



cutting through complexity

BIULETYN RACHUNKOWOŚCI

Numer 2015/01

Kwartalna publikacja KPMG w Polsce

Celem niniejszego kwartalnego *Biuletynu Rachunkowości* jest przedstawienie wybranych zmian w zakresie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF), polskich zasad rachunkowości (w tym Ustawy o rachunkowości oraz Krajowych Standardów Rachunkowości) i związanych z nimi zagadnień, które mogą być istotne dla znacznej liczby podmiotów działających w Polsce. Jesteśmy przekonani, że okaże się on cennym źródłem, które pomoże Państwu być na bieżąco z nowymi regulacjami i wytycznymi w zakresie ich stosowania.

Spis treści:

[Daty wejścia w życie MSSF](#) ▶

[Nowe standardy MSSF, zmiany do standardów i interpretacje](#) ▶

[Nowe regulacje obowiązujące w Polsce](#) ▶

[Nasze najnowsze publikacje](#) ▶

kpmg.pl

Spis Treści

Daty wejścia w życie MSSF

Daty wejścia w życie – w skrócie	3
Status zatwierdzenia MSSF przez Unię Europejską (UE).....	4

Nowe standardy MSSF, zmiany do standardów i interpretacje

Klasyfikacja zobowiązań (proponowane zmiany do MSR 1).....	5
--	---

Nowe regulacje obowiązujące w Polsce

Nowelizacja Krajowego Standardu Rachunkowości nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dacie bilansu – ujęcie i prezentacja”	6
--	---

Nasze najnowsze publikacje

Zmiany w sposobie ujęcia przychodów: Wpływ na ubezpieczycieli i deweloperów (styczeń i luty 2015 r.)	7
Najważniejsze wiadomości: MSSF – nowe standardy (luty 2015 r.).....	7
Wytyczne do sporządzania skróconych śródrocznych sprawozdań finansowych – Przykładowe ujawnienia (marzec 2015 r.).....	7
Biuletyny MSSF	7

Daty wejścia w życie – w skrócie

Poniżej przedstawiamy listę ostatnio opublikowanych standardów oraz zmian i interpretacji standardów, których zastosowanie należy rozważyć, wraz ze statusem ich zatwierdzenia przez Unię Europejską na 31 marca 2015 r.:

Data wejścia w życie	Standard	Zatwierdzone przez UE?	
1 stycznia 2013 r.	MSSF 10 Skonsolidowane sprawozdania finansowe	Tak ^a	
	MSSF 11 Wspólne ustalenia umowne	Tak ^a	
	MSSF 12 Ujawnianie informacji na temat udziałów w innych jednostkach	Tak ^a	
	MSR 27 Jednostkowe sprawozdania finansowe (2011 r.)	Tak ^a	
	MSR 28 Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach (2011 r.)	Tak ^a	
1 stycznia 2014 r.	Skonsolidowane sprawozdania finansowe, wspólne ustalenia umowne i ujawnianie informacji na temat udziałów w innych jednostkach: Wytyczne związane z pierwszym zastosowaniem (Zmiany do MSSF 10, MSSF 11 oraz MSSF 12)	Tak ^a	
	Kompensowanie aktywów i zobowiązań finansowych (Zmiany do MSR 32)	Tak	
	Jednostki inwestycyjne (Zmiany do MSSF 10, MSSF 12 i MSR 27)	Tak	
	Ujawnienia dotyczące wartości odzyskiwalnej aktywów niefinansowych (Zmiany do MSR 36)	Tak	
	KIMSF 21 Obciążenia publiczne	Tak ^b	
	Nowacja instrumentów pochodnych a dalsze stosowanie rachunkowości zabezpieczeń (Zmiany do MSR 39)	Tak	
	1 lipca 2014 r.	Programy określonych świadczeń: Składki pracownicze (Zmiany do MSR 19)	Tak ^d
		Doroczne ulepszenia MSSF 2010-2012 – różne standardy	Tak ^d
		Doroczne ulepszenia MSSF 2011-2013 – różne standardy	Tak ^c
	1 stycznia 2016 r.	MSSF 14 Regulacyjne rozliczenia międzyokresowe	Nie
Ujmowanie nabycia udziałów we wspólnych działaniach (Zmiany do MSSF 11)		Nie	
Wyjaśnienia w zakresie akceptowalnych metod ujmowania umorzenia i amortyzacji (Zmiany do MSR 16 i MSR 38)		Nie	
Rolnictwo: Rośliny produkcyjne (Zmiany do MSR 16 i MSR 41)		Nie	
Metoda praw własności w jednostkowym sprawozdaniu finansowym (Zmiany do MSR 27)		Nie	
Sprzedaż lub przekazanie aktywów pomiędzy inwestorem a spółką stowarzyszoną lub wspólnym przedsięwzięciem (Zmiany do MSSF 10 i MSR 28)		Nie	
Doroczne ulepszenia MSSF 2012-2014 – różne standardy		Nie	
Jednostki inwestycyjne: Zastosowanie wyjątku od konsolidacji (Zmiany do MSSF 10, MSSF 12 i MSR 28)		Nie	
Inicjatywa dotycząca ujawnień (Zmiany do MSR 1)		Nie	
1 stycznia 2017 r.	MSSF 15 Przychody z umów z klientami	Nie	
1 stycznia 2018 r.	MSSF 9 Instrumenty finansowe (2014 r.)	Nie	

^a Jednostki stosujące MSSF przyjęte przez Unię Europejską (MSSF UE) powinny zastosować MSSF 10, MSSF 11, MSSF 12, zmieniony MSR 27, zmieniony MSR 28 oraz wynikające z nich zmiany, najpóźniej od początku pierwszego roku obrotowego rozpoczynającego się **1 stycznia 2014 r.** lub później.

^b Jednostki stosujące MSSF UE powinny zastosować KIMSF 21 dla okresów rocznych rozpoczynających się **17 czerwca 2014 r.** lub później.

^c Jednostki stosujące MSSF UE powinny zastosować zmiany wynikające z Dorocznych ulepszeń MSSF 2011-2013 dla okresów rocznych rozpoczynających się **1 stycznia 2015 r.** lub później.

^d Jednostki stosujące MSSF UE powinny zastosować zmiany wynikające z Dorocznych ulepszeń MSSF 2010-2012 oraz Zmian do MSR 19 (Programy określonych świadczeń: Składki pracownicze) dla okresów rocznych rozpoczynających się **1 lutego 2015 r.** lub później.

Status zatwierdzenia MSSF przez Unię Europejską (UE)

W okresie od 1 stycznia 2015 r. do 31 marca 2015 r. Komisja Europejska zatwierdziła do stosowania w UE Doroczne ulepszenia MSSF 2010-2012 („Doroczne ulepszenia”) oraz Programy określonych świadczeń: Składki pracownicze (Zmiany do MSR19).

— **Doroczne ulepszenia** zawierają 8 zmian do 7 standardów, z odpowiednimi zmianami do pozostałych standardów i interpretacji. Najważniejsze zmiany dotyczą:

- wyjaśnienia definicji „warunku nabycia uprawnień” z MSSF 2 Płatności na bazie akcji, poprzez odrębne zdefiniowanie „warunków związanych z dokonaniem” i „warunków świadczenia usługi”;
- wyjaśnienia sposobu klasyfikacji i wyceny zapłaty warunkowej w transakcjach połączenia jednostek;
- wprowadzenia wyraźnego wymogu ujawniania kryteriów identyfikacji segmentów sprawozdawczych w sytuacji, gdy segmenty operacyjne są łączone. Zmiana ta stanowi uzupełnienie obecnych wymogów dotyczących ujawnień zawartych w MSSF 8 Segmenty operacyjne;
- wyjaśnienia, że uzgodnienie sumy aktywów segmentów sprawozdawczych do sumy aktywów jednostki jest wymagane wyłącznie wtedy, gdy kwota tej ostatniej jest regularnie przekazywana głównemu decydentowi operacyjnemu jednostki. Zmiana ujednotacza wymogi MSSF 8 dotyczące ujawnień dotyczących aktywów segmentów z tymi dotyczącymi zobowiązań segmentów;
- wyjaśnienia, że poprzez wydanie MSSF 13 Wycena w wartości godziwej i wprowadzenie odpowiednich zmian do MSR 39 i MSSF 9, Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości („RMSR”) nie zamierzała uniemożliwić jednostkom wyceny krótkoterminowych należności i zobowiązań, które nie mają określonej stopy odsetkowej, w wartościach wynikających z faktur, bez uwzględnienia dyskonta, gdy jego efekt jest nieistotny;

- wyjaśnienia wymogów dotyczących modelu wartości przeszacowanej zgodnie z MSR 16 Rzeczowe aktywa trwałe i MSR 38 Wartości niematerialne, w celu rozwiania wątpliwości w kwestii ustalenia umorzenia i amortyzacji na dzień przeszacowania;
- rozszerzenia definicji „podmiotu powiązanego” w MSR 24 Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych o podmiot świadczący kluczowe usługi zarządzania jednostką.

— **Zmiany do MSR 19** dotyczą składek wnoszonych do programów określonych świadczeń przez pracowników lub strony trzecie. Celem zmian jest uproszczenie ujęcia składek w przypadku, gdy nie zależą one od okresu zatrudnienia, na przykład, gdy składki pracownicze ustalone zostały jako stały procent wynagrodzenia. Gdy dopuszczalne jest zastosowanie powyższego uproszczenia, jednostka może (choć nie musi) ująć składki jako pomniejszenie kosztów zatrudnienia w okresie, w którym świadczona jest odpowiadająca im usługa.

Powyższe zmiany wchodzą w życie w UE dla okresów rocznych rozpoczynających się w dniu 1 lutego 2015 r. lub później, z możliwością ich wcześniejszego zastosowania.

Klasyfikacja zobowiązań (proponowane zmiany do MSR 1)

W dniu 10 lutego 2015 r. RMSR opublikowała dokument konsultacyjny Klasyfikacja zobowiązań (proponowane zmiany do MSR 1), który wyjaśnia w jaki sposób jednostki powinny klasyfikować dług, zwłaszcza w sytuacji zbliżającego się terminu jego odnowienia.

Proponowane zmiany mają w założeniu poprawić prezentację w sprawozdaniach finansowych poprzez objaśnienie kryteriów klasyfikacji zobowiązań pomiędzy długo- i krótkoterminowe. RMSR potwierdza, że klasyfikacja ta bazuje na faktach i okolicznościach występujących na dzień sprawozdawczy i nie bierze pod uwagę prawdopodobieństwa spełnienia warunków w późniejszych okresach. Zaproponowane zmiany niosą jednak ryzyko dalszych wątpliwości co wynika z modyfikacji istniejących kryteriów klasyfikacji. Obecnie, zgodnie z wymogami MSSF, aby zaklasyfikować zobowiązanie jako długoterminowe muszą być spełnione łącznie dwa kryteria:

- termin wymagalności zobowiązania nie może przypadać w ciągu 12 miesięcy od zakończenia okresu sprawozdawczego oraz

- jednostka musi posiadać bezwarunkowe prawo do odroczenia terminu wymagalności zobowiązania o co najmniej 12 miesięcy od zakończenia okresu sprawozdawczego.

Propozycja zakłada usunięcia określenia "bezwarunkowe" z drugiego kryterium – wystarczy zatem by jednostka na koniec okresu sprawozdawczego posiadała "prawo" do odroczenia terminu wymagalności o co najmniej 12 miesięcy, aby zaklasyfikować zobowiązania jako długoterminowe (zakładając, że pierwsze kryterium jest spełnione).

Powyższe zmiany mogą potencjalnie prowadzić do różnic w stosowaniu standardu w praktyce, gdyż w takich samych okolicznościach różne jednostki mogą dojść do odmiennych wniosków.

Do 10 czerwca 2015 r. można przysłać komentarze do przedstawionego dokumentu konsultacyjnego.



► **Nowe regulacje obowiązujące w Polsce**

Nowelizacja Krajowego Standardu Rachunkowości nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dacie bilansu – ujęcie i prezentacja”

W dniu 25 listopada 2014 r. Komitet Standardów Rachunkowości przyjął znowelizowany Krajowy Standard Rachunkowości nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dacie bilansu – ujęcie i prezentacja” („KSR 7”). Zmieniony KSR 7 został opublikowany w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów w dniu 22 stycznia 2015 r. Nowelizacja wyjaśnia zasady stosowania Krajowych Standardów Rachunkowości („KSR”). Zgodnie z art. 10 ust. 3 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości („Ustawa”), w kwestiach nieuregulowanych przez zapisy Ustawy, jednostki mogą stosować KSR, a w przypadku braku odpowiedniego KSR, poza pewnymi wyjątkami, MSSF UE.

Zgodnie z nowymi wytycznymi wprowadzonymi do KSR 7:

- Pomimo iż stosowanie KSR nie jest obligatoryjne przy formułowaniu zasad (polityki) rachunkowości przez jednostkę, ich zastosowanie uznaje się za zapewniające rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki;
- Jednostka stosująca KSR ujawnia ten fakt w sprawozdaniu finansowym; w takim wypadku musi ona zastosować się do wszystkich dotyczących jej KSR – nie jest zatem właściwe powoływanie się na stosowanie KSR i jednocześnie stosowanie tylko wybranych standardów;

- Decyzja kierownika jednostki o stosowaniu tylko wybranych KSR lub przyjęcie tylko niektórych postanowień standardów, jest równoważna decyzji o nieprzyjęciu do stosowania KSR. Fakt ten nie wymaga ujawnienia, jednak jednostka nadal jest zobowiązana do ujawnienia zasad rachunkowości w odniesieniu do spraw nieuregulowanych przepisami Ustawy;
- Prawo zastosowania MSSF w sytuacji, gdy dana kwestia nie jest uregulowana przepisami ustawy ani KSR oznacza, że w sytuacji, gdy istnieje dotyczący danej kwestii, choć niezastosowany przez jednostkę, KSR, jednostka ta nie może skorzystać w zamian z MSSF. Korzystając z powyższej możliwości, istotne jest by upewnić się, że dane zasady rachunkowości są zgodne z Ustawą – niewłaściwe byłoby przyjęcie założenia, iż zasady rachunkowości ustalone na podstawie MSSF są zawsze zgodne z Ustawą;
- Zastosowanie KSR po raz pierwszy ujmowane jest jako zmiana zasad rachunkowości.

Znowelizowany standard wprowadza również nową definicję KSR, która obejmuje nie tylko Krajowe Standardy Rachunkowości, ale również stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości.

Zmieniony KSR 7 stosuje się po raz pierwszy do sprawozdań finansowych sporządzonych za roczne okresy sprawozdawcze kończące się po 22 stycznia 2015 r., z możliwością wcześniejszego zastosowania. Znowelizowany tekst standardu dostępny jest na [stronie internetowej Komitetu Standardów Rachunkowości](#).



Zmiany w sposobie ujęcia przychodów: Wpływ na ubezpieczycieli i deweloperów (styczeń i luty 2015 r.)

W maju 2014 r. opublikowany został nowy standard MSSF 15 Przychody z umów z klientami, który zastępuje większość istniejących dotąd wymogów MSSF w zakresie przychodów oraz wprowadza nowy model ich ujmowania. Publikacja standardu przez RMSR i amerykańską Radę Standardów Rachunkowości Finansowej ("RSRF") oznacza początek okresu wyťažonej pracy m.in. dla spółek ubezpieczeniowych i deweloperskich. Omawiane

publikacje prezentują wpływ nowego standardu dotyczącego przychodów na jednostki działające w powyższych branżach.

Najważniejsze wiadomości: MSSF – nowe standardy (luty 2015 r.)

Co kwartał przedstawiamy Państwu podsumowanie nowych standardów wchodzących w życie oraz tych jeszcze nieobowiązujących. Obecne wydanie prezentuje standardy

obowiązujące przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za lata obrotowe kończące się 31 marca 2015 r. lub później, w tym dla odpowiednich okresów śródrocznych.

Wytyczne do sporządzania skróconych śródrocznych sprawozdań finansowych – Przykładowe ujawnienia (marzec 2015 r.)

Wytyczne przedstawiają jeden z możliwych formatów prezentacji skróconych śródrocznych sprawozdań finansowych na przykładzie fikcyjnej międzynarodowej spółki.

Biuletyny MSSF

Ponadto polecamy Państwu lekturę następujących wybranych biuletynów MSSF (w języku angielskim), wydanych w ostatnim czasie przez Grupę Standardów Międzynarodowych KPMG:

- **Biuletyn MSSF: Leasing – numer 17** przedstawia podsumowanie mających miejsce pomiędzy listopadem 2014 r. a marcem 2015 r. dyskusji pomiędzy RMSR a RSRF w zakresie projektu standardu dotyczącego ujęcia księgowego leasingu.
- **Biuletyn MSSF: Sektor bankowy – numer 16** przedstawia przemyślenia odnośnie, między innymi, potencjalnego wpływu MSSF 9 Instrumenty finansowe na kapitał regulacyjny oraz odpowiedzi na propozycje RMSR w zakresie ujęcia księgowego zabezpieczeń portfelowych.

► **Nasze najnowsze publikacje**

- **Biuletyn MSSF: Ubezpieczenia – numer 44** omawia dyskusje RMSR podczas sesji edukacyjnej dotyczącej projektu standardu w zakresie umów ubezpieczeniowych, która odbyła się w marcu 2015 r.
- **Biuletyn MSSF: Instrumenty finansowe – numery 21 i 22** koncentrują się na mających miejsce w lutym i marcu 2015 r. dyskusjach RMSR i jej wstępnych decyzjach dotyczących projektu w zakresie instrumentów finansowych.
- **Biuletyn MSSF: Przychody – numery 12 i 13** analizują najnowsze rozważania w zakresie projektu dotyczącego przychodów. Pomimo wydania przez RMSR i RSRF w maju 2014 r. nowego ujednoliconego standardu w zakresie ujmowania przychodów, w lutym i marcu 2015 r. Rady kontynuowały dyskusje na temat wybranych kwestii. Biuletyn zawiera podsumowanie powyższych rozważań.



KPMG Poland

Znajdź nas:

kpmg.pl

youtube.com/kpmgpoland

facebook.com/kpmgpoland

twitter.com/kpmgpoland

linkedin.com/company/kpmg_poland

instagram.com/kpmgpoland

pinterest.com/kpmgpoland

kpmg.com/pl/app

itunes.com/apps/KPMGThoughtLeadership

itunes.com/apps/KPMGGlobalTax

itunes.com/apps/KPMGPolandCareer

Kontakt w sprawie publikacji

Tomasz Książek

T: +48 22 528 11 45

F: +48 22 528 10 09

E: tksiążek@kpmg.pl

Krzysztof Kuśmierski

T: +48 22 528 10 56

F: +48 22 528 10 09

E: kkusmierski@kpmg.pl

Biura w Polsce

Warszawa

ul. Chłodna 51

00-867 Warszawa

T: +48 (22) 528 11 00

F: +48 (22) 528 10 09

E: kpmg@kpmg.pl

Wrocław

ul. Bema 2

50-265 Wrocław

T: +48 (71) 370 49 00

F: +48 (71) 370 49 01

E: wroclaw@kpmg.pl

Łódź

al. Piłsudskiego 22

90-051 Łódź

T: +48 (42) 232 77 00

F: +48 (42) 232 77 01

E: lodz@kpmg.pl

Kraków

al. Armii Krajowej 18

30-150 Kraków

T: +48 (12) 424 94 00

F: +48 (12) 424 94 01

E: krakow@kpmg.pl

Gdańsk

al. Zwycięstwa 13a

80-219 Gdańsk

T: +48 (58) 772 95 00

F: +48 (58) 772 95 01

E: [gdansk@kpmg.pl](mailto:gdańsk@kpmg.pl)

Poznań

ul. Roosevelta 18

60-829 Poznań

T: +48 (61) 845 46 00

F: +48 (61) 845 46 01

E: poznan@kpmg.pl

Katowice

ul. Francuska 34

40-028 Katowice

T: +48 (32) 778 88 00

F: +48 (32) 778 88 10

E: katowice@kpmg.pl

kpmg.pl

© 2015 KPMG Sp. z o.o. jest polską spółką z ograniczoną odpowiedzialnością i członkiem sieci KPMG składającej się z niezależnych spółek członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Cooperative ("KPMG International"), podmiotem prawa szwajcarskiego. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Nazwa i logo KPMG oraz hasło "cutting through complexity" są zastrzeżonymi znakami towarowymi bądź znakami towarowymi KPMG International.

Informacje zawarte w niniejszej publikacji mają charakter ogólny i nie odnoszą się do sytuacji konkretnej firmy. Ze względu na szybkość zmian zachodzących w polskim prawodawstwie i gospodarce prosimy o upewnienie się w dniu zapoznania się z niniejszą publikacją, czy informacje w niej zawarte są wciąż aktualne. Przed podjęciem konkretnych decyzji proponujemy skonsultowanie ich z naszymi doradcami. Poglądy i opinie wyrażone w powyższym tekście prezentują zapatrywania autorów i mogą nie być zbieżne z poglądami i opiniami KPMG Sp. z o.o.