

Niezbędnik MSSF

Zmiany w MSSF opublikowane
na dzień 31 grudnia 2022 roku,
z uwzględnieniem statusu
wdrożenia w Unii Europejskiej

6 marca 2023 roku

Spis treści

Wprowadzenie



Wprowadzenie

Szanowni Państwo,

Jednostki sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej („MSSF”) stale mierzą się ze zmianami tych standardów i ich nowymi interpretacjami. Wyzwaniem mogą być zarówno istotne modyfikacje wprowadzane do najważniejszych zasad rachunkowości, jak i aktualizacje wynikające z corocznych zmian do MSSF. Ma to istotny wpływ na różne obszary rachunkowości, takie jak ujmowanie, wycena, prezentacja czy ujawnienia.

Niektóre z tych zmian niosą za sobą konsekwencje wykraczające poza obszar stricte księgowy i w znaczący sposób dotyczą systemów informatycznych wielu jednostek. Co więcej, zmiany w MSSF mogą wpływać na decyzje biznesowe, zwłaszcza na strukturyzowanie określonych transakcji. Wyzwaniem dla jednostek sporządzających sprawozdania finansowe jest więc zrozumienie zmian i ocena ich wpływu.

Niniejsza publikacja jest przeglądem nadchodzących zmian w standardach oraz opublikowanych interpretacji. Nie zawiera jednak szczegółowej analizy przedstawionych tematów, a jej celem jest raczej wskazanie kluczowych aspektów zmian. Przed podjęciem jakichkolwiek decyzji lub działań należy odnieść się do tekstu właściwych standardów i interpretacji.

Niniejsza publikacja składa się z trzech sekcji.

Sekcja 1 jest ogólnym opisem kluczowych wymogów wynikających ze zmian do MSSF wydanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości („RMSR” lub „Rada”) i decyzji Komitetu ds. Interpretacji MSSF („KIMSF” lub „Komitet”) na dzień 31 grudnia 2022 roku. Znajduje się tu streszczenie wymogów przejściowych oraz krótkie omówienie potencjalnego wpływu zmian na sprawozdanie finansowe jednostki.

Na początku Sekcji 1 została zaprezentowana tabela podsumowująca obligatoryjne terminy zastosowania zmian standardów i interpretacji na różne daty zakończenia roku finansowego. Pokazuje ona daty wejścia w życie poszczególnych zmian, w porządku chronologicznym. Należy zauważyć, że wiele z tych standardów/interpretacji zawiera postanowienia dające możliwość wcześniejszego zastosowania. Po wydaniu standardu lub interpretacji, ale przed ich zastosowaniem przez jednostkę, zgodnie z wymogami

Międzynarodowego Standardu Rachunkowości 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów* („MSR 8”), jednostka ma obowiązek ujawnić wszelkie znane (lub możliwe do wiarygodnego oszacowania) informacje istotne dla zrozumienia potencjalnego wpływu, który nowy standard lub interpretacja może mieć na sprawozdanie finansowe, lub wskazać przyczyny braku takiego ujawnienia.

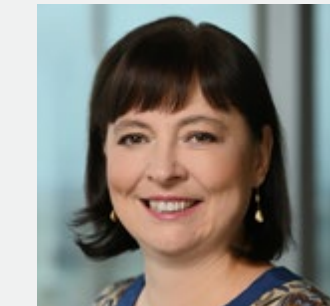
Sekcja 2 zawiera omówienie ostatnich decyzji KIMSF, opublikowanych w ramach *IFRIC Update*¹ po 1 października 2022 roku. Listę decyzji opublikowanych przed dniem 1 października 2022 roku przedstawiono we wcześniejszych edycjach *Niezbędnika MSSF*. W przypadku niektórych decyzji Komitet ds. Interpretacji MSSF odnosi się do istniejących standardów i interpretacji, które dostarczają odpowiednich wskazówek. Decyzje Komitetu stanowią „inną literaturę dotyczącą rachunkowości i przyjęte rozwiązania branżowe”, o których mowa w paragrafie 12 MSR 8. Zastosowanie standardów MSSF powinno odzwierciedlać materiał objaśniający zawarty w decyzjach KIMSF.

Sekcja 3 zawiera podsumowanie dotyczące statusu wdrożenia nowych standardów i zmian do istniejących standardów w Unii Europejskiej („UE”).

Mamy nadzieję, że przedstawione w publikacji zagadnienia będą dla Państwa przydatne podczas pracy nad sprawozdaniami finansowymi.

Serdecznie zapraszamy do lektury i kontaktu z nami.

¹ *IFRIC Update* jest dostępny na stronie RMSR <https://www.ifrs.org/news-and-events/updates/ifric/>

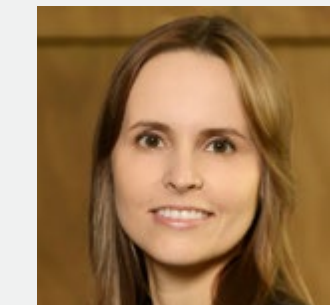


Anna Sirocka

Partnerka w EY Audyt

+48 602 509 848

anna.sirocka@pl.ey.com

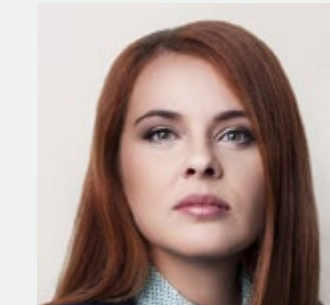


Małgorzata Matusiewicz

Partnerka w EY Audyt

+48 510 201 220

malgorzata.matusiewicz@pl.ey.com



Agnieszka Chęciek

Senior Menedżer w EY Audyt

+48 510 201 298

agnieszka.checiek@pl.ey.com

Wprowadzenie

Niezbędnik MSSF² [IFRS Core Tools³]

Seria *Niezbędnik MSSF* może stanowić dobry punkt wyjścia do oceny wpływu zmian w MSSF i pomóc w ich zastosowaniu w praktyce. Oprócz niniejszych *Zmian w MSSF*, seria obejmuje także następujące wydarzenia i publikacje:

Konferencja *Dlaczego MSSF to ciągłe wyzwanie?*

Najważniejsze zmiany do Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej omawiamy co roku, jesienią, podczas konferencji EY: *Dlaczego Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej to ciągłe wyzwanie?*, do udziału w której serdecznie Państwa zapraszamy.



Lista kontrolna ujawnień MSSF

Nasza edycja *Listy kontrolnej ujawnień MSSF* z 2022 roku przedstawia wymogi w zakresie ujawniania informacji, mające zastosowanie do okresów sprawozdawczych zakończonych 31 grudnia 2022 r., oraz nowe ujawnienia, które będą obowiązywać w okresach późniejszych z możliwością wcześniejszego zastosowania. Dostępna jest także edycja *Listy kontrolnej ujawnień MSSF* dla śródrocznych skróconych sprawozdań finansowych z 2022 roku,

która przedstawia wymogi w zakresie ujawniania informacji, mające zastosowanie do sprawozdań śródrocznych jednostek kończących rok finansowy 30 czerwca 2023 r., oraz nowe ujawnienia, które będą obowiązywać w okresach późniejszych z możliwością wcześniejszego zastosowania. Wymogi te dotyczą wszystkich standardów i interpretacji opublikowanych do dnia 31 sierpnia 2022 r. Narzędzia te pomagają osobom sporządzającym sprawozdania finansowe wypełniać wymogi MSSF w zakresie prezentacji i ujawniania informacji w śródrocznych sprawozdaniach finansowych i w sprawozdaniach finansowych sporządzanych na koniec roku finansowego. Anglojęzyczne wersje tego narzędzia dostępne są na stronie internetowej dedykowanej *EY IFRS Core Tools*³.



Good Group (International) Limited [publikacja dostępna w języku angielskim]

Good Group (International) Limited to przykładowe sprawozdanie finansowe uwzględniające wymogi dotyczące prezentacji i ujawniania informacji opublikowane do dnia 30 czerwca 2022 r. i mające zastosowanie dla okresów rocznych zakończonych w dniu 31 grudnia 2022 r. Uzupełnieniem tej publikacji jest *Good Group (International) Limited - Illustrative Interim Condensed Financial Statements*

za okres zakończony 30 czerwca 2022 r., które bazuje na MSSF wydanych na dzień 28 lutego 2022 r.

Publikację *Good Group (International) Limited* uzupełniają także następujące przykładowe sprawozdania finansowe spółek z poszczególnych sektorów oraz spółek stosujących MSSF po raz pierwszy:

- ▶ *Good Group (International) Limited - Alternative Format* [alternatywny format sprawozdania finansowego],
- ▶ *Good Group (International) Limited - Agriculture: Supplement to Illustrative Consolidated Financial Statements* [rolnictwo],

² Publikacje w języku polskim są dostępne na stronie https://www.ey.com/pl_pl/mssf

³ *EY Core Tools* w języku angielskim są dostępne na stronie https://www.ey.com/en_gl/ifrs-technical-resources

Wprowadzenie

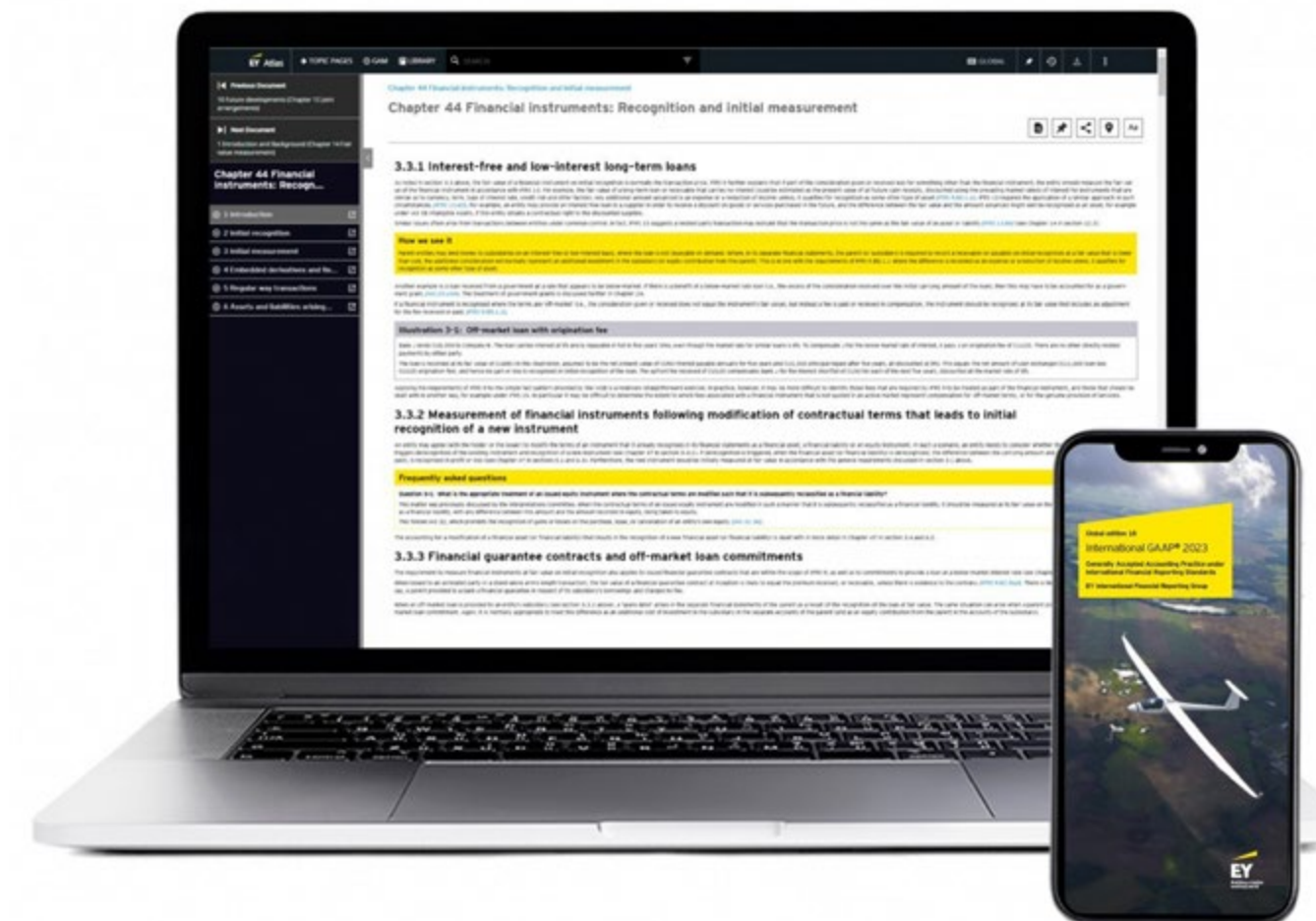
- ▶ *Good First-time Adopter (International) Limited* [spółki stosujące MSSF po raz pierwszy],
- ▶ *Good Investment Fund Limited (Equity)* [fundusze inwestycyjne emitujące instrumenty spełniające definicję kapitału własnego],
- ▶ *Good Investment Fund Limited (Liability)* [fundusze inwestycyjne - emitujące instrumenty spełniające definicję zobowiązania],
- ▶ *Good Real Estate Group (International) Limited* [sektor nieruchomości],
- ▶ *Good Mining (International) Limited* [górnictwo],
- ▶ *Good Petroleum (International) Limited* [przemysł naftowy],
- ▶ *Good Bank (International) Limited* [sektor bankowy],
- ▶ *Good Insurance (International) Limited* [sektor ubezpieczeniowy],
- ▶ *Good Life Insurance (International) Limited* [sektor ubezpieczeń na życie],
- ▶ *Good General Insurance (International) Limited* [ubezpieczenia inne niż ubezpieczenia na życie].

Te przykładowe sprawozdania finansowe mogą pomóc, między innymi, zrozumieć wpływ zmian w zakresie rachunkowości na sprawozdania finansowe.

Nasze pozostałe publikacje

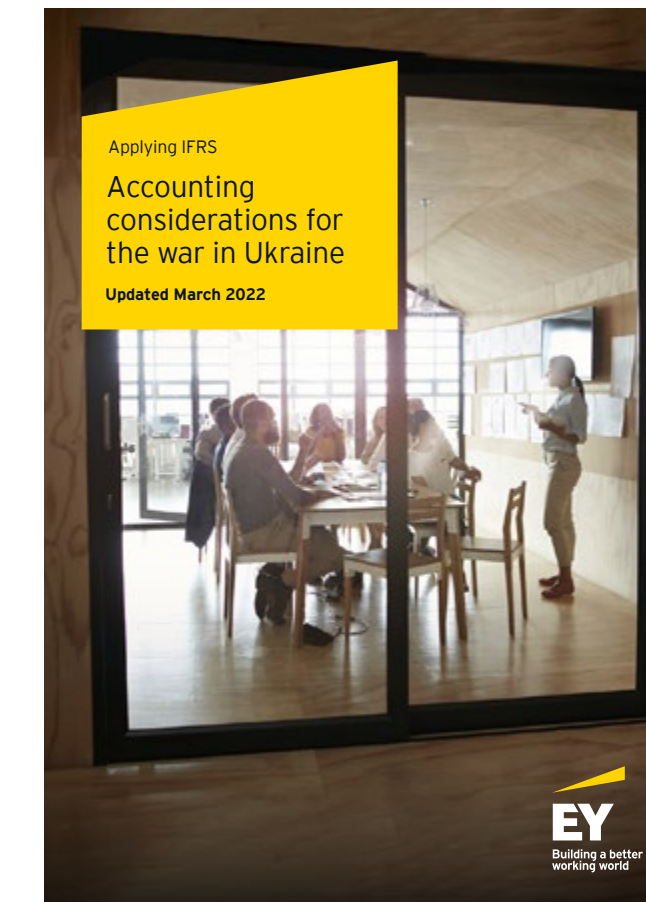
International GAAP® 2023⁴

Nasza publikacja *International GAAP® 2023* jest obszernym przewodnikiem po MSSF⁵. Obejmuje ona regulacje MSSF, o których mowa w niniejszej publikacji i dostarcza przykładów ilustrujących, w jaki sposób stosować wymogi tych regulacji. Od 2022 roku jest ona dostępna bezpłatnie po zarejestrowaniu na stronie https://www.ey.com/en_gl/audit/atlas-client-edition.



⁴ International GAAP® jest zarejestrowanym znakiem towarowym Ernst & Young LLP (UK)

⁵ [International GAAP® 2023 - The global perspective on IFRS | EY - Global](https://www.ey.com/en_gl/audit/atlas-client-edition)



Wpływ wojny w Ukrainie na sprawozdawczość finansową

- ▶ *Accounting considerations for the war in Ukraine Updated March 2022* [dostępna wyłącznie w języku angielskim].

Wpływ zmian klimatycznych na sprawozdawczość finansową

- ▶ *Applying IFRS - Accounting for Climate Change* [dostępna wyłącznie w języku angielskim]



Wprowadzenie



Wpływ rozwoju technologii na sprawozdawczość finansową

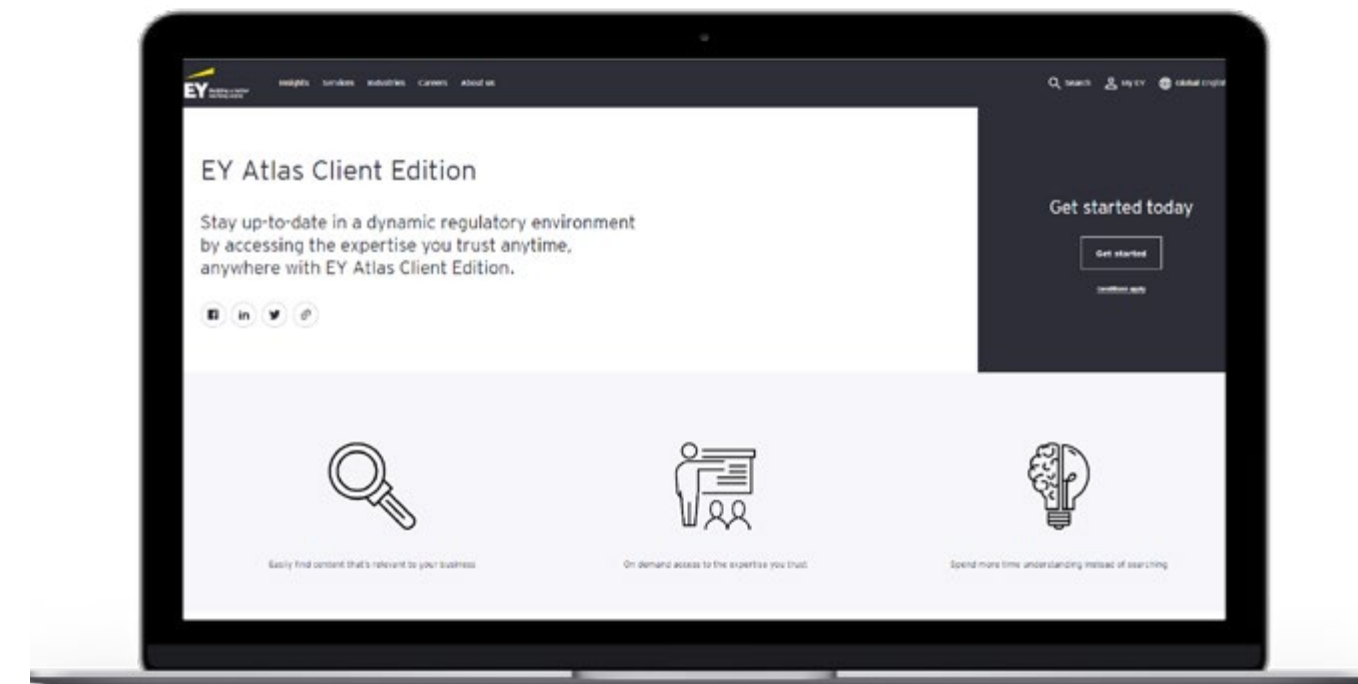
- ▶ *Accounting for cloud computing costs* [dostępna wyłącznie w języku angielskim]

Inne

- ▶ *Alternative Performance Measures* [dostępna wyłącznie w języku angielskim],
- ▶ *IBOR reform* [dostępna wyłącznie w języku angielskim].

EY Atlas Client Edition

[EY Atlas Client Edition](#) zawiera nasze kompleksowe wskazówki techniczne, jak również treści publikowane przez podmioty ustanawiające standardy.



Nasze strony poświęcone MSSF

Polecamy Państwu naszą lokalną stronę https://www.ey.com/pl_pl/mssf, która zawiera artykuły i publikacje związane z MSSF w języku polskim.

Zapraszamy także na naszą nową stronę poświęconą tematyce MSSF https://www.ey.com/en_gl/ifrs z wyborem artykułów w języku angielskim odzwierciedlających najnowsze komentarze naszych liderów dedykowane członkom komitetu audytu i kierownictwa wyższego szczebla.

Kierują one na stronę zasobów technicznych MSSF https://www.ey.com/en_gl/ifrs-technical-resources (w języku angielskim), na której znajdą Państwo szereg publikacji i narzędzi z zakresu MSSF, w tym podstawowe narzędzia do oceny wpływu zmian standardów, artykuły z komentarzami, podcasty, nagrania wideo i publikacje.





01

Zmiany w MSSF wydane
na dzień 31 grudnia 2022 roku

01 | Zmiany w MSSF wydane na dzień 31 grudnia 2022 roku

Tabela podsumowująca terminy obowiązkowego zastosowania

Zmiany MSSF	Str.	Data wejścia w życie*	Data wejścia w życie w UE	MAJĄCA ZASTOSOWANIE PO RAZ PIERWSZY W OKRESACH ROCZNYCH KOŃCĄCYCH SIĘ OSTATNIEGO DNIA PONIŻSZEGO MIESIĄCA**											
				Sty	Lut	Mar	Kwie	Maj	Cze	Lip	Sie	Wrz	Paź	Lis	Gru
Odniesienie do Założeń koncepcyjnych - Zmiany do MSSF 3	12	1 sty 2022	1 sty 2022	2023	2023	2023	2023	2023	2023	2023	2023	2023	2023	2023	2022
Rzeczowe aktywa trwałe: przychody osiągnięte przed oddaniem do użytkowania - Zmiany do MSR 16	13	1 sty 2022	1 sty 2022	2023	2023	2023	2023	2023	2023	2023	2023	2023	2023	2023	2022
Umowy rodzące obciążenia - koszty wypełnienia obowiązków umownych - Zmiany do MSR 37	13	1 sty 2022	1 sty 2022	2023	2023	2023	2023	2023	2023	2023	2023	2023	2023	2023	2022
Zmiany wynikające z przeglądu MSSF 2018-2020: MSSF 1 <i>Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy - Jednostka zależna stosująca MSSF po raz pierwszy</i>	21	1 sty 2022	1 sty 2022	2023	2023	2023	2023	2023	2023	2023	2023	2023	2023	2023	2022
Zmiany wynikające z przeglądu MSSF 2018-2020: MSSF 9 <i>Instrumenty finansowe - Opłaty w ramach testu 10% przy zaprzestaniu ujmowania zobowiązań finansowych</i>	21	1 sty 2022	1 sty 2022	2023	2023	2023	2023	2023	2023	2023	2023	2023	2023	2023	2022
Zmiany wynikające z przeglądu MSSF 2018-2020: MSR 41 <i>Rolnictwo - Opodatkowanie przy ustalaniu wartości godziwej</i>	21	1 sty 2022	1 sty 2022	2023	2023	2023	2023	2023	2023	2023	2023	2023	2023	2023	2022
MSSF 17 <i>Umowy ubezpieczeniowe</i>	10	1 sty 2023	1 sty 2023	2024	2024	2024	2024	2024	2024	2024	2024	2024	2024	2024	2023
Definicja wartości szacunkowych - zmiany do MSR 8	18	1 sty 2023	1 sty 2023	2024	2024	2024	2024	2024	2024	2024	2024	2024	2024	2024	2023
Ujawnianie informacji dotyczących zasad (polityki) rachunkowości - Zmiany do MSR 1 i Stanowiska Praktycznego 2	17	1 sty 2023	1 sty 2023	2024	2024	2024	2024	2024	2024	2024	2024	2024	2024	2024	2023
Podatek odroczony dotyczący aktywów i zobowiązań powstających na skutek pojedynczej transakcji - Zmiany do MSR 12	19	1 sty 2023	1 sty 2023	2024	2024	2024	2024	2024	2024	2024	2024	2024	2024	2024	2023
Zobowiązanie z tytułu leasingu w transakcjach sprzedaży i leasingu zwrotnego - zmiany do MSSF 16	20	1 sty 2024	Nota 2	2025	2025	2025	2025	2025	2025	2025	2025	2025	2025	2025	2024
Klasyfikacja zobowiązań jako krótkoterminowe lub długoterminowe - Zmiany do MSR 1	15	1 sty 2024	Nota 2	2025	2025	2025	2025	2025	2025	2025	2025	2025	2025	2025	2024
Transakcje sprzedaży lub wniesienia aktywów pomiędzy inwestorem a jego jednostką stowarzyszoną lub wspólnym przedsięwzięciem - Zmiany do MSSF 10 i MSR 28	14	Nota 1													

* Mające zastosowanie dla rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się po tej dacie.

**Zakładając, że jednostka nie skorzystała z możliwości wcześniejszego zastosowania żadnego z wymienionych standardów.

Nota 1: W grudniu 2015 r. RMSR odroczyła datę wejścia w życie tej zmiany na czas nieokreślony, w zależności od wyniku prowadzonego projektu badawczego dot. metody praw własności.

Nota 2: Na dzień wydania niniejszej publikacji (6 marca 2023 r.) zmiany nie zostały zatwierdzone przez Unię Europejską.

Szczegółowe informacje dotyczące stratusu wdrożenia i daty wejścia w życie poszczególnych standardów w Unii Europejskiej zawarto w Sekcji 3 stanowiącej Załącznik do niniejszej publikacji.

01 | Zmiany w MSSF wydane na dzień 31 grudnia 2022 roku

MSSF 17 Umowy ubezpieczeniowe

Standard ma zastosowanie do okresów rocznych rozpoczynających się w dniu lub po 1 stycznia 2023 r.

Kontekst

W maju 2017 r. RMSR opublikowała standard MSSF 17 *Umowy ubezpieczeniowe*, kompleksowy nowy standard rachunkowości dedykowany umowom ubezpieczeniowym, obejmujący takie zagadnienia jak ujmowanie i wycena oraz prezentacja i ujawnienia. Po jego wejściu w życie MSSF 17 zastąpi MSSF 4 *Umowy ubezpieczeniowe*.

W czerwcu 2020 roku RMSR opublikowała zmiany do MSSF 17. Zmieniały one datę wejścia w życie na 2023 rok.

We wrześniu 2017 r. Rada ustanowiła Specjalną Grupę Przejściową (*Transition Resource Group - TRG*) na potrzeby MSSF 17, której zadaniem jest analiza pytań związanych z jego implementacją. TRG odbyła cztery spotkania i chociaż nie ma planów dalszych spotkań, to możliwość składania pytań pozostających w zakresie TRG pozostaje dostępna dla zainteresowanych podmiotów.

Zakres

MSSF 17 stosuje się do wszystkich rodzajów umów ubezpieczeniowych (tj. ubezpieczenia na życie, ubezpieczenia majątkowe, ubezpieczenia bezpośrednie oraz umowy reasekuracji), niezależnie od charakteru jednostki, która je zawiera, jak również do pewnych gwarancji i instrumentów finansowych z uznaniowym udziałem w zyskach. Standard przewiduje kilka wyjątków od stosowania zasad ujmowania.

Kluczowe wymagania

Zasadniczym celem MSSF 17 jest przedstawienie modelu księgowego dla umów ubezpieczeniowych, który jest bardziej użyteczny i spójny z punktu widzenia ubezpieczycieli.

W odróżnieniu od wymogów określonych w MSSF 4, które w większości bazują na kontynuacji istniejących praktyk lokalnych, MSSF 17 przedstawia kompleksowy model dla umów ubezpieczeniowych, który zajmuje się wszystkimi istotnymi aspektami księgowymi. Istotą standardu MSSF 17 jest model ogólny, który uzupełniają:

- ▶ Specyficzne podejście dla umów z bezpośrednim udziałem w zyskach (podejście zmiennego wynagrodzenia),
- ▶ Podejście uproszczone (podejście w oparciu o alokację składki) głównie w przypadku umów krótkoterminowych.

Główne cechy nowego modelu księgowego dla umów ubezpieczeniowych są następujące:

- ▶ Wycena wartości bieżącej przyszłych przepływów pieniężnych uwzględniająca zdefiniowaną korektę z tytułu ryzyka, która podlega aktualizacji w każdym okresie sprawozdawczym (przepływy pieniężne realizujące zobowiązanie);
- ▶ Kwota marży serwisowej (*Contractual Service Margin - CSM*), która jest równa wprost wartości jakiegokolwiek zysku z dnia pierwszego rozpoznania przepływów pieniężnych realizujących zobowiązanie z grupy umów, reprezentująca niewypracowane zyski z tytułu umów ubezpieczeniowych, które mają być ujmowane w rachunku zysków i strat na podstawie usług świadczonych w ramach umów ubezpieczeniowych w okresie ochrony;

- ▶ Określone zmiany do oczekiwanej wartości bieżącej przyszłych przepływów pieniężnych są korygowane względem CSM i przez to ujmowane w rachunku zysków i strat przez pozostały umowny okres trwania ubezpieczenia;
- ▶ Efekt zmian do stóp dyskontowych będzie ujmowany albo w rachunku zysków i strat, albo w innych całkowitych dochodach (ICD), w zależności od wybranej polityki rachunkowości;
- ▶ Prezentacja przychodów z umów ubezpieczeniowych i kosztów usług ubezpieczeniowych w sprawozdaniu z całkowitych dochodów, w oparciu o koncepcję usług realizowanych w danym okresie;
- ▶ Kwoty, które są płacone ubezpieczonym we wszystkich okolicznościach, niezależnie od tego, czy zdarzenie objęte ochroną ubezpieczeniową wydarzy się, czy też nie, (niewyodrębniony komponent inwestycyjny) nie są prezentowane w rachunku zysków i strat, lecz ujmowane bezpośrednio w bilansie;
- ▶ Wynik z tytułu usług ubezpieczeniowych jest prezentowany oddzielnie od ubezpieczeniowych przychodów lub kosztów finansowych;
- ▶ Składnik pokrycia strat (*a loss-recovery component*) składnika aktywów z tytułu pozostałego okresu ochrony grupy umów reasekuracji biernej jest wyznaczany i wykazywany w rachunku zysków i strat, gdy jednostka ujmuje pokrycie straty w momencie początkowego ujęcia grupy zawartych umów ubezpieczenia rodzących obciążenia podlegających reasekuracji, a także w celu późniejszej wyceny pokrycia tych strat;

01 | Zmiany w MSSF wydane na dzień 31 grudnia 2022 roku

- ▶ Jednostki powinny wykazywać oddzielnie w sprawozdaniu z sytuacji finansowej wartość bilansową portfeli zawartych umów ubezpieczeniowych, które stanowią aktywa i tych, które są zobowiązaniami, przy czym ten sam wymóg dotyczy portfeli umów reasekuracji biernej;
- ▶ Obszerne ujawnienia dostarczające informacji na temat rozpoznanych kwot z tytułu umów ubezpieczeniowych, jak również na temat charakteru oraz zakresu ryzyk wynikających z tych umów.

Zastosowanie zmian

MSSF 17 ma zastosowanie do okresów sprawozdawczych rozpoczynających się w dniu lub po 1 stycznia 2023 r. wraz z danymi porównawczymi. Wcześniejsze zastosowanie standardu jest dozwolone pod warunkiem zastosowania MSSF 9 w dacie lub przed datą zastosowania MSSF 17 po raz pierwszy.

Rada zdecydowała o zastosowaniu podejścia retrospektywnego na potrzeby szacowania CSM na dzień przejścia na MSSF 17. Jeżeli jednak pełne podejście retrospektywne, zgodnie z definicją przedstawioną w MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów* dla grup umów ubezpieczeniowych, jest niepraktyczne, wówczas jednostka ma obowiązek wybrać jedno z dwóch podejść alternatywnych:

- ▶ Zmodyfikowane podejście retrospektywne - bazujące na racjonalnej i niepodważalnej informacji, dostępnej jednostce bez ponoszenia nadmiernych kosztów lub starań, pewne modyfikacje są stosowane w zakresie, w jakim zastosowanie pełnego podejścia retrospektywnego nie jest możliwe, jednak nadal w celu osiągnięcia rezultatu najbliższego zastosowaniu podejścia retrospektywnego;

- ▶ Podejście oparte na wartości godziwej - umowna marża usług (CSM) jest ustalana jako dodatnia różnica pomiędzy wartością godziwą ustalaną zgodnie z MSSF 13 *Ustalanie wartości godziwej* i zrealizowanymi przepływami pieniężnymi (ujemna różnica będzie ujmowana w zakumulowanych zyskach z lat ubiegłych na dzień przejścia na MSSF).

Zarówno zmodyfikowane podejście retrospektywne, jak i podejście oparte na wartości godziwej dopuszczają uproszczenia stosowania wymogów w obszarze wyznaczania grup umów. Jeżeli jednostka nie może uzyskać racjonalnych i niepodważalnych informacji, by móc zastosować zmodyfikowane podejście retrospektywne, wymaga się zastosowania podejścia opartego na wartości godziwej.

Ocena wpływu

MSSF 17, wraz z MSSF 9 *Instrumenty finansowe*, spowodują istotne zmiany zasad (polityki) rachunkowości w sprawozdaniach finansowych spółek ubezpieczeniowych. Zmiany te będą mieć istotny wpływ na dane, systemy i procesy służące generowaniu informacji na potrzeby sprawozdawczości finansowej. Nowy model najprawdopodobniej będzie mieć istotny wpływ na wynik i łączną wartość kapitałów własnych niektórych spółek ubezpieczeniowych, co spowoduje większą zmienność zysków w porównaniu z aktualnymi modelami. Standardy te mogą mieć również wpływ na kluczowe wskaźniki efektywności (KPIs).

Finalizacja projektu zmian do MSSF 17

W grudniu 2021 r. RMSR zmieniła MSSF 17 dodając opcję przejścia na nowy standard dotyczący klasyfikacji aktywów finansowych w informacjach porównawczych. Opcja ta, określana jako „*classification overlay*” ma na celu wyeliminowanie ewentualnego niedopasowania księgowego między aktywami finansowymi a zobowiązaniami

z tytułu umów ubezpieczeniowych w informacjach porównawczych przedstawionych w ramach pierwszego zastosowania MSSF 17.

Jeżeli jednostka zdecyduje się zastosować „*classification overlay*”, może to zrobić tylko w okresach porównawczych, do których stosuje MSSF 17 (tj. od daty przejścia do dnia pierwszego zastosowania MSSF 17).

Inne publikacje EY [dostępne w języku angielskim]

1. *Disclosure of expected impacts of IFRS 17 and IFRS 9 prior to initial application* (November 2022) EYG no. 009961-22Gbl
2. *Insurance Accounting Alert* (September 2022) EYG no. 008213-22Gbl
3. *Insurance Accounting Alert* (June 2022) EYG no. 005612-22Gbl
4. *Insurance Accounting Alert* (March 2022) EYG no. 002403-22Gbl
5. *Insurance Accounting Alert* (February 2022) EYG no. 001597-22Gbl
6. *Insurance Accounting Alert* (December 2021) EYG no. 010712-21Gbl
7. *Good Life Insurance (International) Limited* (November 2021) EYG No. 010140-21Gbl
8. *Insurance Accounting Alert* (July 2021) EYG no. 006570-21Gbl
9. *Applying IFRS 17: A closer look at the new Insurance Contracts Standard* (June 2021) EYG No. 005427-21Gbl
10. *IASB issues amendments to IFRS 17* (June 2020) EYG No. 004475-20Gbl

01 | Zmiany w MSSF wydane na dzień 31 grudnia 2022 roku

Odniesienie do Założeń koncepcyjnych - Zmiany do MSSF 3

11. *Good General Insurance (International) Limited* (November 2020) EYG No. 007724-20Gbl
12. *Fourth meeting of the IASB's IFRS 17 Transition Resource Group* (April 2019) EYG No. 001926-19Gbl
13. *Third technical discussion of the IASB's IFRS 17 Transition Resource Group* (October 2018) EYG No. 011564-18Gbl
14. *Second technical discussion of the IASB's IFRS 17 Transition Resource Group* (May 2018) EYG No. 02735-183Gbl
15. *First technical discussion of the IASB's IFRS 17 Transition Resource Group* (February 2018) EYG No. 00865-183Gbl

Zmiany mają zastosowanie dla okresów rocznych rozpoczynających się w dniu lub po 1 stycznia 2022 r.

Kluczowe wymogi

W maju 2020 r. RMSR opublikowała zmiany do MSSF 3 *Połączenia jednostek - Odniesienie do Założeń koncepcyjnych*. Zmiany mają zastąpić odniesienie do poprzedniej wersji *Założeń koncepcyjnych* wydanych przez RMSR (*Założenia koncepcyjne z 1989 r.*) odniesieniem do aktualnej wersji opublikowanej w marcu 2018 r. (*Założenia koncepcyjne*), nie zmieniając znacząco zawartych w nich wymogów.

Zmiany wprowadzają wyjątek od zasady ujmowania wynikającej z MSSF 3, celem uniknięcia kwestii potencjalnych zysków i strat 'dnia drugiego' w odniesieniu do zobowiązań i zobowiązań warunkowych, które wchodziłyby w zakres MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe* czy KIMSF 21 *Opłaty*, jeśli wystąpiły oddzielnie. Wyjątek wymaga od jednostek stosowania kryteriów wynikających odpowiednio z MSR 37 lub KIMSF 21 (zamiast wymogów wynikających z *Założeń koncepcyjnych*) w celu ustalenia, czy na dzień przejęcia występuje obecny obowiązek.

Jednocześnie zmiany wprowadzają nowy paragraf do MSSF 3 wyjaśniający, że aktywa warunkowe nie kwalifikują się do ujęcia na dzień przejęcia.

Zastosowanie zmian

Zmiany mają zastosowanie prospektywne. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone, jeżeli jednocześnie lub wcześniej jednostka zastosuje również wszystkie zmiany zawarte w *Zmianach do Odniesień do Założeń koncepcyjnych w MSSF* (marzec 2018).

Ocena wpływu

Zmiany mają na celu aktualizację odniesienia do *Założeń koncepcyjnych* bez istotnej zmiany wymogów MSSF 3 oraz zapobieganie potencjalnym niejasnościom wynikającym z istnienia więcej niż jednej wersji *Założeń koncepcyjnych*.

Inne publikacje EY [dostępne w języku angielskim]

1. *IFRS Developments Issue 169: Amendments to IFRS 3 - Reference to the Conceptual Framework* (May 2020) EYG No. 003151-20Gbl

01 | Zmiany w MSSF wydane na dzień 31 grudnia 2022 roku

Rzeczowe aktywa trwałe: przychody osiągnięte przed oddaniem do użytkowania - Zmiany do MSR 16

Zmiany mają zastosowanie dla okresów rocznych rozpoczynających się w dniu lub po 1 stycznia 2022 r.

Kluczowe wymogi

Zmiany zabraniają jednostkom pomniejszania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia rzeczowych aktywów trwałych o przychody ze sprzedaży wyrobów wytworzonych w trakcie doprowadzania składnika aktywów do pożądanego miejsca i stanu potrzebnego do rozpoczęcia jego funkcjonowania zgodnie z zamierzeniami kierownictwa. Zamiast tego jednostka ujmuje przychody ze sprzedaży takich wyrobów oraz koszty ich wytworzenia w sprawozdaniu z całkowitych dochodów.

Zastosowanie zmian

Zmiany mają zastosowanie retrospektywne tylko w odniesieniu do pozycji rzeczowych aktywów trwałych udostępnionych do użytkowania w dniu lub po dniu rozpoczęcia najwcześniejszego prezentowanego okresu.

Nie przewidziano uproszczenia dla jednostek stosujących MSSF po raz pierwszy.

Umowy rodzące obciążenia - koszty wypełnienia obowiązków umownych - Zmiany do MSR 37

Zmiany mają zastosowanie dla okresów rocznych rozpoczynających się w dniu lub po 1 stycznia 2022 r.

Kluczowe wymogi

W maju 2020 r., RMSR opublikowała zmiany do MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*, których celem jest określenie, które koszty jednostka uwzględnia dokonując oceny tego, czy umowa rodzi obciążenia lub przynosi straty.

Wprowadzając zmiany zastosowano podejście „kosztów bezpośrednio związanych”. Koszty bezpośrednio związane z umową dostarczenia dóbr lub świadczenia usług obejmują zarówno koszty krańcowe (np. koszty bezpośredniej robocizny), jak również alokację kosztów bezpośrednio związanych z czynnościami dotyczącymi umowy (np. amortyzacja sprzętu wykorzystanego do wykonania umowy czy koszty zarządzania i nadzoru nad umową). Koszty ogólne i administracyjne są wyłączone, gdyż nie odnoszą się bezpośrednio do umowy. Wyjątek stanowi sytuacja, gdy koszty takie są refakturowane na drugą stronę umowy.

Zastosowanie zmian

Zmiany mają zastosowanie prospektywne. Zakresem zmian objęte są wszystkie umowy, które nie zostały zakończone w dniu rozpoczęcia rocznego okresu sprawozdawczego, w którym jednostka po raz pierwszy stosuje te zmiany (dzień pierwszego zastosowania).

Wcześniejsze zastosowanie zmian jest dozwolone i informacja ta podlega ujawnieniu.

Ocena wpływu

Celem zmian jest doprecyzowanie wymogów standardu i zapewnienie spójności jego zastosowania. Jednostki, które wcześniej stosowały podejście kosztów krańcowych odnotują wzrost rezerw wynikający z włączenia kosztów bezpośrednio związanych z czynnościami dotyczącymi umowy. Natomiast jednostki, które ujmowały rezerwy na straty z tytułu umów korzystając z wytycznych wcześniej obowiązującego standardu (MSR 11 *Umowy o usługę budowlaną*) będą zobowiązane do wyłączenia pośrednich kosztów ogólnych z ujętych rezerw. Ustalenie, które koszty są „bepośrednio związane z czynnościami dotyczącymi umowy” będzie wymagało osądu, jednakże sądzimy, że można stosować wytyczne z MSSF 15 *Przychody z umów z klientami*.

01 | Zmiany w MSSF wydane na dzień 31 grudnia 2022 roku

Transakcje sprzedaży lub wniesienia aktywów pomiędzy inwestorem a jego jednostką stowarzyszoną lub wspólnym przedsięwzięciem - Zmiany do MSSF 10 i MSR 28

W grudniu 2015 r., Rada zdecydowała się odroczyć datę wejścia w życie zmian aż do czasu sfinalizowania wszystkich zmian, które wynikają z prowadzonego projektu dotyczącego metody praw własności. Wcześniejsze zastosowanie zmian jest nadal dozwolone.

Kluczowe wymogi

Proponowane zmiany adresują rozbieżność pomiędzy MSSF 10 *Skonsolidowane Sprawozdania Finansowe* i MSR 28 *Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach* w obszarze utraty kontroli nad jednostką zależną, która została sprzedana lub wniesiona do jednostki stowarzyszonej lub do wspólnego przedsięwzięcia.

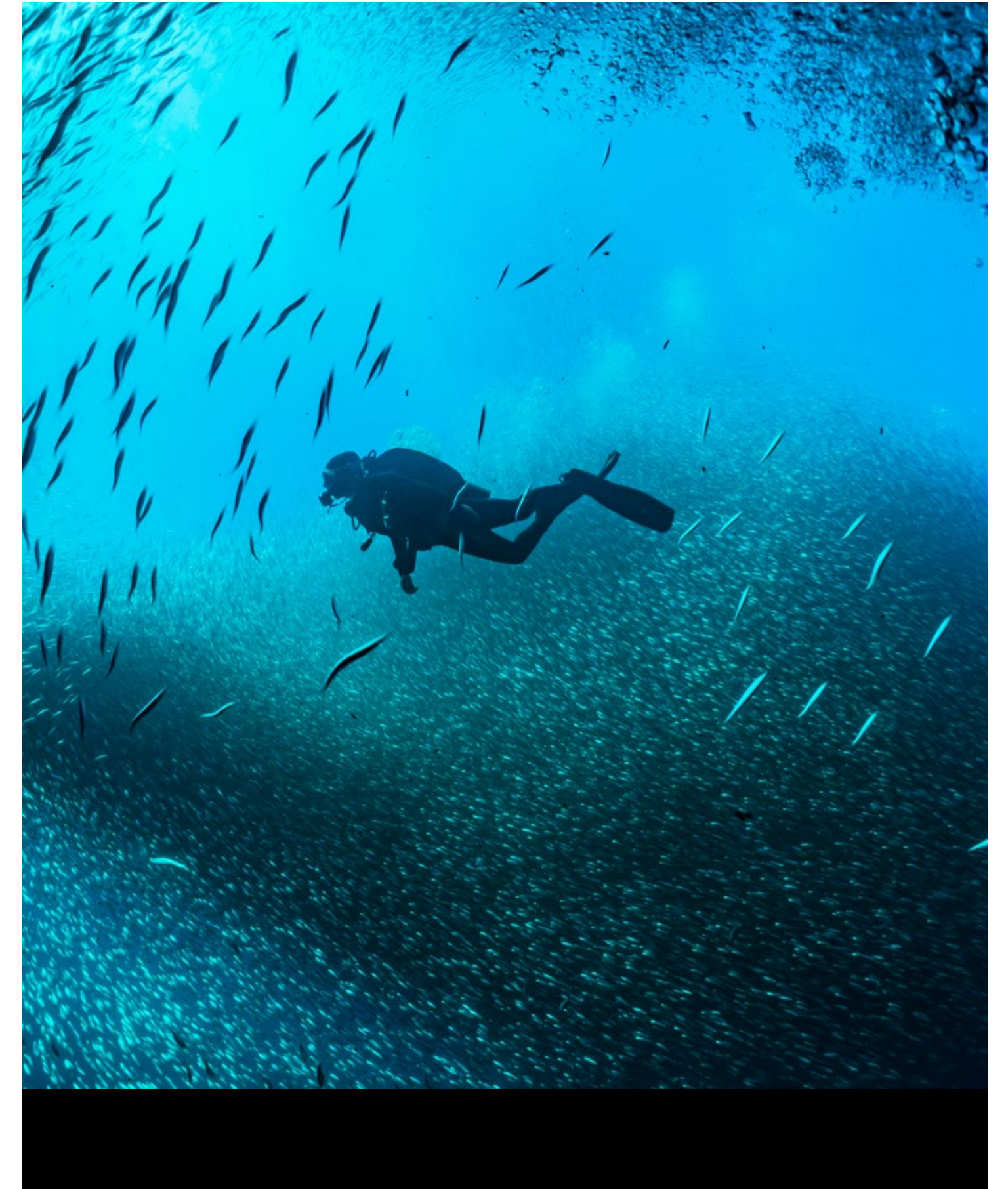
Zmiany precyzują, że cały zysk lub strata jest ujmowana wtedy, gdy przeniesienie do jednostki stowarzyszonej lub do wspólnego przedsięwzięcia obejmuje przedsięwzięcie w rozumieniu MSSF 3. Wszelkie zyski lub straty wynikające ze sprzedaży lub wniesienia aktywów, które nie stanowią przedsięwzięcia są jednak ujmowane do wysokości udziałów w jednostce stowarzyszonej lub we wspólnym przedsięwzięciu posiadanych przez niepowiązanych inwestorów.

Zastosowanie zmian

Jednostki mają obowiązek stosować zmiany prospektywnie. Wcześniejsze zastosowanie zmian jest dozwolone i informacja o wcześniejszym zastosowaniu podlega ujawnieniu.

Ocena wpływu

Zmiany mają za zadanie wyeliminować różnorodne praktyki i dostarczyć osobom sporządzającym sprawozdania finansowe ujednolicony i spójny zbiór zasad ujmowania i rozliczania ww. transakcji. Jednak z racji tego, że pojęcie przedsięwzięcia jest związane z osądem, należy z rozwagą stosować definicję przedsięwzięcia na użytek takich transakcji.



01 | Zmiany w MSSF wydane na dzień 31 grudnia 2022 roku

Klasyfikacja zobowiązań jako krótkoterminowe lub długoterminowe - Zmiany do MSR 1

Obowiązuje w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2024 r. lub później.

Kluczowe wymogi

W styczniu 2020 roku i październiku 2022 roku RMSR wydała zmiany do MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* w celu doprecyzowania wymogów dla klasyfikacji zobowiązań jako zobowiązań krótkoterminowych lub długoterminowych.

Zmiany precyzują:

- ▶ Co oznacza prawo do odroczenia terminu wymagalności;
- ▶ Że prawo do odroczenia musi istnieć na koniec okresu sprawozdawczego;
- ▶ Że na klasyfikację nie wpływa prawdopodobieństwo skorzystania przez jednostkę ze swojego prawa do odroczenia;
- ▶ Że tylko wtedy, gdy opcja rozliczenia zobowiązania poprzez wydanie własnych instrumentów kapitałowych jest klasyfikowana jako instrument kapitałowy, to rozliczenie takiej opcji nie jest brane pod uwagę na potrzeby klasyfikacji samego zobowiązania jako krótko - bądź długoterminowego;
- ▶ Ujawnienia.

Prawo do odroczenia terminu wymagalności

Rada postanowiła, że jeżeli prawo jednostki do odroczenia spłaty zobowiązania zależy od spełnienia przez jednostkę wymaganych kowenantów (ang. *covenants*) w terminie następującym po okresie sprawozdawczym („przyszłe kowenanty”), jednostka ma prawo odroczyć spłatę zobowiązania, nawet jeśli nie spełnia tych wymogów na koniec okresu sprawozdawczego. Ponadto, Rada uściśliła, że

wymogi określone w paragrafie 72B mają zastosowanie wyłącznie do zobowiązań wynikających z umów kredytowych.

Istnienie na koniec okresu sprawozdawczego

Zmiany precyzują również, że wymóg posiadania prawa na koniec okresu sprawozdawczego ma zastosowanie niezależnie od tego, czy kredytodawca testuje zgodność w tym dniu czy w późniejszym terminie.

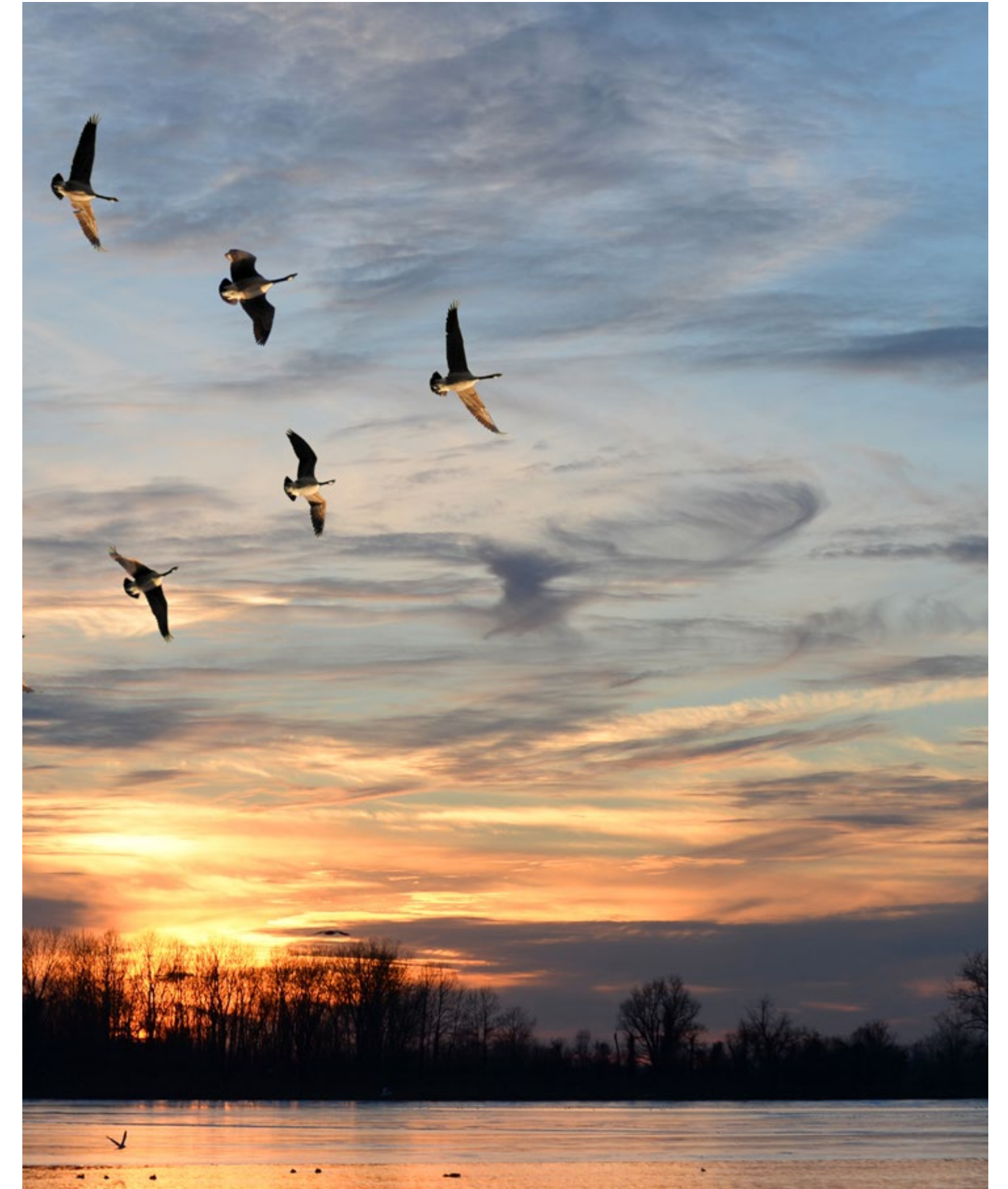
Oczekiwania kadry kierowniczej

W MSR 1 dodano paragraf 75A w celu doprecyzowania, że na klasyfikację nie wpływa ocena prawdopodobieństwa, czy jednostka skorzysta ze swojego prawa do odroczenia spłaty zobowiązania przez okres co najmniej dwunastu miesięcy od zakończenia okresu sprawozdawczego. Oznacza to, że zamiary kadry kierowniczej aby dokonać spłaty zobowiązania w krótkiej perspektywie czasowej nie mają wpływu na jego klasyfikację na datę bilansową. Ma to zastosowanie nawet wtedy, gdy rozliczenie nastąpiło przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego do publikacji.

Znaczenie terminu „uregulowanie”

Rada dodała do MSR 1 dwa nowe paragrafy (paragrafy 76A i 76B) w celu wyjaśnienia pojęcia „uregulowanie” zobowiązania. Rada stwierdziła, że istotne jest powiązanie uregulowania zobowiązania z wpływem zasobów jednostki.

Uregulowanie zobowiązania za pomocą własnych instrumentów kapitałowych jednostki uznaje się za uregulowanie do celów klasyfikacji zobowiązań jako krótkoterminowe lub długoterminowe, z jednym wyjątkiem.



01 | Zmiany w MSSF wydane na dzień 31 grudnia 2022 roku

W przypadkach, w których opcja konwersji jest klasyfikowana jako zobowiązanie lub część zobowiązania, wydanie instrumentów kapitałowych należy uznać za uregulowanie zobowiązania na potrzeby klasyfikacji jako zobowiązanie krótkoterminowe lub długoterminowe. Tylko wtedy, gdy sama opcja konwersji jest klasyfikowana jako instrument kapitałowy, to rozliczenie takiej opcji nie jest brane pod uwagę na potrzeby klasyfikacji samego zobowiązania jako krótko- bądź długoterminowego.

Zgodnie z obowiązującymi zapisami, przeniesienie pożyczki uznaje się za wydłużenie terminu wymagalności istniejącego zobowiązania i w związku z tym nie jest uważane za „uregulowanie”.

Ujawnienie informacji

Dodano paragraf MSR 1.76ZA, który nakłada na jednostkę obowiązek ujawnienia informacji w przypadku, gdy zobowiązanie wynikające z umowy kredytowej jest sklasyfikowane jako zobowiązanie długoterminowe, a prawo jednostki do odroczenia spłaty zobowiązania zależy od spełnienia przyszłych kowenantów w ciągu dwunastu miesięcy. Przedmiotowe ujawnienie musi zawierać informacje odnośnie kowenantów oraz zobowiązań, których dotyczą.

Zastosowanie zmian

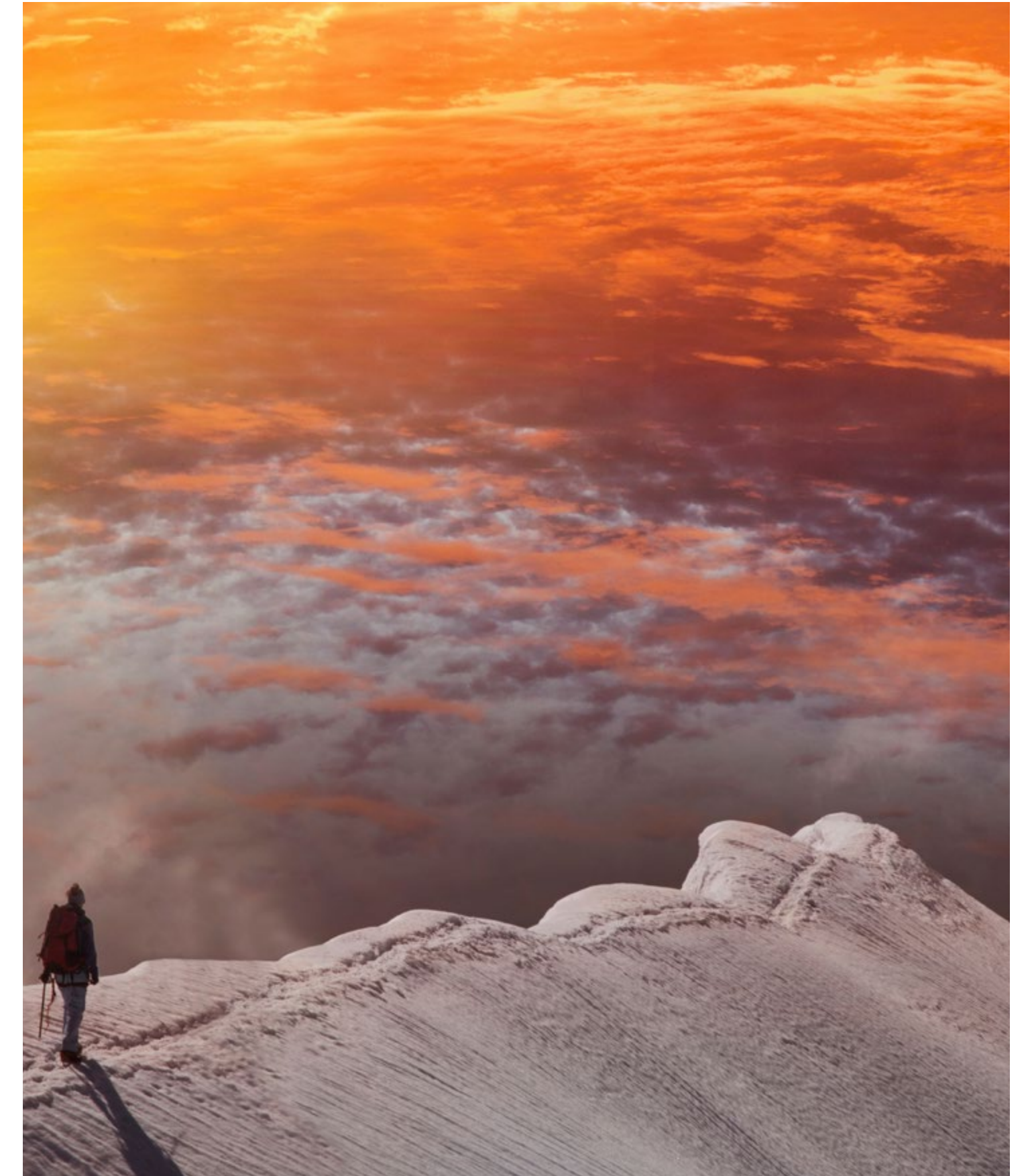
Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone i informacja ta podlega ujawnieniu w sprawozdaniu finansowym. Jednak jednostka, która zastosuje zmiany z 2020 roku wcześniej, ma również obowiązek zastosować zmiany z 2022 roku i na odwrót.

Ocena wpływu

Wpływ zmian z roku 2020 i 2022 należy rozpatrywać łącznie. Dlatego też jednostki będą musiały dokładnie rozważyć wpływ obu zmian na istniejące i planowane umowy kredytowe. W tym kontekście należy podkreślić, że zmiany muszą być stosowane retrospektywnie.

Inne publikacje EY [dostępne w języku angielskim]

1. *IFRS Developments Issue 209: The IASB amends the requirements for classification of non-current liabilities with covenants* (November 2022) EYG No. 009933-22Gb1
2. *IFRS Developments Issue 159: Amendments to classification of liabilities as current or non-current* (updated July 2020) EYG No. 000391-20Gb1



01 | Zmiany w MSSF wydane na dzień 31 grudnia 2022 roku

Ujawnianie informacji dotyczących zasad (polityki) rachunkowości - Zmiany do MSR 1 i Stanowiska Praktycznego 2

Obowiązujące w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2023 r. lub później

Kluczowe wymogi

W lutym 2021 roku Rada wydała zmiany do MSR 1 i Stanowiska Praktycznego 2 *Ocenianie istotności (Making Materiality Judgements)*, w których przedstawia wytyczne i przykłady pomocne przy ocenie istotności przy ujawnianiu zasad (polityki) rachunkowości.

Zmiany mają na celu zwiększenie przydatności prezentowanych ujawnień dotyczących zasad (polityki) rachunkowości poprzez:

- ▶ Zastąpienie wymogu ujawniania przez jednostki „znaczących” (*significant*) zasad rachunkowości wymogiem ujawniania „istotnych” (*material*) zasad rachunkowości

oraz

- ▶ Dodanie wytycznych dotyczących sposobu, w jaki jednostki stosują zasadę istotności przy podejmowaniu decyzji dotyczących ujawniania zasad (polityki) rachunkowości.

Zastąpienie terminu „znaczące” (*significant*) pojęciem „istotne” (*material*)

Wobec braku definicji pojęcia „znaczące” w MSSF, Rada podjęła decyzję o zastąpieniu go pojęciem „istotne” w kontekście ujawniania informacji dotyczących zasad (polityki) rachunkowości. „Istotne” jest zdefiniowanym terminem w MSSF i w ocenie Rady jest powszechnie rozumiany przez użytkowników sprawozdań finansowych.

Przy ocenie istotności informacji dotyczących zasad (polityki) rachunkowości jednostki muszą wziąć pod uwagę zarówno wielkość transakcji, inne zdarzenia lub warunki, jak i charakter tych informacji.

Dodano przykłady okoliczności, w których jednostka prawdopodobnie uzna określone informacje dotyczące zasad (polityki) rachunkowości za istotne.

Ujawnianie standardowych informacji

Chociaż standardowe informacje dotyczące zasad (polityki) rachunkowości są mniej przydatne dla użytkowników niż informacje dostosowane do specyfiki jednostki, Rada zgodziła się, że w pewnych okolicznościach standardowe informacje dotyczące zasad (polityki) rachunkowości mogą być potrzebne użytkownikom do zrozumienia innych istotnych informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym. W takich sytuacjach standardowe informacje dotyczące zasad (polityki) rachunkowości są istotne i powinny być ujawniane.

Zmiany do Stanowiska Praktycznego zawierają również przykłady sytuacji, w których informacje ogólne lub standardowe, które podsumowują lub powielają wymagania MSSF mogą być uznane za istotne informacje dotyczące zasad (polityki) rachunkowości.

Zastosowanie zmian

Wcześniejsze zastosowanie zmian jest dozwolone, o ile fakt ten zostanie ujawniony.

Ponieważ zmiany w stanowisku praktycznym stanowią nieobowiązkowe wytyczne dotyczące stosowania definicji istotności do informacji dotyczących polityki rachunkowości, Rada stwierdziła, że przepisy przejściowe i data wejścia w życie dla tych zmian nie były konieczne.

Ocena wpływu

Zmiany mogą mieć wpływ na ujawnianie informacji dotyczących zasad (polityki) rachunkowości jednostek. Określenie, czy zasady rachunkowości są istotne, czy nie, wymaga zastosowania osądu. W związku z tym zachęca się jednostki do zweryfikowania swoich ujawnień dotyczących zasad (polityki) rachunkowości w celu zapewnienia spójności ze zmienionym standardem.

Podmioty powinny dokładnie rozważyć, czy „informacje standardowe lub informacje, które tylko powielają lub podsumowują wymagania MSSF” są istotnymi informacjami, a jeżeli nie, czy należy je usunąć z ujawnień zasad (polityki) rachunkowości w celu zwiększenia użyteczności sprawozdania finansowego.

Inne publikacje EY [dostępne w języku angielskim]

1. *Applying IFRS: Disclosure of accounting policy information* (September 2022) EYG No. 007960-22Gbl
2. *IFRS Developments Issue 187: The Disclosure Initiative - IASB amends the accounting policy requirements* (February 2021) EYG No. 001327-21Gbl

01 | Zmiany w MSSF wydane na dzień 31 grudnia 2022 roku

Definicja wartości szacunkowych - Zmiany do MSR 8

Obowiązujące w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2023 r. lub później

Kluczowe wymogi

W lutym 2021 roku Rada wydała zmiany do MSR 8, które wprowadzają nową definicję „wartości szacunkowych”.

Zmiany wyjaśniają rozróżnienie pomiędzy zmianami wartości szacunkowych i zmianami zasad (polityki) rachunkowości a korektami błędów. Precyzują one również, w jaki sposób jednostki stosują techniki wyceny i wykorzystują dane wejściowe do ustalania wartości szacunkowych.

Zmiany wartości szacunkowych

Zmieniony standard wyjaśnia, że wpływ zmiany techniki wyceny lub danych wejściowych na szacunki stanowi zmianę w wartościach szacunkowych, jeżeli nie wynika z korekty błędów poprzednich okresów.

Poprzednia definicja zmiany wartości szacunkowych określała, że zmiany wartości szacunkowych mogą być rezultatem uzyskania nowych informacji lub nowych działań i w związku z tym nie stanowią korekt błędów. Ten aspekt definicji został zachowany przez Radę.

Przykłady ilustrujące

Zmiany zawierają dwa przykłady ilustrujące, których celem jest wyjaśnienie i zobrazowanie nowej definicji wartości szacunkowych.

Zastosowanie zmian

Zmiany mają zastosowanie do zmian zasad (polityki) rachunkowości oraz zmian wartości szacunkowych, które miały miejsce w dniu wejścia w życie lub po tej dacie. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone.

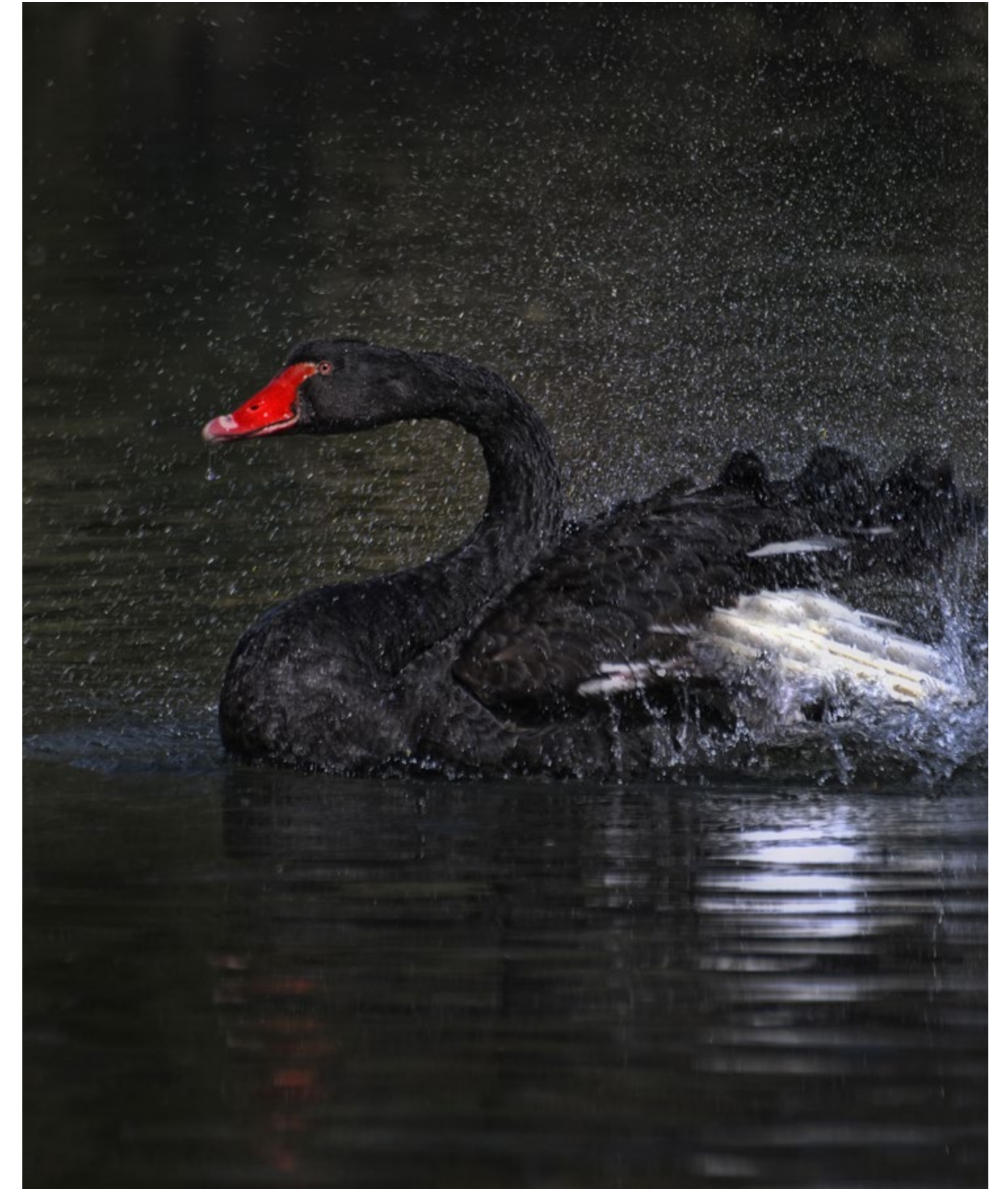
Ocena wpływu

Zmiany mają na celu doprecyzowanie definicji wartości szacunkowych, w szczególności w odniesieniu do różnicy między szacunkami a zasadami rachunkowości.

Chociaż nie oczekuje się, że zmiany będą miały istotny wpływ na sprawozdania finansowe, powinny być one pomocne przy określaniu, czy zmiany należy traktować jako zmiany wartości szacunkowych, zmiany polityki rachunkowości, czy korekty błędów.

Inne publikacje EY [dostępne w języku angielskim]

1. *IFRS Developments Issue 186: The IASB defines accounting estimates* (February 2021) EYG No. 001259-21Gbl



01 | Zmiany w MSSF wydane na dzień 31 grudnia 2022 roku

Podatek odroczony dotyczący aktywów i zobowiązań powstających na skutek pojedynczej transakcji - zmiany do MSR 12

Obowiązujące w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2023 r. lub później

Kluczowe wymogi

W maju 2021 r. Rada wydała zmiany do MSR 12, które ograniczyły zakres wyjątku dotyczącego początkowego ujęcia przewidzianego w tym standardzie, tak aby nie miał on już zastosowania do transakcji, które prowadzą do równych dodatnich i ujemnych różnic przejściowych.

Określenie podstawy opodatkowania aktywów i zobowiązań

Zmiany wyjaśniają, że w przypadku gdy płatności, które stanowią spłatę zobowiązania, podlegają odliczeniu do celów podatkowych, kwestią osądu jest (po uwzględnieniu właściwych przepisów prawa podatkowego), czy takie odliczenia są przypisane do celów podatkowych do zobowiązania ujętego w sprawozdaniu finansowym (i kosztów odsetek), czy do powiązanego składnika aktywów (i kosztów odsetek). Osąd ten jest ważny dla ustalenia, czy w momencie początkowego ujęcia składnika aktywów i zobowiązania istnieją jakiegokolwiek różnice przejściowe.

Zmiany do wyjątku dotyczącego początkowego ujęcia

Zgodnie ze zmianami wyjątek dotyczący początkowego ujęcia nie ma zastosowania do transakcji, które w momencie początkowego ujęcia prowadzą do równych dodatnich i ujemnych różnic przejściowych. Ma on zastosowanie tylko wtedy, gdy ujęcie składnika aktywów i zobowiązania z tytułu leasingu (lub zobowiązania z tytułu kosztów wycofania z eksploatacji i odpowiedniego składnika aktywów z tego tytułu) powoduje dodatnie i ujemne różnice przejściowe, które nie są sobie równe.

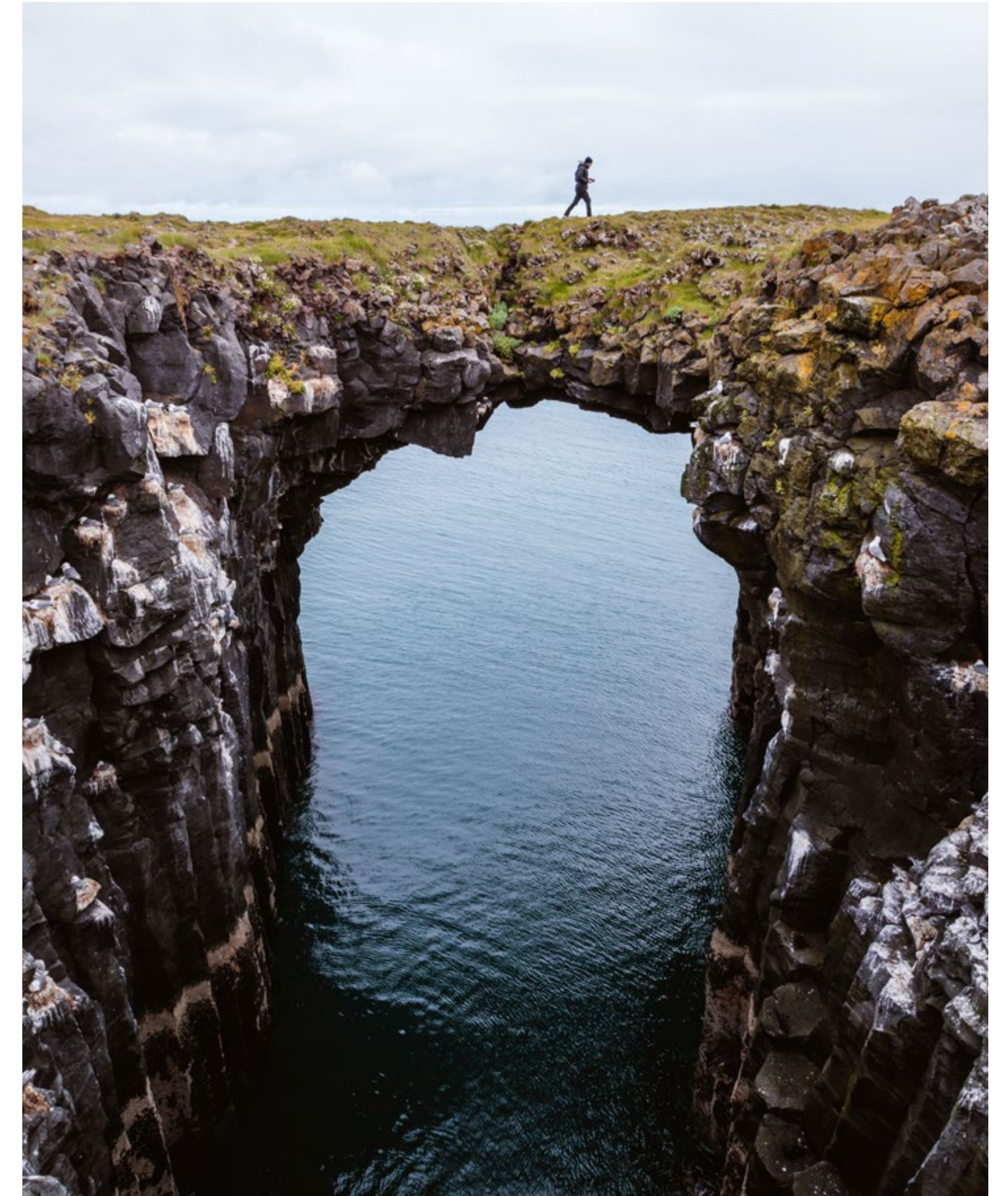
Niemniej jednak możliwe jest, że aktywa i zobowiązania z tytułu odroczonego podatku dochodowego nie będą równe (np. jeżeli jednostka nie jest w stanie skorzystać z odliczeń podatkowych lub jeżeli do dodatnich i ujemnych różnic przejściowych stosuje się różne stawki podatkowe). W takich przypadkach, które w ocenie Rady nie występują zbyt często, jednostka musiałaby ująć różnicę między składnikiem aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego a rezerwą na podatek odroczony w zysku lub stracie.

Zastosowanie zmian

Jednostka powinna zastosować zmiany do transakcji, które występowały na dzień rozpoczęcia najwcześniejszego prezentowanego okresu porównawczego lub po tym dniu. Ponadto, na początku najwcześniejszego prezentowanego okresu porównawczego, należy ująć składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego (pod warunkiem, że dostępny jest wystarczający dochód podatkowy) oraz rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego w odniesieniu do wszystkich ujemnych i dodatnich różnic przejściowych związanych z leasingami i zobowiązaniami z tytułu kosztów wycofania z eksploatacji.

Inne publikacje EY [dostępne w języku angielskim]

1. *IFRS Developments Issue 191: IASB clarifies deferred tax accounting for leases and decommissioning obligations* (May 2021) EYG No. 004619-21Gbl



01 | Zmiany w MSSF wydane na dzień 31 grudnia 2022 roku

Zobowiązanie z tytułu leasingu w transakcjach sprzedaży i leasingu zwrotnego - zmiany do MSSF 16

Obowiązujące w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2024 r. lub później

Kluczowe wymogi

We wrześniu 2022 r. Rada opublikowała *Zobowiązanie z tytułu leasingu w transakcjach sprzedaży i leasingu zwrotnego (Zmiany do MSSF 16)*.

Zmiana do MSSF 16 określa wymogi, które sprzedawca-leasingobiorca ma obowiązek stosować przy wycenie zobowiązania z tytułu leasingu wynikającego z transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego, aby nie rozpoznawał zysku lub straty związanej z prawem do użytkowania, które zachowuje.

Po dacie rozpoczęcia leasingu w ramach transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego sprzedawca-leasingobiorca stosuje paragrafy od 29 do 35 MSSF 16 w odniesieniu do aktywa z tytułu prawa do użytkowania wynikającego z leasingu zwrotnego oraz paragrafy od 36 do 46 MSSF 16 w odniesieniu do zobowiązania z tytułu leasingu wynikającego z leasingu zwrotnego. Stosując paragrafy 36-46, sprzedawca-leasingobiorca określa „opłaty leasingowe” lub „skorygowane opłaty leasingowe” w taki sposób, że sprzedawca-leasingobiorca nie ujmuje żadnej kwoty zysku lub straty związanej z prawem użytkowania, które zachowuje. Zastosowanie tych wymogów nie uniemożliwia sprzedawcy-leasingobiorcy ujęcia, w rachunku zysków i strat, zysku lub straty związanej z częściowym lub całkowitym zakończeniem leasingu, zgodnie z wymogami paragrafu 46(a) MSSF 16.

Zmiana nie określa szczegółowych wymogów dotyczących wyceny zobowiązań leasingowych wynikających z leasingu zwrotnego. Początkowa wycena zobowiązania z tytułu leasingu zwrotnego może skutkować ustaleniem przez sprzedawcę-leasingobiorcę "opłat

leasingowych", które różnią się od ogólnej definicji opłat leasingowych zawartej w Załączniku A do MSSF 16. Sprzedawca-leasingobiorca będzie musiał opracować i stosować zasady (politykę) rachunkowości, których wynikiem będą istotne i wiarygodne informacje, zgodnie z wymogami MSR 8.

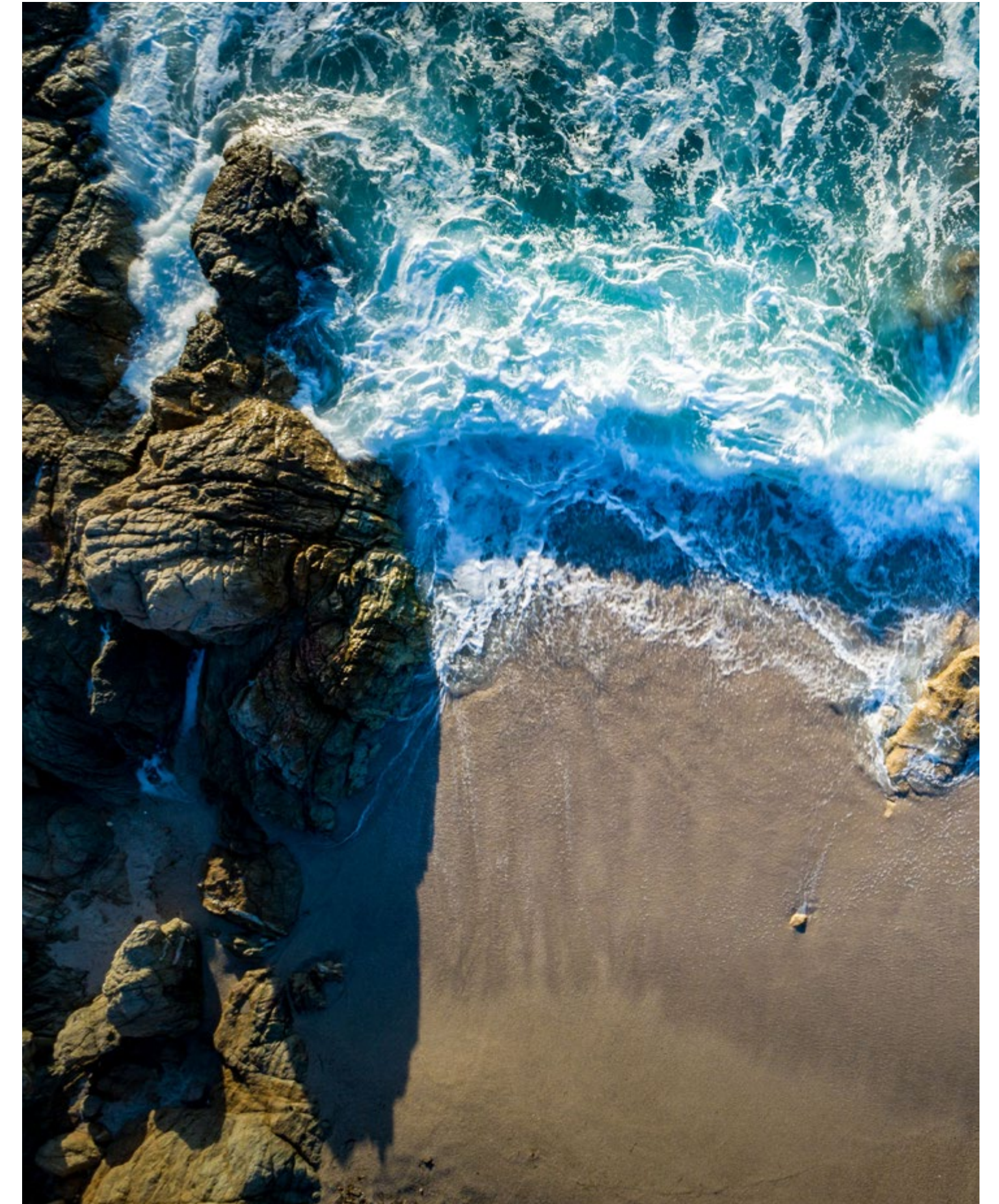
Zastosowanie zmian

Sprzedawca-leasingobiorca stosuje zmianę do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 stycznia 2024 r. lub później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone i informacja ta podlega ujawnieniu w sprawozdaniu finansowym.

Sprzedawca-leasingobiorca stosuje zmianę retrospektywnie zgodnie z MSR 8 do transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego zawartych po dacie pierwszego zastosowania (tj. zmiana nie ma zastosowania do transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego zawartych przed datą pierwszego zastosowania). Datą pierwszego zastosowania jest początek rocznego okresu sprawozdawczego, w którym jednostka po raz pierwszy zastosowała MSSF 16.

Inne publikacje EY [dostępne w języku angielskim]

1. *IFRS Developments Issue 206: IASB amends IFRS 16 for lease liability measurement in a sale and leaseback transactions* (September 2022) EYG No. 008269-22Gb1



01 | Zmiany w MSSF wydane na dzień 31 grudnia 2022 roku

Zmiany wynikające z przeglądu MSSF

Kluczowe wymogi

Prowadzony przez RMSR coroczny proces zmian dotyczy nie tak pilnych, ale niezbędnych wyjaśnień i zmian do MSSF.

Przegląd 2018-2020 (wydany w maju 2020 r.)

Poniżej przedstawiono podsumowanie zmian wynikających z przeglądu 2018-2020:

MSSF 1 <i>Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy</i>	Jednostka zależna stosująca MSSF po raz pierwszy <ul style="list-style-type: none">▶ Zmiana pozwala jednostce zależnej, która podejmuje decyzję o zastosowaniu paragrafu D16 (a) MSSF 1, na wycenę skumulowanych różnic kursowych z tytułu przeliczenia przy wykorzystaniu kwot wykazywanych w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej, w oparciu o datę przejścia jednostki dominującej na MSSF, jeżeli nie dokonano żadnych korekt z tytułu procedur konsolidacyjnych oraz skutków połączenia jednostek gospodarczych, w ramach których jednostka dominująca nabyła jednostkę zależną. Zmiana ta ma zastosowanie również do jednostki stowarzyszonej lub wspólnego przedsięwzięcia, które decydują się na zastosowanie paragrafu D16 (a) MSSF 1.▶ Zmiana wchodzi w życie dla rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 stycznia 2022 roku lub później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone.
MSSF 9 <i>Instrumenty finansowe</i>	Opłaty w ramach testu 10 % przy zaprzestaniu ujmowania zobowiązań finansowych <ul style="list-style-type: none">▶ Zmiana precyzuje opłaty, które jednostka uwzględnia przy ocenie, czy warunki nowego lub zmodyfikowanego zobowiązania finansowego różnią się znacznie od warunków pierwotnego zobowiązania finansowego. Opłaty te obejmują wyłącznie opłaty zapłacone lub otrzymane między pożyczkobiorcą a kredytodawcą, w tym opłaty zapłacone lub otrzymane przez pożyczkobiorcę lub kredytodawcę w imieniu drugiej strony. W odniesieniu do MSR 39 nie proponuje się podobnej zmiany.▶ Jednostka stosuje zmianę do zobowiązań finansowych, które uległy modyfikacji lub wymianie w dniu lub po rozpoczęciu rocznego okresu sprawozdawczego, w którym jednostka po raz pierwszy tę zmianę stosuje.▶ Zmiana wchodzi w życie dla rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 stycznia 2022 roku lub później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone.
Przykłady ilustracyjne do MSSF 16 <i>Leasing</i>	Zachęty leasingowe <ul style="list-style-type: none">▶ Zmiana uchyla przykład ilustracyjny nr 13 dotyczący płatności od leasingodawcy związanych inwestycjami w przedmiocie leasingu. Pozwoli to na uniknięcie niejasności w zakresie podejścia do zachęt leasingowych przy stosowaniu MSSF 16.
MSR 41 <i>Rolnictwo</i>	Uwzględnienie opodatkowania w wycenie do wartości godziwej <ul style="list-style-type: none">▶ Zmiana uchyla wynikający z par. 22 MSR 41 wymóg, zgodnie z którym jednostki wyłączają płatności z tytułu podatków przy ustalaniu wartości godziwej składników aktywów wchodzących w zakres MSR 41.▶ Jednostka stosuje zmianę w odniesieniu do ustalania wartości godziwej na początku pierwszego rocznego okresu sprawozdawczego rozpoczynającego się 1 stycznia 2022 roku lub po tej dacie. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone.

02

Kwestie niedodane do agendy technicznej
prac Komitetu ds. Interpretacji MSSF
w IV kwartale 2022 roku

02 | Kwestie niedodane do agendy technicznej prac Komitetu ds. Interpretacji MSSF w IV kwartale 2022 roku

Pewne tematy omawiane przez Komitet ds. Interpretacji MSSF są publikowane w sekcji zatytułowanej "Decyzje Komitetu ds. Interpretacji MSSF" publikacji RMSR IFRIC Update. Decyzje dotyczą kwestii, których Komitet ds. Interpretacji MSSF („KIMSF”) zdecydował się nie umieszczać w swoim programie prac, podając jednocześnie powody takiej decyzji. Dla niektórych z tych kwestii KIMSF przedstawia więcej informacji i objaśnień co do sposobu stosowania standardu. Wskazówki te nie stanowią formalnej interpretacji, a raczej dodatkową informację na temat podnoszonych kwestii i stanowisko KIMSF w sprawie stosowania aktualnych standardów i interpretacji. Decyzja przed opublikowaniem wymaga akceptacji RMSR. Jeżeli czterech lub więcej członków RMSR wyrazi sprzeciw, decyzja nie zostanie opublikowana, a RMSR decyduje o dalszym postępowaniu.

Decyzje Komitetu ds. Interpretacji MSSF nie wprowadzają nowych ani nie zmieniają istniejących wymogów MSSF, jednak zawarte w nich objaśnienia bazują na obowiązujących MSSF. W związku z tym jednostka jest zobowiązana do stosowania standardów MSSF uwzględniając wskazówki zawarte w odpowiednich decyzjach KIMSF.

Poniższa tabela podsumowuje tematy, których Komitet ds. Interpretacji MSSF postanowił nie uwzględniać w swoim programie z okresu od 1 października 2022 r. (od naszej poprzedniej edycji publikacji Zmiany w MSSF) do 31 grudnia 2022 r. Decyzje opublikowane przed dniem 1 października 2022 r. są zamieszczone w poprzednich edycjach Zmian w MSSF. Wszystkie kwestie, którymi KIMSF zajmował się podczas swoich spotkań oraz pełny tekst konkluzji można znaleźć na stronie internetowej RMSR.⁶

Według Komitetu ds. Interpretacji MSSF „proces publikacji decyzji w sprawie programu prac może często prowadzić do powstania materiałów objaśniających, które dostarczają nowe informacje, które nie były w inny sposób dostępne i których uzyskania w inny sposób nie można było racjonalnie oczekiwać. W związku z tym jednostka może ustalić, że w wyniku decyzji KIMSF musi zmienić politykę rachunkowości. Rada oczekuje, że jednostka będzie miała wystarczająco dużo czasu na dokonanie tego ustalenia i wdrożenie wszelkich zmian (na przykład jednostka może potrzebować uzyskania nowych informacji lub dostosowania swoich systemów do wdrożenia zmiany).”



⁶ Publikacja *IFRIC Update* jest dostępna na stronie IFRS - [IFRS@ Interpretations Committee Update](mailto:IFRS@InterpretationsCommitteeUpdate)

02 | Kwestie niedodane do agendy technicznej prac Komitetu ds. Interpretacji MSSF w IV kwartale 2022 roku

Data ostatecznej decyzji	Kwestia	Podsumowanie powodów, dla których nie dodano tej kwestii do programu prac KIMSF
Październik 2022	Wielowalutowe Grupy Umów Ubezpieczenia (MSSF 17 Umowy ubezpieczenia oraz MSR 21 Skutki zmian kursów wymiany walut obcych)	<p>KIMSF otrzymał zapytanie, w jaki sposób jednostka może ujmować umowy ubezpieczenia z przepływami pieniężnymi w więcej niż jednej walucie.</p> <p>Zapytanie dotyczyło następujących kwestii:</p> <ol style="list-style-type: none">czy jednostka uwzględnia ryzyko zmian kursów wymiany walut obcych (ryzyko kursowe) przy stosowaniu MSSF 17 do identyfikacji portfeli umów ubezpieczenia, orazw jaki sposób jednostka stosuje MSR 21 w powiązaniu z MSSF 17 przy wycenie grupy umów ubezpieczenia z przepływami pieniężnymi w więcej niż jednej walucie (wielowalutowa grupa umów ubezpieczenia). <p>Identyfikacja portfeli umów ubezpieczenia</p> <p>MSSF 17 wymaga od jednostki ujmowania i wyceny grup umów ubezpieczenia. Pierwszym krokiem w ustanowieniu grup umów ubezpieczenia jest identyfikacja portfeli umów ubezpieczenia. Paragraf 14 MSSF 17 stanowi, że „portfel obejmuje umowy, które podlegają podobnym rodzajom ryzyka i są wspólnie zarządzane”. W zapytaniu poproszono o wskazanie, czy ryzyko walutowe znajduje się wśród rodzajów ryzyka, które jednostka uwzględnia przy ocenie, czy umowy ubezpieczenia „podlegają podobnym rodzajom ryzyka”.</p> <p>MSSF 17 definiuje ryzyko finansowe i ryzyko ubezpieczenia (ryzyko niefinansowe). Ryzyko finansowe definiuje się jako obejmujące „ryzyko ewentualnej przyszłej zmiany [...] [a] kursu walutowego”. W sytuacji, gdy MSSF 17 wymaga, aby jednostka uwzględniała lub odzwierciedlała tylko określone rodzaje ryzyka (na przykład tylko ryzyko niefinansowe), wyraźnie odnosi się do rodzajów ryzyka, które należy uwzględnić lub odzwierciedlić.</p> <p>W związku z tym, KIMSF doszedł do wniosku, że skoro paragraf 14 MSSF 17 odnosi się do „podobnych rodzajów ryzyka” bez określenia żadnych szczególnych rodzajów ryzyka, przy identyfikowaniu portfeli umów ubezpieczenia jednostka powinna uwzględnić wszystkie rodzaje ryzyka, w tym ryzyko walutowe. Jednak określenie „podobne rodzaje ryzyka” nie oznacza „identyczne rodzaje ryzyka”. W związku z tym, jednostka może zidentyfikować portfele umów, które obejmują umowy podlegające różnym rodzajom ryzyka kursowego. KIMSF zauważył, że to, co jednostka uważa za „podobne rodzaje ryzyka”, będzie zależało od charakteru i zakresu ryzyka w umowach ubezpieczenia jednostki.</p>

02 | Kwestie niedodane do agendy technicznej prac Komitetu ds. Interpretacji MSSF w IV kwartale 2022 roku

Data ostatecznej decyzji	Kwestia	Podsumowanie powodów, dla których nie dodano tej kwestii do programu prac KIMSF
		<p>Wycena wielowalutowej grupy umów ubezpieczenia</p> <p>Jednostka wycenia grupę umów ubezpieczenia jako sumę przepływów pieniężnych z realizacji umów i marży kontraktowej. Paragraf 30 MSSF 17 stanowi, że „stosując MSR 21 Skutki zmian kursów wymiany walut obcych w odniesieniu do grupy umów ubezpieczenia, które generują przepływy pieniężne w walucie obcej, jednostka traktuje grupę umów, w tym marżę kontraktową, jako pozycję pieniężną”.</p> <p>Paragraf 8 MSR 21 definiuje pozycje pieniężne jako „posiadane jednostki waluty oraz należności i zobowiązania do otrzymania lub zapłaty, w ustalonej lub możliwej do ustalenia liczbie jednostek waluty”, a paragraf 20 definiuje transakcję w walucie obcej jako „transakcję, która jest wyrażona lub wymaga uregulowania w walucie obcej”. Paragrafy 21-24 MSR 21 wymagają, aby jednostka:</p> <ol style="list-style-type: none">w momencie początkowego ujęcia ujęła transakcję w walucie obcej w walucie funkcjonalnej, stosując do przeliczenia natychmiastowy kurs wymiany [...] obowiązujący na dzień zawarcia transakcji;ustaliła wartość bilansową pozycji pieniężnej w powiązaniu z innymi stosownymi standardami; orazprzeliczyła, na koniec okresu sprawozdawczego, walutowe pozycje pieniężne na walutę funkcjonalną po kursie zamknięcia. <p>Wymogi zawarte zarówno w MSSF 17, jak i MSR 21 odnoszą się do transakcji lub pozycji, które są denominowane lub wymagają rozliczenia w jednej walucie. Standardy MSSF nie zawierają wyraźnych wymogów dotyczących sposobu ustalania waluty transakcji lub pozycji, dla których przepływy pieniężne są realizowane w więcej niż jednej walucie.</p> <p>W związku z tym, KIMSF zauważył, że przy wycenie wielowalutowej grupy umów ubezpieczenia, jednostka:</p> <ol style="list-style-type: none">stosuje wszystkie wymogi wyceny określone w MSSF 17 w odniesieniu do grupy umów ubezpieczenia, w tym wymóg określony w paragrafie 30 co do traktowania grupy, w tym marży kontraktowej, jako pozycji pieniężnej;stosuje postanowienia MSR 21 do przeliczenia, na koniec okresu sprawozdawczego, wartości bilansowej grupy, w tym marży kontraktowej, na walutę funkcjonalną jednostki po kursie (lub kursach) zamknięcia; oraz

02 | Kwestie niedodane do agendy technicznej prac Komitetu ds. Interpretacji MSSF w IV kwartale 2022 roku

Data ostatecznej decyzji	Kwestia	Podsumowanie powodów, dla których nie dodano tej kwestii do programu prac KIMSF
		<p>c. wykorzystuje własny osąd w celu opracowania i stosowania zasad (polityki) rachunkowości, które określają, w momencie początkowego ujęcia, walutę lub waluty, w których denominowana jest grupa umów ubezpieczenia, w tym marża kontraktowa (nominał waluty). Jednostka może ustalić, że grupa umów ubezpieczenia, w tym marża kontraktowa, jest wyrażona w jednej walucie lub w wielu walutach przepływów pieniężnych w grupie.</p> <p>Jednostka opracowuje zasady (politykę) rachunkowości dotyczące określania waluty, które prowadzą do uzyskania przydatnych i wiarygodnych informacji (zgodnie z paragrafem 10 MSR 8) i która jest konsekwentnie stosowana dla tego samego rodzaju transakcji, innych zdarzeń i warunków (paragraf 13 MSR 8). Polityka rachunkowości jest opracowywana w oparciu o specyfikę jednostki oraz warunki umów tworzących grupę umów ubezpieczenia. Jednostka nie może symplistycznie zakładać, że marża kontraktowa dla grupy umów ubezpieczenia jest denominowana w walucie funkcjonalnej. Takie założenie, w efekcie, nie traktowałoby marży kontraktowej jako pozycji pieniężnej, jak wymaga paragraf 30 MSSF 17.</p> <p><i>Jedno- vs wielowalutowe grupy umów ubezpieczenia</i></p> <p>Zasady (polityka) rachunkowości jednostki dotyczące nominału waluty określa, które skutki zmian kursów walutowych są zmianami w ryzyku finansowym rozliczanymi zgodnie z MSSF 17 i które z tych skutków są różnicami kursowymi rozliczanymi zgodnie z MSR 21.</p> <p>W przypadku grupy umów ubezpieczenia w jednej walucie:</p> <ul style="list-style-type: none">a. zmiany kursów wymiany pomiędzy walutą przepływów pieniężnych a walutą grupy umów ubezpieczenia uznawane są za zmiany ryzyka finansowego, które jednostka ujmuje stosując MSSF 17; natomiastb. zmiany kursów wymiany pomiędzy walutą grupy umów ubezpieczenia a walutą funkcjonalną uznawane są za różnice kursowe, które jednostka ujmuje stosując MSR 21. <p>W przypadku wielowalutowych grup umów ubezpieczenia, wszystkie zmiany kursów wymiany uznawane są za różnice kursowe, które jednostka ujmuje zgodnie z MSR 21.</p>

02 | Kwestie niedodane do agendy technicznej prac Komitetu ds. Interpretacji MSSF w IV kwartale 2022 roku

Data ostatecznej decyzji	Kwestia	Podsumowanie powodów, dla których nie dodano tej kwestii do programu prac KIMSF
		<p>Przy stosowaniu MSSF 17 obowiązuje jedna marża kontraktowa dla grupy umów ubezpieczenia. Załącznik A do MSSF 17 definiuje marżę kontraktową jako „ niezrealizowany zysk, który jednostka ujmie, gdy będzie świadczyła usługi objęte umową ubezpieczenia na podstawie umów ubezpieczenia należących do grupy”. W związku z tym, w sytuacji wielowalutowej grupy umów ubezpieczenia, jednostka:</p> <ul style="list-style-type: none">a. oceniałaby, czy grupa umów rodzi obciążenia, biorąc pod uwagę marżę kontraktową jako pojedynczą kwotę;b. zapobiegałaby ujemnej wartości bilansowej marży kontraktowej ujmując, w razie potrzeby, stratę; orazc. ustalałaby kwotę marży kontraktowej, którą należy ująć w rachunku zysków i strat, stosując jedną metodę określania jednostek świadczonych usług w grupie w bieżącym okresie i oczekiwanych w przyszłości w kwotach denominowanych w wielu walutach. Spowodowałoby to, że jednostka alokowałaby każdą z kwot walutowych marży kontraktowej przeliczoną na walutę funkcjonalną po równo na każdą jednostkę świadczonych usług w grupie. <p>Wnioski KIMSF</p> <p>W świetle swojej analizy KIMSF rozważał, czy dodać do programu swoich prac projekt dotyczący sposobu rozliczania walutowych aspektów umów ubezpieczenia. KIMSF zauważył, że nie uzyskał dowodów na to, że taki projekt miałby wystarczająco wąski zakres, aby RMSR lub KIMSF mogły się nim skutecznie zająć.</p>

02 | Kwestie niedodane do agendy technicznej prac Komitetu ds. Interpretacji MSSF w IV kwartale 2022 roku

Data ostatecznej decyzji	Kwestia	Podsumowanie powodów, dla których nie dodano tej kwestii do programu prac KIMSF
Październik 2022	Spółki przejmujące (akwizycyjne) specjalnego przeznaczenia (ang. SPAC): Ujmowanie warrantów w momencie nabycia	<p>KIMSF otrzymał zapytanie dotyczące nabycia przez jednostkę spółki przejmującej (akwizycyjnej) specjalnego przeznaczenia (ang. <i>Special Purpose Acquisition Company</i> - „SPAC”). Zapytanie dotyczyło sposobu ujmowania przez jednostkę warrantów w transakcji nabycia SPAC.</p> <p>Zgodnie ze stanem faktycznym omawianym przez KIMSF:</p> <ol style="list-style-type: none">jednostka nabywa SPAC, która pozyskała środki pieniężne w ramach pierwszej oferty publicznej (IPO), uzyskując kontrolę nad SPAC. Celem nabycia jest uzyskanie przez jednostkę środków pieniężnych oraz notowania na giełdzie. SPAC nie spełnia definicji przedsiębiorstwa określonej w MSSF 3 i, w momencie przejęcia, nie posiada aktywów innych niż środki pieniężne;przed przejęciem, akcje zwykłe SPAC były w posiadaniu akcjonariuszy-założycieli oraz inwestorów publicznych. Akcje zwykłe są instrumentami kapitałowymi w rozumieniu MSR 32 <i>Instrumenty finansowe: prezentacja</i>. Oprócz akcji zwykłych, SPAC wyemitowała również warrantów zarówno dla swoich akcjonariuszy-założycieli, jak i inwestorów publicznych (warranty SPAC):<ol style="list-style-type: none">warranty dla założycieli (ang. <i>founder warrants</i>) zostały wyemitowane przy tworzeniu SPAC jako wynagrodzenie za usługi świadczone przez akcjonariuszy-założycieli; orazwarranty publiczne (ang. <i>public warrants</i>) zostały wyemitowane dla inwestorów publicznych posiadających akcje zwykłe w momencie IPO;jednostka emituje nowe akcje zwykłe i nowe warrantów dla akcjonariuszy-założycieli SPAC oraz inwestorów publicznych w zamian za akcje zwykłe SPAC i prawne anulowanie warrantów SPAC. SPAC staje się spółką w 100% zależną od jednostki i jednostka zastępuje SPAC jako podmiot notowany na giełdzie;akcjonariusze-założyciele SPAC oraz inwestorzy publiczni nie są pracownikami SPAC i nie będą świadczyć usług na rzecz jednostki po przejęciu SPAC; orazwartość godziwa instrumentów emitowanych przez jednostkę w celu nabycia SPAC przekracza wartość godziwą możliwych do zidentyfikowania aktywów netto SPAC.

02 | Kwestie niedodane do agendy technicznej prac Komitetu ds. Interpretacji MSSF w IV kwartale 2022 roku

Data ostatecznej decyzji Kwestia

Podsumowanie powodów, dla których nie dodano tej kwestii do programu prac KIMSF

Który standard rachunkowości MSSF ma zastosowanie do transakcji nabycia SPAC?

Paragraf 2(b) MSSF 3 stwierdza, że MSSF nie ma zastosowania do "nabywania składnika aktywów lub grupy aktywów niestanowiących przedsięwzięcia". W takich przypadkach, paragraf ten wymaga, aby jednostka przejmująca „zidentyfikowała i ujęła poszczególne możliwe do zidentyfikowania nabyte aktywa (...) oraz przejęte zobowiązania."

Zgodnie ze stanem faktycznym przedstawionym w zapytaniu, nabycie SPAC jest nabyciem składnika aktywów lub grupy składników aktywów, która nie stanowi przedsięwzięcia. W związku z tym, jednostka identyfikuje i ujmuje poszczególne możliwe do zidentyfikowania nabyte składniki aktywów i zobowiązania przejęte w ramach transakcji nabycia.

Jakie są poszczególne możliwe do zidentyfikowania nabyte składniki aktywów i przejęte zobowiązania?

Zgodnie ze stanem faktycznym przedstawionym w zapytaniu, jednostka nabywa środki pieniężne posiadane przez SPAC. Jednostka rozważa również, czy przejmuje warranty SPAC w ramach transakcji nabycia, a co za tym idzie, czy przejmuje zobowiązanie, jeżeli warranty te są klasyfikowane jako zobowiązania finansowe.

Oceniając, czy jednostka przejmuje warranty SPAC w ramach transakcji nabycia, jednostka bierze pod uwagę konkretne fakty i okoliczności transakcji, w tym warunki wszystkich umów związanych z przejęciem. Na przykład, jednostka bierze pod uwagę strukturę prawną transakcji oraz warunki warrantów SPAC i nowych warrantów emitowanych przez jednostkę.

Jednostka może dojść do wniosku, że fakty i okoliczności wskazują, że:

- a. *przejmuje warranty SPAC w ramach transakcji nabycia* - w tym przypadku, jednostka emituje akcje zwykłe w celu nabycia SPAC i przejmuje warranty SPAC w ramach transakcji przejęcia. Następnie jednostka emituje nowe warranty w celu zastąpienia warrantów SPAC, które przejęła; lub
- b. *nie przejmuje warrantów SPAC w ramach transakcji nabycia* - w tym przypadku, jednostka emituje zarówno akcje zwykłe, jak i nowe warranty w celu nabycia SPAC i nie przejmuje warrantów SPAC.

02 | Kwestie niedodane do agendy technicznej prac Komitetu ds. Interpretacji MSSF w IV kwartale 2022 roku

Data ostatecznej decyzji	Kwestia	Podsumowanie powodów, dla których nie dodano tej kwestii do programu prac KIMSF
		<p>Dodatkowe kwestie do rozważenia, w sytuacji, gdy jednostka uzna, że przejmuje warranty SPAC w ramach transakcji nabycia SPAC</p> <p><i>W jaki sposób jednostka ujmuje warranty SPAC przejęte w ramach transakcji nabycia?</i></p> <p>W omawianym stanie faktycznym, akcjonariusze-założyciele SPAC i inwestorzy publiczni nie są pracownikami SPAC i nie będą świadczyć usług na rzecz jednostki po przejściu SPAC. Natomiast, zarówno akcjonariusze-założyciele SPAC jak i inwestorzy publiczni posiadają warranty SPAC wyłącznie jako właściciele SPAC. W związku z tym, jednostka stosuje przepisy MSR 32 żeby ustalić, czy warranty SPAC są zobowiązaniem finansowym czy instrumentami kapitałowymi.</p> <p><i>W jaki sposób jednostka ujmuje zastąpienie warrantów SPAC?</i></p> <p>Jednostka stosuje MSR 32 i MSSF 9 w celu ujęcia zastąpienia warrantów SPAC nowymi warrantami.</p> <p>Ponieważ jednak jednostka wynegocjowała zastąpienie warrantów SPAC jako część transakcji nabycia SPAC, ustala, czy ujmuje którykolwiek z nowych warrantów, które wyemituje w ramach tego nabycia. Żaden standard rachunkowości MSSF nie ma specyficznie zastosowania przy dokonywaniu tej oceny. W związku z tym, jednostka stosuje paragrafy 10-11 MSR 8 przy opracowywaniu i stosowaniu zasad (polityki) rachunkowości, które prowadzą do uzyskania istotnych i wiarygodnych informacji.</p> <p>Czy jednostka nabywa również usługę wprowadzenia akcji do obrotu publicznego?</p> <p>W omawianym stanie faktycznym, wprowadzenie akcji SPAC do obrotu publicznego nie spełnia definicji wartości niematerialnej, ponieważ nie jest „możliwe do wyodrębnienia”, jak opisano w paragrafie 12 MSR 38 <i>Wartości niematerialne</i>. W związku z tym, wprowadzenie akcji do obrotu publicznego nie jest możliwym do wyodrębnienia nabytym składnikiem aktywów. Niemniej jednak KIMSF zauważył, że:</p> <p>a. paragraf 2 MSSF 2 stwierdza, że “jednostka powinna stosować ten standard do ujmowania wszystkich transakcji płatności w formie akcji”, niezależnie od tego, czy jednostka może wyraźnie zidentyfikować niektóre lub wszystkie otrzymane dobra lub usługi.</p> <p>(...) W przypadku braku możliwych do wyraźnego zidentyfikowania dóbr lub usług, inne okoliczności mogą wskazywać, że dobra lub usługi zostały (lub zostaną) otrzymane, w którym to przypadku zastosowanie ma niniejszy MSSF”.</p>

02 | Kwestie niedodane do agendy technicznej prac Komitetu ds. Interpretacji MSSF w IV kwartale 2022 roku

Data ostatecznej decyzji	Kwestia	Podsumowanie powodów, dla których nie dodano tej kwestii do programu prac KIMSF
		<p>b. paragraf 13A MSSF 2 stanowi, że „...w przypadku, gdy ewentualna możliwa do zidentyfikowania zapłata otrzymana przez jednostkę jest niższa od wartości godziwej przyznanych instrumentów kapitałowych lub zaciągniętego zobowiązania, zazwyczaj tego rodzaju okoliczność wskazuje, że inna zapłata (tj. niemożliwe do zidentyfikowania dobra lub usługi) została (lub zostanie) otrzymana przez jednostkę. Jednostka wycenia otrzymane, możliwe do zidentyfikowania dobra lub usługi zgodnie z niniejszym MSSF. Jednostka wycenia niemożliwe do zidentyfikowania dobra lub usługi, które otrzymała (lub otrzyma), jako różnicę między wartością godziwą płatności w formie akcji a wartością godziwą wszelkich możliwych do zidentyfikowania dóbr lub usług, które zostały (lub zostaną) otrzymane.”</p> <p>Wartość godziwa instrumentów wyemitowanych przez jednostkę w celu nabycia SPAC przewyższa wartość godziwą możliwych do zidentyfikowania przejętych aktywów netto. W związku z tym, KIMSF stwierdził, że stosując paragrafy 2 oraz 13A MSSF 2, jednostka:</p> <p>a. otrzymuje usługę wprowadzenia akcji jednostki do obrotu publicznego, za którą wyemitowała instrumenty kapitałowe w ramach transakcji płatności w formie akcji; oraz</p> <p>b. wycenia otrzymaną usługę wprowadzenia swoich akcji do obrotu publicznego jako różnicę między wartością godziwą instrumentów wyemitowanych w celu nabycia SPAC a wartością godziwą możliwych do zidentyfikowania przejętych aktywów netto.</p> <p>Który standard MSSF ma zastosowanie do wyemitowanych instrumentów?</p> <p>W zależności od konkretnych faktów i okoliczności transakcji, jednostka emituje akcje zwykłe - lub akcje zwykłe i nowe warranty - w zamian za pozyskanie środków pieniężnych, nabycie usługi wprowadzenia akcji do obrotu publicznego oraz za przejęcie zobowiązań z tytułu warrantów SPAC. KIMSF zauważył, że:</p> <p>a. MSR 32 ma zastosowanie do wszystkich instrumentów finansowych, z pewnymi wyjątkami. Wyjątki te obejmują „instrumenty finansowe, umowy i zobowiązania wynikające z transakcji płatności w formie akcji, do których ma zastosowanie MSSF 2...” (paragraf 4 MSR 32); oraz</p> <p>b. MSSF 2 <i>Płatności w formie akcji</i> ma zastosowanie do „transakcji płatności w formie akcji, w ramach których jednostka nabywa lub otrzymuje towary lub usługi. Towary obejmują zapasy, dobra bezzwłocznie konsumowane, rzeczowe aktywa trwałe, wartości niematerialne i prawne oraz inne aktywa niefinansowe...” (paragraf 5 MSSF 2).</p>

02 | Kwestie niedodane do agendy technicznej prac Komitetu ds. Interpretacji MSSF w IV kwartale 2022 roku

Data ostatecznej decyzji	Kwestia	Podsumowanie powodów, dla których nie dodano tej kwestii do programu prac KIMSF
		<p>W związku z tym, KIMSF stwierdził, że jednostka stosuje:</p> <ul style="list-style-type: none">a. MSSF 2 do rozliczania instrumentów wyemitowanych w celu nabycia usługi wprowadzenia akcji do obrotu publicznego; orazb. MSR 32 do ujmowania instrumentów wyemitowanych w celu pozyskania środków pieniężnych i przejęcia wszelkich zobowiązań z tytułu warrantów SPAC - instrumenty te nie zostały wyemitowane w celu nabycia towarów lub usług i dlatego nie wchodzą w zakres MSSF 2. <p>Dodatkowe kwestie do rozważenia w sytuacji, gdy jednostka uzna, że nie przejmuje warrantów SPAC w ramach transakcji nabycia</p> <p><i>Jakie rodzaje instrumentów zostały wyemitowane w zamian za aktywa netto SPAC, a jakie za usługę?</i></p> <p>Jeżeli jednostka uzna, że fakty i okoliczności wskazują, że nie przejmuje ona warrantów SPAC w ramach transakcji nabycia, jednostka emituje zarówno akcje zwykłe, jak i nowe warranty w celu pozyskania środków pieniężnych oraz nabycia usługi wprowadzenia akcji do obrotu publicznego. W takim przypadku, jednostka określa, w jakim zakresie wyemitowała każdy rodzaj instrumentu w celu nabycia (i) środków pieniężnych, oraz (ii) usługi wprowadzenia akcji do obrotu publicznego. Żaden standard rachunkowości MSSF nie ma specyficznego zastosowania przy dokonywaniu tej oceny. W związku z tym, jednostka stosuje paragrafy 10-11 MSR 8 przy opracowywaniu i stosowaniu zasad (polityki) rachunkowości, które prowadzą do uzyskania istotnych i wiarygodnych informacji.</p> <p>KIMSF zauważył, że:</p> <ul style="list-style-type: none">a. jednostka mogłaby przyporządkować akcje i nowe warranty do pozyskania środków pieniężnych oraz usługi wprowadzenia akcji do obrotu publicznego na podstawie względnych wartości godziwych wyemitowanych instrumentów (tj. wartości godziwej każdego rodzaju instrumentu do łącznej wartości godziwej wszystkich wyemitowanych instrumentów). Na przykład, jeżeli 80% łącznej wartości godziwej wyemitowanych instrumentów stanowią akcje zwykłe, jednostka może uznać, że 80% wartości godziwej instrumentów wyemitowanych w celu pozyskania środków pieniężnych obejmuje również akcje zwykłe; orazb. jednostka mogłaby zastosować inne metody alokacji, jeżeli spełniają one wymogi określone w paragrafach 10-11 MSR 8. Jednak polityka rachunkowości, w wyniku której jednostka dokonałaby alokacji wszystkich wyemitowanych nowych warrantów na potrzeby nabycia usługi wprowadzenia akcji do obrotu publicznego wyłącznie w celu uniknięcia zaklasyfikowania nowych warrantów jako zobowiązań finansowych zgodnie z MSR 32, nie spełniłaby tych wymogów.

02 | Kwestie niedodane do agendy technicznej prac Komitetu ds. Interpretacji MSSF w IV kwartale 2022 roku

Data ostatecznej decyzji	Kwestia	Podsumowanie powodów, dla których nie dodano tej kwestii do programu prac KIMSF
Październik 2022	Umorzenie opłat leasingowych przez leasingodawcę (MSSF 9 <i>Instrumenty finansowe</i> i MSSF 16 <i>Leasing</i>)	<p data-bbox="1436 592 1652 622">Wnioski KIMSF</p> <p data-bbox="1436 652 3158 724">KIMSF stwierdził, że zasady i wymogi zawarte w standardach rachunkowości MSSF stanowią odpowiednią podstawę dla jednostki do ustalenia sposobu ujęcia warrantów w transakcji nabycia SPAC zgodnie ze stanem faktycznym omawianym przez KIMSF.</p> <p data-bbox="1436 797 3192 911">KIMSF otrzymał zapytanie o zastosowanie przez leasingodawcę MSSF 9 i MSSF 16 do ujmowania określonej ulgi czynszowej dla leasingobiorcy. Ulga czynszowa to ulga, w przypadku której jedyną zmianą umowy leasingowej jest umorzenie przez leasingodawcę opłat leasingowych należnych od leasingobiorcy na podstawie tej umowy.</p> <p data-bbox="1436 953 1652 983">Stan faktyczny</p> <p data-bbox="1436 1013 3142 1127">We wniosku opisano ulgę czynszową uzgodnioną przez leasingodawcę i leasingobiorcę w dniu jej przyznania. Ulga czynszowa zmienia pierwotne warunki umowy leasingu sklasyfikowanej przez leasingodawcę stosującego MSSF 16 jako leasing operacyjny. Leasingodawca zwalnia prawnie leasingobiorcę z obowiązku uiszczania konkretnie określonych opłat leasingowych:</p> <ol data-bbox="1436 1157 3202 1371" style="list-style-type: none"><li data-bbox="1436 1157 3202 1309">a. niektóre z tych opłat leasingowych są kwotami należnymi wynikającymi z umowy, ale niezapłaconymi. Paragraf OS9 MSR 32 stanowi, że „leasingodawca nie postrzega leasingu operacyjnego jako instrumentu finansowego, z wyjątkiem pojedynczych opłat aktualnie należnych i wymagalnych”. W związku z tym, leasingodawca rozpoznał te kwoty jako należność z tytułu leasingu operacyjnego. Stosując paragraf 81 MSSF 16, leasingodawca ujmuje również te kwoty jako dochód; oraz<li data-bbox="1436 1339 2558 1371">b. niektóre z tych opłat leasingowych nie są jeszcze wymagalne zgodnie z umową. <p data-bbox="1436 1401 3178 1508">W umowie leasingu nie dokonano żadnych innych zmian, ani nie toczą się żadne inne negocjacje pomiędzy leasingodawcą a leasingobiorcą, które mogłyby mieć wpływ na ujmowanie ulgi czynszowej. Przed datą przyznania ulgi czynszowej, leasingodawca stosuje do należności z tytułu leasingu operacyjnego model oczekiwanych strat kredytowych określony w MSSF 9.</p>

02 | Kwestie niedodane do agendy technicznej prac Komitetu ds. Interpretacji MSSF w IV kwartale 2022 roku

Data ostatecznej decyzji	Kwestia	Podsumowanie powodów, dla których nie dodano tej kwestii do programu prac KIMSF
		<p>Zapytanie</p> <p>Zapytanie obejmowało następujące kwestie:</p> <ul style="list-style-type: none">a. w jaki sposób leasingodawca stosuje model oczekiwanych strat kredytowych określony w MSSF 9 do należności z tytułu leasingu operacyjnego przed przyznaniem ulgi czynszowej, jeżeli przewiduje umorzenie opłat należnych od leasingobiorcy z tytułu umowy leasingu; orazb. czy leasingodawca stosuje wymogi dotyczące zaprzestania ujmowania określone w MSSF 9 czy też wymogi dotyczące modyfikacji leasingu określone w MSSF 16 przy rozliczaniu ulgi czynszowej. <p>Zastosowanie modelu oczekiwanych strat kredytowych określonego w MSSF 9 do należności z tytułu leasingu operacyjnego</p> <p>Paragraf 2.1(b)(i) MSSF 9 stanowi, że "należności z tytułu leasingu operacyjnego ujmowane przez leasingodawcę podlegają wymogom niniejszego standardu w zakresie zaprzestania ujmowania i utraty wartości." W związku z tym, leasingodawca jest zobowiązany do zastosowania wymogów dotyczących utraty wartości określonych w MSSF 9 do wartości bilansowej brutto należności z tytułu leasingu operacyjnego od dnia, w którym ujmuje tę należność, uwzględniając obowiązujące wymogi dotyczące zaprzestania ujmowania zawarte w MSSF 9.</p> <p>MSSF 9 definiuje stratę kredytową jako „różnicę między wszystkimi wynikającymi z umowy przepływami pieniężnymi należnymi jednostce zgodnie z umową i wszystkimi przepływami pieniężnymi, które jednostka spodziewa się otrzymać (tj. wszystkie niedobory środków pieniężnych)..." Paragraf 5.5.17 MSSF 9 stanowi, że „jednostka wycenia oczekiwane straty kredytowe (...) w sposób uwzględniający: a) nieobciążoną i ważoną prawdopodobieństwem kwotę, którą ustala się, oceniając szereg możliwych wyników; b) wartość pieniądza w czasie; oraz c) racjonalne i możliwe do udokumentowania informacje, które są dostępne bez nadmiernych kosztów lub starań na dzień sprawozdawczy, dotyczące przeszłych zdarzeń, obecnych warunków i prognoz dotyczących przyszłych warunków gospodarczych."</p>

02 | Kwestie niedodane do agendy technicznej prac Komitetu ds. Interpretacji MSSF w IV kwartale 2022 roku

Data ostatecznej decyzji	Kwestia	Podsumowanie powodów, dla których nie dodano tej kwestii do programu prac KIMSF
		<p>W konsekwencji, zgodnie ze stanem faktycznym opisanym we wniosku, leasingodawca stosuje wymogi dotyczące utraty wartości określone w MSSF 9 do należności z tytułu leasingu operacyjnego. Leasingodawca szacuje oczekiwane straty kredytowe z tytułu należności z tytułu leasingu operacyjnego, wyceniając wszelkie straty kredytowe w celu odzwierciedlenia „wszystkich niedoborów środków pieniężnych”. Te niedobory stanowią różnicę między:</p> <ul style="list-style-type: none">a. wszystkimi wynikającymi z umowy przepływami pieniężnymi należnymi leasingodawcy zgodnie z umową leasingu (i ujęte w wartości bilansowej brutto należności z tytułu leasingu operacyjnego); orazb. wszystkimi przepływami pieniężnymi, które leasingodawca spodziewa się otrzymać, określonymi na podstawie „racjonalnych i możliwych do udokumentowania informacji” na temat „przeszłych zdarzeń, obecnych warunków i prognoz dotyczących przyszłych warunków gospodarczych”. <p>W związku z tym, KIMSF stwierdził, że przed przyznaniem ulgi czynszowej, leasingodawca wycenia oczekiwane straty kredytowe dotyczące należności z tytułu leasingu operacyjnego w sposób odzwierciedlający „nieobciążoną i ważoną prawdopodobieństwem kwotę...”, „wartość pieniądza w czasie”, oraz „racjonalne i możliwe do udowodnienia informacje...” (zgodnie z wymogami paragrafu 5.5.17 MSSF 9). Wycena oczekiwanych strat kredytowych obejmuje uwzględnienie przez leasingodawcę jego oczekiwań dotyczących umorzenia opłat leasingowych ujętych jako część tej należności.</p> <p>Ujmowanie ulgi czynszowej - MSSF 9 a MSSF 16</p> <p><i>Zastosowanie określonych w MSSF 9 wymogów dotyczących zaprzestania ujmowania należności z tytułu leasingu operacyjnego</i></p> <p>Paragraf 2.1(b)(i) MSSF 9 stanowi, że należności z tytułu leasingu operacyjnego ujęte przez leasingodawcę podlegają wymogom dotyczącym zaprzestania ujmowania określonym w MSSF 9.</p> <p>W związku z tym, przyznając ulgę czynszową, leasingodawca rozważa, czy spełnione są wymogi zaprzestania ujmowania określone w paragrafie 3.2.3 MSSF 9.</p>

02 | Kwestie niedodane do agendy technicznej prac Komitetu ds. Interpretacji MSSF w IV kwartale 2022 roku

Data ostatecznej decyzji	Kwestia	Podsumowanie powodów, dla których nie dodano tej kwestii do programu prac KIMSF
		<p>W przypadku ulgi czynszowej opisanej w zapytaniu, leasingodawca prawnie zwalnia leasingobiorcę z obowiązku uiszczania konkretnie określonych opłat leasingowych, z których część leasingodawca ujął jako należność z tytułu leasingu operacyjnego. W związku z tym, przyznając ulgę czynszową, leasingodawca stwierdza, że wymogi określone w paragrafie 3.2.3 (a) MSSF 9 zostały spełnione. Oznacza to, że wygasają jego umowne prawa do przepływów pieniężnych z należności z tytułu leasingu operacyjnego, ponieważ zgodził się zgodnie z prawem zwolnić leasingobiorcę z jego zobowiązań, a tym samym zrzekł się swoich umownych praw do tych konkretnie określonych przepływów pieniężnych.</p> <p>W związku z tym, w dacie przyznania ulgi czynszowej, leasingodawca ponownie wycenia oczekiwane straty kredytowe z tyt. należności z tytułu leasingu operacyjnego (i ujmuje każdą zmianę odpisu na oczekiwane straty kredytowe w rachunku zysków i strat) oraz zaprzestaje ujmowania należności z tytułu leasingu operacyjnego (i związanego z nią odpisu na oczekiwane straty kredytowe).</p> <p>Zastosowanie wymogów dotyczących zmiany leasingu określonych w MSSF 16 do przyszłych opłat leasingowych</p> <p>Ulga czynszowa opisana w zapytaniu spełnia definicję zmiany leasingu określoną w MSSF 16. Ulga czynszowa to „zmiana (...) wynagrodzenia za leasing (...), która nie była częścią pierwotnych warunków leasingu”. W związku z tym, leasingodawca stosuje paragraf 87 MSSF 16 i ujmuje zmianę leasingu operacyjnego jako nowy leasing od daty przyznania ulgi czynszowej.</p> <p>Paragraf 87 MSSF 16 wymaga od leasingodawcy uwzględnienia „wszelkich przedpłat lub opłat naliczanych z tytułu leasingu odnoszącego się do pierwotnego leasingu jako części opłat leasingowych na rzecz nowego leasingu.” KIMSF zauważył, że wynikające z umowy opłaty leasingowe należne od leasingobiorcy, i które leasingodawca ujął jako należność z tytułu leasingu operacyjnego (do których mają zastosowanie wymogi MSSF 9 w zakresie zaprzestania ujmowania i utraty wartości), nie są naliczonymi opłatami leasingowymi. W związku z tym, ani tych opłat leasingowych, ani ich umorzenia nie uznaje się - stosując paragraf 87 MSSF 16 - za część opłat leasingowych na rzecz nowego leasingu.</p> <p>Ujmując zmiany do leasingu jako nowy leasing, leasingodawca stosuje paragraf 81 MSSF 16 i ujmuje opłaty leasingowe (w tym wszelkie przedpłaty lub opłaty naliczone z tytułu leasingu odnoszące się do pierwotnego leasingu) jako dochód metodą liniową albo w inny systematyczny sposób.</p>

02 | Kwestie niedodane do agendy technicznej prac Komitetu ds. Interpretacji MSSF w IV kwartale 2022 roku

Data ostatecznej decyzji	Kwestia	Podsumowanie powodów, dla których nie dodano tej kwestii do programu prac KIMSF
		<p data-bbox="1436 592 3212 746">KIMSF stwierdził, że leasingodawca rozlicza ulgę czynszową opisaną w zapytaniu w dniu jej przyznania, stosując: (a) wymogi dotyczące zaprzestania ujmowania określone w MSSF 9 do umorzonych opłat leasingowych, które leasingodawca ujął jako należność z tytułu leasingu operacyjnego; oraz (b) wymogi dotyczące zmiany leasingu określone w MSSF 16 dotyczące umorzonych opłat leasingowych, których leasingodawca nie ujął jako należność z tytułu leasingu operacyjnego.</p> <p data-bbox="1436 789 1649 821">Wnioski KIMSF</p> <p data-bbox="1436 849 3202 962">KIMSF stwierdził, że zasady i wymogi zawarte w standardach rachunkowości MSSF stanowią dla leasingodawcy odpowiednią podstawę do ustalenia, w jaki sposób zastosować model oczekiwanych strat kredytowych określony w MSSF 9 do należności z tytułu leasingu operacyjnego oraz uwzględnić ulgę czynszową opisaną w zapytaniu.</p>

03

Status zatwierdzania przez UE MSSF, zmian do MSSF i interpretacji opublikowanych przez RMSR na dzień 31 grudnia 2022 roku

03 | Status zatwierdzenia przez UE MSSF zmian do MSSF i interpretacji opublikowanych przez RMSR na dzień 31 grudnia 2022 roku

1. Mechanizm zatwierdzenia MSSF przez Unię Europejską

W lipcu 2002 roku Parlament Europejski przyjął Rozporządzenie nr 1606/2002, nakładające na spółki notowane w obrocie publicznym obowiązek sporządzenia swoich skonsolidowanych sprawozdań finansowych zgodnie z MSSF przyjętymi do stosowania w Unii Europejskiej („UE”) najpóźniej w 2005 r. Rozporządzenie ustanowiło podstawowe zasady tworzenia mechanizmu zatwierdzenia MSSF do przyjęcia, harmonogramu ich wdrażania i klauzulę przeglądową pozwalającą na ocenę proponowanego ogólnego podejścia.

Komisja Europejska („KE” lub „Komisja”) wyraziła pogląd, że mechanizm zatwierdzenia jest potrzebny w celu zapewnienia niezbędnego nadzoru publicznego. Komisja uznała również, że nie jest właściwe bezwarunkowe i nieodwołalne zlecenie ustalania standardów rachunkowości do prywatnej organizacji, na którą Komisja nie ma wpływu. Ponadto mechanizm zatwierdzenia umożliwia sprawdzenie, czy standardy przyjęte przez RMSR spełniają odpowiednie kryteria porządku publicznego UE.

Rolą mechanizmu zatwierdzenia nie jest przeformułowywanie czy zastępowanie MSSF, lecz nadzorowanie wdrożenia nowych standardów i interpretacji oraz interweniowanie, ale tylko w przypadku gdy standardy zawierają istotne niedociągnięcia lub nie są zgodne z wymaganiami charakterystycznymi dla otoczenia ekonomicznego lub prawnego UE. Podstawowym zadaniem mechanizmu jest potwierdzenie, że dany MSSF zapewnia odpowiednie podstawy sprawozdawczości finansowej spółek giełdowych z UE. Mechanizm opiera się na dwupoziomowej strukturze łączącej poziom regulacyjny z poziomem eksperckim wspierającym Komisję w jej roli zatwierdzenia MSSF. Poniżej opisano poszczególne kroki procesu zatwierdzenia:

1. RMSR przyjmuje nowy standard, zmianę do istniejącego standardu lub interpretację standardu.
2. Europejska Grupa Doradcza ds. Sprawozdawczości Finansowej (*European Financial Reporting Advisory Group - EFRAG*) przekazuje KE swoje zalecenia w zakresie wdrożenia.
3. Jeśli KE podejmuje decyzję o zatwierdzeniu nowego standardu, interpretacji lub zmiany, przygotowuje projekt rozporządzenia i przedkłada go Komitetowi Regulacyjnemu ds. Rachunkowości (*Accounting Regulatory Committee - ARC*) składającemu się z państw członkowskich UE.
4. Jeżeli opinia ARC jest pozytywna, KE przedkłada projekt rozporządzenia Parlamentowi Europejskiemu i Radzie Europy.
5. Jeżeli nie ma sprzeciwów ze strony Parlamentu Europejskiego i Rady Europy, KE przyjmuje rozporządzenie dotyczące zatwierdzenia standardu, interpretacji lub zmiany.



03 | Status zatwierdzenia przez UE MSSF zmian do MSSF i interpretacji opublikowanych przez RMSR na dzień 31 grudnia 2022 roku

2. Opublikowane Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej

Poniższa tabela przedstawia status procesu zatwierdzenia przez UE MSSF - standardów, interpretacji i zmian do nich opublikowanych przez RMSR do dnia 31 grudnia 2022 r. z datą wejścia w życie w dniu 1 stycznia 2022 r. lub później. Dane na temat statusu zatwierdzenia poszczególnych zmian przez UE zostały zaktualizowane na podstawie oficjalnego raportu dotyczącego statusu zatwierdzenia opublikowanego przez EFRAG w dniu 31 stycznia 2023 r.

Niektóre standardy i zmiany są przyjmowane przez UE z datą wejścia w życie późniejszą niż data ustalona przez RMSR, toteż datę wejścia w życie w UE przedstawiono w tabeli w odrębnej kolumnie.

RMSR			UE		
Standard / interpretacja	Zmiany	Data wejścia w życie wg RMSR	Przyjęcie przez UE		
			Data wejścia w życie w UE	Data zatwierdzenia	Data publikacji
MSSF 1 <i>Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy</i>	Zmiany wynikające z przeglądu MSSF 2018-2020: Jednostka zależna stosująca MSSF po raz pierwszy	1 stycznia 2022	1 stycznia 2022	28 czerwca 2021	2 lipca 2021
MSSF 3 <i>Połączenia jednostek</i>	Odniesienie do Założeń koncepcyjnych	1 stycznia 2022	1 stycznia 2022	28 czerwca 2021	2 lipca 2021
MSSF 9 <i>Instrumenty finansowe</i>	Zmiany wynikające z przeglądu MSSF 2018-2020: Opłaty w ramach testu 10% przy zaprzestaniu ujmowania zobowiązań finansowych	1 stycznia 2022	1 stycznia 2022	28 czerwca 2021	2 lipca 2021
MSSF 10 <i>Skonsolidowane sprawozdanie finansowe</i>	Transakcje sprzedaży lub wniesienia aktywów pomiędzy inwestorem a jego jednostką stowarzyszoną lub wspólnym przedsięwzięciem	Odroczono bezterminowo	Odroczono	Kwestia otwarta	Kwestia otwarta
MSSF 16 <i>Leasing</i>	Zobowiązanie z tytułu leasingu w transakcjach sprzedaży i leasingu zwrotnego	1 stycznia 2024	Kwestia otwarta	Kwestia otwarta	Kwestia otwarta
MSSF 17 <i>Umowy ubezpieczeniowe</i>	Zmiany do MSSF 17	1 stycznia 2023	1 stycznia 2023	19 listopada 2021	23 listopada 2021
	Pierwsze zastosowanie MSSF 17 i MSSF 9 - Informacje porównawcze (opublikowano dnia 9 grudnia 2021 roku)	1 stycznia 2023	1 stycznia 2023	8 września 2022	9 września 2022

RMSR			UE		
Standard / interpretacja	Zmiany	Data wejścia w życie wg RMSR	Przyjęcie przez UE		
			Data wejścia w życie w UE	Data zatwierdzenia	Data publikacji
MSR 1 <i>Prezentacja sprawozdań finansowych</i>	Klasyfikacja zobowiązań jako krótkoterminowe lub długoterminowe	1 stycznia 2024	Kwestia otwarta	Kwestia otwarta	Kwestia otwarta
	Ujawnianie informacji dotyczących zasad (polityki) rachunkowości (zmiany obejmują również <i>Stanowisko Praktyczne 2</i>)	1 stycznia 2023	1 stycznia 2023	2 marca 2022	3 marca 2022
MSR 8 <i>Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów</i>	Definicja wartości szacunkowych	1 stycznia 2023	1 stycznia 2023	2 marca 2022	3 marca 2022
MSR 12 <i>Podatek Dochodowy</i>	Podatek odroczony dotyczący aktywów i zobowiązań powstających na skutek pojedynczej transakcji	1 stycznia 2023	1 stycznia 2023	11 sierpnia 2022	12 sierpnia 2022
MSR 16 <i>Rzeczowe aktywa trwałe</i>	Przychody osiągnięte przed oddaniem do użytkowania	1 stycznia 2022	1 stycznia 2022	28 czerwca 2021	2 lipca 2021
MSR 28 <i>Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach</i>	Transakcje sprzedaży lub wniesienia aktywów pomiędzy inwestorem a jego jednostką stowarzyszoną lub wspólnym przedsięwzięciem	Odroczono bezterminowo	Odroczono	Odroczono	Odroczono
MSR 37 <i>Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe</i>	Umowy rodzące obciążenia - koszty wypełnienia obowiązków umownych	1 stycznia 2022	1 stycznia 2022	28 czerwca 2021	2 lipca 2021
MSR 41 <i>Rolnictwo</i>	Zmiany wynikające z przeglądu MSSF 2018-2020: Opodatkowanie przy ustalaniu wartości godziwej	1 stycznia 2022	1 stycznia 2022	28 czerwca 2021	2 lipca 2021

03 | Status zatwierdzenia przez UE MSSF zmian do MSSF i interpretacji opublikowanych przez RMSR na dzień 31 grudnia 2022 roku

3. Status standardów, interpretacji oraz zmian w procesie zatwierdzenia

Tabela w niniejszej sekcji przedstawia podsumowanie standardów, interpretacji i zmian, które nadal brane są pod uwagę w procesie zatwierdzenia przez UE. Dla większości tych standardów, interpretacji i zmian RMSR ustaliła datę wejścia w życie w dniu 1 stycznia 2022 r. lub później, dlatego też zostały one ujęte również w tabeli powyżej. Jednakże proces zatwierdzenia przez UE jest zakończony tylko wtedy, gdy standard, interpretacja lub zmiana jest opublikowana w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej. Zalecenia EFRAG i głosowanie ARC nie są wystarczające do przyjęcia standardu, interpretacji lub zmiany.

Wszystkie dokumenty opublikowane przez RMSR i KIMSF, które nie zostały przedstawione w poniższej tabeli, zostały zatwierdzone z wyjątkiem pewnych wymogów dotyczących stosowania rachunkowości zabezpieczeń z MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena*. W październiku 2004 kwalifikowana większość państw członkowskich w ARC była zdania, że KE powinna przyjąć MSR 39 z dwoma wykluczeniami (*carve outs*). Parlament Europejski podzielał opinię na temat takiego rozwiązania. Toteż w listopadzie 2004 r. KE przyjęła Rozporządzenie Komisji przyjmujące MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena* z wyjątkiem pewnych zapisów dotyczących wykorzystania pełnej opcji wyceny według wartości godziwej oraz rachunkowości zabezpieczeń. Odnosi się to do zapisów w zakresie rachunkowości zabezpieczeń, które uniemożliwiają zastosowanie rachunkowości zabezpieczeń do portfela depozytów, a także zapisów, które utożsamiają ryzyko wcześniejszej spłaty z ryzykiem stopy procentowej. KE nie zastąpiła żadnych z zapisów zawartych w standardzie, ani nie dodała nowych, jedynie wykreśliła niektóre z nich. Wspomniane dwie kwestie zostały wykluczone, gdyż zdaniem Komisji, odnoszące się do nich przepisy nie były jeszcze odpowiednie do ich przyjęcia i wymagały dalszej rewizji⁷. W listopadzie 2005 r. Komisja zatwierdziła zmiany do MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena* - Opcja wyceny według wartości godziwej z ograniczoną opcją wyceny według wartości godziwej. Drugie wykluczenie, dotyczące rachunkowości zabezpieczeń, nadal ma zastosowanie.

W odniesieniu do MSR 27 *Jednostkowe sprawozdanie finansowe* należy mieć na uwadze, że w lutym 2007 r. KE wydała dwie interpretacje adresujące sprzeczności między wymogami MSR 27 a czwartą dyrektywą w sprawie prawa spółek (78/660/EWG; Czwarta Dyrektywa) i siódmą dyrektywą w sprawie prawa spółek (83/349/EWG; Siódma Dyrektywa)⁸.

Pierwsza interpretacja stanowi, że służby Komisji są zdania, że zgodnie z Czwartą Dyrektywą jednostka dominująca zawsze sporządza roczne sprawozdania finansowe. Podczas gdy zgodnie z Siódmą Dyrektywą, jednostka dominująca jest zwolniona ze sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, ale wybiera lub jest zobligowana do sporządzenia rocznego sprawozdania finansowego zgodnie z MSSF zatwierdzonymi przez UE, zgodnie z ówczesnym MSR 27 *Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe* (obecnie zastąpione przez MSSF 10 *Skonsolidowane sprawozdanie finansowe*) zawierającym wytyczne, kiedy wymóg sporządzenia skonsolidowanych sprawozdań finansowych nie ma zastosowania. Takie sprawozdania finansowe są określane jako sporządzone zgodnie z MSSF zatwierdzonymi przez UE.

Druga interpretacja stanowi, że służby Komisji są zdania, że jeśli spółka wybiera lub jest zobligowana do sporządzenia rocznego sprawozdania finansowego zgodnie z MSSF zatwierdzonymi przez UE, może sporządzić i złożyć je oddzielnie od skonsolidowanego sprawozdania finansowego z wyprzedzeniem tam, gdzie prawo krajowe zastępujące Czwartą i Siódmą Dyrektywę wymaga lub dopuszcza odrębną publikację.

Poniższe dokumenty RMSR są nadal brane pod uwagę w procesie zatwierdzenia na dzień 31 grudnia 2022 r. zgodnie z oficjalnym raportem dotyczącym statusu zatwierdzenia opublikowanym przez EFRAG wg stanu na dzień 31 stycznia 2023 r.

⁷ Więcej informacji: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO_04_265

⁸ Agenda techniczna spotkania ARC z dnia 24 listopada 2006 (Document ARC/19/2006) i z dnia 2 lutego 2007 (Document ARC/8/2007)

03 | Status zatwierdzenia przez UE MSSF zmian do MSSF i interpretacji opublikowanych przez RMSR na dzień 31 grudnia 2022 roku

RMSR		UE		
Standard/interpretacja/zmiana	RMSR - data wejścia w życie	Zalecenia EFRAG w zakresie wdrożenia	Głosowanie ARC	Spodziewana data przyjęcia
Zmiany do MSSF 16: <i>Zobowiązanie z tytułu leasingu w transakcjach sprzedaży i leasingu zwrotnego</i>	1 stycznia 2024	30 stycznia 2023	Kwestia otwarta	Kwestia otwarta
Zmiany do MSR 1: <i>Prezentacja sprawozdań finansowych - Klasyfikacja zobowiązań jako krótkoterminowe lub długoterminowe - Odroczenie daty wejścia w życie - Zobowiązania długoterminowe z kowenantami</i> (opublikowano dnia 23 stycznia 2020 roku, 15 lipca 2020 roku oraz 31 października 2022 roku)	1 stycznia 2024	Kwestia otwarta	Kwestia otwarta	Kwestia otwarta

Celem działalności EY jest budowanie lepiej funkcjonującego świata - poprzez wspieranie klientów, pracowników i społeczeństwa w tworzeniu trwałych wartości - oraz budowanie zaufania na rynkach kapitałowych.

Wspomagane przez dane i technologię, zróżnicowane zespoły EY działające w ponad 150 krajach, zapewniają zaufanie dzięki usługom audytorskim oraz wspierają klientów w rozwoju, transformacji biznesowej i działalności operacyjnej.

Zespoły audytorskie, consultingowe, prawne, strategiczne, podatkowe i transakcyjne zadają nieoczywiste pytania, by móc znaleźć nowe odpowiedzi na złożone wyzwania, przed którymi stoi dziś świat.

Nazwa EY odnosi się do firm członkowskich Ernst & Young Global Limited, z których każda stanowi osobny podmiot prawny. Ernst & Young Global Limited, brytyjska spółka z odpowiedzialnością ograniczoną do wysokości gwarancji (company limited by guarantee) nie świadczy usług na rzecz klientów. Informacje na temat sposobu gromadzenia przez EY i przetwarzania danych osobowych oraz praw przysługujących osobom fizycznym w świetle przepisów o ochronie danych osobowych są dostępne na stronie ey.com/pl/pl/home/privacy. Firmy członkowskie EY nie prowadzą praktyki prawniczej, jeśli jest to zabronione przez prawo lokalne.

© 2023 EYGM Limited.

Wszelkie prawa zastrzeżone.

SCORE: 00719-162

ey.com