowo-gazowych rozlicza się na centra kosztów obejmujących wszystkie nieruchomości na dużym obszarze geograficznym.

Zmiany do MSSF 1 umożliwiają jednostce wycenę aktywów naftowo-gazowych w kwocie określonej w ramach poprzednio ogólnie przyjętych stosowanych zasad rachunkowości na dzień przejścia na MSSF. Kwoty ustalone w ramach poprzednio stosowanych ogólnie przyjętych zasad rachunkowości alokuje się do odpowiadających im aktywów w fazie prac rozwojowych/produkcji proporcjonalnie do wielkości lub wartości złóż na dzień przejścia na MSSF.

Na dzień przejścia konieczne jest również wykonanie testów na utratę wartości, które mogą wymagać utworzenia potencjalnego odpisu od kwoty bilansowej obliczonej zgodnie z poprzednio

stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości.

Zobowiązania z tytułu wycofania z eksploatacji uwzględnione w kosztach rzeczowego majątku trwałego (aktywa naftowo-gazowe)

Jednostka, która zdecyduje się na zastosowanie wyżej omawianej metody kosztu zakładanego w odniesieniu do aktywów naftowo-gazowych, musi również skorzystać z dodatkowego zwolnienia w odniesieniu do zobowiązań z tytułu wycofania z eksploatacji. W szczególności musi:

- wycenić zobowiązania z tytułu wycofania z eksploatacji, remontu i podobnych działań na dzień przejścia na MSSF zgodnie z MSR 37 oraz
- różnice między tą kwotą a wartością bilansową tych zobowiązań na dzień przejścia na MSSF obliczoną zgodnie z poprzednio ogólnie stosowanymi zasadami rachunkowości ująć bezpośrednio w zysku zatrzymanym.

Zwolnienie dotyczące leasingu

Wprowadzono dodatkowe zwolnienie ułatwiające pracę spółkom stosującym MSSF po raz pierwszy. Dotyczy ono jednostek, które dokonały oceny, czy dana umowa obejmuje leasing, według poprzednio stosowanych zasad rachunkowości i ocena ta jest zgodna z KIMSF 4, ale jej data różni się od daty wymaganej przez tę interpretację. Dzięki temu zwolnieniu jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy nie będzie musiała powtarzać oceny występowania elementów leasingu w zawartej umowie dokonanej według poprzednio ogólnie przyjętych zasad rachunkowości, jeżeli jej wynik jest tożsamy z wynikiem oceny dokonanej z zastosowaniem MSR 17 "Leasing" i KIMSF 4.

Zmiany do MSSF 2:

Transakcje płatności w formie akcji rozliczane w środkach pieniężnych w grupie kapitałowej

Data wejścia w życie: 1 stycznia 2010 r.

Data wejścia w życie w UE: 1 stycznia 2010 r.

Zmiany do MSSF 2 dostarczają dodatkowych wskazówek dotyczących rozliczania transakcji płatności w formie akcji zawieranych pomiędzy jednostkami w grupie kapitałowej.

¹ Zmieniony z daty 1 stycznia 2009 podczas spotkania RMSR w grudniu 2008 roku.

Zmodyfikowany standard jednoznacznie stanowi, że jednostka otrzymująca towary lub usługi ujmuje transakcję jako płatność w formie akcji rozliczaną w instrumentach kapitałowych tylko wtedy, gdy:

- na wynagrodzenie składają się jej własne instrumenty kapitałowe lub
- nie ma obowiązku rozliczenia transakcji.

W pozostałych sytuacjach jednostka wycenia transakcję jako płatność w formie akcji rozliczaną w środkach pieniężnych. Jednostka (udziałowiec) odpowiedzialna za rozliczenie transakcji ujmuje ją jako płatność w formie akcji rozliczaną w instrumentach kapitałowych wyłącznie wówczas, gdy podstawą rozliczenia tej transakcji są jej własne instrumenty kapitałowe. W pozostałych sytuacjach jednostka rozliczająca transakcję ujmuje ją jako płatność w formie akcji rozliczaną w środkach pieniężnych.

Ponieważ klasyfikacja płatności w formie akcji jako rozliczanej w instrumentach kapitałowych lub w środkach pieniężnych na poziomie jednostki zależnej może się różnić od klasyfikacji na poziomie jednostki dominującej, kwota ujęta przez odbiorcę towarów lub usług może być różna od kwoty ujętej przez jednostkę rozliczającą transakcję oraz w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym. Rozliczenia wewnątrzgrupowe nie mają wpływu na zastosowanie powyższych zasad przy klasyfikacji transakcji płatności w formie akcji rozliczanych przez grupę.

Zakres MSSF 2 został zmieniony, tak aby doprecyzować jego zastosowanie do wszystkich transakcji płatności w formie akcji, niezależnie od tego, czy da się zidentyfikować poszczególne towary i usługi otrzymane na jej podstawie. Towary i usługi, których nie da się zidentyfikować, wycenia się na dzień przyznania jako różnicę między wartością godziwą płatności w formie akcji a możliwymi do zidentyfikowania towarami i usługami.

Odpowiednie wytyczne zawarte były wcześniej w KIMSF 8 „Zakres MSSF 2” oraz w KIMSF 11 „MSSF 2 – wydanie akcji w ramach grupy i transakcje w nabytych akcjach własnych”, które zostały wycofane z dniem wejścia w życie poprawek.

MSSF 3 (znowelizowany): Połączenia jednostek gospodarczych MSR 27 (znowelizowany): Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe

Data wejścia w życie: 1 lipca 2009 r.

Data wejścia w życie w EU: 1 lipca 2009 r.

MSSF 3 (wersja znowelizowana w 2008 roku) i MSR 27 (wersja znowelizowana w 2008 roku) opublikowano w ramach pakietu obejmującego również modyfikacje innych Standardów (które należy zastosować łącznie), przede wszystkim MSR 28 "Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych" i MSR 31 "Udziały we wspólnych przedsięwzięciach".

Poniżej przedstawiamy najważniejsze zmiany wprowadzone przez znowelizowane Standardy:

- Koszty poniesione w związku z połączeniem jednostek gospodarczych (np. wynagrodzenie za poszukiwanie celu, wynagrodzenie za usługi doradcze specjalistów prawa, rachunkowości, rzeczoznawców i innych) ujmuje się w okresie, w którym zostały poniesione. Koszty poniesione w związku z emisją papierów dłużnych lub akcji nadal ujmuje się zgodnie z MSR 32 i MSR 39.
- Jeżeli w okresie poprzedzającym przejęcie jednostka przejmująca posiadała udziały w jednostce przejmowanej, przeszacowuje je do wartości godziwej na dzień przejęcia kontroli. Powstały zysk lub stratę ujmuje się w wyniku finansowym.
- Termin „udziały mniejszości” zastępuje się terminem „niekontrolujące udziały”. Indywidualnie dla każdej transakcji przejęcia jednostka przejmująca może zdecydować, czy chce wyceniać niekontrolujące udziały w wartości godziwej czy według proporcjonalnego udziału możliwych do zidentyfikowania aktywów netto przejmowanej jednostki.
- Na dzień przejęcia wartość firmy wycenia się jako różnicę pomiędzy:
 - skumulowaną kwotą (a) wartości godziwej przekazanego wynagrodzenia na dzień przejęcia; (b) wartości niekontrolujących

udziałów w przejętej jednostce; (c) wartości godziwej udziałów w kapitale własnym przejmowanej jednostki na dzień przejęcia oraz

- kwotą netto możliwych do zidentyfikowania przejętych aktywów i zobowiązań wycenionych w wartości godziwej na dzień przejęcia.
- Po przejęciu kontroli wahania wielkości udziałów niepowodujące jej utraty traktuje się jako transakcje między właścicielami. Wobec tego nie dokonuje się dalszych korekt wartości firmy ani nie ujmuje zysku czy straty w rachunku wyników z tytułu tego rodzaju zmian wielkości udziałów. Różnice między zmianą niekontrolujących udziałów a wartością godziwą zapłaconego lub otrzymanego wynagrodzenia ujmuje się bezpośrednio w kapitale własnym i przypisuje się właścicielom jednostki dominującej.
- Wynagrodzenie z tytułu przejęcia, w tym wynagrodzenie warunkowe, wycenia się w wartości godziwej na dzień przejęcia. Jeżeli wynagrodzenie warunkowe odpowiada definicji zobowiązania, zmiany wynikłe ze zdarzeń po dacie przejęcia (np. realizację założonego zysku lub osiągnięcie określonej ceny akcji przez jednostkę przejętą) ujmuje się w wyniku finansowym.
- Proporcjonalny udział w wyniku finansowym przypadającym na niekontrolujące udziały przypisuje się do tych udziałów, nawet jeżeli spowoduje to powstanie salda ujemnego.
- W przypadku utraty kontroli nad jednostką zależną wyksięguje się wszystkie aktywa, zobowiązania i związane z nimi niekontrolujące udziały. Udziały zachowane w byłej jednostce zależnej ujmuje się w wartości godziwej na dzień utraty kontroli. Zyski lub straty związane z utratą kontroli ujmuje się w wyniku finansowym.

Inne istotne zmiany wynikające z nowelizacji MSSF 3 obejmują:

- poszerzenie zakresu na połączenie jednostek wzajemnych oraz połączeń ograniczających się do podpisania umowy;
- szczegółowe wytyczne stanowiące, czy i w jakim stopniu wynagrodzenie w formie akcji stanowi część przekazanej zapłaty oraz dotyczące wyceny ponownie nabytych praw w chwili początkowego ujęcia;
- wyjaśnienie, że jednostka musi zweryfikować klasyfikację warunków umownych dotyczących przejęcia z wyjątkiem umów ubezpieczenia i leasingu (w których przypadku utrzymuje się klasyfikację pierwotną - jako finansowych lub operacyjnych). Ma to szczególne znaczenie w przypadku instrumentów finansowych, wbudowanych instrumentów pochodnych i powiązań zabezpieczających.

Postanowienia przejściowe charakteryzuje pewien stopień komplikacji. MSSF 3 (2008) stosuje się prospektywnie w odniesieniu do połączeń jednostek gospodarczych, których data transakcji przypada na początek pierwszego rocznego okresu sprawozdawczego rozpoczynającego się 1 lipca 2009 roku lub po tej dacie z możliwością wcześniejszego zastosowania. Znowelizowanego standardu nie należy stosować do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczętych przed 30 czerwca 2007 roku. MSR 27(2008) obowiązuje w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 lipca 2009 roku lub po tej dacie z możliwością wcześniejszego zastosowania. Wcześniejsze zastosowanie MSSF 3(2008) jest możliwe pod warunkiem równoczesnego zastosowania MSR 27(2008) i vice versa.

**Zmiany w MSR 39:
Spełniające kryteria pozycje zabezpieczone
Data wejścia w życie: 1 lipca 2009 r.
Data wejścia w życie w UE: 1 lipca 2009 r.**
Zmiany do MSR 39 precyzują dwie kwestie dotyczące księgowości zabezpieczeń.

Rozpoznawanie inflacji jako ryzyka podlegającego zabezpieczeniu

Zabezpieczenie przed inflacją możliwe jest tylko wówczas, gdy zmiany stopy inflacji stanowią część przepływów pieniężnych ujmowanego instrumentu finansowego określonej w kontrakcie. Może tak być w przypadku nabycia lub emisji zależnych od inflacji dłużnych papierów wartościowych. W takiej sytuacji przepływy pieniężne podmiotu narażone są na ryzyko przyszłych zmian stopy inflacji, które można objąć zabezpieczeniem przepływów pieniężnych. Zmiany nie dopuszczają jednak możliwości wyznaczenia zależnego od inflacji składnika nabytych lub wyemitowanych dłużnych papierów wartościowych o stałej stopie procentowej w przypadku zabezpieczenia wartości godziwej. W takim przypadku elementu inflacji nie uznaje się za możliwy do zidentyfikowania i wiarygodnej wyceny.

Zmiany precyzują również, że wolną od ryzyka lub stanowiącą modelową stopę procentową część wartości godziwej instrumentu finansowego o stałym oprocentowaniu w normalnych okolicznościach można wydzielić i wiarygodnie wycenić, a zatem podlega ona zabezpieczeniu.

Zabezpieczenie w formie opcji

MSR 39 zezwala podmiotom na wyznaczenie nabytych opcji (lub nabytych opcji netto) jako instrumentów zabezpieczających zabezpieczenie pozycji finansowej lub niefinansowej. Podmiot może wyznaczyć opcję jako zabezpieczenie zmian w przepływach pieniężnych lub wartości godziwej pozycji zabezpieczanej powyżej lub poniżej określonej ceny, czy według innej zmiennej (ryzyko jednostronne).

Zmiany te precyzują, że wartość wewnętrzna opcji – a nie jej wartość w czasie – odzwierciedla ryzyko jednostronne, zatem wyznaczenie całej opcji jako zabezpieczenia nie gwarantuje stuprocentowej efektywności. Wartość zakupionej opcji w czasie nie stanowi składnika prognozowanej transakcji oddziałującej na wynik finansowy. Wobec tego, jeśli podmiot wyznacza opcję w całości jako zabezpieczenie od ryzyka jednostronnego wynikającego z prognozowanej transakcji, zabezpieczenie to nie będzie efektywne. Podmiot może również zdecydować o wykluczeniu wartości w czasie zgodnie z warunkami Standardu

w celu podniesienia efektywności zabezpieczenia. W efekcie takiego zabiegu zmiany wartości opcji ujmuje się bezpośrednio w wyniku finansowym.

Poprawki do MSSF (kwiecień 2009)

Data wejścia w życie: 1 lipca 2009 r.

lub 1 stycznia 2010 r.

Data wejścia w życie w UE: 1 stycznia 2010 r.

To drugi Standard „zbiorczy” opublikowany przez RSMR w ramach procesu corocznych poprawek, którego celem jest wprowadzenie drugorzędnych poprawek mniej pilnej natury. Standard zawiera poprawki do dwunastu MSSF, które omówiono szczegółowo w wydaniu naszego biuletynu MSSF z maja 2009 roku (nr 5/2010).

KIMSF 17: Przekazanie aktywów niegotówkowych właścicielom

Data wejścia w życie: 1 lipca 2009 r.

Data wejścia w życie w UE: 1 listopada 2009 r.

Interpretacja zawiera wytyczne w zakresie rozliczania podziału aktywów niegotówkowych pomiędzy udziałowców w formie dywidendy. Precyzuje ona, że należną dywidendę należy ujmować po jej zatwierdzeniu, kiedy jej wypłata nie zależy już od uznania jednostki. Z Interpretacji wynika przede wszystkim, że dywidendę należy wyceniać w wartości godziwej dzielonych aktywów, a różnice między tą kwotą a wcześniejszą wartością bilansową tych aktywów należy ujmować w wyniku finansowym w momencie rozliczania należnej dywidendy. Takie podejście księgowie spowoduje zmianę praktyk stosowanych w wielu systemach prawnych.

Interpretacja nie dotyczy podziału aktywów niegotówkowych w sytuacji, gdy w wyniku podziału kontrola nad nimi nie ulega zmianie (np. podział aktywów niegotówkowych między podmioty współkontrolowane). Jest to przypadek najczęściej spotykany przy takim podziale.

Interpretacja spowodowała konieczność naniesienia poprawek do MSSF 5 „Aktywa trwale przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana” dotyczące odpowiedniego traktowania aktywów niegotówkowych przeznaczonych do podziału.

KIMSF 18: Przekazanie aktywów przez klientów

Data wejścia w życie: obowiązuje odniesieniu do transakcji dokonanych 1 lipca 2009 r. lub po tej dacie.

Data wejścia w życie w UE: 1 listopada 2009 r.

Interpretacja ma na celu ujednoczenie zasad przekazania jednostce sporządzającej sprawozdanie finansowe składników aktywów przez klientów.

Klient może na przykład przekazać jednostce składnik rzeczowego majątku trwałego (lub kwotę pieniężną przeznaczoną na nabycie takiego składnika przez jej odbiorcę), który jednostka ta wykorzystuje następnie do dostarczania temu samemu klientowi towarów i/lub usług wymagających zastosowania przekazanego majątku. W przypadku wielu firm stosujących tego typu rozliczenia Interpretacja spowoduje odłożenie w czasie ujęcia przychodu lub zwiększenie wartości kwot ujmowanych w przychodach, w zależności od uprzednio stosowanej polityki rachunkowości.

Interpretacja stanowi, że jednostka otrzymująca składnik rzeczowego majątku trwałego ujmuje go w sprawozdaniu w sytuacji finansowej w momencie spełnienia definicji składnika aktywów zawartej w „Założeniach koncepcyjnych sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych”.

Interpretacja podkreśla, że aby móc ująć składnik aktywów, jednostka musi sprawować nad nim kontrolę, przy czym samo prawo własności może nie być wystarczającym warunkiem ustanowienia kontroli.

Jeżeli jednostka stwierdzi, że składnik rzeczowego majątku trwałego kwalifikuje się do ujęcia jako składnik aktywów, Interpretacja nakazuje ujęcie tego składnika zgodnie z MSR 16 „Rzeczowy majątek trwały”, z czym wiąże się jego wycena w wartości godziwej w momencie początkowego ujęcia.

Jeżeli umowa obejmuje tylko jedną usługę (np. przyłączenie do sieci z taką samą opłatą za korzystanie z dostaw dóbr i usług ciągłych jak w przypadku innych klientów), jednostka ujmuje przychody po realizacji usługi. Jeżeli w grę wchodzi kilka usług, otrzymaną wartość godziwą alokuje się między te usługi, a następnie do każdej z osobna stosuje się kryteria ujmowania przedstawione w MSR 18. Jeżeli część umowy dotyczy usługi ciągłej, okres, w którym ujmuje się przychody z danej usługi określają warunki umowy zawartej z klientem.

Jeżeli umowa nie wyznacza okresu, przychody ujmuje się w okresie nie dłuższym niż okres ekonomicznej użyteczności przekazanego składnika aktywów wykorzystywanego do realizacji usługi ciągłej.

II. Wcześniejsze zastosowanie dopuszczone w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych zakończonych 31 grudnia 2010 roku

Zmiany do MSSF 1 i MSSF 7: Poprawki dotyczące ujawniania informacji o instrumentach finansowych

Data wejścia w życie: 1 lipca 2010 r.

Data wejścia w życie w UE: 1 lipca 2010 r.

RMSR wprowadziła poprawki do MSSF 1 zwalniające jednostki stosujące MSSF po raz pierwszy z obowiązku ujawniania dodatkowych informacji wprowadzonego w marcu 2009 roku w formie modyfikacji do MSSF 7. Zmiana ta umożliwia jednostkom stosującym MSSF po raz pierwszy skorzystanie z tych samych postanowień przejściowych, które MSSF 7 formułuje w stosunku do jednostek przygotowujących kolejne sprawozdania finansowe zgodnie z MSSF.

Jest to krótkoterminowe zwolnienie dotyczące wyłącznie rocznych okresów porównawczych kończących się przed 31 grudnia 2009 roku, okresów śródrocznych, których roczne okresy porównawcze przypadają przed 31 grudnia 2009 roku oraz sprawozdań z sytuacji finansowej przedstawionych za te okresy.

Zmiany do MSSF 1 i MSSF 9: instrumenty finansowe

Obowiązują wyłącznie w przypadku wcześniejszego zastosowania MSSF 9

Data wejścia w życie w UE: jeszcze nieprzyjęty

W odniesieniu do jednostek stosujących MSSF do okresów rocznych rozpoczynających się przed 1 stycznia 2012 roku wprowadzono krótkoterminowe zwolnienie z obowiązku ujawniania informacji.

Ogranicza ono zastosowanie wymogu przekształcania danych porównawczych dotyczących pozycji wchodzących w zakres MSSF 9 i wprowadza alternatywne wymogi związane z ujawnianiem informacji.

Zmiany do MSSF 1 w ramach doroczných poprawek (wydanych w maju 2010 r.)

Data wejścia w życie: 1 stycznia 2011 r.

Data wejścia w życie w UE: jeszcze nieprzyjęty

Zmiany do MSSF 1 wynikają z poprawek do MSSF opracowanych w roku 2010. Zmiany te, omówione poniżej, dotyczą zmian zasad rachunkowości w roku przyjęcia oraz rozszerzenia zakresu zwolnień z zasady kosztu zakładanego.

- **Zmiany zasad rachunkowości w roku przyjęcia MSSF:** Ta zmiana precyzuje, jakie możliwości ma jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy w zakresie wprowadzania zmian zasad rachunkowości oraz korzystania ze zwolnień dopuszczanych przez MSSF przed wydaniem pierwszego rocznego sprawozdania sporządzonego zgodnie z nimi. Zmienione wytyczne wskazują również ujawnienia wymagane w przypadku, gdy jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy zmienia zasady rachunkowości lub stosuje zwolnienia w okresie między wydaniem pierwszego śródrocznego a wydaniem pierwszego rocznego sprawozdania finansowego w roku przejścia na MSSF.
- **Zwolnienie z zasady kosztu zakładanego – wycena w wartości godziwej zależna od okoliczności:** Zwolnienie z zastosowania zasady kosztu zakładanego zostało tak dopasowane, by umożliwić wycenę w wartości godziwej zdarzeń zachodzących pomiędzy datą przejścia na MSSF a końcem pierwszego rocznego okresu sprawozdawczego, za który sporządza się sprawozdanie finansowe zgodnie z MSSF. Przykładem takiego zdarzenia może być wejście na giełdę lub prywatyzacja. Zastosowanie zwolnienia polega na tym, że jednostka ujmuje korektę kosztu zakładanego drugostronnie przez kapitał własny na dzień wyceny. Zwolnienie to nie oznacza zwolnienia z wymogu ustalenia podstawy wyceny zgodnej z MSSF na dzień przejścia na te standardy.
- **Zwolnienie z zasady kosztu zakładanego – jednostki podlegające regulacji stawki:** Ta zmiana dotyczy rzeczowego majątku trwałego lub wartości niematerialnych podlegających regulacji stawek i umożliwia jednostce stosującej MSSF po raz pierwszy wykorzystanie wartości bilansowej obliczonej zgodnie z poprzednio ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości jako kosztu zakładanego na dzień przejścia na MSSF. Jeżeli jednostka zdecyduje się skorzystać z tej możliwości, musi wykonać test na utratę wartości tak wycenianych aktywów na dzień przejścia na MSSF.

Dwie zmiany do MSSF 1: Ciężka Hiperinflacja i usunięcie sztywnych terminów dla stosujących MSSF po raz pierwszy

Data wejścia w życie: 1 lipca 2011 r.

Data wejścia w życie w UE: jeszcze nieprzyjęty

Pierwsza zmiana wprowadza wytyczne dotyczące powrotu do sporządzania sprawozdań finansowych zgodnie z MSSF po okresie niezdolności do przestrzegania MSSF ze względu na ciężką hiperinflację waluty funkcjonalnej. Jednostka działająca w warunkach ciężkiej hiperinflacji miałaby możliwość wyceny aktywów i zobowiązań w wartości godziwej i wykorzystania jej jako kosztu zakładanego tych aktywów i zobowiązań w pierwszym bilansie sporządzonym zgodnie z MSSF.

Druga zmiana zastępuje sztywne terminy wskazane w Standardzie „1 stycznia 2004” sformułowaniem „dzień przejścia na MSSF”.

W efekcie jednostki przechodzące na MSSF nie będą musiały przekształcać operacji

wyksięgowania przeprowadzonych przed datą zastosowania MSSF po raz pierwszy.

Ponadto jednostki te nie będą musiały przeliczać „różnic pierwszego dnia” w momencie początkowego ujęcia instrumentów finansowych zawartych przed datą przejścia na MSSF.

Zmiany do MSSF 3 (2008) w ramach dorocznych poprawek (wydanych w maju 2010 r.)

Data wejścia w życie: 1 stycznia 2011 r.

Data wejścia w życie w UE: jeszcze nieprzyjęty

Zmiany do MSSF 3 (2008) uwzględniono w poprawkach do MSSF za rok 2010:

- **Wycena niekontrolujących udziałów:**
Precyzuje, że dopuszcza się wycenę niekontrolujących udziałów w wartości godziwej lub według ich proporcjonalnego udziału w możliwych do zidentyfikowania aktywach netto jednostki przejmowanej zgodnie z MSSF 3 (2008) wyłącznie w odniesieniu do niekontrolujących udziałów ważnych w chwili obecnej i uprawniających posiadaczy do proporcjonalnego udziału w aktywach netto jednostki przejmowanej w przypadku likwidacji.
- **Niewymienione i dobrowolnie wymienione nagrody – płatności w formie akcji:**

Precyzuje, że obecnie obowiązujący wymóg wyceny nagród przyznanych przez jednostkę przejmującą zastępujących transakcje płatności w formie akcji własnych jednostki przejmowanej zgodnie z MSSF 3 na dzień przejścia („wycena na warunkach rynkowych”) dotyczy również płatności w formie akcji jednostki przejmowanej, które nie zostały wymienione.

- **Wymogi przejściowe dotyczące wynagrodzenia warunkowego z tytułu połączenia jednostek gospodarczych przeprowadzonego przed datą wejścia w życie MSSF 3(2008):** Precyzuje, że MSR 32 „Instrumenty finansowe: prezentacja”, MSR 39 „Instrumenty finansowe – ujmowanie i wycena” i MSSF 7 „Instrumenty finansowe: ujawnianie informacji” nie dotyczą warunkowego przychodu z tytułu połączenia jednostek gospodarczych, których data przejścia przypada przed wejściem w życie MSSF 3 (2008).

Zmiany do MSSF 7 w ramach dorocznych poprawek (wydanych w maju 2010 r.)

Data wejścia w życie: 1 stycznia 2011 r.

Data wejścia w życie w UE: jeszcze nieprzyjęty

MSSF 7 zmodyfikowano w ramach poprawek do MSSF wprowadzonych w roku 2010 dla doprecyzowania wymogów dotyczących ujawniania informacji. Ma to zachęcić jednostki do ujawniania informacji ilościowych w kontekście ujawnień jakościowych wymaganych by użytkownicy sprawozdań finansowych mogli wyrobić sobie ogólny pogląd na charakter i zakres ryzyka wynikającego z instrumentów finansowych. Zmiana ta precyzuje również wymagany poziom szczegółowości ujawnianych informacji dotyczących ryzyka kredytowego oraz zabezpieczeń oraz umożliwi zwolnienie z ujawniania informacji dotyczących renegotjacji warunków kredytu.

Zmiany do MSSF 7: poszerzone wymagania dotyczące ujawniania informacji o wyksięgowaniu

Data wejścia w życie: 1 lipca 2011 r.

Data wejścia w życie w UE: jeszcze nieprzyjęty

W ramach ogólnego przeglądu działalności pozabilansowej RMSR wprowadziła do MSSF 7

„Instrumenty finansowe” dodatkowe wymogi dotyczące ujawniania informacji. Zmiany te pozwolą użytkownikom sprawozdań finansowych lepiej zrozumieć transakcje przekazania aktywów finansowych (na przykład sekurytyzację), a także możliwe skutki ryzyka, które może pozostać w jednostce po przekazaniu aktywów. Wymaga się również ujawnienia dodatkowych informacji dotyczących nieproporcjonalnej skali tego typu transakcji realizowanych pod koniec okresu sprawozdawczego.

MSSF 9: Instrumenty finansowe: klasyfikacja i wycena aktywów finansowych

Data wejścia w życie: 1 stycznia 2013 r.

Data wejścia w życie w UE: jeszcze nieprzyjęty

Standard ten wprowadza nowe wymagania w zakresie klasyfikacji i wyceny aktywów finansowych i wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2013 roku z możliwością wcześniejszego zastosowania. Wymogi opracowano w roku 2009 w ramach stopniowego kształtowania i wdrażania nowych wytycznych dotyczących instrumentów finansowych. W tym roku dodano również nowe wymogi dotyczące klasyfikacji i wyceny zobowiązań finansowych (szczegóły w kolejnym rozdziale). W roku 2011 oczekiwane jest poszerzenie MSSF 9 o wymogi dotyczące utraty wartości i rachunkowości zabezpieczeń. W efekcie standard ten całkowicie zastąpi obecnie stosowany MSR 39.

Wszystkie ujmowane aktywa finansowe wchodzące obecnie w zakres MSR 39 będą wyceniane po koszcie zamortyzowanym lub w wartości godziwej. Instrument dłużny (np. należności kredytowe), który (1) jest utrzymywany w ramach modelu działalności, której celem jest egzekwowanie umownych przepływów pieniężnych i (2) obejmuje umowne przepływy pieniężne stanowiące wyłącznie spłaty kapitału i odsetek od niespłaconej części kapitału, musi być wyceniany po koszcie zamortyzowanym. Pozostałe instrumenty dłużne wycenia się w wartości godziwej przez wynik finansowy (WGPWF). Istnieje możliwość skorzystania z opcji wartości godziwej (jeżeli zostały spełnione określone warunki) jako rozwiązania alternatywnego wobec wyceny po koszcie zamortyzowanym. W przypadku instrumentów dłużnych niesklasyfikowanych w kategorii WGPWF, jeżeli model biznesowy przyjęty przez jednostkę dla aktywów finansowych

ulega zmianie, tak że poprzednia wycena przestaje mieć zastosowanie, konieczna jest reklasyfikacja z WGPWF do kosztu zamortyzowanego lub odwrotnie.

W przypadku instrumentów dłużnych bez prawa regresu, tj. ograniczających prawa wierzyciela do określonych składników aktywów dłużnika, konieczna jest analiza, czy dany kredyt odpowiada wyłącznie umownym przepływom pieniężnym złożonym ze spłat kapitału i odsetek. Standard wymaga od jednostki dokonania klasyfikacji na podstawie przeglądu aktywów zasadniczych lub przepływów pieniężnych. Jeżeli warunki kredytu powodują powstanie innych przepływów pieniężnych lub ograniczają je w sposób nieodpowiadający spłacie kapitału i odsetek, nie można go wyceniać po koszcie zamortyzowanym.

Wszystkie instrumenty kapitałowe wchodzące w zakres MSSF 9 należy wyceniać w wartości godziwej w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, zaś zyski i straty ujmuje się w rachunku zysków i strat. Tylko w przypadku, gdy inwestycje kapitałowe nie są przeznaczone do obrotu, w momencie początkowego ujęcia można zdecydować się na ich wycenę w wartości godziwej przez inne całkowite dochody, przy czym w rachunku zysków i strat ujmuje się wyłącznie dywidendę, chyba że stanowi ona kwotę odzyskana z kosztów inwestycji. Decyzja taka jest nieodwracalna.

MSSF 9 rezygnuje z koncepcji pochodnych instrumentów wbudowanych zawartej w MSR 39 w przypadku umów hybrydowych, gdzie umowa zasadnicza jest składnikiem aktywów finansowych wchodzącym w zakres MSSF 9. Wobec tego instrumenty wbudowane, które zgodnie z MSR 39 rozlicza się oddzielnie w WGPWF ze względu na luźny związek z umową zasadniczą nie będą już rozliczane osobno. Przepływy pieniężne generowane przez dany składnik aktywów finansowych będą oceniane całościowo, a sam składnik aktywów - całościowo wyceniany w WGPWF, jeżeli przepływy pieniężne nie stanowią spłat kapitału i odsetek opisanych w Standardzie.

MSSF 9 obowiązuje w stosunku do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2013 roku lub po tej dacie z możliwością wcześniejszego zastosowania. MSSF 9 stosuje się retrospektywnie

z pewnymi wyjątkami dotyczącymi określonych aspektów tego Standardu. Jednostki stosujące nowy Standard przed 1 stycznia 2012 roku będą zwolnione z wymogu przekształcenia okresów poprzednich.

MSSF 9: Uwzględnienie wymogów dotyczących rozliczania zobowiązań finansowych

Data wejścia w życie: 1 stycznia 2013 roku

Data wejścia w życie w UE: jeszcze nieprzyjęty

Jak już zaznaczono w poprzednim rozdziale, opracowywanie MSSF 9 dzieli się na kilka etapów. Pierwsza część dotycząca instrumentów finansowych (Klasyfikacja i wycena instrumentów finansowych) została wydana w roku 2009. Zweryfikowany w 2010 roku Standard zachowuje wymogi klasyfikacji i wyceny aktywów finansowych opublikowane w listopadzie 2009 roku, ale rozszerza je o wytyczne dotyczące klasyfikacji i wyceny zobowiązań finansowych. W MSSF 9 uwzględniono również wytyczne dotyczące wyksięgowywania instrumentów finansowych i wdrożenia z MSR 39.

Wytyczne zawarte w MSSF 9 utrzymują kryteria klasyfikacji zobowiązań finansowych zawarte w aktualnej wersji MSR 39, pojawiają się jednak dwie kluczowe różnice związane z prezentacją i wyceną:

- pierwsza dotyczy prezentacji skutków zmian wartości godziwej przypisywanych ryzyku kredytowemu zobowiązania;
- druga dotyczy eliminacji wyjątków kosztowych ze zobowiązań z tytułu instrumentów pochodnych rozliczanych za pomocą instrumentów kapitałowych nienotowanych na giełdach.

Prezentacja skutków zmian ryzyka kredytowego zobowiązań

Modyfikacja dotycząca ryzyka kredytowego zobowiązań nie dotyczy wszystkich zobowiązań wycenianych w WGPWF. Zobowiązania finansowe przeznaczone do obrotu i umowy gwarancji finansowych sklasyfikowane jako wyceniane w wartości godziwej będą nadal wyceniane w ten sposób, a wszystkie zmiany odnoszone

na wynik finansowy. W przypadku innych zobowiązań finansowych sklasyfikowanych jako WGPWF za pomocą opcji wartości godziwej, zmiana wartości godziwej tego zobowiązania przypisywana zmianom ryzyka kredytowego ma być ujmowana bezpośrednio w innych całkowitych dochodach, a pozostała kwota zmiany wartości godziwej – w rachunku zysków i strat. Jeżeli jednak ujęcie zmian wartości godziwej przypisywanych ryzyku kredytowemu w innych całkowitych dochodach powoduje lub zwiększa niedopasowanie księgowo, jednostka ujmuje całą wartość zmiany wartości godziwej w rachunku zysków i strat.

Eliminacja wyjątków kosztowych w przypadku zobowiązań z tytułu instrumentów pochodnych

MSSF 9 wyeliminował wyjątki kosztowe dopuszczalne przez MSR 39 w odniesieniu do nienotowanych instrumentów kapitałowych i związanych z nimi instrumentów pochodnych, których wartości godziwej nie da się określić w sposób wiarygodny. Po opublikowaniu części MSSF 9 dotyczącej aktywów finansowych wyjątek ten pozostał w mocy w przypadku zobowiązań z tytułu instrumentów pochodnych rozliczanych w formie przekazania nienotowanych instrumentów kapitałowych, których wartości godziwej nie da się wiarygodnie określić (np. wystawiona opcja przy wykonaniu której jednostka dostarcza nienotowane udziały jej posiadaczowi). Obecna modyfikacja jednak eliminuje ten wyjątek, tak że wszystkie instrumenty pochodne – zarówno aktywa, jak i zobowiązania – wycenia się w wartości godziwej.

Zmiany do MSR 1 w ramach dorocznych poprawek (wydanych w maju 2010)

Data wejścia w życie: 1 stycznia 2011 r.

Data wejścia w życie w UE: jeszcze nieprzyjęty

Zmiany w MSR 1 wprowadzono w ramach poprawek do MSSF wydanych w maju 2010 roku. Precyzują one, że jednostka może przedstawić analizę innych całkowitych dochodów w podziale na pozycje w zestawieniu zmian w kapitale własnym albo w notach do sprawozdania finansowego.

Zmiany do MSR 12:

Podatek odroczony- realizacja aktywów

Data wejścia w życie: 1 stycznia 2012 r.

Data wejścia w życie w UE: jeszcze nieprzyjęty

MSR 12 zawiera wymóg wyceny podatku odroczonego związanego z danym składnikiem aktywów w zależności od tego, czy jednostka spodziewa się odzyskania jego wartości bilansowej poprzez wykorzystanie lub sprzedaż tego składnika. Ocena możliwości odzyskania wartości bilansowej składnika aktywów w toku wykorzystania lub sprzedaży przy użyciu modelu wartości godziwej z MSR 40 "Nieruchomości inwestycyjne" może być trudna i wysoce subiektywna. Zmiana wprowadza praktyczne rozwiązanie tego problemu poprzez przyjęcie założenia, że odzyskanie wartości bilansowej dokonuje się zazwyczaj poprzez sprzedaż danego składnika aktywów.

Zmiany do MSR 24:

Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych

Data wejścia w życie: 1 stycznia 2011 r.

Data wejścia w życie w UE: 1 stycznia 2011 r.

Zmodyfikowany Standard zawiera uproszczone wymagania dotyczące ujawniania informacji przez jednostki pozostające pod kontrolą, współkontrolą lub znaczącym wpływem instytucji rządowych (zwane jednostkami powiązаныmi z organami państwowymi) oraz precyzuje definicję jednostki powiązanej.

Poprzednia wersja MSR 24 nie zawierała specyficznych regulacji dotyczących jednostek powiązanych z administracją. Wiele jednostek, w szczególności w warunkach wszechobecnej kontroli rządowej, ma trudności z praktycznym rozpoznaniem wszystkich jednostek powiązanych z organami państwowymi oraz wyceną wszystkich transakcji ze stronami powiązаныmi i ich sald.

Wobec tego zmodyfikowany Standard umożliwia częściowe zwolnienie z obowiązku ujawniania informacji dotyczących jednostek powiązanych z organami państwowymi. W szczególności jednostka sporządzająca sprawozdanie finansowe jest zwolniona z obowiązku stosowania ogólnych wymogów dotyczących ujawniania informacji zawartych w MSR 24 w odniesieniu do transakcji

ze stronami powiązаныmi oraz nieuregulowanych sald rozliczeń (w tym zobowiązań) z:

- skarbem państwa sprawującego kontrolę, współkontrolę lub wywierającego znaczący wpływ na podmiot sprawozdawczy oraz
- inną jednostką będącą jego podmiotem powiązаныm, jako przedmiotem kontroli, współkontroli lub znaczącego wpływu wywieranego przez to samo państwo.

Jeżeli jednostka sprawozdawcza zwolniona jest z ogólnych wymogów ujawniania informacji, standard stanowi, że jednostka ta ma obowiązek ujawnienia następujących informacji o transakcjach i saldach rozliczeń:

- nazwy państwa i charakteru powiązania z podmiotem sprawozdawczym (tj. kontrola, współkontrola, znaczący wpływ);
- odpowiednio szczegółowych informacji dotyczących:
 - charakteru i kwoty poszczególnych istotnych transakcji oraz
 - w przypadku transakcji, których poszczególne kwoty nie są istotne, ale zbiorczo osiągają istotną wartość, wskazówek jakościowych lub ilościowych dotyczących ich zakresu.

Inne modyfikacje MSR 24 spowodowały uproszczenie definicji jednostki powiązanej, doprecyzowały jej znaczenie i wyeliminowały pewne niekonsekwencje. Krótko mówiąc, zweryfikowana definicja opiera się o następujące zasady:

- przy ocenie charakteru powiązania z jednostką powiązaną znaczący wpływ oznacza relację z kluczowym personelem zarządzającym. Wobec tego nie jest to relacja tak ścisła, jak w przypadku kontroli lub współkontroli.

- Dwie jednostki podlegające kontroli lub współkontroli tej samej jednostki są wzajemnie powiązane.
- Jeżeli jedna jednostka kontroluje lub współkontroluje drugą, a jednocześnie wywiera znaczący wpływ na trzecią, jednostka stowarzyszona i wspólne przedsięwzięcie są wzajemnie powiązane.
- Jeżeli dwie jednostki znajdują się pod znaczącym wpływem trzeciej, nie są wzajemnie powiązane.
- Symetria traktowania powiązań stron powiązanych. Jeżeli zmodyfikowana definicja stanowi, że dana jednostka jest powiązana z drugą, ta druga jednostka jest traktowana jako powiązana z pierwszą.

**Zmiany do MSR 27 (2008)
w ramach dorocznych poprawek
(wydanych w maju 2010)**

**Data wejścia w życie: 1 lipca 2009 r.
lub 1 lipca 2010 r.**

Data wejścia w życie w UE: jeszcze nieprzyjęty

Po wydaniu MSR 27(2008) wprowadzono szereg poprawek wynikowych do innych MSSF. Zmiany dotyczące MSR 21, MSR 28 i MSR 31 stosuje się prospektywnie (z wyjątkiem par. 35 MSR 28 i par. 46 MSR 31, które stosuje się retrospektywnie).

**Zmiany do MSR 32:
Klasyfikacja emisji praw poboru**

Data wejścia w życie: 1 lutego 2010 r.

Data wejścia w życie w UE: 1 lutego 2010 r.

Poprawka przewiduje, że prawa, opcje i warranty spełniające kryteria klasyfikacji jako instrumenty pochodne zawarte w MSR 32.11, wyemitowane w celu nabycia określonej liczby własnych niepochodnych instrumentów kapitałowych jednostki za określoną kwotę denominowaną w dowolnej walucie klasyfikuje się jako instrumenty kapitałowe pod warunkiem, że ofertę złożono proporcjonalnie wszystkim właścicielom tej samej kategorii niepochodnych instrumentów kapitałowych jednostki.

**Zmiany do MSR 34
w ramach dorocznych poprawek
(wydanych w maju 2010)**

Data wejścia w życie: 1 stycznia 2011 roku

Data wejścia w życie w UE: jeszcze nieprzyjęty

Zmiany w MSR 34 mają na celu doprecyzowanie znaczących zdarzeń i transakcji, które należy ujawnić w śródrocznych sprawozdaniach finansowych. Zmiany te mają uzmysłowić, że dane ujawniane w odniesieniu do okresów przejściowych stanowią aktualizację odpowiednich informacji prezentowanych w najnowszym rocznym sprawozdaniu finansowym. Wyjaśniają również, w jaki sposób należy stosować tę zasadę do instrumentów finansowych i ich wartości godziwych.

**KIMSF 19:
Regulowanie zobowiązań finansowych za
pomocą instrumentów kapitałowych**

Data wejścia w życie: 1 lipca 2010 r.

Data wejścia w życie w UE: 1 lipca 2010 r.

Interpretacja omawia różnice w rozliczaniu emisji instrumentów kapitałowych jako formy spłaty całości lub części zobowiązań finansowych (często określanych mianem zamiany zadłużenia na kapitał własny). Interpretacja stanowi, że emisja instrumentów kapitałowych jako forma spłaty zobowiązania stanowi wypłatę wynagrodzenia.

Wynagrodzenie to należy wyceniać w wartości godziwej wyemitowanych instrumentów kapitałowych, chyba że nie da się jej łatwo określić. W takim przypadku instrumenty kapitałowe wycenia się w wartości godziwej uregulowanego zobowiązania. Różnicę między wartością bilansową rozliczonego zobowiązania (lub jego części) a wartością godziwą wyemitowanych instrumentów finansowych ujmuje się w rachunku zysków i strat.

Jeżeli emisja instrumentów kapitałowych stanowi rozliczenie tylko części kwoty zobowiązania finansowego, należy ocenić, czy wypłata wynagrodzenia wiąże się z renegotjowaniem nierozliczonej kwoty zobowiązania.

**Zmiana do KIMSF 13:
„Programy lojalnościowe” uwzględnione
w ramach dorocznych poprawek
(wydanych w maju 2010)**

Data wejścia w życie: 1 stycznia 2011 r.

Data wejścia w życie w UE: jeszcze nieprzyjęty

Zmiana do KIMSF 13 ma na celu doprecyzowanie zasad wyceny wartości godziwej przyznanych punktów lojalnościowych.

Wyjaśnia, że „wartość godziwa” punktów lojalnościowych powinna uwzględniać:

- kwotę upustów lub zachęt, które w innych okolicznościach zaoferowano by klientowi zamiast punktów lojalnościowych otrzymanych przy transakcji sprzedaży oraz
- oczekiwane odliczenia.

**Zmiana do KIMSF 14:
Rozliczenia czynne wymogów minimalnego finansowania**

Data wejścia w życie: 1 stycznia 2011 r.

Data wejścia w życie w UE: 1 stycznia 2011 r.

Zmiana do KIMSF 14 ma na celu eliminację przypadkowego efektu w pewnych okolicznościach uniemożliwiającego jednostkom ujmowania przedpłat minimum wymaganego finansowania jako aktywów.

Pierwotna wersja KIMSF 14 nie uwzględniała faktu, że nadwyżka może wynikać z przedpłaty kwot minimalnego finansowania wymaganych w przyszłości, a zatem niechęć zmniejszała korzyści finansowe oferowane przez MSR 19.58 z tytułu dobrowolnych przedpłat tego rodzaju. Jeżeli jednostka objęta jest wymogami minimalnego finansowania dotyczącymi składek na poczet przyszłych świadczeń, KIMSF 14.20 (w wersji pierwotnej) ogranicza korzyści ekonomiczne dostępne w formie redukcji przyszłych składek do wartości bieżącej:

- (a) szacunkowych przyszłych kosztów usług w poszczególnych latach minus
- (b) szacunkowe minimalne składki wymagane w odniesieniu do przyszłej kumulacji świadczeń w tym samym roku.

W zmodyfikowanej wersji KIMSF 14.20 w przypadku wystąpienia wymogu minimalnego finansowania w odniesieniu do przyszłej obsługi, na korzyści ekonomiczne w formie redukcji przyszłych składek (a zatem nadwyżka, którą należy ująć jako składnik aktywów) składają się:

- (a) kwota zmniejszająca przyszły poziom minimalnego wymaganego finansowania składek z tytułu świadczonych usług w związku z dokonaniem przez jednostkę przedpłaty (tj. każda kwota wpłacona przez jednostkę przed wymaganym terminem);
- (b) szacunkowa kwota przyszłych kosztów usług w poszczególnych okresach pomniejszona o szacunkową wartość składek odpowiadających wymogom minimalnego finansowania niezbędnych do zapewnienia obsługi w tym okresie w przypadku niedokonania przedpłaty tych składek opisanej w punkcie (a).

Ponadto KIMSF 14 stanowi, że choć kwota obliczona w punkcie (b) może na pewien okres przyjąć wartość ujemną (tzn. szacunkowa składka odpowiadająca wymogowi minimalnego finansowania za dany okres przekroczy szacunkowy koszt obsługi za ten okres), wartość sumaryczna obliczona w punkcie (b) nigdy nie może być mniejsza od zera. Wobec tego korzyść ekonomiczna dostępna w formie redukcji przyszłych składek będzie odpowiadać co najmniej wartości dokonanej przedpłaty.

III. Perspektywy: Stan zaawansowania projektów realizowanych obecnie przez RMSR

Plan prac RMSR w ciągu roku ulegał zmianom. Ostatecznie uzgodniony harmonogram ukierunkowany jest na zakończenie kilku najważniejszych projektów w pierwszej połowie 2011 roku. Poniżej przedstawiamy zestawienie najważniejszych prac planowanych na ten rok.

Projekt	Podsumowanie	Biuletyn MSSR nr
Konsolidacja	RMSR opracowuje wspólny model konsolidacji dla wszystkich jednostek, oparty o koncepcję kontroli oraz dopracowuje wymogi dotyczące ujawniania danych o jednostkach włączonych do i wyłączonych z konsolidacji. W roku 2011 w ramach szeroko pojętego projektu konsolidacji zostanie wydany nowy projekt standardu dotyczący spółek inwestycyjnych i rozstrzygający kwestię, czy inwestycje znajdujące się w posiadaniu „jednostek inwestycyjnych” (zgodnie z definicją RMSR) należy wyceniać w wartości godziwej zamiast konsolidować.	3/2009
Wycena wartości godziwej	RMSR opracowuje jeden wspólny zestaw wytycznych dla celów wyceny wartości godziwej precyzujący jej definicję, dopracowujący wymogi dotyczące ujawniania informacji dotyczących wartości godziwej i zapewniający zgodność z US GAAP. Projekt dotyczy sposobu, nie terminu wyceny wartości godziwej. Przewiduje się wydanie ostatecznej wersji standardu w pierwszym kwartale 2011 roku.	7/2010
Instrumenty finansowe	Projekt RMSR dotyczący rozliczania instrumentów finansowych zastąpi MSR 39. Jego opracowanie będzie przebiegało w następujących etapach: klasyfikacja i wycena, utrata wartości, rachunkowość zabezpieczeń oraz kompensata aktywów i zobowiązań finansowych. Projekt standardu dotyczącego rachunkowości zabezpieczeń wydano w grudniu 2010 roku, zaś materiały dotyczące utraty wartości oraz kompensaty zostały wydane w styczniu 2011 roku. Oczekuje się zakończenia wszystkich etapów projektu do czerwca 2011 roku.	5/2009 11/2009
Umowy ubezpieczeniowe	Wydano projekt standardu dotyczący umów ubezpieczeniowych z propozycją jednego MSSF, który będą mogli stosować wszyscy ubezpieczyciele we wszystkich systemach prawnych i do wszystkich typów umów. Jest to projekt priorytetowy RMSR. Nowy standard spodziewany jest w czerwcu 2011 roku.	7/2010
Wspólne przedsięwzięcia	RMSR ograniczyła zakres projektu do eliminacji opcji stosowania metody konsolidacji proporcjonalnej przy rozliczaniu wspólnych przedsięwzięć oraz weryfikacji definicji wspólnego przedsięwzięcia oraz różnic między taką formą prawną a bezpośrednimi udziałami w aktywach i zobowiązaniach wspólnego przedsięwzięcia.	Tylko w wersji angielskiej na stronie www.iasplus.com (October 2007)
Leasing	W sierpniu 2010 roku wydano materiał do dyskusji z propozycją znaczących zmian w rozliczeniach, zarówno po stronie leasingobiorców, jak i leasingodawców. Leasingobiorcy będą musieli ujmować składnik aktywów objęty leasingiem i odpowiadające mu zobowiązanie w sprawozdaniu z sytuacji finansowej. Dla leasingodawców proponuje się dwa modele rachunkowe - model wyśięgowania i model zobowiązania do realizacji świadczenia. Ostateczna wersja standardu spodziewana jest w czerwcu 2011 roku.	8/2010

Projekt	Podsumowanie	Biuletyn MSSF nr
Zobowiązania (MSR 37)	RMSR opracowuje nowy standard, który ma zastąpić MSR 37 i dotyczy zobowiązań o niepewnym terminie lub kwocie wymagalności, nieobjętych innymi standardami. Projekt standardu spodziewany jest w drugiej połowie 2011 roku.	2/2010
Świadczenia po okresie zatrudnienia	Wydano projekt standardu z propozycją eliminacji metod odroczenia i amortyzacji zysków i strat aktuarialnych („podejście korytarzowe”) dopuszczonych przez MSR 19. Inne proponowane zmiany dotyczą wyceny i rozkładu na części składowe kosztów związanych ze świadczeniami. Zmiany mają zostać planowo sfinalizowane w pierwszym kwartale 2011 roku.	5/2010
Ujmowanie przychodów	W czerwcu 2010 roku wydano projekt standardu. Proponuje się opracowanie jednego standardu dotyczące wszystkich rodzajów umów generujących przychody oraz określającego przekazanie kontroli nad towarami lub usługami jako warunek umożliwiający ujęcie przychodów. Projekt proponuje znaczące zmiany sposobu rozliczania umów generujących przychody obejmujących kilka rodzajów produktów. Ostateczna wersja standardu zostanie wydana w czerwcu 2011 roku.	6/2010

Wstępne projekty Standardów i Interpretacji, materiały do dyskusji etc. omawiane w naszych biuletynach MSSF

Poniżej przedstawiamy wykaz artykułów zamieszczonych w naszych Biuletynach MSSF nt. pozostałych kwestii dotyczących MSSF poruszanych przez RMSR w 2010 roku. Wszystkie wydania biuletynu wymienione w tabeli można znaleźć na stronach:

www.deloitte.com/pl/mssf (w języku polskim i angielskim)

www.iasplus.com (w języku angielskim).

Omówienie wstępnych projektów standardów	Nr biuletynu MSSF
MSR 37: RMSR precyzuje propozycje dotyczące wyceny zobowiązań według MSR 37	2/2010
Założenia koncepcyjne: Określenie definicji jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe.	3/2010
MSR 19: Zamykanie korytarza- RMSR proponuje znaczące zmiany sposobu rozliczania świadczeń emerytalnych.	5/2010
MSSF 09: Propozycja RMSR dotycząca opcji wartości godziwej dla instrumentów finansowych.	5/2010
MSR 01: RMSR proponuje zmiany w MSR 1 w kwestii prezentacji rachunku zysków i strat oraz innych całkowitych dochodów	6/2010
Przychody: RMSR proponuje znaczące zmiany w ujmowaniu przychodów	6/2010
Ujawnienia: Wycena wartości godziwej	7/2010
MSSF 4: Umowy ubezpieczeniowe	7/2010
MSSF 01: Usunięcie sztywnych terminów	8/2010
MSR 17: Leasing	8/2010
MSSF 01: Ciężka hiperinflacja	9/2010
MSR 12: Poprawki do zasad rozliczania odroczonego podatku dochodowego	9/2010
KIMSF: Propozycje wytycznych dotyczących rozliczania działalności kopalni odkrywkowych	9/2010
MSSF 09: RMSR publikuje projekt standardu rachunkowości zabezpieczeń	11/2010

Omówienie innych kwestii zw. z MSSF	Nr biuletynu MSSF
Połączenia jednostek gospodarczych – aspekty praktyczne	4/2010
Temat dnia: utrata wartości aktywów finansowych	4/2010
RMSR i FASB kończą pierwszy etap opracowywania założeń koncepcyjnych	9/2010
Wniosek RMSR o opinie: daty wejścia w życie + postanowienia przejściowe	10/2010
RMSR publikuje nieobowiązkowe wytyczne dotyczące prezentacji komentarza zarządu	11/2010

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)	Oczekuje się zatwierdzenia (wg raportu EFRAG z dnia 17 stycznia 2011)
Standardy MSR/MSSF			
MSSF 9 (listopad 2009)	Instrumenty finansowe	1 styczeń 2013	Nie określono jeszcze terminu
Doroczne poprawki do MSSF (maj 2010)	Doroczne poprawki do MSSF 2010	1 lipiec 2010 lub 1 styczeń 2011 (zależnie od standardu)	I kwartał 2011
Zmiany do MSSF 7 (październik 2010)	Instrumenty finansowe: ujawnianie informacji	1 lipiec 2011	II kwartał 2011
Zmiany do MSSF 1 (grudzień 2010)	Ciężka Hiperinflacja i usunięcie sztywnych terminów dla stosujących MSSF po raz pierwszy	1 lipiec 2011	III kwartał 2011
Zmiany do MSR 12 (grudzień 2010)	Podatek odroczonej: realizacja aktywów	1 styczeń 2012	III kwartał 2011

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

Nasze publikacje

Nasze publikacje poświęcone MSSF w języku polskim

Tytuł	Opis
	<p>Praktyczny przewodnik po MSSF 2011</p> <p>Przewodnik zawiera streszczenia zapisów wszystkich MSSF z uwzględnieniem zmian w MSSF wydanych do końca października 2010 r. oraz porównanie z Ustawą o rachunkowości (PSR).</p>
	<p>Wzór skonsolidowanego sprawozdania zgodnego z MSSF za rok zakończony 31 grudnia 2010 roku</p> <p>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 2010 roku i później.</p>
	<p>Lista kontrolna ujawnień wymaganych w sprawozdaniach finansowych wg MSSF sporządzonych według stanu na 31 grudnia 2010 roku</p> <p>Lista kontrolna stanowiąca podsumowanie wymagań Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) dotyczących ujawnień i prezentacji. Lista kontrolna jest narzędziem pomagającym użytkownikom w stwierdzeniu, czy zostały spełnione wymagania MSSF dotyczące prezentacji i ujawniania. Nie obejmuje natomiast wymagań MSSF dotyczących ujęcia i wyceny.</p>
	<p>Przewodnik po znowelizowanych standardach MSSF 3 i MSR 27 Połączenie jednostek gospodarczych i zmiany struktury własnościowej</p> <p>Przewodnik poświęcony jest przede wszystkim sposobom rozliczania połączeń jednostek gospodarczych zgodnie z MSSF 3(2008). W odpowiednich miejscach zawiera on odniesienia do MSR 27(2008) – w szczególności w odniesieniu do definicji kontroli, rozliczania udziałów niesprawujących kontroli oraz zmian struktury własnościowej.</p>
	<p>Przewodnik po MSR 34 Śródroczna sprawozdawczość finansowa</p> <p>Przewodnik ten omawia Standard jako całość, wytyczne zastosowania Standardu oraz przedstawia liczne praktyczne przykłady. Dodatkowo Przewodnik ten zawiera wzorcowe śródroczne sprawozdanie finansowe mające na celu zilustrowanie wymagań prezentacji i ujawnień informacji dodatkowych w myśl MSR 34 jak i Listę kontrolną zgodności z Standardem.</p>
	<p>Przewodnik po MSSF 8 Segmenty Operacyjne</p> <p>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.</p>

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

Kontakt

Więcej informacji można uzyskać od członków
Zespołu Technicznego Deloitte Audit.

Członkowie Zespołu Technicznego Deloitte Audit:



Piotr Sokołowski

Partner

E-mail:

psokolowski@deloitteCE.com



Marcin Samolik

Starszy Menedżer

E-mail:

msamolik@deloitteCE.com



Przemysław Zawadzki

Menedżer

E-mail:

pzawadzki@deloitteCE.com



Paweł Tendera

Starszy 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. 169 000 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 jednej lub kilku jednostek Deloitte Touche Tohmatsu Limited, prywatnego podmiotu prawa brytyjskiego z ograniczoną odpowiedzialnością i jego firm członkowskich, które stanowią oddzielne i niezależne podmioty prawne. Dokładny opis struktury prawnej Deloitte Touche Tohmatsu Limited oraz jego firm członkowskich można znaleźć na stronie www.deloitte.com/pl/onas.

Powyższa publikacja zawiera jedynie informacje natury ogólnej. Deloitte Touche Tohmatsu Limited, Deloitte Global Services Limited, Deloitte Global Services Holdings Limited, Deloitte Touche Tohmatsu Verein, 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 Limited, Deloitte Global Services Limited, Deloitte Global Services Holdings Limited, Deloitte Touche Tohmatsu Verein, 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.

© 2011 Deloitte Polska. Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited