

MIĘDZYNARODOWY STANDARD SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ 1

Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy

CEL

- 1 Celem niniejszego MSSF jest zapewnienie, że *pierwsze sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z MSSF* oraz *śródroczny raport finansowy za część okresu objętego tym sprawozdaniem finansowym* zawierają wysokiej jakości informacje, które:
 - a) są przejrzyste dla użytkowników i porównywalne na przestrzeni wszystkich zaprezentowanych okresów,
 - b) stanowią właściwy punkt wyjścia dla prowadzenia rachunkowości zgodnie z *Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)* oraz
 - c) mogą być wygenerowane po kosztach nie przewyższających korzyści.

ZAKRES

- 2 Jednostka stosuje niniejszy MSSF:
 - a) sporządzając pierwsze sprawozdanie finansowe zgodnie z MSSF oraz
 - b) sporządzając każdy śródroczny raport finansowy prezentowany zgodnie z MSR 34 *Śródroczna sprawozdawczość finansowa*, za część okresu objętego pierwszym sprawozdaniem finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF, o ile jednostka sporządza śródroczne raporty finansowe.
- 3 Pierwszym sprawozdaniem finansowym jednostki sporządzonym zgodnie z MSSF jest pierwsze roczne sprawozdanie finansowe, przy sporządzaniu którego jednostka zastosowała MSSF zamieszczając w nim wyraźne i bezwarunkowe stwierdzenie o zgodności z MSSF. Sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z MSSF stanowi pierwsze sprawozdanie finansowe jednostki sporządzone zgodnie z MSSF, jeżeli jednostka, na przykład:
 - a) zaprezentowała swoje ostatnie sprawozdanie finansowe:
 - (i) zgodnie z krajowymi wymogami, które nie są spójne z MSSF we wszystkich aspektach,
 - (ii) zgodnie z MSSF we wszystkich aspektach, z wyjątkiem tego, że sprawozdanie to nie zawierało wyraźnego i bezwarunkowego stwierdzenia o zgodności tego sprawozdania z MSSF,
 - (iii) zawierające wyraźne stwierdzenie o zgodności z niektórymi, ale nie wszystkimi MSSF,
 - (iv) zgodnie z krajowymi wymogami niespójnymi z MSSF, wykorzystując jednak niektóre MSSF w odniesieniu do pozycji, dla których nie istniały krajowe wymogi lub
 - (v) zgodnie z krajowymi wymogami, z uzgodnieniem niektórych kwot do kwot ustalonych zgodnie z MSSF,
 - b) sporządziła sprawozdanie finansowe zgodnie z MSSF wyłącznie dla użytku wewnętrznego, nie udostępniając go ani właścicielom jednostki ani żadnym innym użytkownikom zewnętrznym,

- c) sporządziła pakiet sprawozdawczy zgodnie z MSSF na potrzeby konsolidacji nie sporządzając jednak pełnego sprawozdania finansowego zdefiniowanego w MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* (zaktualizowanego w 2007 r.) lub
 - d) nie prezentowała sprawozdań finansowych za poprzednie okresy.
- 4 Niniejszy MSSF stosuje się przy pierwszym zastosowaniu MSSF przez jednostkę. Nie ma on zastosowania, jeżeli jednostka, na przykład:
- a) zaprzestaje prezentowania sprawozdania finansowego zgodnego z wymogami krajowymi, które wcześniej prezentowała oprócz innego sprawozdania finansowego zawierającego wyraźne i bezwarunkowe stwierdzenie o zgodności z MSSF,
 - b) prezentowała w poprzednim roku sprawozdanie finansowe zgodne z krajowymi wymogami, które jednocześnie zawierało wyraźne i bezwarunkowe stwierdzenie o zgodności z MSSF lub
 - c) prezentowała w poprzednim roku sprawozdanie finansowe zawierające wyraźne i bezwarunkowe stwierdzenie o zgodności z MSSF, nawet jeśli biegły rewident wyraził opinię z zastrzeżeniem o tym sprawozdaniu finansowym.
- 4A Niezależnie od wymogów określonych w paragrafach 2 i 3 jednostka, która zastosowała MSSF w jednym z poprzednich okresów sprawozdawczych, ale której ostatnie roczne sprawozdanie finansowe nie zawierały wyraźnego i bezwarunkowego stwierdzenia o zgodności z MSSF, musi albo zastosować niniejszy MSSF, albo zastosować MSSF retrospektywnie zgodnie z MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*, tak jakby jednostka nigdy nie zaprzestała stosowania MSSF.
- 4B Jeżeli jednostka postanawia nie stosować niniejszego MSSF zgodnie z paragrafem 4A, jednostka stosuje mimo to wymogi dotyczące ujawniania informacji określone w paragrafach 23A–23B MSSF 1, w uzupełnieniu wymogów dotyczących ujawniania informacji określonych w MSR 8.
- 5 Niniejszy MSSF nie ma zastosowania do zmian zasad (polityki) rachunkowości dokonywanych przez jednostkę, która już stosuje MSSF. Zmiany te są regulowane przez:
- a) wymogi dotyczące zmian zasad (polityki) rachunkowości określone w MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów* oraz
 - b) szczególne wymogi przejściowe innych MSSF.

UJMOWANIE I WYCENA

Sprawozdanie otwarcia z sytuacji finansowej według MSSF

- 6 Jednostka sporządza i prezentuje *sprawozdanie z sytuacji finansowej według MSSF na dzień przejścia na MSSF*. Jest to punkt wyjścia dla prowadzenia rachunkowości zgodnie z MSSF.

Zasady (polityka) rachunkowości

- 7 Jednostka stosuje te same zasady (politykę) rachunkowości sporządzając sprawozdanie z sytuacji finansowej według MSSF oraz przez wszystkie okresy zaprezentowane w jej pierwszym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF. Te zasady (polityka) rachunkowości powinny być zgodne z postanowieniami każdego z MSSF obowiązującego na koniec okresu sprawozdawczego, w którym zastosowano MSSF po raz pierwszy, z zastrzeżeniem paragrafów 13-19 i Załączników B-E.
- 8 Jednostka nie stosuje różnych wersji MSSF, które weszły w życie we wcześniejszych okresach. Jednostka może zastosować nowy MSSF, jeszcze nieobowiązujący, o ile zezwala się w nim na jego wcześniejsze zastosowanie.

Przykład: Spójne zastosowanie najnowszej wersji MSSF**Wprowadzenie**

Koniec okresu sprawozdawczego jednostki A, w którym zastosowano MSSF po raz pierwszy przypada na 31 grudnia 20X5. Jednostka A postanowiła zaprezentować w tym sprawozdaniu finansowym dane porównawcze tylko za jeden rok obrotowy (zob. paragraf 21). Zatem dla tej jednostki dniem przejścia na MSSF jest dzień rozpoczęcia operacji, czyli 1 stycznia 20X4 r. (lub zamiennie dzień zakończenia operacji, czyli 31 grudnia 20X3 r.). Co roku jednostka A prezentowała sprawozdanie finansowe zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości na dzień 31 grudnia każdego roku, po raz ostatni na dzień 31 grudnia 20X4 r.

Zastosowanie wymogów

Jednostka A zobowiązana jest do stosowania MSSF w odniesieniu do okresów sprawozdawczych zakończonych 31 grudnia 20X5 r. przy:

- a) sporządzaniu i prezentowaniu sprawozdania otwarcia z sytuacji finansowej według MSSF na 1 stycznia 20X4 oraz
- b) sporządzaniu i prezentowaniu sprawozdania z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X5 r. (zawierającego dane porównawcze za rok 20X4), sprawozdania z całkowitych dochodów, sprawozdania ze zmian w kapitale własnym oraz sprawozdania z przepływów pieniężnych za rok zakończony 31 grudnia 20X5 r. (zawierającego dane porównawcze za rok 20X4) oraz ujawnień (zawierających dane porównawcze za rok 20X4).

Jeżeli nowy MSSF jeszcze nie obowiązuje, ale dopuszcza się jego wcześniejsze zastosowanie, jednostka A może, ale nie jest zobowiązana zastosować niniejszy MSSF w pierwszym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF.

- 9 Przepisy przejściowe zawarte w pozostałych MSSF mają zastosowanie do zmian zasad (polityki) rachunkowości wprowadzonych przez jednostkę, która już stosuje MSSF; nie mają one natomiast zastosowania do przejścia na MSSF przez *jednostkę stosującą MSSF po raz pierwszy*, z zastrzeżeniem Załączników B-E.
- 10 Z zastrzeżeniem paragrafów od 13-19 i Załączników B-E, jednostka w swoim sprawozdaniu otwarcia z sytuacji finansowej według MSSF:
 - a) ujmuje wszystkie aktywa i zobowiązania, których ujęcia wymagają MSSF,
 - b) nie ujmuje pozycji jako aktywa lub zobowiązania, jeżeli MSSF nie zezwalają na ich ujęcie,
 - c) przeklasyfikowuje pozycje ujęte w określonych kategoriach aktywów, zobowiązań lub kapitału własnego zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości, które zgodnie z MSSF stanowią inny rodzaj składnika aktywów, zobowiązań lub kapitału własnego oraz
 - d) stosuje MSSF do wyceny wszystkich ujętych aktywów i zobowiązań.
- 11 Zasady (polityka) rachunkowości stosowane przez jednostkę przy sporządzaniu sprawozdania otwarcia z sytuacji finansowej według MSSF mogą różnić się od zasad, które zostały przyjęte na tę samą datę zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości. Powstające korekty wynikają ze zdarzeń i okoliczności sprzed dnia przejścia na MSSF. Dlatego jednostka na dzień przejścia na MSSF ujmuje te korekty bezpośrednio w zyskach zatrzymanych (lub odpowiednio w innej kategorii kapitałów).

12 Niniejszy MSSF ustala dwie kategorie zwolnień od zasady sporządzania sprawozdania otwarcia z sytuacji finansowej według MSSF zgodnie z każdym z MSSF:

- a) Załącznik B zakazuje retrospektywnego stosowania niektórych aspektów innych MSSF.
- b) Załączniki C-E przewidują zwolnienia ze stosowania niektórych wymogów pozostałych MSSF.

Wyjątki dotyczące retrospektywnego zastosowania pozostałych MSSF

13 Niniejszy MSSF zakazuje retrospektywnego stosowania niektórych postanowień innych MSSF. Przykładowe wyjątki przedstawiono w paragrafach 14–17 i w Załączniku B.

Szacunki

14 **Szacunki dokonane przez jednostkę zgodnie z MSSF na dzień przejścia na MSSF powinny być spójne z szacunkami dokonanymi na ten dzień zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości (po korektach odzwierciedlających wszelkie różnice między zasadami (polityką) rachunkowości), chyba że występują obiektywne dowody na błędy we wcześniej dokonanych szacunkach.**

15 Po dacie przejścia na MSSF jednostka może uzyskać informacje na temat szacunków, których dokonała zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości. Zgodnie z paragrafem 14 jednostka traktuje otrzymanie tego rodzaju informacji w taki sam sposób, jak zdarzenia następujące po okresie sprawozdawczym nie wymagające dokonania korekt, zgodnie z MSR 10 *Zdarzenia następujące po dniu bilansowym*. Przyjmijmy na przykład, że dniem przejścia jednostki na MSSF jest 1 stycznia 20X4 r. a nowa informacja uzyskana w dniu 15 lipca 20X4 r. wymaga aktualizacji szacunku zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości na dzień 31 grudnia 20X3 r. Jednostka nie odzwierciedla tej nowej informacji w sprawozdaniu otwarcia z sytuacji finansowej według MSSF (chyba że niezbędne jest dokonanie korekty uwzględniającej różnice, które występują w zasadach rachunkowości lub też istnieją obiektywne dowody, że szacunki były błędne). Jednostka powinna natomiast odzwierciedlić nowe informacje w rachunku zysków i strat (lub jeśli to odpowiednie, w innych całkowitych dochodach) za rok zakończony 31 grudnia 20X4 r.

16 Jednostka na dzień przejścia na MSSF może być zobowiązana do dokonania szacunków zgodnie z MSSF, czego nie wymagały od niej na ten dzień wcześniej stosowane ogólnie przyjęte zasady rachunkowości. W celu osiągnięcia spójności z MSR 10, te szacunki dokonane zgodnie z MSSF powinny odzwierciedlać warunki, jakie istniały na dzień przejścia na MSSF. W szczególności ustalone na dzień przejścia na MSSF szacunki cen rynkowych, stóp procentowych lub kursów wymiany walut obcych powinny odzwierciedlać istniejące na ten dzień warunki rynkowe.

17 Paragrafy od 14–16 dotyczą sprawozdania otwarcia z sytuacji finansowej według MSSF. Mają one również zastosowanie do okresu porównawczego zaprezentowanego w pierwszym sprawozdaniu finansowym jednostki sporządzonym zgodnie z MSSF, w którym to przypadku odniesienie do dnia przejścia na MSSF zastępuje się odniesieniem do dnia zakończenia tego okresu porównawczego.

Zwolnienia ze stosowania innych MSSF

- 18 Jednostka może zdecydować się na stosowanie jednego lub więcej ze zwolnień zawartych w Załącznikach C-E. Jednostka nie powinna stosować tych zwolnień przez analogię w odniesieniu do innych pozycji.

PREZENTACJA I UJAWNIANIE INFORMACJI

- 20 Niniejszy MSSF nie zawiera zwolnień ze stosowania wymogów dotyczących prezentacji i ujawniania informacji zawartych w pozostałych MSSF.

Informacje porównawcze

- 21 Jednostka w swoich pierwszych sprawozdaniach finansowych sporządzonych zgodnie z MSSF zamieszcza przynajmniej trzy sprawozdania z sytuacji finansowej, dwa sprawozdania z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów, dwa odrębne sprawozdania z zysków lub strat (jeżeli są prezentowane), dwa sprawozdania z przepływów pieniężnych, dwa sprawozdania ze zmian w kapitale własnym oraz odnośne informacje dodatkowe obejmujące informacje porównawcze dla wszystkich prezentowanych sprawozdań.

Informacje porównawcze nie oparte na MSSF oraz historyczne zestawienia

- 22 Niektóre jednostki prezentują historyczne zestawienia wybranych danych za okresy sprzed pierwszego okresu, za który prezentują pełne dane porównawcze zgodnie z MSSF. Niniejszy MSSF nie wymaga sporządzania tego rodzaju zestawień w celu spełnienia wymogów dotyczących ujmowania i wyceny zawartych w MSSF. Ponadto niektóre jednostki prezentują dane porównawcze zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości, a także dane porównawcze wymagane przez MSR 1. W każdym sprawozdaniu finansowym zawierającym historyczne zestawienia lub dane porównawcze sporządzone zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości, jednostka powinna:

- a) wyraźnie zaznaczyć, że informacje sporządzone zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości są informacjami, które nie zostały sporządzone zgodnie z MSSF oraz
- b) ujawnić charakter głównych korekt, które sprawią, iż informacje te będą zgodne z MSSF. Jednostka nie musi wyliczać tych korekt.

Wyjaśnienia dotyczące przejścia na MSSF

- 23 **Jednostka wyjaśnia, w jaki sposób przejście z wcześniej stosowanych ogólnie przyjętych zasad rachunkowości na MSSF wpłynęło na prezentowaną sytuację finansową, finansowe wyniki działalności i przepływy pieniężne.**
- 23A Jednostka, która zastosowała MSSF w jednym z poprzednich okresów sprawozdawczych jak opisano w paragrafie 4A, ujawnia:
- (a) powód, dla którego zaprzestała stosowania MSSF; oraz
 - (b) powód, dla którego wznowia stosowanie MSSF.
- 23B Jeżeli zgodnie z paragrafem 4A jednostka postanawia nie stosować MSSF 1, wyjaśnia powody, dla których postanawia stosować MSSF tak, jakby nigdy nie zaprzestała stosowania MSSF.

Uzgodnienia

- 24 W celu zachowania zgodności z paragrafem 23, pierwsze sprawozdanie finansowe jednostki sporządzone zgodnie z MSSF powinno zawierać:
- a) uzgodnienie kapitału własnego wykazywanego zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości z kapitałem własnym wykazywanym zgodnie z MSSF dokonane na dwie poniższe daty:
 - (i) na dzień przejścia na MSSF oraz
 - (ii) na dzień zakończenia ostatniego okresu prezentowanego w ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości,
 - b) uzgodnienie z całkowitymi dochodami ogółem zestawionymi zgodnie z MSSF za ostatni okres prezentowany w najnowszym rocznym sprawozdaniu finansowym. Punkt wyjścia dla takiego uzgodnienia powinny być całkowite dochody ogółem sporządzone zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości za ten sam okres, lub jeżeli jednostka nie prezentowała takiej kwoty, zysk lub strata ustalone zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości.
 - c) jeżeli jednostka ujęła lub odwróciła odpis aktualizujący po raz pierwszy przy sporządzaniu sprawozdania otwarcia z sytuacji finansowej według MSSF, powinna uwzględnić w pierwszym sprawozdaniu finansowym według MSSF ujawnienia, których wymagałby MSR 36 *Utrata wartości aktywów*, gdyby jednostka ujęła te odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości lub ich odwrócenia w okresie rozpoczynającym się w dniu przejścia na MSSF.
- 25 Uzgodnienia wymagane przez paragraf 24 a) i b) powinny prowadzić do uzyskania informacji na tyle szczegółowych, aby umożliwiały one użytkownikom zrozumienie istotnych korekt wprowadzonych do sprawozdania z sytuacji finansowej lub do sprawozdania z innych całkowitych dochodów. Jeżeli jednostka zaprezentowała sprawozdanie z przepływów pieniężnych zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości, powinna również wyjaśnić istotne korekty wprowadzone do sprawozdania z przepływów pieniężnych.
- 26 Jeżeli jednostka uświadomi sobie popełnienie błędów w ramach wcześniej stosowanych ogólnie przyjętych zasad rachunkowości, uzgodnienia wymagane przez paragraf 24 a) i b) powinny odróżniać korekty tych błędów od zmian zasad (polityki) rachunkowości.
- 27 MSR 8 nie ma zastosowania w odniesieniu do zmian zasad (polityki) rachunkowości, których jednostka dokonuje w momencie zastosowania MSSF po raz pierwszy lub w okresie przed sporządzeniem pierwszego sprawozdania finansowego zgodnie z MSSF. Zatem wymogi MSR 8 dotyczące zmian zasad (polityki) rachunkowości nie dotyczą pierwszego sprawozdania finansowego jednostki sporządzonego zgodnie z MSSF.
- 27A Jeżeli w trakcie okresu objętego pierwszym sprawozdaniem finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF jednostka zmienia swoje zasady (politykę) rachunkowości lub stosowanie zwolnień zawartych w niniejszym MSSF, jednostka wyjaśnia zmiany w stosunku do swojego pierwszego, sporządzonego zgodnie z MSSF śródrocznego raportu finansowego zgodnie z paragrafem 23 i aktualizuje uzgodnienia wymagane na mocy paragrafu 24 pkt a) i b).
- 28 Jeżeli jednostka nie prezentowała sprawozdań finansowych za poprzednie okresy, fakt ten ujawnia się w pierwszym sprawozdaniu finansowym jednostki sporządzonym zgodnie z MSSF.

Wyznaczenie aktywów finansowych i zobowiązań finansowych

- 29 Jednostka może wyznaczyć wcześniej ujęty składnik aktywów finansowych jako składnik aktywów finansowych wyceniany w wartości godziwej przez wynik finansowy zgodnie z paragrafem D19 A. Jednostka ujawnia wartość godziwą wyznaczonych w ten sposób aktywów finansowych na dzień wyznaczenia, a także ich klasyfikację oraz wartość bilansową w poprzednich sprawozdaniach finansowych.
- 29A Jednostka może wyznaczyć wcześniej ujęte zobowiązanie finansowe jako zobowiązanie finansowe wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy zgodnie z paragrafem D19. Jednostka ujawnia wartość godziwą wyznaczonych w ten sposób zobowiązań finansowych na dzień wyznaczenia, a także ich klasyfikację oraz wartość bilansową w poprzednich sprawozdaniach finansowych.

Przyjęcie wartości godziwej jako zakładanego kosztu

- 30 Jeżeli jednostka w sprawozdaniu otwarcia z sytuacji finansowej według MSSF przyjmuje wartość godziwą jako *zakładany koszt* składnika rzeczowych aktywów trwałych, nieruchomości inwestycyjnej, składnika wartości niematerialnych lub składnika aktywów z tytułu prawa do użytkowania (zob. paragrafy D5 i D7), w pierwszych sprawozdaniach finansowych jednostki sporządzonych zgodnie z MSSF ujawnia się następujące informacje o każdej pozycji sprawozdania otwarcia z sytuacji finansowej według MSSF:

- a) zagregowane wartości godziwe oraz
- b) zagregowane korekty do wartości bilansowych wykazywanych zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości.

Zastosowanie zakładanego kosztu do wyceny jednostek zależnych, wspólnych przedsięwzięć i jednostek stowarzyszonych

- 31 Analogicznie, jeżeli jednostka w sprawozdaniu otwarcia z sytuacji finansowej według MSSF stosuje zakładany koszt w odniesieniu do inwestycji w jednostce zależnej, wspólnym przedsięwzięciu i jednostce stowarzyszonej wykazywanej w jednostkowym sprawozdaniu finansowym (zob. paragraf D15), w pierwszym jednostkowym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF jednostka ujawnia:

- a) zagregowany zakładany koszt tych inwestycji, w przypadku których zakładany koszt odpowiada ich poprzedniej wartości bilansowej ustalonej zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości
- b) zagregowany zakładany koszt tych inwestycji, w przypadku których zakładany koszt odpowiada wartości godziwej oraz
- c) zagregowane korekty do wartości bilansowych wykazywanych zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości.

Stosowanie zakładanego kosztu w odniesieniu do zasobów ropy naftowej i gazu ziemnego

- 31A Jeżeli jednostka stosuje zwolnienie określone w paragrafie D8A pkt b w odniesieniu do zasobów ropy naftowej i gazu ziemnego, jednostka ujawnia ten fakt oraz podstawę, zgodnie z którą przypisane zostały wartości bilansowe wyznaczone zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości.

Zastosowanie zakładanego kosztu w przypadku działalności podlegającej regulacji cen

- 31B Jeżeli jednostka korzysta ze zwolnienia przewidzianego w paragrafie D8B w przypadku działalności podlegającej regulacji cen, ujawnia ten fakt oraz przedstawia, na jakiej podstawie wartości bilansowe zostały określone zgodnie z poprzednimi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości.

Zastosowanie zakładanego kosztu po wystąpieniu silnej hiperinflacji

- 31C Jeżeli, ze względu na silną hiperinflację (zob. paragrafy D26–D30), jednostka zdecyduje się na wycenę aktywów i zobowiązań według wartości godziwej oraz na stosowanie tej wartości godziwej jako zakładanego kosztu w swoim sprawozdaniu otwarcia z sytuacji finansowej według MSSF, wówczas w pierwszym sprawozdaniu finansowym jednostki sporządzanym zgodnie z MSSF ujawnia informacje na temat tego, w jaki sposób oraz dlaczego jednostka posiadała, a następnie przestała posiadać walutę funkcjonalną spełniającą obydwa z następujących warunków:

- a) wiarygodny ogólny indeks cen nie jest dostępny dla wszystkich jednostek dokonujących transakcji i posiadających salda w danej walucie;
- b) nie ma możliwości wymiany między daną walutą a stosunkowo stabilną walutą obcą.

Śródroczne raporty finansowe

- 32 W celu zachowania zgodności z postanowieniami paragrafu 23, jeżeli jednostka prezentuje śródroczny raport finansowy zgodnie z MSR 34 za część okresu objętego pierwszym sprawozdaniem finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF, jednostka, oprócz spełnienia wymogów MSR 34, spełnia następujące wymogi:

- (a) Każdy taki śródroczny raport finansowy zawiera, o ile jednostka prezentowała śródroczny raport finansowy za porównywalny śródroczny okres bezpośrednio poprzedzającego roku obrotowego:
 - (i) uzgodnienie kapitału własnego ustalonego zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości na koniec tego porównywalnego śródrocznego okresu z kapitałem własnym ustalonym na tę datę zgodnie z MSSF; oraz
 - (ii) uzgodnienie z całkowitymi dochodami ogółem zestawionymi zgodnie z MSSF za ten porównywalny okres śródroczny (bieżący i od początku roku do danego dnia). Punktem wyjścia dla tego uzgodnienia są całkowite dochody ogółem zestawione zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości za ten sam okres lub, jeśli jednostka nie prezentowała takiej łącznej kwoty, punktem wyjścia jest zysk lub strata zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości.
- (b) Poza uzgodnieniami wymaganymi przez pkt a), pierwszy śródroczny raport finansowy jednostki sporządzony zgodnie z MSR 34 za część okresu objętego pierwszym sprawozdaniem finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF zawiera uzgodnienia opisane w paragrafie 24 pkt a) i b) (uzupełnione o szczegółowe informacje wymagane przez paragrafy 25 i 26) lub odsyła do innego opublikowanego dokumentu zawierającego te uzgodnienia.

- (c) Jeżeli jednostka zmienia swoje zasady (politykę) rachunkowości lub stosowanie zwolnień zawartych w niniejszym MSSF, jednostka wyjaśnia zmiany w każdym takim śródrocznym raporcie finansowym zgodnie z paragrafem 23 i aktualizuje uzgodnienia wymagane zgodnie z pkt a) i b).

- 33 MSR 34 wymaga ujawnienia informacji minimum, które wynikają z założenia, że użytkownicy śródrocznego raportu finansowego mają również dostęp do ostatniego rocznego sprawozdania finansowego. Tym niemniej MSR 34 wymaga od jednostki „ujawnienia wszelkich zdarzeń lub transakcji, które są istotne dla zrozumienia bieżącego okresu śródrocznego”. Z tego względu, jeśli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy, w ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości, nie ujawniła informacji istotnych dla zrozumienia bieżącego okresu śródrocznego, wówczas śródroczny raport finansowy powinien ujawniać te informacje lub odsyłać do innego opublikowanego dokumentu zawierającego takie informacje.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

- 34 Jednostka stosuje postanowienia niniejszego MSSF, jeżeli jej pierwsze sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z MSSF jest sporządzane za okres obrotowy rozpoczynający się 1 lipca 2009 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone.
- 35 Jednostka stosuje zmiany zawarte w paragrafach D1 n) i D23 do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 lipca 2009 r. i później. Jeśli jednostka zastosuje MSR 23 *Koszty finansowania zewnętrznego* (zaktualizowany w 2007 r.) w odniesieniu do okresu wcześniejszego, zmiany te mają zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.
- 36 MSSF 3 *Połączenia jednostek* (zaktualizowany w 2008 r.) zmienił paragrafy 19, C1 i C4 f) i g). Jeżeli jednostka zastosuje MSSF 3 (zaktualizowany w 2008 r.) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, zmiany te również będą miały zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.
- 37 MSR 27 *Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe* (zmieniony w 2008 r.) zmienił paragrafy 13 i B7. Jeżeli jednostka zastosuje MSR 27 (zmieniony w 2008 r.) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, zmiany te również będą miały zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.
- 38 Dokument *Koszt inwestycji w jednostce zależnej, jednostce współkontrolowanej lub stowarzyszonej* (zmiany do MSSF 1 i MSR 27) wydany w maju 2008 r. dodał paragrafy 31, D1 g), D14 i D15. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się 1 lipca 2009 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszego okresu, fakt ten ujawnia.
- 39 Paragraf B7 został zmieniony na skutek *Poprawek do MSSF* wydanych w maju 2008 r. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się 1 lipca 2009 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje MSR 27 (zmieniony w 2008 r.) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, zmiany te również będą miały zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.

- 39A Dokument *Dodatkowe zwolnienia dla jednostek stosujących MSSF po raz pierwszy* (zmiany do MSSF 1), wydany w lipcu 2009 r., dodał paragrafy 31A, D8A, D9A i D21A oraz zmienił paragraf D1 pkt c), d) i l). Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się 1 stycznia 2010 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszego okresu, fakt ten ujawnia.
- 39C Paragraf E3 został dodany na podstawie opublikowanego w styczniu 2010 r. dokumentu *Ograniczone zwolnienie jednostek stosujących MSSF po raz pierwszy z ujawniania informacji porównawczych zgodnie z MSSF 7* (Zmiana do MSSF 1). Jednostka stosuje tę zmianę w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 lipca 2010 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje tę zmianę w odniesieniu do wcześniejszego okresu, fakt ten ujawnia.
- 39E Dokument *Zmiany MSSF* wydany w maju 2010 r. dodał paragrafy 27A, 31B i D8B oraz zmienił paragrafy 27, 32, D1 pkt c) i D8. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 stycznia 2011 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszego okresu, fakt ten ujawnia. Jednostki, które stosowały MSSF w okresach przed wejściem w życie MSSF 1 lub zastosowały MSSF 1 w odniesieniu do poprzedniego okresu, mogą zastosować zmianę do paragrafu D8 retrospektywnie w pierwszym rocznym okresie sprawozdawczym po wejściu w życie tej zmiany. Jednostka, która stosuje paragraf D8 retrospektywnie, fakt ten ujawnia.
- 39F [Usunięty]
- 39H Dokument *Silna hiperinflacja i usunięcie ustalonych terminów dla jednostek stosujących MSSF po raz pierwszy* (zmiany do MSSF 1) wydany w grudniu 2010 r. zmienił paragrafy B2, D1 i D20 oraz dodał paragrafy 31C i D26–D30. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się w dniu 1 lipca 2011 r. i później. Dopuszcza się wcześniejsze stosowanie.
- 39I MSSF 10 *Skonsolidowane sprawozdania finansowe* i MSSF 11 *Wspólne ustalenia umowne*, wydane w maju 2011 r., spowodowały zmiany w paragrafach 31, B7, C1, D1, D14 i D15 oraz dodanie paragrafu D31. Jednostka powinna stosować te zmiany wtedy, gdy stosuje MSSF 10 i MSSF 11.
- 39J Na podstawie MSSF 13 *Ustalenie wartości godziwej*, wydanego w maju 2011 r., skreślono paragraf 19, zmieniono definicję wartości godziwej w załączniku A i zmieniono paragrafy D15 i D20. Jednostka stosuje te zmiany, stosując MSSF 13.
- 39K Dokument *Prezentacja składników innych całkowitych dochodów* (zmiany do MSR 1), wydany w czerwcu 2011 r., zmienił paragraf 21. Przy stosowaniu MSR 1 (zmienionego w czerwcu 2011 r.) jednostka stosuje tę zmianę.

- 39L W MSR 19 *Świadczenia pracownicze* (zmienionym w czerwcu 2011 r.) paragraf D1 został zmieniony oraz usunięto paragrafy D10 i D11. Przy stosowaniu MSR 19 (zmienionego w czerwcu 2011 r.) jednostka stosuje te zmiany.
- 39M Interpretacją KIMSF 20 *Koszty usuwania nadkładu na etapie produkcji w kopalniach odkrywkowych* dodano paragraf D32 oraz zmieniono paragraf D1. Jednostka stosuje tę zmianę, jeżeli stosuje KIMSF 20.
- 39N Zgodnie z dokumentem *Pożyczki rządowe* (zmiany do MSSF 1), wydanym w marcu 2012 r., dodano paragraf B1 pkt f) oraz paragrafy B10-B12. Jednostka stosuje te paragrafy w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2013 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone.
- 39O Paragrafy B10 i B11 odnoszą się do MSSF 9. Jeżeli jednostka stosuje niniejszy MSSF, lecz nie stosuje jeszcze MSSF 9, wszelkie odniesienia w paragrafach B10 i B11 do MSSF 9 należy rozumieć jako odniesienia do MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena*.
- 39P Na podstawie dokumentu *Annual Improvements 2009–2011 Cycle*, opublikowanego w maju 2012 r., dodano paragrafy 4A–4B i 23A–23B. Jednostka stosuje tę zmianę retrospektywnie zgodnie z MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów* do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2013 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje tę zmianę w odniesieniu do wcześniejszego okresu, ujawnia ten fakt.
- 39Q Na podstawie dokumentu *Annual Improvements 2009–2011 Cycle*, opublikowanego w maju 2012 r., zmieniono paragraf D23. Jednostka stosuje tę zmianę retrospektywnie zgodnie z MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów* do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2013 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje tę zmianę w odniesieniu do wcześniejszego okresu, ujawnia ten fakt.
- 39R Na podstawie dokumentu *Annual Improvements 2009–2011 Cycle*, opublikowanego w maju 2012 r., zmieniono paragraf 21. Jednostka stosuje tę zmianę retrospektywnie zgodnie z MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów* do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2013 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje tę zmianę w odniesieniu do wcześniejszego okresu, ujawnia ten fakt.
- 39S Na podstawie dokumentu *Skonsolidowane sprawozdania finansowe, Wspólne ustalenia umowne oraz Ujawnianie informacji na temat udziałów w innych jednostkach: Wytyczne dotyczące przejścia na stosowanie MSSF* (Zmiany MSSF 10, MSSF 11 oraz MSSF 12), opublikowanego w czerwcu 2012 r., zmieniono paragraf D31. Jednostka stosuje tę zmianę, jeżeli stosuje MSSF 11 (zmieniony w czerwcu 2012 r.).

- 39T Na podstawie dokumentu *Jednostki inwestycyjne* (zmiany MSSF 10, MSSF 12 i MSR 27), opublikowanego w październiku 2012 r., zmieniono paragrafy D16 i D17 oraz załącznik C. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się w dniu 1 stycznia 2014 r. lub po tej dacie. Wcześniejsze stosowanie dokumentu *Jednostki inwestycyjne* jest dozwolone. Jeżeli jednostka stosuje te zmiany wcześniej, to jednocześnie stosuje również wszystkie zmiany ujęte w dokumencie *Jednostki inwestycyjne*.
- 39W Na podstawie dokumentu *Rozliczanie nabycia udziałów we wspólnych działaniach* (Zmiany MSSF 11), opublikowanego w maju 2014 r., zmieniono paragraf C5. Jednostka stosuje tę zmianę w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2016 r. i później. Jeżeli jednostka stosuje powiązane zmiany MSSF 11 wynikające z dokumentu *Rozliczanie nabycia udziałów we wspólnych działaniach* (Zmiany MSSF 11) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, tę zmianę paragrafu C5 stosuje się w odniesieniu do tego wcześniejszego okresu.
- 39X Na podstawie MSSF 15 *Przychody z umów z klientami* wydanego w maju 2014 r. skreślono paragraf D24 i powiązany z nim nagłówek oraz dodano paragrafy D34–D35 i powiązany z nimi nagłówek. Jednostka stosuje te zmiany, stosując MSSF 15.
- 39Y Na podstawie MSSF 9 *Instrumenty finansowe*, wydanego w lipcu 2014 r., zmieniono paragrafy 29, B1–B6, D1, D14, D15, D19 i D20, skreślono paragrafy 39B, 39G i 39U oraz dodano paragrafy 29 A, B8–B8G, B9, D19 A–D19C, D33, E1 i E2. Jednostka stosuje te zmiany, stosując MSSF 9.
- 39Z Na podstawie dokumentu *Equity Method in Separate Financial Statements* (Amendments to IAS 27) (*Metoda praw własności w jednostkowych sprawozdaniach finansowych* (zmiany MSR 27)), opublikowanego w sierpniu 2014 r., zmieniono paragraf D14 i dodano paragraf D15 A. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się w 1 stycznia 2016 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszego okresu, fakt ten ujawnia.
- 39AA [Usunięty]
- 39AB Na podstawie MSSF 16 *Leasing*, wydano w styczniu 2016 r., zmieniono paragrafy 30, C4, D1, D7, D8B i D9, usunięto paragraf D9 A i dodano paragrafy D9B–D9E. Jednostka stosuje te zmiany, stosując MSSF 16.
- 39AC Na podstawie interpretacji KIMSF 22 *Transakcje w walucie obcej oraz wynagrodzenie wypłacane lub otrzymywane z góry* dodano paragraf D36 oraz zmieniono paragraf D1. Jednostka stosuje tę zmianę, jeżeli stosuje KIMSF 22.
- 39AD Na podstawie dokumentu *Roczne zmiany MSSF – Okres 2014–2016*, opublikowanego w grudniu 2016 r., zmieniono paragrafy 39L i 39T oraz usunięto paragrafy 39D, 39F, 39AA i E3–E7. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się w dniu 1 stycznia 2018 r. lub po tej dacie.
- 39AE Na podstawie MSSF 17 *Umowy ubezpieczenia* wydanego w maju 2017 r. zmieniono paragrafy B1 i D1, skreślono nagłówek przed paragrafem D4 oraz paragraf D4, a po paragrafie B12 dodano nagłówek i paragraf B13. Jednostka stosuje te zmiany, stosując MSSF 17.

- 39AF W wyniku KIMSF 23 *Nieprawidłowość co do traktowania podatkowego dochodu* dodaje się paragraf E8. Jednostka stosuje tę zmianę, jeżeli stosuje KIMSF 23.
- 39AG Dokumentem „Roczne zmiany MSSF – Okres 2018-2020”, wydanym w maju 2020 r., zmieniono paragraf D1 lit. f) oraz dodano paragraf D13 A. Jednostka stosuje tę zmianę w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się w dniu 1 stycznia 2022 r. lub po tej dacie. Dopuszcza się wcześniejsze stosowanie. Jeżeli jednostka zastosuje tę zmianę w odniesieniu do wcześniejszego okresu, fakt ten ujawnia.
- 39AH Na podstawie dokumentu *Odroczony podatek dochodowy w związku z aktywami i zobowiązaniami powstałymi w ramach pojedynczej transakcji*, wydanego w maju 2021 r., zmieniono paragraf B1 oraz dodano paragraf B14. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 stycznia 2023 r. i później. Wcześniejsze stosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszego okresu, ujawnia ten fakt.

WYCOFANIE MSR 1 (WYDANEGO W 2003 R.)

- 40 Niniejszy MSSF zastępuje MSSF 1 (wydany w 2003 r. i zmieniony w maju 2008 r.)

Dodatek A

Definicje pojęć

Niniejszy załącznik stanowi integralną część MSSF.

Dzień przejścia na MSSF	jest to początek najwcześniejszego okresu, za jaki jednostka prezentuje dane porównawcze zgodnie z MSSF w swoim pierwszym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF .
Zakładany koszt	jest to kwota przyjęta jako odpowiednik kosztu lub zamortyzowanego kosztu na dany dzień. Późniejsze umorzenie czy amortyzacja tego kosztu wskazuje, że jednostka dokonała początkowego ujęcia składnika aktywów lub zobowiązania na dany dzień oraz, że jego koszt był równy zakładanemu kosztowi.
Wartość godziwa	jest ceną, którą otrzymano by za sprzedaż składnika aktywów lub zapłacono by za przeniesienie zobowiązania w transakcji przeprowadzonej na zwykłych warunkach między uczestnikami rynku na dzień wyceny. (Zob. MSSF 13.)
Pierwsze sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z MSSF	jest to pierwsze roczne sprawozdanie finansowe, przy sporządzeniu którego jednostka zastosowała Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) zamieszczając w nim wyraźne i bezwarunkowe stwierdzenie o zgodności z MSSF.
Pierwszy okres sprawozdawczy, w którym zastosowano MSSF	jest to ostatni okres objęty pierwszym sprawozdaniem finansowym jednostki sporządzonym zgodnie z MSSF.
Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy	jednostka, która prezentuje swoje pierwsze sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z MSSF .

Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)	standardy i interpretacje przyjęte przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB). Obejmują one:
	a) Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, b) Międzynarodowe Standardy Rachunkowości oraz c) Interpretacje wydane przez Komitet ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (KIMSF) lub istniejący wcześniej Stały Komitet ds. Interpretacji (SKI).
Sprawozdanie otwarcia z sytuacji finansowej według MSSF	sprawozdanie z sytuacji finansowej jednostki sporządzone na dzień przejścia na MSSF .
Wcześniej stosowane ogólnie przyjęte zasady rachunkowości	zasady rachunkowości, którymi jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy posługiwała się tuż przed przyjęciem MSSF.

Załącznik B

Wyjątki dotyczące retrospektywnego zastosowania pozostałych MSSF

Niniejszy załącznik stanowi integralną część MSSF.

- B1** Jednostka stosuje następujące wyjątki:
- a) zaprzestanie ujmowania aktywów finansowych i zobowiązań finansowych (paragrafy B2 i B3);
 - b) rachunkowość zabezpieczeń (paragrafy B4–B6);
 - c) udziały niekontrolujące (paragraf B7);
 - d) klasyfikacja i wycena aktywów finansowych (paragrafy B8–B8C);
 - e) utrata wartości aktywów finansowych (paragrafy B8D–B8G);
 - f) wbudowane instrumenty pochodne (paragraf B9);
 - g) pożyczki rządowe (paragrafy B10–B12);
 - h) umowy ubezpieczenia (paragraf B13); oraz
 - i) odroczony podatek dochodowy związany z leasingiem oraz zobowiązaniami z tytułu wycofania z eksploatacji, rekultywacji i zobowiązaniami o podobnym charakterze (paragraf B14).
- Zaprzestanie ujmowania aktywów finansowych i zobowiązań finansowych**
- B2** Z wyjątkiem sytuacji określonych w paragrafie B3 jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy stosuje wymogi dotyczące zaprzestania ujmowania zawarte w MSSF 9 prospektywnie w odniesieniu do transakcji mających miejsce w dniu lub po dniu przejścia na MSSF. Na przykład jeżeli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy zgodnie ze wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości zaprzestała ujmować aktywa finansowe lub zobowiązania finansowe niebędące instrumentami pochodnymi w wyniku transakcji mającej miejsce przed dniem przejścia na MSSF, to nie ujmuje tych aktywów i zobowiązań zgodnie z MSSF (chyba że kwalifikują się one do ujęcia w wyniku późniejszej transakcji lub późniejszego zdarzenia).

- B3 Niezależnie od postanowień paragrafu B2 jednostka może stosować wymogi MSSF 9 dotyczące zaprzestania ujmowania w sposób retrospektywny począwszy od wybranego przez siebie dnia, pod warunkiem że informacje niezbędne przy zastosowaniu postanowień MSSF 9 do aktywów finansowych i zobowiązań finansowych, których ujmowania zaprzestano na skutek transakcji mających miejsce w przeszłości, zostały uzyskane w okresie początkowego ujęcia tych transakcji.

Rachunkowość zabezpieczeń

- B4 Na mocy wymogów MSSF 9 na dzień przejścia na MSSF jednostka:

- a) wycenia wszystkie instrumenty pochodne w wartości godziwej; oraz
- b) wyłącza wszystkie odroczone zyski i straty na instrumentach pochodnych, które zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości były wykazywane jako aktywa lub zobowiązania.

- B5 Jednostka nie uwzględnia w sprawozdaniu otwarcia z sytuacji finansowej według MSSF takiego rodzaju powiązania zabezpieczającego, które nie spełnia wymogów rachunkowości zabezpieczeń określonych w MSSF 9 (na przykład dotyczy to wielu powiązań zabezpieczających, w których instrumentem zabezpieczającym jest samodzielna opcja wystawiona lub opcja wystawiona netto, lub w których pozycją zabezpieczaną jest pozycja netto w zabezpieczeniu przepływów pieniężnych przed ryzykiem innym niż ryzyko walutowe). Jeżeli jednak zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości jednostka wyznaczyła pozycję netto jako pozycję zabezpieczaną, może wyznaczyć jako pozycję zabezpieczaną zgodnie z MSSF pojedynczy element tej pozycji netto lub pozycję netto, jeżeli spełnione są wymogi określone w paragrafie 6.6.1 MSSF 9, pod warunkiem że dokona tego nie później niż na dzień przejścia na MSSF.

- B6 Jeśli przed dniem przejścia na MSSF jednostka wyznaczyła transakcję jako zabezpieczenie, ale zabezpieczenie to nie spełnia warunków rachunkowości zabezpieczeń określonych w MSSF 9, jednostka stosuje paragrafy 6.5.6 oraz 6.5.7 MSSF 9 w celu zaprzestania stosowania rachunkowości zabezpieczeń. Transakcji zawartych przed dniem przejścia na MSSF nie należy retrospektywnie wyznaczać jako zabezpieczenia.

Udziały niekontrolujące

- B7 Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy stosuje następujące wymogi MSSF 10 prospektywnie od daty przejścia na MSSF:

- a) zawarty w paragrafie B94 wymóg, iż łączne całkowite dochody przypisuje się do właścicieli jednostki dominującej oraz udziałów niekontrolujących nawet wtedy, gdy w rezultacie udziały niekontrolujące przybierają wartość ujemną;
- b) zawarte w paragrafach 23 i B93 wymogi dotyczące ujmowania zmian udziału własnościowego jednostki dominującej, które nie skutkują utratą kontroli nad jednostką zależną, i
- c) zawarte w paragrafach B97–B99 wymogi dotyczące księgowego rozliczania utraty kontroli nad jednostką zależną oraz odnośne wymogi paragrafu 8A MSSF 5 *Aktywa trwale nieprzeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana*.

Jeżeli jednak jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy decyduje się na retrospektywne stosowanie MSSF 3 w odniesieniu do przeprowadzonego w przeszłości połączenia jednostek, to zgodnie z paragrafem C1 niniejszego MSSF powinna również stosować MSSF 10.

Klasyfikacja i wycena instrumentów finansowych

B8 Jednostka ocenia, czy składnik aktywów finansowych spełnia warunki określone w paragrafie 4.1.2 lub warunki określone w paragrafie 4.1.2 A MSSF 9 na podstawie faktów i okoliczności występujących na dzień przejścia na MSSF.

B8A Jeżeli ocena zmienionej wartości pieniądza w czasie zgodnie z paragrafami B4.1.9B–B4.1.9D MSSF 9 jest niewykonalna w praktyce na podstawie faktów i okoliczności występujących na dzień przejścia na MSSF, jednostka ocenia wynikające z umowy przepływy pieniężne charakterystyczne dla tego składnika aktywów finansowych na podstawie faktów i okoliczności występujących na dzień przejścia na MSSF bez uwzględniania wymogów związanych ze zmianą wartości pieniądza w czasie zawartych w paragrafach B4.1.9B–B4.1.9D MSSF 9. (W takim przypadku jednostka stosuje również paragraf 42R MSSF 7, ale odniesienia do „paragrafu 7.2.4 MSSF 9” należy rozumieć jako odniesienia do niniejszego paragrafu, a odniesienia do „początkowego ujęcia składnika aktywów finansowych” należy rozumieć jako odniesienia do „dnia przejścia na MSSF”).

B8B Jeżeli ocena, czy wartość godziwa przedpłaty nie ma znaczenia zgodnie z paragrafem B4.1.12 pkt c) MSSF 9, jest niewykonalna w praktyce na podstawie faktów i okoliczności występujących na dzień przejścia na MSSF, jednostka ocenia wynikające z umowy przepływy pieniężne charakterystyczne dla tego składnika aktywów finansowych na podstawie faktów i okoliczności występujących na dzień przejścia na MSSF bez uwzględniania wyjątku dla przedpłaty określonego w paragrafie B4.1.12 MSSF 9. (W takim przypadku jednostka stosuje również paragraf 42S MSSF 7, ale odniesienia do „paragrafu 7.2.5 MSSF 9” należy rozumieć jako odniesienia do niniejszego paragrafu, a odniesienia do „początkowego ujęcia składnika aktywów finansowych” należy rozumieć jako odniesienia do „dnia przejścia na MSSF”).

B8C Jeżeli jest niewykonalne w praktyce (zgodnie z definicją w MSR 8), aby jednostka stosowała retrospektywnie metodę efektywnej stopy procentowej określoną w MSSF 9, wartość godziwa składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego na dzień przejścia na MSSF stanowi nową wartość bilansową brutto tego składnika aktywów finansowych lub nowy zamortyzowany koszt tego zobowiązania finansowego na dzień przejścia na MSSF.

Utrata wartości aktywów finansowych

B8D Jednostka stosuje retrospektywnie wymogi dotyczące utraty wartości zawarte w sekcji 5.5 MSSF 9, z zastrzeżeniem paragrafów 7.2.15 i 7.2.18–7.2.20 tego MSSF.

B8E Na dzień przejścia na MSSF jednostka korzysta z racjonalnych i możliwych do udokumentowania informacji, które są dostępne bez nadmiernych kosztów i starań, w celu określenia ryzyka kredytowego istniejącego w dniu, w którym instrumenty finansowe zostały początkowo ujęte (lub w odniesieniu do zobowiązań do udzielenia pożyczki i umów gwarancji finansowej – w dniu, w którym jednostka została stroną nieodwołalnej promesy zobowiązania zgodnie z paragrafem 5.5.6 MSSF 9), i porównuje je z ryzykiem kredytowym na dzień przejścia na MSSF (zob. również paragrafy B7.2.2–B7.2.3 MSSF 9).

B8F Przy ustalaniu, czy nastąpił znaczny wzrost ryzyka kredytowego od momentu początkowego ujęcia, jednostka może stosować:

a) wymogi określone w paragrafach 5.5.10 i B5.5.27–B5.5.29 MSSF 9; oraz

b) możliwe do odrzucenia założenie zawarte w paragrafie 5.5.11 MSSF 9 w odniesieniu do płatności z tytułu umowy, które są przeterminowane o ponad 30 dni, jeżeli jednostka będzie stosować wymogi dotyczące utraty wartości, określając znaczne wzrosty ryzyka kredytowego od momentu początkowego ujęcia dla tych instrumentów finansowych na podstawie informacji dotyczących przeterminowanych płatności.

B8G Jeżeli ustalenie – na dzień przejścia na MSSF – czy nastąpił znaczny wzrost ryzyka kredytowego od momentu początkowego ujęcia instrumentu finansowego, wymagałoby nadmiernych kosztów lub starań, jednostka ujmuje odpis na oczekiwane straty kredytowe w kwocie równej oczekiwany stratom kredytowym w całym okresie życia na każdy dzień sprawozdawczy aż do chwili zaprzestania ujmowania tego instrumentu finansowego (chyba że w danym dniu sprawozdawczym ryzyko kredytowe związane z tym instrumentem finansowym jest niskie, w którym to przypadku stosuje się paragraf B8E pkt a)).

Wbudowane instrumenty pochodne

B9 Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy ocenia, czy wbudowany instrument pochodny należy oddzielić od umowy zasadniczej i ujmować jako instrument pochodny w oparciu o warunki obowiązujące w dniu, w którym jednostka ta stała się po raz pierwszy stroną umowy, lub w dniu, w którym zgodnie z paragrafem B4.3.11 MSSF 9 wymagana jest ponowna ocena, w zależności od tego, która z tych dwóch dat jest późniejsza.

Pożyczki rządowe

B10 Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy klasyfikuje wszystkie otrzymane pożyczki rządowe otrzymane jako zobowiązanie finansowe lub instrument kapitałowy zgodnie z MSR 32 *Instrumenty finansowe: prezentacja*. Z wyjątkiem sytuacji przedstawionej w paragrafie B11 jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy stosuje wymogi określone w MSSF 9 *Instrumenty finansowe* oraz w MSR 20 *Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej* prospektywnie w odniesieniu do pożyczek rządowych istniejących w dniu przejścia na MSSF i nie ujmuje jako dotacji rządowej świadczenia w formie pożyczki rządowej o stopie procentowej poniżej rynkowych stóp procentowych. W konsekwencji, jeżeli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy zgodnie z wcześniej przez nią stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości nie ujmowała i nie wyceniała pożyczki rządowej o stopie procentowej poniżej rynkowych stóp procentowych na podstawie wymogów zgodnych z MSSF, stosuje ona wynikającą z wcześniej stosowanych ogólnie przyjętych zasad rachunkowości wartość bilansową pożyczki w dniu przejścia na MSSF jako wartość bilansową pożyczki w sprawozdaniu otwarcia z sytuacji finansowej według MSSF. Jednostka stosuje MSSF 9 na potrzeby wyceny takich pożyczek po dniu przejścia na MSSF.

B11 Niezależnie od paragrafu B10 jednostka może stosować wymogi MSSF 9 i MSR 20 retrospektywnie w odniesieniu do wszelkich pożyczek rządowych otrzymanych przed dniem przejścia na MSSF, pod warunkiem że konieczne do tego informacje były w posiadaniu jednostki w momencie początkowego ujęcia tej pożyczki.

- B12 Wymogi i wytyczne w paragrafach B10 i B11 nie uniemożliwiają jednostce korzystania z wyjątków przewidzianych w paragrafach D19-D19D dotyczących wyznaczenia wcześniej ujętych instrumentów finansowych do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy.

Umowy ubezpieczenia

- B13 Jednostka stosuje przepisy przejściowe określone w paragrafach C1–C24 i C28 w załączniku C do MSFF 17 w odniesieniu do umów objętych zakresem MSFF 17. Odniesienia do dnia przejścia zawarte w tych paragrafach MSFF 17 należy rozumieć jako dzień przejścia na MSFF.

Odroczony podatek dochodowy związany z leasingiem oraz zobowiązaniami z tytułu wycofania z eksploatacji, rekultywacji i zobowiązaniami o podobnym charakterze

- B14 Na mocy paragrafów 15 i 24 MSR 12 *Podatek dochodowy* jednostka jest zwolniona z ujmowania składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego w określonych okolicznościach. Pomimo tych wyjątków, w dniu przejścia na MSFF jednostka stosująca MSFF po raz pierwszy ujmuje składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego – do wysokości, do której jest prawdopodobne, iż osiągnięty zostanie dochód do opodatkowania, który pozwoli na potrącenie ujemnych różnic przejściowych – oraz rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego w odniesieniu do wszystkich ujemnych i dodatnich różnic przejściowych związanych z:

- a) aktywami z tytułu prawa do użytkowania i zobowiązaniami z tytułu leasingu; oraz
- b) zobowiązaniami z tytułu wycofania z eksploatacji, rekultywacji i zobowiązaniami o podobnym charakterze oraz odpowiadającymi im kwotami ujętymi jako część kosztu powiązanego z nimi składnika aktywów.

Dodatek C

Zwolnienia dotyczące połączeń jednostek

Niniejszy dodatek stanowi integralną część MSFF. Jednostka stosuje poniższe wymogi w odniesieniu do połączeń jednostek, które jednostka ujęła przed dniem przejścia na MSFF. Niniejszy dodatek należy stosować jedynie w odniesieniu do połączeń jednostek w rozumieniu MSFF 3 Połączenia jednostek.

- C1 Jednostka stosująca MSFF po raz pierwszy może nie stosować postanowień MSFF 3 retrospektywnie w odniesieniu do przeprowadzonych w przeszłości połączeń jednostek gospodarczych (połączeń jednostek gospodarczych, które miały miejsce przed dniem przejścia na MSFF). Jeżeli jednak jednostka stosująca MSFF po raz pierwszy przekształci jakiegokolwiek połączenie jednostek gospodarczych w taki sposób, aby było zgodne z postanowieniami MSFF 3, przekształca wszystkie późniejsze połączenia jednostek gospodarczych i stosuje MSFF 10 od tej samej daty. Jeżeli na przykład jednostka stosująca MSFF po raz pierwszy decyduje się na przekształcenie połączenia jednostek gospodarczych, które miało miejsce w dniu 30 czerwca 20X6 r., przekształca wszystkie połączenia jednostek gospodarczych, które nastąpiły między 30 czerwca 20X6 r. a dniem przejścia na MSFF oraz stosuje także postanowienia MSFF 10 począwszy od 30 czerwca 20X6.

- C2 Jednostka nie musi stosować MSR 21 *Skutki zmian kursów wymiany walut obcych* retrospektywnie do korekt wartości godziwej oraz do wartości firmy powstałej w wyniku połączenia jednostek, które miało miejsce przed dniem przejścia na MSSF. Jeżeli jednostka nie zastosuje MSR 21 retrospektywnie do tych korekt wartości godziwej i do wartości firmy, wówczas powinna traktować je jako aktywa i zobowiązania jednostki a nie aktywa i zobowiązania jednostki przejmowanej. Dlatego te korekty wartości firmy i wartości godziwej albo już zostały wyrażone w walucie funkcjonalnej jednostki lub stanowią pozycje niepieniężne w walucie obcej, które zostały wykazane z zastosowaniem kursu wymiany przyjętego zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości.
- C3 Jednostka może stosować MSR 21 retrospektywnie w odniesieniu do korekt wartości godziwej i do wartości firmy powstającej w wyniku:
- a) wszystkich połączeń jednostek, które miały miejsce przed dniem przejścia na MSSF lub
 - b) wszystkich połączeń jednostek, które jednostka postanowi przekształcić w celu spełnienia wymogów MSSF 3, zgodnie z powyższym paragrafem C1.
- C4 Jeżeli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy nie zastosuje postanowień MSSF 3 retrospektywnie w odniesieniu do przeprowadzonego w przeszłości połączenia jednostek gospodarczych, będzie to miało następujące konsekwencje dla tego połączenia jednostek gospodarczych:
- a) jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy stosuje tę samą klasyfikację (jako nabycie przez jednostkę przejmującą, przejęcie odwrotne przez jednostkę przejętą lub łączenie udziałów), którą stosowała w sprawozdaniach finansowych sporządzanych zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości.
 - b) Na dzień przejścia na MSSF jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy ujmuje wszystkie swoje aktywa i zobowiązania, które zostały przejęte lub nabyte w wyniku przeprowadzonego w przeszłości połączenia jednostek, z wyjątkiem:
 - (i) pewnych aktywów finansowych i zobowiązań finansowych usuniętych z bilansu zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości (zob. paragraf B2) oraz
 - (ii) aktywów, w tym wartości firmy, oraz zobowiązań, które nie zostały ujęte w skonsolidowanym sprawozdaniu z sytuacji finansowej jednostki przejmującej sporządzonym zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości oraz które nie spełniałyby kryteriów ujmowania w jednostkowym sprawozdaniu z sytuacji finansowej jednostki przejętej sporządzonym zgodnie z MSSF (zob. poniższe pkt f)-i)).

Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy ujmuje każdą powstałą zmianę poprzez skorygowanie zysków zatrzymanych (lub jeśli to odpowiednie, innej kategorii kapitału własnego), chyba że zmiana wynika z ujęcia składnika wartości niematerialnych, który był wcześniej włączony do wartości firmy (zob. poniższy pkt g)(i)).

- c) Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy wyłącza ze swego sprawozdania otwarcia z sytuacji finansowej według MSSF każdą pozycję, która była ujęta zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości i nie spełnia wymogów ujmowania jako składnika aktywów lub zobowiązanie zgodnie z MSSF. Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy ujmuje zmiany w następujący sposób:

- (i) jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy mogła zaklasyfikować mające miejsce w przeszłości połączenie jednostek jako przejęcie i ujmować jako składnik wartości niematerialnych pozycję, która nie spełnia wymogów ujmowania jej jako składnika aktywów zgodnie z MSR 38 *Wartości niematerialne*. Jednostka przeklasyfikowuje ten składnik aktywów (oraz odnośny podatek odroczony oraz udziały niekontrolujące, o ile istnieją) jako część wartości firmy (chyba, że odjęła wartość firmy bezpośrednio od kapitału własnego zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości, zob. poniższe pkt g)(i) oraz i)).

- (ii) jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy ujmuje wszystkie inne powstałe zmiany w zyskach zatrzymanych ⁽¹⁾.

- d) MSSF wymagają późniejszej wyceny niektórych aktywów i zobowiązań w inny sposób aniżeli na podstawie początkowego kosztu, jak na przykład według wartości godziwej. Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy wycenia tego typu aktywa i zobowiązania na podstawie sprawozdania otwarcia z sytuacji finansowej według MSSF, mimo iż aktywa te zostały przejęte a zobowiązania zaciągnięte w wyniku mającego miejsce w przeszłości połączenia jednostek. Jednostka ujmuje każdą powstałą w ten sposób zmianę wartości bilansowej poprzez skorygowanie zysków zatrzymanych (lub jeśli to odpowiednie, innej kategorii kapitału własnego), a nie wartości firmy.

- e) Niezwłocznie po połączeniu jednostek, ustalona zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości wartość bilansowa przejętych aktywów i zobowiązań zaciągniętych w wyniku połączenia jednostek staje się na ten dzień zakładanym kosztem ustalonym zgodnie z MSSF. Jeżeli MSSF wymagają wyceny tych aktywów i zobowiązań w oparciu o koszt w późniejszym okresie, ustalony tak zakładany koszt stanowi podstawę do amortyzacji lub umorzenia począwszy od daty połączenia jednostek.

⁽¹⁾ Takie zmiany obejmują reklasyfikację z lub do pozycji „wartości niematerialne”, jeżeli wartość firmy nie została ujęta zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości jako składnik aktywów. Jest to możliwe, jeżeli zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości jednostka: (a) pomniejszyła o wartość firmy kapitał własny lub (b) nie traktuje połączenia jednostek jako nabycia.

- f) Jeżeli składnik aktywów nabyty w wyniku połączenia jednostek lub zobowiązanie przyjęte w wyniku połączenia jednostek nie były ujęte zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości, ich zakładany koszt nie ma wartości zero w sprawozdaniu otwarcia z sytuacji finansowej według MSSF. Jednostka przejmująca ujmuje natomiast i wycenia je w skonsolidowanym sprawozdaniu z sytuacji finansowej według zasad, których dotrzymanie byłoby wymagane przez MSSF przy sporządzaniu sprawozdania z sytuacji finansowej jednostki przejmowanej. Ilustracją powyższego zapisu jest, co następuje: jeżeli jednostka przejmująca, zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości nie kapitalizowała leasingu przejętego w wyniku mającego miejsce w przeszłości połączenia jednostek, w którym jednostka przejmowana była leasingobiorcą, kapitalizuje ten leasing w swoim skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, gdyż zgodnie z MSSF 16 *Leasing* jednostka przejmowana musi ujmować leasing w swoim sprawozdaniu z sytuacji finansowej według MSSF. Analogicznie, jeżeli jednostka przejmująca nie ujęła zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości zobowiązania warunkowego, które nadal istnieje na dzień przejścia na MSSF, jednostka przejmująca ujmuje to zobowiązanie warunkowe na ten dzień, chyba że w MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe* zakazano ujęcia tego zobowiązania warunkowego w sprawozdaniu finansowym jednostki przejmowanej. W sytuacji odmiernej, kiedy składnik aktywów lub zobowiązanie były zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości włączone do wartości firmy, ale zgodnie z MSSF 3 powinny być ujęte osobno, ten składnik aktywów lub zobowiązanie pozostają częścią wartości firmy, chyba że MSSF wymagają ich ujęcia w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki przejmowanej.
- g) Wartość bilansowa wartości firmy w sprawozdaniu otwarcia z sytuacji finansowej według MSSF odpowiada jej wartości bilansowej ustalonej zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości na dzień przejścia na MSSF, po przeprowadzeniu dwóch poniższych korekt.
- (i) Jeżeli wymaga tego powyższy pkt c)(i), jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy zwiększa wartość bilansową wartości firmy w momencie przeklasyfikowania pozycji, którą zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości ujmowała jako składnik wartości niematerialnych. Analogicznie, jeżeli pkt f) wymaga od jednostki stosującej MSSF po raz pierwszy ujęcia składnika wartości niematerialnych, który zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości był włączony do ujętej wartości firmy, jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy odpowiednio zmniejsza wartość bilansową wartości firmy (a jeśli ma to zastosowanie, koryguje podatek odroczonego i udziały niekontrolujące).
 - (ii) Niezależnie od tego, czy istnieją przesłanki pozwalające przyjąć, iż nastąpiła utrata wartości wartości firmy, jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy stosuje wymogi MSR 36 poprzez przeprowadzenie testu sprawdzającego, czy nastąpiła utrata wartości wartości firmy na dzień przejścia na MSSF oraz ujęcie powstałych odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości w zyskach zatrzymanych (lub zgodnie z wymogiem MSR 36 w nadwyżce z aktualizacji wyceny). Test sprawdzający, czy nastąpiła utrata wartości wartości firmy przeprowadzany jest w oparciu o warunki istniejące na dzień przejścia na MSSF.
- h) Żadnych innych korekt wartości bilansowej wartości firmy nie dokonuje się na dzień przejścia na MSSF. Na przykład, jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy nie przelicza wartości bilansowej wartości firmy:
- (i) w celu wyłączenia trwających prac badawczych i rozwojowych przejętych w wyniku połączenia jednostek (chyba, że odpowiednie wartości niematerialne spełniałyby wymogi MSR 38 dotyczące ujmowania w sprawozdaniu z sytuacji finansowej jednostki przejmowanej),

- (ii) w celu skorygowania wcześniejszej amortyzacji wartości firmy,
 - (iii) w celu odwrócenia korekt wartości firmy, na które nie zezwala MSSF 3, a które zostały dokonane zgodnie z wcześniejszymi stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości ze względu na korekty wartości aktywów i zobowiązań dokonane w okresie między połączeniem jednostek a dniem przejścia na MSSF.
- i) Jeżeli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy ujęła wartość firmy zgodnie z wcześniejszymi stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości jako zmniejszenie kapitału własnego:
- (i) nie ujmuje tej wartości firmy w swoim sprawozdaniu otwarcia z sytuacji finansowej według MSSF. Ponadto nie przenosi wartości firmy do rachunku zysków i strat, w przypadku zbycia jednostki zależnej lub gdy nastąpiła utrata wartości inwestycji w jednostkę zależną.
 - (ii) korekty wynikające z późniejszego wyjaśnienia zdarzenia warunkowego wpływającego na wysokość kwoty zapłaty ujmuje się w zyskach zatrzymanych.
- j) Zgodnie z wcześniejszymi stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy mogła nie konsolidować jednostki zależnej przejętej w wyniku dokonanego w przeszłości połączenia jednostek (na przykład ze względu na to, że jednostka dominująca nie uznawała tej jednostki za jednostkę zależną zgodnie z wcześniejszymi stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości lub nie sporządzała skonsolidowanego sprawozdania finansowego). W takim przypadku jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy koryguje wartość bilansową aktywów i zobowiązań jednostki zależnej do wartości, które zgodnie z MSSF powinny być ujęte w sprawozdaniu z sytuacji finansowej jednostki zależnej. Zakładany koszt wartości firmy będzie wówczas odpowiadał różnicy na dzień przejścia na MSSF między:
- (i) udziałem jednostki dominującej w tych skorygowanych wartościach bilansowych oraz
 - (ii) a wykazanym w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej kosztem inwestycji w jednostkę zależnej.
- k) Wycena udziałów niekontrolujących oraz podatku odroczonego wynika z wyceny innych aktywów i zobowiązań. Dlatego powyższe korekty wartości ujętych aktywów i zobowiązań wpływają na udziały niekontrolujące oraz podatek odroczonego.

C5 Zwolnienie odnoszące się do dokonanych w przeszłości połączeń jednostek odnosi się także do mających miejsce w przeszłości transakcji nabycia inwestycji w jednostkach stowarzyszonych, udziałów we wspólnych przedsięwzięciach oraz udziałów w we wspólnych działaniach, w których działalność wspólnego działania stanowi przedsięwzięcie, zgodnie z definicją w MSSF 3. Ponadto data przyjęta w paragrafie C1 odnosi się w równym stopniu do wszystkich tego rodzaju transakcji nabycia.

*Załącznik D***Zwolnienia ze stosowania innych MSSF**

Niniejszy załącznik stanowi integralną część MSSF.

D1 Jednostka może zdecydować się na zastosowanie jednego lub większej liczby z poniżej wymienionych zwolnień:

- a) transakcje płatności w formie akcji (paragrafy D2 i D3),
 - b) [skreślony]
 - c) zakładany koszt (paragrafy D5–D8B),
 - d) leasing (paragrafy D9 i D9B–D9E),
-
- f) skumulowane różnice kursowe z tytułu przeliczenia z waluty obcej. (paragraf D12–D13 A),
 - g) inwestycje w jednostkach zależnych, wspólnych przedsięwzięciach i jednostkach stowarzyszonych (paragrafy D14 i D15),
 - h) aktywa i zobowiązania jednostek zależnych, jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć (paragraf D16 i D17),
 - i) złożone instrumenty finansowe (paragraf D18),
 - j) wyznaczenie wcześniej ujętych instrumentów finansowych (paragrafy D19–D19C),
 - k) wycena składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego w wartości godziwej w momencie początkowego ujęcia (paragraf D20),
 - l) zobowiązania z tytułu wycofania z eksploatacji zawarte w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia rzeczowych aktywów trwałych (paragraf D21 i D21A),
 - m) aktywa finansowe lub wartości niematerialne ujmowane zgodnie z KIMSF 12 *Umowy na usługi koncesjonowane* (paragraf D22),
 - n) koszty finansowania zewnętrznego (paragraf D23),
 - o) przekazanie aktywów przez klientów (paragraf D24),
 - p) regulowanie zobowiązań finansowych przy pomocy instrumentów kapitałowych (paragraf D25),
 - q) silna hiperinflacja (paragrafy D26–D30),
 - r) wspólne ustalenia umowne (paragraf D31),
 - s) koszty usuwania nadkładu na etapie produkcji w kopalniach odkrywkowych (paragraf D32),
 - t) wyznaczenie umów kupna lub sprzedaży składników niefinansowych (paragraf D33),
 - u) przychód (paragrafy D34 i D35), oraz
 - v) transakcje w walucie obcej oraz wynagrodzenie wypłacane lub otrzymywane z góry (paragraf D36).

Jednostka nie stosuje poprzez analogię tych zwolnień w odniesieniu do innych pozycji.

Płatności w formie akcji

- D2 Jednostce stosującej MSSF po raz pierwszy zaleca się, ale nie zobowiązuje do stosowania postanowień MSSF 2 *Płatności w formie akcji* w odniesieniu do instrumentów kapitałowych, które zostały przyznane 7 listopada 2002 r. i wcześniej. Jednostkę stosującą MSSF po raz pierwszy zaleca się również, ale nie musi ona stosować MSSF 2 do instrumentów kapitałowych, które zostały przyznane po 7 listopada 2002 r. i stały się wymagalne przed datą późniejszą spośród: a) dnia przejścia na MSSF oraz b) 1 stycznia 2005 r. Tym niemniej, jeżeli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy zdecyduje się na stosowanie MSSF 2 w odniesieniu do takich instrumentów kapitałowych, może to uczynić tylko wówczas, jeżeli publicznie ujawniła wartość godziwą tych instrumentów kapitałowych ustaloną na dzień wyceny zgodnie z wymogami MSSF 2. Tym niemniej w przypadku wszystkich przyznaných instrumentów kapitałowych, w odniesieniu do których nie zastosowano postanowień MSSF 2 (np. do instrumentów przyznaných w dniu 7 listopada 2002 r. i wcześniej), jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy ujawnia informacje wymagane przez paragraf 44 i 45 MSSF 2. Jeżeli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy dokona modyfikacji zasad lub warunków dotyczących przyznania instrumentów kapitałowych, w odniesieniu do których nie zastosowano postanowień MSSF 2, jednostka nie jest zobowiązana stosować postanowień paragrafów 26–29 MSSF 2, jeżeli modyfikacja nastąpiła przed datą przejścia na MSSF.
- D3 Jednostce stosującej MSSF po raz pierwszy zaleca się, ale nie zobowiązuje do stosowania postanowień MSSF 2 w odniesieniu do zobowiązań powstających w wyniku płatności w formie akcji, które zostały uregulowane przed datą przejścia na MSSF. Jednostce stosującej MSSF po raz pierwszy zaleca się również, ale nie zobowiązuje do stosowania postanowień MSSF 2 w odniesieniu do zobowiązań, które zostały uregulowane przed 1 stycznia 2005 r. Dla zobowiązań, do których zastosowano postanowienia MSSF 2, jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy nie musi przekształcać informacji porównawczych w zakresie, w jakim informacje te dotyczą okresu lub daty wcześniejszej niż 7 listopada 2002 r.

Wartość godziwa lub przeszacowanie do zakładanego kosztu

- D5 Jednostka może zdecydować się na to, aby na dzień przejścia na MSSF wyceniać składniki rzeczowych aktywów trwałych w wartości godziwej i stosować tę wartość godziwą jako zakładany koszt ustalony na ten dzień.
- D6 Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może zdecydować się na przyjęcie przeszacowania składnika rzeczowych aktywów trwałych, dokonanego zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości na dzień lub przed dniem przejścia na MSSF, jako zakładanego kosztu ustalonego na dzień przeszacowania, o ile przeszacowanie na dzień jego dokonania było w ogólnym zarysie porównywalne do:
- a) wartości godziwej lub
 - b) kosztu lub zamortyzowanego kosztu ustalonego zgodnie z MSSF, skorygowanego w celu odzwierciedlenia, na przykład, zmian w ogólnym lub szczegółowym indeksie cen.
- D7 Wybór, o którym mowa w paragrafach D5 i D6, jest także możliwy dla:
- a) nieruchomości inwestycyjnych, o ile jednostka zdecyduje się na wybór modelu ceny nabycia lub koszcie wytworzenia zawartego w MSR 40 *Nieruchomości inwestycyjne*;
 - aa) składniki aktywów z tytułu prawa do użytkowania (MSSF 16 *Leasing*); oraz

b) wartości niematerialnych, które spełniają:

- (i) kryteria ujmowania określone w MSR 38 (w tym wiarygodną wycenę pierwotnej ceny nabycia/kosztu wytworzenia) oraz
- (ii) kryteria MSR 38 dotyczące przeszacowania (w tym dotyczące istnienia aktywnego rynku).

Jednostka nie stosuje tych rozwiązań dla innych aktywów i zobowiązań.

D8 Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy mogła zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości ustalić zakładany koszt niektórych lub wszystkich spośród jej aktywów i zobowiązań, wyceniając je według wartości godziwej ustalonej na konkretny dzień w związku z pewnymi zdarzeniami, takimi jak prywatyzacja jednostki lub pierwsze wprowadzenie do publicznego obrotu.

- (a) Jeżeli wycena nastąpiła w dniu przejścia na MSSF *lub przed* tym dniem, jednostka może wykorzystać tego rodzaju wycenę wartości godziwej przeprowadzoną na skutek pewnych zdarzeń jako zakładany koszt dla celów MSSF na dzień tej wyceny.
- (b) Jeżeli wycena nastąpiła *po* dniu przejścia na MSSF, ale w trakcie okresu objętego pierwszym sprawozdaniem finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF, wycena wartości godziwej przeprowadzona na skutek pewnych zdarzeń może zostać wykorzystana jako zakładany koszt, gdy dane zdarzenie nastąpiło. Jednostka ujmuje wynikające z tego korekty bezpośrednio w zyskach zatrzymanych (lub odpowiednio w innej kategorii kapitału własnego) w dniu wyceny. W dniu przejścia na MSSF jednostka albo ustala zakładany koszt, stosując kryteria określone w paragrafach D5–D7, albo wycenia aktywa i zobowiązania zgodnie z innymi wymogami niniejszego MSSF.

Zakładany koszt

D8A Zgodnie z niektórymi krajowymi wymogami w zakresie rachunkowości, koszty poszukiwania i prac rozwojowych związane z zasobami ropy naftowej i gazu ziemnego są ujmowane na etapach prac rozwojowych lub produkcji w centrach kosztów, które obejmują wszystkie lokalizacje zasobów w obrębie dużego obszaru geograficznego. Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy, która dokonuje takiego ujęcia na podstawie wcześniej stosowanych ogólnie przyjętych zasad rachunkowości, może podjąć decyzję o wycenie zasobów ropy naftowej i gazu ziemnego z dniem przejścia na MSSF na następującej podstawie:

- a) aktywa z tytułu poszukiwania i oceny w kwocie wyznaczonej zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości jednostki; oraz
- b) aktywa na etapie prac rozwojowych lub produkcji w kwocie wyznaczonej dla centrum kosztów zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości jednostki. Jednostka przypisuje tę kwotę proporcjonalnie odpowiednim aktywom centrum kosztów na podstawie istniejących w tym dniu ilości lub wartości rezerw ropy naftowej lub gazu ziemnego.

Jednostka przeprowadza test na utratę wartości w odniesieniu do aktywów z tytułu poszukiwania i oceny oraz aktywów na etapie prac rozwojowych lub produkcji w dniu przejścia na MSSF zgodnie z, odpowiednio, MSSF 6 *Poszukiwanie i ocena zasobów mineralnych* lub MSR 36 oraz, jeśli to konieczne, dokonuje zmniejszenia kwoty wyznaczonej zgodnie z pkt a) lub b) powyżej. Do celów niniejszego paragrafu zasoby ropy naftowej i gazu ziemnego obejmują wyłącznie te aktywa, które są wykorzystywane do poszukiwania, oceny, prac rozwojowych lub produkcji ropy naftowej i gazu ziemnego.

- D8B Niektóre jednostki posiadają pozycje rzeczowych aktywów trwałych, składników aktywów objętych prawem do użytkowania lub składników aktywów niematerialnych, które są – lub były wcześniej – wykorzystywane w działalności podlegającej regulacji cen. Wartość bilansowa takich składników może obejmować kwoty, które zostały określone zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości, ale które nie mogą być aktywowane zgodnie z MSSF. W takim przypadku jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może w dniu przejścia na MSSF zastosować określoną zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości wartość bilansową takiego składnika jako zakładany koszt. Jeżeli jednostka stosuje to zwolnienie w odniesieniu do jednego składnika, nie musi go stosować w odniesieniu do wszystkich składników. W dniu przejścia na MSSF jednostka przeprowadza w odniesieniu do każdego składnika, dla którego zastosowano to zwolnienie, test na utratę wartości zgodnie z MSR 36. Do celów tego paragrafu operacje podlegają regulacji ceny, jeśli są regulowane przez ramy ustalania cen, które mogą być pobierane od klientów w zamian za towary lub usługi, przy czym ramy te podlegają nadzorowi lub zatwierdzeniu przez podmiot regulujący ceny (jak określono w MSSF 14 *Regulacyjne rozliczenia międzyokresowe*).

Leasing

- D9 Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może ocenić, czy dana umowa istniejąca w dacie przejścia na MSSF zawiera leasing poprzez zastosowanie paragrafów 9–11 MSSF 16 do tych umów na podstawie faktów i okoliczności występujących na ten dzień.
- D9A [usunięty]
- D9B Kiedy jednostka będąca leasingobiorcą oraz stosująca MSSF po raz pierwszy, ujmuje zobowiązania z tytułu leasingu oraz składniki aktywów z tytułu prawa do użytkowania, może zastosować następujące podejście do wszystkich swoich leasingów (objętych praktycznym rozwiązaniem zgodnym z opisem w paragrafie D9D):
- a) dokonać wyceny zobowiązania z tytułu leasingu w dniu przejścia na MSSF. Leasingobiorca stosujący to podejście wycenia to zobowiązanie z tytułu leasingu po wartości bieżącej pozostałych opłat leasingowych (zob. paragraf D9E), zdyskontowanych z zastosowaniem krańcowej stopy procentowej leasingobiorcy (zob. paragraf D9E) w dniu przejścia na MSSF;
 - b) dokonać wyceny składnika aktywów z tytułu prawa do użytkowania w dniu przejścia na MSSF. Leasingobiorca dokonuje wyboru, w odniesieniu do poszczególnych umów leasingu, o sporządzeniu wyceny tego składnika aktywów z tytułu prawa do użytkowania, uwzględniając:

- (i) jego wartość bilansową, tak jakby MSSF 16 były stosowane od daty rozpoczęcia leasingu (zob. paragraf D9E), a wartość zdyskontowaną z zastosowaniem krańcowej stopy procentowej leasingobiorcy w dniu przejścia na MSSF; lub
 - (ii) kwotę równą zobowiązaniu z tytułu leasingu, skorygowaną o kwotę wszelkich zapłaconych z góry i naliczonych opłat z tytułu leasingu odnoszących się do tego leasingu, ujętych w sprawozdaniu z sytuacji finansowej niezwłocznie przed datą przejścia na MSSF.
- c) zastosowanie MSR 36 w odniesieniu do składników aktywów z tytułu prawa do użytkowania w dniu przejścia na MSSF.
- D9C Niezależnie od wymogów opisanych w paragrafie D9B jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy, mianowicie leasingobiorca, dokonuje wyceny składnika aktywów z tytułu prawa do użytkowania po wartości godziwej w dniu przejścia na MSSF w odniesieniu do leasingów, które odpowiadają definicji nieruchomości inwestycyjnej zgodnie z MSR 40 i które zostały wycenione z zastosowaniem modelu wartości godziwej, określonego w MSR 40, od dnia przejścia na MSSF.
- D9D Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy, mianowicie leasingobiorca, może w dniu przejścia na MSSF wykonać jedną lub większą liczbę z następujących czynności w odniesieniu do poszczególnych leasingów:
- a) zastosować pojedynczą stopę dyskontową w odniesieniu do portfela leasingów o zasadniczo podobnej charakterystyce (na przykład podobny pozostały okres leasingu w odniesieniu do podobnej klasy bazowego składnika aktywów w podobnym środowisku gospodarczym);
 - b) zdecydować się na niestosowanie wymogów określonych w paragrafie D9B, do leasingów, których okres leasingu (zob. paragraf D9E) kończy się po upływie 12 miesięcy od daty przejścia na MSSF. Zamiast tego jednostka ujmuje wspomniane leasingi (w tym ujawnienie informacji na ich temat), tak jakby były one leasingami krótkoterminowymi rozliczanymi zgodnie z paragrafem 6 MSSF 16.
 - c) zdecydować się na niestosowanie wymogów określonych w paragrafie D9B do leasingów, w przypadku których bazowy składnik aktywów ma niską wartość (jak określono w paragrafach B3–B8 MSSF 16). Zamiast tego jednostka ujmuje wspomniane leasingi (w tym ujawnienie informacji na ich temat) zgodnie z paragrafem 6 MSSF 16;
 - d) wyłączyć początkowe koszty bezpośrednie (zob. paragraf D9E) z wyceny składnika aktywów z tytułu prawa do użytkowania w dniu przejścia na MSSF;
 - e) wykorzystać wiedzę po fakcie, tak jak w przypadku określenia okresu leasingu, jeśli umowa przewiduje możliwość przedłużenia leasingu lub wypowiedzenia leasingu.
- D9E Definicje terminów takich jak opłaty leasingowe, leasingobiorca, krańcowa stopa procentowa leasingobiorcy, data rozpoczęcia leasingu, początkowe koszty bezpośrednie oraz okres leasingu są zawarte w MSSF 16 i stosowane w niniejszym standardzie o tym samym znaczeniu.

Skumulowane różnice kursowe z tytułu przeliczenia z waluty obcej

- D12 MSR 21 wymaga od jednostki, aby:
- a) niektóre różnice kursowe z tytułu przeliczenia ujmowała w innych całkowitych dochodach oraz prezentowała je jako odrębny składnik kapitału własnego w wartości skumulowanej oraz
 - b) w związku ze zbyciem jednostki działającej za granicą, przeklasyfikowała dotyczące tej jednostki skumulowane różnice wynikające z przeliczenia z waluty obcej (w tym, jeśli ma to zastosowanie, zyski i straty z tytułu odnośnych zabezpieczeń) do rachunku zysków i strat jako część zysku lub straty ze zbycia.
- D13 Jednak jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy nie musi spełniać powyższych wymogów w stosunku do skumulowanych różnic z tytułu przeliczenia na walutę obcą, które występowały na dzień przejścia na MSSF. Jeżeli jednostka zastosuje to zwolnienie, wówczas:
- a) skumulowane różnice z tytułu przeliczenia z waluty obcej dla wszystkich jednostek działających za granicą są przyjmowane w wartości zero na dzień przejścia na MSSF oraz
 - b) zysk lub strata z tytułu późniejszego zbycia jakiegokolwiek jednostki działającej za granicą nie uwzględnia różnic z tytułu przeliczenia z waluty obcej, które powstały przed dniem przejścia na MSSF, ale uwzględnia różnice z tytułu przeliczenia z waluty obcej powstałe w późniejszym terminie.
- D13A Zamiast stosowania paragrafu D12 lub paragrafu D13, jednostka zależna korzystająca z wyłączenia, o którym mowa w paragrafie D16 lit. a), może zdecydować się, w swoim sprawozdaniu finansowym, na wycenę skumulowanych różnic z tytułu przeliczenia z waluty obcej w odniesieniu do wszystkich operacji zagranicznych w wartości bilansowej, która byłaby uwzględniona w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej, w oparciu o datę przejścia przez jednostkę dominującą na MSSF, jeżeli nie dokonano korekt w odniesieniu do procedur konsolidacji oraz skutków połączenia jednostek, w którym jednostka dominująca nabyła jednostkę zależną. Podobne opcje są dostępne dla jednostki stowarzyszonej lub wspólnego przedsięwzięcia, które korzysta ze zwolnienia przewidzianego w paragrafie D16 lit. a).

Inwestycje w jednostkach zależnych, wspólnych przedsięwzięciach i jednostkach stowarzyszonych

- D14 Jeżeli jednostka sporządza jednostkowe sprawozdanie finansowe, MSR 27 wymaga od jednostki, aby inwestycje w jednostkach zależnych, wspólnych przedsięwzięciach i jednostkach stowarzyszonych ujmowała:
- a) w cenie nabycia; albo
 - b) zgodnie z MSSF 9.
- D15 Jeżeli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy wycenia taką inwestycję w cenie nabycia zgodnie z MSR 27, w jednostkowym sprawozdaniu otwarcia z sytuacji finansowej według MSSF wycenia tę inwestycję w jednej z poniższych kwot:
- a) cenie nabycia ustalonej zgodnie z MSR 27; albo
 - b) zakładanym koszcie. Zakładanym kosztem takiej inwestycji jest:
 - (i) wartość godziwa na dzień przejścia na MSSF przez jednostkę w jej jednostkowym sprawozdaniu finansowym; albo
 - (ii) wartość bilansowa ustalona na ten dzień zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości.
- Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może wybrać opcję (i) lub (ii) do wyceny swoich inwestycji w każdej jednostce zależnej, wspólnym przedsięwzięciu i jednostce stowarzyszonej, którą postanowi wycenić w oparciu o zakładany koszt.

D15A Jeśli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy ujmuje taką inwestycję przy użyciu procedur metody praw własności opisanej w MSR 28:

- a) jednostka ta stosuje do nabycia inwestycji zwolnienie odnoszące się do dokonanych w przeszłości połączeń jednostek (załącznik C);
- b) jeśli jednostka stosuje MSSF po raz pierwszy wcześniej w odniesieniu do jednostkowego sprawozdania finansowego niż do skonsolidowanego sprawozdania finansowego oraz
 - (i) później niż jej jednostka dominująca, przy sporządzaniu jednostkowego sprawozdania finansowego taka jednostka stosuje paragraf D16;
 - (ii) później niż jej jednostka zależna, przy sporządzaniu jednostkowego sprawozdania finansowego taka jednostka stosuje paragraf D17.

Aktywa i zobowiązania jednostek zależnych, jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć

D16 Jeżeli jednostka zależna stosuje MSSF po raz pierwszy później niż jej jednostka dominująca, jednostka zależna w swoim sprawozdaniu finansowym dokonuje wyceny swoich aktywów i zobowiązań:

- a) w wartościach bilansowych, które zostałyby ujęte w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej, zgodnie z dniem przejścia przez jednostkę dominującą na MSSF, jeżeli nie zostałyby dokonane żadne korekty z tytułu procedur konsolidacji ani z tytułu skutków połączenia jednostek, w ramach którego jednostka dominująca nabyła jednostkę zależną (możliwość ta nie jest dostępna dla jednostki zależnej jednostki inwestycyjnej, określonej w MSSF 10, której wycena musi być dokonana według wartości godziwej przez wynik finansowy); lub
- b) wartościach bilansowych wymaganych przez pozostałe postanowienia niniejszego MSSF biorąc pod uwagę dzień przejścia jednostki zależnej na MSSF. Te wartości bilansowe mogą różnić się od wartości przedstawionych w punkcie a) wówczas, gdy:
 - (i) zwolnienia zawarte w niniejszym MSSF prowadzą do wycen, które są zależne od dnia przejścia na MSSF.
 - (ii) jeżeli zasady (polityka) rachunkowości zastosowane przez jednostkę zależną przy sporządzaniu jej sprawozdania finansowego różnią się od zasad przyjętych przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Na przykład, jednostka zależna mogła zastosować model oparty na cenie nabycia/koszcie wytworzenia zawarty w MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*, podczas gdy grupa kapitałowa może stosować model oparty na wartości przeszacowanej.

Podobny wybór może być dokonany przez jednostki stowarzyszone i wspólne przedsięwzięcia, które stają się jednostkami stosującymi MSSF po raz pierwszy w okresie późniejszym niż jednostka wywierająca znaczący wpływ lub sprawująca współkontrolę.

D17 Jeżeli jednak jednostka stosuje MSSF po raz pierwszy później niż jej jednostka zależna (lub jednostka stowarzyszona lub wspólne przedsięwzięcie), jednostka ta w swoim skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym dokonuje wyceny aktywów i zobowiązań jednostki zależnej (lub jednostki stowarzyszonej lub wspólnego przedsięwzięcia) w tych samych wartościach bilansowych, jakie wykazano w sprawozdaniu finansowym jednostki zależnej (lub jednostki stowarzyszonej lub wspólnego przedsięwzięcia), po dokonaniu korekt z tytułu konsolidacji i zastosowaniu metody praw własności oraz korekt z tytułu skutków połączenia jednostek, w ramach którego jednostka nabyła jednostkę zależną. Pomimo tego wymogu jednostka dominująca niebędąca jednostką inwestycyjną nie stosuje wyjątku w zakresie konsolidacji stosowanego przez jednostki zależne jednostek inwestycyjnych. ◀ Analogicznie, jeżeli jednostka dominująca rozpoczęła stosowanie

MSSF po raz pierwszy przy sporządzaniu jednostkowego sprawozdania finansowego w okresie wcześniejszym lub późniejszym w stosunku do daty zastosowania MSSF w celu sporządzenia przez nią skonsolidowanego sprawozdania finansowego, powinna wycenić wszystkie swoje aktywa i zobowiązania w tych samych kwotach w obydwu sprawozdaniach finansowych, przed uwzględnieniem korekt konsolidacyjnych.

Złożone instrumenty finansowe

- D18 MSR 32 *Instrumenty finansowe: prezentacja* wymaga, aby jednostka w momencie powstania złożonego instrumentu pochodnego dokonała jego podziału na element o charakterze zobowiązania oraz na element o charakterze kapitału własnego. Jeżeli element o charakterze zobowiązania nie jest już wymagalny, retrospektywne zastosowanie MSR 32 związane jest z wydzielaniem dwóch części kapitału własnego. Pierwsza część jest ujmowana w zyskach zatrzymanych stanowiąc skumulowane odsetki od elementu o charakterze zobowiązania. Pozostała część stanowi pierwotny element o charakterze kapitału własnego. Jednak na mocy postanowień niniejszego MSSF, jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy nie musi dokonywać podziału instrumentu finansowego na dwie części, jeżeli element o charakterze zobowiązania nie jest już wymagalny na dzień przejścia na MSSF.

Wyznaczenie wcześniej ujętych instrumentów finansowych

- D19 MSSF 9 zezwala na wyznaczenie zobowiązania finansowego (pod warunkiem że spełnia ono określone kryteria) jako zobowiązania finansowego wycenianego w wartości godziwej przez wynik finansowy. Niezależnie od tego wymogu jednostka może wyznaczyć, na dzień przejścia na MSSF, dowolne zobowiązanie finansowe jako wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy, pod warunkiem że zobowiązanie spełnia na ten dzień kryteria określone w paragrafie 4.2.2 MSSF 9.
- D19A Jednostka może wyznaczyć składnik aktywów finansowych jako wyceniany w wartości godziwej przez wynik finansowy zgodnie z paragrafem 4.1.5 MSSF 9 na podstawie faktów i okoliczności występujących na dzień przejścia na MSSF.
- D19B Jednostka może wyznaczyć inwestycję w instrument kapitałowy jako wycenianą w wartości godziwej przez inne całkowite dochody zgodnie z paragrafem 5.7.5 MSSF 9 na podstawie faktów i okoliczności występujących na dzień przejścia na MSSF.
- D19C W przypadku zobowiązania finansowego wyznaczonego jako zobowiązanie finansowe wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy jednostka ustala, na podstawie faktów i okoliczności występujących na dzień przejścia na MSSF, czy podejście opisane w paragrafie 5.7.7 MSSF 9 doprowadziłoby do powstania niedopasowania księgowego w wyniku finansowym.

Wycena składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego w momencie początkowego ujęcia

- D20 Niezależnie od wymogów określonych w paragrafach 7 i 9 jednostka może stosować wymogi określone w paragrafie B5.1.2 A pkt b) MSSF 9 prospektywnie w odniesieniu do transakcji zawartych w dniu lub po dniu przejścia na MSSF.

Zobowiązania z tytułu wycofania z eksploatacji zawarte w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia rzeczowych aktywów trwałych

D21 KIMSF 1 *Zmiany istniejących zobowiązań z tytułu wycofania z eksploatacji, rekultywacji i zobowiązań o podobnym charakterze* wymaga, aby określone zmiany zobowiązania z tytułu wycofania z eksploatacji, rekultywacji i zobowiązań o podobnym charakterze były dodane lub odjęte od ceny nabycia lub kosztu wytworzenia odnośnego składnika aktywów, którego zobowiązanie to dotyczy; skorygowana podlegająca amortyzacji wartość składnika aktywów jest następnie prospektywnie amortyzowana przez pozostający do końca okres użytkowania tego składnika aktywów. Jednak jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy nie musi spełniać powyższych wymogów dotyczących zmian tego rodzaju zobowiązań, które wystąpiły przed dniem przejścia na MSSF. Jeżeli jednostka zastosuje to zwolnienie, wówczas:

- a) wycenia zobowiązanie na dzień przejścia na MSSF zgodnie z MSR 37,
- b) w stopniu w jakim zobowiązanie jest objęte postanowieniami MSSF 1, szacuje kwotę, która zostałaby uwzględniona w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia odnośnego składnika aktywów w momencie kiedy zobowiązanie powstało po raz pierwszy, poprzez wsteczne zdyskontowanie zobowiązania do tej daty przy zastosowaniu w tym celu najlepszego szacunku historycznej(-ych), skorygowanej(-ych) o ryzyko stopy(-óp) dyskontowej(-ych), która(-e) miałaby(-yby) zastosowanie do tego zobowiązania w okresie objętym kalkulacją
- c) oblicza zakumulowaną amortyzację tej kwoty na dzień przejścia na MSSF, na podstawie bieżącego szacunku okresu użytkowania składnika aktywów, stosując w tym celu politykę amortyzacji przyjętą przez jednostkę zgodnie z MSSF.

D21A Jednostka, która stosuje zwolnienie określone w paragrafie D8A pkt b) (w odniesieniu do zasobów ropy naftowej i gazu ziemnego na etapie prac rozwojowych lub produkcji ujmowanych w centrach kosztów obejmujących wszystkie lokalizacje zasobów zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości jednostki), zamiast zastosowania paragrafu D21 lub KIMSF 1:

- a) wycenia zobowiązania z tytułu wycofania z eksploatacji, rekultywacji i zobowiązań o podobnym charakterze z dniem przejścia na MSSF zgodnie z MSR 37; oraz
- b) ujmuje bezpośrednio w zyskach zatrzymanych całą różnicę między tą kwotą a wartością bilansową tych zobowiązań w dniu przejścia na MSSF, która została wyznaczona zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości jednostki.

Aktywa finansowe lub wartości niematerialne ujmowane zgodnie z KIMSF 12

D22 Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może zastosować przepisy przejściowe zawarte w KIMSF 12.

Koszty finansowania zewnętrznego

D23 Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może postanowić o stosowaniu wymogów MSR 23 od daty przejścia na MSSF lub od wcześniejszej daty zgodnie z paragrafem 28 MSR 23. Od dnia, w którym jednostka, która stosuje to odstępstwo, zaczyna stosować MSR 23, jednostka ta:

- (a) nie modyfikuje pozycji kosztów finansowania zewnętrznego, które zostały skapitalizowane zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości i uwzględnione w wartości bilansowej aktywów na ten dzień; oraz

- (b) ujmuje koszty finansowania zewnętrznego poniesione tego dnia i później zgodnie z MSR 23, w tym te koszty finansowania zewnętrznego, które zostały poniesione tego dnia i później w odniesieniu do dostosowywanych składników aktywów znajdujących się w trakcie budowy.

Przekazanie aktywów przez klientów

- D24 Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może stosować przepisy przejściowe zawarte w paragrafie 22 KIMSF 18 *Przekazanie aktywów przez klientów*. W paragrafie tym za datę wejścia w życie uznaje się dzień 1 lipca 2009 r. lub datę przejścia na MSSF, w zależności od tego, która z nich jest późniejsza. Ponadto jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może wyznaczyć jakąkolwiek inną datę sprzed przejścia na MSSF i począwszy od tej daty stosować KIMSF 18 do wszystkich przypadków przekazania aktywów przez klientów mających miejsce w tej dacie i później.

Regulowanie zobowiązań finansowych przy pomocy instrumentów kapitałowych

- D25 Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może stosować przepisy przejściowe zawarte w KIMSF 19 *Regulowanie zobowiązań finansowych przy pomocy instrumentów kapitałowych*.

Silna hiperinflacja

- D26 Jeżeli jednostka posiada walutę funkcjonalną, która była lub jest walutą gospodarki hiperinflacyjnej, jednostka określa, czy waluta podlegała silnej hiperinflacji przed datą przejścia na MSSF. Dotyczy to jednostek stosujących MSSF po raz pierwszy, a także jednostek, które wcześniej stosowały MSSF.

- D27 Waluta gospodarki hiperinflacyjnej podlega silnej hiperinflacji, jeżeli spełnia obydwa z następujących warunków:

- (a) wiarygodny ogólny indeks cen nie jest dostępny dla wszystkich jednostek dokonujących transakcji i posiadających salda w danej walucie;
- (b) nie ma możliwości wymiany między daną walutą a stosunkowo stabilną walutą obcą.

- D28 Waluta funkcjonalna jednostki przestaje podlegać silnej hiperinflacji z dniem normalizacji waluty funkcjonalnej. Jest to dzień, w którym waluta funkcjonalna nie spełnia już jednego lub obydwu z warunków określonych w paragrafie D27, lub dzień, w którym jednostka dokonuje zmiany swojej waluty funkcjonalnej na walutę, która nie podlega silnej hiperinflacji.

- D29 Jeżeli dzień przejścia jednostki na MSSF następuje w dniu normalizacji waluty funkcjonalnej lub po tym dniu, jednostka może zdecydować się na wycenę wszystkich aktywów i zobowiązań posiadanych przed dniem normalizacji waluty funkcjonalnej według wartości godziwej w dniu przejścia na MSSF. Jednostka może zastosować tę wartość godziwą jako zakładany koszt tych aktywów i zobowiązań w sprawozdaniu otwarcia z sytuacji finansowej według MSSF.

- D30 Jeżeli dzień normalizacji waluty funkcjonalnej przypada podczas dwunastomiesięcznego okresu porównawczego, okres ten może trwać krócej niż dwanaście miesięcy, pod warunkiem że dla tego krótszego okresu przedstawione zostanie pełne sprawozdanie finansowe (zgodnie z paragrafem 10 MSR 1).

Wspólne ustalenia umowne

- D31 Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może stosować przepisy przejściowe określone w MSSF 11 z następującymi wyjątkami:
- (a) stosując przepisy przejściowe określone w MSSF 11, jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy stosuje te przepisy na dzień przejścia na MSSF;
 - (b) przechodząc z metody konsolidacji proporcjonalnej na metodę praw własności, jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy przeprowadza na dzień przejścia na MSSF test na utratę wartości w odniesieniu do inwestycji zgodnie z MSR 36, bez względu na to, czy istnieją wskazówki, że mogła nastąpić utrata wartości inwestycji. Wszelką wynikłą utratę wartości ujmuje się jako korektę zysków zatrzymanych na dzień przejścia na MSSF.

Koszty usuwania nadkładu na etapie produkcji w kopalniach odkrywkowych

- D32 Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może stosować przepisy przejściowe określone w paragrafach A1–A4 KIMSF 20 *Koszty usuwania nadkładu na etapie produkcji w kopalniach odkrywkowych*. W paragrafach tych odniesienie do daty wejścia w życie należy rozumieć jako odniesienie do 1 stycznia 2013 r. lub do początku pierwszego okresu sprawozdawczego według MSSF, w zależności od tego, który z terminów jest późniejszy.

Wyznaczenie umów kupna lub sprzedaży składników niefinansowych

- D33 MSSF 9 zezwala na wyznaczenie określonych umów kupna lub sprzedaży składników niefinansowych w momencie zawarcia jako wycenianych w wartości godziwej przez wynik finansowy (zob. paragraf 2.5 MSSF 9). Niezależnie od tego wymogu jednostka może wyznaczyć, na dzień przejścia na MSSF, umowy już istniejące na ten dzień jako wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy, ale tylko jeżeli na ten dzień spełniają one wymogi określone w paragrafie 2.5 MSSF 9 i jednostka wyznacza w ten sposób wszystkie podobne umowy.

Przychody

- D34 Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może stosować przepisy przejściowe określone w paragrafie C5 MSSF 15. W paragrafie tym odniesienia do „daty pierwszego zastosowania” należy interpretować jako początek pierwszego okresu sprawozdawczego zgodnego z MSSF. Jeżeli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy zdecyduje się na stosowanie tych przepisów przejściowych, stosuje również paragraf C6 MSSF 15.
- D35 Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy nie musi przekształcać umów, które zostały zakończone przed najwcześniejszym prezentowanym okresem. Zakończona umowa to umowa, w ramach której jednostka przekazała wszystkie dobra lub usługi zidentyfikowane zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości.

Transakcje w walucie obcej oraz wynagrodzenie wypłacane lub otrzymywane z góry

- D36 Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy nie musi stosować KIMSF 22 *Transakcje w walucie obcej oraz wynagrodzenie wypłacane lub otrzymywane z góry* do aktywów, wydatków i dochodu objętych zakresem tej interpretacji, które zostały początkowo ujęte przed dniem przejścia na MSSF.

Dodatek E

Krótkoterminowe zwolnienia ze stosowania innych MSSF

Niniejszy załącznik stanowi integralną część MSSF.

[Niniejszy załącznik jest przeznaczony dla przyszłych możliwych krótkoterminowych zwolnień].

Zwolnienie z wymogu przekształcania informacji porównawczych dla MSSF 9

- E1 Jeżeli pierwszy okres sprawozdawczy jednostki, w którym zastosowano MSSF, rozpoczyna się przed 1 stycznia 2019 r. i jednostka stosuje pełną wersję MSSF 9 (wydanego w 2014 r.), informacje porównawcze w pierwszym sprawozdaniu finansowym jednostki sporządzonym zgodnie z MSSF nie muszą być zgodne z MSSF 7 *Instrumenty finansowe: ujawnianie informacji* lub pełną wersją MSSF 9 (wydanego w 2014 r.) w zakresie, w jakim ujawnienia informacji wymagane zgodnie z MSSF 7 dotyczą pozycji objętych zakresem MSSF 9. W przypadku takich jednostek odniesienia do „dnia przejścia na MSSF” oznaczają, wyłącznie w przypadku MSSF 7 i MSSF 9 (2014), początek pierwszego okresu sprawozdawczego, w którym zastosowano MSSF.
- E2 Jednostka, która postanawia przedstawić informacje porównawcze niezgodne z MSSF 7 i pełną wersją MSSF 9 (wydanego w 2014 r.), w pierwszym roku przejścia:
- a) stosuje wymogi wcześniej stosowanych ogólnie przyjętych zasad rachunkowości zamiast wymogów MSSF 9 w odniesieniu do informacji porównawczych dotyczących pozycji objętych zakresem MSSF 9;
 - b) ujawnia ten fakt wraz z zasadami przyjętymi do sporządzenia tych informacji;
 - c) traktuje wszelkie korekty między sprawozdaniem z sytuacji finansowej na dzień sprawozdawczy okresu porównawczego (tj. sprawozdaniem z sytuacji finansowej, które zawiera informacje porównawcze sporządzone zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości) a sprawozdaniem z sytuacji finansowej na początek pierwszego okresu sprawozdawczego, w którym zastosowano MSSF (tj. pierwszego okresu, w którym uwzględniono informacje zgodne z MSSF 7 i pełną wersją MSSF 9 (wydanego w 2014 r.)), jako wynikające ze zmiany zasad (polityki) rachunkowości i ujawnia informacje wymagane zgodnie z paragrafem 28 pkt a)–e) oraz pkt f) ppkt (i) MSR 8. Paragraf 28 pkt f) ppkt (i) ma zastosowanie wyłącznie do kwot przedstawionych w sprawozdaniu z sytuacji finansowej na dzień sprawozdawczy okresu porównawczego;
 - d) stosuje paragraf 17 pkt c) MSR 1 w celu zapewnienia dodatkowych ujawnień, jeśli spełnienie konkretnych wymogów MSSF nie wystarcza, aby umożliwić użytkownikom zrozumienie wpływu poszczególnych transakcji, innych zdarzeń i warunków na sytuację finansową i wyniki finansowe jednostki.

- E3 [usunięty]
- E4 [usunięty]
- E4 A [usunięty]
- E5 [usunięty]
- E6 [usunięty]
- E7 [usunięty]

Niepewność co do traktowania podatkowego dochodu

- E8 Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy, w przypadku gdy jej dzień przejścia na MSSF przypada przed dniem 1 lipca 2017 r., może zdecydować się na nieodzwierciedlanie stosowania KIMSF 23 *Niepewność co do traktowania podatkowego dochodu* w informacjach porównawczych w swoim pierwszym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF. Jednostka, która podejmie taką decyzję, ujmuje łączny efekt pierwszego zastosowania KIMSF 23 jako korektę bilansu otwarcia zysków zatrzymanych (lub w stosownych przypadkach w innym składniku kapitału własnego) na początku pierwszego okresu sprawozdawczego, w którym stosuje MSSF.