

## Biuletyn MSSF Naprzeciw standardom

W tym wydaniu:

1. Nowy standard MSSF 13 „Wycena wartości godziwej”
2. Zmiany do MSR 19 „Świadczenia pracownicze”
3. Zmiany w MSR 1 dotyczące prezentacji pozycji „Pozostałych całkowitych dochodów”



# Spis treści

---

1.	Nowy standard MSSF 13 „Wycena wartości godziwej”	3
2.	RMSR zmienia zasady rozliczania świadczeń po okresie zatrudnienia	9
	Załącznik - przykład	13
3.	Zmiany w MSR 1 dotyczące prezentacji pozycji „Pozostałych całkowitych dochodów”	15
	Nasze publikacje i przydatne linki	19
	Kontakt	21

---

# 1. Nowy standard MSSF 13 „Wycena wartości godziwej”

## Streszczenie

- MSSF 13 ustanawia wspólne ramy wyceny wartości godziwej wymaganej przez inne standardy. Standard ten dotyczy zarówno pozycji finansowych, jak i niefinansowych wycenianych w wartości godziwej.
- Wartość godziwą definiuje się jako „kwotę, którą można byłoby otrzymać w transakcji sprzedaży składnika aktywów lub zapłacić w transakcji przekazania zobowiązania przeprowadzonej między uczestnikami rynku na dzień wyceny” (tj. cena wyjściowa).
- MSSF 13 obowiązuje w stosunku do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2013 roku lub później z możliwością wcześniejszego zastosowania. Standard ten ma zastosowanie prospektywne począwszy od roku, w którym zostanie przyjęty przez jednostkę.

## Wprowadzenie

Dnia 12 maja 2011 roku Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR) wydała MSSF 13 „Wycena wartości godziwej” zawierający wskazówki w zakresie wyceny wartości godziwej na potrzeby wszystkich innych standardów.

Nowy standard definiuje wartość godziwą, dostarcza wskazówek w zakresie jej określania oraz wymogi dotyczące ujawniania informacji na temat wyceny wartości godziwej. Standard nie określa, kiedy wymagana jest wycena w wartości godziwej, a jedynie sposoby jej obliczania, jeżeli wymagają tego inne standardy.

Niektóre standardy (np. MSR 40 „Nieruchomości inwestycyjne”) wymagają bieżącej wyceny w wartości godziwej (MSSF 13 określa takie podejście jako „powtarzalną wycenę w wartości godziwej”), inne (np. MSSF 5 „Aktywa trwale przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana”) wymagają jej tylko w pewnych okolicznościach (w MSSF 13 taką metodę wyceny określa się jako „niepowtarzalną wycenę w wartości godziwej”), inne jeszcze (np. MSSF 3 „Połączenia jednostek gospodarczych”) wymagają wyceny w wartości godziwej tylko w momencie początkowego ujęcia.

## Zakres

MSSF 13 dotyczy wszystkich transakcji i sald (finansowych i niefinansowych), w stosunku do których MSSF wymagają lub dopuszczają wycenę w wartości godziwej, z wyjątkiem transakcji płatności w formie akcji rozliczanych zgodnie z MSSF 2 „Płatności w formie akcji” oraz transakcji leasingu wchodzących w zakres MSR 17 „Leasing”.

Standard precyzuje również, że wyceny, które charakteryzują się podobieństwem do wartości godziwej, ale nie stanowią takiej wyceny, np. możliwa do uzyskania wartość netto według MSR 2 „Zapasy” lub wartość użytkowa według MSR 36 „Utrata wartości aktywów”, nie wchodzi w jego zakres.

MSSF 13 zwalnia jednostki sprawozdawcze z obowiązku ujawniania tych danych w odniesieniu do następujących pozycji:

- aktywów planów emerytalnych wycenianych w wartości godziwej zgodnie z MSR 19 „Świadczenia pracownicze”;
- inwestycji w plany emerytalne wycenianych w wartości godziwej zgodnie z MSR 26 „Rachunkowość i sprawozdawczość programów świadczeń emerytalnych”;
- aktywów, których wartość odzyskiwalna to wartość godziwa zredukowana o koszty zbycia zgodnie z MSR 36 „Utrata wartości aktywów”.

## Definicja wartości godziwej

Standard definiuje wartość godziwą jako „kwotę, jaką jednostka otrzymałaby za sprzedaż składnika aktywów lub zapłaciła za przekazanie zobowiązania w rutynowej transakcji dokonanej między uczestnikami rynku na dzień wyceny”. Niekiedy określa się ją jako „cenę wyjściową”.

### Określenie wartości godziwej

MSSF 13 wskazuje, że w celu dokonania poprawnej wyceny w wartości godziwej jednostka musi określić następujące elementy:

- wyceniany składnik aktywów lub zobowiązań (zgodnie z jednostką obrachunkową),
- podstawowy (lub najbardziej korzystny) rynek, w którym zostałyby zawarta rutynowa transakcja dotycząca danego składnika aktywów lub zobowiązań,
- w przypadku składnika aktywów niefinansowych, najlepsze i w najwyższym stopniu wykorzystanie składnika aktywów oraz fakt, czy składnik ten jest wykorzystywany w połączeniu z innymi aktywami, czy niezależnie oraz odpowiednie techniki wyceny stosowane przez jednostkę do pomiaru wartości godziwej, ukierunkowane na informacje, które wykorzystałby uczestnik rynku do wyceny takiego składnika aktywów lub zobowiązań,
- założenia, które przyjęliby uczestnicy rynku przy wycenie danego składnika aktywów lub zobowiązań.

### Rynek podstawowy (lub najbardziej korzystny)

Wartość godziwa to cena, jaką można osiągnąć przy sprzedaży danego składnika aktywów (lub przekazaniu zobowiązania) uczestnikowi rynku podstawowego (tj. rynku o największej liczbie transakcji i najwyższym poziomie aktywności w odniesieniu do tego typu składników aktywów lub zobowiązań). Jeżeli rynek podstawowy nie istnieje, stosuje się cenę z najkorzystniejszego rynku (tj. takiego, na którym jednostka mogłaby osiągnąć najlepszą cenę).

Za najkorzystniejszy lub podstawowy uznaje się z reguły rynek, na którym dana jednostka rutynowo prowadzi transakcje, chyba że istnieją dowody świadczące o czymś przeciwnym. Jeśli cechą charakterystyczną składnika aktywów jest jego lokalizacja, cenę koryguje się o możliwe koszty transportu tego składnika aktywów na lub z rynku podstawowego (lub najkorzystniejszego). Kosztów transakcji nie uwzględnia się jednak przy określaniu wartości godziwej, ponieważ nie stanowią one cechy charakterystycznej danego składnika aktywów lub zobowiązań.

### Najlepsze i w najwyższym stopniu wykorzystanie

Wartość godziwą składnika aktywów niefinansowych określa się na podstawie najlepszego i w najwyższym stopniu wykorzystania tego składnika przez uczestnika rynku. Definiując najlepsze i w najwyższym stopniu wykorzystanie jednostka musi rozważyć, czy jest ono „fizycznie możliwe, zgodne z prawem i wykonalne w kategoriach finansowych”.

O ile rynek ani inne czynniki nie sugerują innej sytuacji, zakłada się, że aktualny sposób wykorzystania danego składnika aktywów przez jednostkę jest najlepsze i w najwyższym stopniu.

Niektóre jednostki mogą celowo zdecydować o rezygnacji z najlepszego i w najwyższym stopniu wykorzystania składnika aktywów (np. jeżeli jednostka przetrzymuje dany składnik aktywów, by uniemożliwić jego wykorzystywanie innym). W takich okolicznościach MSSF 13 nadal wymaga wyceny w oparciu o najlepsze i w najwyższym stopniu wykorzystanie. Wymaga również ujawnienia faktu, że dany składnik aktywów nie jest wykorzystywany w ten sposób.

Jeżeli najlepsze i w najwyższym stopniu wykorzystanie danego składnika aktywów ma miejsce w połączeniu z grupą innych aktywów (np. przedsięwzięciem), ale dany składnik stanowi jednostkę obrachunkową, wartość godziwą tego składnika oblicza się przy założeniu, że uczestnik rynku ma lub może zdobyć komplementarne składniki aktywów lub zobowiązań.

### Zobowiązania i kapitał własny

Wartość godziwą zobowiązania lub instrumentu kapitałowego określa się przy założeniu, że instrument zostanie przekazany na dzień wyceny, ale pozostanie niezrealizowany (tj. jest to wartość transferu, nie cena umorzenia czy koszt rozliczenia).

Standard przedstawia hierarchię metod obliczania tej wartości, stanowiąc, że jeżeli nie można ustalić rynkowej ceny transferu zobowiązania lub instrumentu kapitałowego, wartość godziwa tego zobowiązania lub instrumentu z perspektywy uczestnika rynku będącego jego właścicielem ma pierwszeństwo przed wartością określoną przy użyciu technik wyceny.

Niezależnie od zastosowanej metody, wartość godziwa zobowiązania musi uwzględniać ryzyko niewywiązania się, w tym własne ryzyko kredytowe jednostki.

## Kompensata ryzyka rynkowego lub ryzyka kredytowego kontrahenta

Standard dopuszcza ograniczone zwolnienie z zasad wyceny w wartości godziwej w przypadku jednostek sprawozdawczych posiadających grupę aktywów i zobowiązań finansowych przy kompensacie pozycji określonych typów ryzyka rynkowego zdefiniowanych w MSSF 7 „Instrumenty finansowe: ujawnianie” lub ryzyka kredytowego kontrahenta (również zdefiniowanego w MSSF 7) zarządzających tego rodzaju udziałami na podstawie ekspozycji netto jednostki na poszczególne rodzaje ryzyka. Zwolnienie to umożliwia jednostce sprawozdawczej (pod warunkiem spełnienia określonych kryteriów) wycenę składnika aktywów lub zobowiązania netto w sposób zgodny z wyceną pozycji ryzyka netto przez uczestników rynku.

### Spostrzeżenia

Obliczenie wartości godziwej portfela aktywów i zobowiązań finansowych na podstawie ekspozycji netto nie wpływa na prezentację tych instrumentów w sprawozdaniu finansowym. Prezentacja pozycji netto wiąże się jednak z koniecznością spełnienia wymagań dotyczących kompensaty aktywów i zobowiązań zawartych w innych MSSF. W przypadku niespełnienia tych wymagań i prezentacji aktywów i zobowiązań w kwocie brutto jednostka powinna alokować korekty dokonywane na poziomie portfela do poszczególnych składników aktywów i zobowiązań „w sposób uzasadniony i konsekwentny, przy użyciu metodologii odpowiedniej do okoliczności”.

Warto zauważyć, że 28 stycznia 2011 roku RMSR wydała projekt standardu ED/2011/01 „Kompensata aktywów i zobowiązań finansowych”. Zawiera on dodatkowe wytyczne precyzujące zastosowanie obecnie obowiązujących zasad kompensaty zawartych w MSR 32 i proponuje obowiązek ujawnienia dodatkowych danych ilościowych i jakościowych dotyczących składników aktywów i zobowiązań podlegających kompensacie. Projekt ten omówiono szczegółowo w wydaniu Biuletynu z marca 2011 roku.

Jeżeli jednostka zdecyduje się na zastosowanie zwolnienia w odniesieniu do portfela, w którym ryzyko rynkowe podlegające kompensacie jest w zasadzie jednakowe, należy zastosować cenę z przedziału między oferowaną ceną sprzedaży a oferowaną ceną zakupu, która będzie najbardziej reprezentatywna dla ekspozycji netto jednostki na ten rodzaj ryzyka rynkowego.

Standard wskazuje również, że przy kompensacie ekspozycji na ryzyko kredytowe konkretnego kontrahenta w procesie wyceny w wartości godziwej, jednostka powinna przeanalizować, czy uczestnicy rynku uwzględniłby zawarte umowy zmniejszające tę ekspozycję (np. ramową umowę kompensaty) w przypadku niewywiązania się.

### Techniki wyceny

Jeżeli jest możliwa bezpośrednia obserwacja transakcji zawieranych na rynku, określenie wartości godziwej jest sprawą stosunkowo prostą. Jeżeli takiej możliwości nie ma, stosuje się techniki wyceny. MSSF 13 opisuje trzy techniki, które można zastosować przy ustalaniu wartości godziwej.

- metodę rynkową, w ramach której jednostka wykorzystuje „ceny i inne właściwe informacje pochodzące z transakcji rynkowych dotyczących identycznych lub porównywalnych (czyli podobnych) składników aktywów, zobowiązań lub ich grup”;
- metodę dochodową, która polega na przeliczaniu prognozowanych kwot (np. przepływów pieniężnych lub dochodów i kosztów) na jedną kwotę bieżącą (tj. zdyskontowaną);
- metodę kosztową, w ramach której jednostka określa wartość „odzwierciedlającą kwotę wymaganą obecnie do odtworzenia zdolności wytwórczych składnika aktywów (często określaną mianem bieżącego kosztu odtworzenia)”.

Należy wybrać i konsekwentnie stosować technikę wyceny w celu maksymalizacji wykorzystania odpowiednich danych obserwowalnych (i minimalizacji wykorzystania nieobserwowalnych danych).

### Premie i dyskonta

Standard dopuszcza uwzględnienie premii lub dyskonta w wycenie do wartości godziwej tylko wówczas, gdy są one zgodne z jednostką obrachunkową danej pozycji. Oznacza to, że premie lub dyskonta odpowiadające wielkości udziałów jednostki (np. czynnik blokujący powodujący obniżkę możliwej ceny zbycia całego pakietu udziałów jednostki), a nie charakterystyce składnika aktywów lub zobowiązań (np. premia za kontrolę przy wycenie wartości godziwej udziałów sprawujących kontrolę) nie będą uwzględnione.

### Spostrzeżenia

Wytyczne dotyczące jednostki obrachunkowej nie wchodzą w zakres MSSF 13. Wobec tego należy ich szukać w innych MSSF.

### Wartość godziwa w chwili początkowego ujęcia

Jeżeli ceną transakcyjną danej pozycji jest jej wartość godziwa wyznaczona na ten dzień, techniki wyceny oparte o nieobserwowalne dane, wymagają kalibracji, tak aby dało się wykazać wartość godziwą na moment początkowego ujęcia, co zagwarantuje, że dokonywana w przyszłości ponowna wycena uwzględni tylko zmiany wartości następujące po ujęciu początkowym.

Jeżeli natomiast wartość godziwa w chwili początkowego ujęcia różni się od ceny transakcyjnej, powstały zysk lub stratę należy ująć w wyniku finansowym, chyba że inny MSSF określa odmienny sposób ich traktowania. Zarówno MSSF 9, jak i MSR 39 określają sposób rozliczania różnicy między wartością godziwą w chwili początkowego ujęcia a ceną transakcyjną aktywów lub zobowiązań finansowych.

### Ujawnianie informacji

MSSF 13 wymaga ujawnienia informacji ilościowych i jakościowych dotyczących wyceny w wartości godziwej. Wiele z nich dotyczy niżej przedstawionej trzypoziomowej hierarchii wartości na podstawie informacji pozyskanych na potrzeby techniki wyceny:

- poziom 1: dane w pełni obserwowalne (np. niekorygowane ceny giełdowe oferowane za identyczne aktywa lub zobowiązania na aktywnych rynkach, dostępne na dzień wyceny);
- poziom 2: informacje niestanowiące cen z poziomu 1, ale są obserwowalne bezpośrednio lub pośrednio;
- poziom 3: dane nieobserwowalne.

Składnik aktywów lub zobowiązań zalicza się w całości do jednej z tych trzech kategorii w oparciu o dane z najniższego poziomu istotnie wpływające na jego wycenę.

Ujawnianie informacji w oparciu o tę hierarchię już jest obowiązkowe w odniesieniu do instrumentów finansowych rozliczanych zgodnie z MSSF 7, ale MSSF 13 rozszerza je na wszystkie składniki aktywów i zobowiązań. Informacje, które należy ujawnić, przedstawiono w poniższej tabeli.

Niektóre wymogi różnią się w zależności od tego, czy wartość godziwą oblicza się metodą powtarzalną, czy niepowtarzalną. MSSF 13 definiuje powtarzalną i niepowtarzalną wycenę aktywów i zobowiązań w wartości godziwej w następujący sposób:

- **powtarzalna** – wycena w sprawozdaniu z sytuacji finansowej wymagana lub dopuszczalna przez inne MSSF na koniec każdego okresu sprawozdawczego;
- **niepowtarzalna** – wycena w sprawozdaniu z sytuacji finansowej wymagana lub dopuszczalna przez inne MSSF w szczególnych okolicznościach.

Informacje podlegające ujawnieniu	Aktywa i zobowiązania wyceniane w wartości godziwej w sprawozdaniu z sytuacji finansowej		Ujmowane w wartości godziwej w notach do sprawozdania finansowego
	Powtarzalna	Niepowtarzalna	
Wycena wartości godziwej na dzień sprawozdawczy.	✓	✓	✓
Uzasadnienie wyceny w wartości godziwej.		✓	
Poziom w trójpoziomowej hierarchii wartości godziwej.	✓	✓	✓
Kwoty transferu między poziomami 1 i 2, przyczyny transferu oraz stosowana przez jednostkę polityka określająca kiedy następuje tego rodzaju zmiana poziomów.	✓		
W przypadku poziomów 2 i 3 opis zastosowanych technik wyceny i danych wsadowych	✓	✓	✓
W przypadku poziomów 2 i 3 przypadki wyceny w wartości godziwej, w których zmieniono techniki wyceny, ujawnienie zmiany i przyczyn jej wprowadzenia.	✓	✓	✓
Jeżeli najlepsze i w najwyższym stopniu wykorzystanie składnika aktywów niefinansowych różni się od jego faktycznego wykorzystania, należy ujawnić przyczynę odmiennego wykorzystania tego składnika aktywów.	✓	✓	✓
Informacje umożliwiające uzgodnienie klas aktywów i zobowiązań ujawnionych na poszczególnych poziomach hierarchii wartości godziwej z pozycjami zaprezentowanymi w sprawozdaniu z sytuacji finansowej.	✓	✓	
Jeżeli jednostka wprowadza do stosowanych zasad rachunkowości zwolnienie omówione w par. 46 (patrz dyskusja o kompensacie w tym numerze), fakt ten należy ujawnić.	✓	✓	
W przypadku zobowiązań wycenianych w wartości godziwej należy ujawnić czynniki zwiększające wiarygodność kredytową i ich oddziaływanie na wycenę danego zobowiązania w wartości godziwej.	✓	✓	
<b>Niżej wymienione wymagania dotyczące ujawniania informacji dotyczą wyceny w wartości godziwej na podstawie znaczących danych nieobserwowalnych (poziom 3)</b>			
Informacje ilościowe dotyczące znaczących nieobserwowalnych danych wsadowych wykorzystanych do wyceny w wartości godziwej.	✓	✓	
Uzgodnienie bilansów otwarcia i zamknięcia z oddzielnie ujawnionymi (i) kwotami ujętymi w wyniku finansowym (i poszczególnych pozycji, w których zostały ujęte), (ii) wartościami w pozostałych całkowitych dochodach, (iii) kwotami zakupu, sprzedaży, emisji i rozliczenia (każda kategoria oddzielnie) oraz (iv) kwotami przeniesionymi na lub z poziomu 3 (z uzasadnieniem transferu oraz prezentacją stosowanych przez jednostkę zasad określania, czy tego rodzaju zmiana poziomu miała miejsce).	✓		
Kwota sumaryczna zysków lub strat za dany okres ujętych w wyniku finansowym, przypisanych zmianie niezrealizowanych zysków lub strat na aktywach i zobowiązaniach posiadanych na dzień sprawozdawczy oraz pozycje, w których ujęto te zyski lub straty.	✓		
Opis procesów wyceny, w tym np. sposobu ustalania przez firmę zasad i procedur wyceny oraz analizy zmian wartości godziwej w poszczególnych okresach.	✓	✓	
Opis słowny wrażliwości wartości godziwej na zmiany nieobserwowalnych danych wsadowych, jeżeli ich zmiana może znacząco podwyższyć lub obniżyć wartość godziwą wynikającą z wyceny, a także opis wzajemnych powiązań między danymi nieobserwowalnymi wraz z objaśnieniem wpływu tych powiązań na wzrost lub spadek wartości godziwej w przypadku zmiany danych wsadowych.	✓		
W odniesieniu do aktywów i zobowiązań finansowych, jeżeli zmiana jednej lub kilku nieobserwowalnych danych wsadowych uzasadniona przyjęciem założeń alternatywnych spowodowałaby znaczącą zmianę wartości godziwej, jednostka powinna ujawnić ten fakt, te zmiany oraz sposób obliczenia skutków tych zmian.	✓		



### **Data wejścia w życie i postanowienia przejściowe**

MSSF 13 obowiązuje w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2013 roku lub po tej dacie z możliwością wcześniejszego zastosowania. Wobec tego jednostki mogą zastosować wycenę i wymogi dotyczące ujawniania danych w najpraktyczniejszym ze swego punktu widzenia momencie. Jednostka, która zdecyduje się na wcześniejsze zastosowanie standardu, powinna ten fakt ujawnić.

MSSF 13 stosuje się prospektywnie od początku okresu rocznego, w którym jednostka przyjęła go do stosowania.





## 2. RMSR zmienia zasady rozliczania świadczeń po okresie zatrudnienia

### Streszczenie

- Zmieniony standard wymaga ujmowania zmian zobowiązań z tytułu zdefiniowanych świadczeń oraz aktywów programu świadczeń w chwili ich powstania, co eliminuje metodę korytarzową i przyspiesza ujmowanie kosztów przeszłego zatrudnienia.
- Zmiany zobowiązań z tytułu zdefiniowanych świadczeń oraz aktywów programu dzieli się na trzy kategorie: koszty zatrudnienia, wartość netto odsetek od zobowiązań (aktywów) z tytułu zdefiniowanych świadczeń oraz przeszacowanie zobowiązań (aktywów) netto z tytułu zdefiniowanych świadczeń.
- Odsetki netto oblicza się przy użyciu wskaźnika zysku z wysokiej jakości obligacji emitowanych przez przedsiębiorstwa. Mogą one być niższe niż stawka stosowana obecnie do obliczania prognozowanego zysku z aktywów programu, co powoduje obniżenie dochodu netto.
- Zmiany obowiązują w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2013 roku lub po tej dacie z możliwością wcześniejszego zastosowania.
- Zastosowanie retrospektywne jest obowiązkowe, choć dopuszczono pewne wyjątki.

### Wprowadzenie

Dnia 16 czerwca 2011 roku Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR) wydała zmiany do MSR 19 "Świadczenia pracownicze" (2011), które modyfikują metody rozliczania programów zdefiniowanych świadczeń i świadczeń z tytułu rozwiązania stosunku pracy.

Celem omawianego projektu była poprawa jakości sprawozdawczości finansowej świadczeń pracowniczych poprzez:

- prezentację zmian zobowiązań z tytułu zdefiniowanych świadczeń oraz wartości godziwej aktywów programu w bardziej zrozumiałej formie,
- eliminację niektórych możliwości prezentacji dopuszczanych przez MSR 19, i w ten sposób poprawę porównywalności,
- doprecyzowanie wymogów, których wcześniej prowadziły do zróżnicowania stosowanych praktyk oraz

- podniesienie jakości ujawnianych informacji dotyczących ryzyka związanego z programami zdefiniowanych świadczeń.

### Modyfikacje

#### Eliminacja metody korytarzowej

Najważniejsza zmiana wymaga od jednostki sprawozdawczej ujmowania zysków i strat aktuarialnych w pozostałych całkowitych dochodach (PCD) w momencie ich powstania, eliminując w ten sposób „metodę korytarzową”, dopuszczaną w poprzedniej wersji MSR 19.

Wszystkie zyski i straty aktuarialne należy ujmować w chwili powstania w pozostałych całkowitych dochodach (nie ma także już możliwości ich ujmowania w wyniku), tak aby kwota netto aktywów lub zobowiązań emerytalnych ujętych w sprawozdaniu z sytuacji finansowej odzwierciedlała pełną wartość kwoty deficytu lub nadwyżki finansowej programu.

### Spostrzeżenie

Możliwie, iż przy przejściu na zmodyfikowaną wersję Standardu jednostki stosujące metodę korytarzową będą musiały zwiększyć kwoty ujmowanych zobowiązań (lub zmniejszyć kwoty ujmowanych aktywów) w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, co może mieć negatywny wpływ na zobowiązania wynikające z zawartych przez nie umów kredytowych i na możliwości wypłaty dywidendy.

Przewiduje się również zwiększenie zmienności kwot ujmowanych w sprawozdaniu z sytuacji finansowej oraz w PCD na skutek ujmowania zysków i strat aktuarialnych w chwili ich powstania przy jednoczesnej eliminacji wpływu ich amortyzacji na wynik.

### **Zmiana prezentacji**

Modyfikacje wprowadzają nową metodę prezentacji zmian w zobowiązaniach z tytułu zdefiniowanych świadczeń i w aktywach programu w wyniku i pozostałych całkowitych dochodach. Jednostki sprawozdawcze będą klasyfikować zmiany zobowiązania z tytułu zdefiniowanych świadczeń oraz wartości godziwej aktywów programu jako koszty zatrudnienia, odsetki netto od zobowiązań (aktywów) netto z tytułu zdefiniowanych świadczeń oraz kwoty z przeszacowania.

**Składnik kosztów zatrudnienia** ujmuje się w wyniku. Obejmuje on bieżące koszty zatrudnienia, przeszłe koszty zatrudnienia, do których beneficjenci nabyli i nie nabyli praw (wraz z zyskami i stratami z tytułu redukcji zakresu działalności) oraz zyski i straty wynikające z rozliczenia. Rozróżnienie między przeszłymi kosztami zatrudnienia a redukcją zakresu programu, zawarte w poprzedniej wersji MSR 19, nie jest już potrzebne, ponieważ obie te pozycje ujmuje się w chwili powstania.

**Odsetki netto** ujmuje się w wyniku. Oblicza się poprzez zastosowanie stopy dyskonta wynikającej z odniesienia rentowności rynkowej osiągniętej na wysokiej jakości obligacjach korporacyjnych (lub na obligacjach rządowych, jeżeli nie istnieje rozwinięty rynek obligacji korporacyjnych) na koniec okresu sprawozdawczego do kwoty netto zobowiązania lub składnika aktywów wynikającego z programu zdefiniowanych świadczeń na początek każdego okresu sprawozdawczego. Różnica między aktualnym zyskiem z aktywów programu a zmianą w stanie aktywów wynikającą z upływu czasu będzie ujmowana w pozostałych całkowitych dochodach jako element przeszacowania.

### **Spostrzeżenie**

W wielu przypadkach zastosowanie stawki odpowiadającej rentowności rynkowej z wysokiej jakości obligacji korporacyjnych może zmniejszyć zysk netto, ponieważ kwota odsetek netto nie będzie odzwierciedlała korzyści z oczekiwania wyższego zysku z inwestycji obarczonych większym ryzykiem.

**Przeszacowanie** ujmuje się w pozostałych całkowitych dochodach. Obejmuje ono zyski i straty aktuarialne ze zobowiązań z tytułu zdefiniowanych świadczeń, aktualny zysk z aktywów programu po odjęciu odsetek od tych aktywów ujętych jako kwota odsetek netto oraz wszelkie zmiany wynikające z zastosowanego pułapu wartości aktywów. Zyski i straty aktuarialne obejmują korekty wynikające z doświadczeń historycznych oraz skutki zmian założeń aktuarialnych. Kwot z przeszacowania nie przenosi się do wyniku, ale mogą one podlegać reklasyfikacji w ramach kapitału własnego (np. do zysku zatrzymanego).

### **Ujawnianie informacji**

Celem wprowadzonych zmian jest zwiększenie przejrzystości i użyteczności ujawnianych informacji, co umożliwi użytkownikom sprawozdań finansowych lepszą ocenę finansowego oddziaływania zobowiązań i aktywów programu zdefiniowanych świadczeń.

Cele projektu:

- wyjaśnienie charakteru oraz związanych z nimi ryzyk programów zdefiniowanych świadczeń,
- wskazanie i wyjaśnienie kwot przedstawionych w sprawozdaniu finansowym,
- opis oddziaływania programów zdefiniowanych świadczeń na przyszłe przepływy pieniężne.

Warunkiem osiągnięcia tych celów jest ujawnienie przez jednostkę dodatkowych informacji:

- opisu ryzyka, które uznaje ona za znaczące lub niestandardowe (np. jeżeli aktywa programu inwestuje się głównie w jedną kategorię instrumentów, co powoduje koncentrację ryzyka),
- zysków i strat aktuarialnych wynikających ze zmian w założeniach demograficznych - oddzielnie od skutków zmian w założeniach finansowych,
- wartości godziwej aktywów programu w podziale na kategorie odzwierciedlające charakter i ryzyko związane z tymi aktywami, z wyróżnieniem aktywów notowanych i nienotowanych na giełdzie,
- znaczących założeń aktuarialnych stosowanych do obliczenia zobowiązań z tytułu zdefiniowanych świadczeń,
- wpływu prawdopodobnej zmiany znaczących założeń aktuarialnych na zobowiązanie z tytułu zdefiniowanych świadczeń (analiza wrażliwości),

- słownego opisu strategii dopasowania aktywów do zobowiązań, np. rent lub swapów terminowych oraz
- wkładu prognozowanego na następny roczny okres sprawozdawczy oraz średniej ważonej okresu trwania zobowiązań z tytułu zdefiniowanych świadczeń.

Zmiany obejmują również dodatkowe wymogi dotyczące ujawniania informacji w przypadku programów zdefiniowanych świadczeń obejmujących kilku pracodawców jednocześnie, tj. podanie informacji jakościowych dotyczących uzgodnionej alokacji deficytu lub nadwyżki finansowej programu w chwili jego zamknięcia lub wycofania się jednostki. Jeżeli jednostka rozlicza program zdefiniowanych świadczeń obejmujący kilku pracodawców w sposób analogiczny do planu zdefiniowanego wkładu, standard wymaga ujawnienia informacji dotyczących poziomu zaangażowania w plan oraz wkładu prognozowanego na kolejny okres sprawozdawczy.

#### Spostrzeżenie

Przy określaniu znaczących założeń aktuarialnych podlegających ujawnieniu, zmian założeń, które będą miały znaczący wpływ na wynik oraz zakresu prawdopodobnych zmian dla celów analizy wrażliwości konieczna będzie subiektywny osąd.

#### Inne modyfikacje

##### Klasyfikacja świadczeń pracowniczych

Krótkoterminowe świadczenia pracownicze definiuje się pod zaktualizowanym MSR 19 jako „świadczenia, których całkowitego rozliczenia oczekuje się przed upływem dwunastu miesięcy po zakończeniu rocznego okresu sprawozdawczego”, zaś pozostałe świadczenia długoterminowe zdefiniowano jako „świadczenia pracownicze inne niż świadczenia krótkoterminowe, świadczenia po okresie zatrudnienia czy świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy”.

#### Spostrzeżenie

Definicja programu krótkoterminowych świadczeń pracowniczych została zmodyfikowana przez zastąpienie słów „wymagalne do rozliczenia” sformułowaniem „oczekuje się całkowitego rozliczenia” stanowiącym kryterium odróżniające programy świadczeń krótkoterminowych od programów świadczeń długoterminowych. Zmiana ta może spowodować klasyfikację większej liczby programów jako długoterminowych, wymagających wyceny na podstawie założeń aktuarialnych.

##### Świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy

Choć definicja świadczeń z tytułu rozwiązania stosunku pracy nie uległa znaczącej zmianie, modyfikacje wprowadzają dodatkowe wytyczne, pomocne przy rozróżnianiu świadczeń należnych z tytułu rozwiązania stosunku pracy i świadczeń należnych w zamian za świadczoną pracę. Jeżeli na przykład jednostka zaoferuje pracownikowi świadczenia dostępne przez dłuższy okres lub jeżeli od oferty do daty rozwiązania stosunku pracy upłynie więcej niż krótki okres, oferta prawdopodobnie nie zostanie sklasyfikowana jako świadczenie z tytułu rozwiązania stosunku pracy.

W celu ujednoczenia momentów ujmowania kwot wynikających z zmiany programu, ograniczenia zakresu programu, świadczeń z tytułu rozwiązania stosunku pracy i restrukturyzacji, zmodyfikowany standard wprowadza następujące wymagania:

- Jeżeli zmiana planu wiąże się ze świadczeniami z tytułu restrukturyzacji lub rozwiązania stosunku pracy, stratę lub zysk z tego tytułu ujmuje się we wcześniejszym z następujących terminów:
  - wprowadzenia zmiany planu lub ograniczenia zakresu programu,
  - ujęcia związanych z tym kosztów restrukturyzacji lub świadczeń z tytułu rozwiązania stosunku pracy.
- Jeżeli świadczenie z tytułu rozwiązania stosunku pracy wynika z restrukturyzacji, należy je ująć we wcześniejszym z dwóch następujących terminów:
  - w terminie, w którym jednostka nie może już wycofać oferty świadczenia lub
  - w terminie ujęcia związanych z tym kosztów restrukturyzacji zgodnie z MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe”.

Jeżeli kwoty te są wzajemnie powiązane, wszystkie w/w kwoty ujmuje się jednocześnie.

#### **Inne zmiany**

Wprowadzone modyfikacje wyjaśniają również pewne kwestie praktyczne. Wyjaśniono na przykład, że rozliczenie to „transakcja eliminująca wszystkie przyszłe prawne lub zwyczajowo oczekiwane zobowiązania dotyczące części lub całości świadczeń oferowanych w ramach programu zdefiniowanych świadczeń, oprócz wypłaty świadczeń dla lub na rzecz pracowników określonej w warunkach programu i zawartej w założeniach aktuarialnych”. Wobec tego rozliczenie ujmuje się w wyniku wyłącznie w przypadkach, gdy płatności dokonywane są niezależnie od warunków programu. Precyzuje się również, że od zysku z aktywów objętych programem odejmuje się wyłącznie podatek związany z danym programem i koszty związane z zarządzaniem jego aktywami.

#### **Data wejścia w życie i postanowienia przejściowe**

Omawiane zmiany obowiązują w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2013 roku lub później z możliwością wcześniejszego zastosowania.

Obowiązkowe jest zastosowanie retrospektywne zgodnie z MSR 8 „Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów” z dwoma wyjątkami:

- jeżeli koszty świadczeń ujęto w wartości bilansowej aktywów niewchodzących w zakres MSR 19 (np. zapasów), wartość tych aktywów nie wymaga korekty w momencie zastosowania zaktualizowanego standardu;
- w odniesieniu do sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się przed 1 stycznia 2014 roku nie ma obowiązku prezentowania danych porównawczych dla ujawnianych informacji dotyczących analizy wrażliwości zobowiązań z tytułu zdefiniowanych świadczeń.

# Załącznik - przykład

Jednostka, której rok finansowy kończy się 31 grudnia, posiada program zdefiniowanych świadczeń. Informacje dotyczące tego programu przedstawiono w poniższej tabeli. Załóżmy, że w poprzednich okresach nie występowały zyski ani straty aktuarialne i że w roku 20X2 jednostka nie wpłaciła wkładu do programu ani nie wypłaciła żadnych świadczeń. Przyjęto, że średni pozostały okres życia pracowników objętych planem wynosi 10 lat.

	1 stycznia 20X2	31 grudnia 20X2
Wartość bieżąca zobowiązania z tytułu zdefiniowanych świadczeń	70 PLN	105 PLN
Wartość godziwa aktywów programu	40 PLN	45 PLN
Zobowiązanie netto z tytułu zdefiniowanych świadczeń	30 PLN	60 PLN
Koszt zatrudnienia		15 PLN
Stopa dyskonta (rentowność z wysokiej jakości obligacji przedsiębiorstw)		2%
Oczekiwana stopa zwrotu na aktywach programu		4%

Poniższe tabele przedstawiają porównanie wpływu zastosowania każdej z trzech metod rozliczenia zysków i strat aktuarialnych (bezpośredniego w wynik, bezpośrednio w PCD lub odroczonego metodą korytarzową) na sprawozdanie finansowe jednostki zgodnie z poprzednią wersją MSR 19 i zgodnie ze zmodyfikowanym standardem.

## Sprawozdanie z sytuacji finansowej na 31 grudnia 20X2

	Przed modyfikacją			Po modyfikacji
	Wynik	PCD	Metoda korytarzowa	
Zobowiązanie netto z tytułu zdefiniowanych świadczeń	60	60	44,8	60

Zgodnie z metodą korytarzową straty aktuarialnej w kwocie 15,2 PLN za okres nie ujmuje się w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, ale rozpoczyna się jej regularne ujmowanie w roku 20X3.

## Rachunek wyników i pozostałe całkowite dochody za rok 20X2

(w PLN)	Przed modyfikacją			Po modyfikacji
	Wynik	PCD	Metoda korytarzowa	
Zobowiązanie netto z tytułu zdefiniowanych świadczeń	60	60	44,8	60
Koszt zatrudnienia	15	15	15	15
Koszt odsetkowy	1,4	1,4	1,4	–
Oczekiwana stopa zwrotu na aktywach programu	(1,6)	(1,6)	(1,6)	–
Odsetki netto	–	–	–	0,6
Zyski i straty aktuarialne	15,2	–	–	–
Wynik	30	14,8	14,8	15,6
PCD	–	15,2	–	14,4
Całkowite dochody ogółem	30	30	14,8	30

Zgodnie z poprzednią wersją MSR 19, niezależnie od zastosowanej metody rozliczenia, koszt zatrudnienia (w wysokości 15 PLN), koszt odsetkowy (w wysokości 1,4 PLN czyli 2% zobowiązania na 1 stycznia 20X2) oraz prognozowanego zwrotu z aktywów programu ( w wysokości 1,6 PLN tj. 4% wartości aktywów programu w kwocie 40 PLN na dzień 1 stycznia 20X2) ujmowano w wyniku.

W wersji zaktualizowanej nie ujmuje się już prognozowanego zwrotu z aktywów programu. Zamiast tego w wyniku obok kosztu zatrudnienia ujmuje się odsetki netto w kwocie 0,6 PLN (2% kwoty 30 PLN zobowiązania netto z tytułu zdefiniowanych świadczeń na dzień 1 stycznia 20X2). Wyniki przeszacowania w kwocie 14,4 PLN (strata aktuarialna 18,6 PLN z tytułu programu zdefiniowanych świadczeń zmniejszona o kwotę 4,2 PLN zwrotu netto na aktywach programu) ujmuje się w PCD.



# 3. Zmiany w MSR 1 dotyczące prezentacji pozycji „Pozostałych całkowitych dochodów”

## Streszczenie

- Modyfikacje pozostawiają możliwość prezentacji wyniku i pozostałych całkowitych dochodów w ramach jednego dokumentu lub w formie dwóch oddzielnych dokumentów.
- Pozycje pozostałych całkowitych dochodów muszą być podzielone na takie, które zostaną przeniesione na wynik w późniejszych okresach oraz takie, które nie podlegają tego rodzaju przeniesienia.
- Na tej samej zasadzie alokuje się podatek od pozostałych całkowitych dochodów.
- Zmiany te nie mają wpływu na wycenę i ujmowanie wyniku oraz pozostałych całkowitych dochodów.
- Obowiązują w odniesieniu do okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 lipca 2012 roku lub później z możliwością wcześniejszego zastosowania.

## Modyfikacje

Dnia 16 czerwca 2011 roku Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR) opublikowała dokument „Prezentacja składników innych całkowitych dochodów” (zmiany do MSR 1). Zmiany te zostały opracowane we współpracy z amerykańską Radą Standardów Sprawozdawczości Finansowej (FASB) i ma dostarczyć wytycznych w zakresie prezentacji i klasyfikacji pozycji pozostałych całkowitych dochodów (PCD).

## Spostrzeżenie

Projekt standardu, którego wydanie poprzedziło wprowadzenie zmian do MSR 1, proponował wprowadzenie wymogu prezentacji PCD w ramach pojedynczego sprawozdania z całkowitych dochodów (tj. eliminację możliwości sporządzenia odrębnego sprawozdania z dochodów). RMSR zdecydowała się jednak zachować możliwość odrębnej prezentacji po negatywnych reakcjach na tę propozycję.

Zmiany obejmują również wprowadzenie nowego nazewnictwa dokumentów: „sprawozdania z wyniku i pozostałych całkowitych dochodów” oraz „sprawozdania z wyniku”, ale jego stosowanie nie jest obowiązkowe, można zachować starą terminologię.

Wprowadzone zmiany wymagają podziału pozycji PCD na:

- takie, które w kolejnych okresach zostaną przeniesione do wyniku,
- takie, które w kolejnych okresach nie zostaną przeniesione do wyniku.

Jednostka może prezentować pozycje PCD w postaci albo:

- netto, po odliczeniu podatku, lub
- przed odliczeniem podatku, z jedną kwotą zbiorczą podatku dochodowego dotyczącego tych składników (prezentacja brutto).

Jeżeli jednostka prezentuje PCD przed odnośnymi skutkami podatkowymi, będzie musiała zalokować podatek między elementami, które mogą zostać przeniesione do wyniku oraz te, które nie zostaną przeniesione do wyniku.

## Spostrzeżenie

Zmiany nie dotyczą kwestii koncepcyjnych w tym zakresie co powinno zostać zaliczone do PCD oraz czy i kiedy jest wymagana reklasyfikacja pozycji PCD do wyniku. Skupiają się one natomiast na poprawie sposobu prezentacji składników PCD. Rada uznała potrzebę opracowania koncepcyjnych ram dla PCD i może dodać ten projekt do swojej przyszłej agendy.

## Data wejścia w życie i przejście

Zmiany obowiązują retrospektywnie dla okresów rocznych rozpoczynających się 1 lipca 2012 r. lub później.

## Przykłady

Poniższe przykłady, zaczerpnięte z poprawek, mają zilustrować dwie dopuszczalne metody prezentacji rachunku zysków i strat oraz PCD. W praktyce, rzeczywista prezentacja będzie się różnić w zależności od faktów i okoliczności.



**Przykład 1: prezentacja pozostałych całkowitych dochodów w ramach jednego dokumentu**

**Sprawozdanie z wyniku i pozostałych całkowitych dochodów**

	Rok bieżący PLN '000	Rok poprzedni PLN '000
<b>Przychody</b>	500.000	400.000
Koszt własny sprzedaży	(250.000)	(200.000)
<b>Zysk brutto</b>	250.000	200.000
Pozostałe dochody	20.000	15.000
Koszty administracyjne	(50.000)	(40.000)
Pozostałe koszty	(15.000)	(10.000)
<b>Zysk operacyjny</b>	205.000	165.000
Koszty finansowe	(12.000)	(12.000)
Dochód finansowy	18.000	17.000
<b>Zysk przed opodatkowaniem</b>	211.000	170.000
Koszty z tytułu podatku dochodowego	(67.520)	(54.400)
<b>Zysk za rok obrotowy</b>	<b>143.480</b>	<b>115.600</b>

**Pozostałe całkowite dochody**

**Pozycje, które nie zostaną przeniesione do wyniku**

Zyski/(straty) aktuarialne z tytułu programów zdefiniowanych świadczeń	10.000	(20.000)
Podatek dochodowy dotyczący pozycji niepodlegających przeniesieniu	(3.200)	6.400
<b>Pozycje, które nie zostaną przeniesione do wyniku – razem</b>	<b>6.800</b>	<b>(13.600)</b>

**Pozycje, które mogą być przeniesione do wyniku**

**Zabezpieczenia przepływów pieniężnych**

- Zyski/(straty) za okres	12.000	(16.000)
- Korekty z przeniesienia kwot ujętych w wyniku	(2.000)	2.500
Podatek dochodowy dotyczący pozycji podlegających przeniesieniu	(3.200)	4.320
<b>Pozycje, które mogą być przeniesione do wyniku - razem</b>	<b>6.800</b>	<b>(9.180)</b>

<b>Pozostałe całkowite dochody/(straty) za rok obrotowy</b>	<b>13.600</b>	<b>(22.780)</b>
<b>Pozostałe całkowite dochody za rok obrotowy razem</b>	<b>157.080</b>	<b>92.820</b>

<b>Zysk przypisany</b>	Rok bieżący PLN '000	Rok poprzedni PLN '000
Właścicielom jednostki dominującej	121.500	97.150
Udziałom niesprawnym kontroli	21.980	18.450
	<b>143.480</b>	<b>115.600</b>

<b>Pozostałe całkowite dochody przypisane</b>	Rok bieżący PLN '000	Rok poprzedni PLN '000
Właścicielom jednostki dominującej	135.100	74.370
Udziałom niesprawnym kontroli	21.980	18.450
	<b>157.080</b>	<b>92.820</b>

<b>Zysk przypadający na jedną akcję</b>	Rok bieżący PLN '000	Rok poprzedni PLN '000
Zysk podstawowy na jedną akcję	0,96	0,77
Zysk rozwodniony na jedną akcję	0,9	0,72

## Przykład 2: prezentacja pozostałych całkowitych dochodów w dwóch oddzielnych dokumentach

### Sprawozdanie z wyniku

	Rok bieżący PLN '000	Rok poprzedni PLN '000
<b>Przychody</b>	500.000	400.000
Koszt własny sprzedaży	(250.000)	(200.000)
<b>Zysk brutto</b>	250.000	200.000
Pozostałe dochody	20.000	15.000
Koszty administracyjne	(50.000)	(40.000)
Pozostałe koszty	(15.000)	(10.000)
<b>Zysk operacyjny</b>	205.000	165.000
Koszty finansowe	(12.000)	(12.000)
Dochód finansowy	18.000	17.000
<b>Zysk przed opodatkowaniem</b>	211.000	170.000
Koszty z tytułu podatku dochodowego	(67.520)	(54.400)
<b>Zysk za rok obrotowy</b>	<b>143.480</b>	<b>115.600</b>

Zysk przypisany	Rok bieżący PLN '000	Rok poprzedni PLN '000
Właścicielom jednostki dominującej	121.500	97.150
Udziałom niesprawnym kontroli	21.980	18.450
	<b>143.480</b>	<b>115.600</b>

Zysk przypadający na jedną akcję	Rok bieżący PLN '000	Rok poprzedni PLN '000
Zysk podstawowy na jedną akcję	0,96	0,77
Zysk rozwodniony na jedną akcję	0,9	0,72

**Przykład 2: prezentacja pozostałych całkowitych dochodów w ramach jednego dokumentu****Sprawozdanie z wyniku i pozostałe całkowite dochody**

	Rok bieżący PLN '000	Rok poprzedni PLN '000
<b>Zysk za rok obrotowy</b>	<b>143.480</b>	<b>115.600</b>
<b>Pozostałe całkowite dochody</b>		
<b>Pozycje, które nie zostaną przeniesione do wyniku</b>		
Zyski/(straty) aktuarialne z tytułu programów zdefiniowanych świadczeń	10.000	(20.000)
Podatek dochodowy dotyczący pozycji niepodlegających przeniesieniu	(3.200)	6.400
<b>Pozycje, które nie zostaną przeniesione do wyniku – razem</b>	<b>6.800</b>	<b>(13.600)</b>
<b>Pozycje, które mogą być przeniesione do wyniku</b>		
Zabezpieczenia przepływów pieniężnych		
- Zyski/(straty) za okres	12.000	(16.000)
- Korekty z przeniesienia kwot ujętych w wyniku	(2.000)	2.500
Podatek dochodowy dotyczący pozycji podlegających przeniesieniu	(3.200)	4.320
<b>Pozycje, które mogą być przeniesione do wyniku – razem</b>	<b>6.800</b>	<b>(9.180)</b>
Pozostałe całkowite dochody/(straty) za rok obrotowy	13.600	(22.780)
Pozostałe całkowite dochody za rok obrotowy razem	157.080	92.820
<b>Pozostałe całkowite dochody przypisane</b>		
Właścicielom jednostki dominującej	135.100	74.370
Udziałom niesprawnym kontroli	21.980	18.450
	<b>157.080</b>	<b>92.820</b>

# Nasze publikacje i przydatne linki

Tytuł	Opis
	<p><b>Biuletyn MSSF</b></p> <p>Cykliczna publikacja poruszających tematy związane z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej.</p>
	<p><b>Praktyczny przewodnik po MSSF 2011</b></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><b>Wzór skonsolidowanego sprawozdania zgodnego z MSSF za rok zakończony 31 grudnia 2010 roku</b></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><b>Lista kontrolna ujawnień wymaganych w sprawozdaniach finansowych wg MSSF sporządzonych według stanu na 31 grudnia 2010 roku</b></p> <p>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.</p>
	<p><b>Przewodnik po znowelizowanych standardach MSSF 3 i MSR 27</b></p> <p>Niniejszy 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><b>Przewodnik po MSSF 8 Segmenty Operacyjne</b></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>

Wszystkie powyższe publikacje można pobrać bezpłatnie na stronie Deloitte: [www.deloitte.com/pl/mssf](http://www.deloitte.com/pl/mssf)

## Przydatne linki

### MSSF

Publikacje i aktualne informacje dotyczące MSSF.

**[www.deloitte.com/pl/MSSF](http://www.deloitte.com/pl/MSSF)**

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

**[www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)**

Fundacja MSSF i Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR)

**[www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)**

Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC)

**[www.ifac.org](http://www.ifac.org)**

### Polskie Standardy Rachunkowości

Ministerstwo Finansów

**[www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl)**

Komisja Nadzoru Finansowego

**[www.knf.gov.pl](http://www.knf.gov.pl)**

Krajowa Izba Biegłych Rewidentów

**[www.kibr.org.pl](http://www.kibr.org.pl)**

Stowarzyszenie Księgowych w Polsce

**[www.skwp.org.pl](http://www.skwp.org.pl)**

### Deloitte

Dodatkowe informacje dotyczące usług, programów, szkoleń i publikacji

**[www.deloitte.com/pl/audyt](http://www.deloitte.com/pl/audyt)**

### US GAAP

Amerykańska Rada ds. Standardów Rachunkowości

**[www.fasb.org](http://www.fasb.org)**

Komisja ds. Papierów Wartościowych i Giełd USA

**[www.sec.gov](http://www.sec.gov)**

### Unia Europejska

Unia Europejska (strona główna)

**[www.europa.eu](http://www.europa.eu)**

Europejska Grupa Doradcza ds. Sprawozdawczości Finansowej

**[www.efrag.org](http://www.efrag.org)**

Europejska Federacja Księgowych

**[www.fee.be](http://www.fee.be)**

Europejski Urząd Nadzoru Giełd i Papierów Wartościowych

**[www.esma.europa.eu](http://www.esma.europa.eu)**

Deloitte Polska

**[www.deloitte.com/pl](http://www.deloitte.com/pl)**

Deloitte Global

**[www.deloitte.com](http://www.deloitte.com)**

# Kontakt

## Członkowie Zespołu Technicznego Deloitte Audyt:



**Piotr Sokołowski**

Partner

E-mail: [psokolowski@deloitteCE.com](mailto:psokolowski@deloitteCE.com)



**Marcin Samolik**

Starszy Menedżer

E-mail: [msamolik@deloitteCE.com](mailto:msamolik@deloitteCE.com)



**Przemysław Zawadzki**

Menedżer

E-mail: [pzawadzki@deloitteCE.com](mailto:pzawadzki@deloitteCE.com)



**Paweł Tendera**

Starszy Specjalista

E-mail: [ptendera@deloitteCE.com](mailto:ptendera@deloitteCE.com)

[www.deloitte.com/pl](http://www.deloitte.com/pl)

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. 170 000 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](http://www.deloitte.com/pl/onas)