

Sygnalizujemy
właściwy kierunek
Praktyczny przewodnik
po MSSF



Sygnalizujemy właściwy kierunek Praktyczny przewodnik po MSSF

zawierający porównanie MSSF z ustawą o rachunkowości

Sygnalizujemy właściwy kierunek Praktyczny przewodnik po MSSF

zawierający porównanie MSSF z ustawą o rachunkowości
wyd. 4



Wydawnictwo C.H. Beck
Warszawa 2009

Opracowanie merytoryczne wersji polskiej

Zbigniew Adamkiewicz
Jarosław Suder
Paweł Tendera

Redakcja merytoryczna

Jadwiga Witecka

Projekt okładki i stron tytułowych

© 2009 Deloitte Central Europe. All rights reserved

Fotografie

Okładka – © Deloitte Central Europe
s. 9 – © shutterstock.com/Brent Wong
s. 17 – © Deloitte Central Europe
s. 19 – © shutterstock.com/Tomasz Darul
s. 46 – © iStockphoto.com/Koh Sze Kiat
s. 51 – © iStockphoto.com/Adam Mandoki
s. 56 – © shutterstock.com/VR Photos
s. 81 – © Deloitte Central Europe

© Wydawnictwo C.H. Beck 2009

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

Skład i łamanie

PanDawer

Druk i oprawa

Białostockie Zakłady Graficzne

Spis treści

Wstęp	7
Skróty stosowane w niniejszej publikacji	8
Streszczenie i porównanie aktualnych standardów	9
Wprowadzenie do Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej	10
Założenia koncepcyjne sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych	10
MSSF 1 „Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej jako podstawy rachunkowości po raz pierwszy”	11
MSSF 2 „Płatności dokonywane w oparciu o akcje”	12
MSSF 3 „Połączenie jednostek gospodarczych” (2008)	14
MSSF 4 „Umowy ubezpieczeniowe”	17
MSSF 5 „Aktywa trwale przeznaczone do zbycia i zaniechanie działalności”	18
MSSF 6 „Poszukiwanie i szacowanie złóż surowców mineralnych”	20
MSSF 7 „Instrumenty finansowe – ujawnienia”	21
MSSF 8 „Segmenty operacyjne”	22
MSR 1 „Prezentacja sprawozdania finansowego” (2007)	23
MSR 2 „Zapasy”	26
MSR 7 „Rachunek przepływów środków pieniężnych”	27
MSR 8 „Zasady rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i błędy podstawowe”	28
MSR 10 „Zdarzenia następujące po okresie sprawozdawczym”	29
MSR 11 „Umowy o budowę”	30
MSR 12 „Podatek dochodowy”	31
MSR 14 „Sprawozdawczość dotycząca segmentów działalności”	33
MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwale”	34
MSR 17 „Leasing”	36
MSR 18 „Przychody”	38
MSR 19 „Świadczenia pracownicze”	39
MSR 20 „Dotacje państwowe oraz ujawnianie informacji o pomocy państwa”	41
MSR 21 „Skutki zmian kursów wymiany walut obcych”	42
MSR 23 „Koszty finansowania zewnętrznego”	44
MSR 24 „Ujawnianie informacji o podmiotach powiązanych”	45
MSR 26 „Rachunkowość i sprawozdawczość programów świadczeń emerytalnych”	46
MSR 27 „Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe” (2008)	47
MSR 28 „Inwestycje w jednostki stowarzyszone”	50
MSR 29 „Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji”	52
MSR 31 „Sprawozdawczość finansowa dotycząca udziałów we wspólnych przedsięwzięciach”	53
MSR 32 „Instrumenty finansowe – prezentacja”	55
MSR 33 „Zysk przypadający na jedną akcję”	57
MSR 34 „Śródroczna sprawozdawczość finansowa”	58

MSR 36 „Utrata wartości aktywów”	60
MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe”	62
MSR 38 „Wartości niematerialne”	64
MSR 39 „Instrumenty finansowe – ujęcie i wycena”	66
MSR 40 „Nieruchomości inwestycyjne”	72
MSR 41 „Rolnictwo”	74
KIMSF 12 „Umowy o świadczenie usług publicznych”	75
Aktualne projekty RMSR oraz KIMSF	76
Interpretacje	76
Struktura RMSE	78
Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości	79
Stosowanie MSSF w Europie	80
Co nowego w regulacjach MSSF	82
Przydatne linki MSSF	85
Kontakt	86
Deloitte – Zespół Techniczny ds. Sprawozdawczości Finansowej	87



Czwarte już wydanie *Praktycznego przewodnika po MSSF* przypada na trudne czasy kryzysu gospodarczego. Czasy ograniczonego zaufania do informacji finansowych i zwiększonych wymagań w zakresie porównywalności i przejrzystości sprawozdań finansowych. W takiej sytuacji jeszcze ważniejsze staje się dokładne zrozumienie wspólnego języka sprawozdawczości finansowej w Europie i opisanie za jego pomocą konsekwencji, z jakimi w wyniku zmian zachodzących na rynku firmy muszą się zmierzyć. Firmy stają w obliczu utraty wartości aktywów finansowych, zwiększa się ich nacisk na rynku kredytowym w związku z trudnościami w pozyskaniu finansowania, a kryzys gospodarczy może powodować trwałą utratę wartości firmy i innych aktywów trwałych i niematerialnych. Dodatkową trudnością są zmiany w standardach, które narzucają sporządzającym sprawozdania według MSSF nowe wymagania. Rok 2008 był ostatnim rokiem przejściowego „spokoju” w procesie wdrożenia i stosowania MSSF. Wynikało to z podjętego wcześniej przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR) zobowiązania, że wszystkie nowe standardy lub zmiany w obowiązujących standardach nie będą wchodziły w życie przed 1 stycznia 2009 r. Okres ten minął i 2009 r. przynosi ze sobą konieczność zastosowania nowych standardów (jak chociażby MSSF 8 „Segmenty operacyjne”), ale również zmian wielu standardów obowiązujących, wynikających z projektu ich ulepszeń przeprowadzonego w ubiegłym roku. Rada zakończyła również projekt dotyczący połączeń jednostek gospodarczych, co zaowocowało zmianami w MSSF 3 i MSR 27, które wejdą również w życie 1 czerwca 2009 r. Rok 2009 przynosi ze sobą wiele zmian w standardach, a ich wdrożenie będzie się odbywać w czasie turbulencji na rynkach finansowych i spowolnienia gospodarczego. Czasy kryzysu

gospodarczego to czasy maksymalnie ograniczonej tolerancji na błędy. Tym większe wyzwanie stojące przed zarządami, służbami finansowymi, audytorami.

Wychodząc na przeciw temu wyzwaniu, w najnowszym wydaniu zaprezentowaliśmy zmiany w MSSF wprowadzone przed pierwszym kwartałem 2008 r. Zachowaliśmy przy tym ten sam zakres materiału, który zyskał uznanie w poprzednich wydaniach. W *Przewodniku* zawarte są streszczenia obowiązujących Standardów i Interpretacji, informacje dotyczące struktury i prac RMSR, analizę zastosowania MSSF na świecie oraz aktualne informacje o planowanych działaniach RMSR i KIMSF.

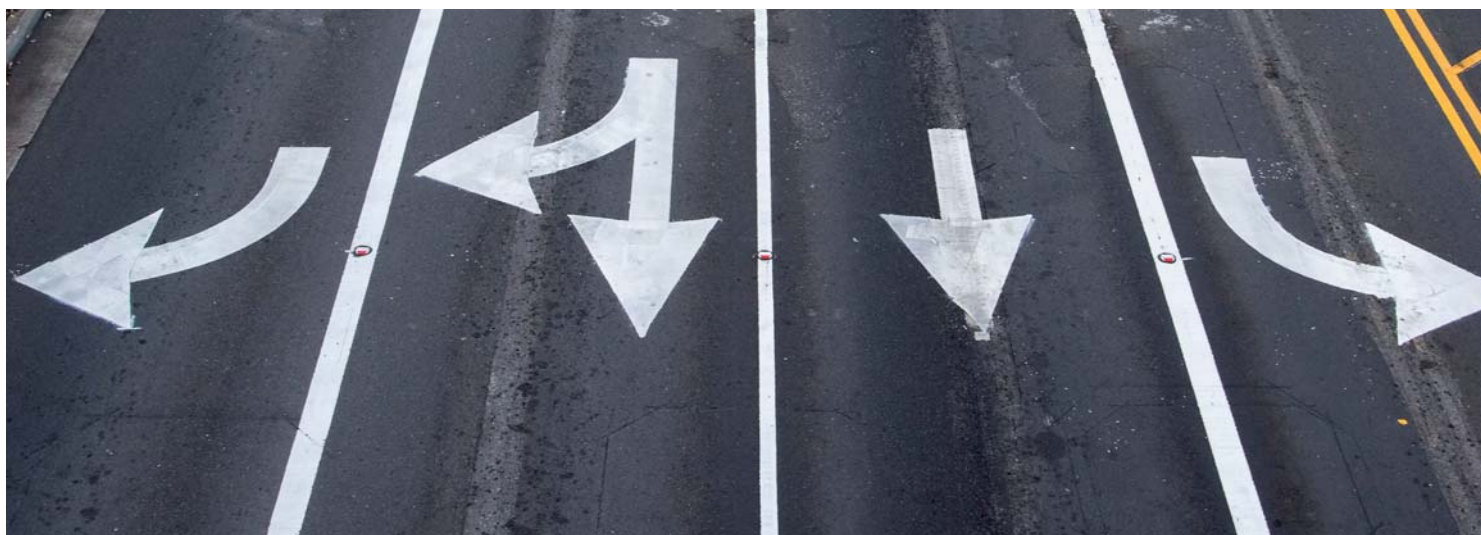
Mamy nadzieję, że w niniejszej publikacji znajdą Państwo odpowiedzi na nurtujące pytania i z jej pomocą sprawnie przygotują rzetelne i wiarygodne sprawozdania finansowe według MSSF.

Zbigniew Adamkiewicz
Partner w dziale Audytu Deloitte

Skróty stosowane w niniejszej publikacji

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

Streszczenie i porównanie aktualnych standardów



Przedstawiamy streszczenia zapisów wszystkich Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej wydanych do 31 października 2008 r., a także wprowadzenia do MSSF i „Założeń koncepcyjnych przygotowania i prezentacji sprawozdań finansowych”. Ta część publikacji zawiera także przedstawienie podstawowych różnic między regulacjami MSSF a regulacjami Ustawy o Rachunkowości. Streszczenie i porównanie z Ustawą o Rachunkowości dostarczają czytelnikowi ogólnej informacji, nie zastępują więc lektury pełnego zapisu MSSF i nie przedstawiają wszystkich możliwych różnic w stosunku do regulacji krajowych.

Od czasu poprzedniego wydania naszego Przewodnika, RMSR wprowadziła duże zmiany do istniejących standardów. Najbardziej istotnymi z nich są zmienione wersje MSSF 3 „Połączenie jednostek gospodarczych”, MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” i MSR 27 „Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe”. Wiele z tych nowych regulacji będzie obowiązywać dopiero w 2009 r. Niemniej, aby zapobiec dezorientacji, a także dlatego, że dopuszcza się ich wcześniejsze zastosowanie (szczegółowe informacje na ten temat w samych Standardach), zamieściliśmy w niniejszym przewodniku znowelizowane wersje Standardów (oraz wynikające z nich zmiany innych Standardów), uwzględniając wszystkie zmiany, jakie nastąpiły od poprzedniego wydania. Po informacje dotyczące poprzednich wersji prosimy sięgać do

wcześniejszych wydań *Kieszonkowego przewodnika po MSSF*.

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

W zakresie platformy standardów, jakie mogą być stosowane w UE, należy brać pod uwagę status ich zatwierdzenia w Unii. Aktualny stan w tym zakresie (na 23 października 2008 r.) został przedstawiony na stronie 83 – „Status zatwierdzenia MSSF w UE”.

Wprowadzenie do Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej

Data wejścia w życie

Przyjęte przez RMSR w maju 2002 r.

Streszczenie

Omawia m.in.:

- cele RMSR,
- zakres MSSF,
- właściwy proces opracowywania standardów i interpretacji,
- równość statusu ustępów wytłuszczonych i pisanych zwykłą czcionką,
- politykę określającą zasady wchodzenia standardów w życie,
- stosowanie angielskiego jako języka oficjalnego.

Założenia koncepcyjne sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych

Data wejścia w życie

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

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

Streszczenie

Założenia koncepcyjne:

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

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

- określają cechy jakościowe decydujące o przydatności informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych. Cztery cechy kluczowe to: zrozumiałość, istotność, rzetelność i porównywalność;
- określają podstawowe elementy składowe sprawozdania finansowego i koncepcje ich ujęcia i wyceny w sprawozdaniu. Elementy bezpośrednio związane z kondycją finansową jednostki to: aktywa, zobowiązania i kapitał własny. Elementami bezpośrednio powiązanymi z wynikami jednostki są przychody i koszty.

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

Data wejścia w życie

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

Cel

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

Streszczenie

Ogólny przegląd wymogów obowiązujących jednostkę gospodarczą, która po raz pierwszy przyjmuje standardy MSSF (przez wyraźną i wolną od zastrzeżeń deklarację zgodności z wymogami MSSF) jako podstawę przygotowania swojego sprawozdania finansowego. Jednostka gospodarcza powinna:

- dokonać wyboru stosowanych zasad rachunkowości, opierając się na standardach MSSF obowiązujących na 31 grudnia 2008 r.;
- sporządzić sprawozdania finansowe co najmniej za lata 2008 i 2007, przekształcając z mocą wsteczną sprawozdanie z pozycji finansowej na bilans otwarcia 2007 r. (data przejścia na MSSF), stosując standardy MSSF obowiązujące na 31 grudnia 2008 r., z wyjątkiem kwestii objętych szczególnymi zwolnieniami przewidzianymi w MSSF 1:
 - sprawozdanie z pozycji finansowej sporządza się najpóźniej na dzień 1 stycznia 2007 r., tj. datę przejścia (można na datę wcześniejszą, jeżeli jednostka wybiera prezentację informacji porównawczych spełniających wymogi MSSF obejmujących więcej niż jeden rok);
 - sprawozdanie z pozycji finansowej na datę przejścia przedstawia się w pierwszym sprawozdaniu finansowym zgodnym z MSSF danej jednostki (które zawiera zatem trzy sprawozdania z pozycji finansowej); oraz
 - jeżeli jednostka gospodarcza przyjmująca MSSF po raz pierwszy 31 grudnia 2008 r. przedstawi dodatkowo wybrane dane finansowe (niepełne sprawozdanie finansowe) zgodnie ze standardami MSSF za okresy sprzed 2007 r., obok pełnych sprawozdań finansowych za lata 2007 i 2008, to jej data przejścia na MSSF i tak przypada na 1 stycznia 2007 r.

Interpretacje

Brak

Przydatne publikacje Deloitte

„Przewodnik po MSSF 1 – zastosowanie MSSF po raz pierwszy”

Wskazówki dotyczące zastosowania tzw. standardów stabilnej platformy, wchodzących w życie w 2005 r.

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

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

MSSF 2 „Płatności dokonywane w oparciu o akcje”

Data wejścia w życie

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

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

Cel

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

Streszczenie

- Wymaga się ujmowania w sprawozdaniu finansowym wszelkich transakcji płatności opartych na akcjach, z zastosowaniem wyceny opartej na wartości godziwej.
- Koszt ujmuje się, gdy towary lub usługi zostały otrzymane i następuje ich wykorzystanie.
- MSSF 2 dotyczy zarówno spółki publicznej, jak i niepublicznej. Jeżeli jednak wartości godziwej instrumentów kapitałowych jednostki nienotowanej nie można wiarygodnie wycenić, stosuje się wycenę wartości wewnętrznej (*intrinsic value*).
- Co do zasady, transakcje, w których towary lub usługi są otrzymywane jako zapłata za własne instrumenty kapitałowe danej jednostki gospodarczej, są wyceniane według wartości godziwej otrzymanych towarów lub usług. Jedynie jeśli wartości godziwej towarów lub usług nie można wiarygodnie wycenić, można posłużyć się wartością godziwą przyznanych instrumentów kapitałowych.
- W przypadku transakcji z pracownikami i innymi osobami świadczącymi podobne usługi jednostka wycenia wartość godziwą przyznanych instrumentów kapitałowych, ponieważ zwykle nie jest możliwe wiarygodne oszacowanie wartości godziwej otrzymanych usług świadczonych przez pracowników.

- W przypadku transakcji wycenianych według wartości godziwej przyznawanych instrumentów kapitałowych (takich jak transakcje z pracownikami) wartość godziwa jest ustalana na dzień przyznania, jeżeli transakcja jest rozliczana przez wydanie tych instrumentów. Jeżeli transakcja jest rozliczana w gotówce, wyceny należy dokonać na każdy dzień bilansowy.
- W przypadku transakcji wycenianych według wartości godziwej otrzymywanych dóbr lub usług, wartość godziwa jest szacowana na dzień otrzymania takich dóbr lub usług.
- W przypadku dóbr lub usług wycenianych przez odniesienie do wartości godziwej przyznanych instrumentów kapitałowych, warunków nabycia odnośnych praw, z wyjątkiem warunków rynkowych, nie bierze się pod uwagę przy szacowaniu wartości godziwej akcji lub opcji w odpowiednim dniu wyceny (ustalonym w sposób określony powyżej). Warunki nabycia uprawnień uwzględnia się natomiast przez korektę liczby instrumentów kapitałowych zawartych w transakcji w taki sposób, aby w ostatecznym rozrachunku kwota wykazana z tytułu dóbr lub usług otrzymanych jako zapłata za przyznane instrumenty kapitałowe była oparta na liczbie instrumentów kapitałowych, które zostały ostatecznie zrealizowane.
- Zmiany wprowadzone w styczniu 2008 r. ograniczają definicję warunków nabycia uprawnień w taki sposób, aby obejmowała jedynie warunki świadczenia pracy i wykonania zadań polegających na osiągnięciu określonych wyników, oraz zmieniają definicję warunków wykonania tak, aby wymagane było spełnienie określonego stażu pracy, oprócz osiągnięcia określonych wyników.
- Wartość godziwa przyznawanych instrumentów kapitałowych opiera się na cenach rynkowych, o ile takie są dostępne, oraz uwzględnia warunki, na których takie instrumenty kapitałowe były przyznawane. W przypadku braku cen rynkowych wartość godziwą szacuje się, stosując odpowiedni model, na bazie którego ustala się jaka byłaby cena instrumentów kapitałowych na dzień wyceny w transakcji zawartej na warunkach rynkowych między dobrze poinformowanymi, zainteresowanymi

stronami. MSSF 2 nie określa, jaki konkretny model wyceny należy zastosować.

Interpretacje

KIMSF 8 „Zakres MSSF 2”

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

KIMSF 11 „MSSF 2 – wydanie akcji w ramach grupy i obrót akcjami własnymi” (obowiązujący od 1 marca 2007 r.)

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

Przydatne publikacje Deloitte

„Płatności oparte o akcje: przewodnik po MSSF 2”. Druga edycja (lipiec 2007). Wskazówki dotyczące zastosowania MSSF 2 w wielu powszechnie spotykanych transakcjach płatności dokonywanych na podstawie akcji. Wersja angielska dostępna na stronie www.iasplus.com/dttpubs/pubs.htm.

Porównanie

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSSF 2	Zakres obowiązywania	Obowiązek zastosowania dla wszelkich form płatności własnymi instrumentami kapitałowymi.	Brak polskiej regulacji w tym zakresie. Możliwość zastosowania standardu zgodnie z art.10 ust. 4 UoR, przy czym w praktyce jest to bardzo rzadkie.

MSSF 3 „Połączenie jednostek gospodarczych” (2008)

Data wejścia w życie

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

Podstawowa zasada

Nabywca jednostki gospodarczej ujmuje nabyte aktywa i przejęte zobowiązania według ich wartości godziwej z daty nabycia i ujawnia informacje umożliwiające użytkownikom sprawozdań finansowych ocenę charakteru i następstw finansowych ich przejęcia.

Streszczenie

- Połączenie jednostek gospodarczych stanowi transakcję lub zdarzenie, w ramach którego nabywca (jednostka przejmująca) uzyskuje kontrolę nad jedną lub więcej jednostkami gospodarczymi. Jednostkę gospodarczą definiuje się jako zintegrowaną całość działalności i aktywów podlegającą zarządzaniu w celu zapewnienia zwrotu bezpośrednio inwestorom lub innym właścicielom, członkom albo uczestnikom.
- MSSF 3 nie dotyczy formowania wspólnych przedsięwzięć typu *joint venture*, połączeń jednostek lub form działalności pozostających pod wspólną kontrolą, ani nabycia składnika aktywów lub grupy aktywów niestanowiących przedsiębiorstwa.
- Metodę nabycia stosuje się do wszelkich połączeń jednostek gospodarczych.
- Etapy zastosowania metody łączenia:
 1. Określenie jednostki przejmującej. Jednostka przejmująca to ta, która obejmuje kontrolę nad jednostką przejmowaną.
 2. Ustalenie daty nabycia – to dzień, w którym jednostka przejmująca (nabywca) uzyskuje kontrolę nad jednostką przejmowaną.
 3. Ujęcie i wycena dających się wyodrębnić nabytych aktywów, przyjętych zobowiązań i udziałów niezapewniających sprawowania kontroli (poprzednio zwanych udziałami mniejszościowymi) w jednostce przejmowanej.
 4. Ujęcie i wycena wartości firmy albo zysku wynikającego z okazyjnej transakcji kupna.
- Aktywa i zobowiązania wycenia się według ich wartości godziwej w dacie nabycia (przy ograniczonej

liczbie określonych wyjątków). Jednostka może wybrać wycenę udziałów niedających kontroli albo (a) w wartości godziwej, albo (b) według proporcjonalnego udziału w możliwych do zidentyfikowania aktywach netto jednostki przejmowanej (opcja ta jest dostępna w odniesieniu do poszczególnych transakcji nabycia).

- Wartość firmy wycenia się jako różnicę między:
 - sumą (a) wartości godziwej na dzień przejęcia przekazanej zapłaty, (b) kwoty udziałów niesprawujących kontroli w przejętej jednostce oraz (c) w przypadku połączenia jednostek gospodarczych przeprowadzanego etapami (patrz niżej), wartości godziwej uprzednio posiadanych udziałów jednostki przejmującej w jednostce przejmowanej na dzień przejęcia
 - a
 - wartością netto na dzień przejęcia możliwych do zidentyfikowania przejętych aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych (wycenionych zgodnie z MSSF 3).
- Jeżeli różnica wskazana wyżej jest ujemna, otrzymany z niej zysk ujmuje się w rachunku zysków i strat.
- W przypadku połączeń jednostek gospodarczych rozliczanych etapami, jeżeli jednostka przejmująca zwiększa posiadane udziały w kapitale, aby uzyskać kontrolę nad jednostką przejmowaną, wycenę posiadanych dotąd udziałów w kapitale aktualizuje się do wartości godziwej na dzień nabycia, a otrzymany stąd zysk lub stratę ujmuje się w rachunku zysków i strat.
- Jeśli połączenie rozliczone jest według danych wstępnych (rozliczenie prowizoryczne), korekty dotyczące faktów i okoliczności, które istniały w dniu nabycia, ujmuje się jedynie w ciągu kolejnych 12 miesięcy. Po upływie roku nie dopuszcza się już korekt, z wyjątkiem tych służących korygowaniu błędów zgodnie z MSR 8.
- Do ceny nabycia wlicza się wartość godziwą na dzień nabycia zobowiązań warunkowych stanowiących część zapłaty. Zmiany wysokości warunkowych składników rozliczenia ujmuje się w rachunku zysków i strat.
- Wszelkie koszty związane z przejęciem (np. opłacenia honorariów pośredników, rzeczoznawców i doradców, koszty własnego wewnętrznego wydziału przejęć) ujmuje się w rachunku zysków i strat, z wyjątkiem

kosztów emisji dłużnych lub kapitałowych papierów wartościowych, które ujmuje się, odpowiednio, zgodnie z MSR 39 i MSR 32.

- Ponadto, MSSF 3 podaje wytyczne dotyczące niektórych szczególnych aspektów połączenia jednostek gospodarczych, w tym następujących zagadnień:
 - połączenia jednostek gospodarczych osiąganego bez transferu zapłaty z tytułu przejęcia;
 - przejęć odwrotnych;
 - identyfikacji nabytych aktywów stanowiących wartości niematerialne i prawne;
 - istniejących wcześniej związków pomiędzy jednostką przejmującą i przejmowaną (np. praw ponownie nabytych);

oraz

- ponownego oszacowania umów zawartych przez jednostkę przejmowaną według stanu na dzień jej nabycia (przejęcia).

Interpretacje

Brak

Przydatne publikacje Deloitte

Przewodnik dotyczący MSSF 3 (2008) oraz MSR 27. Przewodnik ten uzupełnia wytyczne sformułowane przez samą RMSR dotyczące stosowania tych standardów i podejmuje kwestie związane z ich stosowaniem w praktyce. Publikacja dostępna w Internecie, na stronie: www.iasplus.com/dttdpubs/pubs.htm

Porównanie

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSSF 3	Data przejęcia/data połączenia.	Data przejęcia wyznaczona jest przez datę objęcia kontroli.	Data przejęcia jest wyznaczona przez datę wpisania połączenia do właściwego rejestru.
MSSF 3	Metoda łączenia udziałów.	Dozwolona jedynie metoda nabycia, aczkolwiek z metody tej wyłączone są jednostki pod wspólną kontrolą oraz inne specyficzne formy połączeń.	Dozwolona przy spełnieniu szczegółowych warunków.
MSSF 3	Wycena wartości firmy.	Różnica między: (i) wynagrodzeniem przekazanym na dzień przejęcia powiększonym o wartość kwoty udziałów niedających kontroli w przejętej jednostce, a w przypadku połączenia jednostek gospodarczych przeprowadzanego etapami wartości godziwej uprzednio posiadanych udziałów jednostki przejmującej w jednostce przejmowanej na dzień przejęcia, oraz (ii) wartością netto na dzień przejęcia kwot możliwych do zidentyfikowania przejętych aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych.	Różnica między ceną nabycia określonej jednostki lub zorganizowanej jej części a niższą od niej wartością godziwą przejętych aktywów netto.
MSSF 3	Szczegółowe kwestie dotyczące wyceny specyficznych składników, jak np. odkupione prawa, leasing, istniejące umowy między jednostką przejmującą i przejmowaną, zamiany programów płatności w formie akcji.	Standard szczegółowo reguluje pewne specyficzne kwestie, wprowadzając wyjątki od zasady ujęcia według wartości godziwej oraz specyficzne zasady pomiaru.	Brak specyficznych regulacji w tym zakresie.
MSSF 3	Amortyzacja wartości firmy.	Niedozwolona.	Wymagana. Od wartości firmy jednostka dokonuje odpisów amortyzacyjnych w okresie nie dłuższym niż 5 lat. W uzasadnionych przypadkach kierownik jednostki może wydłużyć ten okres do lat 20.

MSSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSSF 3	Coroczny test na utratę wartości firmy.	Wymagany.	Niewymagany.
MSSF 3	Ponowna weryfikacja aktywów netto jednostki przejmowanej wg wartości godziwych w przypadku wystąpienia ujemnej wartości firmy.	Wymagana.	Niewymagana.
MSSF 3	Rozliczanie ujemnej wartości firmy.	W całości uznawana za przychód okresu, w którym została ujawniona.	Ujemną wartość firmy odpisuje się w pozostałe przychody operacyjne według szczegółowych zasad.
MSSF 3	Ujmowanie zobowiązań warunkowych jednostki przejmowanej.	Ujęcie w wartości godziwej, pod warunkiem że istnieje możliwość wiarygodnego oszacowania tej wartości.	Brak regulacji w tym zakresie.
MSSF 3	Koszty poniesione w procesie przejęcia.	Koszty realizacji połączenia jednostek gospodarczych ujmuje się w rachunku zysków i strat w momencie poniesienia.	Koszty poniesione bezpośrednio w związku z połączeniem powiększają cenę przejęcia.
MSSF 3	Udziały niedające kontroli w przejęciu.	Wymaga wyceny udziałów niedających kontroli przy określaniu wartości firmy. Udziały niedające kontroli można wycenić dwiema metodami: (i) metodą wartości godziwej lub (ii) metodą proporcjonalnego udziału w wartości godziwej możliwych do zidentyfikowania aktywów netto jednostki przejmowanej.	Wymaga wyceny metodą proporcjonalnego udziału w wartości godziwej możliwych do zidentyfikowania aktywów netto jednostki przejmowanej.
MSSF 3	Rachunkowość przejęć odwrotnych.	Szczegółowo uregulowana.	Brak regulacji.

MSSF 4 „Umowy ubezpieczeniowe”

Data wejścia w życie

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

Cel

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

Streszczenie

- Instytucje ubezpieczeniowe zwolnione są z wymogu stosowania założeń koncepcyjnych RMSR i niektórych istniejących standardów MSSF.
- Zakazane jest tworzenie rezerw na wypadek klęsk żywiołowych i rezerw wyrównawczych.
- Standard wymaga przeprowadzania testu adekwatności ujętych zobowiązań ubezpieczeniowych oraz testu utraty wartości dla aktywów reasekuracyjnych.
- Niedozwolone jest kompensowanie zobowiązań ubezpieczeniowych z odnośnymi aktywami reasekuracyjnymi.
- Obowiązują ograniczenia możliwości zmiany stosowanych zasad rachunkowości.
- Wprowadzono wymóg nowych ujawnień informacji dodatkowych.
- Umowy gwarancji finansowych zgodnie z MSR 39, chyba że emitent jednoznacznie stwierdził (przed początkowym przyjęciem stosowania MSSF 4), iż traktuje je jako umowy ubezpieczeniowe i zastosował do nich zasady rachunkowości dotyczące takich umów. W takim przypadku emitent może wybrać zastosowanie MSR 39 lub MSSF 4.

Interpretacje

Brak



MSSF 5 „Aktywa trwałe przeznaczone do zbycia i zaniechanie działalności”

Data wejścia w życie

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

Cel

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

Streszczenie

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

Porównanie

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSSF 5	Definicja działalności zaniechanej.	Element jednostki lub grupa aktywów i powiązanych z nimi zobowiązań, który został zbyty lub jest przeznaczony do sprzedaży.	Brak definicji ustawowej.
MSSF 5	Wycena aktywów i zobowiązań przeznaczonych do sprzedaży.	Wycena aktywów trwałych lub grupy aktywów wraz z dotyczącymi ich zobowiązaniami przeznaczonych do sprzedaży w wartości niższej spośród bieżącej wartości księgowej pomniejszonej o amortyzację do momentu sprzedaży oraz wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży.	Brak szczegółowych regulacji, jednakże w praktyce nie powinno być znaczących różnic.

- Działalność zaniechana jest częścią działalności, która została zbyta lub została zaklasyfikowana jako przeznaczona do sprzedaży i: (a) stanowi odrębną, ważną linię działalności jednostki lub ważny geograficzny obszar jej działalności; (b) jest częścią jednego skoordynowanego planu zbycia odrębnej ważnej linii działalności lub ważnego geograficznego obszaru działalności lub (c) jest jednostką zależną przejętą wyłącznie w celu odsprzedaży.
- Jednostka prezentuje w sprawozdaniu z pełnego dochodu łączną kwotę zysku lub straty z tytułu działalności zaniechanej za dany okres oraz zysku lub straty z tytułu zbycia działalności zaniechanej (lub ponownej wyceny aktywów i zobowiązań działalności zaniechanej w chwili przeznaczenia do sprzedaży). Wobec tego sprawozdanie z pełnego dochodu dzieli się na dwie części – działalność kontynuowaną i działalność zaniechaną.

Interpretacje

Brak

Przydatne publikacje Deloitte

Assets held for sale and discontinued operations: A guide to IFRS 5 („Aktywa przeznaczone do zbycia oraz działalność zaniechana: Podręcznik MSSF 5”). Wydana w marcu 2008. Wskazówki dotyczące stosowania MSSF 5. Dostępna na stronie internetowej: www.iasplus.com/dttpubs/pubs.htm



MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSSF 5	Amortyzacja aktywów przeznaczonych do sprzedaży.	Niedozwolona.	Wymagana.
MSSF 5	Prezentacja aktywów i zobowiązań przeznaczonych do sprzedaży.	Prezentacja aktywów trwałych lub grupy aktywów trwałych wraz z dotyczącymi ich zobowiązaniami przeznaczonych do sprzedaży w oddzielnej pozycji sprawozdania z pozycji finansowej (bilansu).	Nie wymaga się oddzielnej prezentacji pozycji bilansowych.
MSSF 5	Prezentacja działalności zaniechanej w rachunku zysków i strat.	Wymaga się prezentacji wyniku netto na działalności zaniechanej jako oddzielnej pozycji w sprawozdaniu z pełnego dochodu.	Brak wymogu odrębnej prezentacji w rachunku zysków i strat. Wymóg ujawnienia w informacjach dodatkowych: przychodów, kosztów i wyników działalności zaniechanej.

MSSF 6 „Poszukiwanie i szacowanie złóż surowców mineralnych”

Data wejścia w życie

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

Cel

Uregulowanie ujęcia w sprawozdawczości finansowej prowadzenia poszukiwań i szacowania złóż surowców mineralnych do czasu opracowania przez RMSR odpowiedniego projektu regulacji.

Streszczenie

- MSSF 6 nie wymaga ani nie zabrania stosowania określonych zasad rachunkowości przy ujmowaniu i wycenie aktywów związanych z poszukiwaniem i oceną złóż. Jednostka może nadal stosować uprzednio przyjęte zasady rachunkowości, pod warunkiem że są one zgodne z wymaganiami ustępu 10 MSR 8, tj. że dostarczają informacji odpowiednich do potrzeb związanych z podejmowaniem decyzji gospodarczych przez ich użytkowników i że są to informacje wiarygodne.

- Standard udziela czasowego zwolnienia z obowiązku zastosowania ustępów 11 i 12 MSR 8, określających hierarchię źródeł powszechnie stosowanych praktyk rachunkowości w razie braku odpowiedniego, szczegółowego standardu MSSF.
- Standard wymaga przeprowadzania testu utraty wartości, jeżeli zaistnieją przesłanki wskazujące, że wartość bilansowa aktywów związanych z poszukiwaniami i podlegających oszacowaniu przekracza ich wartość odzyskiwalną.
- Dopuszcza ocenę utraty wartości na wyższym szczeblu organizacyjnym niż „ośrodek wypracowujący środki pieniężne” przewidziany przez MSR 36, ale szacunek utraty wartości musi być zgodny z MSR 36, jeżeli taka utrata wartości została już zidentyfikowana.
- Wymaga ujawnienia informacji identyfikujących i wyjaśniających kwoty wyników z poszukiwania i szacowania złóż mineralnych.

Interpretacje

Brak

Porównanie

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSSF 6	Definicja działalności poszukiwawczej i szacowania zasobów naturalnych.	Szczegółowe zdefiniowanie działalności poszukiwawczej i szacowania zasobów.	Brak regulacji w tym zakresie.
MSSF 6	Wycena na dzień bilansowy w wartości godziwej.	Dozwolona.	Niedozwolona.

MSSF 7 „Instrumenty finansowe – ujawnienia”

Data wejścia w życie

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

Zmieniony w październiku 2008 r. w celu rozszerzenia ujawnień związanych z możliwością reklasyfikacji instrumentów finansowych wprowadzonej zmianą do MSR 39. Zmiany obowiązują od 1 lipca 2009 r.

Cel

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

Streszczenie

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

- ujawnienia dotyczące sprawozdania z pozycji finansowej jednostki, w tym informacje o aktywach i zobowiązaniach finansowych w podziale na kategorie, ujawnienia specyficzne, jeśli stosowana jest opcja wartości godziwej, przeniesienia, usunięcia, zastaw na aktywach, wbudowane instrumenty pochodne oraz naruszenia warunków umowy;
- ujawnienia dotyczące wyników działalności jednostki w danym okresie, w tym informacje o ujmowanych przychodach, kosztach, zyskach i stratach; przychody i koszty odsetkowe, dochody z opłat i straty z tytułu trwałej utraty wartości;

- pozostałe informacje, w tym dotyczące zasad rachunkowości, rachunkowości zabezpieczeń, wartości godziwej poszczególnych kategorii aktywów i zobowiązań finansowych.

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

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

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

Interpretacje

Brak

Przydatne publikacje Deloitte

„iGAAP 2008: Instrumenty finansowe – objaśnienia do MSR 32, MSR 39 i MSSF 7”

Czwarta edycja (czerwiec 2008) zawiera wskazówki dotyczące zastosowania standardów wraz z przykładami i interpretacjami. Wersja angielska dostępna na stronie www.iasplus.com/dttpubs/pubs.htm

Porównanie

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSSF 7	Zakres ujawnień.	Szczegółowe wytyczne do zakresu ujawnień w ramach poszczególnych grup instrumentów finansowych, wymogi dotyczące przedstawienia i kwantyfikacji ryzyka związanego z instrumentami finansowymi.	O wiele węższe ujawnienia wymagane przez ustawę o rachunkowości oraz rozporządzenie Ministra Finansów o instrumentach finansowych.

MSSF 8 „Segmenty operacyjne”

Data wejścia w życie

Roczne okresy sprawozdawcze zaczynające się 1 stycznia 2009 r. lub po tej dacie. Zastępuje MSR 14 od tej daty lub od daty wcześniejszego zastosowania standardu.

Podstawowa zasada

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

Streszczenie

- MSSF 8 dotyczy skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup kapitałowych (oraz odrębnych/ jednostkowych sprawozdań finansowych jednostek gospodarczych):
 - których instrumenty dłużne lub kapitałowe znajdują się w obrocie publicznym;
 - które złożyły lub są w trakcie procedury składania (skonsolidowanego) sprawozdania finansowego w komisji papierów wartościowych lub w innym organie regulacyjnym w celu emisji dowolnej klasy instrumentów do obrotu publicznego.
- Segment operacyjny jest komponentem podmiotu gospodarczego:
 - który prowadzi działalność gospodarczą związaną z uzyskiwaniem przychodów i ponoszeniem kosztów (w tym przychodów i kosztów związanych z transakcjami z innymi segmentami tego samego podmiotu);
 - którego wyniki działalności są regularnie weryfikowane przez osobę/osoby odpowiedzialną za podejmowanie decyzji operacyjnych dotyczących alokacji zasobów do danego segmentu oraz oceny osiągniętych przez niego wyników;oraz
 - o którym można uzyskać odrębne informacje finansowe.

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

Interpretacje

Brak

Przydatne publikacje Deloitte

MSSF 8 „Segmenty operacyjne”

Lista kontrolna ujawnień

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

Porównanie

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSSF 8	Zakres obowiązywania.	Obowiązek ujawniania danych o segmentach operacyjnych przez podmioty notowane lub ubiegające się dopuszczenie instrumentów kapitałowych lub dłużnych do obrotu.	Brak ustawowej regulacji w tym zakresie.

MSR 1 „Prezentacja sprawozdania finansowego” (2007)

Data wejścia w życie

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

Cel

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

Streszczenie

- Standard określa podstawowe zasady sporządzania sprawozdań finansowych, w tym założenie ciągłości działalności jednostki gospodarczej, zasadę stałości metod prezentacji i klasyfikacji, zasadę memoriałową i zasadę istotności.
- Aktywa i zobowiązania oraz przychody i koszty nie są wzajemnie kompensowane, chyba że na ich kompensatę zezwala lub jej wymaga inny standard.
- Podawane są informacje porównawcze za poprzedni okres dla kwot wykazywanych w sprawozdaniu finansowym oraz w informacji dodatkowej.
- Sprawozdania finansowe sporządza się przeważnie za okresy roczne. W przypadku zmiany daty zamknięcia roku oraz prezentacji sprawozdań finansowych za okres inny niż jednego roku ujawnia się ten fakt w informacji dodatkowej.
- Pełne sprawozdanie finansowe powinno zawierać:
 - sprawozdanie z pozycji finansowej;
 - sprawozdanie z pełnego dochodu;
 - sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym;
 - sprawozdanie z przepływów środków pieniężnych;
 - informacje dodatkowe;oraz
 - (tylko jeżeli zasady rachunkowości były zastosowane retrospektywnie albo niektóre pozycje w sprawozdaniu finansowym zostały przekształcone lub ujęte w zmieniony sposób) sprawozdanie z pozycji finansowej na dzień otwarcia najwcześniejszego okresu porównawczego. (Zatem w tych przypadkach wymagane są sprawozdania z pozycji finansowej za 3 okresy.)
- Jednostki gospodarcze mogą stosować własne tytuły jako nazwy poszczególnych sprawozdań składających się na sprawozdanie finansowe, różniące się od użytych powyżej.
- MSR 1 wyszczególnia minimum pozycji, które należy przedstawić w sprawozdaniu z pozycji finansowej, sprawozdaniu z pełnego dochodu oraz sprawozdaniu ze zmian w kapitale własnym i prezentuje wskazówki dotyczące dodatkowych pozycji sprawozdania finansowego. MSR 7 podaje wskazówki dotyczące prezentacji rachunku przepływów środków pieniężnych.
- W sprawozdaniu z pozycji finansowej, aktywa i zobowiązania należy podzielić na krótkoterminowe i długoterminowe, chyba że prezentacja według ich stopnia płynności zapewnia wiarygodną i bardziej trafną informację.
- Sprawozdanie z pełnego dochodu powinno zawierać wszelkie pozycje przychodów i kosztów (tj. wszystkie zmiany w kapitale „niewłaścicielskim”), w tym:
 - (a) składniki zysku lub straty oraz (b) pozostałego pełnego dochodu (tj. pozycje przychodów i kosztów nieujętych w rachunku zysków i strat zgodnie z wymogami lub dopuszczalnymi rozwiązaniami ujęcia według innych standardów MSSF). Pozycje te można przedstawić alternatywnie:
 - w jednym sprawozdaniu z pełnego dochodu (w którym należy wyróżnić sumę częściową zysku lub straty); albo
 - w wyodrębnionym sprawozdaniu przedstawić rachunek zysków i strat (prezentujący pozycje składające się na zysk lub stratę) i w osobnym sprawozdaniu z pełnego dochodu (zaczynającym się od pozycji zysku lub straty i przedstawiającym inne składniki pozostałego dochodu ogółem).
- Koszty w rachunku zysków i strat można analizować według rodzajów lub funkcji. Jeśli stosuje się ten drugi wariant, w informacji dodatkowej należy zaprezentować koszty w układzie rodzajowym.
- Sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym powinno przedstawiać:
 - sumę pełnego dochodu za dany okres;
 - wpływ na każdą pozycję składową kapitału własnego retrospektywnego zastosowania standardu zgodnie z MSR 8 lub retrospektywnego przekształcenia w myśl tego standardu;
 - transakcje z właścicielami występującymi w roli właścicieli; oraz
 - dla każdej pozycji składowej kapitału własnego, uzgodnienie między saldami otwarcia i zamknięcia, odrębnie ujawniając każdą zmianę.

- MSR 1 określa minimum ujawnień wymaganych w informacji dodatkowej, które zawierają informacje dotyczące:
 - stosowanych zasad rachunkowości;
 - wielkości szacunkowych przyjętych przez zarząd w procesie stosowania zasad rachunkowości danej jednostki gospodarczej, które mają najbardziej znaczący wpływ na kwoty ujęte w sprawozdaniu finansowym;
- oraz
 - struktury kapitału i zgodności z wymogami dotyczącymi kapitału.
- Załącznik do MSR 1 zawiera poglądowe wzory sprawozdań z pozycji finansowej, sprawozdań z pełnego dochodu i sprawozdań ze zmian w kapitale własnym.

Interpretacje

SKI 29 „Ujawnianie informacji – licencje na świadczenie usług”

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

Przydatne publikacje Deloitte

„Wzorcowe sprawozdanie finansowe MSSF”

Ilustracja formatu sprawozdania finansowego, wymogów dotyczących prezentacji i ujawnianych informacji.

Wersja angielska dostępna na stronie:

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

Wersja polska dostępna na stronie:

www.deloitte.com/pl/mssf

Porównanie

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 1	Prezentacja sprawozdania finansowego.	Zdefiniowany minimalny zakres informacyjny każdej części sprawozdania finansowego.	Struktura poszczególnych części sprawozdania finansowego jest z góry określona w załącznikach do Ustawy.
MSR 1	Elementy składowe sprawozdania finansowego – zestawienie zmian w kapitale własnym oraz sprawozdanie z przepływów pieniężnych.	Wymagane dla wszystkich jednostek.	Niewymagane, jeżeli roczne sprawozdanie finansowe jednostki nie podlega obowiązkowi badania i ogłoszenia.
MSR 1	Sprawozdanie z działalności jednostki.	Niewymagane.	Wymagane.
MSR 1	Zmiana prezentacji, jeżeli zasady rachunkowości były zastosowane retrospektywnie albo niektóre pozycje w sprawozdaniu finansowym zostały przekształcone lub ujęte w zmieniony sposób.	Wymaga się porównywalnej prezentacji w sprawozdaniu na temat sytuacji finansowej (bilans): <ul style="list-style-type: none"> • na koniec bieżącego okresu sprawozdawczego; • na koniec poprzedniego okresu sprawozdawczego (tożsamego z początkiem bieżącego okresu sprawozdawczego) oraz • na początek najwcześniejszego okresu porównawczego. 	Nie wymaga się przekształcenia danych porównawczych, ale porównywalność danych należy zapewnić przez stosowne ujawnienia w informacjach dodatkowych. Przekształcenie danych porównawczych jest wymagane dla spółek publicznych.
MSR 1	Prezentacja pozycji bilansowych metodą opartą na płynności.	Dozwolona.	Niedozwolona.

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 1	Klasyfikacja zobowiązań objętych refinansowaniem lub przesunięciem terminów spłat jako długoterminowych.	Niedozwolona, nawet jeśli umowa o refinansowaniu lub przesunięciu terminów spłat została zawarta w okresie między dniem bilansowym a zatwierdzeniem sprawozdania do publikacji.	Kwestia nieuregulowana szczegółowo. W praktyce istnieje możliwość prezentacji pozycji jako długoterminowych.
MSR 1	Prezentacja zobowiązań płatnych na żądanie z uwagi na naruszenie warunków finansowania jako pozycji długoterminowych.	Dozwolona jedynie w przypadku, gdy pożyczkodawca wyraził zgodę przed dniem bilansowym na okres karencji kończący się przynajmniej 12 miesięcy po dniu bilansowym.	Kwestia nieuregulowana szczegółowo. W praktyce istnieje możliwość prezentacji takich pozycji jako długoterminowych z uwagi na zgodę pożyczkodawcy udzieloną po dniu bilansowym, ale przed publikacją sprawozdania finansowego.
MSR 1	Klasyfikowanie zdarzeń do kategorii zysków i strat nadzwyczajnych.	Niedozwolone.	Dozwolone.
MSR 1	Prezentacja zysku/straty grupy i zysku/straty mniejszości (udziałowców niemających kontroli) w rachunku zysków i strat.	Sprawozdanie z pełnego dochodu i/lub rachunek zysków i strat ujawnia pełną wartość zysku/straty, a dodatkowo ujawnia się podział tej kategorii na przypadający grupie oraz udziałowcom mniejszościowym (niemających kontroli).	Zysk/strata mniejszości (udziałowców niemających kontroli) pomniejsza/powiększa zysk/stratę grupy.
MSR 1	Ujawnienia głównych założeń dotyczących przyszłości oraz innych podstawowych przyczyn niepewności szacunków.	Wymagane.	Niewymagane.
MSR 1	Kwota dywidend zaproponowanych lub zadeklarowanych do dnia zatwierdzenia sprawozdania.	Wymagana.	Wymaga się ujawnienia propozycji podziału zysku lub pokrycia straty za dany okres.
MSR 1	Publikacja sprawozdania jednostkowego i skonsolidowanego.	Sprawozdanie jednostkowe nie może być publikowane wcześniej niż sprawozdanie skonsolidowane.	Brak specyficznych wymogów w tym zakresie. W praktyce publikowanie sprawozdań jednostkowych przed publikacją sprawozdań skonsolidowanych jest możliwe.
MSR 1	Ujawnienie informacji o kapitałach.	Wymaga się ujawnień dotyczących polityki, celów i procesów zarządzania kapitałem, informacji o poszczególnych składnikach kapitałów oraz kwestii związanych ze szczególnymi wymogami kapitałowymi i konsekwencjami naruszenia tych wymogów.	Brak tak szczegółowych regulacji w UoR.

MSR 2 „Zapasy”

Data wejścia w życie

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

Cel

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

Streszczenie

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

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

Interpretacje

Brak

Porównanie

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 2	Kapitalizacja różnic kursowych.	Generalnie niedozwolona. Różnice kursowe w zakresie spełniającym warunki MSR 23 „Koszty finansowania zewnętrznego” mogą podlegać kapitalizacji, jeśli podmiot zdecyduje się na wybranie tej formy ujęcia kosztów finansowania zewnętrznego.	Dozwolona, jeśli uzasadnione jest to długotrwałym przygotowaniem produktu do sprzedaży.
MSR 2	Zastosowanie metody LIFO do wyceny rozchodu zapasów.	Niedozwolone.	Dozwolone.
MSR 2	Ujęcie odpisu aktualizującego wartość zapasów w sprawozdaniu z pełnego dochodu i/lub rachunku zysków i strat.	Utworzenie/odwrócenie odpisów dokonywane w korespondencji z kosztem własnym.	Utworzenie/odwrócenie odpisów dokonywane w korespondencji z pozostałymi kosztami/przychodami operacyjnymi.

MSR 7 „Rachunek przepływów środków pieniężnych”

Data wejścia w życie

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

Cel

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

Streszczenie

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

- Przepływy środków pieniężnych z tytułu opodatkowania dochodów należy zaliczać do działalności operacyjnej, chyba że można ustalić ich związek z konkretnymi działaniami finansowymi lub inwestycyjnymi.
- Kurs wymiany walut stosowany do przeliczania transakcji wyrażonych w walucie obcej oraz przepływy środków pieniężnych zagranicznej jednostki zależnej ustala się według kursu obowiązującego w dacie wystąpienia danego przepływu środków pieniężnych.
- Zagregowane przepływy środków pieniężnych związane z uzyskiwaniem lub utratą kontroli nad jednostkami zależnymi i innymi jednostkami biznesowymi przedsiębiorstwa przedstawia się w sposób wyodrębniony i klasyfikuje się jako działalność inwestycyjną, podając przy tym określone informacje dodatkowe.
- Transakcje inwestycyjne i finansowe niewymagające uruchomienia środków pieniężnych pomija się w rachunku przepływów środków pieniężnych, lecz należy je odrębnie ujawnić w informacji dodatkowej.
- Inwestycje i operacje finansowe o charakterze bezgotówkowym wyłącza się z przepływów środków pieniężnych i wykazuje się oddzielnie.
- W załącznikach do MSR 7 znajdują się przykłady analizy przepływów środków pieniężnych.

Interpretacje

Brak

Porównanie

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

MSR 8 „Zasady rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i błędy podstawowe”

Data wejścia w życie

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

Cel

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

Streszczenie

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

- Zasady rachunkowości wobec podobnych transakcji należy stosować w sposób stały i konsekwentny.
- Zmiany zasad rachunkowości wprowadza się jedynie wtedy, gdy wymaga tego MSSF lub prowadzi to do bardziej adekwatnej i rzetelnej informacji.
- Jeżeli zmiana danej zasady rachunkowości wynika z wymogów stawianych przez MSSF, należy zastosować przewidziane tam wymogi dla okresu przejściowego. Jeżeli zaś rozwiązania przejściowe nie zostały określone albo zmiana następuje dobrowolnie, z własnej inicjatywy, stosuje się nową zasadę rachunkowości z mocą wsteczną z przekształceniem poprzednich okresów. Jeżeli przekształcenie jest niewykonalne, należy wykazać łączny efekt zmian w rachunku zysków i strat. Jeżeli skumulowanego skutku zmiany nie można ustalić, nowe zasady rachunkowości stosuje się w odniesieniu do przyszłości.
- Zmianę wielkości szacunkowych przyjmowanych na użytek rachunkowości (np. na zmianę okresu użytkowania ekonomicznego aktywów) ujmuje się za rok bieżący albo za lata przyszłe, albo też bieżąco i na przyszłość (bez przekształcania).
- Wszelkie istotne błędy koryguje się przez przekształcenie wielkości porównawczych za poprzednie okresy oraz, o ile błąd wystąpił przed najwcześniejszym prezentowanym okresem, przez przekształcenie sprawozdania z pozycji finansowej otwarcia.

Interpretacje

Brak

Porównanie

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

MSR 10 „Zdarzenia następujące po okresie sprawozdawczym”

Data wejścia w życie

Okresy roczne rozpoczynające się z dniem 1 stycznia 2005 r. lub po tej dacie. Nazewnictwo w tytule tego standardu zmienione przez MSR 1 (2007) wchodzi w życie jako obowiązujące od dnia 1 stycznia 2009 r.

Cel

Uregulowanie:

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

Streszczenie

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

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

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

Interpretacje

Brak

MSR 11 „Umowy o budowę”

Data wejścia w życie

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

Cel

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

Streszczenie

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

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

Interpretacja

KIMSF 15 „Umowy o budowę nieruchomości” (obowiązuje od 1 stycznia 2009 r.)

Interpretacja rozstrzyga, w jaki sposób jednostka powinna ujmować przychody z tytułu umów o budowę nieruchomości, w tym kwestię, kiedy umowy takie powinny być rozliczane zgodnie z MSR 18 „Przychody”, a kiedy zgodnie z MSR 11 „Umowy o budowę”.

Porównanie

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 11	Kwalifikacja umów.	Standard stosuje się do wszystkich (istotnych) umów wykonywanych w okresie, w którym przypada co najmniej jeden dzień bilansowy.	Zastosowanie jedynie do umów o budowę o okresie dłuższym niż 6 miesięcy oraz zaawansowanych w istotnym stopniu na dzień bilansowy.
MSR 11	Łączenie i dzielenie umów.	Standard określa przypadki, w których można dokonać połączenia lub podziału umów w celu ich rozliczenia.	Brak regulacji w tym zakresie.
MSR 11	Rezerwy na straty na umowie.	Utworzenie i odwrócenie rezerwy odnosi się w koszt własny.	W praktyce utworzenie i odwrócenie rezerw odnosi się odpowiednio w pozostałe koszty i przychody operacyjne.
KIMSF 15	Umowy o budowę nieruchomości.	Kwestia uznawania przychodów, w tym zastosowania reguł wynikających z MSR 11 lub MSR 18, szczegółowo reguluje KIMSF 15.	Brak szczegółowych regulacji.

MSR 12 „Podatek dochodowy”

Data wejścia w życie

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

Cel

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

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

Streszczenie

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

- Składnik aktywów z tytułu podatku odroczonego ujmuje się z uwzględnieniem różnic przejściowych podlegających odliczeniu, niewykorzystanych strat podatkowych oraz niewykorzystanych ulg podatkowych w stopniu, w jakim jest prawdopodobne, że wystąpi zysk podlegający opodatkowaniu, który będzie można wykorzystać do odpisania różnic przejściowych, z następującymi wyjątkami:
 - kiedy składnik aktywów z tytułu podatku odroczonego wynika z początkowego ujęcia aktywa/zobowiązania (w okolicznościach innych niż połączenie jednostek gospodarczych), które podczas przeprowadzania danej transakcji nie wpływało ani na wynik finansowy brutto ani na zysk do opodatkowania;
 - aktywa wynikające z zatrzymanych zysków z inwestycji ujmuje się jedynie w stopniu, w jakim jest prawdopodobne, że różnica przejściowa zostanie odwrócona w przewidywalnej przyszłości a jednostka osiągnie dochód pozwalający na zagospodarowanie takiej różnicy.
- Rezerwę/składnik aktywów z tytułu podatku odroczonego wycenia się według przewidywanych stawek opodatkowania, które będą obowiązywać wtedy, gdy dane zobowiązanie zostanie rozliczone lub składnik aktywów zrealizowany, odnosząc się do stawek podatkowych/przepisów ustanowionych lub zasadniczo ustanowionych w dacie zakończenia okresu sprawozdawczego.
- Nie dyskontuje się aktywów i rezerw z tytułu podatku odroczonego.
- Rezerwy i aktywa z tytułu podatku odroczonego przedstawia się w sprawozdaniu z pozycji finansowej jako pozycje długoterminowe.

Interpretacje

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

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

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

Konsekwencje takich zmian dotyczące podatku bieżącego i odroczonego ujmuje się na poczet zysku lub straty

netto danego okresu, chyba że skutki te są związane z transakcjami lub zdarzeniami ujętymi poza rachunkiem zysków i strat.

Porównanie

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 12	Odstąpienie od wymogu tworzenia rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.	Niedozwolone.	Dozwolone, jeżeli roczne sprawozdanie finansowe jednostki nie podlega obowiązkowi badania i ogłoszenia.
MSR 12	Uwzględnienie przyszłych ulg podatkowych w kalkulacji aktywów na podatek odroczonego.	Obowiązkowe przy zachowaniu zasad ostrożnej wyceny.	Brak regulacji w tym zakresie.
MSR 12	Ujęcie początkowe składnika aktywów lub zobowiązania niezwiązanego z połączeniem jednostek, które w momencie ujęcia nie wpływa ani na zysk brutto, ani na dochód do opodatkowania.	Zakaz ujęcia podatku odroczonego od tego tytułu aktywów i zobowiązań tak w momencie pierwotnego ujęcia jak i po nim.	Brak regulacji w tym zakresie.
MSR 12	Późniejsze ujęcie składnika aktywów z tytułu podatku odroczonego, nierozpoznanego w procesie połączenia jednostek.	Koryguje wartość firmy, a ewentualna różnica odnoszona jest w rachunek zysków i strat.	Brak regulacji w tym zakresie.
MSR 12	Podatek dochodowy od różnic przejściowych związanych z inwestycjami w spółki powiązane.	Powstaje przy spełnieniu szczegółowych warunków standardu.	Brak regulacji w tym zakresie.
MSR 12	Kompensowanie aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego.	Obowiązek kompensowania, za wyjątkiem szczegółowych przypadków powołanych w standardzie.	Uzależnione jest od zasad rachunkowości przyjętych przez jednostkę.

MSR 14 „Sprawozdawczość dotycząca segmentów działalności”

Data wejścia w życie

Okresy rozpoczynające się z dniem 1 lipca 1998 r. lub po tej dacie. MSR 14 został zastąpiony przez MSSF 8, który wejdzie w życie w 2009 r.

Cel

Ustanowienie zasad prezentacji informacji finansowych w podziale na segmenty działalności i obszary geograficzne.

Streszczenie

- MSR 14 obowiązuje jednostki gospodarcze, których kapitałowe lub dłużne papiery wartościowe są w obrocie na rynku publicznym oraz podmioty będące w trakcie publicznej emisji papierów wartościowych. Wymogi MSR 14 jest także zobowiązany spełniać każdy podmiot dobrowolnie przedstawiający informację w podziale na segmenty działalności.
- Ustalając segmenty działalności i segmenty geograficzne, jednostka uwzględnia swoją strukturę organizacyjną oraz system sprawozdawczości wewnętrznej.
- Jeżeli zastany wewnętrzny podział na segmenty nie ma układu geograficznego ani opartego na kryterium produktów/usług, to w celu ustalenia segmentów sprawozdawczych jednostka odnosi się do kolejnego niższego szczebla wewnętrznego podziału organizacyjnego.
- Standard zawiera wskazówki określające, które segmenty należy ujmować w sprawozdaniu (generalnie przyjęte progi wynoszą 10%).
- Jedna podstawa segmentacji jest zawsze podstawowa, a druga uzupełniająca.
- Informację o segmentach opiera się na tych samych zasadach rachunkowości, jakie zastosowano dla grupy kapitałowej lub jednostki gospodarczej.
- MSR 14 określa wymogi ujawniania informacji dodatkowych dotyczących segmentów podstawowych i uzupełniających, przy czym dla segmentów uzupełniających wymaga się znacznie mniej ujawnień.

Interpretacje

Brak

MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”

Data wejścia w życie

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

Cel

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

Streszczenie

- Składniki rzeczowych aktywów trwałych ujmuje się jako aktywa, jeżeli jest prawdopodobne, że jednostka gospodarcza będzie uzyskiwać korzyści ekonomiczne w związku z danym składnikiem aktywów, a koszt tego składnika można wiarygodnie wycenić.
- Obowiązuje początkowe ujęcie według kosztu (ceny nabycia), obejmującego wszystkie koszty niezbędne do doprowadzenia danego składnika aktywów do zamierzonego użytkowania. Jeżeli płatność jest odroczone, ujmuje się koszty odsetkowe.
- MSR 16 pozwala na wybór metody ujęcia księgowego po nabyciu:
 - model kosztowy: składnik aktywów ujmuje się w sprawozdaniu z pozycji finansowej (bilansie) w kwocie kosztu (ceny nabycia) pomniejszonego o amortyzację i utratę wartości;
 - model aktualizacji wyceny: składnik aktywów ujmuje się w sprawozdaniu z pozycji finansowej (bilansie) w kwocie wynikającej z przeszacowania, którą stanowi wartość godziwa z dnia aktualizacji wyceny pomniejszona o późniejszą amortyzację i utratę wartości.
- W przypadku stosowania metody aktualizacji wyceny przeszacowań dokonuje się systematycznie. Przeszacowaniu podlegają wszystkie pozycje danej grupy aktywów (np. wszystkie budynki).
- Zwiększenia wartości w następstwie przeszacowania zalicza się na poczet kapitału własnego.
- Zmniejszeniami wartości wynikającymi z przeszacowania w pierwszej kolejności obciąża

się nadwyżkę z aktualizacji wyceny występującą w kapitale własnym, a dopiero ewentualną ich pozostałą część zalicza się w ciężar zysków i strat.

- W przypadku zbycia przeszacowanego składnika aktywów nadwyżka z aktualizacji jego wyceny ujęta w kapitale pozostaje w kapitale własnym i nie jest przenoszona na rachunek zysków i strat.
- Elementy składnika aktywów o różnych okresach generowania korzyści amortyzuje się osobno.
- Amortyzację nalicza się systematycznie przez okres użytkowania ekonomicznego danego składnika aktywów. Metoda amortyzacji odzwierciedla przebieg pożytkowania uzyskiwanych korzyści. Wartość końcową weryfikuje się co najmniej raz do roku i powinna ona być równa kwocie, jaką jednostka mogłaby na dany moment uzyskać, gdyby rozpatrywany składnik aktywów był w stanie, jaki jest przewidywany na koniec okresu jego przydatności. Okres przydatności również jest corocznie weryfikowany. Jeżeli eksploatacja danego składnika majątku trwałego (np. samolotu) wymaga regularnych poważnych przeglądów technicznych, z chwilą przeprowadzenia każdego takiego przeglądu jego koszt zalicza się do wartości bilansowej tego składnika jako wartość odtworzeniową, o ile zostały spełnione stosowne kryteria ujęcia.
- Utratę wartości składników majątku trwałego ustala się zgodnie ze standardem MSR 36.
- Wszelkie wymiany składników rzeczowego majątku trwałego wycenia się według wartości godziwej, włącznie z wymianą podobnych pozycji, chyba że transakcja wymiany pozbawiona jest istotnej treści ekonomicznej albo nie można wiarygodnie wycenić ani otrzymanego, ani wydanego składnika aktywów.

Interpretacje

Brak

Porównanie

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 16	Ujmowanie prawa wieczystego użytkowania nadanego decyzją administracyjną.	Stanowi formę leasingu operacyjnego.	Zaliczane jest do środków trwałych (grunty), według zasad przewidzianych dla dotacji.
MSR 16	Specjalistyczne części zamienne.	Ujmowane jako aktywa trwałe, według szczegółowych zasad standardu. Przy spełnieniu odpowiednich warunków nie muszą podlegać amortyzacji, ale podlegają testom na utratę wartości.	Ujmowane jako zapasy.
MSR 16	Jednorazowy odpis amortyzacyjny.	Niedozwolony.	Dozwolony dla obiektów o niskiej wartości (poniżej 3,5 tys. zł).
MSR 16	Kapitalizacja kosztów finansowania zewnętrznego.	Zgodnie z zasadami wynikającymi z MSR 23 „Koszty finansowania zewnętrznego”. Podejście wzorcowe nakazuje odniesienie kosztów finansowania zewnętrznego w rachunek zysków i strat (metoda niedopuszczalna od 1 stycznia 2009 r.). Podejście alternatywne pozwala na kapitalizację, ale według szczegółowych zasad MSR 23 (podejście wzorcowe od 1 stycznia 2009 r.). Nie mogą podlegać kapitalizacji różnice kursowe, z wyjątkiem tej ich części, która stanowi korektę kosztów odsetek.	Wymagana.
MSR 16	Koszty demontażu, koszty usunięcia skutków działalności, koszty rekułtywacji.	Stanowią element ceny nabycia/ kosztu wytworzenia środka trwałego.	Nie stanowią elementu środka trwałego.
MSR 16	Wyodrębnienie istotnych komponentów z wartości środka trwałego i amortyzowanie ich zgodnie z ich okresem ekonomicznej użyteczności.	Wymagane dla istotnych komponentów.	Niewymagane.
MSR 16	Kapitalizacja kosztów generalnych przeglądów i amortyzowanie ich zgodnie z ich okresem ekonomicznej użyteczności.	Wymagane dla istotnych komponentów.	Niewymagane.
MSR 16	Wycena środków trwałych wg wartości godziwej.	Dozwolona, z odniesieniem skutków aktualizacji do kapitału i z aktualizacji wyceny.	Niedozwolona, z wyjątkiem ustawowych przeszacowań środków trwałych, które jednak nie odpowiadają kategorii wartości godziwej.
MSR 16	Weryfikacja okresu użytkowania oraz metody amortyzacji i wartości końcowej.	Wymagana corocznie.	Wymagana okresowo, przy czym Ustawa nie definiuje częstotliwość przeprowadzania weryfikacji.
MSR 16	Zakup z odroczonej płatnością.	Wymagana wycena w wartości godziwej.	Brak regulacji w tym zakresie.

MSR 17 „Leasing”

Data wejścia w życie

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

Cel

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

Streszczenie

- Leasing klasyfikuje się jako leasing finansowy, jeżeli powoduje on przeniesienie zasadniczo całego ryzyka i korzyści związanych z własnością.

Przykłady:

- leasing obejmuje zasadniczo cały okres użytkowania danego składnika aktywów;
- wartość bieżąca opłat leasingowych jest zasadniczo równa wartości godziwej danego składnika aktywów.
- Wszelkie pozostałe umowy leasingu klasyfikuje się jako leasing operacyjny.
- Leasing gruntu wraz z budynkami rozбивa się na składniki: grunt i budynki. W części obejmującej grunty jest to z zasady leasing operacyjny. W części dotyczącej budynków może to być leasing operacyjny lub finansowy, zależnie od kryteriów standardu MSR 17. Nie wymaga się jednak odrębnej wyceny elementów stanowiących grunty i budynki, jeżeli tytuł leasingobiorcy zarówno do gruntu, jak i do budynków zostanie zakwalifikowany jako inwestycja w nieruchomości w myśl standardu MSR 40, a jednostka przyjęła metodę wyceny według wartości godziwej.
- Leasing finansowy – ujęcie księgowe u leasingobiorcy:
 - wykazuje się składniki aktywów i zobowiązanie w kwocie niższej spośród dwóch następujących: wartości bieżącej minimalnych opłat leasingowych i wartości godziwej danego składnika aktywów;
 - metoda amortyzacji – taka sama jak dla aktywów posiadanych na własność;
 - opłaty z tytułu leasingu finansowego – podzielone na płatności odsetkowe i zmniejszenie kwoty zobowiązania.
- Leasing finansowy – ujęcie księgowe u leasingodawcy:
 - ujęcie jako należności w kwocie równej inwestycji netto w przedmiot leasingu;

– ujęcie przychodu finansowego z zastosowaniem modelu odzwierciedlającego stałą okresową stopę zwrotu z inwestycji netto leasingodawcy.

- Leasing operacyjny – ujęcie księgowe u leasingobiorcy:
 - opłaty leasingowe wykazuje się jako koszty w rachunku zysków i strat, rozłożone metodą liniową na okres leasingu, chyba że inna systematyczna podstawa bardziej reprezentatywnie oddaje rozkład uzyskiwanych korzyści.
- Leasing operacyjny – ujęcie księgowe u leasingodawcy:
 - aktywa posiadane w celu udzielania leasingu operacyjnego przedstawia się w sprawozdaniu z pozycji finansowej leasingodawcy zgodnie z charakterem danego składnika aktywów;
 - przychód z leasingu ujmuje się jako rozłożony liniowo na okres leasingu, chyba że inna systematyczna podstawa bardziej reprezentatywnie oddaje rozkład uzyskiwanych korzyści.
- Leasingodawców obowiązuje rozłożenie początkowych kosztów bezpośrednich na okres leasingu (zakaz zaliczenia od razu w ciężar kosztów bieżących).
- Sposób ujęcia księgowego transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego zależy od tego, czy jest to w istocie leasing finansowy czy operacyjny.

Interpretacje

SKI 15 „Leasing operacyjny – specjalne oferty promocyjne”

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

SKI 27 „Ocena treści ekonomicznej transakcji o formie prawnej leasingu”

Jeżeli wiele transakcji ma formę prawną leasingu i daje się je zrozumieć jedynie przez odniesienie do nich jako całości, wówczas taką serię ujmuje się księgowo jako jedną transakcję.

KIMSF 4 „Ustalanie, czy leasing jest elementem umowy”

KIMSF 4 dotyczy umów, które nie posiadają prawnej formy leasingu, ale przenoszą prawa do użytkowania aktywów za opłatą lub w zamian za serię opłat. Umowa

spełniająca poniższe kryteria jest umową leasingu lub zawiera elementy leasingu, które rozlicza się zgodnie z MSR 17, zarówno z perspektywy leasingobiorcy, jak i leasingodawcy:

- realizacja umowy opiera się na określonym składniku aktywów (co wyrażone jest wprost lub pośrednio w umowie)

oraz

- umowa przekazuje prawo kontroli nad użytkowaniem danego składnika aktywów. MSSF 4 dostarcza dalszych wskazówek pomocnych w określeniu, kiedy taka sytuacja występuje.

Porównanie

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 17	Zakres.	Podział na umowy leasingu finansowego oraz leasingu operacyjnego. Konieczna analiza innych umów, których zapisy dotyczące wykorzystania określonego składnika aktywów lub przeniesienia praw do jego użytkowania mogą nosić znamiona leasingu.	W praktyce rozróżnia się leasing finansowy i operacyjny oraz najem i dzierżawę. Według MSSF najem i dzierżawa są umowami leasingu operacyjnego. Brak regulacji co do analizy innych umów, które mogą mieć znamiona leasingu.
MSR 17	Klasyfikacja leasingu finansowego.	Przeprowadzana na podstawie transferu znaczącego ryzyka i korzyści.	Przeprowadzana na podstawie zamkniętego katalogu warunków.
MSR 17	Warunki zakwalifikowania leasingu jako leasing finansowy – okres, na jaki została zawarta umowa.	Odniesienie do większej części okresu ekonomicznej użyteczności.	Odniesienie do ¾ okresu ekonomicznej użyteczności.
MSR 17	Warunki zakwalifikowania leasingu jako leasing finansowy – suma opłat.	Brak ograniczenia wartościowego. Standard zawiera tu sformułowanie „zasadniczo prawie tyle, co wartość godziwa przedmiotu leasingu”.	Odniesienie do 90% wartości rynkowej przedmiotu umowy.
MSR 17	Zakres leasingu operacyjnego.	Wszystkie umowy użytkowania składników aktywów niezakwalifikowane jako leasing finansowy.	W praktyce często umowy dzierżawy i najmu nie są traktowane na równi z leasingiem operacyjnym.
MSR 17	Leasing zwrotny.	Określony szczegółowo w zakresie leasingu operacyjnego i finansowego.	Brak regulacji w tym zakresie.
KIMSF 4	Określenie, czy umowa zawiera elementy leasingu.	Obowiązek weryfikacji, czy umowa nie zawiera elementów leasingu.	Brak regulacji w tym zakresie.

MSR 18 „Przychody”

Data wejścia w życie

Okresy rozpoczynające się z dniem stycznia 1995 r. lub po tej dacie.

Cel

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

Streszczenie

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

Interpretacje

SKI 31 „Przychody – transakcje barterowe obejmujące usługi reklamowe”

Przychody z transakcji barterowych obejmujących usługi reklamowe są ujmowane, jeżeli znaczący przychód uzyskiwany jest także z transakcji niemających charakteru barterowego.

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

Korzyści w formie punktów lojalnościowych przyznawane klientom w ramach transakcji sprzedaży ujmują się jako osobno wyodrębniony składnik transakcji sprzedaży, a wynagrodzenie otrzymane lub należne rozdziela się pomiędzy wartość przyznaną punktów i inne składniki sprzedaży.

KIMSF 15 „Umowy o budowę nieruchomości” (obowiązuje od 1 stycznia 2009 r.)

Interpretacja rozstrzyga, w jaki sposób jednostka powinna ujmować przychody z tytułu umów o budowę nieruchomości, w tym rozstrzyga kwestię, kiedy umowy takie powinny być rozliczane zgodnie z MSR 18 „Przychody”, a kiedy zgodnie z MSR 11 „Umowy o budowę”.

Porównanie

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 18	Moment rozpoznania przychodu.	Szczegółowo zdefiniowany.	Niezdefiniowany.
MSR 18	Podatki pobierane w imieniu urzędów podatkowych (akcyza).	Nieujmowane jako przychód.	Akcyzę ujmuje się w przychodach i kosztach.
KIMSF 13	Ujmowanie programów lojalnościowych (od 1 lipca 2008 r. wcześniejsze zastosowanie zalecane).	Wyodrębnia się wartość przyznaną punktów lojalnościowych z innych składników sprzedaży.	Brak regulacji w tym zakresie.
KIMSF 15	Umowy o budowę nieruchomości.	Kwestia uznawania przychodów, w tym zastosowania reguł wynikających z MSR 11 lub MSR 18 jest szczegółowo uregulowana w KIMSF 15.	Brak szczegółowych regulacji.

MSR 19 „Świadczenia pracownicze”

Data wejścia w życie

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

Cel

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

Streszczenie

- Zasada podstawowa: koszty świadczeń pracowniczych ujmuje się w okresie, w którym dany pracownik pracuje na rzecz jednostki, a nie wtedy, gdy świadczenie jest wypłacane lub należne.
- Krótkoterminowe świadczenia pracownicze (płatne w ciągu 12 miesięcy) ujmuje się jako koszty okresu, w którym pracownik świadczy pracę. Niezapłacone zobowiązania z tytułu świadczeń wycenia się jako wartość niedyskontowana.
- Wypłaty z zysku i premie ujmuje się jedynie wtedy, gdy jednostka gospodarcza ma wiążące prawnie lub zwyczajowo oczekiwane zobowiązanie do ich wypłaty i można wiarygodnie oszacować ich koszt.
- Programy świadczeń wypłacanych po ustaniu zatrudnienia (takich jak emerytura i opieka zdrowotna) klasyfikuje się jako programy określonych składek albo jako programy określonych świadczeń.
- W przypadku programów określonych składek koszty ujmuje się w okresie płatności składek.
- W przypadku programów określonych świadczeń ujmuje się w sprawozdaniu z pozycji finansowej zobowiązanie stanowiące równowartość netto:
 - wartości bieżącej zobowiązania do ustalonego świadczenia (wartość bieżąca przewidywanych przyszłych płatności wymaganych dla uregulowania zobowiązania wynikającego ze świadczenia pracy przez pracownika w okresie bieżącym i za okresy ubiegłe);

- odroczonego zysku i strat aktuarialnych i odroczonego kosztów świadczenia pracy z ubiegłych okresów;
- wartości godziwej aktywów programu świadczeń w dacie zakończenia okresu sprawozdawczego.
- Zyski i straty aktuarialne można: (a) ujmować bezpośrednio w wyniku finansowym; (b) odroczyć do kwoty maksymalnej, a nadwyżkę zamortyzować w wyniku finansowym (metoda „korytarzowa”); (c) od razu ująć bezpośrednio w pozostałych dochodach ogółem.
- Do aktywów programu świadczeń zalicza się aktywa należące do długoterminowego funduszu świadczeń pracowniczych oraz kwalifikujące się polisy ubezpieczeniowe.
- W przypadku planów grupowych koszt netto ujmuje się w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki, która w kategoriach prawnych jest pracodawcą sponsorującym te plany, chyba że podpisano umowę normującą te kwestie lub zasady alokacji tych kosztów.
- Długoterminowe świadczenia pracownicze ujmuje się i wycenia w taki sam sposób, jak świadczenia po ustaniu zatrudnienia objęte programem określonych świadczeń. Jednak, inaczej niż w przypadku programów określonych świadczeń, zyski i straty aktuarialne oraz koszty z tytułu pracy świadczonej w ubiegłych okresach wykazuje się zawsze w rachunku zysków i strat niezwłocznie.
- Świadczenia z tytułu rozwiązania umowy o pracę ujmuje się wtedy, gdy jednostka gospodarcza podjęła już udokumentowane, zdecydowane kroki zmierzające do zwolnienia jednego lub więcej pracowników wcześniej niż w zwykłym terminie przejścia na emeryturę lub w celu zapewnienia odpraw służących zachęceniu pracowników do dobrowolnego odejścia z pracy.

Interpretacje

KIMSF 14 „MSR 19 – Ograniczenie ujmowania składnika aktywów programu określonych świadczeń, wymogi minimalnego finansowania oraz wzajemne powiązania między tymi wymogami”.

KIMSF 14 odnosi się do trzech kwestii:

- kiedy zwrot składek lub obniżenie przyszłych składek należy traktować jako ‘dostępne’ w rozumieniu § 58 MSR 19;

- jak wymóg minimalnego źródła finansowania może wpłynąć na dostępność obniżek przyszłych składek;
- kiedy wymóg minimum źródeł finansowania może powodować powstanie zobowiązania.

Porównanie

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

MSR 20 „Dotacje państwowe oraz ujawnianie informacji o pomocy państwa”

Data wejścia w życie

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

Cel

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

Streszczenie

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

w formie odpisu od wykazywanych, związanych z nimi kosztów.

- Dotacje do aktywów przedstawia się albo jako odroczone przychody przyszłych okresów w sprawozdaniu z pozycji finansowej, albo jako odpisy potrącone przy ustalaniu wartości bilansowej danego składnika aktywów.
- Zwrot dotacji państwowej ujmuje się jako zmianę szacunkowej wartości księgowej, przy czym inaczej traktuje się dotacje do przychodu, a inaczej dotacje do aktywów.

Interpretacje

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

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

Porównanie

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 20	Prezentacja dotacji do aktywów.	Należy je prezentować jako przychody przyszłych okresów lub pomniejszać wartości bilansową składnika aktywów.	Należy je ujmować jako przychody przyszłych okresów.
MSR 20	Odniesienie dotacji na kapitały własne.	Niedozwolone.	Wymagane, jeśli przewidują to stosowne przepisy.

MSR 21 „Skutki zmian kursów wymiany walut obcych”

Data wejścia w życie

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

Cel

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

Streszczenie

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

stanowiących element inwestycji netto jednostki sprawozdawczej w przedsiębiorstwo zagraniczne ujmuje się w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, uwzględniającym to zagraniczne przedsiębiorstwo w pozostałych dochodach ogółem. Różnice te przeklasyfikowywane są z kapitału własnego do rachunku zysków i strat dopiero z chwilą zbycia takiej inwestycji netto.

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

Interpretacje

SKI 7 „Wprowadzenie waluty euro”

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

Porównanie

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 21	Waluta funkcjonalna.	Sprawozdawczość oparta na kategorii waluty funkcjonalnej, jako waluty środowiska ekonomicznego, w którym funkcjonuje jednostka.	Sprawozdawczość oparta na walucie krajowej.
MSR 21	Początkowe ujęcie transakcji w walucie obcej.	Początkowe ujęcie w walucie funkcjonalnej, według kursu obowiązującego na dzień zawarcia transakcji.	Początkowe ujęcie według kursu kupna lub sprzedaży walut stosowanym przez bank, z którego usług korzysta jednostka.
MSR 21	Wycena aktywów i pasywów na dzień bilansowy wyrażonych w walutach obcych.	Pozycje pieniężne w walucie obcej przelicza się przy zastosowaniu kursu zamknięcia. Pozycje niepieniężne wyceniane według kosztu historycznego wyrażonego w walucie obcej przelicza się przy zastosowaniu kursu wymiany z dnia transakcji. Pozycje niepieniężne wyceniane w wartości godziwej wyrażonej w walucie obcej przelicza się przy zastosowaniu kursów wymiany, które obowiązywały w dniu, na który jednostka ustaliła wartość godziwą.	Składniki aktywów (z wyłączeniem udziałów w jednostkach podporządkowanych wycenianych metodą praw własności) i pasywów – po obowiązującym na ten dzień średnim kursie ustalonym dla danej waluty przez NBP. Gotówkę znajdującą się w jednostkach prowadzących kupno i sprzedaż walut obcych – po kursie, po którym nastąpił jej zakup, jednak w wysokości nie wyższej od średniego kursu ustalonego na dzień wyceny dla danej waluty przez NBP.
MSR 21	Ujmowanie różnic kursowych.	Ujmuje się je jako przychód lub koszt okresu. W przypadkach, w których jednostka zgodnie z MSR 23 przyjmuje model kapitalizacji kosztów finansowania zewnętrznego, możliwa jest częściowa kapitalizacja różnic kursowych stanowiących korektę kosztów odsetkowych.	Ujmuje się je jako przychód lub koszt okresu lub, w uzasadnionych przypadkach, zalicza do kosztu wytworzenia produktów lub ceny nabycia towarów, a także obowiązkowo do ceny nabycia lub kosztu wytworzenia środków trwałych, środków trwałych w budowie lub wartości niematerialnych i prawnych.
MSR 21	Prezentacja różnic kursowych dotyczących działalności operacyjnej.	Stanowią one część kosztu własnego, kosztów ogólnych lub kosztów sprzedaży.	Zawsze stanowią koszty lub przychody finansowe (w rachunku zysków i strat prezentacja per saldo).
MSR 21	Definicja inwestycji netto w jednostce działającej za granicą.	Obejmuje ona, oprócz udziałów w kapitale podmiotu, również pozycje pieniężne, których rozliczenie nie jest planowane bądź prawdopodobne w dającej się przewidzieć przyszłości, w tym pożyczki między jednostkami grupy w dowolnej walucie. W skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym różnice kursowe powstałe na inwestycji netto ujmuje się szczegółowo w odrębnej pozycji kapitału własnego.	W przepisach krajowych brak szczegółowych regulacji w tym zakresie. W kapitale własnym odzwierciedlane są różnice kursowe powstałe z przeliczenia wartości kapitałów własnych oraz wyniku finansowego.

MSR 23 „Koszty finansowania zewnętrznego”

Data wejścia w życie

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

Zaktualizowany standard, wydany w marcu 2007 r. i wchodzący w życie 1 stycznia 2009 r. (wcześniejsze zastosowanie jest dopuszczalne), wyeliminuje możliwość wykorzystania opisanego niżej modelu kosztowego.

Cel

Ustalenie ujęcia księgowego kosztów finansowania zewnętrznego.

Streszczenie

- Koszty finansowania zewnętrznego obejmują odsetki, amortyzację upustów lub premii od pożyczek oraz amortyzację kosztów towarzyszących poniesionych w związku z pozyskiwaniem kredytów.
- Dwa modele ujęcia księgowego:
 - model kosztowy: wszelkie koszty finansowania zewnętrznego zalicza się w ciężar kosztów z chwilą ich poniesienia (metoda niedopuszczalna od 1 stycznia 2009 r.);
 - model oparty na kapitalizacji: koszty kredytu dające się bezpośrednio powiązać z nabyciem lub wytworzeniem danego kwalifikującego się składnika aktywów kapitalizuje się jako część kosztu tego składnika, lecz tylko wtedy, gdy

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

- Kwalifikującym się składnikiem aktywów jest taki element majątku, który wymaga znacznego czasu na przygotowanie do zamierzonego sposobu użytkowania bądź sprzedaży. Takimi aktywami są na przykład zakłady produkcyjne, nieruchomości inwestycyjne oraz niektóre rodzaje zapasów.
- Jeżeli jednostka gospodarcza pożycza środki finansowe z ogólnym przeznaczeniem, a następnie wykorzystuje je w celu pozyskania kwalifikującego się składnika aktywów, wówczas do wydatków poniesionych w danym okresie stosuje się stopę kapitalizacji (średnią ważoną kosztów finansowania zewnętrznego, obejmującą ogół pożyczek pozostających do uregulowania w tym okresie), aby ustalić kwotę kosztów kredytowania kwalifikującą się do kapitalizacji.

Interpretacje

Brak

Porównanie

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 23	Zakres kosztów finansowania zewnętrznego.	Precyzyjnie zdefiniowany co do poszczególnych elementów.	Zdefiniowany ogólny zakres.
MSR 23	Kapitalizacja kosztów finansowania zewnętrznego.	Podjęcie wzorcowe zakazuje kapitalizacji (metoda niedopuszczalna od 1 stycznia 2009 r.). Podjęcie alternatywne daje możliwość kapitalizacji, ale jedynie w zakresie zdefiniowanych elementów kosztów finansowania zewnętrznego (podjęcie wzorcowe od 1 stycznia 2009 r.).	Wymagana w przypadku środków trwałych, dozwolona w przypadku zapasów.
MSR 23	Kapitalizacja różnic kursowych.	Dozwolona w zakresie podjęcia alternatywnego (wzorcowego od 1 stycznia 2009 r.), jedynie w zakresie różnic stanowiących korektę kosztów odsetkowych.	Wymagana w przypadku środków trwałych, dozwolona w przypadku zapasów.
MSR 23	Zawieszenie kapitalizowania kosztów finansowania zewnętrznego.	Wymagane w przypadku przerwania na dłuższy okres aktywnego prowadzenia działalności inwestycyjnej.	Brak szczegółowej regulacji.

MSR 24 „Ujawnianie informacji o podmiotach powiązanych”

Data wejścia w życie

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

Cel

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

Streszczenie

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

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

Interpretacje

Brak

Porównanie

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 24	Definicja strony powiązanej.	Precyzyjnie zdefiniowana i o wiele szersza (przez strony powiązane rozumie się także wspólne przedsięwzięcia, kluczowy personel, osoby z bliskiej rodziny, jednostki prowadzące programy świadczeń po okresie zatrudnienia).	Zawężona do jednostek powiązanych w rozumieniu podmiotów prawnych (przez strony powiązane rozumie się grupę jednostek obejmującą jednostkę dominującą lub znaczącego inwestora, jednostki zależne, współzależne i stowarzyszone).
MSR 24	Ujawnianie transakcji z jednostkami powiązаныmi.	Precyzują szczegółowy zakres transakcji, jakie należy ujawniać.	UoR nakazuje ujawnienie transakcji z podmiotami powiązаныmi jedynie w zakresie transakcji na innych warunkach niż rynkowe. W pozostałych przypadkach brak szczegółowych uregulowań.

MSR 26 „Rachunkowość i sprawozdawczość programów świadczeń emerytalnych”

Data wejścia w życie

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

Cel

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

Streszczenie

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

Interpretacje

Brak



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

Data wejścia w życie

Okresy roczne rozpoczynające się z dniem 1 stycznia 2009 r. lub po tej dacie.

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

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

Cel

Określenie:

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

Streszczenie

- Jednostką zależną jest podmiot kontrolowany przez inną jednostkę, będącą wobec niej podmiotem dominującym. Kontrola oznacza zdolność kierowania polityką operacyjną i finansową jednostki gospodarczej.
- Skonsolidowane sprawozdania finansowe stanowią sprawozdania finansowe grupy (podmiotu dominującego i jednostek zależnych) przedstawiane tak, jakby dotyczyły pojedynczego podmiotu gospodarczego.
 - Jeżeli występuje relacja podmiot dominujący – jednostka zależna, to wymaga się sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego.
 - Skonsolidowane sprawozdanie finansowe musi obejmować wszystkie jednostki zależne. Nie dopuszcza się zwolnienia z tego wymogu dla „kontroli przejściowej”, „działalności odmiennego

rodzaju” ani dla „jednostki zależnej działającej w warunkach poważnych i długotrwałych ograniczeń transferów funduszy”. Jednak jeśli w chwili przejęcia dana jednostka zależna spełnia kryteria MSSF 5 umożliwiające zaklasyfikowanie jej jako przeznaczonej do sprzedaży, to należy ją prezentować w sprawozdaniu finansowym zgodnie z tym standardem.

- Salda wewnątrzgrupowe, a także transakcje, przychody i koszty ponoszone w ramach grupy kapitałowej powinny być w pełni eliminowane.
- Wszystkie jednostki należące do grupy muszą stosować takie same zasady rachunkowości.
- Daty zakończenia okresów sprawozdawczych jednostek zależnych nie mogą odbiegać od daty zakończenia okresu sprawozdawczego grupy o więcej niż o trzy miesiące.
- Udziały niesprawujące kontroli (NCI – od *non-controlling interests*, nazywane dotąd udziałami mniejszościowymi), wykazuje się w kapitale własnym w sprawozdaniu z pozycji finansowej odrębnie od kapitału własnego należącego do właścicieli jednostki dominującej. Sumę pełnego dochodu rozdziela się pomiędzy NCI i właścicieli jednostki dominującej nawet jeżeli prowadzi to do ujemnego salda NCI.
- Częściowe zbycie inwestycji w jednostkę zależną przy zachowaniu kontroli nad nią ujmuje się jako transakcję kapitałową z właścicielami i nie wykazuje się zysku ani straty z tego tytułu.
- Częściowe zbycie inwestycji w jednostkę zależną, którego następstwem jest utrata kontroli, powoduje wymóg ponownego przeszacowania wyceny pozostałych udziałów do wartości godziwej. Różnica pomiędzy wartością godziwą a wartością bilansową stanowi zysk lub stratę z tytułu zbycia udziałów, wykazywaną w rachunku zysków i strat. Odtąd, do ujęcia pozostałych udziałów należy stosować MSR 28, MSR 31 lub MSR 39, odpowiednio do danej sytuacji.
- W jednostkowych sprawozdaniach finansowych podmiotu dominującego: inwestycje w jednostki zależne, stowarzyszone i wspólne przedsięwzięcia (z wyjątkiem tych zaklasyfikowanych jako przeznaczone do sprzedaży zgodnie z MSSF 5) ujmuje się albo według kosztu, albo jako inwestycje zgodnie z wymogami standardu MSR 39.

Interpretacje

SKI 12 „Konsolidacja – jednostki specjalnego przeznaczenia”

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

Przydatne publikacje Deloitte

„Przewodnik dotyczący MSSF 3 (2008) oraz MSR 27”. Przewodnik ten uzupełnia wytyczne sformułowane przez samą RMSR dotyczące stosowania tych standardów i podejmuje kwestie związane z ich stosowaniem w praktyce. Publikacja dostępna w Internecie, na stronie: www.iasplus.com/dttpubs/pubs.htm.

Porównanie

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 27	Definicja grupy kapitałowej.	Grupa kapitałowa to jednostka dominująca oraz jej wszystkie jednostki zależne.	Grupa kapitałowa to jednostka dominująca wraz z jednostkami zależnymi i niebędącymi spółkami handlowymi jednostkami współzależnymi.
MSR 27	Definicja jednostki dominującej.	Jednostka gospodarcza posiadająca jedną lub więcej jednostek zależnych.	Spółka handlowa sprawująca kontrolę lub wspólną kontrolę nad inną jednostką.
MSR 27	Definicja jednostki zależnej.	Jednostka gospodarcza (w tym jednostka niebędąca spółką handlową, jak np. spółka osobowa), która jest kontrolowana przez inną jednostkę.	Spółka handlowa, która jest kontrolowana przez jednostkę dominującą.
MSR 27	Zwolnienia z obowiązku sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego – progi w zakresie zatrudnienia, sumy bilansowej i przychodów ze sprzedaży.	Niedozwolone.	Dozwolone dla jednostek niepublicznych.
MSR 27	Zwolnienia z obowiązku sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego w przypadku, gdy jednostka dominująca sama jest jednostką zależną.	Dozwolone, jeśli jednostka dominująca wyższego szczebla posiada w jednostce zależnej całościowy lub częściowy udział, a jej pozostali właściciele zostali poinformowani, że jednostka dominująca nie będzie sporządzała skonsolidowanego sprawozdania finansowego i nie zgłosili sprzeciwu w tej sprawie. Wyłączenia nie stosuje się dla podmiotów publicznych lub ubiegających się o dopuszczenie na rynek.	Dozwolone, jeśli jednostka dominująca wyższego szczebla posiada co najmniej 90% udziałów tej jednostki, a żaden z pozostałych udziałowców nie zgłosił zasadnego sprzeciwu w terminie 6 miesięcy przed dniem bilansowym. Wyłączenia nie stosuje się dla podmiotów publicznych lub ubiegających się o dopuszczenie na rynek.
MSR 27	Istotne zdarzenia i transakcje w przypadku niezgodności dat sprawozdań finansowych grupy kapitałowej.	Ujawniane bezpośrednio w sprawozdaniu finansowym.	Ujawniane w informacji dodatkowej.
MSR 27	Prezentacja udziałów niemających kontroli (mniejszościowych).	Prezentowane jako część kapitałów własnych grupy.	Odrębna (obok kapitałów i zobowiązań/rezerw) kategoria pasywów.

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 27	Wycena w jednostkowych sprawozdaniach finansowych udziałów w jednostkach podporządkowanych, dokonywana metodą praw własności.	Niedozwolona. Wycena w cenie nabycia lub zgodnie z MSR 39.	Dozwolona.
MSR 27	Konsolidacja jednostek specjalnego przeznaczenia.	Wymagana, jeśli taka jednostka podlega kontroli. Ocena kontroli opiera się na podobnych przesłankach, jak dla innych jednostek.	Brak regulacji w tym zakresie.
MSR 27	Zwiększenia lub zmniejszenia udziałów jednostki dominującej niepowodujące utraty kontroli (od 1 lipca 2009 r. wcześniejsze zastosowanie dozwolone).	Rozlicza się jako transakcje kapitałowe jednostki skonsolidowanej.	Brak regulacji w tym zakresie.
MSR 27	Przypisanie strat jednostki przejmowanej do udziałów niemających kontroli (od 1 lipca 2009 r. wcześniejsze zastosowanie dozwolone).	Straty alokuje się do udziałów niemających kontroli, nawet jeśli przekraczają udział tych udziałów w kapitale spółki zależnej.	Jeżeli straty jednostek zależnych przypadające na kapitały mniejszości przekraczają kwoty gwarantujące ich pokrycie, to ich nadwyżka podlega rozliczeniu z kapitałem własnym grupy kapitałowej.
MSR 27	Utrata kontroli nad spółką zależną (od 1 lipca 2009 r. wcześniejsze zastosowanie dozwolone).	Wszelkie zatrzymane inwestycje niemające kontroli na dzień utraty kontroli ujmuje się w wartości godziwej.	Brak regulacji w tym zakresie.

MSR 28 „Inwestycje w jednostki stowarzyszone”

Data wejścia w życie

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

Cel

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

Streszczenie

- Standard stosuje się do wszelkich inwestycji, w których inwestor wywiera znaczący wpływ, chyba że inwestorem jest firma *venture capital* lub fundusz powierniczy albo instytucja powiernicza, w którym to przypadku należy stosować standard MSR 39.
- Udziały w jednostkach zależnych zaklasyfikowane zgodnie z MSSF 5 jako utrzymywane do sprzedaży rozlicza się według postanowień tego standardu.
- W pozostałych przypadkach stosuje się metodę praw własności wobec wszelkich inwestycji w jednostki stowarzyszone, na które jednostka wywiera znaczący wpływ.
- Przyjmuje się możliwe uchylenie założenia, że znaczący wpływ jest wywierany, jeżeli inwestycja bezpośrednia lub pośrednia przekracza 20% udziału w jednostce stowarzyszonej.
- Zgodnie z metodą praw własności, inwestycję ujmuje się początkowo w cenie nabycia. Później poddaje się jej wycenę korekcie o udział inwestora w zmianach wartości aktywów netto nabytej jednostki następujących po nabyciu.
- We własnym rachunku z pełnego dochodu inwestor wykazuje swój udział w zyskach i stratach nabytej jednostki za okresy po jej nabyciu.

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

Interpretacje

Brak

Porównanie

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 28	Definicja jednostki stowarzyszonej.	Jednostka stowarzyszona to jednostka gospodarcza – w tym jednostka osobowa taka jak spółka cywilna – na którą inwestor wywiera znaczący wpływ i która nie jest jednostką zależną od inwestora ani wspólnym przedsięwzięciem inwestora.	Jednostka stowarzyszona to spółka handlowa, na którą inwestor wywiera znaczący wpływ.
MSR 28	Istotne zdarzenia i transakcje w przypadku niezgodności dat sprawozdań finansowych grupy kapitałowej.	Ujmowane bezpośrednio w sprawozdaniu finansowym.	Ujawniane w informacji dodatkowej.
MSR 28	Wycena w jednostkowych sprawozdaniach finansowych udziałów w jednostkach podporządkowanych, dokonywana metodą praw własności.	Niedozwolona. Wycena w cenie nabycia lub zgodnie z MSR 39.	Dozwolona.
MSR 28	Utrata znaczącego wpływu (od 1 lipca 2009 r., wcześniejsze zastosowanie dozwolone).	Wszelkie zatrzymane inwestycje na dzień utraty znaczącego wpływu ujmuje się w wartości godziwej.	Brak regulacji w tym zakresie.



MSR 29 „Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji”

Data wejścia w życie

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

Cel

Ustalenie szczególnych standardów dla jednostek gospodarczych sporządzających sprawozdania w walucie kraju podlegającego hiperinflacji, tak aby udzielane informacje finansowe były znaczące.

Streszczenie

- Pozycje sprawozdania finansowego jednostki prowadzącej rachunkowość w walucie kraju, którego gospodarka podlega hiperinflacji, ujmuje

się w jednostkach miary obowiązujących na dzień zakończenia okresu sprawozdawczego.

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

Interpretacje

KIMSF 7 „Zastosowanie przekształcenia zgodnie z MSR 29”

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

Porównanie

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

MSR 31 „Sprawozdawczość finansowa dotycząca udziałów we wspólnych przedsięwzięciach”

Data wejścia w życie

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

Cel

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

- Standard dotyczy wszelkich inwestycji, w których inwestor sprawuje wspólną kontrolę, chyba że inwestorem jest firma *venture capital*, fundusz powierniczy albo instytucja powiernicza, która zdecyduje się na wycenę takich inwestycji według wartości godziwej w rachunku zysków i strat zgodnie z MSR 39.
- Kluczową cechą charakterystyczną wspólnego przedsięwzięcia jest porozumienie o wspólnej kontroli. Wspólne przedsięwzięcia mogą być klasyfikowane jako wspólnie kontrolowana działalność, wspólnie kontrolowane aktywa lub wspólnie kontrolowane podmioty gospodarcze. Dla poszczególnych typów wspólnych przedsięwzięć obowiązują różne zasady ujęcia:
 - wspólnie kontrolowana działalność: wspólnik przedsięwzięcia ujmuje kontrolowane przez siebie aktywa i ponoszone koszty, zaciągnięte zobowiązania oraz udział w generowanych przychodach zarówno w swoim jednostkowym sprawozdaniu finansowym, jak i w sprawozdaniu skonsolidowanym;
 - wspólnie kontrolowane aktywa: wspólnik przedsięwzięcia ujmuje swój udział we wspólnie kontrolowanych aktywach, zaciągnięte przez siebie bezpośrednio zobowiązania oraz swój udział w zobowiązaniach zaciągniętych wspólnie z pozostałymi wspólnikami, przychody uzyskane ze sprzedaży produkcji pochodzącej ze wspólnego przedsięwzięcia, swój udział w kosztach poniesionych przez wspólne przedsięwzięcie oraz koszty poniesione bezpośrednio w związku z uczestnictwem we wspólnym przedsięwzięciu.

Zasady te obowiązują zarówno w sprawozdaniach jednostkowych, jak i skonsolidowanych.

- Wspólnie kontrolowane podmioty: dopuszcza się wybór jednej z dwóch zasad rachunkowości stosowanych do ich ujęcia:
 - konsolidacji proporcjonalnej: zgodnie z tą metodą wspólnik przedsięwzięcia wykazuje w swoim sprawozdaniu z pozycji finansowej swój udział we wspólnie kontrolowanych aktywach i w zobowiązaniach, za które współodpowiada. W swoim rachunku z pełnego dochodu wykazuje natomiast własny udział w przychodach i kosztach wspólnie kontrolowanej jednostki;
 - metody praw własności opisanej w MSR 28.
- Udziały w jednostkach kontrolowanych wspólnie zaklasyfikowane zgodnie z MSSF 5 jako utrzymywane do sprzedaży rozlicza się zgodnie z regułami tego standardu.
- Nawet jeśli jednostka nie przygotowuje skonsolidowanego sprawozdania finansowego (np. dlatego, że nie ma jednostek zależnych), to dla jednostek wspólnie kontrolowanych stosowana jest konsolidacja proporcjonalna. Natomiast w jednostkowych sprawozdaniach finansowych zdefiniowanych zgodnie z MSR 27 udziały w jednostkach wspólnie kontrolowanych ujmuje się po koszcie lub jako inwestycje zgodnie z MSR 39.
- Zmiany z 2008 r. (obowiązujące od 1 lipca 2009 r.) dotyczą ujęcia księgowego w przypadku utraty kontroli nad jednostką wspólnie kontrolowaną. Z chwilą utraty wspólnej kontroli inwestycję przeszacowuje się do wartości godziwej na ten dzień, a powstały zysk lub stratę wykazuje się w rachunku zysków i strat. Odtąd, do zachowanych pozostałych udziałów stosuje się odpowiednio do sytuacji MSR 28 lub MSR 39.

Interpretacje

SKI 13 „Jednostki wspólnie kontrolowane – niepieniężny wkład wspólników”

Ogólnie przyjmuje się, że należy ująć w sprawozdaniu odpowiednią część zysków lub strat z tytułu niepieniężnego wkładu.

Porównanie

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 31	Definicja wspólnego przedsięwzięcia.	Szczegółowa, określająca specyficzne warunki.	Brak definicji ustawowej.
MSR 31	Rodzaje wspólnych przedsięwzięć.	Standard wyróżnia wspólnie kontrolowaną działalność, wspólnie kontrolowane aktywa i wspólnie kontrolowane podmioty.	Brak regulacji w tym zakresie.
MSR 31	Udziały we wspólnych przedsięwzięciach.	Ujmovane metodą proporcjonalną lub alternatywnie – metodą praw własności.	Dla jednostek podlegających wspólnej kontroli niebędących spółkami handlowymi – metoda konsolidacji proporcjonalnej, dla jednostek podlegających wspólnej kontroli będących spółkami handlowymi – metoda praw własności.
MSR 31	Wykazanie udziału wspólnika w sprawozdaniu finansowym przy wyborze metody konsolidacji proporcjonalnej.	Dopuszczalne są dwie formy sprawozdawcze: 1. Połączenie udziału w aktywach, pasywach, przychodach i kosztach podmiotu współkontrolowanego z podobnymi pozycjami we własnym sprawozdaniu finansowym, pozycja po pozycji. 2. Wprowadzenie odrębnych pozycji w sprawozdaniu finansowym dla wykazania udziału w aktywach, pasywach, przychodach i kosztach podmiotu współkontrolowanego.	Łączna prezentacja udziału w aktywach, pasywach, przychodach i kosztach podmiotu podlegającego wspólnej kontroli z podobnymi pozycjami we własnym sprawozdaniu finansowym, pozycja po pozycji.
MSR 31	Utrata wspólnej kontroli (od 1 lipca 2009 r. wcześniejsze zastosowanie dozwolone).	Wszelkie zatrzymane inwestycje na dzień utraty współkontroli ujmują się w wartości godziwej.	Brak regulacji w tym zakresie.

MSR 32 „Instrumenty finansowe – prezentacja”

Data wejścia w życie

Okresy roczne rozpoczynające się z dniem 1 stycznia 2005 r. lub po tej dacie. Postanowienia dotyczące ujawniania informacji unieważnia MSSF 7 wchodzący w życie 1 stycznia 2007 r.

1 stycznia 2009 r. dla zmian z 2008 r. dotyczących instrumentów finansowych z opcją sprzedaży i zobowiązań powstałych w związku z likwidacją.

Cel

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

Streszczenie

- Wystawca (emitent) instrumentu finansowego powinien zakwalifikować go jako zobowiązanie lub jako instrument kapitałowy:
 - odnosząc się do treści ekonomicznej, a nie do formy prawnej danego instrumentu;
 - klasyfikacji dokonuje się w momencie wystawienia danego instrumentu i nie należy jej później zmieniać;
 - instrument stanowi zobowiązanie finansowe, jeżeli wystawca może podlegać obowiązkowi wydania środków pieniężnych lub innych aktywów finansowych, albo jeżeli posiadacz takiego instrumentu jest uprawniony do żądania środków pieniężnych lub innych aktywów finansowych. Przykład mogą stanowić akcje uprzywilejowane obwarowane przez wystawcę obowiązkiem wykupu;
 - instrument finansowy, który nie powoduje powstania takiego umownego obowiązku, jest instrumentem kapitałowym;
 - odsetki, dywidendy, zyski i straty dotyczące instrumentu zakwalifikowanego jako zobowiązanie ujmują się odpowiednio jako przychody lub koszty.
- Zmiany z 2008 r. (obowiązujące od 2009 r. przy dopuszczeniu wcześniejszego zastosowania) wymagają, aby instrumenty objęte opcją sprzedaży oraz instrumenty nakładające na jednostkę zobowiązanie dostawy proporcjonalnej części aktywów jedynie przy likwidacji, które (a) są podporządkowane w stosunku do wszystkich innych klas instrumentów, oraz (b) spełniają dodatkowe kryteria, klasyfikować jako instrumenty kapitałowe, pomimo że w innych okolicznościach spełniałyby one definicję zobowiązania.
- W momencie wystawienia od emitenta wymaga się odrębnej klasyfikacji elementów o charakterze zobowiązania i o charakterze kapitałowym składających się na jeden złożony instrument finansowy, taki jak obligacja zamienna lub instrument dłużny emitowany wraz z rozłącznymi od niego prawami poboru lub warrantami.
- Składnik aktywów finansowych kompensuje się ze zobowiązaniem finansowym, wykazując w sprawozdaniu z pozycji finansowej (bilansie) kwotę netto wtedy i tylko wtedy, gdy jednostka gospodarcza posiada ważny tytuł prawny do dokonania kompensaty ujętych kwot oraz zamierza rozliczyć transakcje w kwocie netto albo uregulować je jednocześnie.
- Koszt akcji własnych potrąca się z kapitału własnego, a odsprzedaż akcji własnych stanowi transakcję kapitałową.
- Koszty emisji lub odkupienia instrumentów kapitałowych (poza przypadkiem połączenia jednostek gospodarczych) odpisuje się od kapitału własnego w kwocie netto, tj. po wyłączeniu związanych z tym korzyści podatkowych.
- Wymagania dotyczące ujawniania informacji dodatkowych obejmują:
 - zasady zarządzania ryzykiem i stosowania instrumentów zabezpieczających;
 - zasady i praktyki rachunkowości zabezpieczeń, zyski i straty na powiązaniach zabezpieczających;
 - warunki i zasady oraz politykę rachunkowości dotyczącą wszelkich instrumentów finansowych;
 - informacje o narażeniu na ryzyko stopy procentowej;
 - informacje o narażeniu na ryzyko kredytowe;
 - wartości godziwe wszelkich aktywów finansowych i zobowiązań finansowych z wyjątkiem tych, dla których nie można wiarygodnie wycenić wartości godziwej;
 - informacje o usunięciu aktywów finansowych ze sprawozdania finansowego, dodatkowych zabezpieczeniach umownych na majątku, utracie wartości, niewywiązaniu się lub naruszeniu umowy, przypadkach zmiany klasyfikacji instrumentów finansowych.

Interpretacje

KIMSF 2 „Udziały członkowskie w jednostkach spółdzielczych i podobne instrumenty”

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

Przydatne publikacje Deloitte

„iGAAP 2008’: Instrumenty finansowe – objaśnienia do MSR 32, MSR 39 i MSSF 7”

Czwarta edycja (czerwiec 2008), zawiera wskazówki dotyczące zastosowania standardów wraz z przykładami i interpretacjami. Wersja angielska dostępna na stronie www.iasplus.com/dttdpubs/pubs.htm.



MSR 33 „Zysk przypadający na jedną akcję”

Data wejścia w życie

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

Cel

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

Streszczenie

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

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

Interpretacje

Brak

Porównanie

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

MSR 34 „Śródroczna sprawozdawczość finansowa”

Data wejścia w życie

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

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

Cel

Uregulowanie minimalnej zawartości śródrocznego sprawozdania finansowego oraz zasad ujęcia i wyceny dla pozycji sprawozdania finansowego za okres śródroczny.

Streszczenie

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

- skrócony rachunek przepływów środków pieniężnych;
- wybrane informacje dodatkowe.

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

Interpretacje

KIMSF 10 „Śródroczna sprawozdawczość finansowa i utrata wartości”

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

Przydatne publikacje Deloitte

„Śródroczne sprawozdania finansowe: przewodnik po MSR 34” (drugie wydanie z czerwca 2007 r.)
Wskazówki dotyczące wzorcowego śródrocznego sprawozdania finansowego zgodnego ze standardem i lista kontrolna. Wersja angielska dostępna na stronie: www.iasplus.com/dttpubs/pubs.htm.

Porównanie

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

MSR 36 „Utrata wartości aktywów”

Data wejścia w życie

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

Cel

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

Streszczenie

- MSR 36 stosuje się do wszystkich aktywów z wyjątkiem: zapasów (patrz MSR 2 „Zapasy”), aktywów powstających w wyniku realizacji umów o budowę (patrz MSR 11 „Umowy o budowę”), aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego (patrz MSR 12 „Podatek dochodowy”), aktywów z tytułu świadczeń pracowniczych (patrz MSR 19 „Świadczenia pracownicze”), aktywów finansowych (patrz MSR 39 „Instrumenty finansowe – ujęcie i wycena”), nieruchomości inwestycyjnych wycenianych w wartości godziwej (patrz MSR 40 „Nieruchomości inwestycyjne”) oraz aktywów biologicznych związanych z działalnością rolniczą wycenianych w wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą (patrz MSR 41 „Rolnictwo”).
- Stratę z tytułu utraty wartości ujmuje się wtedy, gdy wartość bilansowa danego składnika aktywów przekracza jego wartość odzyskiwalną.
- Stratę z tytułu utraty wartości aktywów ujmuje się jako koszt w rachunku zysków i strat; dla aktywów ujętych w sprawozdaniu z pozycji finansowej w wartości przeszacowanej traktuje się ją jako odpis od nadwyżki z aktualizacji wyceny.
- Wartość odzyskiwalną stanowi wyższa z dwóch następujących kwot: cena sprzedaży netto danego składnika aktywów lub jego wartość użytkowa.
- Wartość użytkową stanowi bieżąca wartość szacowanych przyszłych przepływów pieniężnych oczekiwanych z tytułu kontynuacji użytkowania danego składnika aktywów oraz jego zbycia po zakończeniu okresu użytkowania.

- Stopę dyskontową stanowi tu stopa przed opodatkowaniem odzwierciedlająca bieżącą ocenę rynkową wartości pieniądza w czasie oraz specyficznych rodzajów ryzyka związanego z danym składnikiem aktywów. Stopa dyskonta nie odzwierciedla czynników ryzyka, o które przyszłe przepływy pieniężne zostały już skorygowane i jest równa stopie zwrotu wymaganej przez inwestorów w przypadku wyboru przez nich inwestycji, która generowałaby przepływy pieniężne równoważne z tymi, jakich oczekuje się od danego składnika aktywów.
- Na każdy dzień zakończenia okresu sprawozdawczego dokonuje się przeglądu aktywów w celu ustalenia, czy nie występują przesłanki wskazujące na możliwość utraty wartości niektórych aktywów. Jeżeli takie przesłanki istnieją, oblicza się wartość odzyskiwalną.
- Co najmniej raz w roku przeprowadza się test ustalający, czy nie nastąpiła utrata wartości firmy i innych wartości niematerialnych wraz z wyliczeniem ich wartości odzyskiwalnej.
- Jeżeli nie jest możliwe ustalenie wartości odzyskiwalnej pojedynczego składnika aktywów, należy ustalić wartość odzyskiwalną dla ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do którego należy dany składnik aktywów. Test utraty wartości firmy przeprowadza się na najniższym poziomie w jednostce, w której monitoruje się wartość przedsiębiorstwa dla wewnętrznych celów zarządczych, pod warunkiem że ta jednostka lub grupa jednostek, do których alokowana jest wartość przedsiębiorstwa, nie przekracza wielkości segmentu wyznaczonej zgodnie z MSSF 8 (albo, przed wprowadzeniem stosowania MSSF 8, segmentu według MSR 14).
- W określonych okolicznościach dopuszcza się odwrócenie odpisów aktualizacyjnych z tytułu utraty wartości z lat poprzednich (zakazane w przypadku wartości firmy).

Interpretacje

KIMSF 10 „Śródroczna sprawozdawczość finansowa i utrata wartości”

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

Porównanie

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 36	Zakres rzeczowy, do którego odnosi się utratę wartości aktywów.	Składnik aktywów lub grupa aktywów, która generuje niezależne przepływy pieniężne (jednostka generująca przepływy pieniężne).	Postrzegany raczej jako składnik aktywów. Brak definicji jednostki generującej przepływy pieniężne.
MSR 36	Ustalenie odpisu z tytułu trwałej utraty wartości.	Odpis ustalany przez porównanie wartości bilansowej składnika aktywów z jego wartością odzyskiwalną (przez wartość odzyskiwalną rozumie się niższą spośród dwóch następujących: wartości użytkowej i wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży).	Odpis ustalany przez porównanie wartości bilansowej składnika aktywów z jego ceną sprzedaży.
MSR 36	Częstotliwość przeprowadzania testu utraty wartości dla składników wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania, składników będących na etapie budowy oraz wartości firmy.	Corocznie.	Gdy istnieją przesłanki wskazujące, że nastąpiła utrata wartości, także na dzień bilansowy.
MSR 36	Częstotliwość dokonania testu utraty wartości pozostałych aktywów.	Jeśli występują przesłanki wskazujące na utratę wartości, przy czym ustalenia przesłanek należy dokonywać na każdy dzień bilansowy.	Gdy istnieją przesłanki wskazujące, że nastąpiła utrata wartości, także na dzień bilansowy.
MSR 36	Odwroćenie odpisu z tytułu trwałej utraty wartości aktywów (innych niż wartość firmy).	Odpis z tytułu utraty wartości należy odwrócić tylko wtedy, gdy od czasu ujęcia ostatniego odpisu nastąpiła zmiana wartości szacunkowych stosowanych do ustalenia wartości odzyskiwalnej.	Wymagane w przypadku ustania przyczyny, dla której go utworzono.
MSR 36	Odwroćenie odpisu z tytułu trwałej utraty wartości firmy.	Niedozwolone.	Dozwolone.

MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe”

Data wejścia w życie

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

Cel

Uregulowanie stosowania odpowiednich kryteriów ujęcia i wyceny rezerw, zobowiązań warunkowych i aktywów warunkowych oraz zagwarantowanie, aby w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego ujawniano informacje umożliwiające użytkownikom zrozumienie charakteru, przebiegu, struktury czasowej i kwot tych pozycji.

Streszczenie

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

– kwoty obecnego zobowiązania nie można wystarczająco wiarygodnie oszacować (ten przypadek występuje rzadko).

- Wymaga się jedynie ujawnienia zobowiązań warunkowych w informacji dodatkowej, bez ujmowania w sprawozdaniu z pozycji finansowej (bilansie). Jeżeli prawdopodobieństwo wypływu środków jest znikome, nie wymaga się takiego ujawnienia.
- Aktywa warunkowe powstają wtedy, gdy wpływ korzyści ekonomicznych jest prawdopodobny, lecz nie jest praktycznie pewny, a jego zaistnienie zależy od zdarzeń niepodlegających kontroli danej jednostki gospodarczej.
- Wymaga się jedynie ujawnienia aktywów warunkowych w informacji dodatkowej. Jeżeli wpływ przychodów stanie się praktycznie pewny, dany składnik aktywów przestaje być pozycją aktywów warunkowych i właściwie staje się jego ujęcie w sprawozdaniu finansowym.

Interpretacje

KIMSF 1 „Zmiany stanu zobowiązań z tytułu wycofania z eksploatacji, rekultywacji terenu oraz innych podobnych zobowiązań”

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

KIMSF 6 „Zobowiązania wynikające z uczestnictwa w określonym rynku – złomowanie sprzętu elektrycznego i elektronicznego”

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

Porównanie

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 37	Definicja rezerw, zobowiązań warunkowych i aktywów warunkowych.	Szczegółowo zawarta w standardzie łącznie z warunkami rozpoznania poszczególnych kategorii.	Ustawa nie definiuje aktywów warunkowych.
MSR 37	Prezentacja zobowiązań i rozliczeń międzyokresowych biernych.	Prezentowane są łącznie. Rozliczenia międzyokresowe bierne traktowane są jako część zobowiązań.	Prezentowane są rozdzielnie.
MSR 37	Rezerwy długoterminowe – zasady wyceny.	Obowiązek dyskontowania, jeśli czynnik czasu ma istotne znaczenie w ustaleniu wartości danej pozycji.	Brak regulacji w tym zakresie.
MSR 37	Rezerwy na restrukturyzację.	Sprecyzowane szczegółowe warunki wyceny i ujęcia takich rezerw.	Ogólne warunki ujęcia rezerwy restrukturyzacyjnej.
MSR 37	Rezerwy na rekultywację i udział w funduszach rekultywacyjnych.	Rezerwy stanowią w większości przypadków część wartości środka trwałego, z którym są związane (patrz MSR 16). W innych przypadkach ujmowane są jako rezerwy na zasadach ogólnych. W przypadku funduszy rekultywacyjnych (administrowanych przez podmioty zewnętrzne) zastosowanie mają przepisy o konsolidacji w zależności od formy sprawowania kontroli nad ww. podmiotem (MSR 27, 28 lub 31). W pozostałych przypadkach prawo do otrzymania zwrotu z funduszu wyceniane jest na zasadzie otrzymania zwrotu zgodnie z MSR 37. Zwrot taki wycenia się w kwocie niższej spośród: <ul style="list-style-type: none"> rozpoznanego zobowiązania z tytułu rekultywacji; udziału w aktywach netto funduszu. 	Brak szczegółowych regulacji w tym zakresie. W praktyce rezerwy rozpoznawane są na zasadach ogólnych.

MSR 38 „Wartości niematerialne”

Data wejścia w życie

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

Cel

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

Streszczenie

- Składniki wartości niematerialnych ujmuje się bez względu na to, czy został on nabyty, czy wytworzony we własnym zakresie, jeżeli:
 - jest prawdopodobne, że jednostka gospodarcza osiągnie przyszłe korzyści ekonomiczne, które można przypisać do danego składnika aktywów,
 - koszt danego składnika aktywów można wiarygodnie wycenić.
- Standard formułuje dodatkowe kryteria ujęcia wewnętrznie generowanych aktywów niematerialnych.
- Wszelkie nakłady na prace badawcze zalicza się w ciężar kosztów w momencie ich poniesienia.
- Koszty prac rozwojowych można kapitalizować jedynie po ustaleniu technicznej i komercyjnej wykonalności produktu lub usługi stanowiącej ich rezultat.
- Wartości niematerialne, w tym prace badawcze i rozwojowe w toku, nabyte w następstwie połączenia jednostek gospodarczych ujmuje się odrębnie od wartości firmy, jeśli są one następstwem umowy lub tytułu prawnego albo dają się wyodrębnić z danej jednostki gospodarczej. W takich okolicznościach kryteria ujęcia (prawdopodobieństwo wpływu przyszłych korzyści gospodarczych i wiarygodna wycena – patrz wyżej) zawsze uznaje się za spełnione.
- Wytworzone we własnym zakresie wartości firmy, marek, znaków firmowych, tytułów wydawniczych, wykazów odbiorców oraz koszty uruchomienia, koszty szkoleń, koszty reklamy i koszty zmiany siedziby nie są nigdy ujmowane jako składniki aktywów.
- Jeżeli składnik wartości niematerialnych nie spełnia ani kryteriów identyfikacji, ani ujęcia go jako składnika aktywów niematerialnych, wówczas nakłady na dany

składnik wykazuje się jako koszty w momencie ich poniesienia, chyba że dany koszt został poniesiony w ramach połączenia jednostek gospodarczych w drodze nabycia, w którym to przypadku stanowi część wartości firmy ustalonej na dzień nabycia.

- Dla celów ujęcia księgowego, następującego po początkowym ujęciu dokonanym w związku z nabyciem, wartości niematerialne klasyfikuje się jako:
 - mające nieokreślony okres użytkowania – bez przewidywalnego końca okresu, w którym składnik aktywów będzie generował przepływy pieniężne netto dla jednostki gospodarczej. (Uwaga: „nieokreślony” nie oznacza „nieskończony”);
 - określony okres użytkowania – ograniczony okres przynoszenia przez składnik aktywów korzyści danej jednostce gospodarczej.
- Wartości niematerialne i prawne można rozliczać zgodnie z modelem kosztowym lub modelem przeszacowania (ten ostatni jest dopuszczalny tylko w pewnych okolicznościach – patrz niżej). W modelu kosztowym aktywa ujmuje się po koszcie pomniejszonym o umorzenie i związane z nim straty z tytułu utraty wartości.
- Jeśli danemu składnikowi aktywów można przypisać cenę stosowaną na aktywnym rynku (co nie zdarza się często), to jednostka może ujmować go, korzystając z modelu przeszacowania. Takie ujęcie oznacza, że składnik aktywów wykazuje się w wartości przeszacowanej, czyli wartości godziwej na dzień przeszacowania pomniejszonej o odpisy amortyzacyjne i odpisy z tytułu utraty wartości po dacie przeszacowania.
- Koszt (wartość końcowa zazwyczaj wynosi zero) składnika wartości niematerialnych o skończonym okresie użytkowania podlega amortyzacji przez ten okres. Test utraty wartości według MSR 36 jest wymagany, gdy pojawią się przesłanki wskazujące, że wartość bilansowa przekracza wartość odzyskiwalną danego składnika aktywów niematerialnych.
- Wartości niematerialne o nieokreślonych okresach użytkowania nie podlegają amortyzacji, lecz są poddawane corocznemu testowi utraty wartości. Jeżeli kwota możliwa do odzyskania jest niższa od wartości bilansowej, wykazuje się odpis z tytułu utraty wartości. Jednostka także bierze pod uwagę to, czy dana wartość niematerialna ma nadal nieokreślony okres użytkowania.

- W modelu przeszacowania aktywa są regularnie poddawane przeszacowaniu obejmującemu wszystkie pozycje z danej kategorii (chyba że dla danego składnika aktywów nie istnieje aktywny rynek). Zwiększenia z tytułu przeszacowania odnosi się w pozostały dochód ogółem oraz skumulowaną wartość w kapitał własny. Zmniejszenia z tytułu przeszacowania odnosi się najpierw w ciężar nadwyżki kapitału własnego z tytułu przeszacowania w odniesieniu do danego składnika aktywów, a nadwyżkę do wyniku finansowego. Po zbyciu przeszacowanego składnika aktywów nadwyżka kapitału własnego z tytułu przeszacowania pozostaje w kapitale własnym i nie podlega przeksięgowaniu na poczet zysku ani w ciężar strat.

- Późniejsze nakłady na dany składnik aktywów niematerialnych po jego nabyciu lub wykonaniu ujmuje się zazwyczaj jako koszty. Tylko w rzadkich przypadkach daje się tu spełnić wymogi dotyczące ujęcia aktywów.

Interpretacje

SKI 32 „Wartości niematerialne – koszty witryn internetowych”

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

Porównanie

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 38	Prace rozwojowe.	MSSF wymagają podziału działań na część badawczą i rozwojową. Koszty poniesione na etapie prac rozwojowych mogą podlegać kapitalizacji przy spełnieniu szczegółowych warunków.	Brak regulacji w zakresie wydzielenia etapu prac badawczych i rozwojowych. UoR precyzuje warunki umożliwiające ujęcie wartości niematerialnych z tego tytułu.
MSR 38	Wycena wartości niematerialnych i prawnych według wartości godziwej.	Dozwolona.	Niedozwolona.
MSR 38	Weryfikacja okresu użytkowania, metody amortyzacji oraz wartości końcowej.	Weryfikacja coroczna.	Wymagana okresowo, przy czym nie zdefiniowano częstotliwości przeprowadzania weryfikacji.
MSR 38	Okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych kosztów prac rozwojowych.	Według okresu użytkowania.	Nie może przekroczyć 5 lat.
MSR 38	Okres użytkowania wartości niematerialnych i prawnych.	Może być określony lub nieokreślony.	Może być tylko określony.

MSR 39 „Instrumenty finansowe – ujęcie i wycena”

Data wejścia w życie

Okresy roczne rozpoczynające się z dniem 1 stycznia 2005 r. lub po tej dacie, z wyjątkiem aktualizacji z lat 2004 i 2005 dotyczących opcji wartości godziwej, rachunkowości zabezpieczeń przepływów pieniężnych dotyczącej przewidywanych transakcji wewnątrzgrupowych oraz umów gwarancji finansowych, które weszły w życie z dniem 1 stycznia 2006 r. Standard zmieniony w październiku 2008 r. w zakresie możliwych reklasyfikacji instrumentów finansowych w ramach istniejących w MSR 39 grup instrumentów. Zmiany obowiązują prospektywnie w stosunku do okresów sprawozdawczych rozpoczynających się w dniu lub po dniu 1 listopada 2009 r. Zmiany zakładały jednak możliwość przeprowadzenia reklasyfikacji umożliwionych standardem w okresie od dnia 1 lipca do 31 października 2008 r. retrospektywnie.

Cel

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

Streszczenie

- Wszystkie aktywa finansowe i zobowiązania finansowe, włącznie z wszelkimi instrumentami pochodnymi i niektórymi instrumentami wbudowanymi, są ujmowane w sprawozdaniu z pozycji finansowej.
- Instrumenty finansowe wycenia się początkowo według ich wartości godziwej w dacie nabycia lub wystawienia. Zazwyczaj jest ona równa kosztowi nabycia, ale czasami wymagana jest odpowiednia korekta.
- Jednostka gospodarcza może ujmować, w sposób stały i konsekwentny, zwykle transakcje kupna i sprzedaży aktywów finansowych na rynku albo w dacie zawarcia transakcji, albo na dzień ich rozliczenia. Jeżeli wybrano ujęcie z datą rozliczenia, dla aktywów wycenianych do wartości godziwej MSR 39 wymaga ujmowania określonych zmian wartości między datą transakcji a datą jej rozliczenia.
- Dla celów wyceny składnika aktywów finansowych następującej po jego początkowym ujęciu MSR 39 przewiduje podział aktywów finansowych na cztery kategorie:

1. Pożyczki i należności nieprzeznaczone do obrotu.
 2. Inwestycje utrzymywane do upływu terminu zapadalności, takie jak dłużne papiery wartościowe i akcje uprzywilejowane podlegające obowiązkowemu wykupowi, które jednostka gospodarcza zamierza i jest zdolna utrzymać do upływu terminu zapadalności. Jeżeli jednostka dokona sprzedaży którejkolwiek ze swoich inwestycji sklasyfikowanych jako utrzymywane do upływu terminu zapadalności (z wyjątkiem zaistnienia okoliczności wyjątkowych), musi dokonać przeklasyfikowania wszystkich swoich pozostałych inwestycji utrzymywanych do upływu terminu zapadalności do kategorii dostępne do sprzedaży (kategoria 4 poniżej) w sprawozdaniu finansowym za rok bieżący i kolejne dwa lata sprawozdawcze.
 3. Aktywa finansowe wyceniane według wartości godziwej przez rachunek zysków i strat, w tym przeznaczone do obrotu (w celu osiągnięcia zysków krótkoterminowych) oraz inne aktywa finansowe tak zakwalifikowane przez jednostkę gospodarczą („opcja wartości godziwej”). Aktywa stanowiące instrumenty pochodne zalicza się zawsze do tej kategorii, chyba że zostały wyznaczone jako instrumenty zabezpieczające.
 4. Aktywa finansowe dostępne do sprzedaży – wszelkie aktywa finansowe, które nie kwalifikują się do żadnej z pozostałych trzech kategorii. Obejmują one wszelkie inwestycje w instrumenty kapitałowe, których jednostka nie wycenia według wartości godziwej z odniesieniem na rachunek zysków i strat. Ponadto, jednostka gospodarcza może wyznaczyć dowolne kredyty i wierzytelności jako aktywa finansowe dostępne do sprzedaży.
- Zastosowanie tzw. opcji wartości godziwej (punkt 3 powyżej) jest ograniczone do instrumentów finansowych w następujących przypadkach:
 1. W przypadkach, gdy opcja wartości godziwej eliminuje niedopasowanie, wynikające z różnych podstaw wyceny aktywów lub zobowiązań, lub też ujęcia związanych z nimi strat bądź zysków.
 2. Aktywa / zobowiązania wchodzące w skład grupy aktywów / zobowiązań finansowych, które są zarządzane na podstawie wartości godziwej i których wyniki oceniane są przez kierownictwo

na tej samej podstawie, stosownie do udokumentowanej strategii zarządzania ryzykiem lub strategii inwestycyjnej.

3. Instrumenty zawierające jeden lub kilka wbudowanych instrumentów pochodnych z wyjątkiem sytuacji, kiedy taki derywat nie ma znaczącego wpływu na związane z nim przepływy pieniężne lub kiedy bez dogłębnej analizy jasne jest, że wydzielenie wbudowanego instrumentu pochodnego jest niedopuszczalne.
- Wycena po ujęciu początkowym:
 - wszelkie aktywa finansowe należące do powyższych kategorii 1 i 2 wykazuje się w sprawozdaniu z pozycji finansowej (bilansie) w zamortyzowanym koszcie (przy użyciu metody efektywnej stopy procentowej), a następnie poddaje testowi utraty wartości;
 - wszelkie aktywa finansowe wskazanej w kategorii 3 wykazuje się w wartości godziwej, a zmiany tej wartości ujmuje się w rachunku zysków i strat;
 - wszelkie aktywa finansowe należące do kategorii 4 wycenia się według wartości godziwej w sprawozdaniu z pozycji finansowej, a zmiany tej wartości ujmuje się w pozostałych dochodach ogółem i poddaje testowi utraty wartości. Jeżeli wartości godziwej składnika aktywów przeznaczonych do sprzedaży nie można wiarygodnie wycenić, taki składnik aktywów ujmuje się według kosztu.
 - Po nabyciu większość zobowiązań finansowych wycenia się w kwocie wykazanej przy ich początkowym ujęciu pomniejszonej o spłaty rat kapitałowych i amortyzację (stosując metodę efektywnej stopy procentowej). Następujące kategorie zobowiązań wycenia się według wartości godziwej, ujmując zmiany wartości w rachunku zysków i strat:
 - zobowiązania finansowe przeznaczone do obrotu, w tym zobowiązania z tytułu instrumentów pochodnych, tzw. krótkiej sprzedaży;
 - niektóre zobowiązania powstające w wyniku transakcji transferu aktywów finansowych;
 - wszelkie zobowiązania wyznaczone przez jednostkę gospodarczą przy ich emisji do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy („opcja wartości godziwej” – patrz wyżej).
 - Wartość godziwa jest kwotą, za jaką można wymienić składnik aktywów albo uregulować zobowiązanie między zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami w transakcji zawartej na warunkach rynkowych. Wartość godziwą na użytek MSR 39 ustala się, stosując następujące kryteria:
 - najlepiej stosować cenę rynkową stosowaną na aktywnym rynku;
 - jeśli nie jest ona dostępna, należy zastosować technikę wyceny opartą w maksymalnym stopniu na informacjach z rynku i niedawnych transakcjach rynkowych zawartych między niepowiązаныmi stronami, w odniesieniu do aktualnej wartości godziwej innego instrumentu finansowego o zasadniczo podobnym charakterze, na analizie zdyskontowanych przepływów pieniężnych i na modelach wyceny opcji.
 - Zmiany standardu wprowadzone w październiku 2008 r. umożliwiają wyłącznie reklasyfikacje pewnych aktywów finansowych niebędących instrumentami pochodnymi ujmowanych zgodnie z MSR 39. Zobowiązania finansowe, instrumenty pochodne i aktywa finansowe sklasyfikowane jako „Wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy” w momencie początkowego ujęcia nie mogą podlegać takiej reklasyfikacji. Wobec tego zmiany umożliwiają wyłącznie reklasyfikacje dłużnych i kapitałowych aktywów finansowych spełniających określone kryteria. Zmiany nie dopuszczają także reklasyfikacji do kategorii „wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy”. W każdym przypadku reklasyfikacji muszą zostać spełnione odpowiednie warunki umożliwiające taką reklasyfikację. W związku ze zmianą standardu w tym zakresie rozszerzone zostały zakresy ujawnień wymagane przez MSSF 7.
 - MSR 39 określa kryteria ustalania, kiedy ryzyka i korzyści dotyczące danego składnika aktywów oraz kontrola nad składnikiem aktywów zostały przeniesione na rzecz innego podmiotu i w związku z tym daną pozycję należy usunąć ze sprawozdania z pozycji finansowej. Na usunięcie ze sprawozdania z pozycji finansowej (bilansu) nie zezwala się tak długo, jak strona przekazująca utrzymuje zaangażowanie w daną pozycję aktywów lub część składnika aktywów, który przekazała innemu podmiotowi.
 - Stosowanie rachunkowości zabezpieczeń (ujmowanie wzajemnie kompensujących się zmian wartości godziwej instrumentu zabezpieczającego i odnośnej pozycji zabezpieczanej w rachunku zysków i strat

tego samego okresu) jest dozwolone w określonych okolicznościach, pod warunkiem że powiązanie zabezpieczające jest wyraźnie zdefiniowane, wymierne oraz rzeczywiście skuteczne. MSR 39 przewiduje trzy rodzaje zabezpieczeń:

- zabezpieczenie wartości godziwej: jeżeli jednostka gospodarcza zabezpiecza się przed zmianami wartości godziwej ujętego składnika aktywów lub zobowiązania albo wiążącej przyszłej transakcji, zmiany wartości godziwej zarówno instrumentu zabezpieczającego, jak i pozycji zabezpieczanej ujmowane są w rachunku zysków i strat w momencie ich wystąpienia;
 - zabezpieczenie przepływów środków pieniężnych: jeżeli jednostka gospodarcza zabezpiecza się przed zmiennością przyszłych przepływów pieniężnych przypisanych do ujętego składnika aktywów lub zobowiązania albo do przewidywanej wysoce prawdopodobnej transakcji, to zmiany wartości godziwej instrumentu zabezpieczającego ujmuje się bezpośrednio w pozostałych dochodach ogółem do czasu, gdy zrealizują się odnośne przewidywane przyszłe przepływy środków pieniężnych;
 - zabezpieczenie wartości inwestycji netto w jednostce zagranicznej – traktuje się je podobnie, jak zabezpieczenie przepływu środków pieniężnych.
- Zabezpieczenie przed ryzykiem wahań kursu waluty obcej w przypadku wiążącego zaangażowania można ujmować jako zabezpieczenie wartości godziwej lub jako zabezpieczenie przepływów środków pieniężnych.
 - Ryzyko kursów wymiany walut związane z wysoce prawdopodobną transakcją wewnątrzgrupową może być zakwalifikowane jako pozycja zabezpieczana w zabezpieczeniu przepływów pieniężnych w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym pod warunkiem, że transakcja taka jest denominowana w walucie innej niż waluta funkcjonalna podmiotu zawierającego transakcję i ryzyko walutowe ma wpływ na skonsolidowane sprawozdanie finansowe. Jeśli zabezpieczenie prognozowanej transakcji wewnątrzgrupowej klasyfikuje się do rachunkowości zabezpieczeń, zysk lub strata ujęte bezpośrednio w pozostałych dochodach ogółem (zgodnie z zasadami zabezpieczeń zawartymi w MSR 39) zostaje przeniesione z kapitału własnego do wyniku finansowego tego samego okresu lub okresów, w których ryzyko walutowe transakcji zabezpieczanej ma wpływ na rachunek zysków i strat.

- Zabezpieczenie portfelowe ryzyka stopy procentowej (zabezpieczenie kwoty, a nie określonego składnika aktywów czy zobowiązań) można zakwalifikować jako zabezpieczenie wartości godziwej.

Interpretacje

KIMSF 9 „Ponowna ocena wbudowanych instrumentów pochodnych”

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

Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy dokonuje własnej oceny warunków występujących w chwili przystąpienia do umowy hybrydowej, a nie w momencie przyjęcia MSSF.

Jednostka weryfikuje tę ocenę wyłącznie w przypadku takiej zmiany warunków umowy, w efekcie której przewidywane przyszłe przepływy pieniężne z wbudowanego instrumentu pochodnego, umowy bazowej lub obu tych składników zmieniają się znacząco w stosunku do uprzednio prognozowanych przepływów pieniężnych z umowy.

KIMSF 16 „Zabezpieczenie inwestycji netto w podmiocie zagranicznym”

Interpretacja obowiązuje prospektywnie w stosunku do okresów sprawozdawczych rozpoczynających się w dniu lub po dniu 1 października 2008 r. Dopuszcza się wcześniejsze stosowanie.

Interpretacja stwierdza, że ryzykiem walutowym kwalifikującym się do zabezpieczenia jest jedynie ryzyko związane z inwestycją netto, jako ryzyko powstałe z różnicy między walutami funkcjonalnymi jednostek. W ramach wyznaczenia tego ryzyka nie jest wymagane podporządkowanie bezpośrednio jednostki, której ryzyko jest zabezpieczane. Kwotą zabezpieczaną jest zawsze wartość aktywów netto jednostki ujęta w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.

W zakresie grupy kapitałowej instrument zabezpieczający może być utrzymywany w każdej jednostce grupy, z wyjątkiem jednostki, której aktywa są zabezpieczane.

W przypadku sprzedaży podmiotu, przy konsolidacji *step-by-step* istnieje możliwość skorygowania skutków

odniesionych wynik na sprzedaży do wartości jaka wynikałaby z zastosowania konsolidacji bezpośredniej.

Czwarta edycja (czerwiec 2008) zawiera wskazówki dotyczące zastosowania standardów wraz z przykładami i interpretacjami. Wersja angielska dostępna na stronie www.iasplus.com/dttdpubs/pubs.htm.

Przydatne publikacje Deloitte

„iGAAP 2008: Instrumenty finansowe – objaśnienia do MSR 32, 39 i MSSF 7”

Porównanie

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 39	Zakres regulacji.	Zakres MSR 39 obejmuje: <ul style="list-style-type: none"> • gwarancje finansowe (niepełniające definicji kontraktu ubezpieczeniowego zgodnie z MSSF 4); • umowy, z których wynika obowiązek dokonania płatności zależnych od warunków klimatycznych, geologicznych lub innych czynników naturalnych. 	Rozporządzenie o instrumentach finansowych wyłącza ze swego zakresu gwarancje finansowe oraz umowy, z których wynika obowiązek dokonania płatności zależnych od warunków klimatycznych, geologicznych lub innych czynników naturalnych.
MSR 39	Kategorie instrumentów finansowych.	W ramach kategorii aktywów i zobowiązań finansowych w MSR 39 istnieje kategoria „Aktywa lub zobowiązania finansowe wyceniane do wartości godziwej przez rachunek zysków i strat”, która umożliwia wycenę do wartości godziwej wskazanych rodzajów aktywów bądź zobowiązań finansowych. W ramach tej kategorii występują m.in. aktywa i zobowiązania finansowe przeznaczone do obrotu.	Brak takiej możliwości. Istnieje kategoria „Aktywa bądź zobowiązania finansowe przeznaczone do obrotu”.
MSR 39	Kategorie instrumentów finansowych.	Do kategorii pożyczki i należności nieprzeznaczone do obrotu można zaliczyć nabyte na wtórnym rynku instrumenty spełniające definicję tej kategorii pod warunkiem, że instrumentami tymi nie obraca się na aktywnych rynkach.	Do kategorii pożyczki i należności nieprzeznaczone do obrotu nie można zaliczyć instrumentów nabytych na rynku wtórnym.
MSR 39	Utrata kontroli na aktywami finansowymi.	MSR 39 wprowadza nową koncepcję oceny, czy składnik aktywów finansowych powinien zostać usunięty ze sprawozdania z pozycji finansowej (bilansu). Ocena ta opiera się na dwóch kryteriach: <ul style="list-style-type: none"> • przeniesienia ryzyka i korzyści; • określenia stopnia kontroli w przekazywane aktywa finansowe. 	Rozporządzenie (par.11) wskazuje przypadki, w których następuje utrata kontroli nad aktywami.
MSR 39	Wycena do wartości godziwej kontraktów dotyczących nabycia aktywów niefinansowych.	MSR 39 precyzuje zasady traktowania kontraktów na nabycie / sprzedaż aktywów niefinansowych, a szczególnie definiuje przypadki rozliczenia netto i konsekwencje dla ujęcia księgowego.	Rozporządzenie wskazuje przypadki, w których nie ma konieczności wyceny takich kontraktów do wartości godziwej.

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 39	Trwała utrata wartości aktywów finansowych.	MSR 39 przedstawia zasady oceny trwałej utraty wartości aktywów finansowych.	Rozporządzenie nie precyzuje szczegółowych zasad oceny trwałej utraty wartości aktywów finansowych.
MSR 39	Wycena początkowa aktywów i zobowiązań finansowych.	Aktywa i zobowiązania finansowe na dzień rozpoznania w sprawozdaniu finansowym wyceniane są w wartości godziwej, plus, w przypadku aktywów i zobowiązań niewycenianych przez rachunek zysków i strat, koszty bezpośrednio związane z transakcją.	Aktywa finansowe wyceniane w cenie nabycia, czyli w wartości godziwej poniesionych wydatków lub przekazanych w zamian innych składników majątkowych. Zobowiązania finansowe w wartości godziwej uzyskanej kwoty lub wartości uzyskanych innych składników majątkowych. Przy ustaleniu wartości godziwej uwzględnia się koszty transakcji poniesione przez jednostkę.
MSR 39	Ujęcie okresowej wyceny aktywów dostępnych do sprzedaży.	Zyski bądź straty z wyceny rozpoznawane są w kapitałach, z wyłączeniem strat z tytułu trwałej utraty wartości oraz różnic kursowych.	Jednostka ma wybór co do ogólnego podejścia do prezentacji zmian wartości godziwych: (1) zyski lub straty z przeszacowania zalicza się do przychodów bądź kosztów finansowych okresu, w którym nastąpiło przeszacowanie lub (2) zyski lub straty z przeszacowania odnoszone są na kapitał z aktualizacji wyceny.
MSR 39	Zabezpieczenie przyszłego uprawdopodobnionego zobowiązania.	Z definicji stanowi zabezpieczenie wartości godziwej, jedynie dla zabezpieczenia ryzyka kursowego dopuszczono wybór: zabezpieczenie przepływów pieniężnych lub zabezpieczenie wartości godziwej.	W ramach definicji zabezpieczenia przepływów pieniężnych.
MSR 39	Korekta wartości początkowej przy zabezpieczeniu przepływów pieniężnych – aktywa i zobowiązania finansowe.	W przypadku, gdy w wyniku realizacji transakcji zabezpieczanej w zabezpieczeniu przepływów pieniężnych powstaje składnik aktywów bądź zobowiązań finansowych, skumulowana w kapitałach zmiana wartości godziwej instrumentów zabezpieczających nie koryguje wartości początkowej zabezpieczanych pozycji, ale jest rozliczana bezpośrednio z kapitału w momencie wpływu na wynik finansowy pozycji zabezpieczanej.	Skumulowana wartość skuteczna zabezpieczenia koryguje wartość początkową aktywów bądź zobowiązań finansowych na dzień ich powstania.
MSR 39	Korekta wartości początkowej przy zabezpieczeniu przepływów pieniężnych – aktywa i zobowiązania niefinansowe.	Istnieje możliwość wyboru w zakresie odniesienia skumulowanego na kapitale wyniku skutecznego zabezpieczenia: (1) albo przez korektę wartości początkowej wartości pozycji zabezpieczanej w momencie jej powstania albo (2) wartość pozostaje w kapitale i jest odnoszona na wynik finansowy w momencie wpływu na wynik pozycji zabezpieczanej.	Skumulowana wartość skuteczna zabezpieczenia koryguje wartość początkową aktywów bądź zobowiązań niefinansowych na dzień ich powstania.

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 39	Gwarancje finansowe.	Gwarancje finansowe zostały objęte zakresem MSR 39. Gwarancje te rozpoznaje się w księgach według ich wartości godziwej, a w trakcie ich trwania w wartości wyższej spośród: <ul style="list-style-type: none"> • kwoty skalkulowanej zgodnie z MSR 37; • wartości początkowej rozliczonej zgodnie z MSR 18. 	Gwarancje finansowe nie podlegają szczegółowemu wyodrębnieniu w PSR. Instrumenty te traktuje się jako pozycje pozabilansowe.
MSR 39	Prezentacja wyceny przy zabezpieczeniu wartości godziwej.	Brak jednoznacznego wskazania, do której kategorii przychodów bądź kosztów mają zostać zaliczone zmiany wartości godziwej instrumentu zabezpieczającego i pozycji zabezpieczanej.	Zmiany wartości godziwej pozycji zabezpieczanej i instrumentu zabezpieczanego odnoszone są w koszty bądź przychody finansowe.
MSR 39	Możliwość reklasyfikacji instrumentów finansowych między grupami instrumentów.	Możliwe reklasyfikacje pewnych aktywów finansowych niebędących instrumentami pochodnymi ujmowanych zgodnie z MSR 39. Zobowiązania finansowe, instrumenty pochodne i aktywa finansowe sklasyfikowane jako „Wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy” w momencie początkowego ujęcia nie mogą podlegać takiej reklasyfikacji.	Brak szczegółowych regulacji w tym zakresie.

MSR 40 „Nieruchomości inwestycyjne”

Data wejścia w życie

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

Cel

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

Streszczenie

- Nieruchomości inwestycyjne to grunty lub budynki utrzymywane (przez właściciela lub leasingobiorcę w leasingu finansowym) w celu uzyskiwania przychodów z czynszów lub z tytułu wzrostu ich wartości kapitałowej, albo też w obu tych celach łącznie.
- MSR 40 nie stosuje się do nieruchomości zajmowanych przez właściciela ani do nieruchomości budowanych lub zagospodarowywanych w celu ich przyszłego wykorzystania jako nieruchomości inwestycyjne albo jako nieruchomości przeznaczone do sprzedaży w ramach zwykłej działalności danej jednostki gospodarczej.
- Jednostka gospodarcza dokonuje wyboru między wyceną na podstawie wartości godziwej a wyceną według kosztu nabycia.
 - Model wartości godziwej: nieruchomość inwestycyjną wycenia się według wartości godziwej, a wahania wartości godziwej wykazuje się w rachunku zysków i strat.
 - Model kosztowy: nieruchomość inwestycyjną wycenia się według zamortyzowanego kosztu

pomniejszonego o ewentualne skumulowane odpisy z tytułu utraty wartości. Ujawnia się jednak informację o wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnej.

- Stosuje się wybrany model wyceny do wszystkich nieruchomości inwestycyjnych danej jednostki gospodarczej.
- Jeśli jednostka gospodarcza stosuje model wyceny według wartości godziwej, lecz w momencie nabycia konkretnej nieruchomości występują wyraźne dowody wskazujące na to, że jednostka nie będzie mogła ustalać jej wartości godziwej z zachowaniem ciągłości tej metody, należy do takiej nieruchomości zastosować model kosztowy (ceny nabycia) i kontynuować jego stosowanie do czasu zbycia danej nieruchomości.
- Przejście z jednego modelu na drugi jest dozwolone, jeżeli będzie prowadzić do bardziej adekwatnej prezentacji (co jest wysoce nieprawdopodobne przy przejściu z wyceny wartości godziwej na model kosztowy).
- Zaangażowanie leasingobiorcy w nieruchomość na podstawie umowy leasingu operacyjnego może być zakwalifikowane jako nieruchomość inwestycyjna pod warunkiem, że leasingobiorca stosuje model wyceny według wartości godziwej zgodny z MSR 40. W takim przypadku leasingobiorca ujmuje księgowo umowę leasingu tak, jakby był to leasing finansowy.

Interpretacje

Brak

Porównanie

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

MSR 41 „Rolnictwo”

Data wejścia w życie

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

Cel

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

Streszczenie

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

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

Interpretacje

Brak

Porównanie

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

KIMSF 12 „Umowy o świadczenie usług publicznych”

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

Data wejścia w życie

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

Cel

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

Streszczenie

Aktywów objętych zakresem umów omawianych w interpretacji (zwłaszcza tam, gdzie składniki aktywów infrastruktury nie podlegają kontroli operatora) nie należy ujmować jako rzeczowe aktywa trwałe operatora. W zależności od warunków umowy, operator ujmuje:

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

Aktualne projekty RMSR oraz KIMSF

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

Interpretacje

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

Interpretacje KIMSF

Od roku 2004 do 31 października 2008 r. Komitet ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (KIMSF) wydał następujące interpretacje:

- KIMSF 1 „Zmiany stanu zobowiązań z tytułu wycofania z eksploatacji, rekultywacji terenu oraz innych podobnych zobowiązań”.
- KIMSF 2 „Udziały członkowskie w jednostkach spółdzielczych i podobne instrumenty”.

- KIMSF 3 „Prawa poboru”
- KIMSF 4 „Ustalanie, czy leasing jest elementem umowy”.
- KIMSF 5 „Prawa do udziałów w związku z wycofaniem z użytkowania, rekultywacją terenu oraz funduszami odbudowy środowiska”.
- KIMSF 6 „Zobowiązania wynikające z uczestnictwa w określonym rynku – złomowanie sprzętu elektrycznego i elektronicznego”.
- KIMSF 7 „Zastosowanie metody przekształcenia w MSR 29 „Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji” ”.
- KIMSF 8 „Zakres MSSF 2”.
- KIMSF 9 „Ponowna ocena wbudowanych instrumentów pochodnych”.
- KIMSF 10 „Śródroczna sprawozdawczość finansowa i utrata wartości”.
- KIMSF 11 „MSSF 2 – wydanie akcji w ramach grupy i obrót akcjami własnymi”.
- KIMSF 12 „Umowy o świadczenie usług publicznych”.
- KIMSF 13 „Programy lojalnościowe”.

- KIMSF 14 MSR 19 – MSR 19 „Ograniczenie ujmowania składnika aktywów programu określonych świadczeń, wymogi minimalnego finansowania oraz wzajemne powiązania między tymi wymogami”
- KIMSF 15 „Umowy o budowę nieruchomości”
- KIMSF 16 „Zabezpieczenie inwestycji netto w podmiocie zagranicznym”

Interpretacje SKI

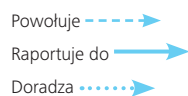
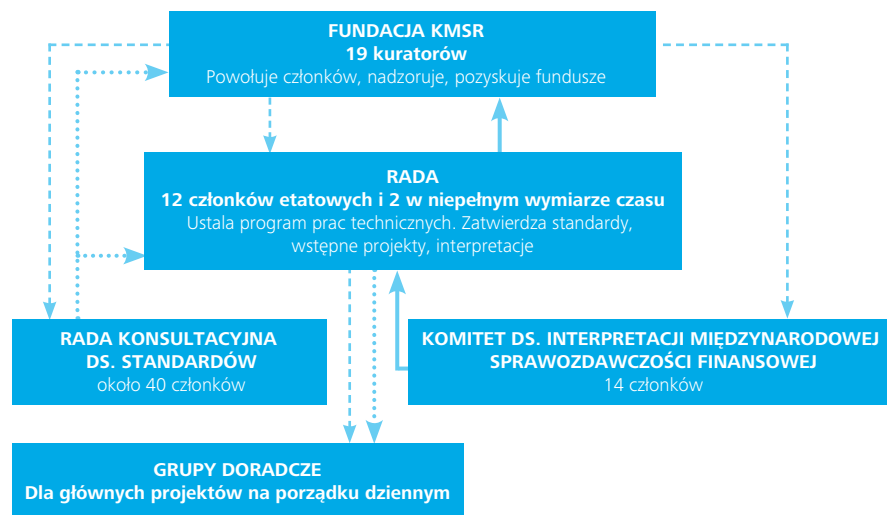
Wymienione poniżej interpretacje, wydane przez Stały Komitet ds. Interpretacji (SKI) w latach 1997–2001, pozostają w mocy. Wszelkie inne interpretacje SKI zostały uchylone z chwilą przyjęcia zmian poprawiających standardy MSR albo nowych standardów MSSF wydanych przez RMSR:

- SKI 7 „Wprowadzenie waluty euro”.
- SKI 10 „Pomoc państwa – brak konkretnego powiązania z działalnością operacyjną”.
- SKI 12 „Konsolidacja – jednostki specjalnego przeznaczenia”.
- SKI 13 „Jednostki wspólnie kontrolowane – niepieniężny wkład wspólników”.
- SKI 15 „Leasing operacyjny – specjalne oferty promocyjne”.
- SKI 21 „Podatek dochodowy – realizacja wartości przeszacowywanych aktywów, które nie podlegają amortyzacji”.
- SKI 25 „Podatek dochodowy – zmiana statusu podatkowego jednostki gospodarczej lub jej udziałowców”.
- SKI 27 „Ocena treści ekonomicznej transakcji o formie prawnej leasingu”.
- SKI 29 „Ujawnianie informacji – licencje na świadczenie usług”.
- SKI 31 „Przychody – transakcje barterowe obejmujące usługi reklamowe”.
- SKI 32 „Wartości niematerialne – koszty witryn internetowych”.

Pozycje niedodane do kalendarza prac KIMSF

Na stronie www.iasplus.com zamieszczamy wykaz ponad 130 pozycji niezakwalifikowanych ostatecznie do planu prac KIMSF. W każdym przypadku KIMSF podaje przyczynę odrzucenia danego tematu. Z zasady informacje te dostarczają istotnych wskazówek dotyczących zastosowania MSSF. Dokładny adres, pod jakim można je znaleźć, to www.iasplus.com/KIMSF/notadded.htm.

Struktura RMSE



Fundacja KMSR

Reprezentacja w Fundacji

Sześciu kuratorów z Ameryki Północnej, sześciu z Europy, sześciu z Azji i Oceanii, czterech z innych rejonów świata, dla osiągnięcia zrównoważonej reprezentacji regionalnej.

Kompetencje kuratorów

Konstytucja KMSR wymaga, aby kuratorzy posiadali wspólnie odpowiednie wykształcenie akademickie i doświadczenie branżowe – w ich gronie muszą znaleźć się audytorzy, osoby opracowujące standardy, użytkownicy, naukowcy oraz urzędnicy w służbie publicznej.

Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości

Reprezentacja w Radzie

Nie jest określona. Stwierdza się jedynie, że kuratorzy muszą zadbać o to, aby skład Rady nie został zdominowany przez żadną grupę interesu, branżową czy geograficzną.

Kompetencje członków Rady

W gronie członków Rady muszą znaleźć się profesjonalisci z aktualnym doświadczeniem zawodowym i wiedzą – audytorzy, osoby opracowujące standardy, użytkownicy i naukowcy. Co najmniej jeden członek musi reprezentować każdą z wymienionych dziedzin.

2008–2009 przegląd i aktualizacja konstytucji (statutu)

Kuratorzy FKMSR prowadzą obecnie całościowy przegląd jej struktury i konstytucji (statutu), który mają wykonać do końca 2009 r. Kuratorzy uruchomili szybką ścieżkę dla wybranych propozycji zmian, których przeprowadzenie przewidują do końca 2008 r. Są to:

- utworzenie grupy monitorującej, która będzie nadzorować i powoływać Kuratorów;
- zwiększenie liczby członków RMSR z 14 do 16 osób;
- ustalenie geograficznej równowagi w składzie RMSR.

Jak kontaktować się z RMSR?

Adres

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

Informacje ogólne

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

Strona internetowa: www.iasb.org

Zamówienia i informacja Działu Wydawnictw

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

Przewodniczący i Wiceprzewodniczący Rady, wyżsi urzędnicy:

Sir David Tweedie	Przewodniczący RMSR	dtweedie@iasb.org
Thomas E. Jones	Wiceprzewodniczący RMSR	tjones@iasb.org
Elizabeth Hickey	Dyrektor Techniczny	ehickey@iasb.org
Wayne S. Upton	Dyrektor ds. Badań	wupton@iasb.org
Paul Pacter	Dyrektor ds. Standardów dla MSP	ppacter@iasb.org

Stosowanie MSSF w Europie

Regulacje dotyczące rachunkowości na rynku europejskim

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

Jednostki nienotowane na giełdzie oraz jednostkowe sprawozdania finansowe

Kraje członkowskie UE mogą rozszerzyć wymóg MSSF na firmy nienotowane na giełdach i na sprawozdania jednostkowe. Szczegółowe informacje dotyczące zastosowania MSSF w jednostkowych sprawozdaniach finansowych oraz w firmach nienotowanych na giełdach w krajach UE/EOG można znaleźć na stronie www.iasplus.com.

Oficjalne zatwierdzenie standardów MSSF w Europie

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

- UE przekłada teksty MSSF na wszystkie języki europejskie;
- Europejska Grupa Doradcza ds. Sprawozdawczości Finansowej (EFRAG) reprezentująca sektor prywatny przekazuje swoje opinie Komisji Europejskiej (KE);

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

Egzekwowanie MSSF w Europie

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

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

Europejska Grupa Audytorskich Organów Nadzorczych (EGAOb) została utworzona przez Komisję Europejską pod koniec 2005 r.

W lutym 2006 r. KE powołała Okrągły Stół ds. Konsekwentnego Stosowania MSSF. Zebrał się on po raz pierwszy w maju 2006 r. Jego funkcja polega na wczesnym wykrywaniu potencjalnych problemów rachunkowych związanych z konsekwentnym zastosowaniem MSSF i przedstawieniu ich pod obrady RMSR i KIMSF.

Plan współpracy w kwestiach egzekwowania standardów, w tym obejmujących sprawozdawczość finansową, został ustalony pod koniec 2005 r. przez europejskie grupy regulatorów sektora bankowości, ubezpieczeń i papierów wartościowych. CESR opublikował w 2007 r. dwa pakiety decyzyjne dotyczące egzekwowania MSSF obejmujące ponad 25 tematów.

Opracowywany przez CESR plan dotyczący udostępnienia w całej Europie opublikowanych sprawozdań finansowych spółek giełdowych w wersji elektronicznej jest stale rozszerzany.



Co nowego w regulacjach MSSF

Nowe regulacje przyjęte przez RMSR w 2008 r.

Znowelizowane standardy		Od kiedy obowiązują
MSSF 3(2008)	Połączenie jednostek gospodarczych.	Prospektywnie dla połączeń jednostek gospodarczych, w przypadku których dzień nabycia wypada z początkiem lub po rozpoczęciu pierwszego okresu rocznego rozpoczynającego się 1 lipca 2009 r. lub po tej dacie. Dopuszcza się wcześniejsze zastosowanie – lecz tylko dla okresów rocznych rozpoczynających się 30 czerwca 2007 r. lub po tym dniu. Wymaga się przyjęcia do stosowania MSR 27 (2008) od tej samej daty.
Zmiany do standardów		Od kiedy obowiązują
MSR 27(2008) Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe	Zmiany wynikające z rewizji MSSF 3.	Dla okresów rocznych rozpoczynających się z dniem 1 lipca 2009 r. lub po tej dacie. Dopuszcza się wcześniejsze stosowanie. Wymaga się przyjęcia stosowania MSSF 3 (2008 r.) od tej samej daty – zatem praktycznie niedopuszczalne jest przyjęcie dla okresów rocznych rozpoczynających się przed dniem 30 czerwca 2007 r.
MSSF 2 Płatności w formie akcji własnych	Warunki nabycia praw i ich unieważnienia.	Obowiązują retrospektywnie w stosunku do okresów sprawozdawczych rozpoczynających się w dniu lub po dniu 1 stycznia 2009 r. Dopuszcza się wcześniejsze stosowanie.
MSR 32 Instrumenty finansowe Prezentacja MSR 1 Prezentacja sprawozdań finansowych	Instrumenty finansowe z opcją sprzedaży i zobowiązania powstające w związku z likwidacją.	Obowiązują retrospektywnie w stosunku do okresów sprawozdawczych rozpoczynających się w dniu lub po dniu 1 stycznia 2009 r. Dopuszcza się wcześniejsze stosowanie.
MSSF 1 Zastosowanie MSSF po raz pierwszy i MSR 27 Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe	Koszt zakładany jednostek podporządkowanych.	Obowiązują prospektywnie w stosunku do okresów sprawozdawczych rozpoczynających się w dniu lub po dniu 1 stycznia 2009 r. Dopuszcza się wcześniejsze stosowanie. Wyjątkiem są zmiany dotyczące rozliczenia reorganizacji grup kapitałowych, które jednostka może zastosować retrospektywnie.
MSR 39 Instrumenty finansowe Ujmowanie i wycena	Rozpoznawanie inflacji jako ryzyka lub części ryzyka podlegającego zabezpieczeniu oraz zabezpieczenie w formie opcji.	Obowiązują retrospektywnie w stosunku do okresów sprawozdawczych rozpoczynających się w dniu lub po dniu 1 lipca 2009 r. Dopuszcza się wcześniejsze stosowanie.
MSR 39 Instrumenty finansowe Ujmowanie i wycena oraz MSSF 7 Instrumenty finansowe Ujawnienia	Reklasyfikacje pewnych aktywów finansowych niebędących instrumentami pochodnymi ujmowanych zgodnie z MSR 39.	Obowiązują prospektywnie w stosunku do okresów sprawozdawczych rozpoczynających się w dniu lub po dniu 1 listopada 2009 roku. Zmiany zakładały jednak możliwość przeprowadzenia reklasyfikacji umożliwionych standardem w okresie od dnia 1 lipca do 31 października 2008 r.
Nowe interpretacje		Od kiedy obowiązują
KIMSF 15	Umowy o budowę nieruchomości.	Obowiązują retrospektywnie w stosunku do okresów sprawozdawczych rozpoczynających się w dniu lub po dniu 1 stycznia 2009 r. Dopuszcza się wcześniejsze stosowanie.
KIMSF 16	Zabezpieczenie inwestycji netto w podmiocie zagranicznym.	Obowiązują prospektywnie w stosunku do okresów sprawozdawczych rozpoczynających się w dniu lub po dniu 1 października 2008 r. Dopuszcza się wcześniejsze stosowanie.

Standardy obowiązujące po 31 grudnia 2008 r.

Oprócz wyżej przedstawionych regulacji, na dzień 31 grudnia 2008 r. istnieją następujące regulacje, których wejście w życie następuje po dniu 31 grudnia 2008 r.:

Nowe standardy		Obowiązują w stosunku do okresów sprawozdawczych rozpoczynających się w dniu lub po dniu
MSSF 8	Segmenty operacyjne.	1 stycznia 2009 r.
Aktualizacje standardów		
Aktualizacja MSR 1	Zmiany w wymogach prezentacji niektórych sprawozdań finansowych oraz zmiany w sformulowaniach.	1 stycznia 2009 r.
Aktualizacja MSR 23	Usunięcie możliwości ujmowania wszystkich kosztów finansowania zewnętrznego bezpośrednio jako koszty okresu.	1 stycznia 2009 r.
Nowe interpretacje		
KIMSF 13	Programy lojalnościowe.	1 lipca 2008 r.

Status zatwierdzenia MSSF w UE

Z uwagi na fakt, że UE niezależnie zatwierdza kolejne standardy do stosowania w krajach członkowskich, platforma tych standardów może się istotnie różnić od standardów opublikowanych przez RMSR. Według stanu na 23 października 2008 r. różnice te obejmują:

Regulacja		Prawdopodobna data zatwierdzenia przez UE
MSSF 3(2008)	Zrewidowany MSSF 3 Połączenie jednostek gospodarczych.	1 kwartał 2009 r.
KIMSF 12	Umowy o świadczenie usług publicznych.	1 kwartał 2009 r.
KIMSF 13	Programy lojalnościowe.	Do końca 2008 r.

Regulacja		Prawdopodobna data zatwierdzenia przez UE
KIMSF 14	Ograniczenie ujmowania nadwyżki w programie określonych świadczeń, minimalne wymogi dotyczące ujęcia oraz wzajemne powiązania między tymi wymogami.	Do końca 2008 r.
KIMSF 15	Umowy na budowę nieruchomości.	1 kwartał 2009 r.
KIMSF 16	Zabezpieczenie inwestycji netto w podmiocie zagranicznym.	1 kwartał 2009 r.
Zmiany do MSR 23 Koszty finansowania zewnętrznego	Usunięcie możliwości ujmowania wszystkich kosztów finansowania zewnętrznego bezpośrednio jako koszty okresu.	Do końca 2008 r.
Zmiany do MSR 1	Zmiany w wymogach prezentacji niektórych sprawozdań finansowych oraz zmiany w sformułowaniach.	Do końca 2008 r.
MSR 27(2008) Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe	Zmiany wynikające z rewizji MSSF 3.	1 kwartał 2009 r.
MSSF 2 Płatności w formie akcji własnych	Warunki nabycia praw i ich unieważnienia.	Do końca 2008 r.
MSR 32 Instrumenty finansowe Prezentacja oraz MSR 1 Prezentacja sprawozdań finansowych	Instrumenty finansowe z opcją sprzedaży i zobowiązania powstające w związku z likwidacją.	Do końca 2008 r.
MSSF 1 Zastosowanie MSSF po raz pierwszy i MSR 27 Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe	Koszt zakładany jednostek podporządkowanych.	Do końca 2008 r.
MSR 39 Instrumenty finansowe Ujmowanie i wycena	Rozpoznawanie inflacji jako ryzyka lub części ryzyka podlegającego zabezpieczeniu oraz zabezpieczenie w formie opcji.	1 kwartał 2009

Przydatne linki MSSF

MSSF

www.deloitte.com/pl/MSSF	Publikacje i aktualne informacje dotyczące MSSF Na tej stronie można znaleźć aktualne informacje dotyczące zmian w MSR i SKI oraz praktyczne materiały źródłowe.
www.iasplus.com	
www.iasb.org	Rada ds. Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR)
www.ifac.org	Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC)

US GAAP

www.fasb.org	Rada ds. Standardów Sprawozdawczości Finansowej
www.sec.gov	Amerykańska Komisja ds. Papierów Wartościowych i Giełd

Polskie standardy rachunkowości

www.mf.gov.pl	Ministerstwo Finansów
www.kpwig.gov.pl	Komisja 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	Komisja Europejskich Instytucji Regulujących Obroty Papierami Wartościowymi

Deloitte

www.deloitte.com/pl/audyt	Dodatkowe informacje dotyczące usług, programów, szkoleń i publikacji
www.deloitte.com/pl	Deloitte Polska
www.deloitte.com	Deloitte Global

Kontakt

Zbigniew Adamkiewicz

Partner, Dział Audytu Deloitte
zadamkiewicz@deloitteCE.com

Biuro w Warszawie

Deloitte

ul. Piękna 18
00-549 Warszawa
Tel. +48 22 511 08 11/12

Biuro w Krakowie

Marek Turczyński

mturczynski@deloitteCE.com
Deloitte
ul. Al. Armii Krajowej 16
30-150 Kraków
Tel. +48 12 622 43 40

Biuro we Wrocławiu

Grzegorz Warzocha

gwarzocha@deloitteCE.com
Deloitte
ul. Rynek 7
50-106 Wrocław
Tel. +48 71 344 71 20

Biuro w Szczecinie

Jacek Mateja

jmateja@deloitteCE.com
Deloitte
Plac Rodła 8, XII piętro
70-419 Szczecin
Telefon: +48 91 359 40 65

Biuro w Łodzi

Maria Nowicka

mnowicka@deloitteCE.com
Deloitte
ul. Traugutta 25
90-113 Łódź
Tel. +48 42 290 60 00

Biuro w Gdańsku

Wacław Nitka

wnitka@deloitteCE.com
Deloitte
ul. Arkońska 6
80-387 Gdańsk
Tel. +48 58 761 67 60

Biuro w Katowicach

Artur Maziarka

amaziarka@deloitteCE.com
Deloitte
ul. Uniwersytecka 13
40-007 Katowice
Tel. +48 32 603 03 30

Biuro w Poznaniu

Jacek Mateja

jmateja@deloitteCE.com
Deloitte
ul. Marcelińska 90
60-324 Poznań
Tel. +48 61 860 21 00

Deloitte – Zespół Techniczny ds. Sprawozdawczości Finansowej

Eksperti Deloitte aktywnie wspierają proces wdrożenia MSSF. W tym celu stworzyliśmy platformę usług skierowanych głównie na kwestie związane ze sprawozdawczością finansową według MSSF oraz Krajowych Zasad Rachunkowości.

Zespół Techniczny ds. Sprawozdawczości Finansowej, którego intencją jest aktywne wspieranie Państwa w zakresie wdrożenia MSSF, służy także pomocą przez wszelkiego rodzaju doradztwo oraz świadczenie usług skierowanych głównie na zagadnienia związane ze sprawozdawczością finansową według MSSF. Zespół, znając specyfikę polskich zasad sprawozdawczości finansowej, ściśle współpracuje z ekspertami z naszych globalnych centrów kompetencyjnych ds. MSSF.

Oferowane usługi:

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

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



Zbigniew Adamkiewicz

Partner

Dział Audytu Deloitte

Tel. (22) 511 08 02

E-mail: zadamkiewicz@deloittece.com



Jarosław Suder

Starszy Menedżer

Dział Audytu Deloitte

Tel. (12) 423 03 33

E-mail: jsuder@deloittece.com

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

Deloitte świadczy usługi audytorskie, konsultingowe, doradztwa podatkowego i finansowego klientom z sektora publicznego oraz prywatnego, działającym w różnych branżach. Dzięki globalnej sieci firm członkowskich obejmującej 140 krajów oferujemy najwyższej klasy umiejętności, doświadczenie i wiedzę w połączeniu ze znajomością lokalnego rynku. Pomagamy klientom odnieść sukces niezależnie od miejsca i branży, w jakiej działają. 165 000 pracowników Deloitte na świecie realizuje misję firmy: stanowić standard najwyższej jakości.

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

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

Powyższa publikacja zawiera jedynie informacje natury ogólnej. Deloitte Touche Tohmatsu, firmy członkowskie oraz podmioty stowarzyszone nie świadczą tym samym, ani nie przedstawiają w tej publikacji porad księgowych, podatkowych, inwestycyjnych, finansowych, konsultingowych, prawnych czy innych.

Nie należy także wyłącznie na podstawie zawartych tu informacji podejmować jakichkolwiek decyzji dotyczących Państwa działalności. Przed podjęciem jakichkolwiek decyzji lub działań dotyczących kwestii finansowych czy biznesowych powinni Państwo skorzystać z porady profesjonalnego doradcy.

Deloitte Touche Tohmatsu, firmy członkowskie oraz podmioty stowarzyszone nie ponoszą odpowiedzialności za jakiegokolwiek szkody wynikające z wykorzystania informacji zawartych w publikacji ani za Państwa decyzje podjęte w związku z tymi informacjami. Osoby korzystające z powyższej publikacji robią to na własne ryzyko i ponoszą pełną związaną z tym odpowiedzialność.

Member of Deloitte Touche Tohmatsu