



pwc.pl/zmiany-w-mssf

Zmiany w MSSF i sprawozdawczości spółek publicznych

Przewodnik dla Komitetu Audytu
i sporządzających sprawozdania finansowe

Wrzesień 2018





Tomasz Konieczny

Partner PwC

Doradztwo Księgowe i Rynki Kapitałowe

Rok 2018 to rok dużych zmian w dziedzinie rachunkowości w związku z wejściem w życie dwóch nowych standardów dotyczących rozpoznawania przychodów (MSSF 15) oraz instrumentów finansowych (MSSF 9). Pomimo, że minęło wiele lat od dnia publikacji nowych standardów do momentu kiedy zaczęły obowiązywać, implementacja nowych wytycznych sprawia trudności wielu podmiotom. Zastosowanie nowych standardów jest bowiem wyzwaniem zarówno dla pionów finansowych jak i dla całej organizacji. Ich implementacja wymaga wprowadzenia odpowiednich zmian procesach operacyjnych, w tym w systemach IT, w celu ich przystosowania do zbierania i przetwarzania odpowiednich danych.

Tymczasem zastosowanie nowych standardów jest przedmiotem zainteresowania zarówno inwestorów jak i organów nadzoru, w tym m.in. ESMA (Europejski Urząd Nadzoru Giełd i Papierów Wartościowych), który domaga się odpowiednich ujawnień w sprawozdaniach finansowych emitentów.

Powyższe pokazuje konieczność lepszego przygotowania do stosowania nowych standardów i wykorzystania efektywnie czasu pomiędzy momentem publikacji standardów i momentem od kiedy należy je zastosować.

Śledzenie zmian MSSF, zarówno nowych standardów jak i zmian już istniejących standardów, nie jest łatwe. Wychodząc naprzeciw potrzebom członków Komitetów Audytu oraz służb finansowych spółek publicznych oddajemy do Państwa dyspozycji niniejszą publikację.

Zamysłem tej publikacji jest zestawienie i krótkie przedstawienie wszystkich nadchodzących zmian MSSF zatwierdzonych przez RMSR („Rada”, ang. IASB).

Dodatkowo, w niniejszej publikacji, dokonaliśmy subiektywnej oceny tych zmian, wskazując, które z nich, naszym zdaniem, będą miały wpływ na spółki publiczne działające w Polsce. W zależności od naszej oceny oznaczyliśmy odpowiednie zmiany kolorowymi znacznikami. Zwracamy uwagę w szczególności na zmiany oznaczone kolorem czerwonym i pomarańczowym.

Publikację rozpoczyna zestawienie standardów według daty ich obowiązywania jak uchwalono przez RMSR, wraz ze wspomnianą oceną ich wpływu oraz z informacją na temat statusu ich zatwierdzenia przez Unię Europejską.

Następnie zamieściliśmy krótki opis zmian, uzupełniając go wypowiedziami naszych ekspertów na temat możliwego wpływu na jednostki działające w Polsce.

Poza zmianami dotyczącymi MSSF chcieliśmy również zwrócić Państwa uwagę na inne zmiany dotyczące sprawozdawczości spółek publicznych, w tym w szczególności na zmiany w raportowaniu biegłego rewidenta, zarówno w zakresie nowego Sprawozdania z badania jak i dodatkowego sprawozdania dla Komitetu Audytu, dodatkowe obowiązki wynikające z nowego rozporządzenia o raportach bieżących i okresowych, a także wymóg sprawozdań finansowych w formie elektronicznej.

Mamy nadzieję, że ta publikacja będzie przydatna dla członków Komitetów Audytu w rozmowach z nadzorowaną spółką na temat nadchodzących zmian. Mamy ponadto nadzieję, że będzie ona pomocna dla sporządzających sprawozdania finansowe w celu wczesnego rozpoczęcia procesu analizy wpływu tych zmian na sprawozdawczość finansową spółki oraz przygotowania całej organizacji na implementację tych zmian.



Zmiany w MSSF i sprawozdawczości spółek publicznych

Spis treści:

Tabela zmian standardów

4

Nowe standardy i interpretacje

5

Zmiany w istniejących standardach

17

Pozostałe zmiany w sprawozdawczości spółek publicznych

27

Publikacje i narzędzia PwC dotyczące MSSF, sprawozdawczości
spółek i nadzoru właścicielskiego

32

Tabela zatwierdzonych zmian do MSSF wraz z informacją o ich zatwierdzeniu przez UE, możliwości wcześniejszego zastosowania i ocenie wpływu na podmioty stosujące MSSF w Polsce

Charakter zmiany		Rok obowiązywania w UE		str.			
	Nowy standard lub nowa interpretacja	2018 – Rok od którego w Unia Europejska wymaga stosowania danej zmiany (dla rok finansowy = rok kalendarzowy); UE-? – oznacza, że dana zmiana nie została jeszcze zatwierdzona.					
	Zmiana istniejącego standardu lub interpretacji	Wcześniejsze zastosowanie Czy dany standard lub jego zmiana mogą, po zatwierdzeniu przez UE, być zastosowane do okresów wcześniejszych (✓ = Tak, ✗ = Nie, !!! – tak, ale wymaga jednocześnie zastosowania wcześniejszego innych standardów).		Oceń wpływ			
	Zmiana standardu w ramach programu ulepszeń MSSF						
● znaczący wpływ na wiele podmiotów działających w Polsce, ● znaczący wpływ na niewielką grupę podmiotów działających w Polsce, ● niewiele podmiotów w Polsce dotyczy dana problematyka lub niewielki wpływ zmian lub zmiany wprowadzają dodatkowe opcje czy uproszczenia, ale nie nakładają dodatkowych obowiązków, ● zasadniczo bez wpływu na podmioty działające w Polsce, ewentualny wpływ może pojawić się w spółkach zagranicznych podlegających konsolidacji bądź dla podmiotów stosujących MSSF po raz pierwszy.							
Zatwierdzone przez RMSR do stosowania po 1 stycznia 2018 r.							
	● MSSF 9 „Instrumenty finansowe”	2018	✓	6			
	● MSSF 15 „Przychody z umów z klientami”	2018	✓	9			
	● Objasnienia do MSSF 15 „Przychody z umów z klientami”	2018	✓	9			
	● Zmiany do MSSF 2 „Płatności oparte na akcjach” – klasyfikacja i wycena transakcji opartych na akcjach	2018	✓	18			
	● Zmiany do MSSF 4: Zastosowanie MSSF 9 „Instrumenty finansowe” wraz z MSSF 4 „Umowy ubezpieczeniowe”	2018	✓	20			
	●/● Roczny program poprawek 2014-2016			22			
	Zmiany do MSSF 1 „Zastosowanie MSSF po raz pierwszy” – usunięcie krótkoterminowych zwolnień	2018	✓				
	Zmiany do MSR 28 „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych” - wycena jednostek stowarzyszonych lub wspólnych przedsięwzięć do wartości godziwej	2018	✓				
	● KIMSF 22 „Transakcje w walutach obcych oraz płatności zaliczkowe”	2018	✓	14			
	● Zmiany do MSR 40 „Nieruchomości inwestycyjne” odnośnie reklasyfikacji nieruchomości inwestycyjnych	2018	✓	21			
Zatwierdzone przez RMSR do stosowania po 1 stycznia 2019 r.							
	● MSSF 16 „Leasing”	2019	!!!	12			
	● Zmiany do MSSF 9 „Instrumenty finansowe” – prawo wcześniejszej spłaty z negatywnym wynagrodzeniem	2019	✓	24			
	● Zmiany do MSR 28 „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych” - wycena inwestycji długoterminowych	UE-?	✓	25			
	●/● Roczny program poprawek 2015-2017			23			
	Zmiany do MSSF3 „Połączenia jednostek” – wycena udziałów we wspólnej działalności w momencie objęcia kontroli	UE-?	✓				
	Zmiany do MSSF 11 „Wspólne ustalenia umowne” – brak wyceny we wspólnej działalności w momencie objęcia współkontroli	UE-?	✓				
	Zmiany do MSR 12 „Podatek dochodowy” – ujęcie konsekwencji podatkowych z tytułu wypłaty dywidendy	UE-?	✓				
	Zmiany do MSR 23 „Koszty finansowania zewnętrznego” – kwalifikacja zobowiązań zaciągniętych specjalnie w celu pozyskania dostosowywanego składnika aktywów, w sytuacji gdy działania niezbędne do przygotowania składnika aktywów do użytkowania lub sprzedaży są zakończone	UE-?	✓				
	● Zmiany do MSR 19 „Świadczenia pracownicze” – zmiany do programu określonych świadczeń	UE-?	✓	26			
	● KIMSF 23 „Niepewność związana z ujęciem podatku dochodowego”	UE-?	✓	15			
Zatwierdzone przez RMSR do stosowania po 1 stycznia 2020 r.							
	● Zmiany w zakresie referencji do Założeń Koncepcyjnych w MSSF	UE-?	✓				
Zatwierdzone przez RMSR do stosowania po 1 stycznia 2021 r.							
	● MSSF 17 „Umowy ubezpieczeniowe”	UE-?	✓	16			

Powyższe zestawienie zostało przygotowane na dzień 14 września 2018 r. Uaktualnianą na bieżąco wersję zestawienia można uzyskać na stronie www.pwc.pl/zmiany-w-mssf. Przedstawiona ocena wpływu na sporządzających sprawozdania finansowe jest subiektywną oceną PwC, a zastosowanie poszczególnych zmian może mieć odmienny wpływ zależny od indywidualnych warunków danej jednostki stosującej MSSF. Podmioty, które przyjęły rok obrotowy inny niż rok kalendarzowy powinny przeanalizować zapisy przepisów przejściowych dotyczące poszczególnych zmian, gdyż daty zastosowania mogą być dla nich inne.

Nowe standardy i interpretacje



Zawartość rozdziału:

MSSF 9 Instrumenty finansowe	6
MSSF 15 Przychody z umów z klientami	9
Objaśnienia do MSSF 15 Przychody z umów z klientami	
MSSF 16 Leasing	12
KIMSF 22 Transakcje w walutach obcych oraz płatności zaliczkowe	14
KIMSF 23 Niepewność związana z ujęciem podatku dochodowego	15
MSSF 17 Umowy ubezpieczeniowe	16

Komentarz



**Radomił
Maślak**
Dyrektor

Rok 2018 oraz 2019 jest bardzo ważnym rokiem dla spółek stosujących MSSF. W tym okresie bowiem wchodzi w życie trzy znaczące standardy, nowy standard dotyczący ujmowania przychodów – MSSF 15, nowy standard dotyczący instrumentów finansowych – MSSF 9 (oba obowiązujące od 2018 r.) oraz nowy standard dotyczący leasingu – MSSF 16 (obowiązujący od 2019 r.).

Różne branże są dotknięte przez te nowe standardy w różnym stopniu. MSSF 9, przynoszący m.in. nowy model utraty wartości, odczują przede wszystkim jednostki sektora finansowego, nie mniej jednak również jednostki spoza sektora finansowego, posiadające zaledwie środki pieniężne i należności odczują efekt nowego standardu.

Dla podmiotów niefinansowych znaczącą zmianą jest wejście w życie MSSF 15. W szczególności zmiany wynikające z tego standardu odczują te jednostki, które do tej pory stosowały zasady rachunkowości oparte o rozwiązania branżowe. Pod nowym standardem przychody ze sprzedaży mogą być ustalane i ujmowane inaczej niż zgodnie z dotychczas obowiązującymi regulacjami standardów MSR 18 i MSR 11.

Począwszy od 1 stycznia 2019 r., zmiany wprowadzone przez MSSF 16 największy wpływ będą miały na jednostki działające w branży handlu detalicznego,

linie lotnicze, firmy transportowe, telekomunikacyjne, energetyczne gdyż tam najczęściej jest aktywów używanych na podstawie umów, które według aktualnie obowiązującego standardu zaliczane są do umów leasingu operacyjnego a zmieniony standard wymagać będzie aby ujęte zostały na bilansie.

Zastosowanie nowych standardów jest wyzwaniem dla całej organizacji. Ich implementacja wymaga bowiem wprowadzenia odpowiednich zmian w procesach operacyjnych, w tym w systemach IT, w celu ich przystosowania do zbierania i przetwarzania odpowiednich danych. Bardzo często konieczne jest właściwie zaplanowanie, zaprojektowanie i wdrożenie modyfikacji systemów zarówno finansowych jak i operacyjnych lub też zakup narzędzi dostosowanych do nowych potrzeb jednostki. Konieczne jest też przeszkolenie służb księgowych i innych działów, dostosowanie funkcjonowania organizacji (np. programów wynagradzania) oraz przygotowanie komunikacji z inwestorami.

Zastosowanie nowych standardów jest przedmiotem zainteresowania organów nadzoru. ESMA (Europejski Urząd Nadzoru Giełd i Papierów Wartościowych) uznała kwestie wdrożenia nowych standardów za jeden z priorytetów na rok 2017, czyli rok poprzedzający wejście w życie tych standardów (priorytety na rok 2018 nie zostały jeszcze ogłoszone).



**Katarzyna
Podgórna**
Dyrektor

Instrumenty finansowe oraz rachunkowość zabezpieczeń

MSSF 9

Zamienia standard	MSR 39 „Instrumenty finansowe – rozpoznanie i ujęcie”
Data wejścia w życie	Okresy roczne rozpoczynające się 1 stycznia 2018 r. lub później. Dozwolone jest wcześniejsze zastosowanie.
Zatwierdzenie w UE	Zatwierdzony do stosowania po 1 stycznia 2018 r.
Pierwsze zastosowanie	MSSF 9 ma być stosowany retrospektywnie, ale bez przekształcania danych porównawczych.
 Ocena wpływu	Bardzo duży wpływ na instytucje finansowe (w szczególności model strat kredytowych). Konieczność dostosowania do nowych wymogów przez instytucje niefinansowe (np. w zakresie odpisów na należności). Patrz komentarz eksperta poniżej.

Problem

Rachunkowość instrumentów finansowych była przedmiotem wieloletnich prac RMSR. Kompletna wersja MSSF 9 „Instrumenty finansowe” została opublikowana w 2014 r. i zastępuje wytyczne zawarte w MSR 39. Poniżej zawarto podsumowanie najważniejszych zmian.

Najważniejsze postanowienia

Klasyfikacja i wycena

MSSF 9 przewiduje trzy kategorie klasyfikacji instrumentów dłużnych: według zamortyzowanego kosztu, według wartości godziwej przez pozostałe całkowite dochody („FVOCI”) i według wartości godziwej przez wynik finansowy („FVPL”). Klasyfikacja instrumentów dłużnych zgodnie z MSSF 9 oparta jest na modelu biznesowym stosowanym przez jednostkę do zarządzania aktywami finansowymi oraz na tym, czy przepływy pieniężne wynikające z umów obejmują wyłącznie płatności kapitału i odsetek (ang. solely payments of principal and interest, „SPPI”).

Model biznesowy jednostki oznacza sposób, w jaki jednostka zarządza swoimi aktywami finansowymi w celu generowania przepływów pieniężnych i tworzenia wartości. Jeśli instrument finansowy jest utrzymywany w celu uzyskiwania przepływów pieniężnych, zostaje zaklasyfikowany jako wyceniany według zamortyzowanego kosztu, pod warunkiem, że spełnia wymóg SPPI.

Instrumenty dłużne spełniające wymóg SPPI utrzymywane zarówno w celu uzyskiwania umownych przepływów pieniężnych z aktywów, jak i sprzedaży aktywów, mogą być klasyfikowane do wycenianych w wartości godziwej przez pozostałe całkowite dochody. Zgodnie z nowym modelem FVPL jest kategorią instrumentów pozostałych – to znaczy, że aktywa finansowe należy klasyfikować do kategorii FVPL, jeżeli nie spełniają kryteriów ich zaliczenia do FVOCI lub wycenianych według zamortyzowanego kosztu.

Instrumenty kapitałowe muszą być wyceniane do wartości godziwej, jednakże standard pozostawia możliwość odnoszenia zmian do pozostałych całkowitych dochodów bez możliwości reklasyfikacji do wyniku. Ograniczono również znacznie dotychczasową możliwość wyceny według kosztu.

Oczekiwane straty kredytowe

MSSF 9 wprowadza nowy model ujmowania utraty wartości – model oczekiwanych strat kredytowych (ang. expected credit losses, ECL). Model ECL stanowi zmianę wytycznych zawartych w MSR 39 i odpowiedź na krytykę modelu strat poniesionych historycznie.

Nowe zasady oznaczają, że w momencie początkowego ujęcia aktywów finansowych bez utraty wartości jednostki ujmują stratę na dzień 1 w wysokości 12-miesięcznej oczekiwanej straty kredytowej (lub oczekiwanych strat kredytowych za cały okres istnienia aktywa finansowego w przypadku krótkoterminowych należności handlowych lub aktywów kontraktowych).

MSSF 9 przedstawia podejście „trzystopniowe” na podstawie zmiany jakości kredytowej aktywów finansowych po ich początkowym ujęciu. Aktywa przechodzą trzy stopnie zmian jakości kredytowej, które określają sposób wyceny utraty wartości i zastosowania metody efektywnej stopy procentowej. Jeśli nastąpił istotny wzrost ryzyka kredytowego, utrata wartości wyceniana jest na podstawie oczekiwanych strat kredytowych (ECL) za cały okres istnienia instrumentu, a nie za 12 miesięcy. Model zawiera uproszczenia mające zastosowanie do należności z tytułu leasingu i należności handlowych oraz aktywów kontraktowych.

Rachunkowość zabezpieczeń

Testy efektywności zabezpieczeń i prawo do stosowania rachunkowości zabezpieczeń

MSSF 9 łądzi wymogi w zakresie efektywności zabezpieczeń. MSSF 9 zastępuje precyzyjnie określony przedział efektywności (80-125%) wymogiem występowania ekonomicznej relacji pomiędzy pozycją zabezpieczaną a instrumentem zabezpieczającym oraz wymogiem, by współczynnik zabezpieczenia był taki sam, jaki jednostka faktycznie stosuje dla celów zarządzania ryzykiem. Nieefektywne zabezpieczenia są nadal wykazywane w wyniku finansowym. W dalszym ciągu istnieje obowiązek dokumentowania zabezpieczeń, ale zmienia się zakres dokumentacji.



Instrumenty finansowe oraz rachunkowość zabezpieczeń

Pozycje zabezpieczane

Nowe wymogi umożliwiają wyznaczanie pozycji zabezpieczanych w odniesieniu do pewnych ekonomicznie racjonalnych strategii zabezpieczania, których MSR 39 zabraniał, na przykład:

- Pod warunkiem odrębnej identyfikacji i wiarygodnej wyceny można zabezpieczyć składniki ryzyka pozycji niefinansowych (np. zabezpieczenie ceny ropy naftowej jako składnika łącznej ekspozycji na cenę paliwa samolotowego);
- Pozycjami zabezpieczanymi mogą być też ekspozycje zagregowane (tj. ekspozycje, które zawierają instrumenty pochodne);
- MSSF 9 pozwala na bardziej elastyczne zabezpieczanie grup pozycji (choć nie obejmuje makrozabezpieczania), w tym grupowanie podobnych ekspozycji na ryzyko i zabezpieczanie pozycji netto (np. prognozowana różnica pomiędzy zakupami i sprzedażą w walutach obcych);
- MSSF 9 zezwala na stosowanie rachunkowości w stosunku zabezpieczeń do instrumentów kapitałowych wycenianych w wartości godziwej przez inne całkowite dochody.

Instrumenty zabezpieczające

MSSF 9 zmienia zasady dotyczące stosowania niektórych instrumentów zabezpieczających:

- Zgodnie z MSR 39, wartość czasową zakupionych opcji ujmuje się na bazie wartości godziwej w wyniku finansowym, co może powodować znaczącą zmienność, lub ujmuje całościowo w relacji zabezpieczającej, co może powodować nieefektywność. Zgodnie z MSSF 9 początkowa wartość czasowa opcji może być wyodrębniona z relacji zabezpieczającej i odraczana w innych całkowitych dochodach, co spowoduje, że będzie ujęta w wyniku finansowym albo w okresie trwania zabezpieczenia (jeśli zabezpieczana pozycja ma charakter czasowy) albo w momencie, gdy zabezpieczana transakcja wpływa na wynik finansowy. Analogiczne rozwiązania dotyczą elementu terminowego forwardowego kontraktów forward i spreadów walutowych spreadów walutowych w swapach walutowo-procentowych (CIRS).

- Zgodnie z MSR 39, niepochodne instrumenty finansowe można było stosować jedynie jako zabezpieczenie ryzyka walutowego. Zgodnie z MSSF 9 istnieje możliwość stosowania niepochodnych instrumentów finansowych również do zabezpieczenia innych rodzajów ryzyk niż tylko walutowe, pod warunkiem iż są wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy.

Komentarz



**Katarzyna
Gospodarczyk
-Chlastawa**

MSSF 9 ma największy wpływ na jednostki posiadające znaczące portfele instrumentów finansowych, w szczególności instytucje finansowe. Prawdopodobna klasyfikacja i wdrożenie modelu oczekiwanych strat kredytowych stanowi duże wyzwanie i skutkuje modyfikacjami systemów informatycznych i polityk wewnętrznych. Zastosowanie modelu strat oczekiwanych, nowe reguły zabezpieczeń i wycena instrumentów kapitałowych mają wpływ także na podmioty niefinansowe, nawet jeżeli posiadają one tylko proste instrumenty finansowe, takie jak należności handlowe lub należności z tytułu pożyczek.

Wychodząc naprzeciw potrzebom takich jednostek, przygotowaliśmy publikację która przedstawia proces implementacji MSSF 9 przeprowadzony przez hipotetyczną spółkę z branży niefinansowej z uwzględnieniem najbardziej typowych korekt. Zachęcamy do lektury publikacji "MSSF 9 standard nie tylko bankowy" (www.pwc.pl).

PwC przygotowała również narzędzie MyIFRS9, które może zostać wykorzystane przez jednostki sektora niefinansowego do dokonania klasyfikacji aktywów finansowych (test SPPI), wyliczenia oczekiwanych strat kredytowych w odniesieniu do portfela należności handlowych oraz w odniesieniu do indywidualnych sald należności, ustalenia wartości godziwej instrumentów dłużnych, jak również do oszacowania wartości godziwej instrumentów kapitałowych. Dalsze informacje o narzędziu MyIFRS9 można znaleźć na www.pwc.pl/myifrs9

Przychody z umów z klientami

MSSF 15 oraz Objasnienia do MSSF 15

Zamienia standard	MSR 11 „Umowy o usługę budowlaną”, MSR 18 „Przychody”, KIMSF 13 „Programy lojalnościowe”, KIMSF 15 „Umowy dotyczące budowy nieruchomości”, KIMSF 18 „Przekazanie aktywów przez klientów”, SIC 31 „Przychody - transakcje barterowe dotyczące usług reklamowych”
Data wejścia w życie	Okresy roczne rozpoczynające się 1 stycznia 2018 r. lub później. Dozwolone jest wcześniejsze zastosowanie.
Zatwierdzenie w UE	Zatwierdzony do stosowania po 1 stycznia 2018 r.
Pierwsze zastosowanie	Retrospektywnie stosując jedną z wybranych dwóch metod: – retrospektywnie w odniesieniu do każdego prezentowanego okresu z uwzględnieniem pewnych uproszczeń, lub – zmodyfikowane retrospektywnie z odniesieniem skumulowanego wpływu na dzień stanowiący początek okresu sprawozdawczego w którym standard jest zastosowany po raz pierwszy.
 Ocena wpływu	Istotny wpływ na większość jednostek działających w Polsce – patrz komentarz eksperta poniżej.

Problem

Nowy ujednolicony standard dotyczący ujmowania przychodów został wydany w 2014 r. przez RMSR i Radę ustanawiającą amerykańskie standardy rachunkowości (RSRF, ang. FASB). Dodatkowo, w 2016 r., RMSR opublikowała objaśnienia do MSSF 15 wprowadzające pewne zmiany i wyjaśnienia w zakresie wytycznych dotyczących identyfikacji obowiązków świadczenia, licencji i zagadnienia „agent czy główny wykonawca”. Zmiany te nie są identyczne ze zmianami wprowadzonymi przez FASB.

Skutki

Nowy standard ma wpływ na większość jednostek stosujących MSSF, w szczególności na te podmioty, które stosowały do tej pory konkretne rozwiązania branżowe. Poniżej przedstawiono w skrócie problematyczne obszary.

Przeniesienie kontroli

Przychody ujmuje się w momencie, gdy klient uzyska kontrolę nad dobrem lub usługą. Klient uzyskuje taką kontrolę, kiedy ma możliwość kierowania użytkowaniem dobra lub usług i uzyskiwania z nich korzyści. Przeniesienie kontroli to nie to samo, co przeniesienie ryzyka i korzyści, które obowiązywało przed 1 stycznia 2018 r. Przenoszenie ryzyk i korzyści to tylko jedna z przesłanek, którą należy rozważyć przy ustalaniu czy nastąpiło przeniesienie kontroli.

Standard wprowadził nowe wytyczne w celu ustalenia, czy przychody należy rozkładać w czasie, czy też ujmować je jednorazowo w określonym momencie. Aby rozpoznać przychód jednostki muszą przejść przez 5-cio elementowy proces rozpoznawania przychodu.

Zmienne wynagrodzenie

Spółka może zgodzić się na dostarczanie dóbr lub usług za zapłatę, która będzie zmienna zależnie od wystąpienia bądź niewystąpienia określonych przyszłych zdarzeń. Przykładowo chodzi o prawa do zwrotów, premie od wyników, rabaty i kary. Kwoty te często nie są ujmowane jako przychody do czasu wyjaśnienia się zdarzenia warunkowego. Według nowego standardu w cenie transakcji zawiera się szacunkową kwotę zmiennej zapłaty, jeżeli jest wysoce prawdopodobne, że nie nastąpi znaczne odwrócenie ujętej kwoty przychodów w przypadku zmiany szacunków. Nawet jeżeli cała kwota zmiennej zapłaty nie spełnia kryteriów tego progu, kierownictwo będzie musiało zastanowić się, czy kryteria te spełnia jakaś jej część (kwota minimalna). Ta kwota jest ujmowana jako przychód w momencie przekazania kontroli nad dobrami lub usługami klientowi. Zmiana ta wpływa na wiele jednostek z różnych branż, gdzie dotychczas zmienna zapłata nie była ujmowana do czasu wyjaśnienia się wszystkich czynników warunkowych. Problem zmiennego wynagrodzenia dotyczy między innymi często występujących rabatów i upustów ceny.

Alokacja ceny transakcyjnej w oparciu o odpowiednią jednostkową cenę sprzedaży

Jednostki sprzedające różne dobra lub usługi w ramach jednej umowy muszą alokować zapłatę na poszczególne dobra lub usługi, co nie było wymagane przez obowiązujące do tej pory standardy. Alokacja ta opiera się na cenie, jaką jednostka obciążyłaby klienta w ramach autonomicznej (niezależnej) transakcji za każde z dóbr lub usług.

Licencje

Jednostki, które udzielają klientom licencji na swoją własność intelektualną, muszą ustalić, czy licencja jest przenoszona na klienta w ustalonym przedziale czasowym, czy też jednorazowo w ustalonym momencie. Licencja przenoszona w przedziale czasowym daje klientowi dostęp do własności intelektualnej jednostki w formie, w jakiej występuje ona w okresie obowiązywania licencji. Zmiana wprowadzona do MSSF 15 w 2016 wyjaśnia ponadto, że przychód ujmowany jest w okresie, gdy jednostka oczekuje, że będzie podejmować działania, które znacząco wpływają na tą własność intelektualną (tj. działania zmieniają jej formę czy funkcjonalność lub zdolność klienta do otrzymywania korzyści pochodzących głównie z tych działań).

Licencje przenoszone jednorazowo dają klientowi prawo do korzystania z własności intelektualnej jednostki w formie, w jakiej występuje ona w momencie udzielenia licencji. Aby możliwe było wykazanie przychodu w momencie udzielenia licencji, klient musi mieć możliwość kierowania użytkowaniem oraz uzyskiwania zasadniczo wszystkich pozostałych korzyści z własności intelektualnej objętej licencją.

Wartość pieniądza w czasie

Jeżeli kontrakt zawiera istotny element finansowania, jednostka powinna skorygować cenę transakcyjną o wartość pieniądza w czasie. Standard podaje pewne wyjątki od stosowania tych wytycznych oraz praktyczne rozwiązanie, które umożliwiają jednostkom pominięcie elementu wartości pieniądza w czasie, jeżeli czas pomiędzy przekazaniem dóbr lub usług a otrzymaniem płatności jest krótszy od jednego roku.

Wytyczne dotyczące zagadnienia „główny wykonawca czy agent” (ang. principal versus agent)

Wytyczne w zakresie ustalenia, czy jednostka działa jako główny wykonawca czy agent bazują na wytycznych MSR 18. Niemniej jednak zmiany do MSSF 15 ogłoszone w 2016 r. wyeliminowały z przesłanek, które należy uwzględnić w ocenie dwa elementy: ryzyko kredytowe oraz prowizyjną formę zapłaty.

Koszty pozyskania kontraktu

Spółki ponoszą czasem koszty (na przykład prowizje od sprzedaży lub koszty związane z mobilizacją) w celu pozyskania lub realizacji kontraktu. Koszty pozyskania kontraktu spełniające określone kryteria podlegają kapitalizacji i są amortyzowane równolegle do ujmowania przychodów. Standard wymaga także kapitalizacji kosztów wykonania umowy, jeśli spełnione są ustalone kryteria.

Ujawnienia

Wymagane jest ujawnianie obszernych informacji w celu zapewnienia lepszego wglądu zarówno w ujęte przychody, jak i te, których ujęcie jest oczekiwane w przyszłości w ramach już zawartych kontraktów. Konieczne jest przedstawianie informacji ilościowych i jakościowych na temat istotnych osądów i zmian tych osądów w zakresie ujmowania przychodów.



Komentarz



**Marta
Madejska**

Wysokość przychodów jest kluczową informacją finansową określającą bieżące rezultaty jednostki oraz jej aktualną kondycję finansową, ale i przyszłe perspektywy. To miara istotna zarówno dla kierownictwa, właścicieli, jak również dla potencjalnych inwestorów. Dlatego też wdrożenie MSSF 15 nie jest tylko problemem księgowym. Przy tak dużych zmianach, jakie wprowadza MSSF 15 jest to niewątpliwie projekt dla całej organizacji.

Konieczne jest przeszkolenie nie tylko służb księgowych, ale też innych działów, tak aby odpowiednio identyfikowały one i zbierały dane niezbędne do prawidłowego ujęcia przychodów- poczynwszy od pracowników sprzedaży, którzy najlepiej znają warunki zawieranych umów z klientami, poprzez działy księgowości, sprawozdawczości finansowej, budżetowania i kontrolingu, a skończywszy na pracownikach odpowiedzialnych za systemy IT spółki, którzy muszą dostosować systemy spółki do zbierania i przetwarzania odpowiednich danych.

Nasze doświadczenie we wdrażaniu MSSF 15 wskazuje, iż niejednokrotnie spółki zmuszone były dokonać całościowej zmiany dotychczas stosowanego modelu ujmowania przychodów. W szczególności zmiany dotknęły spółki działające w branży telekomunikacyjnej, budowlanej i inżynieryjnej oraz farmaceutycznej, lecz oczywiście wpływ MSSF 15 nie ograniczył się tylko do tych branż.

Przykładowo, w branży telekomunikacyjnej, gdzie zawierana jest duża ilość umów wieloelementowych z promocyjnymi płatnościami za niektóre elementy lub za pewne okresy, zastosowanie nowych wytycznych spowodowało, iż nastąpiła zmiana momentu rozpoznania przychodów z tytułu świadczenia usług i dostawy urządzeń/sprzętu, oraz częściowa zmiana alokacji przychodów pomiędzy przychodami ze sprzedaży sprzętu i przychodami z usług. Ewidencja według nowych zasad skutkowała także koniecznością dokonania istotnych zmian w systemach IT (nie tylko w ramach systemów księgowych, ale również w systemach CRM i billingowych), a także modyfikacją procesów i procedur obowiązujących w spółce.

Z kolei, w branży budowlanej i inżynieryjnej, spory wpływ wystąpił z tytułu zastosowania wymogów dotyczących szacowania kwoty wynagrodzenia, w tym w szczególności wynagrodzenia zmiennego z tytułu możliwych kar umownych oraz dodatkowych bonusów z tytułu terminowej realizacji prac, a także ustalenia czy w umowie występuje istotny element finansowania. Oczywiście w przypadku tej branży, jak też wielu innych, istotną kwestią są nowe wytyczne co do ustalania obowiązku świadczenia, które mogą powodować, iż elementy uprzednio ujęte jako odrębne należy połączyć i odwrotnie – czyli podzielić elementy uprzednio ujęte jako jeden strumień przychodów.

W branży farmaceutycznej istotnym tematem były licencje, tj. ustalenie czy licencja stanowi odrębny obowiązek świadczenia oraz zakres zobowiązań wynikających z udzielonego przez jednostkę prawa do korzystania z własności intelektualnej, który wpływa na to czy przychód z licencji ujmowany jest jednorazowo czy w okresie czasu.

Ponadto, na podstawie naszego doświadczenia wiemy także, że przygotowanie odpowiednich ujawnień wymaganych przez nowy standard MSSF 15 może okazać się pracochłonne, zwłaszcza że w pierwszym roku obowiązywania standardu wymogi te są istotnie rozszerzone. Dlatego tak ważne jest odpowiednie przygotowanie całej organizacji do implementacji nowych wytycznych.

Zamienia standard	MSR 17 „Leasing”, KIMSF 4 „Ustalenie, czy umowa zawiera leasing”, SKI 15 „Leasing operacyjny – specjalne oferty promocyjne”, SKI 27 – „Ocena istoty transakcji wykorzystujących prawną formę leasingu”.
Data wejścia w życie	Okresy roczne rozpoczynające się 1 stycznia 2019 r. lub później. Dozwolone jest wcześniejsze zastosowanie. W przypadku wcześniejszego zastosowania jednocześnie musi zostać zastosowany MSSF 15 „Przychody z umów z klientami”.
Zatwierdzenie w UE	Zatwierdzony do stosowania po 1 stycznia 2019 r. z możliwością wcześniejszego zastosowania.
Pierwsze zastosowanie	MSSF 16 nie wymaga pełnego retrospektywnego zastosowania, lecz pozwala na uproszczone podejście (w szczególności leasingobiorca może nie przekształcać danych porównawczych, lecz odnieść skumulowany efekt jako korektę bilansu otwarcia zysków zatrzymanych w roku pierwszego zastosowania). Pełne retrospektywne zastosowanie jest opcjonalne.
Ocena wpływu	Patrz komentarz eksperta poniżej.

Problem

Rada od wielu lat dostrzegała problem braku porównywalności informacji finansowej pomiędzy branżami, regionami, oraz pomiędzy spółami ze względu na fakt, iż używanie aktywów na mocy umowy leasingu operacyjnego nie było odzwierciedlone w bilansie. Dane finansowe spółek, które zaciągały dług, aby nabyć aktywa nie były porównywalne z danymi finansowymi tych spółek, które używały aktywów na podstawie umowy leasingu operacyjnego. Większość transakcji leasingu nie była ujmowana w bilansie leasingobiorcy. Wpływ brakujących informacji był znaczący. Podjęto działania mające na celu odzwierciedlenie zawartych umów leasingu operacyjnego w bilansie leasingobiorcy.

Kluczowe zmiany

Nowa era w rachunkowości leasingu

Nowy standard MSSF 16 „Leasing” Rada opublikowała w 2016 r. i w ten sposób rozpoczęła nową erę w rachunkowości leasingu – przynajmniej dla leasingobiorców! Zgodnie z wytycznymi w obowiązującym aktualnie MSR 17 leasingobiorca musi dokonywać rozróżnienia pomiędzy leasingiem finansowym (wykazywanym w bilansie) a leasingiem operacyjnym (wykazywanym pozabilansowo). Natomiast nowy model wymaga, aby leasingobiorca wykazywał praktycznie wszystkie umowy leasingu w bilansie. W przypadku leasingobiorców, którzy zawierają umowy klasyfikowane jako leasing operacyjny zgodnie z MSR 17, może to mieć ogromny wpływ na sprawozdania finansowe.

Definicja leasingu

Nowy standard definiuje leasing jako jakąkolwiek umowę, lub część umowy, która przenosi prawo do użytkowania aktywa na okres czasu w zamian za wynagrodzenie. Przeniesienie prawa do użytkowania ma miejsce wówczas, gdy mamy do czynienia ze zidentyfikowanym aktywem, w odniesieniu do którego leasingobiorca ma prawo do praktycznie wszystkich korzyści ekonomicznych, i kontroluje wykorzystanie danego aktywa w danym okresie. MSSF 16 zachowuje definicję leasingu z MSR 17, lecz zmienia wytyczne co do zastosowania tej definicji. Zmiana dotyczy głównie koncepcji kontroli. Dla większości umów ta zmiana nie spowoduje zmiany konkluzji co do tego, czy umowa zawiera w sobie leasing; nie mniej jednak RMSR oczekuje, że MSSF 16 wyłączy ze swojego zakresu niektóre umowy o usługi, które mogły być wg MSR 17 uznane za umowy zawierające w sobie elementy leasingu.

Ujmowanie leasingu w bilansie leasingobiorcy

Zgodnie z nowym standardem, w przypadku praktycznie każdej umowy spełniającej definicję leasingu, za wyjątkiem umów krótszych niż 12 miesięcy oraz dotyczących aktywów o niskiej wartości, leasingobiorca będzie zobowiązany do ujęcia w bilansie „prawa do użytkowania aktywa” oraz zobowiązania do zapłaty opłat leasingowych. Na wynik finansowy leasingobiorcy będzie wpływać amortyzacja „prawa do użytkowania aktywa” oraz odsetki naliczane stałą stopą w odniesieniu do zobowiązania leasingowego. Dodatkowo leasingobiorcy będą zobowiązani do okresowej weryfikacji opłat leasingowych indeksowanych do stóp procentowych lub inflacji.

Wpływ na wynik i przepływy pieniężne

Ze względu na ujęcie u leasingobiorcy praktycznie wszystkich umów leasingu w bilansie, nowy standard wpłynie przede wszystkim na wskaźniki bilansowe; jednakże, MSSF 16 będzie miał również wpływ na sprawozdanie z wyniku finansowego, w związku z czym zmiany mogą ulec miary zysku (m.in. zysk operacyjny, EBITDA) oraz wskaźniki zyskowności. Dodatkowo, ze względu na fakt, iż koszt odsetek będzie ustalany według stałej stopy w stosunku do wielkości zobowiązania, w przypadku umów leasingu uprzednio klasyfikowanych jako leasing operacyjny, łączna wysokość kosztów na początku okresu leasingu będzie wyższa, a na końcu okresu leasingu niższa, niż w przypadku liniowego rozliczania zgodnie z MSR 17. Co nie mniej ważne, nowe wytyczne zmieniają też sprawozdanie z przepływów pieniężnych i odnośne wskaźniki.

Ujęcie u leasingodawcy

Mimo że ujęcie księgowe w przypadku leasingodawców niemal nie ulega zmianie, zmiany wprowadzone przez nowy standard nadal mogą być istotne. W szczególności leasingodawcy powinni mieć świadomość nowych wytycznych w sprawie definicji leasingu oraz ujęcia księgowego transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego, a także dodatkowych ujawnień. Zmiany w rachunkowości dla leasingobiorców mogą również mieć znaczenie w momencie prowadzenia przez leasingodawców negocjacji z klientami.

Komentarz



**Anna
Wójtowicz**

Jednostkami najbardziej dotkniętymi nowym standardem będą jednostki działające w branży handlu detalicznego, linie lotnicze, firmy transportowe, telekomunikacyjne, energetyczne, gdyż tam najwięcej jest aktywów używanych na podstawie umów, które według aktualnie obowiązującego standardu zaliczane były do umów leasingu operacyjnego (m.in. powierzchnie handlowe i biurowe, samoloty i pojazdy). Niemniej jednak MSSF 16 będzie mieć wpływ również na jednostki działające w innych branżach, jeżeli w swojej działalności gospodarczej używają środków trwałych na podstawie umowy leasingu, najmu lub dzierżawy.

Większego znaczenia nabierze również konieczność prawidłowego ustalenia, czy umowa o dostawę dóbr czy usług zawiera w sobie leasing. Do tej pory nie koncentrowano się często na tym zagadnieniu tak długo jak wszystkie przesłanki wskazywały na to, że nawet jeżeli w umowie potencjalnie występuje leasing, to jest to leasing operacyjny. Teraz prawidłowe ustalenie w tym zakresie będzie mieć istotne znaczenie, gdyż prawie każdy leasing musi zostać ujęty w bilansie.

Wpływ standardu może wykraczać poza wyłącznie kwestie raportowania i sprawozdawczości finansowej. Konieczne jest przeszkolenie nie tylko służb księgowych, ale też innych działów tak, aby odpowiednio identyfikowały umowy, które są leasingiem i zbierały dane niezbędne do prawidłowego ujęcia księgowego tych transakcji. Dla wielu podmiotów konieczne będzie również dokonanie odpowiednich zmian w systemach informatycznych tak, aby były dostosowane do zbierania i przetwarzania odpowiednich danych.

Ujęcie leasingu operacyjnego wg MSSF 16 może znacząco wpłynąć na wskaźniki bilansowe, takie jak wskaźnik zadłużenia do kapitału własnego czy wskaźnik dźwigni, co może mieć znaczenia zwłaszcza w kontekście kowenantów zawartych w umowach kredytowych. Koniecznym jest więc wczesne rozważenie wpływu nowego standardu i rozpoczęcie negocjacji z kredytodawcami tak, aby zastosowanie MSSF 16 nie skutkowało naruszeniem kowenantów i postawieniem istniejącego zadłużenia spółki w stan wymagalności.

Rekomendujemy jak najwcześniejsze zapoznanie się z wymogami MSSF 16 oraz kompleksowe podejście do jego implementacji rozważając różne obszary działalności jednostki, na które zastosowanie nowego standardu będzie mieć wpływ.

PwC przygotowała również narzędzie myLease, które może wspierać jednostki we wdrożeniu wytycznych nowego standardu (www.bit.ly/mylease-demo).

Transakcje w walutach obcych oraz płatności zaliczkowe

KIMSF 22

Nowa interpretacja	Interpretacja do standardu MSR 21 „Skutki zmian kursów wymiany walut obcych”
Data wejścia w życie	Okresy roczne rozpoczynające się 1 stycznia 2018 r. lub później. Dozwolone jest wcześniejsze zastosowanie.
Zatwierdzenie w UE	Na dzień wydania niniejszej publikacji nie została zatwierdzona.
Pierwsze zastosowanie	Retrospektywnie stosując jedną z wybranych dwóch metod: – retrospektywnie w odniesieniu do każdego prezentowanego okresu, – prospektywnie w odniesieniu do transakcji, które zostały początkowo ujęte w dniu lub po rozpoczęciu okresu sprawozdawczego, w którym interpretacja ma zastosowanie po raz pierwszy; lub – prospektywnie od początku poprzedniego okresu sprawozdawczego, który stanowi dane porównawcze.
Ocena wpływu	Może mieć znaczący wpływ na jednostki dokonujące przedpłat w walutach obcych lub otrzymujących takie przedpłaty.

Problem

W 2016 r. Komitet ds. Interpretacji wydał interpretację na temat ustalenia daty transakcji w przypadku zastosowania standardu MSR 21 „Skutki zmian kursów wymiany walut obcych”. Data transakcji determinuje kurs, który należy zastosować na moment początkowego ujęcia danego aktywa, kosztu lub dochodu. Problem pojawił się, ponieważ MSR 21 wymaga, aby jednostka zastosowała kurs wymiany z dnia transakcji, który jest zdefiniowany jako dzień, na który transakcja po raz pierwszy spełnia warunku ujęcia. Interpretacja wyjaśnia, że data transakcji to data, kiedy jednostka początkowo ujmuje otrzymaną lub zapłaconą płatność zaliczkową skutkującą powstaniem niepieniężnego aktywa z tytułu przedpłaty lub odroczonego przychodu.

Skutki

Nowa interpretacja zawiera wytyczne dla transakcji, w przypadku których występują zarówno pojedyncze płatności, jak i dla transakcji z wielokrotnymi płatnościami. Interpretacja ma na celu ujednolicenie podejścia w praktyce.

Komentarz



**Bartłomiej
Duchnowski**

Niniejsza interpretacja będzie miała wpływ na wszystkie podmioty, które zawierają transakcje w walutach obcych z elementem zaliczkowym, tj. gdy wynagrodzenie płatne lub otrzymywane jest z wyprzedzeniem.

Oczekuje się najbardziej znaczącego wpływu na podmioty, które zawierają długoterminowe umowy transgraniczne /walutowe, dla których charakterystyczne są znaczące przedpłaty.

Takie rozwiązania są powszechnie stosowane w niektórych branżach i będą miały wpływ zarówno na dostawców jak i ich klientów (na przykład, spółki z sektora transportowego oraz linie lotnicze).

Niepewność związana z ujęciem podatku dochodowego

KIMSF 23

Nowa interpretacja	Interpretacja do standardu MSR 12 „Podatek dochodowy”
Data wejścia w życie	Okresy roczne rozpoczynające się 1 stycznia 2019 r. lub później. Dozwolone jest wcześniejsze zastosowanie.
Zatwierdzenie w UE	Na dzień wydania niniejszej publikacji nie została zatwierdzona.
Pierwsze zastosowanie	Retrospektywnie stosując jedną z wybranych dwóch metod: – retrospektywnie w odniesieniu do każdego prezentowanego okresu, – retrospektywnie z odniesieniem kumulatywnego wpływu na dzień stanowiący początek okresu sprawozdawczego w którym standard jest zastosowany po raz pierwszy.
Ocena wpływu	Może mieć wpływ na jednostki, w których występują niepewności dotyczące podatkowego ujęcia transakcji.

Problem

W 2017 r. Komitet ds. Interpretacji wydał KIMSF 23, który wyjaśnia, w jaki sposób wymogi dotyczące ujmowania i wyceny zawarte w MSR 12 "Podatek dochodowy" są stosowane w sytuacji niepewności związanych z podatkiem dochodowym.

Skutki

Zarówno MSR 12 „Podatek dochodowy”, jak i MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe” nie dostarczał szczegółowych wytycznych w tym zakresie, dlatego nowa interpretacja wyjaśnia w jaki sposób ujmować i wyceniać aktywa i zobowiązania z tytułu odroczonego i bieżącego podatku dochodowego, jeżeli występuje niepewność co do sposobu ujęcia podatkowego.

Niepewność związana z podatkiem dochodowym to sytuacja, w której jednostka przyjmuje jakieś podejście do danej kwestii podatkowej, ale istnieje wątpliwość czy to podejście zostanie zaakceptowane przez organy podatkowe.

Na przykład, decyzja o dokonaniu odliczenia konkretnego kosztu albo niewykazaniu konkretnej pozycji przychodów w deklaracji podatkowej stanowi niepewne ujęcie podatkowe, jeżeli jej akceptowalność jest niepewna w świetle przepisów podatkowych.

KIMSF 23 stanowi, że spółka powinna przyjąć, że organy podatkowe uprawnione do skontrolowania i zakwestionowania sposobu ujęcia podatkowego przeprowadzą taką kontrolę i będą miały dostęp do wszelkich informacji. Ryzyko wykrycia nieprawidłowości nie jest brane pod uwagę przy ujmowaniu i wycenie niepewności podatkowych.

Jeżeli jednostka uzna za prawdopodobne, że organy podatkowe zaakceptują niepewne ujęcie podatkowe, które zostało przez nią przyjęte bądź też ma być przyjęte w zeznaniu podatkowym, wówczas powinna ustalić ujęcie księgowe podatku dochodowego w sposób spójny z ujęciem podatkowym. Jeżeli jednostka uzna za mało prawdopodobne, aby ujęcie podatkowe zostało zaakceptowane, wówczas powinna odzwierciedlić skutki niepewności w ujęciu księgowym podatku w okresie, w którym to ustaliła (na przykład poprzez ujęcie dodatkowego zobowiązania podatkowego lub zastosowanie wyższej stawki).

Komentarz



Marta Stypułkowska-Molga

Niektóre obszary niepewności mają wpływ zarówno na podatek bieżący, jak i odroczoney.

Nowa interpretacja wymaga stosowania spójnego osądu i szacunków odnośnie do podatku bieżącego i odroczonego oraz ich ponownej weryfikacji w przypadku zmiany okoliczności lub pojawienia się nowych informacji, które mają wpływ na osądy. KIMSF 23 przypomina o konieczności ujawnienia, zgodnie z MSR 1, subiektywnych osądów i szacunków dokonanych przy ustalaniu niepewnych pozycji podatkowych.

Umowy ubezpieczeniowe

MSSF 17

Zamienia standard	MSSF 4 „Umowy ubezpieczeniowe”
Data wejścia w życie	Okresy roczne rozpoczynające się 1 stycznia 2021 r. lub później. Dozwolone jest wcześniejsze zastosowanie, w przypadku przyjęcia MSSF 15 i MSSF 9.
Zatwierdzenie w UE	Na dzień wydania niniejszej publikacji nie został zatwierdzony.
Pierwsze zastosowanie	Retrospektywnie stosując jedną z metod: – retrospektywnie w odniesieniu do każdego prezentowanego okresu, lub – w przypadku gdy jest to niewykonalne, zmodyfikowane podejście retrospektywnie zgodnie z wytycznymi standardu; lub – podejście według wartości godziwych stosownie do wymogów standardu.
Ocena wpływu	Istotny wpływ na wszystkie jednostki prowadzące działalność ubezpieczeniową, w tym także banki.

Problem

Po 20 latach pracy, w 2017 r. Rada wydała nowy standard MSSF 17 Umowy ubezpieczeniowe. Standard wprowadza największą rewolucję w sprawozdawczości firm ubezpieczeniowych od dziesięcioleci. Celem jest zapewnienie większej przejrzystości i porównywalności niż ma to miejsce w przypadku obecnego standardu rachunkowości, skutkującego występowaniem w praktyce bardzo licznych często odmiennych zasad rachunkowości, które nierzadko bywają niespójne w ramach jednej grupy kapitałowej.

Skutki

Nowy standard będzie prawdopodobnie miał większy wpływ na ubezpieczycieli na życie, zważywszy na to, że podpisywane przez nich umowy są długoterminowe. Jednak w przypadku ubezpieczeń majątkowych i osobowych ubezpieczyciele również dostrzegą zmiany w rachunkowości reasekuracji i będą musieli dyskontować wartość roszczeń. Poniżej przedstawiono wybrane kluczowe zmiany w stosunku do obecnie stosowanych standardów rachunkowości:

- Wszystkie przepływy pieniężne będą opierały się na aktualnych założeniach, podczas gdy obecnie w przypadku niektórych umów ubezpieczeniowych (często wystawianych za granicą) ubezpieczenia wycenia się przy pomocy założeń historycznych.
- Przychody będą bardziej spójne z MSSF 15, z wyłączeniem elementów depozytowych, i nie będą ujmowane na zasadzie kasowej, jak to ma miejsce obecnie w przypadku ubezpieczycieli na życie.

- Do wyceny potrzebne będą dane historyczne, takie jak stopy dyskonta i niezrealizowane zyski. Dane te nie zostały zgromadzone na potrzeby aktualnej sprawozdawczości księgowej i regulacyjnej.
- Wyliczenie będzie mniej szczegółowe niż wyliczenia stosowane obecnie przez wielu ubezpieczycieli.

Komentarz



Katarzyna Gospodarczyk - Chlastawa

Wpływ MSSF 17 na firmy będzie znacznie wykraczał poza sferę finansową, aktuarialną i dotyczącą rozwoju systemów.

Na przykład, może on mieć wpływ na kształt i dystrybucję produktów, plany motywacyjne i szersze zasady dotyczące wynagrodzeń, a także na sporządzanie budżetów.

Standard może też wpływać na wypłatę podatków i dywidend, w zależności od lokalnych przepisów. Wprowadzenie MSSF 17 będzie znaczącym wyzwaniem dla wielu ubezpieczycieli. Jest to postrzegane jako cena, którą trzeba zapłacić za udoskonalone praktyki księgowe i lepszą porównywalność. Wiele ma nadzieję, że lepsze praktyki księgowe wpłyną pozytywnie na sposób postrzegania tego sektora przez inwestorów i spowodują obniżenie kosztów kapitału dla sektora w przyszłości.

Zmiany w istniejących standardach



Zawartość rozdziału:

MSSF 2 Klasyfikacja i wycena transakcji opartych na akcjach	18
MSSF 4: Zastosowanie MSSF 9 „Instrumenty finansowe” wraz z MSSF 4 „Umowy ubezpieczeniowe”	20
MSR 40 „Nieruchomości inwestycyjne” odnośnie reklasyfikacji nieruchomości inwestycyjnych	21
Program poprawy MSSF (cykl 2014-2016)	22
Program poprawy MSSF (cykl 2015-2017)	23
Zmiany do MSSF 9 „Instrumenty finansowe” – prawo wcześniejszej spłaty z negatywnym wynagrodzeniem	24
Zmiany do MSR 28 „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych” - wycena inwestycji długoterminowych	25
Zmiany do MSR 19 „Świadczenia pracownicze” – zmiany do programu określonych świadczeń	26

Komentarz



**Marta
Madejska**
Dyrektor

Zmiany dotyczące istniejących standardów wprowadzone na lata 2018–2019 są niewielkie. Niemniej jednak, wprowadzone zmiany dostarczają dodatkowych wyjaśnień na temat sposobu stosowania wytycznych zawartych w tych standardach i mogą być szczególnie pomocne w rozwiązaniu wątpliwości interpretacyjnych i w ewidencji transakcji gospodarczych.

W szczególności, jednostkom, które posiadają nieruchomości inwestycyjne zalecam wnikliwe przyjrzenie się zmianom do MSR 40, w jaki sposób zapisy dotyczące reklasyfikacji nieruchomości mogą być zastosowane przez Państwa jednostkę.

Klasyfikacja i wycena transakcji opartych na akcjach

MSSF 2

Zmieniany standard	MSSF 2 „Płatności oparte na akcjach”
Data wejścia w życie	Okresy roczne rozpoczynające się po 1 stycznia 2018 r.
Zatwierdzenie w UE	Zatwierdzony do stosowania po 1 stycznia 2018 r.
Pierwsze zastosowanie	Zastosowanie do programów nie rozliczonych na dzień pierwszego zastosowania tej zmiany lub do modyfikacji, które mają miejsce po dniu pierwszego zastosowania. Dane za poprzednie okresy nie są przekształcane. Zmianę można zastosowania retrospektywnie, pod warunkiem że jest to możliwe bez uwzględniania aktualnej wiedzy do szacunków w okresach przeszłych, oraz retrospektywne zastosowanie zostanie dokonane w odniesieniu do wszystkich zmian wynikających z tej zmiany do MSSF 2.
Ocena wpływu	Patrz komentarz eksperta poniżej.

20 czerwca 2016 r. RMSR wydała zmiany do MSSF 2, które wprowadzają dodatkowe wytyczne w zakresie klasyfikacji i wyceny transakcji opartych na akcjach.

Główne zmiany

Wycena płatności opartych na akcjach rozliczanych w środkach pieniężnych

Mimo, że MSSF 2 odnosi się do „wartości godziwej”, to płatności oparte na akcjach wyłączone są z zakresu MSSF 13, gdyż nie jest to „wartość godziwa”, o której mowa w MSSF 13.

MSSF 2 zawierał wytyczne w zakresie wyceny płatności rozliczanych w instrumentach kapitałowych wskazując, dlaczego „wartość godziwa” na dzień przyznania nie jest ustalana zgodnie z MSSF 13. Natomiast brak było analogicznych wytycznych w odniesieniu do płatności rozliczanych w środkach pieniężnych, stąd w praktyce występowały różne podejścia.

Niniejsza zmiana do MSSF 2 wyjaśnia, że „wartość godziwą” płatności opartych na akcjach rozliczanych w środkach pieniężnych należy ustalać w taki sam sposób, jak w przypadku płatności rozliczanych w instrumentach kapitałowych. Oznacza to, iż warunki rynkowe nabywania praw oraz warunki niestanowiące warunków nabywania praw, odzwierciedlane są w „wartości godziwej”, natomiast nierynkowe warunki nabywania praw (np. warunki dot. zatrudnienia oraz wyników) są odzwierciedlane w szacunku ilości świadczeń, do których oczekuje się, że prawa zostaną nabyte.

Modyfikacja płatności rozliczanych w środkach pieniężnych

MSSF 2 nie zawierał wytycznych dotyczących sposobu ujęcia zmiany z płatności rozliczanych w środkach pieniężnych na rozliczane w formie instrumentów kapitałowych. Tymczasem ujęcie modyfikacji programów rozliczanych w środkach pieniężnych i rozliczanych w instrumentach kapitałowych jest bardzo odmienne. Oznacza to, że jeśli modyfikacja zmienia zarówno klasyfikację, jak i wartość przyznanych akcji, to rezultat będzie różny w zależności od kolejności dokonywania zmian (tj. czy w pierwszej kolejności dokonywania jest zmiana klasyfikacji czy wyceny).

Zmiana standardu wprowadziła wymóg urealnienia zobowiązania poprzez uwzględnienie każdej zmiany wartości w wyniku finansowym przed zmianą klasyfikacji ze zobowiązań na kapitał własny. Koszt ujęty po modyfikacji bazuje na wartości godziwej z dnia modyfikacji.

Podatek płacony od płatności rozliczanych w instrumentach kapitałowych

W wielu krajach pracodawca jest zobowiązany do pobrania podatku w związku z rozliczeniem płatności opartych na akcjach i odprowadzenia go w imieniu pracownika. Zgodnie z MSSF 2, taką płatność opartą na akcjach należałoby rozdzielić na rozliczaną w środkach pieniężnych część podatkową i rozliczaną w formie instrumentów kapitałowych część obejmującą akcje (netto) wydane pracownikowi. Zmiana wprowadziła wyjątek, zgodnie z którym płatność środków pieniężnych do urzędu skarbowego jest traktowana jako część rozliczenia w formie instrumentów kapitałowych.

Jednostka powinna ujawnić szacunkową kwotę, jaką spodziewa się wpłacić do organu skarbowego z tytułu tego podatku. Na moment pierwszego zastosowania tej zmiany, reklasyfikacja zobowiązania na kapitał własny nie będzie miała wpływu na wynik finansowy.

Komentarz



**Katarzyna
Gospodarczyk
-Chlastawa**

Wprowadzone wyjaśnienia co do odzwierciedlenia warunków nabywania praw w wycenie i rozliczaniu programów rozliczanych w środkach pieniężnych nie powinno mieć dużego wpływu, gdyż w praktyce zwykle spółki stosowały zasady analogiczne

jak dla programów rozliczanych w instrumentach kapitałowych. Zmiana dotycząca płatności podatkowych skutkuje reklasyfikacją w bilansie bez wpływu na wynik finansowy na ten moment. Większą natomiast zmianą są nowe wytyczne co do sposobu ujmowania modyfikacji programu skutkującej zmianą klasyfikacji ze zobowiązania na kapitał. Zmiana do MSSF 2 ma zastosowanie do modyfikacji dokonanych po dniu pierwszego zastosowania tej zmiany bez przekształcania danych porównawczych, więc na wcześniej dokonane modyfikacji nie będzie mieć wpływu, niemniej jednak spółki, które rozważają modyfikacje w przyszłych okresach powinny rozważyć wpływ tej zmiany z wyprzedzeniem.

Zmiany do MSSF 4: Zastosowanie MSSF 9 „Instrumenty finansowe” wraz z MSSF 4 „Umowy ubezpieczeniowe”

Zmieniany standard	MSSF 4 „Umowy ubezpieczeniowe”
Data wejścia w życie	Okresy roczne rozpoczynające się po 1 stycznia 2018 r.
Zatwierdzenie w UE	Zatwierdzony do stosowania po 1 stycznia 2018 r.
Pierwsze zastosowanie	Zmiany do MSSF 4 dotyczą zastosowania MSSF 9 „Instrumenty finansowe”, który obowiązuje od 1 stycznia 2018 r.
 Ocena wpływu	Zmianą mogą być zainteresowane instytucje finansowe prowadzące działalność w sektorze ubezpieczeniowym. Patrz także komentarz na temat MSSF 9.

Najważniejsze postanowienia

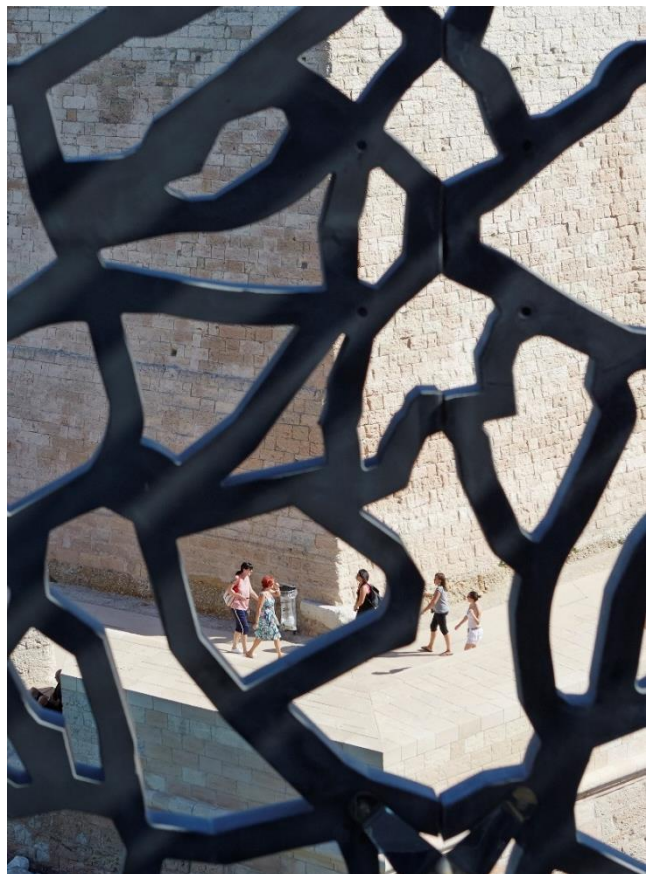
Zmiany adresują kwestię zastosowania nowego standardu MSSF 9 „Instrumenty finansowe”, przed implementacją nowego standardu dotyczącego działalności ubezpieczeniowej, tj. MSSF 17.

W celu zapobiegania tymczasowym wahaniom wyników jednostek w związku z wdrożeniem MSSF 9, zmiany do MSSF 4 wprowadzają dwa dopuszczalne podejścia: podejście nakładkowe oraz podejście odroczone.

Zmieniony standard pozwala:

- jednostkom, które zawierają umowy ubezpieczeniowe, na ujęcie w pozostałych całkowitych dochodach, zamiast w wyniku finansowym, wpływu zmienności, które mogą powstać w związku z zastosowaniem MSSF 9;
- jednostkom, których działalność związana jest głównie z ubezpieczeniami, na tymczasowe zwolnienie z zastosowania MSSF 9 do 2021 r. Jednostki, które odroczą zastosowanie MSSF 9, będą stosowały obowiązujący obecnie MSR 39.

Opublikowane zmiany do MSSF 4 uzupełniają opcje istniejące już w standardach, które mogą być stosowane w celu zaadresowania kwestii zmienności.



Reklasyfikacja nieruchomości inwestycyjnych

MSR 40

Zmieniany standard	MSR 40 „Nieruchomości inwestycyjne”
Data wejścia w życie	Okresy roczne rozpoczynające się po 1 stycznia 2018 r.
Zatwierdzenie w UE	Zatwierdzony do stosowania po 1 stycznia 2018 r.
Pierwsze zastosowanie	Stosuje się prospektywnie. Dopuszczalne jest zastosowanie niniejszych zmian do wcześniejszych okresów, jednak wymaga to ujawnienia.
Ocena wpływu	Wpływ na jednostki posiadające znaczące nieruchomości inwestycyjne i deweloperów. Patrz komentarz eksperta poniżej.

Na czym polega zmiana?

Zmiany adresują kwestię przeniesienia poszczególnych nieruchomości do lub z nieruchomości inwestycyjnych.

Wprowadzone zmiany wyjaśniają, że aby dokonać przeklasyfikowania konieczna jest zmiana sposobu użytkowania danej nieruchomości. Zmiana sposobu użytkowania następuje, gdy nieruchomość zaczyna lub przestaje spełniać definicję nieruchomości inwestycyjnej oraz występują dowody na zmianę użytkowania.

Rada stwierdziła, że zmiana w intencjach nie jest wystarczającym dowodem potwierdzającym zmianę użytkowania.

Komentarz



**Marta Stypułkowska
-Molga**

Zmiany do standardu dotyczą ograniczonej grupy spółek, które posiadają portfel nieruchomości o zróżnicowanym przeznaczeniu, np. nieruchomości przeznaczone na wynajem lub też nieruchomości w trakcie budowy.

Klasyfikacja danych aktywów do pozycji nieruchomości inwestycyjnych, rzeczowych aktywów trwałych, czy też zapasów podyktowana jest sposobem ich użytkowania. W konsekwencji, w zależności od dokonanej klasyfikacji, spółki stosują metodę wyceny na dzień bilansowy (np. do wartości godziwej lub według kosztu historycznego) zgodnie z MSSF właściwym dla danego rodzaju nieruchomości, co ma istotny wpływ na ich dane finansowe.

Program poprawy MSSF

Cykl poprawek 2014-2016

Poza ogłaszaniem nowych standardów oraz zmienianiem istniejących standardów ze względu na pojawiające się nowe wyzwania, RMSR prowadzi również prace mające na celu poprawę jakości opublikowanych standardów.

Prace przyjmują formę wprowadzania małych zmian do standardów w cyklach corocznych (lub dwuletnich) na podstawie problemów zgłoszonych do Rady przez KIMSF czy też powstałych w toku prac nad standardami. Zmiany te zwykle mają charakter „wyjaśniający”, tzn. nie wprowadzają nowych wymogów, ale wyjaśniają istniejące wymogi poprzez taką modyfikację tekstu standardu, tak aby zamierzenia Rady odnośnie tego jak należy interpretować dany standard były czytelne i wynikały z treści samego standardu. Niekiedy jednak poprawki do standardów mogą oznaczać dodatkowe wymogi dla sporządzających. Poniżej zestawiono najważniejsze uchwalone zmiany wraz z naszą oceną możliwego wpływu na stosujących MSSF w Polsce (● – praktycznie bez wpływu, ● – znikomy wpływ, ● – dodatkowy wymóg, który może wpływać na niewiele podmiotów, ● – dodatkowy wymóg, który może wpływać na wiele podmiotów).

Roczne poprawki do standardów 2014-2016 (od roku kalendarzowego 2018)

● MSSF 1 „Zastosowanie MSSF po raz pierwszy”	Na skutek zmiany usunięto krótkoterminowe zwolnienie dotyczące przepisów przejściowych dla MSSF 7, MSR 19 oraz MSSF 10. Przepisy przejściowe dotyczyły okresów sprawozdawczych, które minęły i nie mają już zastosowania.
● MSR 28 „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych oraz wspólnych przedsięwzięciach”	Standard MSR 28 zezwala jednostkom takim jak venture capital, fundusze inwestycyjne, fundusze powiernicze na wycenę ich udziałów w jednostkach stowarzyszonych lub wspólnych przedsięwzięciach w wartości godziwej przez wynik finansowy. Rada wyjaśniła, że wybór metody powinien być dokonany odrębnie dla każdej jednostki stowarzyszonej lub wspólnego przedsięwzięcia na moment początkowego ujęcia. Ponadto wskazano, iż jednostka, która nie jest jednostką inwestycyjną a ma udziały w jednostce stowarzyszonej lub wspólnym przedsięwzięciu, które są jednostkami inwestycyjnymi może stosując metodę praw własności zachować wyceny do wartości godziwej dokonane przez jednostkę inwestycyjną.

Roczne poprawki do standardów 2015-2017 (UE – niezatwierdzone na dzień publikacji)

 Zmiany do MSSF 3 „Połączenia jednostek”	Zmiana objaśnia, że w sytuacji gdy jednostka jest stroną wspólnego ustalenia umownego (zgodnie z MSSF 11 Wspólne ustalenia umowne) i uzyskuje kontrolę nad wspólną działalnością zdefiniowaną w MSSF 11, a dodatkowo zachowuje prawa do aktywów i obowiązki wynikające z zobowiązań związanych z tą wspólną działalnością przed datą przejęcia kontroli, to transakcja stanowi połączenie przedsięwzięć realizowane etapami. W związku z powyższym, Rada wyjaśniła, że na dzień objęcia kontroli, jednostka przejmująca dokonuje ponownej wyceny całego uprzednio posiadanego udziału we wspólnej działalności według wartości godziwej. Ponowna wycena całego uprzednio posiadanego udziału skutkowałaby tym, że jednostka rozpoznaje ten sam zysk lub stratę na wycenie, którą ujęłaby, gdyby w inny sposób zbyła wcześniej posiadane udziały we wspólnej działalności w ramach transakcji wymiany.
 Zmiany do MSSF 11 „Wspólne ustalenia umowne”	Jednostka, która jest współnikiem we wspólnej działalności zgodnie z MSSF 11, ale nie posiada kontroli, może uzyskać współkontrolę na tą wspólną działalnością, która w myśl MSSF 3 stanowi przedsięwzięcie. W takiej sytuacji, zgodnie z opublikowaną zmianą do MSSF 11, uprzednio posiadany udział we wspólnej działalności nie jest ponownie wyceniany. Dotychczasowa praktyka w tym zakresie była różna, dlatego też Rada zdecydowała o doprecyzowaniu zapisów standardu.
 Zmiany do MSR 12 „Podatek dochodowy”	Zmiana wyjaśnia, że jednostka ujmuje skutki dywidend w zakresie podatku dochodowego w myśl wytycznych MSSF 9, gdy ujmuje zobowiązanie do wypłaty dywidendy. Skutki podatkowe dywidend związane są bezpośrednio z przeszłymi transakcjami lub wydarzeniami, które generowały dochody do podziału, a nie z wypłatą dla właścicieli. Dlatego też, jednostka ujmuje skutki podatkowe związane z dywidendą w wyniku finansowym, innych całkowitych dochodach lub kapitałach własnych odpowiednio do tego, gdzie pierwotnie jednostka rozpoznała przeszłe transakcje lub zdarzenia. Dodatkowo, Rada doprecyzowała, że wymogi te dotyczą wszystkich konsekwencji zakresie podatku dochodowego od dywidend i mają zastosowanie tylko wtedy, gdy jednostka ustali, że płatności te są wypłatami zysków (tj. dywidendami). Ustalenie tego może często powodować konieczność dokonania osądu.
 Zmiany do MSR 23 „Koszty finansowania zewnętrznego”	Aby ustalić wysokość finansowania zewnętrznego uzyskanego bez ściśle określonego celu, zgodnie z wymogami MSR 23 jednostka wyłącza finansowanie zewnętrzne zaciągnięte specjalnie w celu pozyskania określonego dostosowywanego składnika aktywów. Rada stwierdziła, że jeśli finansowanie zewnętrzne zaciągnięte specjalnie w celu pozyskania określonego dostosowywanego składnika aktywów pozostało niespłacone, podczas gdy dany składnik aktywów został przygotowany do zamierzonego użytkowania lub sprzedaży, niespłacona część tego finansowania jest zaliczona do finansowania ogólnego, tj. uzyskanego bez ściśle określonego celu. Rada odpowiednio zmieniła zapisy standardu.

Prawo wcześniejszej spłaty z negatywnym wynagrodzeniem

MSSF 9

Zmieniany standard	MSSF 9 „Instrumenty finansowe”
Data wejścia w życie	Okresy roczne rozpoczynające się po 1 stycznia 2019 r.
Zatwierdzenie w UE	Zatwierdzony do stosowania po 1 stycznia 2019 r.
Pierwsze zastosowanie	Stosuje się retrospektywnie, ale nie ma obowiązku przekształcania danych porównawczych.
Ocena wpływu	Oczekiwany wpływ na instytucje finansowe w ograniczonym zakresie.

Na czym polega zmiana?

W październiku 2017 r., Rada wydała poprawki o wąskim zakresie do MSSF 9 Instrumenty finansowe dotyczące prawa wcześniejszej spłaty z negatywnym wynagrodzeniem.

Ww. zmiany do MSSF 9 pozwalają jednostkom wyceniać poszczególne aktywa finansowe z tzw. prawem do wcześniejszej spłaty z negatywnym wynagrodzeniem według zamortyzowanego kosztu lub według wartości godziwej poprzez inne całkowite dochody, jeżeli spełniony jest określony warunek - zamiast wyceniania według wartości godziwej przez zysk lub utratę.

Zmiany te klaryfikują, że instrument finansowy może spełnić test SPPI (o którym mowa w komentarzu na temat MSSF 9 na stronie 6), także wtedy, gdy w przypadku wcześniejszej spłaty odszkodowanie mogło zostać wypłacone zarówno przez pożyczkodawcę lub pożyczkobiorcę drugiej stronie, czasami określanej jako symetryczna lub "dwustronna" klauzula przedpłaty.

Zmiany dostarczają także wyjaśnień Rady odnośnie do wartości godziwej spłaty oraz wyjaśnień na temat tego co stanowi "rozsądną rekompensatę" w przypadku wcześniejszej spłaty zgodnie z MSSF 9.

W ramach opublikowanych zmian, Rada wyjaśniła także, że zgodnie z MSSF 9 ujęcie księgowe modyfikacji, które nie skutkowało eliminacją zobowiązania finansowego powinno być zgodne z zasadami księgowania modyfikacji aktywów finansowych, która nie skutkuje wyksięgowaniem, tzn. efekt modyfikacji wpływa na wynik finansowy w momencie jej dokonania.

Wycena inwestycji długoterminowych

MSR 28

Zmieniany standard	MSR 28 „Inwestycje w jednostki stowarzyszone”
Data wejścia w życie	Okresy roczne rozpoczynające się po 1 stycznia 2019 r. z możliwością wcześniejszego zastosowania.
Zatwierdzenie w UE	Niezatwierdzony w momencie oddania publikacji do druku.
Pierwsze zastosowanie	Stosuje się retrospektywnie, ale nie ma obowiązku przekształcania danych porównawczych.
Ocena wpływu	Ograniczony wpływ na niektóre podmioty w Polsce.

Na czym polega zmiana?

Rada opublikowała zmiany do MSR 28 Inwestycje w jednostki stowarzyszone i wspólne przedsięwzięcia w 2017 r.

Zmiana do MSR 28 wyjaśnia, że jednostki ujmuje długoterminowe inwestycje w jednostki stowarzyszone i wspólne przedsięwzięcia, które stanowią część inwestycji netto w te jednostki (np. długoterminowe pożyczki) – w stosunku do których nie stosują metody praw własności – zgodnie z wytycznymi nowego standardu MSSF 9. Dotyczy to w szczególności wymogów dotyczących utraty wartości.

Zmiana obowiązuje dla okresów rozpoczynających się po 1 stycznia 2019 r.

Komentarz



**Bartłomiej
Duchnowski**

W celu zilustrowania wytycznych, Rada opublikowała przykład, który może być pomocny w stosowaniu wymogów standardu MSSF 9 oraz MSR 28 odnośnie do ujęcia długoterminowych inwestycji w jednostki stowarzyszone lub wspólne przedsięwzięcia.

Zmiany do programu określonych świadczeń

MSR 19

Zmieniany standard	MSR 19 „Świadczenia pracownicze”
Data wejścia w życie	Okresy roczne rozpoczynające się po 1 stycznia 2019 r. z możliwością wcześniejszego zastosowania.
Zatwierdzenie w UE	Niezatwierdzony w momencie oddania publikacji do druku.
Pierwsze zastosowanie	Stosuje się prospektywnie do transakcji, które mają miejsce po 1 stycznia 2019 r.
Ocena wpływu	Ograniczony wpływ na niektóre podmioty w Polsce.

Na czym polega zmiana?

W lutym 2018 r. Rada opublikowała poprawki do MSR 19 Świadczenia pracownicze w zakresie ujęcia księgowego zmian, ograniczeń lub rozliczeń programów.

MSR 19 reguluje kwestie ujęcia księgowego programów określonych świadczeń. Zmiany w warunkach lub zakresie programu mogą skutkować zmianą, ograniczeniem lub rozliczeniem danego programu. MSR 19 wymaga, aby jednostka ustaliła kwoty kosztów przeszłego zatrudnienia, lub też zysków i strat z tytułu rozliczenia, dokonując wyceny zobowiązania z tytułu programu na moment przed i na moment po zmianie, z wykorzystaniem aktualnych założeń i wartości godziwej aktywów programu na moment zmiany. Koszty bieżącego zatrudnienia oraz odsetki netto od zobowiązania są zazwyczaj kalkulowane z wykorzystaniem założeń ustalonych na początku okresu.

Niniejsze zmiany do MSR 19 wymagają, aby jednostka zastosowała zaktualizowane założenia, użyte na potrzeby wyceny, w celu ustalenia aktualnych kosztów bieżącego zatrudnienia i odsetek netto od zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń dla pozostałej części okresu sprawozdawczego po zmianie planu.

Obecnie MSR 19 nie wyjaśnia, w jaki sposób ustalić te kwoty dla okresu pozostałego po zmianie programu. Wprowadzając wymóg zastosowania zaktualizowanych założeń, oczekuje się, że zmiany dostarczą użytecznych informacji użytkownikom sprawozdań finansowych.

Ponadto, zmiany mają na celu także dostarczyć wyjaśnień na temat wpływu zmiany, ograniczenia lub rozliczenia danego programu na wymogi związane z wysokością górnego pułapu ujmowanych aktywów.

Zmiany, ograniczenia lub rozliczenia programu mogą zmniejszać lub wyeliminować nadwyżkę, co może zmienić efekt wysokości górnego pułapu ujmowanych aktywów. Koszty przeszłego zatrudnienia lub zyski i straty z tytułu rozliczenia, są kalkulowane zgodnie z MSR 19 i są odnoszone do wyniku finansowego. Takie ujęcie odzwierciedla treść ekonomiczną transakcji, ponieważ nadwyżka, która została wykorzystana w celu rozliczenia zobowiązania lub zapewnienia dodatkowych świadczeń, jest odzyskiwana.

Zmiany efektu wysokości górnego pułapu ujmowanych aktywów są ujmowane w pozostałych całkowitych dochodach, i nie podlegają reklasyfikacji do wyniku finansowego. Zmiany do standardu MSR 19 mają na celu potwierdzić, że efekty te nie podlegają kompensacie.

Poprawki do standardu wpłyną na jednostki, które dokonują zmian w warunkach i ustaleniach programów określonych świadczeń, które skutkują kosztami przeszłego zatrudnienia lub zyskami i stratami wynikającymi z rozliczenia, w szczególności gdy programy te są finansowane wpłatami do wyodrębnionych funduszy.

Pozostałe zmiany w sprawozdawczości spółek publicznych



Zawartość rozdziału:

O czym poinformuje biegły rewident po zakończeniu badania	28
Elektroniczne sprawozdania finansowe	29
Nowe rozporządzenie o raportach bieżących i okresowych	30

Komentarz



**Tomasz
Konieczny**
Partner

Sprawozdawczość spółek publicznych to nie tylko sprawozdanie finansowe przygotowane zgodnie z MSSF. W niniejszym rozdziale pragniemy przedstawić inne zmiany, które dotkną spółki w obszarze raportowania.

W 2018 r. po raz kolejny zmienia ulega sprawozdanie z badania wydawane przez biegłego rewidenta, które w 2017 r. zastąpiło opinię z badania i raport biegłego rewidenta, co stanowiło rewolucyjną zmianę. W kwietniu 2018 r. Komisja Nadzoru Audytowego zatwierdziła bowiem Międzynarodowe Standardy Badania przyjęte przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów w lutym 2018 r. jako Krajowe Standardy Rewizji Finansowej.

Dodatkowo, w październiku 2018 r. zaczną obowiązywać nowe regulacje zawarte w ustawie o rachunkowości, które dotkną wszystkie podmioty, a mianowicie obowiązek sporządzania sprawozdań finansowych w wersji elektronicznej.

Ponadto, od kwietnia 2018 r., spółki publiczne zobowiązane są stosować wytyczne nowego rozporządzenia w sprawie raportów bieżących i okresowych.

O czym poinformuje biegły rewident po zakończeniu badania

Źródła regulacji

Międzynarodowe Standardy Badania 700 (zmieniony), 701 i pozostałe standardy dotyczące raportowania – 705(z), 706(z) i 720(z) przyjęte uchwałami KRBR w 2018 r.

Pierwsze zastosowanie

Nowe standardy badania dotyczące raportowania obowiązują do badania sprawozdań finansowych sporządzonych za lata obrotowe kończące się dnia 31 grudnia 2018 r. lub później, z możliwością ich wcześniejszego zastosowania.

Ocena wpływu

Zmiany nie nakładają dodatkowych wymogów na spółki.

Zmiany w zakresie obowiązków raportowania wyników badania były priorytetem organów stanowiących przepisy audytowe w ostatnich latach. Była to odpowiedź na komentarze odbiorców sprawozdań finansowych, skarżących się, że dotychczasowa opinia jest dla nich niewystarczająca i dopominających się o raporty umożliwiające szerszy wgląd w proces audytowy oraz jego wyniki i spostrzeżenia audytora.

Zmiany obowiązujące już od poprzedniego roku

W roku ubiegłym, na skutek implementacji kluczowej regulacji dotyczącej raportowania biegłego rewidenta, tj. Rozporządzenia 537/2014 UE w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego oraz w związku z wejściem w życie nowej ustawy o biegłych rewidentach i firmach audytorskich, Opinia z badania została zastąpiona przez Sprawozdanie z badania.

W Sprawozdaniu z badania za rok 2017, audytor wypowiadał się specyficznie o wszelkich przypadkach istotnej niepewności w odniesieniu do zdarzeń lub uwarunkowań, które mogą poddać w istotną wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności; rozszerzony został opis odpowiedzialności biegłego rewidenta, podawano wyjaśnienie przyjętego poziomu istotności oraz zamieszczano oświadczenie audytora o niezależności od badanej jednostki. Sprawozdanie zawierało stwierdzenie, czy sprawozdanie z działalności jest spójne ze sprawozdaniem finansowym oraz czy sprawozdanie to zostało sporządzone zgodnie z wymogami prawnymi. Dodatkowo, przy badaniu sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego, w tym spółek giełdowych Sprawozdanie z badania obejmowało opis kluczowych zagadnień badania, oświadczenie o nieświadczeniu przez audytora usług zabronionych, oraz potwierdzenie, że sprawozdanie z badania jest spójne z dodatkowym sprawozdaniem dla komitetu audytu.

Zmiany obowiązujące od roku 2018

W lutym 2018 r. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów uchwaliła nowe i zmienione Międzynarodowe Standardy Badania w wersji przyjętej jako Krajowe Standardy Badania, w tym w szczególności:

- Międzynarodowy Standard Badania 700 – Formułowanie opinii i sprawozdanie na temat sprawozdań finansowych, oraz
- Międzynarodowy Standard Badania 701 – Komunikowanie kluczowych zagadnień badania w sprawozdaniu biegłego rewidenta (MSB 701).

Zastosowanie nowych standardów badania jest obowiązkowe do badań sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy kończące się dnia 31 grudnia 2018 r. lub później.

W porównaniu do Sprawozdań z badania wydawanych przez biegłych rewidentów za 2017 r., w Sprawozdaniach z badania za rok 2018 zmieni się głównie układ samego Sprawozdania, tj. kolejność przedstawiania informacji przez biegłego rewidenta. Pierwszym akapitem jest Opinia, gdzie zawarty jest ogólny wniosek audytora czy roczne sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach, sytuację majątkową i finansową jednostki oraz jej wynik finansowy i przepływy pieniężne zgodnie z odpowiednimi ramami sprawozdawczości finansowej.

Uchwalenie nowych Międzynarodowych Standardów Badania kończy wieloletni proces reformy audytorskiej. W efekcie aktualne Sprawozdanie z badania wydawane za rok 2018 będzie łączyło wymogi zarówno nowych i zmienionych Międzynarodowych Standardów Badania jak i obowiązujących regulacji unijnych.

Obowiązek sporządzania sprawozdań finansowych w wersji elektronicznej

Źródło regulacji	Ustawa o rachunkowości, tekst jednolity opublikowany w dniu 20 lutego 2018 r. (Dz. U. 2018, poz. 395, z późn. zm.) oraz Ustawa o biegłych rewidentach i firmach audytorskich z dnia 11 maja 2017 r. (Dz. U. 2017, poz. 1089, z późn. zm.).
Data wejścia w życie	Przepisy obowiązują od 15 marca 2018 r., jednak obowiązek powstaje w odniesieniu do dokumentów składanych po 1.10.2018 r. (okres przejściowy do 1 października 2018 r.)
Pierwsze zastosowanie	Zmiany obowiązują dla sprawozdań finansowych sporządzanych w roku 2018
Ocena wpływu	Obowiązek sporządzania sprawozdania finansowego w wersji elektronicznej dotyczy wszystkich podmiotów

Nowe regulacje

Z dniem 1 października 2018 r., nowelizacja Ustawy o rachunkowości wprowadza nowe obowiązki w zakresie sporządzania sprawozdań finansowych dla podmiotów podlegających wpisowi do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego. Do tych obowiązków należą obowiązki sporządzania:

- sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z działalności w postaci elektronicznej - obowiązek dotyczy wszystkich dokumentów, które składane są do Krajowego Rejestru Sądowego po 1 października 2018 r.;
- sprawozdania finansowego w strukturze logicznej oraz formacie udostępnianym w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie Ministerstwa Finansów;
- sprawozdania finansowego zgodnego z MSR w strukturze logicznej oraz formacie, jeżeli zostaną udostępnione w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie Ministerstwa Finansów. Niemniej jednak Ministerstwo Finansów poinformowało, iż struktury logiczne oraz format sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z MSR obecnie nie będą opublikowane w Biuletynie Informacji Publicznej Ministerstwa Finansów.

Obowiązki Biegłego

Obowiązkiem biegłego rewidenta jest sporządzenie i podpisanie Sprawozdania z badania przez biegłego rewidenta. W przypadku podmiotów podlegających wpisowi do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego sprawozdanie z badania sporządzone będzie w postaci elektronicznej oraz będzie podpisane kwalifikowanym podpisem elektronicznym biegłego rewidenta.

Komentarz



**Marta
Stypułkowska-Molga**

Obowiązek sporządzania dokumentów w formie elektronicznej może stanowić krok ku usprawnieniu komunikacji podmiotów gospodarczych z organami nadzoru i kontroli finansowej, a także automatyzacji procesów administracyjnych. Należy spodziewać się, że w przyszłości tego rodzaju rozwiązania, czyli forma elektroniczna zastąpi papierowe wersje dokumentów.

Niemniej jednak, zastosowanie nowych obowiązków pociąga konieczność podjęcia pewnych czynności przygotowawczych, np. uzyskanie podpisów elektronicznych, co początkowo może być pracochłonne i powodować pewne obawy. Ponadto, zmiany mogą budzić także wątpliwości, odnośnie m.in. do jednolitego wzoru sprawozdania finansowego i jego odpowiedniości dla danej jednostki.

Nowe rozporządzenie w sprawie raportów bieżących i okresowych

Źródło regulacji	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 marca 2018 r. w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych oraz warunków uznawania za równoważne informacji wymaganych przepisami prawa państwa niebędącego państwem członkowskim („Rozporządzenie” - Dz.U.2018.757 z dnia 2018.04.20)
Data wejścia w życie	30 kwietnia 2018 r.
Implementacja w Polsce	Rozporządzenie dostosowuje polski porządek prawny do Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady UE nr 596/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie nadużyć na rynku, uszczegóławiające postanowienia Dyrektywy MAD („rozporządzenie MAR”) oraz ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich i nadzorze publicznym (Dz.U. z 2017 r., poz. 1089 z późn. zm.).
Pierwsze zastosowanie	Informacje publikowane w dniu 30 kwietnia 2018 r. i po tej dacie.
Ocena wpływu	Wszystkie spółki publiczne – patrz komentarz eksperta poniżej.

Nowe regulacje

Nowe Rozporządzenie weszło w życie 30 kwietnia 2018 r. i ma zastosowanie po raz pierwszy do:

- zdarzeń, z którymi wiąże się obowiązek przekazania raportu bieżącego, mających miejsce lub o których powzięto informację od dnia wejścia w życie Rozporządzenia;
- raportów okresowych sporządzanych za okresy sprawozdawcze roku obrotowego rozpoczynającego się w 2017 r. i 2018 r., przekazywanych od dnia wejścia w życie Rozporządzenia.

Skutki

Zmiany dotyczą w dużej mierze raportowania bieżącego. Z katalogu informacji, które rodziły obowiązek publikacji raportów bieżących usunięto szereg zdarzeń, które mogły stanowić informacje poufne, np. niepodane do publicznej wiadomości, cenotwórcze informacje dotyczące emitenta lub jego instrumentów finansowych. Skasowano zdarzenia odnoszące się do istotnych umów, aktywów znacznej wartości, emisji papierów wartościowych, zdarzeń o znaczeniu strategicznym i dotyczących struktury organizacyjnej emitenta, postępowaniach sądowych i administracyjnych, a także dotyczące prognoz i szacunków jego wyników finansowych. Raportowanie tego rodzaju informacji jest jednak dalej wymagane, ale regulowane bezpośrednio przez Rozporządzenie MAR.

Wprowadzono także nowe obowiązki raportowania bieżącego dotyczące m. in. odmowy rejestracji przez sąd zmiany statutu emitenta, uprawnoczenie się postanowienia sądu o ogłoszeniu upadłości lub jego oddalenie z powodu braku majątku na zaspokojenie kosztów postępowania upadłościowego, zmianie postanowienia o otwarciu postępowania restrukturyzacyjnego na postanowienie o ogłoszeniu upadłości, wydanie dokumentów akcji w ramach warunkowego podwyższenia kapitału zakładowego, podjęcie przez zarząd uchwały o emisji akcji w ramach docelowego podwyższenia kapitału zakładowego, zmiana adresu siedziby lub strony internetowej czy zamieszczenie na stronie internetowej emitenta oświadczenia lub sprawozdania grupy kapitałowej na temat informacji niefinansowych, sporządzonych przez jednostkę dominującą wyższego szczebla.

Natomiast w przypadku Walnego Zgromadzenia dodano obowiązek raportowania informacji o uchwałach, które były poddane pod głosowanie a nie zostały podjęte, udzieleniu przez sąd zabezpieczenia w postaci wstrzymania wykonalności uchwał walnego zgromadzenia emitenta.

Nowe rozporządzenie w sprawie raportów bieżących i okresowych

Zmiany dotyczą także raportowania rocznego, którego zakres został istotnie rozszerzony.

Nowe przepisy wprowadzają m.in. obowiązki zamieszczenia deklaracji organów:

- 1) informacji zarządu, sporządzonej na podstawie oświadczenia rady nadzorczej dotyczącej wyboru firmy audytorskiej, w tym m. in. informacje o:
 - ✓ przestrzeganiu obowiązujących przepisów o rotacji firm audytorskich;
 - ✓ posiadania przez emitenta polityki w zakresie wyboru firmy audytorskiej oraz polityki w zakresie świadczenia przez firmę audytorską na rzecz emitenta innych usług niebędących badaniem;
- 2) oświadczenia rady nadzorczej dotyczącego komitetu audytu, w tym m.in.:
 - ✓ stwierdzenie, że są przestrzegane przepisy dotyczące powołania, składu i funkcjonowania komitetu audytu, w tym spełniania przez jego członków kryteriów w zakresie niezależności, wiedzy branżowej lub rachunkowej;
 - ✓ potwierdzenie, że komitet audytu wykonywał zadania komitetu audytu przewidziane w obowiązujących przepisach;
- 3) oceny dokonanej przez radę nadzorczą wraz z uzasadnieniem, dotyczącej sprawozdania z działalności emitenta i sprawozdania finansowego w zakresie ich zgodności z księgami, dokumentami oraz ze stanem faktycznym.

Nowelizacja obejmuje także roczne sprawozdania zarządu z działalności i wprowadza obowiązek zamieszczenia informacji o przyjętej strategii rozwoju emitenta i jego grupy kapitałowej oraz działaniach podjętych w ramach jej realizacji w okresie objętym raportem wraz z opisem perspektyw rozwoju działalności emitenta co najmniej w najbliższym roku obrotowym.

Ponadto, w ramach oświadczenia o ładzie korporacyjnym dodano nowy wymóg przewidujący szereg ujawnień dotyczących komitetu audytu m.in. składu komitetu i spełniania przez jego członków kryteriów w zakresie niezależności, wiedzy branżowej lub rachunkowej, usług firmy audytorskiej i oceny jej niezależności, liczby posiedzeń komitetu audytu, czy spełnienia kryteriów do powierzenia zadań komitetu Radzie Nadzorczej.

Nowe wytyczne Rozporządzenia implementują także nowe wymogi wynikające z nowelizacji ustawy o rachunkowości, takie jak obowiązek sporządzenia sprawozdania na temat informacji niefinansowych.

Należy także zaznaczyć, że w związku z publikacją nowelizacji ustawy o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi w 2016 r., Rozporządzenie wprowadza także obowiązki sprawozdawcze dla alternatywnych spółek inwestycyjnych odnośnie do raportowania bieżącego i okresowego.

Natomiast, Rozporządzenie nie wprowadza zmian w zakresie terminów raportowania okresowego.

Komentarz



**Bartosz
Margol**
Dyrektor

Nowe Rozporządzenie w całości zastąpiło poprzednie regulacje, które obowiązywały od 2009 r. Zmiana podyktowana była koniecznością dostosowania polskich przepisów prawa do regulacji rozporządzenia MAR. Pomimo, że rozporządzenie MAR obowiązuje od lipca 2016 r., polskie ustawodawstwo nie było w pełni dostosowane do wymogów unijnych, na skutek czego niektóre przepisy ustaw i poprzedniego Rozporządzenia przestały w praktyce obowiązywać (zostały zastąpione przez zapisy rozporządzenia MAR).

Publikacja nowego Rozporządzenia kończy proces dostosowania polskiej legislacji do przepisów unijnych i stanowi ono obecnie podstawę obowiązków sprawozdawczych spółek notowanych na rynku regulowanym GPW.

Publikacje i narzędzia PwC dotyczące MSSF, sprawozdawczości spółek i nadzoru właścicielskiego

Publikacje i narzędzia PwC dotyczące MSSF, sprawozdawczości spółek i nadzoru właścicielskiego



Podręcznik rachunkowości – MSSF 2018 (ang. Manual of accounting – IFRS 2018)

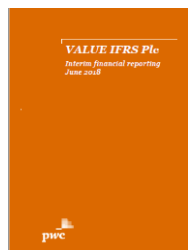
Globalny przewodnik po MSSF zawierający kompleksowe praktyczne wytyczne w zakresie stosowania MSSF. Zawiera setki praktycznych przykładów i wytyczne dotyczące wszystkich obszarów. Podręcznik jest publikacją dwutomową.

Podręcznik można zamówić przez stronę <https://www.pwc.com/gx/en/services/audit-assurance/ifrs-reporting/manual-of-accounting.html>. Publikacja dostępna jest w wersji angielskiej.



Studium przypadku wdrożenia MSSF 9 w spółce sektora niefinansowego

W publikacji „Standard nie tylko bankowy – odkryj tajniki MSSF 9 dla firm sektora niefinansowego” na przykładzie danych finansowych hipotetycznej spółki produkcyjno-usługowej pokazujemy, w jaki sposób jednostki sektora niefinansowego mogą zmierzyć się z wdrożeniem MSSF 9 oraz jak efektywnie zakomunikować skutki tego wdrożenia w śródrocznym i pełnym sprawozdaniu finansowym za 2018 r.



Przykładowe śródroczne skonsolidowane sprawozdania finansowe wg MSSF na dzień 30.06.2018 r.

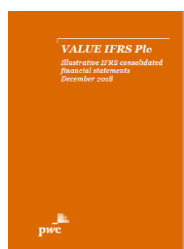
Przykładowe śródroczne skonsolidowane sprawozdania finansowe dla podmiotów już sporządzających swoje sprawozdania finansowe zgodnie z MSSF. Publikacja dostępna na stronie internetowej www.pwc.pl. Publikacja dostępna jest w wersji angielskiej.



Lista kontrolna informacji do ujawnienia według MSSF

Zarys wymaganych informacji do ujawnienia

Publikacja dostępna na stronie internetowej www.pwc.pl. Publikacja dostępna jest w wersji angielskiej oraz polskiej.



Przykładowe skonsolidowane sprawozdania finansowe wg MSSF

Przykładowe skonsolidowane sprawozdania finansowe dla podmiotów już sporządzających swoje sprawozdania finansowe zgodnie z MSSF. Zawierają przykładowe informacje do ujawnienia wynikające ze standardów, które mogą być zastosowane wcześniej.

Publikacja dostępna na stronie internetowej www.pwc.pl. Publikacja dostępna jest w wersji angielskiej oraz polskiej.

Publikacje i narzędzia PwC dotyczące MSSF, sprawozdawczości spółek i nadzoru właścicielskiego



Inform – Rachunkowość (MSSF) i audyt

Inform stanowi globalne narzędzie internetowe dla specjalistów z branży finansowej. Inform zapewnia dostęp do najnowszych wiadomości, wytycznych PwC, kompletnych materiałów badawczych i pełnego tekstu standardów MSSF. Funkcja wyszukiwania i intuicyjny układ umożliwiają użytkownikom łatwe uzyskanie dostępu do wszystkiego, czego potrzebują w związku ze sprawozdawczością według MSSF. Dostęp do Inform można zamówić na stronie inform.pwc.com. Można również skorzystać z wersji próbnej.

Zawartość: podręczniki PwC rachunkowości wg MSSF; teksty standardów MSSF i MSR oraz interpretacji SKI i KIMSF; tematyczne strony; przykładowe sprawozdania finansowe; przykłady z rzeczywistych raportów; orzeczenia audytorskie; wytyczne w zakresie nadzoru właścicielskiego.

Narzędzie to jest wygodne do użytkowania na iPadach i telefonach komórkowych; daje wiele sposobów wyszukiwania informacji; możliwość tworzenia własnych wirtualnych dokumentów; zawiera kreator PDF, zawiera „biblioteczkę” z linkami do kluczowych treści, stronę wiadomości i powiadomienia pocztą elektroniczną.



IFRS News

Comiesięczny biuletyn koncentrujący się na skutkach propozycji RMSR i nowych standardów dla przedsiębiorstw. Publikacja dostępna na stronie internetowej www.pwc.pl. Publikacja dostępna jest w wersji angielskiej.



In depth: New IFRSs for 2018

Podsumowanie wymogów w zakresie ujmowania i wyceny zgodnie z MSSF wydane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR) do Marca 2018 r.

Publikacja dostępna na stronie internetowej www.pwc.pl. Publikacja dostępna jest w wersji angielskiej.

Badania i problemy dotyczące sprawozdawczości finansowej

Odwiedź stronę www.pwc.com/corporatereporting, aby przeglądać i pobierać nasze publikacje, badania i wytyczne w sprawie dobrych praktyk na temat:

- zintegrowanej sprawozdawczości;
- sprawozdawczości nadzoru właścicielskiego;
- sprawozdawczości na temat wynagrodzeń, pracowników i podatków;
- sprawozdawczości zarządu i rady dyrektorów; oraz
- informacji inwestorskich.

Wersje papierowe można zamówić pod adresem: www.ifrspublicationsonline.com (o ile nie podano inaczej) lub przez lokalne biuro PwC. Informacje o pełnym zakresie naszych usług znajdują się na stronie pwc.com/ifrs

Kontakty

Tomasz Konieczny

Partner

tomasz.konieczny@pl.pwc.com

tel.: +48 (22) 746 4285

Marta Madejska

Dyrektor

marta.madejska@pl.pwc.com

Tel.: +48 (22) 746 4139

Radomił Maślak

Dyrektor

radomil.maslak@pl.pwc.com

Tel.: +48 (22) 746 4223

Mirosław Szmigielski

Dyrektor

miroslaw.szmigielski@pl.pwc.com

tel.: +48 (22) 746 6400

Katarzyna Podgórna

Dyrektor

katarzyna.podgorna@pl.pwc.com

tel.: +48 (22) 746 6400

Bartosz Margol

Dyrektor

bartosz.margol@pl.pwc.com

tel.: +48 (22) 746 6400

Katarzyna Gospodarczyk

katarzyna.gospodarczyk@pl.pwc.com

Anna Wójtowicz

anna.wojtowicz@pl.pwc.com

Marta Stypulkowska-Molga

marta.stypulkowska-molga@pl.pwc.com

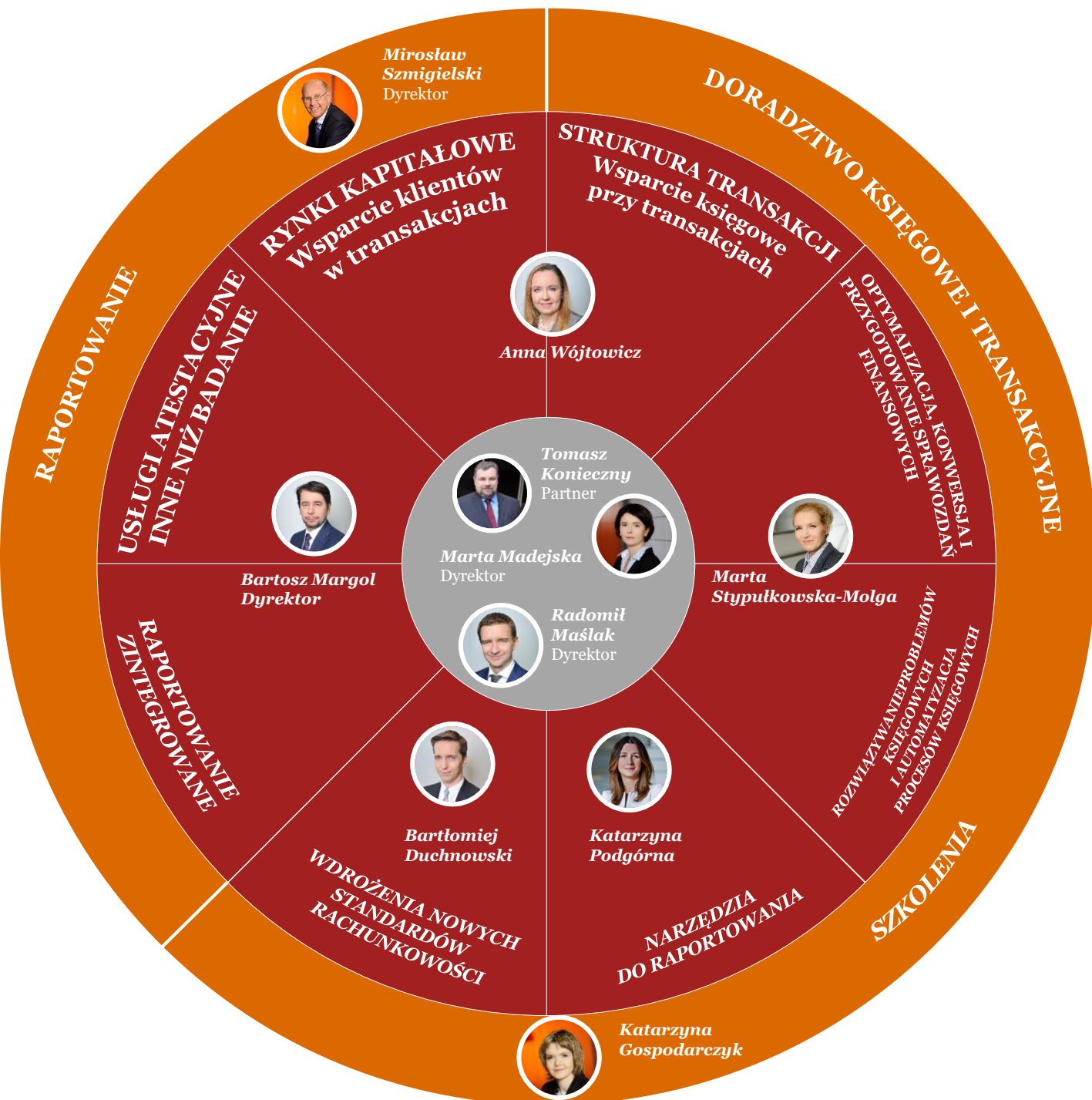
Bartłomiej Duchnowski

bartlomiej.duchnowski@pl.pwc.com

Niniejsza publikacja została opracowana jako ogólne wytyczne na wybrane tematy i nie stanowi profesjonalnej porady. Nikt nie powinien działać na podstawie informacji zawartych w artykule przed uzyskaniem niezależnej porady profesjonalisty. Nie udziela się żadnej gwarancji (wyraźnej lub dorozumianej) co do dokładności lub kompletności informacji zawartych w niniejszej publikacji i - w zakresie dozwolonym prawem – PricewaterhouseCoopers LLP, jego członkowie, pracownicy i przedstawiciele nie biorą na siebie żadnych zobowiązań prawnych lub finansowych ani obowiązku staranności w odniesieniu do działań lub zaniechań Państwa lub dowolnej innej osoby na podstawie informacji zawartych w niniejszym artykule oraz wszelkich decyzji podejmowanych na jego podstawie.



Zespół doradztwa księgowego i rynków kapitałowych świadczy usługi związane z raportowaniem informacji finansowej zarówno w sprawozdaniach finansowych jak też innych dokumentach zawierających dane finansowe. Zespół współpracuje blisko z Akademią PwC, działem doradztwa podatkowego i transakcyjnego. Obszary w których świadczymy usługi oraz naszych głównych członków zespołu przedstawiono poniżej.



W PwC Polska naszym celem jest budowanie zaufania wśród społeczeństwa i odpowiadanie na kluczowe wyzwania współczesnego świata. Jesteśmy siecią firm działającą w 157 krajach. Zatrudniamy ponad 208 tysięcy osób dostarczających naszym klientom najwyższą jakość usług w zakresie audytu, doradztwa biznesowego oraz doradztwa podatkowego i prawnego. Dowiedz się więcej na www.pwc.pl

© 2018 PwC Polska Sp. z o.o. Wszystkie prawa zastrzeżone.

W tym dokumencie nazwa „PwC” odnosi się do podmiotu lub podmiotów wchodzących w skład sieci PwC, z których każda stanowi odrębny i niezależny podmiot prawny. Poznaj szczegóły na www.pwc.com/structure.