

# Zegarmistrzowska precyzja Praktyczny przewodnik po MSSF

Zawiera porównanie MSSF  
z Ustawą o Rachunkowości  
(z uwzględnieniem znowelizowanej Ustawy o Rachunkowości  
obowiązującej od 2016 roku)



# Zegarmistrzowska precyzja Praktyczny przewodnik po MSSF

Zawiera główne obszary różnic pomiędzy MSSF  
a Ustawą o Rachunkowości  
(z uwzględnieniem znowelizowanej Ustawy o Rachunkowości  
obowiązującej od 2016 roku)  
Wydanie 11

Warszawa, styczeń 2016

**Opracowanie merytoryczne wersji polskiej**

Zbigniew Adamkiewicz  
Partner w Dziale Audytu Deloitte

Marcin Samolik  
Starszy Menedżer w Dziale Audytu Deloitte

Przemysław Zawadzki  
Dyrektor w Dziale Audytu Deloitte

Krzysztof Supera  
Menedżer w Dziale Zarządzania Ryzykiem Deloitte

Paweł Tendera  
Menedżer w Dziale Audytu Deloitte

**Projekt okładki i stron tytułowych**

© 2016 Deloitte Polska. Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited

**© Wydawnictwo Infor Biznes Sp. z o.o.**

Infor Biznes Sp. z o.o.  
ul. Okopowa 58/72  
01-042 Warszawa

**Skład i łamanie**

Paweł Żurawski

**Druk i oprawa**

Drukarnia Perfekt

# Skróty stosowane w niniejszej publikacji

<b>FMSSF</b>	Fundacja MSSF - organ założycielski RMSR (IFRS Foundation)	<b>MSSF</b>	Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej (International Financial Reporting Standard)
<b>GAAP</b>	Ogólnie Przyjęte Zasady Rachunkowości (Generally Accepted Accounting Principles)	<b>PSR</b>	Polskie Standardy Rachunkowości
<b>IOSCO</b>	Międzynarodowa Organizacja Komisji Papierów Wartościowych (International Organization of Securities Commissions)	<b>RMSR</b>	Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (International Accounting Standards Board)
<b>KIMSF</b>	Komitet Interpretacyjny MSSF (IFRS Interpretations Committee)	<b>SKI</b>	Stały Komitet Interpretacyjny przy KMSR oraz interpretacje wydane przez ten Komitet (Standing Interpretations Committee)
<b>KMSR</b>	Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości – poprzednik RMSR (International Accounting Standards Committee)	<b>MSP</b>	Małe i Średnie Przedsiębiorstwa
<b>KSR</b>	Krajowy Standard Rachunkowości	<b>UE</b>	Unia Europejska
<b>MSR</b>	Międzynarodowy Standard Rachunkowości (International Accounting Standard)	<b>UoR</b>	Polska Ustawa o Rachunkowości



- 6 Streszczenie i porównanie obowiązujących standardów
- 6 Wprowadzenie do Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej
- 7 Założenia koncepcyjne sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych
- 8 MSSF 1 Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy
- 9 MSSF 2 Płatności na bazie akcji
- 11 MSSF 3 Połączenia przedsięwzięć
- 16 MSSF 4 Umowy ubezpieczeniowe
- 17 MSSF 5 Aktywa trwale przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana
- 19 MSSF 6 Poszukiwanie i ocena zasobów mineralnych
- 20 MSSF 7 Instrumenty finansowe: ujawnianie informacji
- 22 MSSF 8 Segmenty operacyjne
- 24 MSSF 9 Instrumenty finansowe
- 27 MSSF 10 Skonsolidowane sprawozdania finansowe
- 32 MSSF 11 Wspólne ustalenia umowne
- 34 MSSF 12 Ujawnienia na temat udziałów w innych jednostkach
- 35 MSSF 13 Wycena w wartości godziwej
- 37 MSSF 14 Odroczone salda z regulowanej działalności
- 38 MSSF 15 Przychody z umów z klientami
- 39 MSR 1 Prezentacja sprawozdań finansowych
- 43 MSR 2 Zapasy
- 44 MSR 7 Sprawozdanie z przepływów pieniężnych
- 46 MSR 8 Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów
- 47 MSR 10 Zdarzenia po zakończeniu okresu sprawozdawczego
- 48 MSR 11 Umowy o usługę budowlaną
- 49 MSR 12 Podatek dochodowy
- 52 MSR 16 Rzeczowe aktywa trwale
- 55 MSR 17 Leasing
- 58 MSR 18 Przychody
- 60 MSR 19 Świadczenia pracownicze
- 63 MSR 20 Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej



- 64** MSR 21 Skutki zmian kursów wymiany walut obcych
- 67** MSR 23 Koszty finansowania zewnętrznego
- 68** MSR 24 Ujawnianie informacji o podmiotach powiązanych
- 70** MSR 26 Rachunkowość i sprawozdawczość programów świadczeń emerytalnych
- 71** MSR 27 Jednostkowe sprawozdania finansowe
- 72** MSR 28 Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych oraz wspólne przedsięwzięcia
- 74** MSR 29 Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji
- 75** MSR 32 Instrumenty finansowe: prezentacja
- 77** MSR 33 Zysk na akcję
- 79** MSR 34 Śródroczna sprawozdawczość finansowa
- 81** MSR 36 Utrata wartości aktywów
- 84** MSR 37 Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe
- 87** MSR 38 Aktywa niematerialne
- 90** MSR 39 Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena
- 99** MSR 40 Nieruchomości inwestycyjne
- 101** MSR 41 Rolnictwo
- 103** KIMSF 12 Umowy na usługi koncesjonowane
- 104** KIMSF 17 Przekazanie aktywów niepieniężnych właścicielom
- 105** Aktualne projekty RMSR oraz KIMSF
- 106** Interpretacje
- 107** Struktura RMSR
- 109** Stosowanie MSSF w Europie
- 110** Co nowego w regulacjach MSSF
- 112** Nasze rozwiązania informatyczne w zakresie MSSF
- 114** Przydatne linki MSSF
- 115** Zespół Techniczny Deloitte
- 116** Kontakt
- 117** O SEG

# Streszczenie i porównanie obowiązujących standardów

Przedstawiamy streszczenia wszystkich Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej, wydanych do 31 października 2015 r., a także Wprowadzenia do MSSF i Założeń koncepcyjnych sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych. Ta część publikacji zawiera również opis podstawowych obszarów, w których występują różnice między regulacjami MSSF a ustawą o rachunkowości. Niniejsza publikacja zawiera jedynie ogólne informacje, nie zastępuje więc lektury MSSF w pełnym zakresie i nie ukazuje wszystkich możliwych różnic w stosunku do regulacji krajowych.

Od czasu poprzedniego wydania naszego Przewodnika RMSR wprowadziła nieliczne zmiany do istniejących standardów. Niektóre standardy, jak MSSF 15 „Przychody z umów z klientami”, czy skompletowany MSSF 9 „Instrumenty finansowe”, obowiązują od 2018 roku i jeszcze nie zostały zatwierdzone do stosowania na terenie UE. Również dokonano nowelizacji Ustawy o rachunkowości, która obowiązuje po raz pierwszy do sprawozdań finansowych sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się od 1 stycznia 2016 r.

Niemniej jednak, aby zapobiec dezorientacji, a także dlatego, że niektóre standardy dopuszczają ich wcześniejsze zastosowanie (szczegółowe informacje na ten temat w samych standardach), w niniejszym Przewodniku zamieściliśmy znowelizowane wersje standardów (oraz wynikające z nich zmiany innych standardów), uwzględniając wszystkie zmiany, jakie nastąpiły od poprzedniego wydania. Po informacje dotyczące poprzednich wersji prosimy sięgać do wcześniejszych wydań Przewodnika po MSSF.

Natomiast w tabelkach porównawczych MSSF do Ustawy o rachunkowości uwzględniono dodatkowo porównanie do znowelizowanej UoR obowiązującej od 2016 roku (oznaczone kursywą).

Określając zestaw standardów, jakie mogą być stosowane w UE, należy brać pod uwagę status ich zatwierdzenia w Unii Europejskiej. Aktualny stan w tym zakresie (na 2 grudnia 2015 r.) został przedstawiony na stronie 110 – „Status zatwierdzenia MSSF w UE”.

## Wprowadzenie do Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej

### Data wejścia w życie

Przyjęte przez RMSR w maju 2002 r.

### Streszczenie

We Wprowadzeniu omówiono m.in.:

- cele RMSR,
- zakres MSSF,
- właściwy proces opracowywania standardów i ich interpretacji,

- równość statusu paragrafów wytłuszczonych i pisanych zwykłą czcionką,
- politykę określającą zasady wchodzenia standardów w życie,
- uznanie języka angielskiego za język obowiązujący.

# Założenia koncepcyjne sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych

## Data wejścia w życie

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

Założenia koncepcyjne są obecnie rozpatrywane na nowo. We wrześniu 2010 r. RMSR wydała Rozdział 1: Cel sprawozdawczości finansowej ogólnego zastosowania oraz Rozdział 3: Cechy jakościowe użytecznych informacji finansowych.

## Streszczenie

W zaktualizowanych założeniach koncepcyjnych zdefiniowano następujące kwestie:

- sprawozdawczość finansowa ma na celu „dostarczanie informacji finansowych dotyczących jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe użytecznych z punktu widzenia aktualnych i potencjalnych inwestorów, kredytodawców i innych wierzycieli w procesie podejmowania decyzji dotyczących dalszego finansowania jednostki”;
- fundamentalne cechy jakościowe użytecznych informacji finansowych to „przydatność” i „wierne przedstawienie”. Użyteczność tych podstawowych cech zwiększa się, jeżeli informacja jest dodatkowo „porównywalna, weryfikowalna, podana w odpowiednim czasie i zrozumiała”;
- podstawowe elementy składowe sprawozdania finansowego oraz kryteria ich ujęcia w sprawozdaniu, przy czym za elementy bezpośrednio związane z sytuacją finansową jednostki uznano aktywa, zobowiązania i kapitał własny, a za elementy bezpośrednio powiązane z wynikami jednostki – przychody i koszty;
- zdefiniowanie kapitału oraz pojęcia utrzymania kapitału.

## WARTO WIEDZIEĆ:

RMSR wznowiła projekt poświęcony dopracowaniu Założeń koncepcyjnych. Projekt ukierunkowany jest na jednostki sprawozdawcze, elementy sprawozdań finansowych (w tym ujmowanie i zaprzestanie ujmowania pozycji bilansowych), wycenę, prezentację i ujawnianie informacji. RMSR opublikowała materiał do dyskusji poświęcony tym zagadnieniom w lipcu 2013 roku oraz projekt Założeń w maju 2015 roku.



# MSSF 1 Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy

## Data wejścia w życie

MSSF 1 został znowelizowany w listopadzie 2008 r. zastępując poprzedni standard MSSF 1 (2003) i obowiązuje w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 lipca 2009 r.

## Cel standardu

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

## Streszczenie

Określenie wymogów obowiązujących jednostkę, 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 stosująca MSSF po raz pierwszy:

- dokonuje wyboru stosowanych zasad rachunkowości, opierając się na standardach MSSF obowiązujących na dzień 31 grudnia 2015 r. (wcześniejsze stosowanie standardów jest dopuszczalne).
- sporządza sprawozdania finansowe co najmniej za lata 2015 i 2014, przekształcając z mocą wsteczną sprawozdanie z sytuacji finansowej na sprawozdanie otwarcia 2014 r. (data przejścia na MSSF), stosując standardy MSSF obowiązujące na dzień 31 grudnia 2015 r., z wyjątkiem kwestii objętych szczególnymi zwolnieniami przewidzianymi w MSSF 1:
  - sprawozdanie z sytuacji finansowej sporządza się najpóźniej na 1 stycznia 2014 r., tj. na dzień przejścia (można na datę wcześniejszą, jeżeli jednostka wybiera prezentację informacji porównawczych, spełniających wymogi MSSF, obejmujących więcej niż jeden rok);
  - sprawozdanie z sytuacji finansowej na datę przejścia przedstawia się w pierwszym sprawozdaniu finansowym zgodnym z MSSF danej jednostki (prezentuje się zatem trzy takowe sprawozdania);

- jeżeli jednostka przyjmująca MSSF po raz pierwszy 31 grudnia 2015 r. przedstawi dodatkowo wybrane dane finansowe (niepełne sprawozdanie finansowe) zgodnie ze standardami MSSF za okresy sprzed 2014 r., obok pełnych sprawozdań finansowych za lata 2014 i 2015, to jej data przejścia na MSSF i tak przypada na 1 stycznia 2014 r.

## Interpretacje

Brak

## Przydatne publikacje Deloitte

*Zastosowanie MSSF po raz pierwszy. Przewodnik po MSSF 1.* Angielska wersja językowa dostępna jest na stronie: [www.iasplus.com/en/tag-types/global/guides](http://www.iasplus.com/en/tag-types/global/guides)

# MSSF 2 Płatności na bazie akcji

## Data wejścia w życie

Okresy roczne rozpoczynające się 1 stycznia 2005 r. lub później.

Zmieniony w wyniku dorocznych poprawek (grudzień 2013 r.) w celu zmiany definicji „warunków nabycia uprawnień” i „warunku rynkowego” oraz dodania definicji „warunku świadczenia” i „warunku obsługi”, (poprzednio zawartych w definicji „warunków nabycia uprawnień”) wchodzi w życie w odniesieniu do płatności w formie akcji w dniu ich przyznania lub po 1 lipca 2014 roku, z możliwością wcześniejszego zastosowania (zmiany te wchodzi w życie na terenie UE od 1 lutego 2015 roku).

## Cel standardu

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

## Streszczenie

- Wymaga się ujmowania w sprawozdaniu finansowym wszelkich transakcji płatności na bazie akcji, z zastosowaniem wyceny opartej na wartości godziwej.
- Koszt ujmuje się, gdy towary zostały otrzymane lub usługi zostały wykonane i następuje ich wykorzystanie.
- MSSF 2 dotyczy również transakcji płatności na bazie akcji, w których nie da się zidentyfikować poszczególnych lub wszystkich towarów i usług otrzymanych na jej podstawie.
- MSSF 2 dotyczy zarówno spółek publicznych, jak i niepublicznych. Jeżeli jednak, w rzadkich przypadkach, wartości godziwej instrumentów kapitałowych jednostki nienotowanej nie można wiarygodnie wycenić, stosuje się wycenę wartości wewnętrznej (ang. intrinsic value).
- Co do zasady, transakcje, w których towary lub usługi są otrzymywane od innych osób niż pracownicy jako zapłata za własne instrumenty kapitałowe danej jednostki, są wyceniane według wartości godziwej otrzymanych towarów lub usług. Jedynie jeśli wartości godziwej towarów lub usług nie uda się wiarygodnie wycenić, można posłużyć się wartością godziwą przyznanym instrumentów kapitałowych.
- Transakcje z pracownikami i innymi osobami świadczącymi podobne usługi wycenia się w wartości godziwej przyznanym instrumentów kapitałowych, ponieważ zwykle nie jest możliwe wiarygodne oszacowanie wartości godziwej otrzymanych usług świadczonych przez pracowników.
- Gdy transakcje wyceniane są w wartości godziwej przyznanym 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 dokonuje się na każdy dzień zakończenia okresu sprawozdawczego.
- W przypadku transakcji wycenianych w wartości godziwej otrzymywanych dóbr lub usług wartość godziwa jest szacowana na dzień ich otrzymania.
- Wartość godziwa przyznanym instrumentów kapitałowych opiera się na cenach rynkowych, o ile takie są dostępne, oraz uwzględnia warunki, na jakich takie instrumenty kapitałowe były przyznawane. W przypadku braku cen rynkowych wartość godziwą szacuje się, stosując odpowiedni model, na podstawie którego ustala się, jaka byłaby cena instrumentów kapitałowych w dniu wyceny w transakcji zawartej na warunkach rynkowych między dobrze poinformowanymi, zainteresowanymi stronami. MSSF 2 nie wskazuje w sposób szczegółowy, który model wyceny należy zastosować.

- Warunki przyznania uprawnień – to albo warunki obsługi, albo warunki świadczenia. Warunek obsługi to warunek nabycia uprawnień, który wymaga od kontrahenta świadczenia usług na rzecz jednostki w wyznaczonym okresie czasu. Warunek świadczenia – to warunek nabycia uprawnień, który wymaga od kontrahenta osiągnięcia wyznaczonych celów w danym okresie świadczenia usługi. Cel definiuje się przez odniesienie do: (a) własnej działalności jednostki (w tym działalności innej jednostki z tej samej grupy kapitałowej) lub (b) ceny instrumentów kapitałowych jednostki (lub innych jednostek z tej samej grupy kapitałowej). Okres wyznaczony na osiągnięcie celu nie może przekraczać związanego z nim okresu świadczenia usługi.
- W przypadku dóbr lub usług wycenianych przez odniesienie do wartości godziwej przyznanych instrumentów kapitałowych, warunków nabycia odnośnych uprawnień (inne warunki niż rynkowe) nie bierze się pod uwagę przy szacowaniu wartości godziwej akcji lub opcji w odpowiednim dniu wyceny (ustalonym w sposób określony powyżej). Warunki nabycia uprawnień uwzględnia się natomiast w kolejnych okresach, przeprowadzając korektę liczby instrumentów kapitałowych zawartych w transakcji.
- Warunki nabycia uprawnień wyznaczone przez rynek oraz warunki nieprzyznania uprawnień uwzględnia się w wycenie wartości godziwej akcji lub opcji na dzień odpowiedniej wyceny bez dokonywania późniejszych korekt w związku z tymi warunkami.
- Standard dostarcza również szczegółowe wskazówki w odniesieniu do płatności na bazie akcji dokonywanych pomiędzy jednostkami grupy.

#### Interpretacje

Brak

#### Porównanie MSSF z PSR

MSR/MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSSF 2	Zakres obowiązywania.	Obowiązek zastosowania dla wszelkich form płatności własnymi instrumentami kapitałowymi, także w zakresie tego rodzaju transakcji zawieranych pomiędzy spółkami grupy kapitałowej.	Brak szczegółowych regulacji w tym zakresie w UoR. Istnieje możliwość zastosowania standardu zgodnie z art.10 ust. 3 UoR.

# MSSF 3 Połączenia przedsięwzięć

## Data wejścia w życie

Znowelizowany w 2008 roku MSSF 3 zastępuje poprzedni MSSF 3 (2004) i obowiązuje w odniesieniu do połączeń przedsięwzięć dokonanych w ciągu okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 lipca 2009 r. lub później.

Zmiany w wyniku „Poprawek do MSSF” (z grudnia 2013 r.) precyzują, że (i) zapłata warunkowa sklasyfikowana jako składnik aktywów lub zobowiązań wymaga wyceny w wartości godziwej na każdy dzień sprawozdawczy, a jej zmiany ujmuje się w wyniku finansowym; (ii) utworzenie wspólnych ustaleń umownych w sprawozdaniu finansowym wspólnych ustaleń umownych nie wchodzi w zakres standardu. Poprawki precyzujące zakres MSSF 3 obowiązują w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 lipca 2014 roku lub później (zmiany obowiązują w UE od 1 stycznia 2015 roku).

Poprawki dotyczące zapłaty warunkowej obowiązują w odniesieniu do połączeń przedsięwzięć, których data przejęcia przypada 1 lipca 2014 roku lub później, z możliwością wcześniejszego zastosowania (zmiany obowiązują w UE od 1 lutego 2015 roku).

## Cel standardu

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

## Streszczenie

- Połączenie przedsięwzięć stanowi transakcję lub zdarzenie, w ramach którego jednostka przejmująca uzyskuje kontrolę nad jedną lub więcej jednostkami. Jednostkę 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 (i) utworzenia wspólnych ustaleń umownych w sprawozdaniu finansowym wspólnych ustaleń umownych, (ii) połączeń jednostek lub przedsięwzięć pozostających pod wspólną kontrolą ani (iii) nabycia składnika aktywów lub grupy aktywów niestanowiących przedsięwzięcia.
- Metodę nabycia stosuje się do wszelkich połączeń przedsięwzięć.
- Etapy zastosowania metody łączenia kształtują się następująco:
  - 1) określenie jednostki przejmującej, czyli tej, która obejmuje kontrolę nad jednostką przejmowaną;
  - 2) ustalenie dnia przejęcia, czyli dnia, w którym jednostka przejmująca uzyskuje kontrolę nad jednostką przejmowaną;
  - 3) ujęcie i wycena możliwych do zidentyfikowania nabytych aktywów, przyjętych zobowiązań i udziałów niedających kontroli w jednostce przejmowanej;
  - 4) ujęcie i wycena wartości firmy albo zysku wynikającego z okazynego nabycia.
- Aktywa i zobowiązania wycenia się według ich wartości godziwej w dniu nabycia (przy ograniczonej liczbie określonych wyjątków). Jednostka może wybrać wycenę udziałów niedających kontroli posiadanych w chwili obecnej i uprawniających ich posiadaczy do proporcjonalnego udziału w aktywach netto jednostki przejmowanej w przypadku likwidacji albo: (a) w wartości godziwej, albo (b) według proporcjonalnego udziału w możliwych do zidentyfikowania aktywach netto jednostki przejmowanej (opcja ta jest dostępna w odniesieniu do poszczególnych transakcji przejęcia). Wszystkie pozostałe składniki niedających kontroli udziałów wycenia się w wartości godziwej na dzień przejęcia, chyba że MSSF wymagają zastosowania innych podstaw wyceny.

- Wartość firmy wycenia się jako różnicę między:
  - sumą (a) wartości godziwej przekazanej zapłaty, (b) kwoty udziałów niedających kontroli w jednostce przejmowanej oraz (c) w przypadku połączenia jednostek realizowanego etapami (patrz niżej) – wartości w dniu przejścia udziału w kapitale jednostki przejmowanej należącego poprzednio do jednostki przejmującej,
  - a
  - wartością netto w dniu przejścia 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 wynik.
- W przypadku połączeń przedsięwzięć realizowanych etapami, jeżeli jednostka przejmująca zwiększa posiadane udziały w kapitale, aby uzyskać kontrolę nad jednostką przejmowaną, wycenę posiadanych dotąd udziałów w kapitale aktualizuje się do wartości godziwej w dniu nabycia, a otrzymany stąd zysk lub stratę ujmuje się w wynik.
- Jeśli połączenie jest rozliczone według danych wstępnych (rozliczenie prowizoryczne), dopuszcza się ujęcia korekt dotyczących faktów i okoliczności, które istniały w dniu nabycia, jedynie w ciągu kolejnych 12 miesięcy. Po upływie roku nie dopuszcza się już korekt, z wyjątkiem tych, które służą korygowaniu błędów zgodnie z MSR 8.
- Do ceny nabycia wlicza się wartość godziwą w dniu nabycia zobowiązań warunkowych stanowiących część zapłaty. Zapłatę warunkową należy wyceniać w wartości godziwej na każdy dzień sprawozdawczy, niezależnie od tego, czy ma ona formę instrumentu finansowego czy niefinansowego. Zmiany wysokości warunkowych składników rozliczenia ujmuje się w wynik finansowy.
- Wszelkie koszty związane z przejęciem (np. opłacenia honorariów pośredników, rzeczoznawców i doradców, koszty własnego wewnętrznego wydziału przejęć) ujmuje się w wynik, z wyjątkiem kosztów emisji dłużnych lub kapitałowych papierów wartościowych, które ujmuje się, odpowiednio, zgodnie z MSR 39 i MSR 32.
- Ponadto MSSF 3 podaje szczegółowe wytyczne dotyczące niektórych szczególnych aspektów połączenia przedsięwzięć, w tym następujących zagadnień:
  - połączenia jednostek zrealizowane bez przekazania zapłaty z tytułu przejścia;
  - przejęć odwrotnych;
  - nagrody w postaci płatności na bazie akcji niewymienialne na inne lub dobrowolnie wymienialne na inne;
  - identyfikacji nabytych aktywów stanowiących aktywa niematerialne;
  - istniejących wcześniej związków między jednostką przejmującą i przejmowaną (np. praw ponownie nabytych);
  - ponownego oszacowania umów zawartych przez jednostkę przejmowaną według stanu na dzień jej nabycia (przejęcia).

### Interpretacje

Brak

### Przydatne publikacje Deloitte

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

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

Wersja polska dostępna na stronie:

<http://www2.deloitte.com/pl/pl/pages/audit/articles/Przewodnik-po-znowelizowanych-standardach-MSSF-3-i-MSR-27.html>

Wersja angielska dostępna na stronie:

[www.iasplus.com/en/tag-types/global/guides](http://www.iasplus.com/en/tag-types/global/guides)

## Porównanie MSSF z PSR

MSR/MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSSF 3	Data przejęcia/data połączenia	Data przejęcia wyznaczona jest przez datę objęcia kontroli.	Data przejęcia jest wyznaczona co do zasady przez datę wpisania połączenia do właściwego rejestru.
MSSF 3	Metoda łączenia udziałów	Dozwolona jest jedynie metoda nabycia, aczkolwiek połączenia jednostek pod wspólną kontrolą oraz utworzenie wspólnych przedsięwzięć są wyłączone z zakresu MSSF. Obecnie tego rodzaju połączenia nie są regulowane przez MSSF i sposób ich rozliczania może zależeć od charakteru zawarcia transakcji oraz struktury grupy kapitałowej, w skład której wchodzi łączące się spółki.	Dozwolona w przypadku łączenia się spółek, na skutek którego nie następuje utrata kontroli nad nimi przez ich dotychczasowych udziałowców.
MSSF 3	Wycena wartości firmy	Różnica pomiędzy ustalonymi na dzień przejęcia: a) sumą (i) przekazanej zapłaty z uwzględnieniem płatności warunkowych, (ii) wartości wszelkich udziałów niedających kontroli, wycenionych bądź zgodnie z ich proporcjonalnym udziałem w wartości godziwej przejętych aktywów netto, bądź według wartości godziwej, oraz (iii) wartością godziwą posiadanych uprzednio udziałów kapitałowych w podmiocie przejmowanym, a b) wartością godziwą kwot możliwych do zidentyfikowania nabytych aktywów i przejętych zobowiązań i zobowiązań warunkowych (aktywów netto).	Różnica między ceną przejęcia określonej jednostki lub zorganizowanej jej części a niższą od niej wartością godziwą przejętych aktywów netto.

MSR/MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSSF 3	Płatności warunkowe	Płatności warunkowe są zawsze uwzględniane przy określaniu przekazanej zapłaty na dzień połączenia w wartości godziwej. Standard szczegółowo reguluje kwestie dotyczące późniejszego ujęcia zmian wartości godziwej płatności warunkowych w zależności od tego, czy płatności te zostały zaklasyfikowane jako zobowiązanie czy kapitał.	Płatności warunkowe uwzględnia się przy określaniu ceny przejęcia na dzień połączenia tylko jeżeli wystąpienie w przyszłości zdarzeń powodujących dokonanie płatności warunkowych jest prawdopodobne, a kwota tych płatności może być określona w sposób wiarygodny. Jeżeli faktyczna płatność będzie się różniła od wartości oszacowanej, wówczas należy dokonać odpowiedniej korekty ceny przejęcia i wartości firmy lub ujemnej wartości firmy.
MSSF 3	Koszty poniesione bezpośrednio z połączeniem	Ujmowane są w wynik w momencie ich poniesienia.	Koszty poniesione bezpośrednio z połączeniem powiększają cenę przejęcia.
MSSF 3	Szczegółowe kwestie dotyczące wyceny specyficznych składników, jak np. odkupione prawa, leasing operacyjny, istniejące umowy między jednostką przejmującą i przejmowaną, zamiany programów płatności w formie akcji, wycena świadczeń pracowniczych, wycena aktywów przeznaczonych do sprzedaży itp.	Standard szczegółowo reguluje te specyficzne kwestie, wprowadzając wyjątki od ogólnej zasady ujęcia według wartości godziwej oraz specyficzne zasady pomiaru.	Brak specyficznych regulacji w tym zakresie w UoR.  Regulacje obejmują jedynie ogólne wskazania co do właściwych zasad ustalania wartości godziwej podstawowych składników (grup) aktywów i zobowiązań.
MSSF 3	Ujmowanie zobowiązań warunkowych jednostki przejmowanej	Ujęcie w wartości godziwej, pod warunkiem że istnieje możliwość wiarygodnego oszacowania tej wartości.	Brak regulacji w tym zakresie w UoR. W praktyce zobowiązania warunkowe nie są uwzględniane w wartości godziwej przejmowanych aktywów netto.
MSSF 3	Wycena udziałów niedających kontroli (udziały mniejszości)	Wymaga wyceny udziałów niedających kontroli przy określaniu wartości firmy. Udziały niedające kontroli można wycenić dwiema metodami: (i) metodą wartości godziwej lub (ii) metodą proporcjonalnego udziału w wartości godziwej możliwych do zidentyfikowania aktywów netto jednostki przejmowanej.	Wymaga wyceny metodą proporcjonalnego udziału w wartości godziwej możliwych do zidentyfikowania aktywów netto jednostki przejmowanej.

MSR/MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSSF 3	Amortyzacja wartości firmy	Niedozwolona.	<p>Wymagana przez UoR</p> <p>Dotychczasowa UoR przewiduje, iż od wartości firmy jednostka dokonuje odpisów amortyzacyjnych w okresie nie dłuższym niż 5 lat. W uzasadnionych przypadkach kierownik jednostki może wydłużyć ten okres do 20 lat.</p> <p><i>Nowelizacja UoR przewiduje iż od wartości firmy dokonuje się odpisów amortyzacyjnych przez okres jej ekonomicznej użyteczności. Jeżeli nie można wiarygodnie oszacować okresu ekonomicznej użyteczności, to okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych wartości firmy nie może być dłuższy niż 5 lat. Odpisów amortyzacyjnych dokonuje się metodą liniową i zalicza się je do pozostałych kosztów operacyjnych.</i></p>
MSSF 3	Coroczny test na utratę wartości firmy	Wymagany.	Niewymagany bezpośrednio przez UoR. Jednakże KSR 4 „Utrata wartości aktywów” wymaga dokonywania corocznego testu.
MSSF 3	Ponowna weryfikacja aktywów netto jednostki przejmowanej wg wartości godziwych w przypadku wystąpienia ujemnej wartości firmy	Wymagana.	Niewymagana.
MSSF 3	Rozliczanie ujemnej wartości firmy	W całości uznawana za przychód okresu, w którym została ujawniona.	Ujemną wartość firmy odpisuje się w pozostałe przychody operacyjne według szczegółowych zasad.
MSSF 3	Ujęcie transakcji z niedającymi kontroli udziałami przeprowadzane po dniu objęcia kontroli i niepowodujące utraty kontroli	Rozliczane jako transakcje kapitałowe, bez wpływu na wynik i wartość firmy.	Rozliczane jako nabycie/sprzedaż, w konsekwencji wpływają na wartość firmy lub rachunek zysków i strat.
MSSF 3	Rachunkowość przejęć odwrotnych	Szczegółowo uregulowana.	Brak regulacji w UoR.



# MSSF 4 Umowy ubezpieczeniowe

## Data wejścia w życie

Okresy roczne rozpoczynające się 1 stycznia 2005 r. lub później.

## Cel

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

Standard ten dotyczy kontraktów ubezpieczeniowych wydawanych przez jednostki.

## Streszczenie

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

## Interpretacje

Brak

## WARTO WIEDZIEĆ:

RMSR pracuje nad nowym standardem dotyczącym kontraktów ubezpieczeniowych, który ma zastąpić MSSF 4. Planuje się wydanie ostatecznej wersji standardu w 2016 roku.

# MSSF 5 Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana

## Data wejścia w życie

Okresy roczne rozpoczynające się 1 stycznia 2005 r. lub później.

Zmieniony w wyniku „Poprawek MSSF” (opublikowany we wrześniu 2014 r.) w celu dostarczenia wskazówek odnośnie zmiany planów sprzedaży na plany dystrybucji do właścicieli (i vice versa). Zmiany obowiązują od 1 stycznia 2016 roku lub później z możliwością wcześniejszego zastosowania (zmiany nie zostały jeszcze zatwierdzone do stosowania na terenie UE).

## Cel standardu

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

## Streszczenie

- Standard wprowadza klasyfikację wyróżniającą pozycje „przeznaczone do sprzedaży” (dostępne bezpośrednio do sprzedaży, kiedy ich zbycie w ciągu 12 miesięcy jest bardzo prawdopodobne) oraz pojęcie „grupy do zbycia” (grupy aktywów przeznaczonych do zbycia w pojedynczej transakcji, w tym zobowiązań przekazywanych wraz z tymi aktywami).
- Przeznaczone do sprzedaży aktywa trwałe lub grupy do zbycia wycenia się w kwocie niższej spośród ich wartości bilansowej i wartości godziwej pomniejszonej o koszty związane z transakcją zbycia.
- Aktywa trwałe przeznaczone do zbycia (indywidualnie lub w ramach grup przeznaczonych do zbycia) nie podlegają amortyzacji.
- Składnik aktywów trwałych lub grupa do zbycia zaklasyfikowana jako przeznaczona do sprzedaży prezentuje się odrębnie w sprawozdaniu w sytuacji finansowej.
- Aktywa i zobowiązania jednostki zależnej należy klasyfikować jako przeznaczone do sprzedaży, jeżeli jednostka dominująca jest zobowiązana do planu wycofania się z kontroli nad jednostką zależną bez względu na to, czy jednostka dominująca zachowa pakiet niedający kontroli po sprzedaży. Wymogi dotyczące klasyfikacji, prezentacji i wyceny aktywów trwałych (lub grup do zbycia) sklasyfikowanych jako przeznaczone do sprzedaży dotyczą również aktywów trwałych (lub grup do zbycia) sklasyfikowanych jako przeznaczone do dystrybucji między właścicieli.
- Jeżeli jednostka dokonuje bezpośredniego przeklasyfikowania składnika aktywów (lub grupy do zbycia) z kategorii przeznaczonych do sprzedaży do kategorii przetrzymywane do dystrybucji lub z przetrzymywane do dystrybucji do przeznaczonych do sprzedaży, to zmiana w klasyfikacji uważa się za kontynuacją pierwotnego planu zbycia.
- Działalność zaniechana jest częścią działalności, która została zbyta lub została zaklasyfikowana jako przeznaczona do sprzedaży i:
  - (a) stanowi odrębną, ważną linię działalności jednostki lub ważny geograficzny obszar jej działalności; (b) jest częścią jednego skoordynowanego planu zbycia odrębnej ważnej linii działalności lub ważnego geograficznego obszaru działalności lub (c) jest jednostką zależną przejętą wyłącznie w celu odsprzedaży.
- Jednostka prezentuje w sprawozdaniu z całkowitych dochodów łączną kwotę zysku lub straty netto z działalności zaniechanej za dany okres oraz zysku lub straty netto ze zbycia działalności zaniechanej (lub z reklasyfikacji aktywów i zobowiązań działalności zaniechanej w chwili przeznaczenia do sprzedaży). Wobec tego sprawozdanie z całkowitych dochodów dzieli się na dwie części – działalność kontynuowaną i działalność zaniechaną.

- MSSF 5 określa informacje, których ujawnienie jest wymagane w przypadku aktywów trwałych (lub grup do zbycia) zaklasyfikowanych jako przeznaczone do sprzedaży lub jako działalność zaniechana. Wobec tego ujawnienia wymagane przez inne MSSF nie obowiązują w stosunku do tych aktywów (lub grup aktywów), chyba że standardy te wymagają specyficznych ujawnień w tym zakresie lub ujawnienia związane są z wyceną aktywów lub zobowiązań związanych z grupą do zbycia nieobjętych wymogami wyceny zawartymi w MSSF 5.

### Interpretacje

Brak

### Przydatne publikacje Deloitte

*Aktywa przeznaczone do zbycia oraz działalność zaniechana: Przewodnik po MSSF 5.*

Angielska wersja językowa dostępna jest na stronie: [www.iasplus.com/en/tag-types/global/guides](http://www.iasplus.com/en/tag-types/global/guides)

## Porównanie MSSF z PSR

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

# MSSF 6 Poszukiwanie i ocena zasobów mineralnych

## Data wejścia w życie

Okresy roczne rozpoczynające się 1 stycznia 2006 r. lub później.

## Cel standardu

Uregulowanie ujęcia w sprawozdawczości finansowej prowadzenia poszukiwań i oceny zasobów mineralnych do czasu opracowania przez RMSR odpowiednich wytycznych.

## Streszczenie

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

- Standard udziela czasowego zwolnienia z obowiązku zastosowania paragrafów 11 i 12 MSR 8, określających hierarchię źródeł powszechnie stosowanych wytycznych w razie braku odpowiedniego MSSF.
- Standard wymaga przeprowadzania testu utraty wartości, jeżeli zaistnieją przesłanki wskazujące, że wartość bilansowa aktywów związanych z poszukiwaniami i podlegających oszacowaniu przekracza ich wartość odzyskiwalną. Także aktywa związane z poszukiwaniem i oceną złóż podlegają testowi utraty wartości przed przeklasyfikowaniem tych aktywów do kategorii aktywów rozwojowych.
- Dopuszcza ocenę utraty wartości na wyższym szczeblu organizacyjnym niż „ośrodek wypracowujący środki pieniężne” przewidziany przez MSR 36, ale jeżeli dokonano szacunku utraty wartości, to musi być ono zgodne z MSR 36.
- Wymaga ujawnienia informacji identyfikujących i wyjaśniających kwoty wyniku z poszukiwania i oceny zasobów mineralnych.

## Interpretacje

Brak

## Porównanie MSSF z PSR

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

# MSSF 7 Instrumenty finansowe: ujawnianie informacji

## Data wejścia w życie

Okresy roczne rozpoczynające się 1 stycznia 2007 r. lub później.

Zmieniony w wyniku „Poprawek MSSF” (opublikowane we wrześniu 2014 r.) w celu: (a) dostarczenia dodatkowych wytycznych precyzujących, czy dana umowa serwisowa stanowi kontynuację zaangażowania w przekazywany składnik aktywów dla celów ujawniania informacji wymaganych w odniesieniu do przekazywanych składników aktywów oraz (b) wyeliminowania wątpliwości dotyczących uwzględniania wymogów ujawniania kompensaty aktywów i zobowiązań finansowych w skróconych śródrocznych sprawozdaniach finansowych. Zmiany obowiązują od 1 stycznia 2016 roku lub później z możliwością wcześniejszego zastosowania (zmiany nie zostały jeszcze zatwierdzone do stosowania na terenie UE).

## Cel standardu

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

## Streszczenie

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

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

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

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

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

## Interpretacje

Brak

## Przydatne publikacje Deloitte

*iGAAP: Instrumenty finansowe.*

Przewodnik ten zawiera wskazówki dotyczące zastosowania standardów wraz z przykładami i interpretacjami (w angielskiej wersji językowej).

Więcej szczegółów na stronie: <http://www.iasplus.com/en/tag-types/global/publication-series/igaap>

#### Porównanie MSSF z PSR

MSR/MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSSF 7	Zakres ujawnień.	Szczegółowe wytyczne z zakresu ujawnień w ramach poszczególnych grup oraz klas instrumentów finansowych; szczegółowe wymogi dotyczące przedstawienia i kwantyfikacji ryzyka związanego z instrumentami finansowymi.	Dla jednostek innych niż banki, o wiele węższy zakres ujawnień wymagany przez UoR oraz rozporządzenie Ministra Finansów o instrumentach finansowych. W praktyce znaczące różnice w zakresie wykazywanych informacji.

# MSSF 8 Segmenty operacyjne

## Data wejścia w życie

Roczne okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 1 stycznia 2009 r. lub później.

Zmieniony w wyniku „Poprawek do MSSF” (z grudnia 2013 r.) wymagające od jednostki ujawnienia subiektywnych ocen dokonanych przez kierownictwo w toku stosowania kryteriów agregacji do segmentów operacyjnych oraz precyzujące, że uzgodnienie sumy aktywów segmentów sprawozdawczych do sumy aktywów jednostki przeprowadza się tylko wówczas, gdy ich kwoty są regularnie przedstawiane osobom odpowiedzialnym za podejmowanie decyzji operacyjnych. Zmiany wchodzi w życie 1 lipca 2014 roku z możliwością wcześniejszego zastosowania (na terenie UE obowiązują począwszy od 1 lutego 2015 roku).

## Cel standardu

Jednostka ujawnia 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):
  - 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 jednostki:
  - 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.

Operacje związane z rozpoczęciem działalności mogą być zakwalifikowane jako segmenty operacyjne.

- Standard zawiera wytyczne dla segmentów operacyjnych objętych obowiązkiem sprawozdawczym (ogólnie stosuje się próg 10% dla przychodów, całkowitych kwot ujawnianych zysków lub strat oraz aktywów).
- 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 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, informacje na temat obszarów geograficznych, informacje o głównych klientach (patrz poniżej) oraz informacje na temat subiektywnych ocen dokonanych przez kierownictwo w toku stosowania kryteriów agregacji do segmentów operacyjnych.
- Każda jednostka musi przedstawić analizę przychodów i niektórych aktywów trwałych w podziale na obszary geograficzne, przy czym obowiązuje rozszerzony wymóg ujawniania przychodów/aktywów trwałych 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).
- Uzgodnienie sumy aktywów segmentów sprawozdawczych do sumy aktywów jednostki przeprowadza się tylko wówczas, gdy ich kwoty są regularnie przedstawiane osobom odpowiedzialnym za podejmowanie decyzji operacyjnych.

### Interpretacje

Brak.

### Przydatne publikacje Deloitte

MSSF 8 „Segmenty operacyjne” Przewodnik po Standardzie.

Wersja polska dostępna na stronie:

<http://www2.deloitte.com/pl/pl/pages/audit/articles/Przewodnik-po-MSSF-8.html>

### Porównanie MSSF z PSR

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



# MSSF 9 Instrumenty finansowe

## Data wejścia w życie

MSSF 9 „Instrumenty finansowe”, wydany w lipcu 2014 roku, zastąpi MSR 39 „Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena”. RMSR realizowała projekt zastąpienia MSR 39 etapami, poszerzając ten standard na zakończenie każdego etapu.

Wersja MSSF 9 wydana w 2014 roku zastępuje wszystkie poprzednie wersje i obowiązuje w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2018 roku lub po tej dacie, z możliwością wcześniejszego zastosowania (standard nie został jeszcze zatwierdzony do stosowania w UE). W odniesieniu do okresów z datą rozpoczęcia przed 1 stycznia 2018 roku można stosować wcześniejsze wersje MSSF 9, jeżeli data ich zastosowania po raz pierwszy przypada przed 1 lutego 2015 roku. MSSF 9 nie wprowadza nowych wymogów dotyczących rachunkowości zabezpieczeń wartości godziwej portfela przed ryzykiem stopy procentowej (często określanych jako rachunkowość zabezpieczeń makro – ang. macro hedge), ponieważ część projektu dotycząca tego rodzaju zabezpieczeń została wydzielona z MSSF 9 ze względu na swoją czasochłonność. Projekt dotyczący zabezpieczania portfeli znajduje się obecnie w fazie opracowywania materiału do dyskusji.

## Cel standardu

MSSF 9 określa wymogi ujmowania, wyceny, utraty wartości, zaprzestania ujmowania i ogólne zasady rachunkowości zabezpieczeń.

## Streszczenie

- MSSF 9 podtrzymuje wymogi MSR 39 dotyczące ujmowania i zaprzestania ujmowania aktywów i zobowiązań finansowych (patrz: streszczenie MSR 39).
- Wszystkie instrumenty finansowe wycenia się początkowo w wartości godziwej powiększonej lub pomniejszonej (w przypadku aktywów i zobowiązań finansowych niewycenianych w wartości godziwej przez wynik finansowy) o koszty transakcji.

- MSSF 9 dzieli wszystkie aktywa finansowe wchodzące obecnie w zakres MSR 39 na dwie grupy: wyceniane w koszcie zamortyzowanym i wyceniane w wartości godziwej.
- Przy wycenie w wartości godziwej zyski i straty ujmuje się w całości w wyniku finansowym (wycena w wartości godziwej przez wynik finansowy, WGPWF) lub w pozostałych całkowitych dochodach (wycena w wartości godziwej przez pozostałe całkowite dochody, WGPCD).
- Inwestycje kapitałowe należy klasyfikować jako WGPWF, chyba że wybrano klasyfikację WGPCD, z wyjątkiem takich inwestycji, których zmiany wartości jednostka zdecydowała się zaprezentować w pozostałych całkowitych dochodach. Jeżeli inwestycja kapitałowa nie jest przeznaczona do obrotu, w chwili jej początkowego ujęcia jednostka może podjąć nieodwracalną decyzję dotyczącą jej wyceny w WGPCD, a w wyniku finansowym ujmować tylko dochody z dywidendy.
- Instrument dłużny, który: (i) utrzymywany jest w ramach modelu biznesowego zakładającego pozyskiwanie umownych przepływów pieniężnych, (ii) w określonych datach generuje umowne przepływy pieniężne wyłącznie w formie spłat kapitału i odsetek, wycenia się w koszcie zamortyzowanym, chyba że przy podejmowaniu początkowej decyzji został wyznaczony jako WGPWF (w ramach opcji wyceny w wartości godziwej).
- Instrument dłużny, który: (i) utrzymywany jest w ramach modelu biznesowego zakładającego zarówno pozyskiwanie umownych przepływów pieniężnych, jak i sprzedaż aktywów, (ii) w określonych datach generuje umowne przepływy pieniężne wyłącznie w formie spłat kapitału i odsetek, musi być wyceniany w WGPCD, chyba że przy podejmowaniu początkowej decyzji został wyznaczony jako WGPWF (w ramach opcji wyceny w wartości godziwej).
- Wszystkie inne instrumenty dłużne wycenia się w wartości godziwej przez wynik finansowy (WGPWF).

- MSSF 9 nie zmienia podstawowego modelu ujmowania zobowiązań finansowych zgodnie z MSR 39. Nadal istnieją dwie kategorie wyceny: w WGPWF i w koszcie zamortyzowanym. Zobowiązania finansowe przeznaczone do obrotu wycenia się w WGPWF, a wszystkie inne zobowiązania finansowe - w koszcie zamortyzowanym, chyba że zastosowano opcję wyceny w wartości godziwej.
- Wszystkie instrumenty pochodne wchodzące w zakres MSSF 9, w tym powiązane z inwestycjami kapitałowymi nienotowanymi na aktywnych rynkach, wycenia się w wartości godziwej. Zmiany wartości ujmują się w wyniku finansowym, chyba że jednostka zdecydowała się na stosowanie rachunkowości zabezpieczeń i wyznaczyła dany instrument pochodny jako instrument zabezpieczający w ramach powiązania zabezpieczającego.
- Instrumenty wbudowane, które zgodnie z MSR 39 byłyby rozliczane oddzielnie w WGPWF jako niepowiązane ściśle z zasadniczym składnikiem aktywów, nie podlegają wydzieleniu. Umowne przepływy pieniężne generowane przez dany składnik aktywów wycenia się całościowo, a sam składnik podlega całościowej wycenie w WGPWF, jeżeli nie przejdzie pozytywnie testu charakterystyki umownych przepływów pieniężnych. Instrumenty wbudowane niezwiązane ściśle ze zobowiązaniami finansowymi będą rozliczane osobno w wartości godziwej w odniesieniu do zobowiązań finansowych nieklasyfikowanych w WGPWF (jak w MSR 39).
- Wymogi dotyczące rachunkowości zabezpieczeń zawarte w MSSF 9 mają charakter opcjonalny. Spełnienie określonych kryteriów umożliwia jednostce odzwierciedlenie działalności związanej z zarządzaniem ryzykiem w sprawozdaniu finansowym poprzez dopasowanie zysków lub strat na instrumentach zabezpieczających do zysków lub strat na zabezpieczanych przez nie ekspozycjach.
- Wyróżnia się trzy typy powiązań zabezpieczających:
  - (i) zabezpieczenie wartości godziwej;
  - (ii) zabezpieczenie przepływów pieniężnych i
  - (iii) zabezpieczenie inwestycji netto w jednostce zagranicznej.
- Powiązanie zabezpieczające kwalifikuje się do rachunkowości zabezpieczeń wyłącznie pod warunkiem spełnienia następujących kryteriów:
  - (i) na powiązanie zabezpieczające składają się wyłącznie dozwolone instrumenty zabezpieczające i dozwolone pozycje zabezpieczane;
  - (ii) w chwili powstania powiązania zabezpieczającego formalnie określa się i dokumentuje powiązanie zabezpieczające, cel i strategię zarządzania przez jednostkę ryzykiem dla ustanowienia zabezpieczenia;
  - (iii) powiązanie zabezpieczające spełnia wszystkie wymogi dotyczące efektywności zabezpieczenia.
- Aby kwalifikować się do rachunkowości zabezpieczeń, powiązanie zabezpieczające musi spełnić następujące kryteria efektywności:
  - (i) między pozycją zabezpieczaną a instrumentem zabezpieczającym musi istnieć powiązanie ekonomiczne;
  - (ii) zmiany wartości wynikające z tego powiązania ekonomicznego nie mogą być zdominowane przez efekt ryzyka kredytowego;
  - (iii) współczynnik zabezpieczenia w powiązaniu zabezpieczającym musi być taki sam, jak faktycznie stosowany w zabezpieczeniu ekonomicznym.
- Model utraty wartości opisany w MSSF 9 jest oparty o oczekiwane straty kredytowe i dotyczy zarówno instrumentów dłużnych wycenianych w koszcie zamortyzowanym i według WGPCD, należności leasingowych, aktywów umownych określonych przez MSSF 15, jak i określonych zobowiązań do udzielenia kredytu oraz umów gwarancji finansowych.
- Oczekiwane straty kredytowe (z wyjątkiem aktywów finansowych, które wyemitowano lub nabyto z początkową stratą kredytową) należy wyceniać w formie odpisu na straty, w kwocie równej:
  - (i) kwocie strat prognozowanej na okres 12 miesięcy;

- (ii) kwocie strat prognozowanej na cały okres życia instrumentu. Drugi wariant dotyczy sytuacji, w której znacząco wzrosło ryzyko kredytowe od daty początkowego ujęcia instrumentu finansowego.
- Przychody odsetkowe oblicza się stosując efektywną stopę procentową do kosztu zamortyzowanego (stanowiącego wartość bilansową brutto pomniejszoną o odpis aktualizacyjny) dla aktywów finansowych, dla których rozpoznano utratę wartości, podczas gdy dla wszystkich innych instrumentów przychody oblicza się na podstawie wartości bilansowej brutto.

#### **Przydatne publikacje Deloitte**

*iGAAP: Instrumenty finansowe*

Przewodnik ten zawiera wskazówki dotyczące zastosowania standardów wraz z przykładami i interpretacjami (w angielskiej wersji językowej).

Więcej szczegółów na stronie:

[www.iasplus.com/en/tag-types/global/igaap](http://www.iasplus.com/en/tag-types/global/igaap)

# MSSF 10 Skonsolidowane sprawozdania finansowe

## Data wejścia w życie

Obowiązują w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 stycznia 2013 r. lub później (w UE od 1 stycznia 2014 r.).

Zmiany z września 2014 roku wyjaśniają, że w ramach transakcji z udziałem jednostki stowarzyszonej lub wspólnego przedsięwzięcia, wysokość rozpoznania zysku lub straty zależy od tego, czy sprzedane bądź wniesione aktywa stanowią przedsięwzięcie. Zmiany wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2016 roku (zmiany nie zostały jeszcze zatwierdzone do stosowania na terenie UE).

Zmiany z grudnia 2014 roku potwierdzają, że zwolnienie od sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego jest dostępny także dla jednostki dominującej, która jest spółką zależną od podmiotu inwestycyjnego. Zmiany wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2016 roku (zmiany nie zostały jeszcze zatwierdzone do stosowania na terenie UE).

## Cel standardu

Ustalenie zasad prezentacji i sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, w sytuacji gdy jednostka kontroluje jeden lub więcej innych jednostek, niezależnie od rodzaju inwestycji (tj. czy to poprzez posiadanie praw głosów czy przez inne ustalenia umowne, jakie najczęściej występują w jednostkach specjalnego przeznaczenia).

## Streszczenie

- Jednostka zależna to jednostka kontrolowana przez jednostkę dominującą.
- Kontrola występuje w przypadku gdy inwestor:
  - posiada władzę nad podmiotem inwestycji,
  - jest narażony na ekspozycję lub posiada prawo do zmiennych zwrotów wypracowanych w wyniku zaangażowania w dany podmiot inwestycji,
  - posiada zdolność do sprawowania władzy inwestora w celu wpłynięcia na wysokość zwrotów wypracowywanych przez podmiot inwestycji.

- Standard dostarcza liczne wskazówki pomagające w określeniu, czy kontrola faktycznie jest sprawowana oraz dostarcza instrukcji na temat oceny praw ochronnych, przekazanej władzy, kontroli faktycznej oraz faktycznych ustaleń agencyjnych.
- Skonsolidowane sprawozdania finansowe stanowią sprawozdania finansowe grupy (podmiotu dominującego i jednostek zależnych) przedstawiane tak, jakby dotyczyły pojedynczego podmiotu.
- Jeżeli występuje relacja podmiot dominujący – jednostka zależna, to co do zasady wymaga się sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego (z pewnymi wyjątkami), chyba że podmiot dominujący jest jednostką inwestycyjną zgodnie z definicją określoną w MSSF 10.
- Skonsolidowane sprawozdanie finansowe musi obejmować wszystkie jednostki zależne. Nie dopuszcza się zwolnienia z tego wymogu dla „kontroli przejściowej”, „działalności odmiennego rodzaju” ani dla „jednostki zależnej, działającej w warunkach poważnych i długotrwałych ograniczeń transferów funduszy”. Jeśli jednak w chwili przejścia dana jednostka zależna spełnia kryteria MSSF 5, umożliwiające zaklasyfikowanie jej jako przeznaczonej do sprzedaży, to należy ją prezentować w sprawozdaniu finansowym zgodnie z tym standardem.
- Standard zapewnia zwolnienie z konsolidacji spółek zależnych dla jednostek, które spełniają definicję „jednostki inwestycyjnej”, takie jak niektóre fundusze inwestycyjne. Zamiast tego, jednostki te wyceniają inwestycje w poszczególnych jednostkach zależnych w wartości godziwej przez wynik zgodnie z MSSF 9 lub MSR 39. Z tego zwolnienia może również skorzystać jednostka dominująca będąca spółką zależną od jednostki inwestycyjnej, nawet jeżeli podmiot inwestycyjny wycenia wszystkie jej spółki zależne w wartości godziwej zgodnie z MSSF 10.
- Salda wewnątrzgrupowe, transakcje, przychody i koszty ponoszone w ramach grupy kapitałowej w pełni się eliminuje.

- Wszystkie jednostki należące do grupy stosują takie same zasady rachunkowości oraz, w miarę możliwości, powinny posiadać takie same dni zakończenia okresów sprawozdawczych.
- Udziały niedające kontroli wykazuje się w kapitale własnym w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, ale odrębnie od kapitału własnego należącego do właścicieli jednostki dominującej. Sumę całkowitych dochodów rozdziela się między udziałami niedającymi kontroli i właścicielami jednostki dominującej nawet wtedy, gdy prowadzi to do ujemnego salda udziałów niedających kontroli.
- Zwiększenia przyszłych udziałów w spółce zależnej, po uzyskaniu nad nią kontroli, są ujmowane jako transakcje kapitałowe i nie rozpoznaje się zysków czy strat ani nie dokonuje się korekt wartości firmy.
- Częściowe zbycie inwestycji w jednostkę zależną, 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 na dzień w którym utracono kontrolę. Różnica między wartością godziwą a wartością bilansową stanowi zysk lub stratę z tytułu zbycia udziałów, wykazywaną w wynik. Jeżeli spółka zależna nie jest przedsięwzięciem (zgodnie z definicją w MSSF 3), zysk lub stratę ujmuje się tylko do wysokości udziału niepowiązanych inwestorów. Odtąd do ujęcia pozostałych udziałów należy stosować MSR 28, MSSF 11 lub MSSF 9/MSR 39, odpowiednio do danej sytuacji.

#### Interpretacje

Brak

## Porównanie MSSF z PSR

MSR/MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSSF 10	Definicja grupy kapitałowej.	Grupa kapitałowa to jednostka dominująca oraz jej wszystkie jednostki zależne, niezależnie od formy prawnej.	Grupa kapitałowa to jednostka dominująca wraz z jednostkami zależnymi, którymi mogą być spółki handlowe lub podmioty utworzone i działające zgodnie z przepisami obcego prawa handlowego.
MSSF 10	Definicja jednostki dominującej.	Jednostka, która kontroluje jedną lub więcej jednostek.	Spółka handlowa lub przedsiębiorstwo państwowe sprawujące kontrolę nad jednostką zależną.
MSSF 10	Definicja jednostki zależnej.	Jednostka (w tym jednostka niebędąca spółką handlową, jak np. spółka osobowa), która jest kontrolowana przez inną jednostkę.	Spółka handlowa lub podmiot utworzony i działający zgodnie z przepisami obcego prawa handlowego, który jest kontrolowany przez jednostkę dominującą.
MSSF 10	Definicja sprawowania kontroli.	<p>Inwestor kontroluje przedmiot inwestycji, jeżeli: (1) ma władzę nad inwestycją, (2) jest narażony na ryzyko lub posiada prawa do zmiennych zwrotów z tytułu zaangażowania w inwestycję i (3) ma możliwość wpływania na te zyski dzięki władzy sprawowanej nad inwestycją.</p> <p>Standard dostarcza szczegółowe wskazówki na temat wszelkich aspektów posiadania kontroli i kładzie nacisk na ocenę „kontroli faktycznej”. Przy tej ocenie należy kierować się profesjonalnym osądem. Standard potwierdza, iż kontrola może być uzyskana w różny sposób, niekoniecznie w drodze posiadania więcej niż 50% praw głosu.</p>	Ogólna definicja kontroli jako zdolność jednostki do kierowania polityką finansową i operacyjną innej jednostki, w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych z jej działalności.
MSSF 10	Ciągła ocena kontroli.	Inwestor musi ocenić, czy fakty i okoliczności dotyczące jego kontroli nad przedmiotem inwestycji wskazują zmiany w jednym lub kilku aspektach kontroli.	Brak regulacji w tym zakresie w UoR.
MSSF 10	Potencjalne prawa głosu.	Należy uwzględnić przy ocenie kontroli, jeżeli spełniają określone warunki.	Brak regulacji w tym zakresie w UoR.
MSSF 10	Relacja mocodawca – agent.	W celu oceny, czy inwestor posiada kontrolę nad inwestycją, wymaga się dokonania analizy, czy dana jednostka posiadająca prawa decydowania o inwestycji jest mocodawcą (tj. podejmuje decyzje na swój rachunek) czy agentem (tj. podejmuje decyzje na rachunek innych inwestorów).	Brak regulacji w tym zakresie w UoR.

MSR/MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSSF 10	Zwolnienia z obowiązku sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego – progi w zakresie zatrudnienia, sumy bilansowej i przychodów ze sprzedaży.	Niedozwolone.	Dozwolone dla jednostek niepublicznych.
MSSF 10	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.	Zgodnie z dotychczasową UoR: 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.  <i>Zgodnie ze znowelizowaną UoR: Dozwolone, jeśli:</i> <ul style="list-style-type: none"> <li>- jednostka dominująca wyższego szczebla posiada 100% udziałów tej jednostki, przy czym nie są brane pod uwagę udziały w tej jednostce posiadane przez członków jej organów administrujących, zarządzających lub nadzorujących.</li> <li>- jednostka dominująca wyższego szczebla posiada co najmniej 90% udziałów tej jednostki, a pozostali udziałowców zatwierdzili decyzję o niesporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego.</li> </ul> <i>Dodatkowo przewidziano szereg warunków, które spółka musi spełnić aby skorzystać ze zwolnienia. Wyłączenia nie stosuje się dla podmiotów publicznych lub ubiegających się o dopuszczenie na rynek.</i>

MSR/MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSSF 10	Wyłączenie jednostki zależnej z konsolidacji ze względu na jej zakup wyłącznie w celu odsprzedaży, ograniczenia w sprawowaniu kontroli.	Niedozwolone.	Dozwolone.
MSSF 10	Zwolnienie z konsolidacji dla jednostek inwestycyjnych.	Jednostki spełniające definicję „jednostki inwestycyjnej” zgodnie z MSSF 10 mogą skorzystać ze zwolnienia z wymogu konsolidacji. W tej sytuacji wymaga się od tych jednostek do ujmowania poszczególnych jednostek zależnych w wartości godziwej przez wynik finansowy, zamiast je konsolidować.	Niedozwolone.
MSSF 10	Istotne zdarzenia i transakcje w przypadku niezgodności dat sprawozdań finansowych grupy kapitałowej.	Ujmowane bezpośrednio w sprawozdaniu finansowym.	Ujawniane w informacji dodatkowej.
MSSF 10	Prezentacja udziałów niedających kontroli (mniejszościowych).	Prezentowane jako część kapitałów własnych grupy.	Odrębna (obok kapitałów i zobowiązań/rezerw) kategoria pasywów.
MSSF 10	Zwiększenia lub zmniejszenia udziałów jednostki dominującej niepowodujące utraty kontroli.	Rozlicza się jako transakcje kapitałowe w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.	Zmiany udziału procentowego w aktywach netto jednostki zależnej ujmowane są jako koszty/przychody finansowe.
MSSF 10	Przypisanie strat jednostki przejmowanej do udziałów niedających kontroli.	Straty alokuje się do udziałów niedających kontroli, nawet jeśli w wyniku tej alokacji udział niedający kontroli będzie wykazywał wartość ujemną.	Jeżeli straty jednostek zależnych, przypadające na kapitały mniejszości, przekraczają kwoty gwarantujące ich pokrycie, to ich nadwyżka podlega rozliczeniu z kapitałem własnym grupy kapitałowej.
MSSF 10	Utrata kontroli nad spółką zależną.	Wszelkie udziały pozostające własnością jednostki na dzień utraty kontroli ujmuje się w wartości godziwej.	Brak regulacji w tym zakresie w UoR. W praktyce wartość ta określona zostanie proporcjonalnie do wartości aktywów netto.



# MSSF 11 Wspólne ustalenia umowne

## Data wejścia w życie

Obowiązuje w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 stycznia 2013 r. lub później (w UE od 1 stycznia 2014 r.).

Poprawki do MSSF 11 dotyczące rozliczania transakcji nabycia udziałów we wspólnych działaniach, jeżeli działania te stanowią przedsięwzięcie obowiązują prospektywnie od 1 stycznia 2016 roku z możliwością wcześniejszego zastosowania (także na terenie UE).

## Cel standardu

MSSF 11 wprowadza nowe regulacje rachunkowości Ustalenie regulacji rachunkowości dla jednostek, które są stroną wspólnych ustaleń umownych.

## Streszczenie

- Standard ma zastosowania do wszystkich jednostek będących stroną wspólnych ustaleń umownych. Wspólne ustalenie umowne to taka umowa nad którą dwie albo więcej stron mają wspólną kontrolę.
- Wspólne działanie to wspólna inicjatywa, w ramach której strony współkontrolujące posiadają prawa do aktywów i obowiązki dotyczące zobowiązań wspólnej inicjatywy.
- Wspólne przedsięwzięcie to wspólna inicjatywa dająca stronom współkontrolującym prawa do jej aktywów netto.
- Na potrzeby rozróżnienia pomiędzy wspólnymi działaniami a wspólnymi przedsięwzięciami należy dokonać oceny struktury wspólnych ustaleń umownych, formy prawnej oddzielnie powołanej jednostki (jednostki specjalnego przeznaczenia), warunków określonych w umowie, jak i wszelkich innych związanych z nimi faktów i okoliczności.
- Wspólne działania: jednostka ujmuje aktywa, które kontroluje, koszty i zobowiązania, które ponosi, oraz udział w uzyskanych przychodach – zarówno w jednostkowym, jak i skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.

- Wspólne przedsięwzięcie: jednostka rozlicza swe udziały metodą praw własności zgodnie z MSR 28, z wyjątkiem wspólnych przedsięwzięć, w których inwestor jest jednostką venture capital, funduszem czy powiernikiem oraz wyznaczył te inwestycje, bądź jest wymagany do wyceny w wartości godziwej przez wynik zgodnie z MSSF 9 lub MSR 39.
- Udziały we wspólnych działaniach i wspólnych przedsięwzięciach, które zostały zaklasyfikowane jako przeznaczone do zbycia zgodnie z MSSF 5, rozlicza się zgodnie z tym standardem.
- Rozliczenie wspólnego ustalenia umownego w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki zależy od zaangażowania jednostki w tym wspólnym ustaleniu umownym i rodzaju tego ustalenia umownego. Jeśli jednostka jest stroną wspólnego działania lub wspólnego przedsięwzięcia, rozlicza jego udziały we wspólnym działaniu zgodnie z paragrafami 20-22 MSSF 11, natomiast wspólne przedsięwzięcie rozliczane jest zgodnie z paragrafem 10 MSR 27 „Jednostkowe sprawozdania finansowe”. Jeśli jednostka bierze udział w wspólnym ustaleniu umownym, ale nie posiada współkontroli nad tym ustaleniami, jednostka rozlicza udziały we wspólnych działaniach zgodnie z paragrafem 23 MSSF 11 a wspólne przedsięwzięcia zgodnie z MSR 39/MSSF 9, chyba że jednostka ma istotny wpływ na wspólne przedsięwzięcia – w tym przypadku stosuje się paragraf 10 MSR 27.
- Nabycie udziałów we wspólnym działaniu, stanowiącym przedsięwzięcie, należy rozliczać zgodnie z zasadami MSSF 3 „Połączenia przedsięwzięć”.

## Interpretacje

Brak

## Porównanie MSSF z PSR

MSR/MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSSF 11	Zakres.	Szczegółowa definicja wspólnej kontroli z naciskiem na ocenę, czy decyzje dotyczące określonych działań wymagają jednomyślnej zgody stron sprawujących wspólną kontrolę.	UoR odnosi się do ogólnej definicji – współkontrolowane podmioty, w których współkontrola jest realizowana przez wspólników na podstawie zawartej umowy, umowy spółki lub statutu.
MSSF 11	Rodzaje wspólnych ustaleń umownych.	Standard wyróżnia wspólne działania (inwestorzy mają prawa do aktywów netto wspólnego ustalenia umownego) wspólne przedsięwzięcie (inwestorzy mają prawo do aktywów i obowiązek spłaty zobowiązań wspólnego ustalenia umownego). Przy określeniu rodzaju wspólnego ustalenia umownego należy wziąć pod uwagę: formę prawną, zapisy umowne oraz wszelkie inne fakty i okoliczności.	Brak rozróżnienia w tym zakresie.
MSSF 11	Konsolidacja proporcjonalna.	Niedozwolona. W przypadku wspólnych działań inwestorzy ujmuje własne aktywa, zobowiązania, przychody i koszty, w tym udział w posiadanych wspólnie. W przypadku wspólnych przedsięwzięć inwestorzy stosują metodę praw własności.	Dozwolona.
MSSF 11	Istotne zdarzenia i transakcje w przypadku niezgodności dat sprawozdań finansowych grupy kapitałowej.	Ujmowane bezpośrednio w sprawozdaniu finansowym.	Ujawniane w informacji dodatkowej.

# MSSF 12 Ujawnienia na temat udziałów w innych jednostkach

## Data wejścia w życie

Roczne okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 1 stycznia 2013 r. lub później (w UE od 1 stycznia 2014 r.).

Zmiany dokonane w grudniu 2014 wyjaśniają, że jednostka inwestycyjna, która wycenia wszystkie jej spółki zależne w wartości godziwej, przedstawia informacje na temat jednostek inwestycyjnych objętych standardem. Zmiany wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2016 roku (zmiany nie zostały jeszcze zatwierdzone do stosowania na terenie UE).

## Cel standardu

Celem standardu jest dostarczanie informacji, tak aby użytkownicy sprawozdań finansowych mogliby ocenić podstawę kontroli, ograniczenia narzucone na skonsolidowane aktywa i pasywa, ekspozycję na ryzyko wynikające z zaangażowania w strukturalne jednostki nieobjęte konsolidacją oraz zaangażowanie niekontrolujących posiadaczy udziałów w operacjach skonsolidowanych jednostek.

## Streszczenie

Standard wymaga ujawnienia informacji na temat:

- znaczących subiektywnych ocen i założeń – np. poczynionych przy ocenie kontroli, współkontroli czy wywierania znaczącego wpływu na inną jednostkę,
- udziałów w jednostkach zależnych – szczegóły na temat składu grupy kapitałowej, charakteru ryzyka związanego z posiadanymi udziałami w jednostkach strukturyzowanych podlegających konsolidacji, znaczących ograniczeń w korzystaniu z aktywów i rozliczania zobowiązań jednostek zależnych, zmian w posiadaniu tytułu własności nad udziałami, udziałach niedających kontroli w grupie kapitałowej itp.,

- udziałów we wspólnych ustaleniach umownych i jednostkach stowarzyszonych – informacje dotyczące charakteru, zakresu i oddziaływania finansowego udziałów posiadanych we wspólnych ustaleniach umownych i jednostkach stowarzyszonych. Ujawnienia obejmują relacje umowne z innymi stronami wspólnych ustaleń umownych lub inwestorami posiadającymi udziały w jednostkach stowarzyszonych (w tym nazwy i szczegóły nt. tych jednostek oraz podsumowania sprawozdań finansowych) oraz charakter ryzyka związanego z posiadaniem tych udziałów,
- udziałów w jednostkach strukturyzowanych niepodlegających konsolidacji – informacje na temat charakteru i wielkości udziałów w tych jednostkach oraz ryzyka związanego z posiadaniem tych udziałów.
- jeżeli jednostka jest jednostką inwestycyjną, MSSF 12 wymaga ujawnienia dodatkowych informacji, w tym:
  - fakt, że jednostka jest jednostką inwestycyjną;
  - informacje o znaczących osądach i założeniach, jakie zostały poczynione w celu ustalenia, że dana jednostka jest jednostką inwestycyjną, oraz informacje kiedy dana jednostka staje się lub przestaje być jednostką inwestycyjną.

## Interpretacje

Brak

## Porównanie MSSF z PSR

MSR/ MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSSF 12	Zakres ujawnień.	Ujawnia się szczegółowe informacje na temat charakteru posiadanych udziałów i rodzajów związanego z nimi ryzyka oraz oddziaływania tych udziałów na sprawozdanie finansowe.  Standard dotyczy wszystkich jednostek, które mają spółki zależne, wspólne ustalenia umowne, spółki stowarzyszone oraz niekonsolidowane strukturyzowane jednostki.	O wiele węższe ujawnienia wymagane przez UoR oraz rozporządzenie ministra finansów o skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych grup kapitałowych.

# MSSF 13 Wycena w wartości godziwej

## Data wejścia w życie

Roczne okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 1 stycznia 2013 r..

Zmiany w wyniku „Poprawek do MSSF” (wydane w grudniu 2013 r.) precyzują, że zakres zwolnień portfeli z obowiązku wyceny grup aktywów finansowych, zobowiązań finansowych i innych umów podlegających kompensacie w wartości godziwej obejmuje wszystkie umowy wchodzące w zakres MSR 39 lub MSSF 9 niezależnie od tego, czy spełniają one definicję aktywów lub zobowiązań finansowych. Zmiany obowiązują w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 lipca 2014 roku i później, z możliwością wcześniejszego zastosowania (na terenie UE obowiązują począwszy od 1 stycznia 2015 roku).

## Cel standardu

Definiuje wartość godziwą oraz zawiera wskazówki dotyczące wyceny w wartości godziwej i wymaga ujawniania informacji na temat wyceny w wartości godziwej. Przy czym MSSF 13 nie zmienia wytycznych wskazujących pozycje, które podlegają wycenie bądź ujawnieniu w wartości godziwej.

## Streszczenie

- Standard obowiązuje w przypadku gdy inny MSSF wymaga lub dopuszcza wycenę w wartości godziwej lub jej ujawnienie (także w przypadku wyceny do wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży).

- Wartość godziwa to cena, jaką można osiągnąć przy sprzedaży danego składnika aktywów (lub przekazaniu zobowiązania) uczestnikowi rynku w ramach zwykłej transakcji na dzień wyceny.
- Standard wymaga klasyfikacji wyceny wartości godziwej w zależności od rodzaju informacji pozyskanych na potrzeby wyceny zgodnie z poniższą hierarchią:
  - Poziom 1: notowane ceny giełdowe oferowane za identyczne aktywa lub zobowiązania na aktywnych rynkach, dostępne na dzień wyceny.
  - Poziom 2: dane wejściowe niestanowiące cen z Poziomu 1, ale są obserwowalne bezpośrednio lub pośrednio.
  - Poziom 3: dane nieobserwowalne.
- Zakres wymaganych ujawnień uzależniony jest od rodzaju wyceny wartości godziwej (tj. czy jest ujęty w sprawozdaniu finansowym czy tylko w informacji dodatkowej) oraz od poziomu, do którego dana wycena została zaklasyfikowana.

## Interpretacje

Brak

## Porównanie MSSF z PSR

MSR/MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSSF 13	Definicja wartości godziwej.	Cena, którą by się otrzymało za sprzedaż składnika aktywów lub zapłacono by za przeniesienie zobowiązania w transakcji przeprowadzonej na zwykłych warunkach między uczestnikami rynku na dzień wyceny.	Kwota, za jaką dany składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie uregulowane na warunkach transakcji rynkowej, pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi, niepowiązаныmi ze sobą stronami.

MSR/MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSSF 13	Wskazówki dotyczące ustalania wartości godziwej.	<p>Zgodnie ze standardem wartość godziwą ustala się wg następującego modelu:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Krok 1: Ustalenie składnika aktywów lub zobowiązań, który podlega wycenie.</li> <li>• Krok 2: Określenie rynku podstawowego (lub najbardziej korzystnego) dla składnika aktywów lub zobowiązania.</li> <li>• Krok 3: Dla niefinansowego składnika aktywów – określenie jego największego i najlepszego wykorzystania.</li> <li>• Krok 4: Dobór właściwej techniki wyceny oraz danych wejściowych.</li> </ul> <p>Standard zawiera również wytyczne odnośnie do zastosowania ww. modelu w odniesieniu do zobowiązań i własnych instrumentów kapitałowych jednostki.</p>	Brak szczegółowych regulacji w tym zakresie w UoR.
MSSF 13	Wymogi ujawniania informacji na temat wyceny wartości godziwej.	Standard zawiera szczegółową listę ujawnień wymaganych dla pozycji wycenianych w bilansie w wartości godziwej.	<p>Brak szczegółowych regulacji w tym zakresie w UoR.</p> <p>Brak szczegółowych wymogów w tym zakresie w dotychczasowej wersji UoR.</p> <p><i>Znowelizowana UoR wymaga wystosowania odpowiednich ujawnień w odniesieniu do składników aktywów niebędących instrumentami finansowymi i wyceniane według wartości godziwej.</i></p>

# MSSF 14 Odroczone salda z regulowanej działalności

## Data wejścia w życie

Pierwsze roczne sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z MSSF za okres rozpoczynający się 1 stycznia 2016 roku lub później z możliwością wcześniejszego zastosowania. Standard nie zostały jeszcze zatwierdzone do stosowania w UE.

## Cel standardu

Specyfikacja wymogów sprawozdawczości finansowej dotyczących „odroczonego salda z regulowanej działalności”, pojawiających się w działalności jednostek dostarczających klientom towarów lub usług podlegających regulacji stawek.

## Streszczenie

- Standard umożliwia jednostce stosującej MSSF po raz pierwszy kontynuację rozliczania odroczonego salda z regulowanej działalności zgodnie z poprzednio stosowanymi zasadami rachunkowości (z niewielkimi zmianami) – zarówno w momencie zastosowania MSSF po raz pierwszy, jak i w sprawozdaniach finansowych za późniejsze okresy rozliczeniowe.

- Odroczone salda z regulowanej działalności prezentuje się oddzielnie w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, a zmiany tych sald ujmuje się osobno w sprawozdaniu z zysków i strat oraz innych całkowitych dochodów. Wymaga się ujawnienia dodatkowych informacji.
- Do sald odroczonego z działalności regulowanej stosuje się wymogi innych MSSF z pewnymi wyjątkami i na dodatkowych warunkach określonych w standardzie.

## Interpretacje

Brak

# MSSF 15 Przychody z umów z klientami

## Data wejścia w życie

Obowiązuje w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2018 roku lub po tej dacie z możliwością wcześniejszego zastosowania (termin wejścia w życie został odroczony z 2017 na 2018 rok).

Standard ten nie został jeszcze zatwierdzony do stosowania w UE.

Wymogi tego standardu zastąpią MSR 11 „Umowy o usługi budowlane” i MSR 18 „Przychody” oraz związane z nimi interpretacje: KIMSF 13 „Programy lojalnościowe”, KIMSF 15 „Umowy dotyczące budowy nieruchomości”, KIMSF 18 „Przekazywanie aktywów przez klientów” oraz SKI 31 „Przychody – transakcje barterowe dotyczące usług reklamowych”.

## Cel standardu

Określenie sposobów rozliczania przychodów ze sprzedaży dóbr i świadczenia usług klientom. Przychody, które nie wynikają z umów zawartych z klientami, nie wchodzą w zakres tego standardu. Na przykład przychody z dywidendy i otrzymane darowizny ujmują się zgodnie z innymi standardami.

## Streszczenie

- Podstawowa zasada jest taka, że jednostka ujmuje przychód w taki sposób aby odzwierciedlić transakcję przeniesienia na klienta przyrzeczonych dóbr lub usług w kwocie odzwierciedlającej wartość wynagrodzenia, które spółka oczekuje otrzymać w zamian za te dobra lub usługi.
- Aby zrealizować tę zasadę, jednostka podejmuje następujące kroki:
  - Krok 1: Identyfikacja umów z klientami.
  - Krok 2: Identyfikacja umownych zobowiązań do wykonania świadczeń.
  - Krok 3: Określenie ceny transakcji.
  - Krok 4: Alokacja ceny transakcji do umownych zobowiązań do realizacji świadczeń.

- Krok 5: Ujęcie przychodów w chwili wypełnienia zobowiązań przez jednostkę.
- Umowa z klientem wchodzi w zakres tego standardu, jeżeli spełnione są wszystkie następujące warunki:
  - umowa posiada treść ekonomiczną (tj. jej realizacja spowoduje zmianę poziomu ryzyka, czasu wystąpienia lub kwoty przyszłych przepływów pieniężnych w jednostce);
  - strony umowy zatwierdziły tę umowę;
  - jednostka jest w stanie określić prawa poszczególnych stron dotyczące przekazywanych dóbr lub usług;
  - jednostka jest w stanie określić warunki płatności dotyczących przekazywanych dóbr lub usług;
  - strony umowy są zobowiązane do wypełnienia wynikających z niej obowiązków umownych i zamierzają wyegzekwować przysługujące im prawa umowne;
  - istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka otrzyma wynagrodzenie należne jej w zamian za przekazanie klientowi dóbr lub usług.
- Standard zawiera wytyczne dotyczące zastosowania do poszczególnych transakcji, takich jak zobowiązania umowne spełniane przez określony czas, metody pomiaru stopnia zaawansowania spełniania zobowiązania umownego, sprzedaż z prawem zwrotu, gwarancje, kwalifikacja strony jako zleceniodawcy lub agenta, prawa klientów do dodatkowych dóbr lub usług, bezzwrotnych opłat wstępnych, sprzedaż ze wstrzymaną dostawą, nierozliczone prawa klienta, licencje, umowy z przyrzeczeniem odkupu, umowy przesyłki i akceptacji klienta.
- Standard obejmuje również wytyczne dotyczące wynagrodzenia o zmiennej wartości oraz wartości pieniądza w czasie wraz ze specyficznymi wymogami dotyczącymi ujawniania informacji.

## Interpretacje

Brak

# MSR 1 Prezentacja sprawozdań finansowych

## Data wejścia w życie

Roczne okresy sprawozdawcze zaczynające się 1 stycznia 2009 r. lub później.

Zmiany wprowadzone w grudniu 2014 roku w ramach „inicjatywy ujawnienia” wprowadził pomniejsze poprawki wprowadzając dodatkowe wytyczne dotyczące istotności, agregacji oraz struktury not objaśniających przedstawianych w sprawozdaniu finansowym. Zmiany wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2016 r. z możliwością wcześniejszego zastosowania (zmiany nie zostały jeszcze zatwierdzone do stosowania w UE).

## Cel standardu

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, zasadę stałości stosowanych metod prezentacji i klasyfikacji, zasadę memoriałową oraz zasadę istotności.
- Aktywa i zobowiązania oraz przychody i koszty nie są wzajemnie kompensowane, chyba że na ich kompensatę zezwala lub wymaga inny standard.
- Podawane są informacje porównawcze za poprzedni okres dla kwot wykazywanych w sprawozdaniu finansowym oraz w informacji dodatkowej.
- Sprawozdania finansowe sporządza się przeważnie za okresy roczne. W przypadku zmiany daty zamknięcia roku oraz prezentacji sprawozdań finansowych za okres inny niż jednego roku wymaga się ujawnienia tego faktu w informacji dodatkowej.
- Pełne sprawozdanie finansowe zawiera:
  - sprawozdanie z sytuacji finansowej,
  - rachunek zysków i strat oraz sprawozdanie z pozostałych całkowitych dochodów,
  - sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym,
  - sprawozdanie z przepływów 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 sytuacji finansowej na dzień otwarcia najwcześniejszego okresu porównawczego. Zatem w tych przypadkach wymagane są sprawozdania z sytuacji finansowej za trzy okresy.
- informacje porównawcze (tj. co najmniej dwa z wyżej wymienionych dokumentów - jeden za okres bieżący i jeden za poprzedni wraz z odpowiednimi notami).
- Jednostki mogą stosować własne tytuły jako nazwy poszczególnych sprawozdań składających się na sprawozdanie finansowe, różniące się od użytych powyżej.
- MSR 1 wyszczególnia minimalną treść, którą należy przedstawić w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, rachunku zysków i strat oraz pozostałych całkowitych dochodów oraz w sprawozdaniu ze zmian w kapitale własnym i prezentuje wskazówki dotyczące dodatkowych pozycji sprawozdania finansowego. MSR 7 podaje wskazówki dotyczące prezentacji sprawozdania z przepływów pieniężnych.
- W sprawozdaniu z sytuacji finansowej, aktywa i zobowiązania należy podzielić na krótkoterminowe i długoterminowe, chyba że prezentacja według ich stopnia płynności zapewnia wiarygodną i bardziej przydatną informację.
- Rachunek zysków i strat oraz sprawozdanie z pozostałych całkowitych dochodów zawiera wszelkie pozycje przychodów i kosztów (tj. wszystkie zmiany w kapitale „niewłaścicielskim”), w tym: (a) składniki zysku lub straty oraz (b) pozostałych całkowitych dochodów (tj. pozycje przychodów i kosztów nieujętych w rachunku zysków i strat zgodnie z wymogami lub dopuszczalnymi rozwiązaniami ujęcia według innych standardów MSSF). Pozycje te można przedstawić alternatywnie:
  - w jednym sprawozdaniu z pozostałych całkowitych dochodów (w którym należy wyróżnić sumę częściową zysku lub straty); albo



- w wyodrębnionym sprawozdaniu przedstawić rachunek zysków i strat (prezentujący pozycje składające się na zysk lub stratę) i osobno sprawozdanie z całkowitych dochodów (zaczynającym się od pozycji zysku lub straty i przedstawiającym pozostałe składniki całkowitego dochodu).
- Wymaga się od jednostek do łącznej prezentacji składników w pozostałych całkowitych dochodach, które mogą w kolejnych okresach zostać przeniesione do rachunku zysków i strat.
- Koszty w rachunku zysków i strat można prezentować w układzie porównawczym lub kalkulacyjnym. Jeśli stosuje się układ kalkulacyjny, w informacji dodatkowej należy zaprezentować koszty w układzie rodzajowym.
- Sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym przedstawia:
  - sumę całkowitych dochodów za dany okres,
  - wpływ na każdą pozycję składową kapitału własnego retrospektywnego zastosowania standardu zgodnie z MSR 8 lub retrospektywnego przekształcenia w myśl tego standardu,
  - transakcje z właścicielami występującymi w roli właścicieli oraz
  - dla każdej pozycji składowej kapitału własnego, uzgodnienie między saldami otwarcia i zamknięcia, odrębnie ujawniając każdą zmianę.
- MSR 1 określa minimum ujawnień wymaganych w informacji dodatkowej, które zawierają informacje dotyczące:
  - stosowanych zasad rachunkowości,
  - wielkości szacunkowych przyjętych przez zarząd w procesie stosowania zasad rachunkowości danej jednostki, które mają najbardziej znaczący wpływ na kwoty ujęte w sprawozdaniu finansowym,
  - źródeł niepewności w szacunkach oraz
  - sposobu zarządzania kapitałem i zgodności z wymogami kapitałowymi.
- Wytyczne stosowania do MSR 1 zawiera ilustracyjne przykładowe sprawozdanie finansowe (z wyjątkiem sprawozdania z przepływów pieniężnych).

### Interpretacje

#### SKI 29 „Umowy na usługi koncesjonowane – ujawnianie informacji”

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

### Przydatne publikacje Deloitte

*Wzorcowe sprawozdanie finansowe MSSF i Lista kontrolna ujawnień i wymagań w zakresie prezentacji sprawozdań finansowych wg MSSF*, ilustrujące format sprawozdania finansowego oraz wymogi dotyczące prezentacji i ujawnianych informacji.

Wersja polska (tylko modelowe sprawozdanie finansowe) dostępna na stronie:

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

Wersja angielska dostępna na stronie:

<http://www.iasplus.com/en/tag-types/global/publication-series/models-and-checklists>

## Porównanie MSSF z PSR

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 UoR przy czym dopuszczalna jest bardziej szczegółowa prezentacja danych niż w załącznikach.

MSR/MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 1	Forma prezentacji rachunku zysków i strat oraz kosztów i przychodów ujmowanych bezpośrednio w kapitale własnym.	Wymagana prezentacja sprawozdania z całkowitych dochodów obejmującego rachunek zysków i strat oraz pozostałe składniki całkowitego dochodu. Standard dopuszcza dwie metody prezentacji tego sprawozdania w formie pojedynczego sprawozdania lub też sprawozdania złożonego z dwóch elementów: (a) rachunku zysków i strat oraz (b) sprawozdania z całkowitego dochodu.	Ustawa nie przewiduje sprawozdania z całkowitych dochodów. W konsekwencji jednostka sporządza jedynie rachunek zysków i strat, zaś przychody i koszty ujmowane bezpośrednio w kapitale własnym prezentowane są w sprawozdaniu ze zmian w kapitale własnym.
MSR 1	Prezentacja udziałów (akcji) własnych i należnych wpłat na kapitał (fundusz) podstawowy	Prezentowane w bilansie w ramach kapitałów własnych	<i>Zgodnie ze znowelizowaną UoR prezentowane w bilansie jako aktywa</i>
MSR 1	Wymóg sporządzania sprawozdania ze zmian w kapitale własnym oraz sprawozdania z przepływów pieniężnych.	Wymagane dla wszystkich jednostek.	Niewymagane, jeżeli roczne sprawozdanie finansowe jednostki nie podlega obowiązkowi badania i ogłoszenia.
MSR 1	Zmiana prezentacji, jeżeli zasady rachunkowości były zastosowane retrospektywnie albo niektóre pozycje w sprawozdaniu finansowym zostały przekształcone lub ujęte w zmieniony sposób.	Wymaga się porównywalnej prezentacji w sprawozdaniu z sytuacji finansowej: 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.  KSR 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja” zaleca przekształcenie danych porównawczych.  Podmioty giełdowe są objęte obowiązkiem przekształcenia danych porównawczych.
MSR 1	Prezentacja pozycji bilansowych metodą opartą na płynności.	Dozwolona.	Niedozwolona.
MSR 1	Klasyfikacja zobowiązań objętych refinansowaniem lub przesunięciem terminów spłat po dniu bilansowym jako długoterminowych.	Niedozwolona, nawet jeśli umowa o refinansowaniu lub przesunięciu terminów spłat została zawarta w okresie między dniem bilansowym a zatwierdzeniem sprawozdania do publikacji.	Kwestia nieuregulowana szczegółowo. W praktyce istnieje możliwość prezentacji takich pozycji jako długoterminowych.

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

# MSR 2 Zapasy

## Data wejścia w życie

Okresy roczne rozpoczynające się 1 stycznia 2005 r. lub później.

## Cel standardu

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.
- Koszt obejmuje 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 tak określonych pozycji zapasów.

- Koszt pozycji wzajemnie wymiernych 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 MSSF z PSR

MSR/MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 2	Kapitalizacja różnic kursowych.	Co do zasady niedozwolona. Jedyne różnice kursowe w zakresie spełniającym warunki MSR 23 mogą podlegać kapitalizacji (z pewnymi wyjątkami).	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 finansowym.	Utworzenie/odwrócenie odpisów dokonywane w korespondencji z kosztem własnym.	Utworzenie/odwrócenie odpisów dokonywane w korespondencji z pozostałymi kosztami/przychodami operacyjnymi.

# MSR 7 Sprawozdanie z przepływów pieniężnych

## Data wejścia w życie

Okresy rozpoczynające się 1 stycznia 1994 r. lub później.

## Cel standardu

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

## Streszczenie

- Sprawozdanie z 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 metodą pośrednią.
- Przepływy środków pieniężnych z tytułu opodatkowania dochodów należy zaliczać do działalności operacyjnej, chyba że można ustalić ich związek z konkretnymi działaniami finansowymi lub inwestycyjnymi.
- Kurs wymiany walut, stosowany do przeliczania transakcji wyrażonych w walucie obcej, oraz przepływy środków pieniężnych zagranicznej jednostki zależnej ustala się według kursu obowiązującego w dniu wystąpienia danego przepływu środków pieniężnych.

- Zagregowane przepływy środków pieniężnych, związane z uzyskiwaniem lub utratą kontroli nad jednostkami zależnymi lub innymi jednostkami biznesowymi, przedstawia się w sposób wyodrębniony i klasyfikuje się jako działalność inwestycyjną, podając przy tym określone informacje dodatkowe.
- Podmioty dokonujące rutynowej sprzedaży składników rzeczowego majątku trwałego, płatności pieniężnych, przeznaczonych na produkcję lub nabycie takiego składnika aktywów, oraz wpływy pieniężne z jego wynajmu i sprzedaży należy ujmować w działalności operacyjnej.
- Przepływy pieniężne z działalności inwestycyjnej można klasyfikować wyłącznie na nakłady, których efektem są składniki aktywów ujęte w sprawozdaniu z sytuacji finansowej.
- Transakcje inwestycyjne i finansowe niewymagające uruchomienia środków pieniężnych pomija się w rachunku przepływów środków pieniężnych, przy czym 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 MSSF z PSR

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 (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów

## Data wejścia w życie

Okresy roczne rozpoczynające się 1 stycznia 2005 r. lub później.

## Cel standardu

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

## Streszczenie

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

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

## Interpretacje

Brak.

## Porównanie MSSF z PSR

MSR/MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 8	Zmiana polityki rachunkowości i korekta błędów podstawowych.	Obowiązek przekształcania danych porównawczych, chyba że jest to niewykonalne w praktyce.	Przekształcenie danych porównawczych nie jest obowiązkowe, przy czym dane zapewniające porównywalność ujawnia się w informacji dodatkowej. KSR 7 zaleca przekształcenie danych porównawczych.  Podmioty giełdowe są objęte obowiązkiem przekształcania danych porównawczych.

# MSR 10 Zdarzenia po zakończeniu okresu sprawozdawczego

## Data wejścia w życie

Okresy roczne rozpoczynające się 1 stycznia 2005 r. lub później.

## Cel standardu

Uregulowanie:

- kiedy jednostka koryguje swoje sprawozdanie finansowe z tytułu zdarzeń zaistniałych po okresie sprawozdawczym oraz
- ujawnień informacji na temat zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji oraz o zdarzeniach zaistniałych po okresie sprawozdawczym.

## Streszczenie

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

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

## Interpretacje

Brak.



# MSR 11 Umowy o usługę budowlaną

## Data wejścia w życie

Okresy rozpoczynające się 1 stycznia 1995 r. lub później.

Standard ten zostanie zastąpiony przez MSSF 15 „Przychody z umów z klientami” z dniem 1 stycznia 2017 roku.

## Cel standardu

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

## Streszczenie

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

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

## Interpretacje

### KIMSF 15 „Umowy dotyczące budowy nieruchomości”

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

## Porównanie MSSF z PSR

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 UoR, jednakże regulacje podobne, do zawartych w MSR 11 istnieją w KSR 3 „Niezakończone usługi budowlane”.
KIMSF 15	Umowy o budowę nieruchomości.	Szczegółowo uregulowana kwestia uznawania przychodów z tytułu umów o budowę nieruchomości, w tym warunków, w jakich stosuje się zasady wynikające z MSR 11 lub MSR 18.	Brak szczegółowych regulacji w UoR. Działalność deweloperska jest wyłączona z zakresu KSR 3.

# MSR 12 Podatek dochodowy

## Data wejścia w życie

Okresy rozpoczynające się 1 stycznia 1998 r. lub później.

## Cel standardu

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

- przyszłą realizacją (rozliczeniem) wartości bilansowej aktywów (zobowiązań) wykazanych w sprawozdaniu z sytuacji finansowej jednostki 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 przedsięwzięć), które podczas przeprowadzania danej transakcji nie wpływały ani na wynik finansowy brutto, ani na zysk do opodatkowania oraz
- Różnic wynikających z inwestycji w jednostkach zależnych, oddziałach i jednostkach stowarzyszonych oraz udziałów we wspólnych ustaleniach umownych (np. z tytułu niepodzielonego zysku), jeżeli jednostka 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 przedsięwzięć), które podczas przeprowadzania danej transakcji nie wpływało ani na wynik finansowy brutto, ani na zysk do opodatkowania oraz
  - aktywa z tytułu podatku odroczonego wynikające z zatrzymanych zysków z inwestycji w jednostkach zależnych, oddziałach i jednostkach stowarzyszonych oraz udziałów we wspólnych ustaleniach umownych 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.

- Przyjmuje się założenie, że wartość bilansowa składnika aktywów wyceniana zgodnie z modelem wartości godziwej zawartym w MSR 40 zostanie odzyskana w transakcji sprzedaży.
- Nie dyskontuje się aktywów i rezerw z tytułu podatku odroczonego.
- Bieżący i odroczonego podatek dochodowy jest ujmowany jako przychód albo koszt w rachunku zysku i strat z wyjątkiem tych podatków, które wynikają z:
  - transakcji czy zdarzeń, które są prezentowane gdzie indziej niż w rachunku zysków i strat (czy to w sprawozdaniu z całkowitych dochodów czy w kapitale własnym) lub
  - połączeń przedsięwzięć.
- Rezerwy i aktywa z tytułu podatku odroczonego przedstawia się w sprawozdaniu z sytuacji finansowej jako pozycje długoterminowe.

### Interpretacje

#### **SKI 25 „Podatek dochodowy – zmiana statusu podatkowego jednostki lub jej udziałowców”**

Konsekwencje zmian statusu podatkowego dotyczące podatku bieżącego i odroczonego ujmują 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 MSSF z PSR

MSR/MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 12	Uwzględnienie przyszłych ulg podatkowych w kalkulacji aktywów na podatek odroczonego.	Obowiązkowe przy zachowaniu zasad ostrożnej wyceny.	Brak regulacji w tym zakresie w UoR. W praktyce ulgi podatkowe nie stanowią składnika aktywów na podatek odroczonego na bazie regulacji samej UoR.  Ulgi te stanowią podstawę do wyliczenia podatku odroczonego zgodnie z KSR 2 „Podatek dochodowy”, przy czym sposób rozliczania jest odmienny niż w MSSF.
MSR 12	Ujęcie początkowe składnika aktywów lub zobowiązania niezwiązanego z połączeniem jednostek, które w momencie ujęcia nie wpływa ani na wynik finansowy brutto, ani na podstawę do opodatkowania.	Zakaz ujęcia podatku odroczonego od tego tytułu aktywów i zobowiązań tak w momencie pierwotnego ujęcia, jak i po nim.	Brak regulacji w tym zakresie w UoR, przy czym analogicznie jak w MSR 12 zostało to uregulowane w KSR 2.

MSR/MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 12	Późniejsze ujęcie składnika aktywów z tytułu podatku odroczonego, nierozpoznanego w procesie połączenia jednostek.	W okresie 12 miesięcy od dnia połączenia koryguje wartość firmy, jeżeli rozpoznanie składnika aktywów z tytułu podatku odroczonego wynika ze zdarzeń i okoliczności istniejących w dniu połączenia. We wszystkich innych przypadkach ujmowane jest w sprawozdaniu z całkowitych dochodów.	Brak regulacji w tym zakresie w UoR. KSR 2 wskazuje na konieczność dokonywana takich korekt, lecz nie później niż do końca roku obrotowego, w którym nastąpiło połączenie.
MSR 12	Podatek dochodowy od różnic przejściowych związanych z inwestycjami w jednostki podporządkowane.	Powstaje przy spełnieniu szczegółowych warunków standardu, ustalonych szczegółowo i odrębnie dla aktywów, jak i zobowiązań z tytułu podatku odroczonego.	Brak regulacji w tym zakresie w UoR, przy czym analogicznie jak w MSSF zostało to uregulowane w KSR 2.
MSR 12	Kompensowanie aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego.	Obowiązek kompensowania, z wyjątkiem szczegółowych przypadków określonych w standardzie.	Uzależnione jest od zasad rachunkowości przyjętych przez jednostkę.
MSR 12	Wycena wartości rezerwy lub składnika aktywów z tytułu podatku odroczonego powstałego w następstwie aktualizacji wyceny aktywów niepodlegających amortyzacji.	Oparta na podatkowych skutkach zbycia aktywów, nie zaś jego użytkowania.	Brak regulacji w tym zakresie w UoR. Podobne podejście zawarte jest jednak w KSR 2.
SKI-25	Zmiana statusu podatkowego jednostki lub jej udziałowców.	Konsekwencje zmian dotyczące podatku bieżącego i odroczonego ujmuje się w wyniku danego okresu, chyba że skutki te są związane z transakcjami lub zdarzeniami ujętymi bezpośrednio w kapitałach własnych.	Brak regulacji w tym zakresie w UoR, przy czym analogicznie jak w SKI-25 zostało to uregulowane w KSR 2.

# MSR 16 Rzeczowe aktywa trwałe

## Data wejścia w życie

Okresy roczne rozpoczynające się 1 stycznia 2005 r. lub później.

Zmieniony w wyniku „Poprawek do MSSF” (wydane w grudniu 2013 r.) w celu doprecyzowania, że jeżeli pozycja rzeczowych aktywów trwałych podlega przeszacowaniu, jedną z akceptowalnych metod jest metoda korekty wartości bilansowej brutto w sposób spójny z przeszacowaniem wartości bilansowej. Poprawki wchodziły w życie 1 lipca 2014 roku, z możliwością wcześniejszego zastosowania (na terenie UE obowiązują począwszy od 1 lutego 2015 roku).

Zmiany precyzujące akceptowalne metody amortyzacji wchodziły w życie 1 stycznia 2016 roku z możliwością wcześniejszego zastosowania (także na terenie UE).

Zmiany wprowadzające wymóg, by aktywa biologiczne spełniające definicję upraw roślinnych rozliczać jako rzeczowe aktywa trwałe wchodziły w życie 1 stycznia 2016 roku z możliwością wcześniejszego zastosowania (także na terenie UE).

## Cel

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

## Streszczenie

- Składniki rzeczowych aktywów trwałych ujmuje się jako aktywa, jeżeli jest prawdopodobne, że jednostka będzie uzyskiwać korzyści ekonomiczne w związku z danym składnikiem aktywów, a koszt tego składnika można wiarygodnie wycenić.
- Uprawy roślinne wykorzystywane do wytwarzania lub dostarczania produktów rolnych, niepodlegające sprzedaży jako produkt rolny, klasyfikuje się jako rzeczowe aktywa trwałe.

- Obowiązuje początkowe ujęcie według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia, obejmującego wszystkie koszty niezbędne do doprowadzenia danego składnika aktywów do zamierzonego użytkowania. Jeżeli płatność jest wydłużona w porównaniu do normalnych warunków kredytowych, ujmuje się koszty odsetkowe, jeżeli odsetki te mogą zostać skapitalizowane zgodnie z MSR 23.
- MSR 16 pozwala na wybór metody ujęcia po nabyciu:
  - **model ceny nabycia lub kosztu wytworzenia:** składnik aktywów ujmuje się w sprawozdaniu z sytuacji finansowej w cenie nabycia lub kosztu wytworzenia pomniejszonego o łączną amortyzację (umorzenie) i zakumulowaną utratę wartości.
  - **model wartości przeszacowanej:** składnik aktywów ujmuje się w sprawozdaniu z sytuacji finansowej w kwocie wynikającej z przeszacowania, którą stanowi wartość godziwa z dnia aktualizacji wyceny, pomniejszona o późniejszą łączną amortyzację (umorzenie) i zakumulowaną utratę wartości.
- W przypadku stosowania modelu wartości przeszacowanej wyceny przeszacowań przeprowadza się systematycznie. Przeszacowaniu podlegają wszystkie pozycje danej grupy aktywów (np. wszystkie budynki).
  - Zwiększenie wartości z przeszacowania jest ujmowane w pozostałych całkowitych dochodach i odnoszone na kapitał własny w pozycji kapitał z przeszacowania. Przy czym zwiększenie wartości ujmuje się w wynik w zakresie, w jakim odwraca ono poprzednio dokonane zmniejszenie ujęte w wynik będące skutkiem przeszacowania tego samego składnika aktywów.
  - Zmniejszenia wartości z przeszacowania ujmuje się w wynik. Przy czym zmniejszenie to w pierwszej kolejności pomniejsza nadwyżkę w kapitale z przeszacowania powstałą od tych samych aktywów.

- W przypadku zbycia przeszacowanego składnika aktywów nadwyżka z przeszacowania ujęta w kapitale pozostaje w kapitale własnym i nie jest przenoszona w wynik.
- Elementy składnika aktywów (komponenty) o różnych okresach generowania korzyści amortyzuje się osobno.
- Amortyzację nalicza się systematycznie przez cały okres ekonomicznego użytkowania danego składnika aktywów. Metoda amortyzacji odzwierciedla przebieg spożytkowania uzyskiwanych korzyści. Metoda naliczania utraty wartości w oparciu o przychody generowane przez dany składnik aktywów nie jest poprawna. Wartość końcową weryfikuje się co najmniej raz do roku i równa się kwocie, jaką jednostka mogłaby w danym momencie uzyskać, gdyby rozpatrywany składnik aktywów był w takim stanie, jakim jest przewidywany na koniec okresu jego przydatności. Okres ekonomicznej przydatności również jest corocznie weryfikowany. Jeżeli eksploatacja danego składnika majątku trwałego (np. samolotu) wymaga regularnych, znaczących przeglądów technicznych, z chwilą przeprowadzenia każdego takiego przeglądu jego koszt zalicza się do wartości bilansowej tego składnika jako wartość odtworzeniową, o ile zostały spełnione stosowne kryteria ich ujęcia.
- Utratę wartości składników majątku trwałego ustala się zgodnie z MSR 36.
- Wszelkie transakcje wymiany składników rzeczowego majątku trwałego, włącznie z wymianą podobnych składników, wycenia się w wartości godziwej, chyba że transakcja wymiany nie ma treści ekonomicznej albo nie można wiarygodnie wycenić ani otrzymanego, ani wydanego składnika aktywów.
- Jednostki, które prowadzą rutynową sprzedaż składników rzeczowych aktywów trwałych, a które wcześniej były przeznaczone na wynajem, reklasyfikują takie aktywa do zapasów w wartości bilansowej na moment zaprzestania najmu i przeznaczenia tych aktywów do sprzedaży. Wpływy ze sprzedaży tych aktywów ujmuje się jako przychody zgodnie z MSR 18.

#### Interpretacje

##### **KIMSF 18 „Przekazanie aktywów przez klientów”**

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

##### **KIMSF 20 „Koszty usuwania nadkładu na etapie produkcji w kopalniach odkrywkowych”**

Interpretacja określa, iż koszty związane z usuwaniem nadkładu w wydobywaniu metodą odkrywkową należy ująć jako dodatkowy element do istniejącego składnika aktywów (lub jako jego zwiększenie) i amortyzować w przewidywanym okresie użyteczności rozpoznanych zasobów dostępnych dzięki usunięciu nadkładu (przy użyciu metody jednostek produkcji, chyba że bardziej odpowiednia jest inna metoda).

#### Porównanie MSSF z PSR

MSR/MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 16	Ujmowanie prawa wieczystego użytkowania nadanego decyzją administracyjną.	Podlega klasyfikacji leasingowej zgodnie z ogólnymi zasadami przewidzianymi przez MSR 17.	Zaliczane jest do środków trwałych (grunty), według zasad przewidzianych dla dotacji.
MSR 16	Jednorazowy odpis amortyzacyjny.	Niedozwolony.	Dozwolony dla obiektów o niskiej wartości.

MSR/MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 16	Kapitalizacja kosztów finansowania zewnętrznego.	Wymagana według szczegółowych zasad w MSR 23. Różnice kursowe nie mogą podlegać kapitalizacji, z wyjątkiem tej ich części, która stanowi korektę kosztów odsetek.	Wymagana, przy czym koszty finansowania zewnętrznego są zdefiniowane w zdecydowanie inny sposób niż w MSSF.
MSR 16	Wyodrębnienie istotnych komponentów z wartości środka trwałego i amortyzowanie ich zgodnie z ich okresem ekonomicznej użyteczności.	Wymagane dla istotnych komponentów.	Niewymagane, ale dopuszczalne
MSR 16	Kapitalizacja kosztów generalnych przeglądów i amortyzowanie ich zgodnie z ich okresem ekonomicznej użyteczności.	Wymagane dla istotnych komponentów.	Niewymagane, ale dopuszczalne przy czym zakres tych kosztów może być odmienny niż pod MSSF
MSR 16	Wycena środków trwałych wg wartości godziwej.	Dozwolona, z odniesieniem skutków aktualizacji do kapitału z przeszacowania.	Niedozwolona, z wyjątkiem ustawowych przeszacowań środków trwałych, które jednak nie odpowiadają kategorii wartości godziwej.
MSR 16	Weryfikacja okresu użytkowania oraz metody amortyzacji i wartości końcowej.	Wymagana corocznie.	Wymagana okresowo, przy czym UoR nie definiuje częstotliwości przeprowadzania weryfikacji.
MSR 16	Zakup z odroczoną płatnością.	Wymagana wycena w wartości godziwej.	Brak regulacji w tym zakresie.

# MSR 17 Leasing

## Data wejścia w życie

Okresy roczne rozpoczynające się 1 stycznia 2005 r. lub później.

## Cel standardu

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

## Streszczenie

- Leasing, w tym także gruntów, klasyfikuje się jako finansowy, jeżeli następuje przeniesienie zasadniczo całego ryzyka i korzyści związanych z własnością przedmiotu leasingu. Przykłady:
  - leasing obejmuje zasadniczo cały okres użytkowania danego składnika aktywów,
  - wartość bieżąca opłat leasingowych jest zasadniczo równa wartości godziwej danego składnika aktywów.
- Wszelkie pozostałe umowy leasingu klasyfikuje się jako leasing operacyjny.
- Leasing gruntu wraz z budynkami rozbija się na składniki: grunt i budynki. 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 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 u leasingodawcy:
  - ujęcie jako należności w kwocie równej inwestycji netto w przedmiot leasingu;

- ujęcie przychodu finansowego z zastosowaniem modelu odzwierciedlającego stałą okresową stopę zwrotu z inwestycji netto leasingodawcy;
- leasingodawcy będący producentami albo pośrednikami ujmują zyski lub straty ze sprzedaży zgodnie z zasadami stosowanymi w przypadku zwykłej sprzedaży.
- Leasing operacyjny – ujęcie 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 u leasingodawcy:
  - aktywa posiadane w celu udzielania leasingu operacyjnego są przedstawiane w sprawozdaniu z sytuacji finansowej leasingodawcy zgodnie z charakterem danego składnika aktywów oraz podlegają amortyzacji zgodnie z zastosowaną przez leasingodawcę polityką amortyzacyjną podobnych aktywów;
  - przychód z leasingu ujmuje się zgodnie z rozkładem liniowym na cały okres leasingu, chyba że inna systematyczna podstawa bardziej reprezentatywnie oddaje rozkład uzyskiwanych korzyści.
- Leasingodawcy zwiększają wartość bilansową przedmiotu leasingu o początkowe koszty bezpośrednie oraz rozliczają te koszty przez cały okres leasingu (ujmowanie kosztów w momencie ich poniesienia jest niedopuszczalne).
- Sposób ujęcia transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego zależy od tego, czy jest to leasing finansowy, czy operacyjny.

## Interpretacje

### SKI 15 „Leasing operacyjny – specjalne oferty promocyjne”

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



### **SKI 27 „Ocena istoty transakcji wykorzystujących prawną formę leasingu”**

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

### **KIMSF 4 „Ustalanie, czy umowa zawiera leasing”**

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

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

### **WARTO WIEDZIEĆ:**

RMSR i RSRF wspólnie prowadzą duży projekt dotyczący rozliczania leasingu. W maju 2013 roku obie Rady wydały wstępne projekty standardu, w których proponuje się ujawnianie wszystkich umów leasingu w bilansie (z wyjątkiem umów wygasających w terminie krótszym niż 12 miesięcy). Zgodnie z tym projektem sposób rozliczania po stronie leasingobiorcy i leasingodawcy zależy od tego, czy znacząca część korzyści ekonomicznych generowanych przez dany składnik aktywów jest konsumowana w okresie objętym umową leasingu.

RMSR przewiduje, iż ostateczna wersja standardu zostanie opublikowana na początku 2016 roku.

### **Porównanie MSSF z PSR**

<b>MSR/MSSF</b>	<b>Przedmiot różnicy</b>	<b>MSSF</b>	<b>PSR</b>
MSR 17	Zakres.	Podział na umowy leasingu finansowego oraz leasingu operacyjnego. Konieczna analiza innych umów, których zapisy dotyczące wykorzystania określonego składnika aktywów lub przeniesienia praw do jego użytkowania mogą nosić znamiona leasingu.	W praktyce rozróżnia się leasing finansowy i operacyjny oraz najem i dzierżawę. Według MSSF najem i dzierżawa są umowami leasingu operacyjnego. Brak regulacji co do analizy innych umów, które mogą mieć znamiona leasingu.
MSR 17	Klasyfikacja leasingu finansowego.	Przeprowadzana na podstawie transferu znaczącego ryzyka i korzyści.	Przeprowadzana na podstawie zamkniętego katalogu warunków.
MSR 17	Warunki uznania leasingu za finansowy – okres, na jaki została zawarta umowa.	Odniesienie do większej części okresu ekonomicznej użyteczności.	Odniesienie do ¾ okresu ekonomicznej użyteczności.

MSR/MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 17	Warunki uznania leasingu za finansowy – suma opłat.	Brak ograniczenia wartościowego. Standard zawiera tu sformułowanie „zasadniczo prawie tyle, co wartość godziwa przedmiotu leasingu”.	Odniesienie do 90% wartości rynkowej przedmiotu umowy.
MSR 17	Zakres leasingu operacyjnego.	Wszystkie umowy użytkowania składników aktywów niezakwalifikowane jako leasing finansowy.	W praktyce często umowy dzierżawy i najmu nie są traktowane na równi z leasingiem operacyjnym.
MSR 17	Leasing zwrotny.	Określony szczegółowo w zakresie leasingu operacyjnego i finansowego.	Brak regulacji w tym zakresie w UoR. Kwestie te są jednak uregulowane w KSR 5 „Leasing, najem i dzierżawa”.
SKI-15	Ujęcie specjalnych ofert promocyjnych (np. okresy wolne od opłat).	Tak u leasingobiorcy, jak i leasingodawcy, konieczne jest ujęcie takich ofert na przestrzeni całej umowy leasingu.	Brak bezpośredniej regulacji w UoR. Podejście podobne do zawartego w SKI-15, jest jednak zawarte w KSR 5.
SKI-27	Ocena treści ekonomicznej transakcji w formie prawnej leasingu.	Wymagana jest każdorazowa ocena treści ekonomicznej transakcji. Jeżeli wiele transakcji ma formę prawną leasingu i daje się je zrozumieć jedynie przez odniesienie do nich jako całości, wówczas taką serię ujmuje się jako jedną transakcję.	Brak bezpośredniej regulacji w UoR, jak i w KSR 5.
KIMSF 4	Określenie, czy umowa zawiera elementy leasingu.	Obowiązek weryfikacji, czy umowa nie zawiera elementów leasingu, który powinien być odrębnie traktowany z punktu widzenia sprawozdawczości finansowej.	Brak bezpośredniej regulacji w UoR, jak i w KSR 5.

# MSR 18 Przychody

## Data wejścia w życie

Okresy rozpoczynające się 1 stycznia 1995 r. lub później.

Standard ten, wraz z związanymi z nim interpretacjami, zostanie zastąpiony przez MSSF 15 „Przychody z umów z klientami” z dniem 1 stycznia 2018 roku.

## Cel standardu

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

## Streszczenie

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

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

## Interpretacje

### SKI 31 „Przychody – transakcje barterowe dotyczące usług reklamowych”

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

### KIMSF 13 „Programy lojalnościowe”

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

„Wartość godziwa” punktów lojalnościowych uwzględnia (1) kwotę upustów lub zachęt, które w innych okolicznościach zaoferowano by klientowi zamiast punktów lojalnościowych otrzymanych przy transakcji sprzedaży oraz (2) oczekiwane utraty praw do punktów przez klientów.

### KIMSF 15 „Umowy dotyczące budowy nieruchomości”

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

### KIMSF 18 „Przekazanie aktywów przez klientów”

- Stosuje się do umów, w ramach których jednostka otrzymuje od klienta składnik rzeczowego majątku trwałego (lub środki pieniężne na wybudowanie/zakup takiego składnika), który musi następnie wykorzystać do przyłączenia klienta do sieci lub do zapewnienia mu ciągłego dostępu do dostaw towarów lub usług, albo też w obu tych celach.

- Interpretacja zawiera wskazówki, kiedy jednostka ma ujmować takie aktywa w sprawozdaniu finansowym. Jeżeli ujęcie takiego składnika jest zasadne, przyjmuje się, że wartość takich aktywów określa wartość godziwa w momencie początkowego ujęcia (transferu). Interpretacja zawiera również wytyczne ujmowania przychodów będących wynikiem transferu aktywów.

### Porównanie MSSF z PSR

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

# MSR 19 Świadczenia pracownicze

## Data wejścia w życie

Znowelizowany MSR 18 (2011) obowiązuje w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2013 r. lub później i zastępuje poprzednią wersję MSR 19

Zmiany precyzujące sposoby rozliczania składek wpłacanych przez pracowników lub strony trzecie uzależnionych od stażu pracy wchodzą w życie 1 lipca 2014 roku, z możliwością wcześniejszego zastosowania (obowiązują na terenie UE od 1 lutego 2015 roku).

Zmieniony w wyniku „Poprawek MSSF” (wydane we wrześniu 2014 r.) w celu wyjaśnienia, że wysoko oceniane obligacje przedsiębiorstw wykorzystywane do szacowania stopy dyskonta świadczeń po okresie zatrudnienia powinny być emitowane w tej samej walucie, co te zobowiązania. Zmiany obowiązują od 1 stycznia 2016 roku lub później z możliwością wcześniejszego zastosowania (zmiany nie zostały jeszcze zatwierdzone do stosowania na terenie UE).

## Cel standardu

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

## Streszczenie

- Zasada podstawowa: koszty świadczeń pracowniczych ujmuje się w okresie, w którym dany pracownik pracuje na rzecz jednostki, a nie wtedy, gdy świadczenie jest wypłacane lub należne.
- Krótkoterminowe świadczenia pracownicze (tj. oczekuje się ich rozliczenia w całości w ciągu 12 miesięcy po okresie rocznym, w którym dana usługa została wykonana) ujmuje się jako koszty okresu, w którym pracownik świadczy pracę. Niezapłacone zobowiązania z tytułu świadczeń wycenia się w wartości niezdykontowanej.
- Wypłaty z zysku i premie ujmuje się jedynie wtedy, gdy jednostka ma wiążące prawnie lub zwyczajowo oczekiwane zobowiązanie do ich wypłaty i można wiarygodnie oszacować ich koszt.
- Programy świadczeń wypłacanych po ustaniu zatrudnienia (takich jak emerytury i opieka zdrowotna) klasyfikuje się jako programy określonych składek albo jako programy określonych świadczeń.
- W przypadku programów określonych składek koszty ujmuje się w okresie, w którym dokonano płatności składki.
- W przypadku programów określonych świadczeń w sprawozdaniu z sytuacji finansowej ujmuje się zobowiązanie (aktywa) stanowiące równowartość netto:
  - wartości bieżącej zobowiązania do ustalonego świadczenia (wartość bieżąca przewidywanych przyszłych płatności wymaganych do uregulowania zobowiązania wynikającego ze świadczenia pracy przez pracownika w okresie bieżącym i za okresy ubiegłe); oraz
  - wartości godziwej aktywów programu świadczeń w dniu zakończenia okresu sprawozdawczego.
- Do aktywów programu świadczeń zalicza się aktywa należące do długoterminowego funduszu świadczeń pracowniczych oraz kwalifikujące się polisy ubezpieczeniowe.

- Aktywa określonych świadczeń są ograniczone do wysokości mniejszej z: wysokości niedoborów w programie określonych świadczeniach lub pułapu wartości aktywów. Pułap wartości aktywów to bieżąca wartość wszelkich korzyści ekonomicznych dostępnych w formie zwrotów z programów lub redukcji przyszłych wpływów do programu.
- Zmiany zobowiązań (aktywów) z tytułu zdefiniowanych świadczeń zostały podzielone na następujące kategorie:
  - koszty zatrudnienia – ujmowane w wynik,
  - wartość netto odsetek (tj. wartość pieniądza w czasie) od niedoborów (nadwyżek) z tytułu zdefiniowanych świadczeń – ujmowany w wynik, oraz
  - przeszacowanie zawierające (a) zmiany wartości godziwej aktywów programu wynikające z innych czynników niż wartość pieniądza w czasie oraz (b) zyski lub straty aktuarialne na zobowiązania – ujmowane w pozostałych całkowitych dochodach.
- W przypadku planów grupowych koszt netto ujmuje się w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki, która w kategoriach prawnych jest pracodawcą sponsorującym te plany, chyba że podpisano umowę inaczej normującą te kwestie lub zasady alokacji tych kosztów.
- Pozostałe 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, przeszacowania ujmuje się niezwłocznie w wynik.
- Świadczenia z tytułu rozwiązania umowy o pracę ujmuje się nie później niż na moment, gdy jednostka nie może już odwołać świadczenia lub gdy jednostka ujmuje koszty restrukturyzacyjne zgodnie z MSR 37 i włącza w to płatności z tytułu rozwiązania umów.

### Interpretacje

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

KIMSF 14 odnosi się do trzech kwestii:

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

## Porównanie MSSF z PSR

MSR/MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 19	Kategorie świadczeń pracowniczych.	Podział na świadczenia krótkoterminowe, świadczenia po okresie zatrudnienia, inne długoterminowe świadczenia pracownicze oraz świadczenia z tytułu zwolnień.	Brak rozróżnienia kategorii, a jedynie podział na świadczenia krótkoterminowe i długoterminowe przy prezentacji zobowiązań i rezerw w bilansie.
MSR 19	Kategorie świadczeń po okresie zatrudnienia.	Podział na programy określonych składek i programy określonych świadczeń.	Brak definicji w UoR.
MSR 19	Wycena programów określonych świadczeń i innych długoterminowych świadczeń pracowniczych.	Wymagana wycena na podstawie metod aktuarialnych.	Brak wymogu wyceny aktuarialnej, ale w praktyce metoda ta jest często stosowana.
MSR 19	Wycena świadczeń z tytułu zwolnień.	Wymagane spełnienie szczegółowych warunków pozwalających na ujęcie zobowiązań.	Brak specyficznych warunków, zobowiązanie ujmowane według ogólnych zasad.
MSR 19	Ujęcie zysków i strat aktuarialnych w programach określonych świadczeń.	Ujmuje się w pełnej wysokości w pozostałych całkowitych dochodach.	Brak definicji w UoR. W praktyce zyski i straty aktuarialne ujmuje się w pełnej wysokości w rachunku zysków i strat.

# MSR 20 Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej

## Data wejścia w życie

Okresy rozpoczynające się 1 stycznia 1984 r. lub później.

## Cel standardu

Określenie ujęcia 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 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 wynik w tych samych okresach, w których ujmuje się związane z nim koszty.
- Dotacje do przychodu ujmuje się albo uznając je w odrębnej pozycji w rachunku zysków i strat, albo w formie odpisu od wykazywanych, związanych z nimi kosztów.

- Dotacje do aktywów przedstawia się w sprawozdaniu w sytuacji finansowej albo jako odroczone przychody przyszłych okresów, albo jako odpisy potrącane od 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.
- Korzyści z tytułu otrzymanych kredytów rządowych, oprocentowanych poniżej warunków rynkowych rozlicza się jako dotacje rządowe – wyceniane jako różnica między pierwotną wartością bilansową kredytu, określoną zgodnie z MSR 39, a uzyskanymi wpływami.

## Interpretacje

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

Pomoc państwa dla jednostek, 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 MSSF z PSR

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



# MSR 21 Skutki zmian kursów wymiany walut obcych

## Data wejścia w życie

Okresy roczne rozpoczynające się 1 stycznia 2005 r. lub później.

## Cel standardu

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

## Streszczenie

- Przed wszystkim ustala się walutę funkcjonalną danej jednostki, czyli walutę podstawowego środowiska ekonomicznego, w jakim jednostka funkcjonuje.
- Następnie przelicza się wszelkie pozycje wyrażone w walutach obcych na walutę funkcjonalną:
  - dla pozycji ujmowanych w dniu transakcji stosuje się kurs wymiany z dnia transakcji zarówno w celu początkowego ujęcia, jak i wyceny;
  - na dzień zakończenia następujących później okresów sprawozdawczych:
    - pozycje niepieniężne ujęte według kosztu historycznego w dalszym ciągu wycenia się, stosując kursy wymiany z dnia transakcji;
    - pozycje pieniężne przelicza się po kursie zamknięcia;
    - pozycje niepieniężne, ujęte przez odniesienie do wartości godziwej, wycenia się według kursów wymiany w dniu wyceny.
- Różnice kursowe, powstałe przy rozliczeniu pozycji pieniężnych oraz przy przeliczeniu pozycji pieniężnych po kursie różnym od zastosowanego przy ich początkowym ujęciu, wykazuje się w kwotach zysku lub straty netto z tego tytułu, z jednym wyjątkiem. Różnice kursowe powstałe z tytułu pozycji pieniężnych, stanowiących element inwestycji netto jednostki sprawozdawczej w jednostkę zagraniczną, ujmują się w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, uwzględniającym tę zagraniczną jednostkę w pozostałych całkowitych dochodach. Różnice te są przeklasyfikowywane z kapitału własnego na wynik dopiero z chwilą zbycia takiej inwestycji netto.

- Wyniki finansowe i sprawozdanie z sytuacji finansowej jednostki, której waluta funkcjonalna nie jest walutą kraju, w którym panuje hiperinflacja, przelicza się na inną walutę sprawozdawczą, stosując następujące procedury:
  - aktywa (w tym także wartość firmy powstała przy przejęciu jednostki działającej za granicą) i zobowiązania każdego prezentowanego sprawozdania z sytuacji finansowej (w tym dane porównawcze) przelicza się po kursie zamknięcia na dzień danego sprawozdania finansowego;
  - przychody i koszty każdego okresu sprawozdawczego (w tym dane porównawcze) przelicza się po kursach wymiany z dni transakcji;
  - wszelkie wynikiłe różnice kursowe ujmują się jako pozostałe całkowite dochody, a jej wartości skumulowane prezentuje się w odrębnej pozycji kapitałów do momentu zbycia jednostki działającej za granicą.
- Szczególne zasady przeliczania wyników finansowych i sprawozdania z sytuacji finansowej (bilansu) na walutę sprawozdawczą obowiązują w przypadku jednostki, której waluta funkcjonalna podlega hiperinflacji.

## Interpretacje

### SKI 7 „Wprowadzenie waluty euro”

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

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

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

## Porównanie MSSF z PSR

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 faktycznie zastosowanego w przypadku zakupu i sprzedaży walut oraz zapłaty należności i zobowiązań, lub według kursu średniego NBP z dnia poprzedzającego dzień transakcji, w przypadku innych operacji, jak również w przypadku zapłaty należności i zobowiązań, jeżeli nie jest zasadne zastosowanie kursu faktycznego.
MSR 21	Wycena aktywów i pasywów na dzień bilansowy wyrażonych w walutach obcych.	<p>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.</p> <p>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.</p>	<p>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.</p> <p>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.</p>
MSR 21	Ujmowanie różnic kursowych.	Ujmuje się je jako przychód lub koszt okresu. W przypadkach przewidzianych w MSR 23 możliwa jest częściowa kapitalizacja różnic kursowych stanowiących korektę kosztów odsetkowych.	Ujmuje się je jako przychód lub koszt okresu albo, w uzasadnionych przypadkach, zalicza do kosztu wytworzenia produktów bądź ceny nabycia towarów, a także obligatoryjnie do ceny nabycia lub kosztu wytworzenia środków trwałych, środków trwałych w budowie czy wartości niematerialnych i prawnych.
MSR 21	Prezentacja różnic kursowych dotyczących działalności operacyjnej.	Stanowią one część kosztu własnego, kosztów ogólnych lub kosztów sprzedaży.	Zawsze stanowią koszty lub przychody finansowe (w rachunku zysków i strat prezentacja per saldo).

MSR/MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 21	Definicja inwestycji netto w jednostce działającej za granicą.	Obejmuje ona, oprócz udziałów w kapitale podmiotu, również pozycje pieniężne, których rozliczenie nie jest planowane bądź prawdopodobne w dającej się przewidzieć przyszłości, w tym pożyczki między jednostkami grupy w dowolnej walucie. W skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym różnice kursowe powstałe na inwestycji netto ujmuje się szczegółowo w odrębnej pozycji kapitału własnego.	Brak szczegółowych regulacji w UoR. W kapitale własnym odzwierciedlane są różnice kursowe powstałe z przeliczenia odpowiednich danych z bilansu oraz wyniku finansowego.
SKI-7	Wprowadzenie waluty euro.	Reguluje podejście w zakresie zastosowania MSR 21 w sytuacji wejścia danego państwa do strefy euro.	Brak szczegółowych regulacji w UoR.

# MSR 23 Koszty finansowania zewnętrznego

## Data wejścia w życie

Zaktualizowany standard, wydany w marcu 2007 r., który wszedł w życie 1 stycznia 2009 r.

## Cel standardu

Ustalenie ujęcia kosztów finansowania zewnętrznego.

## Streszczenie

- Koszty finansowania zewnętrznego stanowią: koszty kredytu, dające się bezpośrednio powiązać z nabyciem lub wytworzeniem danego kwalifikującego się składnika aktywów. Kapitalizuje się je jako część kosztu tego składnika, lecz tylko wtedy, gdy jest prawdopodobne, że koszty te przyniosą w rezultacie przyszłe korzyści ekonomiczne danej jednostce i można je wiarygodnie wycenić. Wszelkie pozostałe koszty finansowania zewnętrznego, niespełniające warunków pozwalających na kapitalizację, zalicza się w ciężar kosztów w momencie ich poniesienia.
- Kwalifikującym się składnikiem aktywów jest taki element majątku, który wymaga znacznego czasu na przygotowanie do zamierzonego sposobu użytkowania bądź sprzedaży. Takimi aktywami są na przykład zakłady produkcyjne, nieruchomości inwestycyjne oraz niektóre rodzaje zapasów.

- W zakresie, w jakim jednostka pożycza środki specjalnie w celu sfinansowania pozyskania dostosowywanego składnika aktywów, kwota kosztów finansowania zewnętrznego, którą można aktywować, stanowi różnicę między rzeczywistymi kosztami finansowania zewnętrznego w danym okresie a przychodami z tytułu tymczasowego zainwestowania tych pożyczonych środków.
- Jeżeli jednostka 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. Wysokość kosztów finansowania zewnętrznego, które jednostka kapitalizuje w danym okresie, nie może przekraczać całkowitej kwoty kosztów finansowania zewnętrznego poniesionych w tym okresie.

## Interpretacje

Brak.

## Porównanie MSSF z PSR

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

# MSR 24 Ujawnianie informacji o podmiotach powiązanych

## Data wejścia w życie

Znowelizowany standard obowiązuje w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2011 r. lub później.

Zmieniony w wyniku „Poprawek do MSSF” (wydane w grudniu 2013 r.) w celu doprecyzowania wymagań dotyczących ujawnień informacji o usługach zapewnienia kluczowego personelu kierowniczego oraz poszerzające definicję jednostki powiązanej o podmioty lub członków grupy kapitałowej zapewniających kluczowy personel kierowniczy. Poprawki wchodzi w życie 1 lipca 2014 roku, z możliwością wcześniejszego zastosowania (na terenie UE obowiązują począwszy od 1 lutego 2015 roku).

## Cel standardu

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

## Streszczenie

- Podmiotem powiązany jest:
  - (a) osoba lub bliski członek rodziny tej osoby, która:
    - (i) sprawuje kontrolę, współkontrolę nad jednostką sprawozdawczą;
    - (ii) ma znaczący wpływ na jednostkę sprawozdawczą;
    - (iii) jest członkiem kluczowego personelu kierowniczego jednostki sprawozdawczej lub jej jednostki dominującego.
  - (b) jednostka jest powiązana z jednostką sprawozdawczą, jeżeli spełniony jest jeden z poniższych warunków:
    - (i) jednostka oraz jednostka sprawozdawcza są członkami tej samej grupy (co oznacza, że każda jednostka dominująca i każda jednostka zależna jest związana z pozostałymi jednostkami);
    - (ii) jedna jednostka jest jednostką stowarzyszoną lub wspólnym przedsięwzięciem innej jednostki;
    - (iii) obydwie jednostki są wspólnymi przedsięwzięciami tego samego trzeciego podmiotu;

- (iv) jedna jednostka jest wspólnym przedsięwzięciem trzeciej jednostki, a druga jest stowarzyszona z trzecią jednostką;
- (v) jednostka jest programem świadczeń po okresie zatrudnienia na rzecz pracowników jednostki lub innej jednostki związanej z jednostką sprawozdawczą. Jeżeli jednostka sporządzająca sprawozdanie finansowe jest sama w sobie takim programem, sponsorujący pracownicy są również powiązani z jednostką sprawozdawczą;
- (vi) jednostka jest kontrolowana lub współkontrolowana przez osobę określoną w punkcie (a);
- (vii) osoba określona w punkcie (a)(i) ma znaczący wpływ na jednostkę lub jest członkiem kluczowego personelu kierowniczego tej jednostki (lub jednostki dominującej tej jednostki).
- (viii) jednostka lub członek grupy kapitałowej, w której skład ona wchodzi, zapewnia kluczowy personel kierowniczy jednostce sprawozdawczej lub jej jednostce dominującej.

- Standard wymaga ujawnienia w informacji dodatkowej na temat:
  - powiązań, w których występuje sprawowanie kontroli, nawet jeżeli nie wystąpiły żadne transakcje;
  - transakcji ze stronami powiązanymi;
  - wynagrodzenia kluczowego personelu kierowniczego (z analizą rodzajową).
- W przypadku transakcji ze stronami powiązanymi wymaga się ujawnienia charakteru powiązania i informacji umożliwiających zrozumienie potencjalnego efektu danej transakcji.
- Standard umożliwia częściowe zwolnienie z ujawnień dla podmiotów powiązanych z instytucjami rządowymi. Wymóg ujawnienia informacji, które są kosztowne w zebraniu danych oraz mniej wartościowe dla użytkowników sprawozdań finansowych, zostały wyeliminowane.

## Interpretacje

Brak.

## Porównanie MSSF z PSR

MSR/MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 24	Definicja podmiotu powiązanego.	Precyzyjnie zdefiniowana (przez podmioty powiązane rozumie się także wspólne przedsięwzięcia, kluczowych członków personelu kierowniczego, bliskie osoby oraz jednostki prowadzące programy świadczeń po okresie zatrudnienia).	Zgodnie z dotychczasową wersją UoR zawężona do jednostek powiązanych w rozumieniu podmiotów prawnych (przez podmioty powiązane rozumie się grupę jednostek obejmującą jednostkę dominującą lub znaczącego inwestora, jednostki zależne, współzależne i stowarzyszone oraz jednostki znajdujące się wraz z jednostką pod wspólną kontrolą, a także współnika jednostki współzależnej).  <i>Nowelizacja UoR definiuje jednostki powiązane jako dwie lub więcej jednostek wchodzących w skład danej grupy kapitałowej.</i>
MSR 24	Ujawnianie transakcji z jednostkami powiązanymi.	Precyzują szczegółowy zakres transakcji, jakie ujawnia się w stosunku do wszystkich podmiotów zdefiniowanych jako podmiot powiązany.  Uproszczenie wymogów dotyczących ujawnień przez podmioty powiązane z rządem.	Zgodnie z dotychczasową wersją UoR: UoR nakazuje ujawnienie transakcji z podmiotami powiązanymi określonymi według ustawowej definicji prawnej podmiotów powiązanych (jak wyżej).  Jednocześnie UoR posługuje się rozszerzoną definicją strony powiązanej, praktycznie tożsamą z definicją zawartą w MSR 24, jedynie w zakresie ujawniania transakcji na innych warunkach niż rynkowe.  Skarb Państwa nie jest podmiotem powiązanym w świetle definicji zawartej w UoR.  <i>Zgodnie z nowelizacją UoR przez strony powiązane rozumie się podmioty powiązane zdefiniowane w MSSF przy czym jedynie w zakresie ujawniania transakcji na innych warunkach niż rynkowe.</i>

# MSR 26 Rachunkowość i sprawozdawczość programów świadczeń emerytalnych

## Data wejścia w życie

Okresy rozpoczynające się 1 stycznia 1998 r. lub później.

## Cel standardu

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 rozbiciu 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 Jednostkowe sprawozdania finansowe

## Data wejścia w życie

Okresy roczne rozpoczynające się 1 stycznia 2013 r. lub później (w UE od 1 stycznia 2014 r.).

Zmiany z sierpnia 2014 roku umożliwiające jednostce sprawozdawczej zastosowanie metody praw własności w jednostkowym sprawozdaniu finansowym wchodzi w życie 1 stycznia 2016 roku, z możliwością wcześniejszego zastosowania (zmiany nie zostały jeszcze zatwierdzone do stosowania na terenie UE).

## Cel standardu

Określenie, jak należy ujmować inwestycje w jednostki zależne, wspólne przedsięwzięcia oraz jednostki stowarzyszone w jednostkowych sprawozdaniach finansowych.

## Streszczenie

- W jednostkowych sprawozdaniach finansowych podmiotu dominującego: inwestycje w jednostki zależne, stowarzyszone i wspólne przedsięwzięcia (z wyjątkiem zaklasyfikowanych jako przeznaczone do sprzedaży zgodnie z MSSF 5) ujmuje się albo według kosztu, albo jako inwestycje, zgodnie z wymogami MSSF 9 lub MSR 39, przy czym zmiany z sierpnia 2014 roku umożliwiają jednostce sprawozdawczej zastosowanie metody praw własności w jednostkowym sprawozdaniu finansowym do rozliczania inwestycji w podmiotach zależnych, stowarzyszonych i we wspólnych przedsięwzięciach (zmiany nie zostały jeszcze zatwierdzone do stosowania na terenie UE).
- Jednostka dominująca ujawnia listę znaczących inwestycji wraz z podaniem metod ich rozliczania.

## Interpretacje

Brak.

## Porównanie MSSF z PSR

MSR/MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 27	Wycena w jednostkowych sprawozdaniach finansowych udziałów w jednostkach podporządkowanych, dokonywana metodą praw własności.	Przed zatwierdzeniem w UE* zmian do MSR 27 opublikowanych przez RMSR w sierpniu 2014 roku: Niedozwolona. Wycena po koszcie lub jako inwestycje zgodnie z MSR 39 lub MSSF 9.  Po zatwierdzeniu w UE* zmian do MSR 27 opublikowanych przez RMSR w sierpniu 2014 roku: Dozwolona.	Dozwolona.

\* przewidywany termin zatwierdzenia zmian to czwarty kwartał 2015 roku.



# MSR 28 Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych oraz wspólne przedsięwzięcia

## Data wejścia w życie

Zmiany obowiązują od 1 stycznia 2013 r. (w UE od 1 stycznia 2014 r.).

Zmiany z września 2014 roku wyjaśniają, że w ramach transakcji z udziałem jednostki stowarzyszonej lub wspólnego przedsięwzięcia, wysokość rozpoznania zysku lub straty zależy od tego, czy sprzedane bądź wniesione aktywa stanowią przedsięwzięcie. Zmiany wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2016 roku (zmiany nie zostały jeszcze zatwierdzone do stosowania na terenie UE).

Zmiany z grudnia 2014 dopuszczają jednostce zastosowanie wyceny do wartości godziwej dokonanej przez jednostkę inwestycyjną, jednostkę stowarzyszoną lub wspólne przedsięwzięcia w odniesieniu do udziałów w jednostkach zależnych. Zmiany wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2016 roku (zmiany nie zostały jeszcze zatwierdzone do stosowania na terenie UE).

## Cel standardu

Zdefiniowanie znaczącego wpływu na jednostki stowarzyszone oraz sformułowanie wymagań, zgodnie z którym inwestor musi wykazywać inwestycje w jednostki stowarzyszone oraz wspólne przedsięwzięcia.

## Streszczenie

- Standard stosuje się do wszelkich inwestycji, w których inwestor wywiera znaczący wpływ oraz do wspólnych przedsięwzięć, chyba że inwestorem jest firma venture capital, fundusz powierniczy, instytucja powiernicza lub podobna jednostka oraz wyznaczyła te inwestycje do wyceny w wartości godziwej przez wynik zgodnie z MSSF 9 lub MSR 39.
- Udziały w jednostkach stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach, 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, oraz we wspólne przedsięwzięcia.
- Przyjmuje się możliwe do odrzucenia założenie, że znaczący wpływ jest wywierany wtedy, gdy inwestycja bezpośrednia lub pośrednia przekracza 20% praw głosu nad przedmiotem inwestycji.
- Zgodnie z metodą praw własności inwestycję ujmuje się początkowo po koszcie. Później poddaje się jej wycenę korekcie o udział inwestora w następujących po nabyciu zmianach wartości aktywów netto nabytej jednostki.
- We własnym sprawozdaniu z całkowitych dochodów inwestor wykazuje swój udział w zyskach i stratach nabytej jednostki za okresy po jej nabyciu.
- W odniesieniu do podobnych transakcji i zdarzeń w podobnych okolicznościach w jednostkach stowarzyszonych oraz wspólnych przedsięwzięciach stosuje się zasady rachunkowości takie same, jakie stosowane są u inwestora. Jednakże, jeżeli jednostka, która sama nie jest jednostką inwestycyjną, ale ma udział w jednostce stowarzyszonej lub wspólnym przedsięwzięciu, która jest jednostką inwestycyjną - jednostka ta w odniesieniu do udziałów w jednostkach zależnych może zachować wyceny do wartości godziwej przyjęte przez jednostkę inwestycyjną, będącą jednostką stowarzyszoną lub wspólnym przedsięwzięciem.
- Dzień zamknięcia okresu sprawozdawczego jednostki stowarzyszonej lub wspólnego przedsięwzięcia nie może odbiegać o więcej niż trzy miesiące od daty końca okresu sprawozdawczego inwestora.
- Inwestycje w jednostki stowarzyszone lub wspólne przedsięwzięcia rozlicza się w jednostkowym sprawozdaniu finansowym za zgodnie z MSR 27.

- Testy utraty wartości przeprowadza się zgodnie ze MSR 36 „Utrata wartości aktywów”. W tym przypadku stosuje się określone w MSR 39 lub MSSF 9 przesłanki wskazujące na utratę wartości. W celu przeprowadzenia testu na utratę wartości inwestycja w jednostce stowarzyszonej lub wspólnego przedsięwzięcia ujmowana jest jako pojedynczy składnik aktywów.
- W przypadku zaprzestania rozliczania inwestycji metodą praw własności (np. w drodze zmian własnościowych) zachowaną część inwestycji przeszacowuje się do jej wartości godziwej, a powstały zysk lub stratę ujmuje się w wynik finansowy. Jeżeli przedmiotem transakcji są aktywa będące przedsięwzięciem (zgodnie z definicją w MSSF 3), zysk lub stratę ujmuje się w całości. Odtąd do tych udziałów stosuje się MSSF 9 lub MSR 39, chyba że inwestycja pozostaje jednostką zależną i ma zastosowanie MSSF 3.

#### Interpretacje

Brak.

#### Porównanie MSSF z PSR

MSR/MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 28	Utrata znaczącego wpływu bądź współkontroli.	Wszelkie udziały pozostające własnością jednostki na dzień utraty znaczącego wpływu lub współkontroli ujmuje się w wartości godziwej.	Udziały pozostające w posiadaniu, po utracie znaczącego wpływu lub współkontroli są wyceniane w proporcji do wartości aktywów netto.

# MSR 29 Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji

## Data wejścia w życie

Okresy rozpoczynające się 1 stycznia 1990 r. lub później.

## Cel standardu

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

## Streszczenie

- Pozycje sprawozdania finansowego jednostki prowadzącej rachunkowość w walucie funkcjonalnej tego kraju, którego gospodarka podlega hiperinflacji, ujmuje się w jednostkach miary obowiązujących na dzień zakończenia okresu sprawozdawczego.
- Zyski lub straty na pozycjach niepieniężnych netto ujmuje się w wynik.
- Dane porównawcze za ubiegły(e) okres(y) ujmuje się na nowo w tych samych bieżących jednostkach miary.

- Ogólnie przyjmuje się, że gospodarka podlega hiperinflacji, jeżeli przez trzy lata skumulowana stopa inflacyjna zbliża się do poziomu 100% lub go przekracza.
- Gdy dana gospodarka zaprzestaje być w warunkach hiperinflacji, kwoty wyrażone w jednostkach miary obowiązujących na koniec poprzedniego okresu sprawozdawczego są podstawą do ustalenia wartości bilansowych w kolejnych sprawozdaniach finansowych.

## Interpretacje

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

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

## Porównanie MSSF z PSR

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

# MSR 32 Instrumenty finansowe: prezentacja

## Data wejścia w życie

Okresy roczne rozpoczynające się 1 stycznia 2005 r. lub później. Postanowienia dotyczące ujawniania informacji zostały zastąpione przez MSSF 7, który wszedł w życie 1 stycznia 2007 r.

## Cel standardu

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

## Streszczenie

- Wystawca (emitent) instrumentu finansowego powinien zakwalifikować go jako zobowiązanie lub instrument kapitałowy:
  - odnosząc się do treści ekonomicznej, a nie do formy prawnej danego instrumentu;
  - klasyfikacji dokonuje się w momencie wystawienia danego instrumentu i nie należy jej później zmieniać;
  - instrument stanowi zobowiązanie finansowe, jeżeli wystawca może podlegać 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 kapitałowy to instrument, który dokumentuje istnienie udziałów końcowych (rezydualnych) w aktywach jednostki po odjęciu wszystkich jej zobowiązań;
  - odsetki, dywidendy, zyski i straty, dotyczące instrumentu zakwalifikowanego jako zobowiązanie, ujmuje się odpowiednio jako przychody lub koszty.

- 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, należy klasyfikować jako instrumenty kapitałowe, mimo że w innych okolicznościach spełniałyby one definicję zobowiązania.
- W momencie wystawienia od emitenta wymaga się odrębnej klasyfikacji elementów o charakterze zobowiązania i o charakterze kapitałowym składających się na jeden złożony instrument finansowy, taki jak obligacja zamienna.
- Składnik aktywów finansowych kompensuje się ze zobowiązaniem finansowym, wykazując w sprawozdaniu z sytuacji finansowej (bilansie) kwotę netto wtedy i tylko wtedy, gdy jednostka 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 przedsięwzięć) odpisuje się od kapitału własnego w kwocie netto, tj. po wyłączeniu związanych z tym korzyści podatkowych.
- Prawa poboru (praw, opcji, warrantów), które są wyrażone w walucie innej niż waluta funkcjonalna emitenta, klasyfikowane są jako kapitały własne, po spełnieniu określonych warunków, niezależnie od waluty, w której wyrażone jest rozliczenie tych praw.

## Interpretacje

### **KIMSF 2 „Udziały członkowskie w spółdzielniach i podobne instrumenty”**

Stanowią one zobowiązania, chyba że spółdzielnia ma prawną możliwość odmowy ich wykupu na żądanie.

### Przydatne publikacje Deloitte

*iGAAP: Instrumenty finansowe*. Przewodnik ten zawiera wskazówki dotyczące zastosowania standardów wraz z przykładami i interpretacjami (w angielskiej wersji językowej).

Więcej szczegółów na stronie:

[www.iasplus.com/en/tag-types/global/igaap](http://www.iasplus.com/en/tag-types/global/igaap)

### Porównanie MSSF z PSR

MSR/MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 32	Zasady klasyfikacji instrumentów finansowych	Szczegółowe wytyczne dotyczące rozgraniczania pomiędzy składnikami zobowiązań finansowych, a instrumentami kapitałowymi, w szczególności dla transakcji rozliczanych własnymi instrumentami kapitałowymi	Brak szczegółowych wytycznych

# MSR 33 Zysk na akcję

## Data wejścia w życie

Okresy roczne rozpoczynające się 1 stycznia 2005 r. lub później.

## Cel standardu

Ustanowienie zasad ustalania i prezentacji zysku na akcję (EPS) w celu zapewnienia możliwości bardziej miarodajnego porównywania wyników różnych jednostek za ten sam okres oraz tej samej jednostki za różne okresy.

## Streszczenie

- Standard ten stosuje się do jednostek, których akcje znajdują się w obrocie publicznym, jednostek, które są w trakcie emitowania takich akcji oraz innych jednostek, dobrowolnie prezentujących wskaźnik zysku na akcję (EPS).
- Jednostka prezentuje podstawowy i rozwodniony zysk na akcję:
  - dla każdej kategorii akcji zwykłych o różnym prawie do udziału w zyskach danego okresu;
  - w sposób równie widoczny;
  - w odniesieniu do wszystkich prezentowanych okresów.
- Jeżeli jednostka prezentuje tylko sprawozdanie z całkowitych dochodów, EPS wykazuje się w tym sprawozdaniu. Jeżeli jednostka prezentuje pozycje zysków lub strat w odrębnym dokumencie, EPS wykazuje się tylko w tym dokumencie.
- EPS należy prezentować w odniesieniu do zysku lub strat 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 akcję odzwierciedla zyski dla akcjonariuszy jednostki dominującej.

- Rozwodnienie stanowi zmniejszenie zysku przypadającego na akcję lub zwiększenie straty na 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 akcję:
  - zysk w liczniku: powinien być ujęty po odliczeniu wszelkich kosztów, łącznie z obciążeniami z tytułu podatku oraz po odpisaniu udziałów niedających kontroli i dywidend z tytułu akcji uprzywilejowanych;
  - mianownik: średnia ważona liczba akcji występujących w ciągu danego okresu.
- Obliczenie wskaźnika rozwodnionego zysku na 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 są wyłączone z powyższego wyliczenia.

## Interpretacje

Brak

### Porównanie MSSF z PSR

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

# MSR 34 Śródroczna sprawozdawczość finansowa

## Data wejścia w życie

Okresy rozpoczynające się 1 stycznia 1999 r. lub później.

Zmieniony w wyniku „Poprawek MSSF” (wydane we wrześniu 2014 r.) w celu wyjaśnienia ujawnień informacji „w innym miejscu śródrocznego raportu finansowego”. Zmiany obowiązują od 1 stycznia 2016 roku lub później z możliwością wcześniejszego zastosowania (zmiany nie zostały jeszcze zatwierdzone do stosowania na terenie UE).

## Cel standardu

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

## Streszczenie

- MSR 34 obowiązuje wyłącznie jednostki 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 są obowiązane publikować śródroczne sprawozdania finansowe,
  - jak często oraz
  - 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.
- Minimalne wymagane składniki skróconego śródrocznego sprawozdania finansowego to:
  - skrócone sprawozdanie z sytuacji finansowej,
  - skrócone sprawozdanie z całkowitych dochodów, prezentowane albo w formie jednego skróconego sprawozdania, albo odrębnego skróconego rachunku zysków i strat oraz skróconego sprawozdania z całkowitych dochodów,

- skrócone sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym,
- skrócone sprawozdanie przepływów pieniężnych oraz
- wybrane informacje dodatkowe.
- Standard określa okresy porównawcze wymagane w śródrocznych sprawozdaniach finansowych.
- 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 przekształcić prezentowane wcześniej okresy śródroczne.

## Interpretacje

### KIMSF 10 „Śródroczna sprawozdawczość finansowa a utrata wartości”

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



### Przydatne publikacje Deloitte

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

Wersja polska dostępna na stronie:

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

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

Wersja angielska dostępna na stronie:

[www.iasplus.com/en/tag-types/global/models-and-checklists](http://www.iasplus.com/en/tag-types/global/models-and-checklists)

### Porównanie MSSF z PSR

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 są zobligowane do przekazywania raportów kwartalnych i półrocznych w zakresie zdefiniowanym przez odpowiednie regulacje giełdowe.
MSR 34	Zakres sprawozdania śródrocznego.	Według wyboru jednostki: w formie pełnej, zgodnej z MSR 1 lub w formie skróconej.	
MSR 34	Zakres dodatkowych ujawnień skróconego sprawozdania śródrocznego.	Sprecyzowany w zakresie wszystkich wymaganych ujawnień.	
MSR 34	Zakres okresów porównywalnych.	Sprecyzowane dla każdego sprawozdania finansowego.	
KIMSF 10	Odwracanie odpisów aktualizujących wartość firmy, inwestycji w instrumenty kapitałowe zakwalifikowane jako utrzymywane do zbycia 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 firmy i aktywów niematerialnych nabytych w procesach łączenia przedsiębiorstw, których data zawarcia umowy przypada na 31 marca 2004 r. lub później, oraz wszystkich aktywów za okresy rozpoczynające się 31 marca 2004 r. lub później.

## Cel standardu

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

## Streszczenie

- MSR 36 stosuje się do wszystkich aktywów, z wyjątkiem: zapasów (MSR 2), aktywów powstających w wyniku realizacji umów o budowę (MSR 11), aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego (MSR 12), aktywów z tytułu świadczeń pracowniczych (MSR 19), aktywów finansowych (MSR 39 lub MSSF 9), nieruchomości inwestycyjnych wycenianych w wartości godziwej (MSR 40), aktywów biologicznych, związanych z działalnością rolniczą, wycenianych w wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą (MSR 41), odroczonego kosztów przejęć i aktywów niematerialnych wynikających z kontraktów ubezpieczeniowych (patrz MSSF 4) oraz aktywów trwałych przeznaczonych do zbycia (patrz MSSF 5).
- 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 w wynik. Dla aktywów ujętych w sprawozdaniu z sytuacji finansowej w wartości przeszacowanej traktuje się ją jako odpis od nadwyżki z aktualizacji wyceny.
- Wartość odzyskiwalną stanowi wyższa z następujących dwóch kwot: cena sprzedaży netto danego składnika aktywów lub jego wartość użytkowa.
- Wartość użytkową stanowi bieżąca wartość szacowanych przyszłych przepływów pieniężnych, oczekiwanych z tytułu kontynuacji użytkowania danego składnika aktywów oraz jego zbycia po zakończeniu okresu użytkowania.

- Stopę dyskontową stosowaną do wyliczenia wartości użytkowej aktywów 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 aktywów 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 jednostki dla wewnętrznych celów zarządczych, pod warunkiem że ta jednostka lub grupa jednostek, do których alokowana jest wartość firmy, nie przekracza wielkości segmentu wyznaczonej zgodnie z MSSF 8.
- W określonych okolicznościach wymaga się odwrócenia odpisów aktualizacyjnych z tytułu utraty wartości z lat poprzednich (zakazane w przypadku wartości firmy).

#### Interpretacja

#### KIMSF 10 „Śródroczna sprawozdawczość finansowa a utrata wartości”

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

#### Porównanie MSSF z PSR

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 (ośrodki generujące przepływy pieniężne).	<p>Postrzegany raczej jako składnik aktywów. Brak definicji ośrodka generującego przepływy pieniężne.</p> <p>Podójście oparte na identyfikacji ośrodków generujących przepływy pieniężne istnieje na gruncie KSR 4 „Utrata wartości aktywów”.</p>
MSR 36	Ustalenie odpisu z tytułu utraty wartości.	Odpis ustalany przez porównanie wartości bilansowej składnika aktywów z jego wartością odzyskiwalną (przez wartość odzyskiwalną rozumie się wyższą spośród dwóch wartości: użytkowej bądź godziwej, pomniejszonej o koszty sprzedaży).	<p>Odpis ustalany przez porównanie wartości bilansowej składnika aktywów z jego ceną sprzedaży.</p> <p>Podobne podejście w odniesieniu do ustalania odpisów aktualizujących jakie jest zawarte w MSR 36 prezentowane jest również w KSR 4.</p>

MSR/MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 36	Częstotliwość przeprowadzania testu utraty wartości dla składników aktywów 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.  KSR 4 przewiduje takie samo podejście jak w UoR do częstotliwości przeprowadzania testów na utratę wartości.
MSR 36	Częstotliwość przeprowadzania testu utraty wartości pozostałych aktywów.	Jeśli występują przesłanki wskazujące na utratę wartości, przy czym ustalenia przesłanek dokonuje się na każdy dzień bilansowy.	Gdy istnieją przesłanki wskazujące, że nastąpiła utrata wartości, oraz na dzień bilansowy.
MSR 36	Odwroćcie odpisu z tytułu utraty wartości aktywów (innych niż wartość firmy).	Odpis z tytułu utraty wartości odwraca się tylko wtedy, gdy od czasu ujęcia ostatniego odpisu nastąpiła zmiana wartości szacunkowych stosowanych do ustalenia wartości odzyskiwalnej.	Wymagane w przypadku ustania przyczyny, dla której go utworzono.  Podobne podejście w odniesieniu do odwracania odpisów, jakie jest zawarte w MSR 36, jest zawarte w KSR 4.
MSR 36	Odwroćcie odpisu z tytułu utraty wartości firmy.	Niedozwolone.	Brak regulacji w tym zakresie w samej UoR.  KSR 4 zabrania odwracania utraty wartości od wartości firmy.

# MSR 37 Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe

## Data wejścia w życie

Okresy rozpoczynające się 1 lipca 1999 r. lub później.

## Cel standardu

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

## Streszczenie

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

- obecnie istniejący obowiązek może, lecz prawdopodobnie nie będzie, powodować konieczności wydatkowania środków;
- kwoty obecnego zobowiązania nie można wystarczająco wiarygodnie oszacować (ten przypadek występuje rzadko).
- Wymaga się ujawnienia zobowiązań warunkowych jedynie w informacji dodatkowej, bez ujmowania w sprawozdaniu z sytuacji finansowej. 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.
- 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

### **KIMS F 1 „Zmiany istniejących zobowiązań z tytułu wycofania z eksploatacji, rekultywacji i zobowiązań o podobnym charakterze”**

Zgodnie z tą interpretacją należy skorygować odpowiednią rezerwę o zmiany kwoty lub terminu poniesienia przyszłych kosztów oraz o zmiany rynkowej stopy dyskonta.

### **KIMS F 5 „Prawa do udziałów wynikające z uczestnictwa w funduszach likwidacyjnych, rekultywacyjnych oraz funduszach na naprawę środowiska”**

Interpretacja ta dostarcza wskazówki w ujmowaniu w sprawozdaniu finansowym wplacającego udziałów w funduszu likwidacyjnym, rekultywacyjnym oraz na naprawę środowiska utworzonym w celu sfinansowania części lub całości kosztów związanych z likwidacją np. instalacji przemysłowych lub podjęcia przedsięwzięć związanych z przywróceniem środowiska naturalnego do poprzedniego stanu.

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

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

### **KIMSF 21 „Opłaty”**

Interpretacja ta zawiera wskazówki w zakresie ujmowania zobowiązań za opłaty nakładane przez rząd (zarówno dla opłat, które są ujmowane zgodnie z MSR 37 oraz tych, w których termin wymagalności i kwota opłaty są pewne):

- zdarzenie obligujące, które powoduje powstanie zobowiązania do uiszczenia opłaty jest działalność, z tytułu której jednostka ma obowiązek uiścić tę opłatę.
- zobowiązania ujmuje się progresywnie, jeśli zdarzenie obligujące powstaje na przestrzeni okresu.
- Jeśli zdarzenie obligujące powstaje w momencie osiągnięcia minimalnego progu, zobowiązanie to jest rozpoznawane, gdy zostanie osiągnięty ten próg.

### **Porównanie MSSF z PSR**

<b>MSR/MSSF</b>	<b>Przedmiot różnicy</b>	<b>MSSF</b>	<b>PSR</b>
MSR 37	Definicja rezerw, zobowiązań warunkowych i aktywów warunkowych.	Szczegółowo zawarta w standardzie, łącznie z warunkami rozpoznania poszczególnych kategorii. Rozróżnienie rezerw i rozliczeń międzyokresowych oparte jest na stopniu pewności realizacji danego obowiązku.	UoR zawiera ogólne definicje rezerw, rozliczeń międzyokresowych i zobowiązań warunkowych, nie definiuje jednak aktywów warunkowych.  KSR 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe” zawiera bardziej szczegółowe wytyczne w tym zakresie, jednakże rozróżnienie pomiędzy rezerwami i rozliczeniami międzyokresowymi biernymi jest oparte na kryterium rodzaju działalności, z którym wiąże się dane zdarzenie obligujące. KSR 6 nie odnosi się do aktywów warunkowych.
MSR 37	Prezentacja zobowiązań i rozliczeń międzyokresowych biernych.	Prezentowane są łącznie. Rozliczenia międzyokresowe bierne traktowane są raczej jako część zobowiązań.	Prezentowane są rozdzielnie, co wynika bezpośrednio z układu bilansu. Także KSR 6 zawiera dodatkowe wytyczne co do prezentacji tych kategorii w bilansie.
MSR 37	Rezerwy długoterminowe – zasady wyceny.	Obowiązek dyskontowania, jeśli czynnik czasu ma istotne znaczenie w ustaleniu wartości danej pozycji.	Brak bezpośrednich regulacji w tym zakresie w UoR. KSR 6 zawiera jednak wymóg dyskontowania pozycji długoterminowych.
MSR 37	Rezerwy na restrukturyzację.	Sprecyzowane szczegółowe warunki wyceny i ujęcia takich rezerw.	Ogólne warunki ujęcia rezerwy restrukturyzacyjnej zawarte są bezpośrednio w UoR. KSR 6 zawiera w tym zakresie dodatkowe wytyczne.

MSR/MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 37, KIMSF 1, KIMSF 5	Rezerwy na rekultywację i udział w funduszach rekultywacyjnych.	<p>Rezerwy w większości przypadków stanowią część wartości środka trwałego, z którym są związane (patrz MSR 16). W innych przypadkach ujmowane są jako rezerwy na zasadach ogólnych.</p> <p>W przypadku funduszy rekultywacyjnych (administrowanych przez podmioty zewnętrzne) zastosowanie mają przepisy o konsolidacji w zależności od formy sprawowania kontroli nad ww. podmiotem (MSR 27 (2008), MSR 28 (2008) lub MSR 31. W pozostałych przypadkach prawo do otrzymania zwrotu z funduszu wyceniane jest na zasadzie otrzymania zwrotu zgodnie z MSR 37.</p>	Brak szczegółowych regulacji w tym zakresie bezpośrednio w UoR. KSR 6 wyłącza ze swojego zakresu tego rodzaju rezerwy. W praktyce rezerwy rozpoznawane są na zasadach ogólnych.
KIMSF 6	Złomowanie sprzętu elektrycznego i elektronicznego.	Zawiera wytyczne dotyczące rozliczania zobowiązań z tytułu zagospodarowania odpadów. Omawia zwłaszcza zdarzenie powodujące konieczność ujęcia zobowiązania do uczestnictwa w kosztach zbycia złomowanego sprzętu na podstawie udziału podmiotu w rynku w okresie wyceny.	Brak szczegółowych regulacji w tym zakresie w UoR.

# MSR 38 Aktywa niematerialne

## Data wejścia w życie

Dotyczy aktywów niematerialnych nabytych w wyniku połączenia przedsięwzięć na podstawie umów z datą 31 marca 2004 r. lub późniejszą oraz wszystkich innych aktywów niematerialnych w okresach rozpoczynających się 31 marca 2004 r. lub później.

Zmiany wynikające z „Poprawek do MSSF” (z grudnia 2013 r.) precyzują, że jeżeli składnik aktywów niematerialnych podlega przeszacowaniu, jedną z akceptowalnych metod jest metoda korekty wartości bilansowej brutto w sposób spójny z przeszacowaniem wartości bilansowej. Poprawki wchodzi w życie 1 lipca 2014 roku, z możliwością wcześniejszego zastosowania (na terenie UE obowiązują począwszy od 1 lutego 2015 roku).

Zmiany precyzujące akceptowalne metody amortyzacji wchodzi w życie 1 stycznia 2016 roku z możliwością wcześniejszego zastosowania (także na terenie UE).

## Cel standardu

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

## Streszczenie

- Składniki aktywów niematerialnych ujmuje się bez względu na to, czy zostały one nabyte, czy wytworzone we własnym zakresie, jeżeli:
  - jest prawdopodobne, że jednostka osiągnie przyszłe korzyści ekonomiczne, które można przypisać do danego składnika aktywów oraz
  - koszt danego składnika aktywów można wiarygodnie wycenić.
- Standard formułuje dodatkowe kryteria ujęcia wewnętrznie wytwarzanych 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.

- Aktywa niematerialne, w tym prace badawcze i rozwojowe w toku, nabyte w następstwie połączenia przedsięwzięć, ujmuje się odrębnie od wartości firmy, jeśli są one następstwem umowy lub tytułu prawnego albo dają się wyodrębnić z danej jednostki. 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 (chyba że zostały one uwzględnione w wartości rzeczowych trwałych zgodnie z MSR 16), szkoleń, reklamy i zmiany siedziby, nigdy nie są ujmowane jako składniki aktywów.
- Jeżeli składnik aktywów niematerialnych nie spełnia ani kryteriów identyfikacji, ani ujęcia go jako składnika aktywów niematerialnych, wówczas nakłady na ten składnik wykazuje się jako koszty w momencie ich poniesienia, chyba że dany koszt został poniesiony w ramach połączenia przedsięwzięć w drodze nabycia, w którym to przypadku stanowi część wartości firmy ustalonej na dzień nabycia.
- Podmiot może ujmować przedpłaty związane z kosztami reklam i promocji. Dopuszcza się ujęcie aktywów do momentu pozyskania przez jednostkę prawa dostępu do zakupionych towarów lub do momentu otrzymania usługi. Jako formę działalności reklamowej i promocyjnej wskazano katalogi sprzedaży wysyłkowej.
- Po początkowym ujęciu, dokonanym w związku z nabyciem, aktywa niematerialne klasyfikuje się jako:
  - mające nieokreślony okres użytkowania – bez przewidywanego końca okresu, w którym składnik aktywów będzie generował przepływy pieniężne netto dla jednostki (uwaga: „nieokreślony” nie oznacza „nieskończony”);
  - określony okres użytkowania – ograniczony okres przynoszenia przez składnik aktywów korzyści danej jednostce.



- Aktywa niematerialne można rozliczać zgodnie z modelem ceny nabycia lub kosztu wytworzenia lub modelem wartości przeszacowywanej (ten ostatni jest dopuszczalny tylko w pewnych okolicznościach – patrz niżej). W modelu ceny nabycia lub kosztu wytworzenia aktywa ujmuje się w cenie nabycia lub kosztu wytworzenia 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 wartości przeszacowywanej. Takie ujęcie oznacza, że składnik aktywów wykazuje się w wartości przeszacowanej, czyli wartości godziwej na dzień przeszacowania, pomniejszonej o odpisy amortyzacyjne (umorzenie) i odpisy z tytułu utraty wartości po dniu, w którym przeprowadzono przeszacowanie.
- Koszt składnika aktywów niematerialnych o skończonym okresie użytkowania (wartość końcowa zazwyczaj wynosi zero) podlega amortyzacji przez ten okres. Przyjęto możliwe do odrzucenia założenie, że nie należy stosować metody amortyzacji w oparciu o przychody w odniesieniu do aktywów niematerialnych. Test utraty wartości według MSR 36 jest wymagany, gdy pojawią się przesłanki wskazujące, że wartość bilansowa przekracza wartość odzyskiwalną danego składnika aktywów niematerialnych.
- Aktywa niematerialne o nieokreślonych okresach użytkowania nie podlegają amortyzacji, lecz są poddawane corocznemu testowi utraty wartości. Jeżeli kwota możliwa do odzyskania jest niższa od wartości bilansowej, wykazuje się odpis z tytułu utraty wartości. Jednostka bierze także pod uwagę to, czy dane aktywo niematerialne ma nadal nieokreślony okres użytkowania.
- W modelu wartości przeszacowywanej 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 pozostałe całkowite dochody oraz w wartości skumulowanej w kapitał własny. Zmniejszenia z tytułu przeszacowania odnosi się najpierw w ciężar nadwyżki kapitału własnego z tytułu przeszacowania, w odniesieniu do danego składnika aktywów, a nadwyżkę do wyniku finansowego. Po zbyciu przeszacowanego składnika aktywów nadwyżka kapitału własnego z tytułu przeszacowania pozostaje w kapitale własnym i nie podlega przeniesieniu ani na poczet zysku, ani w ciężar strat.
- Późniejsze nakłady na dany składnik aktywów niematerialnych po jego nabyciu lub wykonaniu ujmuje się zazwyczaj jako koszty. Tylko w rzadkich przypadkach daje się tu spełnić wymogi dotyczące ujęcia aktywów.

### Interpretacje

#### **SKI 32 „Aktywa niematerialne – koszty witryny internetowej”**

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

## Porównanie MSSF z PSR

MSR/MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 38	Prace rozwojowe.	MSSF wymagają podziału działań na część badawczą i rozwojową. Koszty poniesione na etapie prac rozwojowych mogą podlegać kapitalizacji przy spełnieniu szczegółowych warunków.	Brak regulacji w zakresie wydzielenia etapu prac badawczych i rozwojowych. UoR precyzuje warunki umożliwiające ujęcie wartości niematerialnych z tego tytułu, nie precyzuje jednak zasad ujmowania nakładów w czasie działań badawczych.
MSR 38	Wycena aktywów niematerialnych według wartości godziwej.	Dozwolona po spełnieniu określonych warunków.	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.	Zgodnie z dotychczasową wersją UoR nie może przekroczyć 5 lat.  <i>Zgodnie ze znowelizowaną UoR prace rozwojowe odpisuje się przez okres ekonomicznej użyteczności rezultatów prac rozwojowych. Jeżeli w wyjątkowych przypadkach nie można wiarygodnie oszacować okresu ekonomicznej użyteczności rezultatów zakończonych prac rozwojowych, to okres dokonywania odpisów nie może przekraczać 5 lat.</i>
MSR 38	Okres użytkowania aktywów niematerialnych.	Może być określony lub nieokreślony.	Może być tylko określony, aczkolwiek w pewnych przypadkach ustalenie wartości końcowej może prowadzić do braku konieczności dokonywania odpisów amortyzacyjnych.
SKI-32	Ujmowanie kosztów witryn internetowych.	Daje możliwość kapitalizacji niektórych początkowych kosztów budowy infrastruktury i projektowania graficznego, poniesionych w związku z tworzeniem witryny internetowej.	Brak szczegółowych regulacji w tym zakresie w UoR. Różnice mogą dotyczyć zakresu kosztów możliwych do kapitalizacji.

# MSR 39 Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena

## Data wejścia w życie

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

W chwili przyjęcia MSSF 9 „Instrumenty finansowe”, MSR 39 przestaje obowiązywać.

## Cel standardu

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

## Streszczenie

- Wszystkie aktywa i zobowiązania finansowe, włącznie z wszelkimi instrumentami pochodnymi i niektórymi instrumentami wbudowanymi, są ujmowane w sprawozdaniu z sytuacji finansowej.
- Instrumenty finansowe wycenia się początkowo według ich wartości godziwej w dacie nabycia lub wystawienia. Zazwyczaj jest ona równa kosztowi. W przypadku aktywów finansowych i zobowiązań finansowych wycenianych w wartości godziwej przez wynik koszty transakcji są ujmowane bezpośrednio w wynik. W przypadku aktywów i zobowiązań finansowych niewycenianych w wartości godziwej przez wynik koszty transakcji, które można bezpośrednio przypisać do nabycia lub emisji, uwzględnia się w wartość kosztu.
- Jednostka może ujmować, w sposób regularny 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 po jego początkowym ujęciu MSR 39 przewiduje podział aktywów finansowych na cztery kategorie:

- 1) **Pożyczki i należności** – są to, inne niż instrumenty pochodne, aktywa finansowe ze stałymi (lub możliwymi do określenia) opłatami, które nie są notowane na aktywnym rynku. Do tej kategorii nie zalicza się aktywów finansowych przeznaczonych do natychmiastowej, bądź w krótkim terminie, sprzedaży (w tej sytuacji aktywa te klasyfikuje się do kategorii „wyceniane w wartości godziwej przez wynik / przeznaczone do obrotu”) ani tych aktywów finansowych, które jednostka wyznaczyła do wyceny w wartości godziwej przez wynik lub jako „dostępne do sprzedaży” na moment początkowego ujęcia.
- 2) **Inwestycje utrzymywane do terminu wymagalności** – inwestycje takie jak dłużne papiery wartościowe i akcje uprzywilejowane podlegające obowiązkowemu wykupowi, które jednostka zamierza i jest zdolna utrzymać do upływu terminu wymagalności. Jeżeli jednostka dokona przed terminem wymagalności sprzedaży bądź dokona przeklasyfikowania istotnych części swoich inwestycji sklasyfikowanych jako utrzymywane do terminu wymagalności (z wyjątkiem zaistnienia okoliczności wyjątkowych), musi dokonać przeklasyfikowania wszystkich swoich pozostałych inwestycji utrzymywanych do terminu wymagalności do kategorii dostępne do sprzedaży (kategoria 4 poniżej) oraz nie może zaklasyfikować żadnych aktywów finansowych jako utrzymywane do terminu wymagalności w sprawozdaniu finansowym za rok bieżący i kolejne dwa lata sprawozdawcze.
- 3) **Aktywa finansowe wyceniane w wartości godziwej przez wynik** – w tym (1) przeznaczone do obrotu (w celu osiągnięcia zysków krótkoterminowych) oraz (2) inne aktywa finansowe tak zakwalifikowane przez jednostkę przy początkowym ujęciu („opcja wartości godziwej”). Aktywa stanowiące instrumenty pochodne zalicza się zawsze do tej kategorii, chyba że zostały wyznaczone do rachunkowości zabezpieczeń.

#### 4) Aktywa finansowe dostępne do

**sprzedaży** – wszelkie aktywa finansowe, które nie kwalifikują się do żadnej z pozostałych powyższych trzech kategorii. Obejmują one wszelkie inwestycje w instrumenty kapitałowe, których jednostka nie wycenia w wartości godziwej przez wynik. Ponadto jednostka może wyznaczyć aktywa finansowe jako dostępne do sprzedaży.

- Zastosowanie tzw. opcji wartości godziwej (zawarte jako drugi punkt w kategorii 3 powyżej) jest ograniczone do ujmowanych początkowo instrumentów finansowych, które spełniają co najmniej jeden z poniższych warunków:
  - 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.
  - Aktywa/zobowiązania wchodzi w skład grupy aktywów/zobowiązań finansowych, które są zarządzane na podstawie wartości godziwej i których wyniki oceniane są przez kierownictwo na tej samej podstawie, stosownie do udokumentowanej strategii zarządzania ryzykiem lub strategii inwestycyjnej.
  - Instrumenty zawierają jeden lub kilka wbudowanych instrumentów pochodnych z wyjątkiem sytuacji, kiedy taki derywat nie ma znaczącego wpływu na związane z nim przepływy pieniężne lub kiedy bez dogłębnej analizy jasne jest, że wydzielenie wbudowanego instrumentu pochodnego jest niedopuszczalne.
- W pewnych okolicznościach wbudowane instrumenty pochodne oddziela się od umowy zasadniczej. Jeśli nie można wiarygodnie oszacować wartości godziwej wbudowanego instrumentu pochodnego, cały kontrakt hybrydowy klasyfikuje się jako wyceniane w wartości godziwej przez wynik.
- Inne niż pochodne aktywa finansowe mogą zostać przeklasyfikowane poza kategorią „wartość godziwa przez wynik” albo do kategorii „dostępne do sprzedaży” w pewnych okolicznościach, z wyjątkiem niebędących instrumentami pochodnymi aktywa finansowe, które zostały zaklasyfikowane jako wyceniane w wartości godziwej przez wynik.
- Wycena po ujęciu początkowym:
  - wszelkie aktywa finansowe należące do powyższych kategorii 1 i 2 wykazuje się w sprawozdaniu z sytuacji finansowej (bilansie) w zamortyzowanym koszcie (przy użyciu metody efektywnej stopy procentowej), a następnie poddaje testowi utraty wartości;
  - wszelkie aktywa finansowe wskazane w kategorii 3 wykazuje się w wartości godziwej, a zmiany tej wartości ujmuje się przez wynik;
  - wszelkie aktywa finansowe należące do kategorii 4 wycenia się według wartości godziwej w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, a zmiany tej wartości ujmuje się w pozostałych całkowitych dochodach, z wyjątkiem utraty wartości, odsetek wyliczonych efektywną stopą procentową oraz dla pozycji pieniężnych, różnice kursowe. Jeżeli wartości godziwej składnika aktywów przeznaczonych do sprzedaży nie można wiarygodnie wycenić, taki składnik aktywów ujmuje się według kosztu i poddaje testowi utraty wartości.
- Po nabyciu większość zobowiązań finansowych wycenia się według zamortyzowanego kosztu. Następujące kategorie zobowiązań wycenia się według wartości godziwej, ujmując zmiany wartości w wynik:
  - zobowiązania będącego instrumentem pochodnym (chyba że stanowi ono instrument zabezpieczający w efektywnym zabezpieczeniu);
  - zobowiązania finansowe przeznaczone do obrotu, w tym zobowiązania z tytułu instrumentów pochodnych (np. krótka sprzedaż);
  - wszelkie zobowiązania wyznaczone przez jednostkę przy ich emisji do wyceny według wartości godziwej przez wynik („opcja wartości godziwej” – patrz wyżej).

- MSR 39 określa kryteria ustalania, kiedy ryzyko i korzyści dotyczące danego składnika aktywów zostały przeniesione na rzecz innego podmiotu i w związku z tym daną pozycję należy zaprzestać ujmować w sprawozdaniu z sytuacji finansowej. Na zaprzestanie ujmowania aktywów finansowych ze sprawozdania z sytuacji finansowej nie zezwala się tak długo, jak długo strona przekazująca zachowała: (1) znaczące ryzyko i korzyści z przekazanych aktywów lub ich części, (2) ma kontrolę nad aktywami lub ich częściami, w stosunku do których ani nie zachowała, ani nie przekazała znaczącego ryzyka i korzyści.
- Stosowanie rachunkowości zabezpieczeń (ujmowanie wzajemnie kompensujących się instrumentów zabezpieczających i odnośnej pozycji zabezpieczanej w wynik tego samego okresu) jest dozwolone w określonych okolicznościach, pod warunkiem że powiązanie zabezpieczające jest wyraźnie określone i udokumentowane, wymierne oraz skuteczne. MSR 39 przewiduje trzy rodzaje zabezpieczeń:
  - **zabezpieczenie wartości godziwej** – jeżeli jednostka zabezpiecza się przed zmianami wartości godziwej ujętego składnika aktywów lub zobowiązania albo wiążącej przyszłej transakcji, zmiany wartości godziwej zarówno instrumentu zabezpieczającego, jak i pozycji zabezpieczanej są ujmowane w wynik w momencie ich wystąpienia;
  - **zabezpieczenie przepływów pieniężnych** – jeżeli jednostka zabezpiecza się przed zmiennością przyszłych przepływów pieniężnych, przypisanych do ujętego składnika aktywów, zobowiązania albo do przewidywanej wysoce prawdopodobnej transakcji (w której będzie zaangażowana jednostka zewnętrzna), to zmiany wartości godziwej instrumentu zabezpieczającego ujmują się bezpośrednio w pozostałych całkowitych dochodach do wysokości, w której zabezpieczenie jest efektywne, do czasu, gdy zrealizują się zabezpieczone przewidywane przyszłe przepływy pieniężne;
  - **zabezpieczenie wartości inwestycji netto w jednostce zagranicznej** – traktuje się je podobnie jak zabezpieczenie przepływów pieniężnych.
- Zabezpieczenie przed ryzykiem wahań kursu waluty obcej w przypadku wiążącego zaangażowania można ujmować jako zabezpieczenie wartości godziwej lub jako zabezpieczenie przepływów pieniężnych.
- Ryzyko kursów wymiany walut, związane z wysoce prawdopodobną transakcją wewnątrzgrupową, może być zakwalifikowane jako pozycja zabezpieczana w ramach zabezpieczenia przepływów pieniężnych w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, pod warunkiem że transakcja taka jest denominowana w walucie innej niż waluta funkcjonalna podmiotu zawierającego transakcję, a ryzyko walutowe ma wpływ na skonsolidowany wynik. Ponadto ryzyko walutowe związane z wysoce prawdopodobną wewnątrzgrupową pozycją pieniężną może zostać zakwalifikowane jako pozycja zabezpieczana w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, jeśli powoduje narażenie na walutowe zyski lub straty, które nie są w pełni wyeliminowane w konsolidacji.
- Jeśli zabezpieczenie prognozowanej transakcji wewnątrzgrupowej klasyfikuje się do rachunkowości zabezpieczeń, zysk lub strata ujęte bezpośrednio w pozostałych całkowitych dochodach (zgodnie z zasadami zabezpieczeń, zawartymi w MSR 39), wówczas zostaje przeniesione z kapitału własnego do wyniku finansowego tego samego okresu lub okresów, w których ryzyko walutowe transakcji zabezpieczanej ma wpływ na wynik.
- Zabezpieczenie portfelowego ryzyka stopy procentowej (zabezpieczenie kwoty, a nie określonego składnika aktywów czy zobowiązań) można zakwalifikować jako zabezpieczenie wartości godziwej po spełnieniu określonych warunków.

## Interpretacje

### KIMSF 9 „Ponowna ocena wbudowanych instrumentów pochodnych”

- Decyzję, czy wbudowany instrument pochodny ujmować odrębnie od kontraktu podstawowego, podejmuje się w chwili, gdy dana jednostka staje się stroną takiego kontraktu. Decyzja ta nie podlega późniejszej weryfikacji.
- Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy dokonuje własnej oceny warunków występujących na datę późniejszą z dwóch: kiedy jednostka po raz pierwszy przystępuje do umowy albo na dzień, kiedy przeklasyfikowanie jest konieczne (patrz poniżej), 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.
- W momencie przeklasyfikowania aktywów finansowych z kategorii „wyceniany w wartości godziwej przez wynik” (dopuszczonym przez MSR 39, patrz powyżej) przeklasyfikowany instrument podlega ponownej ocenie w związku z koniecznością rozdzielenia wbudowanych instrumentów pochodnych.
- W odniesieniu do połączeń przedsięwzięć, instrumenty pochodne z kontraktów przejętych w drodze utworzenia wspólnych przedsięwzięć lub w drodze połączeń dokonywanych pod wspólną kontrolą są wyłączone z zakresu KIMSF 9.

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

- Zgodnie z interpretacją, ryzykiem walutowym kwalifikującym się do zabezpieczenia jest jedynie ryzyko związane z inwestycją netto, jako ryzyko powstałe z różnicy między walutami funkcjonalnymi jednostek. W ramach wyznaczenia tego ryzyka nie jest wymagane podporządkowanie bezpośrednie jednostki, której ryzyko jest zabezpieczane. Kwotą zabezpieczaną jest zawsze wartość aktywów netto jednostki ujęta w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.
- Instrument zabezpieczający utrzymywany w celu zabezpieczenia inwestycji netto w jednostkach działających za granicą może być tak długo utrzymywany w każdej jednostce grupy, z wyjątkiem jednostki, której aktywa są zabezpieczane, jak długo są spełnione wymagania przeznaczenia, dokumentacji i efektywności zabezpieczenia inwestycji netto.
- Alokacja różnic kursowych z przeliczenia jednostek zagranicznych do poszczególnych jednostek grupy uzależniona jest od stosowanej metody konsolidacji (metoda step-by-step lub bezpośrednia). Jeżeli jednostka stosuje metodę step-by-step, kwotę różnic kursowych odnoszoną w wynik w momencie sprzedaży jednostki zagranicznej może skorygować do kwoty, jaka była by ustalona, gdyby jednostka ta była konsolidowana metodą bezpośrednią.
- Każda jednostka należąca do grupy kapitałowej może posiadać instrumenty zabezpieczające. Postanowienie to obejmuje jednostki zagraniczne, które same są przedmiotem zabezpieczenia.
- MSR 39 ma zastosowanie w stosunku do określania kwot, które podlegają reklasyfikacji na wynik z kapitału własnego, dotyczącego instrumentu zabezpieczającego, z kolei MSR 21 ma zastosowanie w stosunku do zabezpieczonej pozycji.

### **KIMSF 19 „Regulowanie zobowiązań finansowych przy pomocy instrumentów kapitałowych”**

Kredytobiorca może zawrzeć z kredytodawcą umowę dotyczącą emisji instrumentów kapitałowych jako formy rozliczenia zobowiązania finansowego względem kredytodawcy.

Zgodnie z interpretacją emisja instrumentów kapitałowych w celu rozliczenia całości lub części zobowiązania finansowego stanowi wypłacone wynagrodzenie. Wynagrodzenie należy wycenić w wartości godziwej na dzień emisji instrumentów kapitałowych, chyba że wartości godziwej nie da się określić w sposób wiarygodny (w takim przypadku instrumenty kapitałowe należy wyceniać w sposób odzwierciedlający wartość godziwą rozliczonego zobowiązania).

Różnicę między wartością bilansową rozliczonego zobowiązania (lub jego części) a wartością godziwą wyemitowanych instrumentów finansowych ujmuje się w wynik. W przypadku alokowania części wynagrodzenia na nierozliczoną kwotę zobowiązania (tj. gdy jednostka stwierdzi, że część wynagrodzenia dotyczy modyfikacji pozostałej części zobowiązań), alokowana kwota jest uwzględniana w ocenie, czy nierozliczona część zobowiązania została rozliczona, czy tylko uległa zmniejszeniu. W przypadku znaczącej zmiany pozostałej kwoty zobowiązania należy potraktować tę zmianę jako rozliczenie pierwotnej kwoty zobowiązania i ująć nowe zobowiązanie zgodnie z wymogami MSR 39.

#### **Przydatne publikacje Deloitte**

*iGAAP: Instrumenty finansowe*. Przewodnik ten zawiera wskazówki dotyczące zastosowania standardów wraz z przykładami i interpretacjami (w angielskiej wersji językowej).

Więcej szczegółów na stronie:

[www.iasplus.com/en/tag-types/global/igaap](http://www.iasplus.com/en/tag-types/global/igaap)

## Porównanie MSSF z PSR

MSR/MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 39	Zakres regulacji.	Zakres MSR 39 obejmuje również: <ul style="list-style-type: none"> <li>• gwarancje finansowe (niepełniające definicji kontraktu ubezpieczeniowego zgodnie z MSSF 4) oraz</li> <li>• umowy, z których wynika obowiązek dokonania płatności zależnych od warunków klimatycznych, geologicznych lub innych czynników naturalnych.</li> </ul>	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 i zobowiązania finansowe wyceniane w wartości godziwej przez wynik”, która umożliwia wycenę do wartości godziwej określonych rodzajów aktywów bądź zobowiązań finansowych. W ramach tej kategorii występują dwie podkategorie: (i) aktywa i zobowiązania finansowe przeznaczone do obrotu oraz (ii) aktywa i zobowiązania finansowe wyznaczone do wartości godziwej przy początkowym ujęciu.	Brak takiej możliwości dla jednostek innych niż banki – w rozporządzeniu o instrumentach istnieje kategoria „aktywa bądź zobowiązania finansowe przeznaczone do obrotu”.  Rozporządzenie w sprawie zasad rachunkowości banków jest natomiast zbieżne z MSR 39.
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.	W podmiotach innych niż banki, do kategorii pożyczki i należności nieprzeznaczone do obrotu nie można zaliczyć instrumentów nabytych na rynku wtórnym.  Rozporządzenie w sprawie zasad rachunkowości banków jest natomiast zbieżne z MSR 39.
MSR 39	Utrata kontroli nad aktywami finansowymi.	MSR 39 bazuje na koncepcji oceny, czy składnik aktywów finansowych powinien zostać wyłączony ze sprawozdania z sytuacji finansowej, opierającej się na dwóch kryteriach: <ul style="list-style-type: none"> <li>– przeniesienia ryzyka i korzyści;</li> <li>– określenia stopnia kontroli nad przekazywanymi aktywami finansowymi.</li> </ul>	Dla podmiotów innych niż banki, rozporządzenie wskazuje przypadki, w których następuje utrata kontroli nad aktywami.  Rozporządzenie w sprawie zasad rachunkowości banków jest natomiast zbieżne z MSR 39.



MSR/MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 39	Wycena do wartości godziwej kontraktów dotyczących nabycia / sprzedaży aktywów niefinansowych.	MSR 39 precyzuje zasady traktowania kontraktów na nabycie/sprzedaż aktywów niefinansowych, w tym w szczególności definiuje przypadki rozliczenia netto i konsekwencje dla ujęcia księgowego.	Rozporządzenie wskazuje przypadki, w których nie ma konieczności wyceny takich kontraktów do wartości godziwej.
MSR 39	Utrata wartości aktywów finansowych.	MSR 39 przedstawia zasady oceny utraty wartości aktywów finansowych.	Rozporządzenie nie precyzuje szczegółowych zasad oceny 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 w wartości godziwej przez rachunek zysków i strat, koszty bezpośrednio związane z zawarciem transakcji. Wartość godziwa w ujęciu początkowym może być różna od kwoty uiszczonej / otrzymanej zapłaty.	Aktywa finansowe są wyceniane w cenie nabycia, czyli w wartości godziwej poniesionych wydatków lub przekazanych w zamian innych składników majątkowych. Zobowiązania finansowe wyceniane są na dzień nabycia 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 pozostałych całkowitych dochodach, z wyłączeniem strat z tytułu utraty wartości oraz różnic kursowych.	Jednostka inna niż bank 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.  Rozporządzenie w sprawie zasad rachunkowości banków wskazuje, że zyski bądź straty z wyceny rozpoznawane są w pozostałych całkowitych dochodach, z wyłączeniem strat z tytułu utraty wartości oraz różnic kursowych (podejście zbieżne z MSR 39).

MSR/MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 39	Odwrócenie kosztu wynikającego z utraty wartości aktywów dostępnych do sprzedaży.	Zakaz odwracania kosztu związanego z utratą wartości instrumentów kapitałowych zaklasyfikowanych jako dostępne do sprzedaży przez wynik finansowy.	Odwracanie kosztu związanego z utratą wartości realizowane jest przez wynik finansowy.
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 pozostałych całkowitych dochodach zmiana wartości godziwej instrumentów zabezpieczających nie koryguje wartości początkowej zabezpieczanych pozycji, ale jest przenoszona bezpośrednio z pozostałych całkowitych dochodów do rachunku zysków i strat, jako korekta z przeklasyfikowania, w tym samym okresie albo w okresach, w których zabezpieczane planowane przepływy pieniężne wywierają wpływ na zyski i straty bieżącego okresu.	Skumulowana wartość skuteczna zabezpieczenia koryguje wartość początkową aktywów bądź zobowiązań finansowych na dzień ich powstania.
MSR 39	Korekta wartości początkowej przy zabezpieczeniu przepływów pieniężnych – aktywa i zobowiązania niefinansowe.	Istnieje możliwość wyboru w zakresie odniesienia skumulowanego na kapitale wyniku skutecznego zabezpieczenia: (1) albo przez korektę wartości początkowej wartości pozycji zabezpieczanej w momencie jej powstania, albo (2) wartość pozostaje w kapitale i jest odnoszona na wynik finansowy w momencie wpływu na wynik pozycji zabezpieczanej.	Skumulowana wartość skuteczna zabezpieczenia koryguje wartość początkową aktywów bądź zobowiązań niefinansowych na dzień ich powstania.
MSR 39	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 (w przypadku banków: rozporządzenie wymaga ujęcia w wyniku finansowym).

MSR/MSSF	Przedmiot różnicy	MSSF	PSR
MSR 39	Zakończenie stosowania zasad rachunkowości zabezpieczeń.	Istnieje możliwość zaprzestania stosowania zasad rachunkowości zabezpieczeń w dowolnym momencie.	Brak szczegółowych regulacji w tym zakresie dla jednostek innych niż banki.  Rozporządzenie w sprawie zasad rachunkowości banków jest natomiast zbieżne z MSR 39.
MSR 39	Możliwość reklasyfikacji instrumentów finansowych między kategoriami aktywów finansowych.	Możliwe reklasyfikacje pewnych aktywów finansowych niebędących instrumentami pochodnymi ujmowanych zgodnie z MSR 39. Zobowiązania finansowe i instrumenty pochodne sklasyfikowane jako „wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy” w momencie początkowego ujęcia nie mogą podlegać takiej reklasyfikacji.	Brak szczegółowych regulacji w tym zakresie dla jednostek innych niż banki.  Rozporządzenie w sprawie zasad rachunkowości banków dopuszcza reklasyfikacje pewnych aktywów finansowych, ale nie dopuszcza reklasyfikacji instrumentów finansowych wycenianych w wartości godziwej przez wynik finansowy w momencie początkowego ujęcia (co jest zbieżne z MSR 39).

# MSR 40 Nieruchomości inwestycyjne

## Data wejścia w życie

Okresy roczne rozpoczynające się 1 stycznia 2005 r. lub później.

Zmiany wynikające z „Poprawek do MSSF” (z grudnia 2013 r.) precyzujące współzależność między MSSF 3 a MSR 40 wchodzi w życie 1 lipca 2014 roku z możliwością wcześniejszego zastosowania (na terenie UE obowiązują począwszy od 1 stycznia 2015 roku).

## Cel standardu

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

## Streszczenie

- Nieruchomości inwestycyjne to grunty, budynki lub ich części 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 rozbudowywanych w imieniu stron trzecich albo jako nieruchomości przeznaczone do sprzedaży w ramach zwykłej działalności gospodarczej, lub nieruchomości zajmowanych innym jednostkom leasingiem finansowym.
- Nieruchomości użytkowane w różnych celach (częściowo użytkowane na własne potrzeby, a częściowo na wynajem czy przyrost wartości) podlegają podziałowi w celu ich odrębnego rozliczania, jeżeli części te mogą zostać odrębnie sprzedane.
- Nieruchomości inwestycyjne wycenia się początkowo w cenie nabycia lub kosztu wytworzenia. Przy początkowej wycenie uwzględnia się koszty przeprowadzenia transakcji.
- Po początkowym ujęciu jednostka dokonuje wyboru między wyceną na podstawie wartości godziwej a wyceną według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia:

- **Model wartości godziwej:** nieruchomość inwestycyjną wycenia się według wartości godziwej, a wahania wartości godziwej wykazuje się w rachunku zysków i strat; lub
- **Model ceny nabycia lub kosztu wytworzenia:** nieruchomość inwestycyjną wycenia się według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia pomniejszony o łączną amortyzację (umorzenie) i zakumulowane odpisy z tytułu utraty wartości, chyba że zostały zaklasyfikowane jako aktywa trwałe przeznaczone do zbycia zgodnie z MSSF 5. Ujawnia się jednak informację o wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnej.

- Wybrany model wyceny stosuje się do wszystkich nieruchomości inwestycyjnych danej jednostki.
- Jeśli jednostka 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 ceny nabycia lub kosztu wytworzenia 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 ceny nabycia lub kosztu wytworzenia).
- 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 umowę leasingu tak, jakby był to leasing finansowy.

## Interpretacje

Brak.

## Porównanie MSSF z PSR

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 posiadane w celu osiągnięcia z nich korzyści wynikającej z przyrostu wartości lub czerpania korzyści w formie odsetek, dywidend i innych pożytków, w tym transakcji handlowej.  Zgodnie z UoR, inwestycjami w szerokim tego słowa znaczeniu mogą być także wartości niematerialne i prawne.
MSR 40	Prawo leasingobiorcy do użytkowania nieruchomości na mocy leasingu operacyjnego.	Można klasyfikować jako nieruchomość inwestycyjną w sprawozdaniu finansowym leasingobiorcy wtedy i tylko wtedy, gdy nieruchomość ta w innym wypadku spełniałaby definicję nieruchomości inwestycyjnej i jeśli leasingobiorca korzysta z modelu wyceny w wartości godziwej.	Nie może być klasyfikowane jako nieruchomość inwestycyjna.
MSR 40	Ujawnianie wartości godziwej w przypadku, gdy jednostka stosuje model ceny nabycia.	Wymagane.	Niewymagane.

# MSR 41 Rolnictwo

## Data wejścia w życie

Okresy rozpoczynające się 1 stycznia 2003 r. lub później.

Zmiany wprowadzające wymóg, by aktywa biologiczne spełniające definicję upraw roślinnych rozliczać jako rzeczowe aktywa trwałe wchodzą w życie 1 stycznia 2016 roku z możliwością wcześniejszego zastosowania (także na terenie UE).

## Cel standardu

Uregulowanie ujęcia działalności rolniczej – zarządzania przez jednostkę przemianą biologiczną aktywów biologicznych (żywych roślin i zwierząt) w produkty rolne.

## Streszczenie

- Wszystkie aktywa biologiczne wycenia się w wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży, chyba że wartości godziwej nie daje się wiarygodnie ustalić.
- Uprawy roślinne wykorzystywane do wytwarzania lub dostarczania produktów rolnych, niepodlegające sprzedaży jako produkt rolny, klasyfikuje się jako rzeczowe aktywa trwałe.
- Produkty rolnicze wycenia się w wartości godziwej ustalonej na dzień zbiorów i pomniejszonej o koszty sprzedaży. Ponieważ produkty uzyskane w wyniku zbiorów stanowią towar rynkowy, dla tych produktów nie przewiduje się wyjątku związanego z wiarygodnością wyceny.

- Wszelkie wahania wartości godziwej aktywów biologicznych w ciągu danego okresu wykazuje się w rachunku zysków i strat tego okresu.
- Stosuje się 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 ceny nabycia lub kosztu wytworzenia, ale wyłącznie do konkretnego składnika aktywów biologicznych. Dany składnik aktywów biologicznych wycenia się według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia pomniejszony o dotychczasowe umorzenie i zakumulowane straty z tytułu utraty wartości.
- Wyceny według wartości godziwej należy zaprzestać na etapie zbiorów. Po zbiorach stosuje się standard MSR 2 „Zapasy”.

## Interpretacje

Brak

## Porównanie MSSF z PSR

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

# KIMSF 12 Umowy na usługi koncesjonowane

## Data wejścia w życie

Okresy rozpoczynające się 1 stycznia 2008 r. lub później.

## Cel interpretacji

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

## Streszczenie

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

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

## Interpretacje

### SKI-29 „Umowy na usługi koncesjonowane – ujawnianie informacji”

Interpretacja określa wymogi ujawniania na temat umów na usługi koncesjonowane.

---

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

## Przydatne publikacje Deloitte

Narzędzia ilustrujące zastosowanie KIMSF 12 wraz z analizą ich wymagań i praktycznymi wskazówkami.

Wersja angielska dostępna na stronie:

[www.iasplus.com/en/tag-types/global/guides](http://www.iasplus.com/en/tag-types/global/guides)

Wersja polska dostępna w Biuletynie MSSF (nr 4/2009, kwiecień 2009) na stronie:

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



# KIMSF 17 Przekazanie aktywów niepieniężnych właścicielom

## Data wejścia w życie

Okresy rozpoczynające się 1 lipca 2009 r. lub później.

## Cel interpretacji

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

---

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

## Streszczenie

- Zobowiązanie z tytułu dywidendy rozpoznaje się w chwili oficjalnego zatwierdzenia dywidendy i nie zależy od uznania jednostki.

- Zobowiązanie to należy wyceniać w wartości godziwej aktywów netto przeznaczonych do dystrybucji. Jeżeli zobowiązanie nie zostanie rozliczone do końca okresu sprawozdawczego, a wartość godziwa aktywów niepieniężnych uległa zmianie, zobowiązanie jest wyceniane ponownie na dzień kończący okres sprawozdawczy poprzez odniesienie zmian do kapitału własnego.
- Różnicę między wartością wypłaconej dywidendy a wartością bilansową rozliczonych aktywów netto ujmuje się w wynik.
- Aktywa niepieniężne, przeznaczone do dystrybucji między właścicieli, wchodzą w zakres MSSF 5 „Aktywa trwale przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana”. Należy je traktować zgodnie z wymogami tego standardu dotyczącymi klasyfikacji, prezentacji i wyceny.

# Aktualne projekty RMSR oraz KIMSF

Na stronie internetowej: [www.iasplus.com](http://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 Interpretacyjny MSSF (wcześniej KIMSF), który w 2002 r. zastąpił Stały Komitet ds. Interpretacji (SKI). Interpretacje stanowią nieodłączną część składową tekstów RMSR. Nie można zatem uznać sprawozdania finansowego za zgodne z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej, jeżeli nie spełnia ono wszystkich wymogów każdego, mającego zastosowanie w danej jednostce standardów i wszystkich wymogów każdej dotyczącej jej interpretacji.

## Interpretacje KIMSF

Od 2004 r. do 31 października 2015 r. Komitet Interpretacyjny MSSF wydał następujące interpretacje:

- KIMSF 1 „Zmiany stanu zobowiązań z tytułu wycofania z eksploatacji, rekultywacji i zobowiązań o podobnym charakterze”;
- KIMSF 2 „Udziały członkowskie w spółdzielniach i podobne instrumenty”;
- KIMSF 3 „Prawa do emisji” (wycofany);
- KIMSF 4 „Ustalanie, czy umowa zawiera leasing”;
- KIMSF 5 „Prawa do udziałów wynikające z uczestnictwa w funduszach likwidacyjnych, rekultywacyjnych oraz funduszach na naprawę środowiska”;
- KIMSF 6 „Zobowiązania wynikające z uczestnictwa w specyficznym rynku – zużyty sprzęt elektryczny i elektroniczny”;
- KIMSF 7 „Zastosowanie metody przekształcenia w ramach MSR 29 Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji”;
- KIMSF 8 „Zakres MSSF 2” (wycofany);
- KIMSF 9 „Ponowna ocena wbudowanych instrumentów pochodnych”;
- KIMSF 10 „Śródroczna sprawozdawczość finansowa a utrata wartości”;
- KIMSF 11 „MSSF 2 – wydanie akcji w ramach grupy i transakcje w nabytych akcjach własnych” (wycofany);
- KIMSF 12 „Umowy na usługi koncesjonowane”;
- KIMSF 13 „Programy lojalnościowe” (zostanie zastąpiony przez MSSF 15 z dniem jego wejścia w życie);
- KIMSF 14 „MSR 19 – Limit wyceny aktywów z tytułu określonych świadczeń, minimalne wymogi finansowania oraz ich wzajemne zależności”;

- KIMSF 15 „Umowy dotyczące budowy nieruchomości” (zostanie zastąpiony przez MSSF 15 z dniem jego wejścia w życie);
- KIMSF 16 „Zabezpieczenie udziałów w aktywach netto jednostki działającej za granicą”;
- KIMSF 17 „Przekazanie aktywów niepieniężnych właścicielom”;
- KIMSF 18 „Przekazanie aktywów przez klientów” (zostanie zastąpiony przez MSSF 15 z dniem jego wejścia w życie);
- KIMSF 19 „Regulowanie zobowiązań finansowych przy pomocy instrumentów kapitałowych”;
- KIMSF 20 „Koszty usuwania nadkładu na etapie produkcji w kopalniach odkrywkowych”;
- KIMSF 21 „Opłaty”.

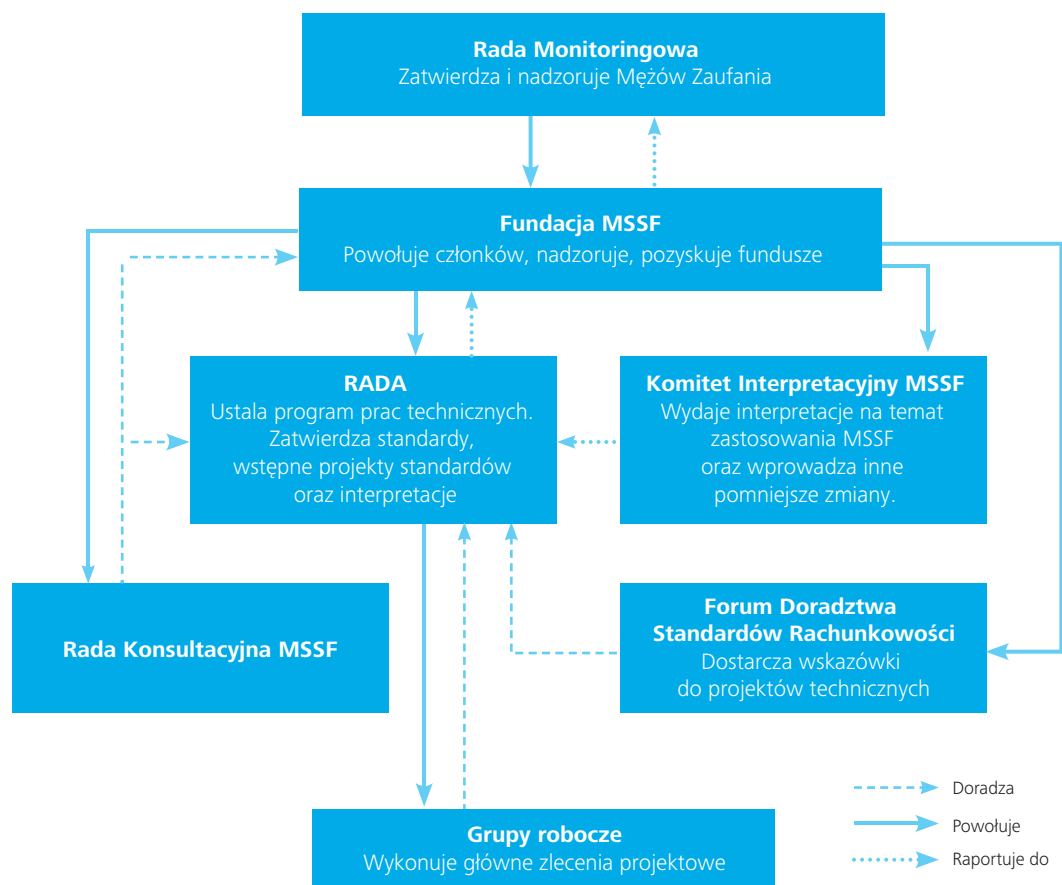
## Interpretacje SKI

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

- SKI 7 „Wprowadzenie waluty euro”;
- SKI 10 „Pomoc rządowa – brak konkretnego powiązania z działalnością operacyjną”;
- SKI 15 „Leasing operacyjny – specjalne oferty promocyjne”;
- SKI 25 „Podatek dochodowy – zmiana statusu podatkowego jednostki lub jej udziałowców”;
- SKI 27 „Ocena istoty transakcji wykorzystujących prawną formę leasingu”;
- SKI 29 „Umowy na usługi koncesjonowane – ujawnianie informacji”;
- SKI 31 „Przychody – transakcje barterowe dotyczące usług reklamowych” (zostanie zastąpiony przez MSSF 15 z dniem jego wejścia w życie);
- SKI 32 „Aktywa niematerialne – koszty witryny internetowej”.

## Pozycje niedodane do kalendarza prac KIMSF

# Struktura RMSR



## Rada Monitoringowa

Głównym zadaniem Rady Monitoringowej jest zapewnienie odpowiedniego mechanizmu formalnej współpracy między organizacjami rynków kapitałowych odpowiedzialnymi za sprawozdawczość finansową a FMSSF.

Zakres obowiązków Rady Monitoringowej obejmuje:

- uczestnictwo w procesie powoływania mężów zaufania oraz zatwierdzanie powołań mężów zaufania zgodnie z wskazówkami określonymi w konstytucji FMSSF,

- nadzór nad właściwością i poprawnością zawieranych umów przez Mężów Zaufania w zakresie finansowania RMSR,
- nadzór nad pracami Mężów Zaufania w zakresie opracowywania nowych/zmienionych standardów przez RMSR,
- doradza Mężom Zaufania w zakresie pełnienia ich obowiązków określonych przez konstytucję FMSSF.
- kierowanie spraw związanych ze sprawozdawczością finansową i dotyczących szerokiego interesu publicznego do RMSR poprzez Fundację MSSF.

Członkami Rady są osoby reprezentujące Radę, Komitet Rynków Wschodzących (Growth and Emerging Markets Committee), OISCO, Komisję Europejską, Japońską Agencję Usług Finansowych (Financial Services Agency of Japan), Amerykańską Komisję Papierów Wartościowych i Giełd (US SEC), Brazylijską Komisję Papierów Wartościowych (CVM) oraz Komisję Usług Finansowych w Korei (FSC). Bazylejska Komisja Nadzoru Bankowego jest obserwatorem bez prawa głosu.

### **Fundacja MSSF**

#### **Reprezentacja w Fundacji**

Sześciu mężów zaufania z regionu Azji/Oceanii, sześciu z Europy, sześciu z Ameryki Północnej, jeden z Afryki, jeden z Ameryki Południowej oraz dwóch z innych rejonów świata (dla osiągnięcia zrównoważonej reprezentacji regionalnej).

#### **Kompetencje mężów zaufania**

Konstytucja FMSSF wymaga, aby mężowie zaufania mieli wspólnie odpowiednie wykształcenie akademickie i doświadczenie branżowe – w ich gronie muszą znaleźć się audytorzy, osoby opracowujące standardy, użytkownicy sprawozdań finansowych, naukowcy akademicki oraz urzędnicy pełniący służbę publiczną. Zwyczajowo dwaj spośród nich są doświadczonymi partnerami znaczących międzynarodowych firm związanych z rachunkowością.

### **Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości**

#### **Reprezentacja w Radzie**

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

### **Kompetencje członków Rady**

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

### **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: info@ifrs.org  
Strona internetowa: www.ifrs.org

#### **Zamówienia i informacja Działu Wydawnictw**

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

# Stosowanie MSSF w Europie

## Regulacje dotyczące rachunkowości na rynku europejskim

### Jednostki notowane na giełdzie

W ślad za strategią dla sprawozdawczości finansowej, przyjętą przez Komisję Europejską (KE) w czerwcu 2000 r., Unia Europejska zaaprobowała w 2002 r. „Rozporządzenie o rachunkowości”, zobowiązujące wszystkie spółki giełdowe z krajów członkowskich UE do stosowania MSSF w swych skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych, począwszy od 2005 r. Wymóg MSSF obowiązuje nie tylko 27 państw członkowskich Unii, ale także trzy kraje Europejskiego Obszaru Gospodarczego (EOG). MSSF stosuje już także większość przedsiębiorstw szwajcarskich, mimo że Szwajcaria nie jest ani członkiem UE, ani EOG.

Spółki znajdujące się spoza UE notowane na rynku regulowanym w UE muszą sporządzać sprawozdania finansowe zgodnie z MSSF zatwierdzonymi przez UE, MSSF wydane przez RMSR lub ogólnie akceptowane zasady rachunkowości wyznaczone przez KE jako równoważne z MSSF. Dotyczy to spółek z tych jurysdykcji, które przyjęły MSSF jako lokalne zasady rachunkowości, o ile deklarują one pełną zgodność z MSSF w swoich zbadanych sprawozdaniach finansowych.

### Jednostki nienotowane na giełdzie oraz jednostkowe sprawozdania finansowe

Prawie wszystkie kraje członkowskie UE zezwalają niektórym lub wszystkim podmiotom nienotowanym na giełdzie na stosowanie MSSF w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych, a niektóre kraje członkowskie zezwalają na stosowanie MSSF także w jednostkowych sprawozdaniach finansowych.

## 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 – European Financial Reporting Advisory Group), reprezentująca sektor prywatny, przekazuje swoje opinie Komisji Europejskiej (KE);
- Komitet ds. Regulacji Rachunkowości przy Komisji Europejskiej (ARC – Accounting Regulatory Committee) wydaje zalecenie zatwierdzenia standardu;
- Komisja Europejska przedkłada propozycję zatwierdzenia Parlamentowi Europejskiemu i właściwemu Komitetowi Rady UE. Obydwie instytucje muszą nie wyrazić sprzeciwu (lub wyrazić zgodę w szczególnych okolicznościach) na jej przyjęcie w ciągu trzech miesięcy, w przeciwnym razie propozycja zostaje odesłana do KE do ponownego rozpatrzenia.

Aktualny status zatwierdzenia Standardów do stosowania na terenie UE można znaleźć na stronie:

[www.efrag.org/Front/c1-306/Endorsement-Status-Report\\_EN.aspx](http://www.efrag.org/Front/c1-306/Endorsement-Status-Report_EN.aspx)

# Co nowego w regulacjach MSSF

Nowe regulacje wydane przez RMSR po 31 października 2014 r. (tj. od poprzedniej edycji przewodnika) do dnia 31 października 2015 r. i uwzględnione w bieżącej edycji przewodnika.

Nazwa standardu / interpretacji	Obowiązujący w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się (lub później) – w wersji RMSR
Zmiany do MSSF 10 „Skonsolidowane sprawozdania finansowe”, MSSF 12 „Ujawnienia na temat udziałów w innych jednostkach” oraz MSR 28 „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach” – Jednostki inwestycyjne: zastosowanie zwolnienia z konsolidacji	1 stycznia 2016 r.
Zmiany do MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” – Inicjatywa w odniesieniu do ujawnień	1 stycznia 2016 r.

## Zmiany do standardów obowiązujące na terenie UE po 31 grudnia 2015 r.

Na dzień 2 grudnia 2015 r. następujące zmiany do Standardów zostały zatwierdzone do stosowania w UE ale wchodzi w życie po 1 stycznia 2015 r. (przy czym istnieje możliwość wcześniejszego zastosowania):

Nazwa standardu / interpretacji	Obowiązujący w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się (lub później)
Zmiany do różnych standardów „Poprawki do MSSF (cykl 2010-2012)” – dokonane zmiany w ramach procedury wprowadzania dorocznych poprawek do MSSF (MSSF 2, MSSF 3, MSSF 8, MSR 16, MSR 24 oraz MSR 38)	1 lutego 2015 r.
Zmiany do MSR 19 „Świadczenia pracownicze” – Programy określonych świadczeń: składki pracownicze	1 lutego 2015 r.
Zmiany do MSSF 11 „Rozliczenie nabycia udziałów we wspólnych operacjach”	1 styczeń 2016 r.
Zmiany do MSR 16 oraz MSR 41 „Rolnictwo: uprawy roślinne”	1 styczeń 2016 r.
Zmiany do MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe” oraz MSR 38 „Aktywa niematerialne” – Wyjaśnienia na temat akceptowalnych metod amortyzacyjnych	1 styczeń 2016 r.

### Status zatwierdzenia MSSF w UE

Z uwagi na to, że UE niezależnie zatwierdza standardy do stosowania w krajach członkowskich, platforma tych standardów może się istotnie różnić od standardów opublikowanych przez RMSR. Według stanu na 2 grudnia 2015 r. różnice te obejmują:

Nazwa standardu / interpretacji	Data wejścia w życie wg RMSR	Oczekuje się zatwierdzenia (wg raportu EFRAG*)
<b>Nowe Standardy</b>		
MSSF 9 „Instrumenty finansowe”	1 styczeń 2018 r.	pierwsza połowa 2016 r.
MSSF 14 „Odroczone salda z regulowanej działalności”	1 styczeń 2016 r.	projekt odłożony
Nowy standard MSSF 15 „Przychody z umów z klientami”	1 styczeń 2018 r.	I kwartał 2016 r.
<b>Zmiany do Standardów</b>		
Poprawki do MSSF (cykl 2012-2014)	1 styczeń 2016 r.	IV kwartał 2015 r.
Zmiany do MSSF 10 oraz MSR 28 „Sprzedaż lub wniesienie aktywów pomiędzy inwestorem a jego jednostką stowarzyszoną lub wspólnym przedsięwzięciem”	1 styczeń 2016 r.	projekt odłożony
Zmiany do MSR 27 „Metoda praw własności w jednostkowych sprawozdaniach finansowych”	1 styczeń 2016 r.	IV kwartał 2015 r.
Zmiany do MSSF 10 „Skonsolidowane sprawozdania finansowe”, MSSF 12 „Ujawnienia na temat udziałów w innych jednostkach” oraz MSR 28 „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach” – Jednostki inwestycyjne: zastosowanie zwolnienia z konsolidacji	1 stycznia 2016 r.	I kwartał 2016 r.
Zmiany do MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” – Inicjatywa w odniesieniu do ujawnień	1 stycznia 2016 r.	IV kwartał 2015 r.

\* z dnia 25 listopada 2015 roku



# Nasze rozwiązania informatyczne w zakresie MSSF

Exante i FINEVARE to sprawdzone rozwiązania informatyczne Deloitte w zakresie MSSF. Zostały one zbudowane przez naszych ekspertów i są wynikiem ponad 10 lat doświadczeń we wdrażaniu zasad rachunkowości dla instrumentów finansowych zgodnie z MSSF, w szczególności: MSR 32, MSR 39, MSSF 9 oraz MSSF 13.

Exante and FINEVARE are solutions developed by Deloitte that support accounting in accordance with IFRS. They have been developed by our professionals and are result of over 10 year experience in implementation of financial instruments accounting principles according to IFRS, particularly IAS 32, IAS 39, IFRS 9 and IFRS 13.



## FINEVARE – rozwiązanie MSSF dla banków

FINEVARE jest rozwiązaniem dla trzech najtrudniejszych obszarów rachunkowości MSSF w bankach:

- Utrata wartości kredytów (MSR 39; MSSF 9),
- Zamortyzowany koszt / efektywna stopa procentowa (MSR 39),
- Wycena według wartości godziwej (MSR 39, MSSF 9, MSSF 13).

Rozwiązanie FINEVARE wdrażane jest jako dodatek do istniejącej architektury, bez dokonywania zmian w istniejącej księdze głównej i bez ingerencji w centralne systemy banku. Do tej pory rozwiązanie FINEVARE zostało z sukcesem wdrożone w kilkunastu europejskich bankach.

### Główne moduły FINEVARE:

#### EIR – Moduł efektywnej stopy procentowej

Kalkulacja zamortyzowanego kosztu według efektywnej stopy procentowej. Wyniki obliczeń to (a) stopa efektywna dla poszczególnych kontraktów; (b) kwota korekty wartości nominalnej kredytu do wartości bilansowej zgodnej z MSSF (różnica wynikająca z prowizji i opłat rozliczanych w czasie).

#### IMP – Moduł do trwałej utraty wartości (impairment)

Kalkulacja i raportowanie trwałej utraty wartości aktywów finansowych. W module zawarto proces uwzględniający specyfikę banku – jego procesów ustalania utraty wartości, poziomów ich akceptacji. Możliwe jest flagowanie wybranych ekspozycji jako zagrożone.

#### IRC – Moduł korekty przychodu odsetkowego

Korekta przychodu odsetkowego na aktywach objętych trwałą utratą wartości (odsetki umowne vs. odsetki objęte utratą wartości zgodnie z definicją MSR 39).

#### ACC – Moduł księgowy

Moduł wykorzystywany do księgowania wyników z modułów EIR, IMP oraz IRC. Generowane są polecenia księgowania, np. w formie plików z danymi, które mogą zostać załadowane do podstawowego systemu banku.

## FINEVARE – IFRS solution for banking book

FINEVARE is a solution for the three most challenging areas of IFRS accounting for banking book:

- Loan impairment (IAS 39; IFRS 9),
- Amortized cost (effective interest rate) (IAS 39),
- Fair value measurement (IAS 39, IFRS 9, IFRS 13).

FINEVARE is implemented as add-on to the existing architecture, without modifying existing GL and core banking systems.

FINEVARE has been successfully implemented in several European banks.



Adam Kołaczyk

Partner w Dziale Zarządzania Ryzykiem odpowiedzialny za FINEVARE  
akolaczyk  
@deloitteCE.com

### FINEVARE - main modules:

#### EIR – Effective interest rate module

Amortized cost calculation based on effective interest rate. Calculation results are (a) effective interest rate for individual contracts; (b) correction of loan nominal amount to the balance in line with IFRS (difference resulting from amortization of fees and charges).

#### IMP – Impairment module

Calculation and reporting of impairment of financial assets. Module takes into accounts bank specific processes related to impairment and acceptance levels. Selected exposures can be flagged by the user.

#### IRC – Interest income correction module

Correction of interest income on impaired assets (contractual interest vs. impaired interest income according to IAS 39).

#### ACC – Accounting module

Module dedicated to accounting entries based on results of EIR, IMP and IRC modules. Journal entries are generated e.g. as data flat file to be uploaded to existing core banking system.

Dowiedz się więcej

o FINEVARE:

[www.finevare.com](http://www.finevare.com)

Learn more about FINEVARE:

[www.finevare.com](http://www.finevare.com)

# Exante<sup>®</sup>



**Szymon Urbanowicz**

Partner w Dziale Zarządzania Ryzykiem odpowiedzialny za Exante  
surbanowicz  
@deloitteCE.com

## Exante – rozwiązanie MSSF dla przedsiębiorstw

Exante to system zarządzania ryzykiem finansowym wspierający następujące obszary:

- Wycena portfela instrumentów finansowych (MSR 39, MSSF 9, MSSF 13),
- Zautomatyzowane procedury związane z rachunkowością zabezpieczeń (MSR 39).

System Exante jest obecnie stosowany przez wiele polskich przedsiębiorstw (z branży energetycznej, surowcowej, produkcyjnej, wydobywczej i leasingowej).

### Kluczowe funkcjonalności Exante:

#### Rejestracja parametrów transakcji pochodnych

System pozwala na rejestrację transakcji zawartych na rynkach : towarowym, walutowym i stopy procentowej.

#### Okresowe wyceny instrumentów pochodnych i ich księgowania

System dokonuje automatycznych wycen na każdy dzień roboczy. Wyceny bazują na średnich cenach rynkowych pozyskiwanych z serwisu Reuters i spełniają definicję wartości godziwej określonej w MSSF.

#### Określanie powiązań zabezpieczających

System umożliwia powiązanie pojedynczej transakcji lub portfeli transakcji finansowych do pozycji zabezpieczanych. Użytkownik otrzymuje dostęp do predefiniowanych strategii zabezpieczających, które są już sparametryzowane i dostosowane do jego wymagań.

#### Przeprowadzanie i dokumentacja testów skuteczności

System przeprowadza testy skuteczności metodą „dollar offset” lub metodą regresji liniowej. Wyniki testów są zapisywane w bazie danych, a użytkownik może śledzić te wyniki oraz ma zapewnioną pełną i poprawną dokumentację zgodną z MSR 39.

#### Generowanie poleceń księgowania

W przypadku rachunkowości zabezpieczeń konieczna jest ocena i pomiar skuteczności poszczególnych powiązań zabezpieczających. Exante automatycznie wylicza wartość skuteczną i nieskuteczną wszystkich powiązań zabezpieczających oraz przygotowuje odpowiednie polecenia księgowania, które mogą trafiać do systemu księgowego.

## Exante – Risk Solution for corporate entities supporting financial instruments accounting under IFRS

Exante is a financial risk management system supporting companies on following:

- Valuation of financial instruments portfolio (in accordance with IAS 39, IFRS 9, IFRS 13)
- Automated procedures supporting application of hedge accounting (IAS 39).

Exante is currently used by companies across many industries (i.e. energy, manufacturing, resources, mining, leasing).

### Main Exante functionalities:

#### Registering derivatives parameters

The System captures derivatives in commodities, FX and interest rates markets.

#### Periodic valuation of derivatives and accounting of fair value

The System automatically calculates fair value at each market day. Valuations are based on average market prices derived from Reuters and comply with fair value definition from IFRS.

#### Defining hedging relationships

The System links transaction or transactions portfolios to hedged items. The User gets access to predefined (parameterized and customized) hedging strategies.

#### Testing effectiveness of hedge relationships

The System conducts effectiveness tests using dollar offset method or regression. Tests results are saved in database and the User can track them. Full documentation is prepared by the System in accordance with IAS 39.

#### Generation of postings to G/L

At the end of each accounting period Exante automatically prepares journal entries for accounting system. In case of hedge accounting it calculates effective and ineffective part of all hedging relationships and prepares appropriate postings.

### Dowiedz się więcej

o Exante:

[www.exante-online.com](http://www.exante-online.com)

### Learn more about

Exante:

[www.exante-online.com](http://www.exante-online.com)

# Przydatne linki MSSF

## **MSSF**

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

Publikacje i aktualne informacje dotyczące MSSF

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

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

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

Fundacja MSSF i Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR)

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

Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC)

## **US GAAP**

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

Amerykańska Rada ds. Standardów Sprawozdawczości Finansowej (FASB)

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

Amerykańska Komisja ds. Papierów Wartościowych i Giełd (SEC)

## **Polskie standardy rachunkowości**

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

Ministerstwo Finansów (MF)

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

Komisja Nadzoru Finansowego (KNF)

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

Krajowa Izba Biegłych Rewidentów (KIBR)

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

Stowarzyszenie Księgowych w Polsce (SKWP)

## **Unia Europejska**

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

Unia Europejska (strona główna)

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

Europejska Grupa Doradcza ds. Sprawozdawczości Finansowej

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

Europejska Federacja Księgowych

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

Europejski Urząd Nadzoru Giełd i Papierów Wartościowych

## **Deloitte**

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

## **Dodatkowe informacje dotyczące usług, programów, szkoleń i publikacji**

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

Deloitte Polska

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

Deloitte Global

# Zespół Techniczny Deloitte



**Jarosław Suder**  
Partner  
Tel.: +48 (12) 394 44 05  
jsuder@deloitteCE.com



**Paweł Tendera**  
Menedżer  
Tel.: +48 (32) 508 04 00  
ptendera@deloitteCE.com



**Przemysław Zawadzki**  
Dyrektor  
Tel.: +48 (22) 511 03 91  
pzawadzki@deloitteCE.com



**Krzysztof Supera**  
Menedżer  
Tel.: +48 (22) 511 03 33  
ksupera@deloitteCE.com



**Marcin Samolik**  
Starszy Menedżer  
Tel.: +48 (61) 882 42 57  
msamolik@deloittece.com

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

## Doradztwo przy implementacji MSSF

Forma doradztwa i naszego zaangażowania w ten proces jest w pełni elastyczna, umożliwiając jednostkom dostosowanie naszej pomocy do ich specyfiki i indywidualnych wymagań.

Podstawowe usługi, które świadczymy to:

- doradztwo w zakresie opracowania planu implementacji MSSF,
- pomoc przy identyfikacji i szacowaniu istotnych różnic wynikających z zastosowania MSSF oraz ich odzwierciedlenia w księgach,
- opracowanie i modyfikacja planu kont oraz dostosowanie systemów księgowych, jak i sprawozdawczości finansowej do zasad wynikających z MSSF,
- doradztwo w zakresie zmian organizacyjnych i obiegu dokumentów spowodowane implementacją MSSF,
- opracowywanie polityki rachunkowości w oparciu o przyjęte zasady na gruncie MSSF,
- doradztwo i opracowywanie pakietów konsolidacyjnych oraz wzorów sprawozdań finansowych dla podmiotów indywidualnych i grup kapitałowych,
- doradztwo przy sporządzaniu prospektów emisyjnych.

## Konsultacje (w tym „hot-line”)

Obejmują one opracowanie przez naszych ekspertów analiz eksperckich w zakresie stosowania regulacji MSSF, jak również polskich standardów rachunkowości. Konsultacje mają za zadanie wskazanie właściwych - adekwatnych dla danego zagadnienia - rozwiązań. Szkolenia i warsztaty

- szkolenia teoretyczne i warsztatowe z zakresu regulacji MSSF,
- cykliczne szkolenia związane ze zmianami w regulacjach MSSF,
- szkolenia w zakresie polskich standardów rachunkowości.

# Kontakt

## Biuro główne – Warszawa

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

## Gdańsk

Deloitte  
Al. Grunwaldzka 103 A  
80-244 Gdańsk  
Tel.: (0-58) 761-67-70  
Fax: (0-58) 761-67-61  
E-mail: [gdansk@deloitteCE.com](mailto:gdansk@deloitteCE.com)

## Katowice

Deloitte  
ul. Uniwersytecka 18  
40-007 Katowice  
Tel.: (0-32) 508-04-00  
Fax: (0-32) 508-04-01  
E-mail: [katowice@deloitteCE.com](mailto:katowice@deloitteCE.com)

## Kraków

Deloitte  
ul. Przybyszewskiego 56  
30-128 Kraków  
Tel.: (0-12) 394-44-00  
Fax: (0-12) 394-44-01  
E-mail: [krakow@deloitteCE.com](mailto:krakow@deloitteCE.com)

## Łódź

Deloitte  
Al. Piłsudskiego 76  
90-330 Łódź  
Tel.: (0-42) 290-60-00  
Fax: (0-42) 290-60-01  
E-mail: [lodz@deloitteCE.com](mailto:lodz@deloitteCE.com)

## Poznań

Deloitte  
ul. Grunwaldzka 34a  
60-786 Poznań  
Tel.: (0-61) 882-42-50  
Fax: (0-61) 882-42-51  
E-mail: [poznan@deloitteCE.com](mailto:poznan@deloitteCE.com)

## Rzeszów

Deloitte  
ul. Rejtana 20  
35-310 Rzeszów  
Tel.: (0-17) 230 47 00  
Fax: (0-17) 230 47 01  
E-mail: [rzeszow@deloitteCE.com](mailto:rzeszow@deloitteCE.com)

## Szczecin

Deloitte  
Brama Portowa I  
ul. Kard. Wyszyńskiego 1  
70-200 Szczecin  
Tel.: (0-91) 881 16 50  
Fax: (0-91) 881 16 51  
E-mail: [szczecin@deloitteCE.com](mailto:szczecin@deloitteCE.com)

## Wrocław

ul. ks. Piotra Skargi 1  
Kompleks biurowy Dominikański (budynek A)  
50-082 Wrocław  
Tel.: (0-71) 335-45-00  
Fax: (0-71) 335-45-05  
E-mail: [wroclaw@deloitteCE.com](mailto:wroclaw@deloitteCE.com)

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

### **Stowarzyszenie Emitentów Giełdowych** to

prestiżowa, ekspercka organizacja dbająca o rozwój polskiego rynku kapitałowego oraz reprezentująca interesy spółek notowanych na Gieldzie Papierów Wartościowych w Warszawie. Służy środowisku emitentów wiedzą i doradztwem w zakresie regulacji rynku giełdowego oraz praw i powinności uczestniczących w nim spółek. Będąc organizacją ekspercką, zmierza do szerzenia i wymiany wiedzy, umożliwiającej rozwój rynku kapitałowego i nowoczesnej gospodarki rynkowej w Polsce. Stowarzyszenie istnieje od 1993 roku, oferując pomoc i konsultacje dla spółek członkowskich w zakresie wymogów prawnych, regulacji rynku, relacji inwestorskich.

Obecnie SEG skupia około 300 spółek notowanych na warszawskiej Gieldzie Papierów Wartościowych oraz alternatywnym rynku NewConnect, reprezentujących ponad 80 proc. kapitalizacji emitentów krajowych. Stowarzyszenie podejmuje prace na rzecz rozwoju rynku kapitałowego, głównie za pomocą działań regulacyjnych i edukacyjnych. Działania regulacyjne obejmują inicjowanie zmian prawnych oraz uczestniczenie w procesie legislacyjnym aktów prawnych dotyczących rynku kapitałowego. Dzięki temu możliwa jest dbałość o jakość regulacji, tak aby powstające przepisy w jak największym stopniu przyczyniały się do dalszego rozwoju rynku. W przypadku, kiedy obowiązujące regulacje nastroczają trudności interpretacyjnych, Stowarzyszenie podejmuje stosowne działania: wydaje rekomendacje (jak w przypadku nowych regulacji dotyczących raportowania finansowego, jak i WZA), uzyskuje opinie właściwych organów (jak w przypadku regulacji dotyczących Komitetów Audytu) oraz uzyskuje opinie renomowanych kancelarii prawnych (praktycznie we wszystkich kwestiach dotyczących ogółu notowanych spółek).

Ponadto SEG służy członkom wiedzą i doświadczeniem (także w ramach indywidualnych konsultacji) w sprawach związanych z notowaniem spółek na GPW. Wdrożenie działań regulacyjnych odbywa się poprzez organizację seminariów, konferencji i kongresów służących pogłębianiu wiedzy z zakresu relacji inwestorskich, ustawowych obowiązków informacyjnych, aspektów prawnych (nowelizacje aktów prawnych) czy też finansowych (zmiany w rachunkowości). W działalności szkoleniowej Stowarzyszenia udział bierze rocznie ok. 3 000 uczestników podczas kilkunastu spotkań, jak również poprzez transmisję w czasie rzeczywistym. Jako promotor nowoczesnych rozwiązań SEG rekomenduje wykorzystanie komunikacji elektronicznej w rozwoju relacji inwestorskich oraz komunikacji z inwestorami. Wyrazem działań ukierunkowanych na poprawę komunikacji spółki z otoczeniem jest tworzenie repozytorium korporacyjnych plików wideo oraz zaangażowanie w publikację czatów giełdowych wykorzystywanych przez emitentów. Natomiast organizowany przez SEG Konkurs Złota Strona Emitenta ma istotny wpływ na rozwój relacji inwestorskich. Kryteria konkursu określają kierunek modyfikacji zakresu merytorycznego stron, wpływając na poprawę jakości witryn korporacyjnych.

Szeroki zakres działań edukacyjnych oraz czynny udział w tworzeniu prawa na rynku kapitałowym powoduje wiele korzyści dla spółek członkowskich, m.in.:

- dostęp do wysokiej jakości szkoleń, organizowanych w odpowiedzi na bieżące zapotrzebowanie spółek członkowskich SEG;
- bezpłatny udział pracowników spółek członkowskich w seminariach, konferencjach i kongresach organizowanych przez SEG;
- zniżki w wysokości nawet 50% na uczestnictwo w wydarzeniach współorganizowanych przez SEG (partnerstwo SEG);
- materiały edukacyjne i publikacje opracowywane przez SEG przekazywane bezpłatnie;
- możliwość korzystania z doradztwa SEG, np.:
  - w formie rekomendacji,
  - w formie indywidualnej porady pracowników SEG,
  - w formie indywidualnych spotkań,
  - w formie pośrednictwa w uzyskaniu opinii właściwego organu,

- w formie opinii prawnych opracowywanych na zlecenie SEG.
- możliwość spotkania i bezpośrednich konsultacji ze znanymi osobistościami rynku kapitałowego i fachowcami zajmującymi się tematyką istotną dla funkcjonowania spółek giełdowych;
- bieżący dostęp członków SEG do informacji o ważnych dla spółek giełdowych zmianach w prawie oraz o pracach nad tworzeniem regulacji rynku kapitałowego.

Ponadto emitent przystępujący do Stowarzyszenia:

- bierze udział w forum wymiany informacji i doświadczeń, poprzez uczestnictwo w spotkaniach skierowanych do osób zatrudnionych w poszczególnych obszarach spółki: - członków Rad Nadzorczych, - członków Zarządów, - pracowników działów: księgowości, finansów, relacji inwestorskich oraz prawa i zarządzania ryzykiem etc.,
- otrzymuje dostęp do specjalnych zasobów serwisu, w tym SEGnet - aktualnych aktów prawnych, opinii i konsultacji dotyczących rynku,
- uzyskuje możliwości otrzymywania bezpłatnych raportów publikowanych we współpracy z audytorami, kancelariami prawnymi, Giełdą Papierów Wartościowych oraz innymi instytucjami rynku,
- korzysta z możliwości podnoszenia poziomu wiedzy na temat zasad funkcjonowania rynku kapitałowego,
- posługuje się przywilejem używania logo Stowarzyszenia oraz formuły: „Spółka należy do Stowarzyszenia Emitentów Giełdowych” na drukach firmowych, w internecie i e-mail, w broszurach, biuletynach i pismach,
- ma możliwość zamieszczania danych korporacyjnych takich, jak: logo spółki i dane teleadresowe na stronie internetowej Stowarzyszenia.

**Więcej na: [www.seg.org.pl](http://www.seg.org.pl)**

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

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 150 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. 200 000 pracowników Deloitte na świecie realizuje misję firmy: stanowić standard najwyższej jakości.

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

Nazwa Deloitte odnosi się do jednej lub kilku jednostek Deloitte Touche Tohmatsu Limited, prywatnego podmiotu prawa brytyjskiego z ograniczoną odpowiedzialnością i jego firm członkowskich, które stanowią oddzielne i niezależne podmioty prawne. Dokładny opis struktury prawnej Deloitte Touche Tohmatsu Limited oraz jego firm członkowskich można znaleźć na stronie [www.deloitte.com/pl/onas](http://www.deloitte.com/pl/onas)