

## Biuletyn MSSF

Wydanie Q1/2025

Kwiecień 2025

# Spis treści

TEMAT NUMERU: Wpływ globalnego podatku minimalnego (filar II) na sprawozdania finansowe sporządzane wg MSSF	4
Poznaj MSSF 18	8
Na czasie	15
Polecamy	18
Kontakt	19

# Wstęp

Zapraszamy do lektury naszego Biuletynu MSSF, w którym poruszamy interesujące zagadnienia z zakresu standardów rachunkowości MSSF oraz tematyki powiązanej ze sprawozdawczością finansową.

Śledź razem z nami najbardziej gorące tematy MSSF!

TEMAT NUMERU

# Wpływ globalnego podatku minimalnego (filar II) na sprawozdania finansowe sporządzane wg MSSF

## Streszczenie

Przepisy dotyczące globalnego podatku minimalnego tzw. filaru II zostały wdrożone w Polsce pod koniec 2024 i obowiązują od 1 stycznia 2025. Powoduje to konieczność uwzględnienia szczególnych wymogów MSR 12 w zakresie potencjalnych skutków tych przepisów na podatek odroczony oraz opublikowania określonych ujawnień już w sprawozdaniach finansowych za 2024 jak i później.

W notach do sprawozdania finansowego za 2024 należy ujawnić: znane lub możliwe do racjonalnego oszacowania informacje jakościowe i ilościowe, które pomogą użytkownikom sprawozdań finansowych zrozumieć ekspozycję jednostki z tytułu

filaru II oraz fakt zastosowania wyjątku zabraniającego zarówno ujmowania aktywów i zobowiązań z tytułu odroczonego podatku dochodowego, które mogłyby wynikać z filaru II jak i ujawniania informacji na temat takich aktywów i zobowiązań.

W notach do sprawozdania finansowego za 2025, oprócz powtórzenia informacji o stosowaniu wyjątku w zakresie podatku odroczonego (jak wyżej), należy ujawnić odrębnie część bieżącego podatku dochodowego wynikającą z filaru II o ile jednostka taki podatek była zobowiązana ponieść.



## Status wdrożenia dyrektywy filar II w Polsce na koniec 2024

W dniu 15 listopada 2024 Prezydent RP podpisał ustawę z 6 listopada 2024 o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych. Ustawa ta reguluje opodatkowanie: globalnym podatkiem wyrównawczym, krajowym podatkiem wyrównawczym oraz podatkiem wyrównawczym od niedostatecznie opodatkowanych zysków.

Podpis Prezydenta zakończył prace nad implementacją do polskiego porządku prawnego przepisów dyrektywy Rady (UE) 2022/2523 z 14 grudnia 2022 w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych w UE znanej jako **dyrektywa filar II** (ang. pillar II).

**Wspomniana ustawa weszła w życie od 1 stycznia 2025** (z możliwością wcześniejszego zastosowania). Tym samym na koniec 2024 przepisy te miały status uchwalonych, ale nieobowiązujących (ang. enacted but not yet in effect) i powodowały konieczność zastosowania szczególnych przepisów MSR 12 odnoszących się do podatków dochodowych wynikających z przepisów podatkowych prawomocnie lub faktycznie uchwalonych w celu wdrożenia modelowych zasad filaru II opublikowanych przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), w tym przepisów podatkowych wdrażających kwalifikowane krajowe minimalne podatki wyrównawcze opisane w tych zasadach.

### Wymogi MSR 12

W maju 2023 Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości opublikowała zmiany do MSR 12 „Podatek dochodowy”, na podstawie których wprowadzono:

- **tymczasowy wyjątek od ogólnych zasad MSR 12**, zgodnie z którym jednostka nie ujmuje aktywów i zobowiązań z tytułu odroczonego podatku dochodowego związanych z podatkami dochodowymi filaru II ani nie ujawnia informacji na temat tych aktywów i zobowiązań;
- **szczególne wymogi dotyczące ujawniania informacji** przez jednostki mające ekspozycję na dodatkowe opodatkowanie z tytułu filaru II w okresie, gdy odpowiednie przepisy podatkowe w jurysdykcji, pod którą podlega dana jednostka są uchwalone lub faktycznie uchwalone, ale jeszcze nie obowiązujące; przykładowo:
  - a. **informacje jakościowe**, takie jak

informacje na temat tego, w jaki sposób przepisy wdrażające filar II wpływają na jednostkę oraz główne jurysdykcje, w których mogą występować ekspozycje z tytułu podatków dochodowych filaru II; oraz

- b. **informacje ilościowe**, takie jak:
  - wskazanie części zysków jednostki, która może podlegać podatkowi dochodowemu filaru II, oraz średniej efektywnej stawki podatkowej mającej zastosowanie do tych zysków; lub
  - wskazanie, w jaki sposób średnia efektywna stawka podatkowa jednostki uległaby zmianie, gdyby obowiązywały przepisy wdrażające filar II;

- wymóg odrębnego ujawnienia części bieżącego podatku dochodowego, która wynika z opodatkowania w ramach filaru II.

Opisany powyżej wyjątek dotyczący ujmowania podatku odroczonego został wprowadzony do MSR 12 jako rozwiązanie czasowe – w przyszłości Rada MSR może je usunąć lub wprowadzić na stałe. Daje on jednostkom czas na ocenę wpływu przepisów wdrażających filar II na podatek odroczone. Zapobiega również opracowywaniu przez jednostki odmiennych interpretacji MSR 12, które mogłyby skutkować niespójnym stosowaniem standardu w zakresie wpływu przepisów filaru II na podatek odroczone. Fakt zastosowania wyjątku powinien być ujawniony w sprawozdaniu finansowym. Polską treść zmienionych przepisów MSR 12 można znaleźć na stronach UE.

### Wpływ na sprawozdania finansowe sporządzane wg MSSF za 2024

Ze względu na fakt, iż przepisy wdrażające filar II w Polsce miały status uchwalonych, ale jeszcze nieobowiązujących na 31 grudnia 2024, polskie podmioty sporządzające sprawozdanie finansowe według MSSF za 2024 powinny uwzględnić w tych sprawozdaniach dodatkowe ujawnienia opisane poniżej.

### Po pierwsze, jednostka powinna ujawnić informacje jakościowe i ilościowe na temat swojej ekspozycji z tytułu podatku wyrównawczego wynikającego z filaru II

na koniec okresu sprawozdawczego tj. na 31 grudnia 2024. Co istotne, Standard nie oczekuje szczegółowego objaśnienia przepisów podatkowych ani szczegółowych obliczeń. W zakresie, w jakim informacje nie są znane lub nie można ich racjonalnie oszacować, jednostka ujawnia oświadczenie w tej sprawie oraz informuje na temat postępów w ocenie swojej ekspozycji na obciążenia wynikające z filaru II.

Zwracamy uwagę, że każda jednostka musi opracować ujawnienia stosownie do swojej sytuacji i okoliczności z uwzględnieniem zasady istotności.

**Po drugie**, jednostka jest zobowiązana ujawnić, iż zastosowała wyjątek od ogólnych zasad MSR 12, zgodnie z którym nie rozpoznaje aktywów i zobowiązań z tytułu odroczonego podatku dochodowego będących skutkiem opodatkowania w ramach filaru II jak i nie ujawnia informacji na temat tych aktywów i zobowiązań.

### Ujawnienia w kolejnych okresach sprawozdawczych

W sprawozdaniach finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 1 stycznia 2025 i później konieczne będzie powtarzanie informacji o stosowanym wyjątku w zakresie nierozpoznawania podatku odroczonego. Ponadto, zamiast opisywania szacowanego wpływu nowych wymogów podatkowych na jednostkę, MSR 12 wymaga tylko odrębnego ujawnienia tej części bieżącego podatku dochodowego, która wynika z filaru II.

### Ujawnienia w sprawozdaniu finansowym za 2024

fakt zastosowania wymaganego przez MSR 12 wyjątku od rozpoznawania i ujawniania aktywów lub zobowiązań z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynikających z opodatkowania w ramach filaru II

informacje jakościowe i ilościowe (szacowane) na temat ekspozycji jednostki na przyszłe obciążenia z tytułu opodatkowania w ramach filaru II

### Ujawnienia w sprawozdaniu finansowym za 2025

fakt zastosowania wymaganego przez MSR 12 wyjątku od rozpoznawania i ujawniania aktywów lub zobowiązań z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynikających z opodatkowania w ramach filaru II

część bieżącego podatku dochodowego, która wynika z opodatkowania w ramach filaru II

**Rys. 1** Podsumowanie wymogów ujawnień w sprawozdaniach finansowych za 2024 oraz za 2025

# Poznaj MSSF 18

## Część 1 – Miary finansowe wykorzystywane przez kierownictwo jednostki do oceny jej działalności

W 2024 r. Rada MSR (IASB) opublikowała nowy standard – MSSF 18. Prezentacja i ujawnienia w sprawozdaniach finansowych, który choć zastąpi obecny MSR 1. Prezentacja sprawozdań finansowych, to w dużej mierze zachowa wiele z jego istniejących dzisiaj wymogów. "Nowy Standard" stanowi odpowiedź Rady na liczne postulaty zainteresowanych stron oczekujących udoskonalenia sprawozdawczości zwłaszcza w obszarze prezentacji wyników finansowych.

W niniejszym Biuletynie rozpoczynamy cykliczną sekcję poświęconą nowemu Standardowi i stopniowo przeprowadzimy naszych czytelników przez zawiłości zmienionych wymogów. W tym numerze wyjaśnimy jakie wskaźniki finansowe będą podlegały nowym obowiązkom ujawnień i jakie wyzwania mogą napotkać przedsiębiorstwa przy ich identyfikacji. To materiał obowiązkowy zarówno dla wszystkich zaangażowanych w przygotowanie sprawozdań finansowych jak i ich użytkowników.

MSSF 18 wchodzi w życie 1 stycznia 2027 i choć nie jest jeszcze zatwierdzony do stosowania w Unii Europejskiej, to oczekuje się, że nie będzie opóźnień w jego wdrożeniu. Sam Standard przewiduje także możliwość jego wcześniejszego zastosowania, przy czym, niezależnie od momentu zastosowania MSSF 18 przez konkretny podmiot, konieczne będzie podejście w pełni retrospektywne, czyli przekształcenie danych porównawczych, tak jakby MSSF 18 był stosowany od zawsze.

**Przewiduje się, że nowe wymogi będą miały wpływ na wszystkie jednostki sporządzające sprawozdania zgodnie ze Standardami Rachunkowości MSSF** (dalej „MSSF”). Oprócz zmian związanych z prezentacją sprawozdania z zysku i straty (kategoryzacja przychodów i kosztów, nowe obowiązkowe sumy cząstkowe), oraz zmienionych zasad grupowania i agregowania informacji w sprawozdaniu finansowym, wymagane będą także zupełnie nowe ujawnienia dotyczące wybranych miar wykorzystywanych przez kierownictwo jednostki do oceny jej działalności. Angielskie określenie tych miar to **management performance measures**, stąd dalej w skrócie **MPM**. W kontekście tych ujawnień, pod pojęciem miara (alternatywnie: miernik, wskaźnik) należy rozumieć wartość pieniężną odzwierciedlającą określony aspekt działalności jednostki – chodzi tu głównie o rentowność czy efektywność określonych działań. Bardzo istotne dla dobrego zrozumienia zakresu wymogów nowego Standardu, jest to, że miary, na temat których MSSF 18 będzie wymagał ujawnień w notach do sprawozdania finansowego, stanowią tylko podgrupę znacznie



**Rys. 2**  
Zależność między APM a MPM w rozumieniu MSSF 18, opracowanie własne

szerszej kategorii miar określanych jako alternatywne miary wyników, a w języku angielskim – alternative performance measures, dalej w skrócie APM.

**APM to szeroko pojęte wskaźniki, które jednostki często publikują wraz ze stosownym komentarzem kierownictwa**, aby umożliwić inwestorom, analitykom oraz innym interesariuszom lepsze zrozumienie wyników operacyjnych i kondycji finansowej w kontekście realizowanej strategii biznesowej i sytuacji rynkowej. Przykładów APM jest bardzo wiele – jedne z najpopularniejszych to EBITDA, wolne przepływy pieniężne, czy wskaźniki zadłużenia netto. Warto w tym miejscu przypomnieć, że w 2015. Europejski Urząd Nadzoru Giełd i Papierów Wartościowych (ESMA) wydał dla emitentów giełdowych i regulatorów pomocne wytyczne dotyczące zasad ujawnień APM w prospekcie emisyjnym czy innych wymaganych prawnie dokumentach jakim na przykład jest sprawozdanie z działalności.

Na gruncie polskiej praktyki, przykładem wskaźników APM będą kluczowe finansowe wskaźniki efektywności związane z działalnością jednostki, których ujawnienia w sprawdzaniu z działalności wymaga ustawa o rachunkowości (dalej „Ustawa”), o ile jest to istotne dla oceny rozwoju, wyników i sytuacji jednostki. Jednakże ani Ustawa ani też rozporządzenie dotyczące informacji okresowych przekazywanych przez emitentów nie narzucają żadnych konkretnych wskaźników czy miar. Oznacza to, że każda jednostka ma prawo do uznaniowej decyzji, jakie wskaźniki chce publikować i jak je będzie wyliczała, naturalnie biorąc przy tym pod uwagę istniejące praktyki branżowe i oczekiwania inwestorów. Natomiast Ustawa zawiera dość ogólnie brzmiący wymóg, aby w przypadku, gdy istnieje powiązanie pomiędzy informacjami zawartymi w sprawozdaniu z działalności jednostki a wartościami wykazanymi w rocznym sprawozdaniu finansowym, sprawozdanie z działalności zawierało odniesienia do kwot wykazanych w sprawozdaniu finansowym, a także dodatkowe wyjaśnienia dotyczące tych kwot. Po wejściu w życie MSSF 18, najprawdopodobniej jakaś część z tych wyjaśnień będzie musiała być ujawniona w dedykowanej nocie do sprawozdania finansowego. Natomiast, aby nie duplikować informacji, w sprawozdaniu z działalności można będzie zamieścić referencję do tej noty.

Oczywiście, oprócz sprawozdania z działalności, APM mogą się pojawiać także w innych publikacjach jednostek – w artykułach prasowych, prezentacjach inwestorskich, w komunikatach na mediach

społecznościowych itp. Niektóre z nich potencjalnie będą podlegać pod wymogi MSSF 18. W dalszej części tego opracowania znajdują się szczegółowe objaśnienia w jakich przypadkach to będzie miało miejsce i jaki będzie zakres koniecznych ujawnień.

W trakcie prac nad zmianami do MSR 1, Rada MSR otrzymała wiele uwag od użytkowników sprawozdań, że informacje na temat APM, w tym powody ich stosowania i sposób ich obliczania, mogą być trudne do znalezienia i zrozumienia, ponieważ są one publikowane poza sprawozdaniami finansowymi i tym samym nie podlegają obowiązkowej atestacji przez biegłych. Rada postanowiła zaadresować te uwagi wprowadzając w ramach MSSF 18 nowe wymogi ujawnień o wybranych APM spełniających definicję MPM w dedykowanej nocie w sprawozdaniu finansowym. Warto tutaj zauważyć, że w swoich priorytetach dla sprawozdawczości finansowej za 2024 ESMA już teraz zachęca emitentów do rozpoczęcia oceny wpływu wdrożenia MSSF 18 na aktualnie publikowane APM oraz do rozważenia konieczności dostosowania procesów i systemów sprawozdawczych w celu umożliwienia sprawnego wdrożenia nowego Standardu.

### Identyfikacja MPM podlegających pod wymogi MSSF 18

Aby dobrze ocenić wpływ nowego Standardu w zakresie nowych ujawnień o MPM, w pierwszej kolejności należy zapoznać się z ich definicją. Obejmuje ona trzy kluczowe cechy zilustrowane poniżej, które muszą być spełnione łącznie, aby miara podlegała pod wymogi MSSF 18.

**Po pierwsze**, MPM jest kategorią wynikową, czyli jest to różnica między przychodami i kosztami, a inaczej suma częściowa przychodów i kosztów. Przy czym MSSF 18 zawiera dość długą listę wyłączeń z tej kategorii, która zostanie omówiona bardziej szczegółowo w dalszej części.

**Po drugie**, jednostka komunikuje tę miarę publicznie, poza sprawozdaniem finansowym. Forma tej komunikacji będzie miała znaczenie. Wprawdzie Standard nie definiuje czym jest komunikacja publiczna, ale objaśnia, że będzie nią przykładowo sprawozdanie z działalności zarządu, prezentacje dla inwestorów czy inne publikacje prasowe. Natomiast nie zalicza się do niej wypowiedzi ustnych lub ich transkrypcji czy też postów na mediach społecznościowych. Rada wyszła z założenia, że tego rodzaju wypowiedzi ustne lub w mediach społecznościowych będą zazwyczaj nawiązywały do innych bardziej formalnych pisemnych opracowań a monitorowanie tego typu mniej formalnych źródeł potencjalnie stanowiłoby też nadmierne obciążenie dla jednostek. Komunikacją publiczną nie będzie także bezpośrednia komunikacja spółki z bankiem celem przedstawienia wyliczeń wskaźników objętych kowenantami umowy kredytowej. Warto tutaj doprecyzować, że jeśli wskaźnik jest publikowany tylko w samym sprawozdaniu finansowym i nie pojawia się poza nim w komunikacji publicznej, to kryterium drugie nie jest spełnione i dany wskaźnik nie będzie spełniał definicji MPM. Natomiast, jeśli wskaźnik jest publikowany zarówno w sprawozdaniu finansowym jak i w komunikacji publicznej, to nadal może być MPM, jeśli będą spełnione pozostałe warunki z definicji.

**Po trzecie**, MPM przedstawia ocenę kierownictwa co do działalności jednostki jako całości. Jest to koncepcja podobna do tej, która znana jest już z MSSF 8 i wymogów w zakresie sprawozdawczości według segmentów, czyli spojrzenie „oczami kierownictwa”. Co do zasady,

Standard przyjmuje dające się podważyć założenie, że takie publikowane miary są faktycznie wykorzystywane przez kierownictwo jednostki do oceny jej działalności. Natomiast, w rzadkich przypadkach można to założenie podważyć, przykładowo, gdy publikacja danej miary jest wymuszona przez wymogi regulacyjne czy inne okoliczności (np. przez bardzo wąską grupę interesariuszy) i w praktyce nie jest używana na wewnętrzne potrzeby decyzyjne kierownictwa. W tym kontekście, warto zauważyć, że miara, która stanowi zysk lub stratę segmentu sprawozdawczego, przy czym segmentów jest więcej niż jeden, nie będzie spełniała definicji MPM, bo nie odzwierciedla ona aspektu działalności jednostki jako całości.

W teorii, nie ma limitu MPM, które można zidentyfikować. Będzie to indywidualna kwestia każdej jednostki. Oczywiście, nie można wykluczyć sytuacji, gdy żaden MPM nie zostanie zidentyfikowany jako podlegający pod wymogi ujawnień MSSF 18. Może to mieć miejsce w sytuacji, gdy takie miary wyników publikowane przez jednostkę znajdują się na wspomnianej powyżej liście specyficznych wyłączeń lub nie spełniają któregoś z kryteriów definicji MPM.

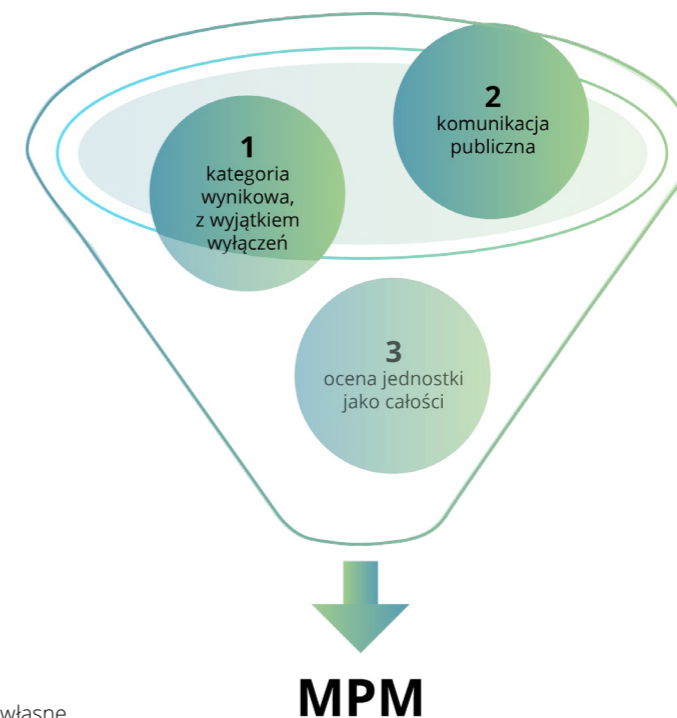
#### Specyficzne wyłączenia z definicji MPM

Wracając do pierwszego kryterium definicyjnego, należy pamiętać, że Rada MSR podjęła decyzję o ograniczeniu definicji MPM tylko do sum częściowych przychodów i kosztów, zatem takie miary czy wskaźniki jak:

- wolne przepływy pieniężne,
- miara tylko przychodów lub tylko kosztów,
- wybrane wartości samych aktywów, zobowiązań czy kapitału,
- wskaźniki finansowe np. zwrot na aktywach (ROA),
- wskaźnik utrzymania klientów, dług netto,

Rys. 3

Kluczowe cechy MPM, opracowanie własne



nie stanowią MPM, ponieważ nie spełniają pierwszego kryterium definicji MPM – nie przedstawiają kategorii wynikowej. Takie zawężenie wynika głównie z tego, że projekt zmian do MSR 1 koncentrował się przede wszystkim na kwestiach dotyczących prezentacji wyników działalności. Nie jest wykluczone zatem, że w przyszłości definicja MPM zostanie rozszerzona o kategorie inne niż wynikowe, choć aktualnie brak jest konkretnych planów w tym zakresie. Natomiast warto zauważyć, że jeśli jednostka publikuje wskaźnik, który jest wyrażony stosunkiem dwóch pozycji i jedna z tych pozycji spełniłaby definicję MPM, gdyby nie była częścią tego wskaźnika, to podlega ona pod wymogi ujawnień dla MPM przewidziane przez MSSF 18.

**Ostatnim etapem identyfikacji MPM jest sprawdzenie**, czy znajduje się on na liście miar specyficznie wyłączonych z definicji MPM. Są dwie kategorie tych

wyłączeń. Po pierwsze, nie będą MPM takie miary, które jednocześnie stanowią sumy lub sumy częściowe wymagane do zaprezentowania przez MSSF 18, czyli:

- zysk lub strata operacyjna (nowość w MSSF 18),
- zysk lub strata przed finansowaniem i opodatkowaniem (nowość w MSSF 18),
- zysk lub strata,
- inne całkowite dochody,
- całkowite dochody.

Po drugie, nie będą MPM miary tożsame z pozycjami wymienionymi specyficznie w paragrafie 118 Standardu, nawet jeśli jednostka stosuje dla nich inną nazwę. Będą to:

- a. zysk lub strata brutto (przychód minus koszty sprzedaży) i podobne sumy częściowe np. w bankach: wynik z tytułu odsetek czy wynik z tytułu opłat i prowizji;
- b. zysk lub strata z działalności

- a. operacyjnej powiększona o amortyzację i utratę wartości w zakresie MSR 36 (ang. OPDAI);
- c. zysk lub strata operacyjna powiększona o przychody i koszty ze wszystkich inwestycji wycenianych metodą praw własności;
- d. w przypadku jednostki, która stosuje paragraf 73 Standardu (dotyczy jednostek, które udzielają finansowania klientom w ramach swojej głównej działalności), suma częściowa obejmująca zysk lub stratę operacyjną oraz wszystkie przychody i koszty zaklasyfikowane do kategorii działalności inwestycyjnej;
- e. zysk lub strata przed opodatkowaniem podatkiem dochodowym;
- f. zysk lub strata z działalności kontynuowanej.

**Dobrym przykładem w tym**

**kontekście będzie EBITDA.** Jeśli jednostka publikuje EBITDA, która jest tożsama z zyskiem z działalności operacyjnej (ustalonym zgodnie z MSSF) powiększonym o amortyzację i utratę wartości w zakresie MSR 36 (ang. OPDAI), to nie będzie ona traktowana jako MPM, bo podlega wyłączeniu na gruncie par. 118(b) Standardu, i nie są konieczne żadne dodatkowe ujawnienia. Ale jeśli wprowadzone są modyfikacje do tej formuły, np. zysk operacyjny zostanie zmodyfikowany w stosunku do jego wartości ujawnionej w sprawozdaniu z zysku lub straty poprzez wyjęcie pozycji uznanych za nadzwyczajne, to już będziemy mieli do czynienia z MPM i opisywane niżej ujawnienia będą konieczne.

Zatem, po uwzględnieniu powyższych wyłączeń, typowymi przykładami MPM, które będą ujawniane w sprawozdaniu finansowym są: skorygowany zysk brutto, skorygowana EBITDA, wynik skorygowany o zdarzenia nadzwyczajne, zrównoważony wynik operacyjny itp.

W kontekście prawidłowej identyfikacji MPM, istotne jest, aby dany MPM odnosił się do tego samego okresu sprawozdawczego co sprawozdanie finansowe, w którym pojawia się ujawnienie na temat tego MPM. Oznacza to, że miary lub wskaźniki odnoszące się do śródrocznych sprawozdań finansowych, ale nie do rocznych sprawozdań finansowych, mogą być jedynie MPM w śródrocznym sprawozdaniu finansowym; a te odnoszące się do rocznych sprawozdań finansowych, ale nie do śródrocznych sprawozdań finansowych, mogą być jedynie MPM w rocznym sprawozdaniu finansowym.

Przy określaniu MPM do ujawnienia za dany okres sprawozdawczy (np. za 2027) należy brać pod uwagę wyłącznie komunikaty publiczne dotyczące tego właśnie okresu sprawozdawczego (tj. 2027). Może to stwarzać pewne praktyczne wątpliwości, na przykład, gdy komunikacja publiczna ma miejsce już po dniu opublikowania sprawozdania finansowego. W takiej sytuacji, MSSF 18 podpowiada, że jeśli jednostka, w ramach swojego procesu

sprawozdawczości finansowej, rutynowo publikuje takie komunikaty publiczne już po dacie publikacji sprawozdania finansowego, to powinna rozważyć komunikaty publiczne dotyczące poprzedniego okresu sprawozdawczego (w analizowanym przykładzie – za 2026) w celu zidentyfikowania MPM na bieżący okres sprawozdawczy.

**Zakres ujawnień w sprawozdaniu**

Po odpowiednim zidentyfikowaniu MPM, trzeba będzie opracować ujawnienia zgodnie z wymogami MSSF 18. Można w tych ujawnieniach wskazać na trzy elementy – po pierwsze oświadczenia, po drugie wyjaśnienia, po trzecie uzgodnienia liczbowe. Podsumowanie zawiera poniższa tabela:

Oświadczenia	Wyjaśnienia	Uzgodnienia
<ul style="list-style-type: none"> <li>ujawnione MPM przedstawiają <b>pogląd kierownictwa</b> na aspekty wyników finansowych działalności jednostki jako całości</li> <li>ujawnione MPM <b>niekoniecznie są porównywalne</b> z miarami, które mają podobne oznaczenia lub opisy przedstawione przez inne jednostki</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li><b>opis</b> aspektu działalności finansowej, który w opinii kierownictwa jest przekazywany przez MPM,</li> <li><b>wyjaśnienie, dlaczego</b> w opinii kierownictwa MPM dostarcza użytecznych informacji na temat finansowych wyników działalności jednostki</li> <li><b>opis</b> sposób <b>obliczania MPM</b></li> <li>wyjaśnienie w jaki sposób uwzględniono <b>efekt podatku dochodowego</b></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li><b>uzgodnienie między:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>MPM a</li> <li>najbardziej bezpośrednio porównywalną sumą cząstkową wymienioną w MSSF 18.118 lub sumą/sumą częściową, których prezentacja lub ujawnienie jest wymagane przez MSSF uwzględniając: <ul style="list-style-type: none"> <li>efekt podatku dochodowego oraz</li> <li>efekt udziałów niekontrolujących</li> </ul> </li> </ul> </li> </ul>

**Tabela 2.**

Ujawnienia w zakresie wymaganych uzgodnień, tłumaczenie własne w oparciu o przykład z Illustrative Examples on IFRS 18 dołączonych do Standardu

Warto zwrócić uwagę, że w ramach uzgodnień liczbowych konieczne będzie wykazanie efektu podatkowego oraz wpływu na udziały niekontrolujące dla poszczególnych pozycji uzgadniających. Rada MSR postanowiła wprowadzić wymóg takich ujawnień, ponieważ dostarczają one użytkownikom sprawozdań finansowych informacji potrzebnych do obliczenia skorygowanej miary zysku na akcję wyłącznie na podstawie korekt, które chcą uwzględnić w swojej analizie. W tej kwestii ujawnienia MSSF 18 idą dalej niż wspomniane powyżej wytyczne ESMA dotyczące APM (wytyczne także wymagają uzgodnień, ale nie określają ich aż tak szczegółowo jak MSSF 18).

MSSF 18 dopuszcza kilka sposobów kalkulacji efektu podatkowego pozycji korygujących:

- poprzez zastosowanie statutowej stawki podatkowej obowiązującej dla danej transakcji;
- w oparciu o proporcjonalną alokację podatku bieżącego i odroczonego jednostki; lub
- stosując inną metodę, która zapewni najbardziej odpowiednią alokację w danych okolicznościach. Ujawnienie skutków podatkowych dla każdej pozycji ujawnionej w uzgodnieniu jest wymagane niezależnie od tego, czy MPM jest kwotą przed czy po opodatkowaniu.

Przykład ujawnień i uzgodnienia liczbowego można znaleźć w Illustrative Examples dołączonych do MSSF 18 (ale niestanowiących integralnej części Standardu). Poniższa tabela ilustruje wyłącznie przykładowe uzgodnienie liczbowe.

	Miary zdefiniowane przez kierownictwo				w tys. PLN
	MSSF	Utrata wartości	Koszty restrukturyzacji	Zysk na zbyciu środków trwałych	
Pozostałe przychody operacyjne	-	-	-	(1.800)	
Koszty R&D		1.600	-	-	
Koszty ogólne i administracyjne		-	3.800	-	
Utrata wartości firmy		4.500	-	-	
<b>Zysk operacyjny / Skorygowany zysk operacyjny</b>	<b>57.000</b>	6.100	3.800	(1.800)	<b>55.100</b>
Podatek dochodowy		-	(589)	297	
<b>Zysk z działalności kontynuowanej / Skorygowany zysk z działalności kontynuowanej</b>	<b>32.100</b>	6.100	3.211	(1.503)	<b>39.908</b>
Zysk przypisany udziałom niekontrolującym		305	161	-	

Ponadto, dodatkowe ujawnienia będą wymagane, gdy jednostka dokona zmian w dotychczasowym sposobie kalkulacji MPM, zacznie publikować nowy MPM bądź zaprzestanie publikacji jakiegś miary.

Jeżeli jednostka zamieszcza w nocie o MPM inne informacje niż te wymagane przez MSSF 18 (na przykład o APM, które nie spełniają definicji MPM), to takie dodatkowe informacje powinny być oznaczone w sposób wyraźnie odróżniający informacje, które muszą być ujawnione w odniesieniu do MPM od innych informacji.

Warto na koniec dodać, że MSSF 18 nie przewiduje możliwości zastąpienia ujawnień w nocie referencją do innego dokumentu. Natomiast nie zabrania dobrowolnego prezentowania MPM bezpośrednio w sprawozdaniu z zysku lub straty jako dodatkowej podsumy, o ile zachowana jest spójność struktury sprawozdania. Nie jest także zabronione wykazywanie dodatkowych uzgodnień MPM w podziale na segmenty.

#### Jakie korzyści niosą nowe wymogi?

Podsumowując, jednym z efektów nowego MSSF 18 jest to, że w sprawozdaniu finansowym pojawią się niektóre z APM, które wcześniej nie były w nim ujawniane. Zapewne zostanie to pozytywnie przyjęte przez inwestorów i analityków poszukujących zazwyczaj takich informacji w publikacjach spółek, ponieważ łatwiej im będzie odszukać pożądaną informację. Z drugiej strony, ze względu na dość wąski zakres definicji MPM i pewne niuanse jej dotyczące, istnieje ryzyko, że przynajmniej w początkowym okresie stosowania MSSF 18, pojawią się wątpliwości i rozbieżności interpretacyjne co do tego jakie miary podlegają ujawnieniom, a jakie nie. Istnieje także obawa, że oczekiwania szeroko rozumianego rynku mogą różnić się z tym co tak naprawdę będzie wymagane w ramach MSSF.

Zdaniem Rady MSR, nowe wymogi ujawnień na temat MPM przyniosą wymierne korzyści polegające na tym, że wskaźniki te będą bardziej zrozumiałe i przejrzyste dla użytkowników, oraz poprawi się porównywalność sprawozdań finansowych.

Nieco mniej zadowoleni mogą być natomiast przygotowujący sprawozdania finansowe, gdyż niewątpliwie nakłada się na nich nowe obowiązki ujawnień, których opracowanie może wymagać ścisłej współpracy z działami odpowiedzialnymi za controlling czy rachunkowość zarządczą.

Co ważne dla audytorów – ujawnienia na temat MPM (w tym ich kompletność) będą podlegały procedurom atestacyjnym odpowiednio w ramach badania lub przeglądu sprawozdania finansowego. W tym przypadku procedury będą zapewne podobne do tych stosowanych w przypadku ujawnień wymaganych przez MSSF 8 „Segmenty operacyjne”.

# Bądź na bieżąco!

## Ostatnie zmiany w Standardach Rachunkowości MSSF

Poniższa tabela zawiera podsumowanie zmian w MSSF, które wchodzi w życie począwszy od 1 stycznia 2025 i później z uwzględnieniem ich statusu wdrożenia w UE:

Zmiana	Data publikacji przez Radę MSR	Data wejścia w życie			Status w UE
		1.01.2025	1.01.2026	1.01.2027	
Zmiany do MSR 21: Brak wymienialności	15.08.2023	x			Wdrożona
Zmiany do MSSF 9 i MSSF 7: Kontrakty oparte o energię elektryczną zależną od czynników naturalnych	18.12.2024		x		Oczekuje
Coroczne poprawki do Standardów Rachunkowości MSSF – wydanie 11 zawierające zmiany do MSSF 1, MSSF 7, MSSF 9, MSSF 10 i MSR 7	18.07.2024		x		Oczekuje
Zmiany do MSSF 9 i MSSF 7: Zmiany do klasyfikacji i wyceny instrumentów finansowych	30.05.2024		x		Oczekuje
MSSF 18 Prezentacja i ujawnienia w sprawozdaniach finansowych	09.04.2024			x	Oczekuje
MSSF 19 Jednostki zależne niemające znaczenia dla interesu publicznego: ujawnianie informacji	09.05.2024			x	Oczekuje



## Zmiany w MSSF obowiązujące od 1 stycznia 2025

Zmiany do MSR 21 obowiązujące od 1 stycznia 2025 zawierają wytyczne określające, kiedy dana waluta jest wymierna i jak ustalić kurs wymiany dla niewymiernych walut.

### Zmiany w MSSF obowiązujące od 1 stycznia 2025

Zmiany do MSR 21 obowiązujące od 1 stycznia 2025 zawierają wytyczne określające, kiedy dana waluta jest wymierna i jak ustalić kurs wymiany dla niewymiernych walut.

Zmiany stanowią, że waluta jest wymierna na inną walutę, gdy jednostka jest w stanie uzyskać inną walutę w ramach czasowych uwzględniających normalne opóźnienie administracyjne oraz za pośrednictwem rynkowego lub mechanizmu wymiany, w którym transakcja wymiany stworzyłaby egzekwowalne prawa i obowiązki.

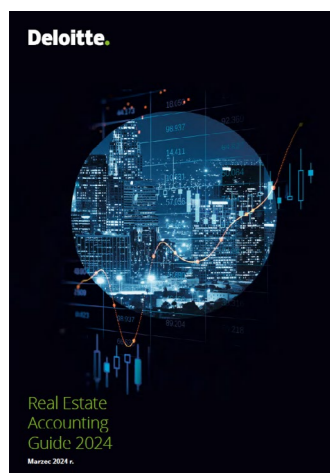
Jednostka ocenia, czy dana waluta jest wymierna na inną walutę na dzień wyceny i w określonym celu. Jeśli jednostka jest w stanie uzyskać nie więcej niż nieznaczną ilość innej waluty na dzień wyceny w określonym celu, waluta ta nie jest wymierna na drugą walutę.

Ocena, czy dana waluta jest wymierna na inną walutę, zależy od zdolności jednostki do uzyskania tej innej waluty, a nie od jej zamiaru lub decyzji o takim zamiarze.

Gdy waluta nie jest wymierna na dzień pomiaru, jednostka ma obowiązek oszacować spotowy kurs wymiany jako kurs, który zastosowałby się do uporządkowanej transakcji wymiany na dzień pomiaru między uczestnikami rynku przy panujących warunkach ekonomicznych. W takim przypadku jednostka ma obowiązek ujawnić informacje umożliwiające użytkownikom jej sprawozdań finansowych ocenę, w jaki sposób brak wymierności waluty wpływa lub może wpłynąć na wyniki finansowe jednostki, jej sytuację finansową oraz przepływy pieniężne.

Jednostki mają obowiązek stosować zmiany dla okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 stycznia 2025 lub później, z możliwością wcześniejszego zastosowania. Jednostka nie ma prawa stosować zmian retrospektywnie. Zamiast tego, jednostka ma obowiązek stosować określone przepisy przejściowe zawarte w zmianach.

# Polecamy



## Real Estate Accounting Guide 2025

Praktyczny przewodnik po aktualnych zagadnieniach księgowo-podatkowych dotyczących sektora nieruchomości już dostępny! [Pobierz.](#)

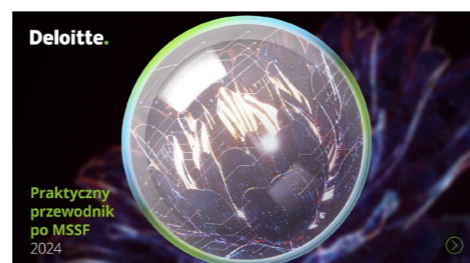
Przedstawiamy 10. edycję Real Estate Accounting Guide 2025 – praktycznego przewodnika w języku polskim zawierającego aktualne przepisy dotyczące zagadnień księgowych i podatkowych dla sektora nieruchomości. Publikacja została przygotowana przez ekspertów Deloitte z myślą o specjalistach prowadzących księgowość nieruchomości oraz zajmujących się aspektami podatkowymi spółek działających w branży nieruchomości.



## Przykładowe sprawozdania finansowe sporządzone zgodnie ze Standardami Rachunkowości MSSF za 2024

Zapraszamy do zapoznania się i do pobrania przykładowych sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie ze Standardami Rachunkowości MSSF za rok 2024.

Są one dostępne w wersji angielskiej na naszej stronie [IAS Plus](#) w dwóch wersjach – ogólnej (dla przedsiębiorstw niefinansowych) oraz dla banków.



## Przewodnik MSSF 2024

Zapraszamy do zapoznania się i do pobrania najbardziej aktualnej wersji naszej cyklicznej publikacji w języku polskim - [Przewodnika MSSF 2024.](#)

Jest to unikatowa na rynku polskim publikacja, gdyż oprócz zwięzłego omówienia aktualnie obowiązujących standardów i interpretacji MSSF, zawiera także porównanie do polskich standardów rachunkowości.

# Kontakt

W przypadku jakichkolwiek pytań, zapraszamy do kontaktu z członkami Zespołu Technicznego MSSF Deloitte



**Jarosław Suder**  
Partner  
jsuder@deloittece.com



**Krzysztof Supera**  
Partner Associate  
ksupera@deloittece.com



**Aleksandra Rytka**  
Starszy Menedżer  
arytko@deloittece.com



**Marcin Samolik**  
Starszy Menedżer  
msamolik@deloittece.com



**Paweł Tendera**  
Starszy Menedżer  
ptendera@deloittece.com

# Deloitte.

Nazwa Deloitte odnosi się do jednej lub kilku jednostek Deloitte Touche Tohmatsu Limited, („DTTL”) i jej firm członkowskich oraz ich jednostek stowarzyszonych (zwanych łącznie „organizacją Deloitte”). DTTL (zwana również „Deloitte Global”), jej firmy członkowskie i podmioty z nimi powiązane są prawnie odrębnymi, niezależnymi podmiotami, które nie mogą podejmować decyzji ani zobowiązań za inne podmioty wobec osób trzecich. DTTL, jej firmy członkowskie i podmioty z nimi powiązane ponoszą odpowiedzialność wyłącznie za własne działania i zaniechania, a nie za działania i zaniechania innych firm członkowskich. DTTL nie świadczy usług na rzecz klientów. Więcej informacji można znaleźć na stronie: [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about).

Deloitte świadczy najwyższej jakości usługi rewizji finansowej, doradztwa gospodarczego i podatkowego niemal 90 procent firm z rankingu Fortune Global 500® i tysiącom spółek prywatnych. Nasi specjaliści działają w wielu branżach kształtujących dzisiejszy rynek, wypracowując wymierne, trwałe wyniki, które zwiększają zaufanie publiczne do rynków kapitałowych, inspirują klientów do podejmowania ambitnych decyzji biznesowych i wspierają rozwój gospodarczy i społeczny. Czerpiąc z ponad 175 lat doświadczenia zdobytego na rynku, Deloitte prowadzi działalność w ponad 150 krajach na całym świecie. Aby dowiedzieć się, w jaki sposób ok. 415 tysięcy naszych pracowników wywiera pozytywny wpływ na środowisko i otoczenie, w którym żyją i pracują, zachęcamy do odwiedzenia strony [www.deloitte.com](http://www.deloitte.com).

Powyższa publikacja zawiera jedynie informacje natury ogólnej. Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL”), globalna sieć jej firm członkowskich oraz jednostek z nimi powiązanych (zwanych łącznie „organizacją Deloitte”) nie świadczy za jej pośrednictwem profesjonalnych usług ani nie udzielają profesjonalnych porad. Przed podjęciem jakichkolwiek decyzji lub działań, które mogą mieć wpływ na finanse lub działalność firmy, należy skorzystać z porady specjalisty.

Nie składamy żadnych oświadczeń, nie udzielamy gwarancji ani nie podejmujemy zobowiązań (jawnych ani dorozumianych) dotyczących dokładności i kompletności informacji zawartych w niniejszej publikacji. DTTL, jej firmy członkowskie, podmioty z nimi powiązane, ich pracownicy oraz agenci nie ponoszą odpowiedzialności za straty lub szkody, wynikające bezpośrednio lub pośrednio z wykorzystania niniejszej publikacji. DTTL i jej firmy członkowskie oraz podmioty z nimi powiązane stanowią oddzielne i niezależne podmioty prawne.