



2023/2822

20.12.2023

ROZPORZĄDZENIE KOMISJI (UE) 2023/2822

z dnia 19 grudnia 2023 r.

zmieniające rozporządzenie (UE) 2023/1803 w odniesieniu do Międzynarodowego Standardu Rachunkowości 1

(Tekst mający znaczenie dla EOG)

KOMISJA EUROPEJSKA,

uwzględniając Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej,

uwzględniając rozporządzenie (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 19 lipca 2002 r. w sprawie stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości ⁽¹⁾, w szczególności jego art. 3 ust. 1,

a także mając na uwadze, co następuje:

- (1) Rozporządzeniem Komisji (UE) 2023/1803 ⁽²⁾ przyjęto określone międzynarodowe standardy rachunkowości oraz ich interpretacje istniejące w dniu 8 września 2022 r.
- (2) W dniu 23 stycznia 2020 r. Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR) opublikowała zmiany Międzynarodowego Standardu Rachunkowości 1 – Prezentacja sprawozdań finansowych (MSR 1). Zmiany te służą sprecyzowaniu tego, na jakich zasadach przedsiębiorstwo ma klasyfikować, w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, dług i inne zobowiązania o nieokreślonym terminie wymagalności. Zgodnie z tymi zmianami ten dług lub te inne zobowiązania należy klasyfikować jako krótkoterminowe (jeżeli są lub mogą być wymagalne w ciągu jednego roku) lub długoterminowe.
- (3) W dniu 15 lipca 2020 r., ze względu na pandemię COVID-19, RMSR opublikowała zmianę o wąskim zakresie, której celem było odroczenie o 1 rok daty wejścia w życie zmian MSR 1 opublikowanych przez RMSR w dniu 23 stycznia 2020 r.
- (4) W trakcie wdrażania tych zmian MSR 1 niektóre zainteresowane strony zwróciły się do RMSR o wyjaśnienie tego, na jakich zasadach przedsiębiorstwo powinno klasyfikować zobowiązanie wynikające z umowy pożyczki powiązanej z warunkami jako zobowiązanie krótkoterminowe lub długoterminowe. W odpowiedzi RMSR opublikowała w dniu 31 października 2022 r. kolejne zmiany MSR 1. Zmiany te mają również na celu ulepszenie informacji, które powinny być ujawniane przez przedsiębiorstwo w sytuacji, gdy jego prawo do odroczenia terminu wymagalności zobowiązania o co najmniej dwanaście miesięcy jest uzależnione od spełnienia określonych warunków.
- (5) Po przeprowadzeniu konsultacji z Europejską Grupą Doradcą ds. Sprawozdawczości Finansowej (EFRAG) Komisja stwierdziła, że zmiany MSR 1 spełniają kryteria przyjęcia określone w art. 3 ust. 2 rozporządzenia (WE) nr 1606/2002.
- (6) Należy zatem odpowiednio zmienić rozporządzenie (UE) 2023/1803.
- (7) Środki przewidziane w niniejszym rozporządzeniu są zgodne z opinią Komitetu Regulacyjnego ds. Rachunkowości,

PRZYJMUJE NINIEJSZE ROZPORZĄDZENIE:

Artykuł 1

W załączniku do rozporządzenia (UE) 2023/1803 w Międzynarodowym Standardzie Rachunkowości 1 – Prezentacja sprawozdań finansowych wprowadza się zmiany zgodnie z załącznikiem do niniejszego rozporządzenia.

⁽¹⁾ Dz.U. L 243 z 11.9.2002, s. 1.

⁽²⁾ Rozporządzenie Komisji (UE) 2023/1803 z dnia 13 września 2023 r. przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady (Dz.U. L 237 z 26.9.2023, s. 1).

Artykuł 2

Wszystkie przedsiębiorstwa stosują zmiany, o których mowa w art. 1, najpóźniej wraz z rozpoczęciem swojego pierwszego roku obrotowego rozpoczynającego się dnia 1 stycznia 2024 r. lub później.

Artykuł 3

Niniejsze rozporządzenie wchodzi w życie dwudziestego dnia po jego opublikowaniu w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej*.

Niniejsze rozporządzenie wiąże w całości i jest bezpośrednio stosowane we wszystkich państwach członkowskich.

Sporządzono w Brukseli dnia 19 grudnia 2023 r.

W imieniu Komisji
Przewodnicząca
Ursula VON DER LEYEN

ZAŁĄCZNIK

Klasyfikacja zobowiązań jako krótkoterminowe lub długoterminowe oraz zobowiązania długoterminowe powiązane z warunkami

Zmiany MSR 1

Zmiany MSR 1 – Prezentacja sprawozdań finansowych

Pkt 60, 69, 71, 73, 74 i 76 zmieniono. Dodano pkt 72A, 72B, 75A, 76A, 76B, 139U i 139W. Pkt 76ZA dodano bezpośrednio po pkt 76. Usunięto pkt 139D. Przed pkt 70, 71, 72A i 76A dodano nagłówki. Pkt 70, 72 i 75 pozostały niezmienione, ale uwzględniono je w celu ułatwienia lektury.

„STRUKTURA I TREŚĆ SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

[...]

Sprawozdanie z sytuacji finansowej

[...]

Podział na pozycje krótkoterminowe i długoterminowe

- 60** Jednostka dokonuje w sprawozdaniu z sytuacji finansowej odrębnej klasyfikacji aktywów i zobowiązań na krótkoterminowe i długoterminowe, zgodnie z pkt 66–76B, z wyłączeniem przypadku, gdy prezentacja bazująca na kryterium płynności dostarcza informacji, które są wiarygodne i bardziej przydatne. Jeśli wyjątek ten ma zastosowanie, wszystkie aktywa i zobowiązania jednostka prezentuje według kryterium płynności.

[...]

Zobowiązania krótkoterminowe

- 69** Jednostka klasyfikuje zobowiązanie jako krótkoterminowe, kiedy:
- oczekuje, że zostanie ono uregulowane w toku normalnego cyklu operacyjnego jednostki;
 - utrzymuje zobowiązanie przede wszystkim z przeznaczeniem do obrotu;
 - zobowiązanie jest wymagalne w ciągu dwunastu miesięcy od końca okresu sprawozdawczego; lub
 - na koniec okresu sprawozdawczego jednostka nie posiada prawa do odroczenia terminu wymagalności zobowiązania o co najmniej dwanaście miesięcy od zakończenia okresu sprawozdawczego.

Wszystkie inne zobowiązania jednostka klasyfikuje jako zobowiązania długoterminowe.

Normalny cykl operacyjny (pkt 69 lit. a))

- 70** Niektóre zobowiązania krótkoterminowe, takie jak zobowiązania z tytułu dostaw i usług oraz niektóre rozliczenia międzyokresowe z tytułu kosztów świadczeń pracowniczych i innych kosztów operacyjnych, wchodzą w skład kapitału obrotowego wykorzystywanego w normalnym cyklu działalności operacyjnej jednostki. Takie pozycje związane z działalnością operacyjną zalicza się do zobowiązań krótkoterminowych, nawet jeśli są wymagalne w terminie dłuższym niż dwanaście miesięcy od zakończenia okresu sprawozdawczego. Taki sam normalny cykl operacyjny ma zastosowanie w przypadku klasyfikacji aktywów i zobowiązań jednostki. W przypadku, gdy normalny cykl operacyjny jednostki nie może być jasno zidentyfikowany, przyjmuje się, że trwa on dwanaście miesięcy.

Zobowiązania utrzymywane przede wszystkim z przeznaczeniem do obrotu (pkt 69 lit. b)) lub wymagalne w ciągu dwunastu miesięcy od końca okresu sprawozdawczego (pkt 69 lit. c))

- 71** Inne zobowiązania krótkoterminowe nie są rozliczane w ramach normalnego cyklu operacyjnego, ale stają się wymagalne w ciągu dwunastu miesięcy po okresie sprawozdawczym lub są utrzymywane przez jednostkę przede wszystkim z przeznaczeniem do obrotu. Na przykład są to niektóre zobowiązania finansowe, które spełniają definicję przeznaczonych do obrotu zawartą w MSSF 9, kredyty w rachunku bieżącym, krótkoterminowa część długoterminowych zobowiązań finansowych, zobowiązania z tytułu dywidend, podatku dochodowego i inne zobowiązania, których charakter nie jest handlowy. Zobowiązania finansowe służące do długoterminowego finansowania (tj. niebędące częścią kapitału obrotowego wykorzystywanego w normalnym cyklu operacyjnym jednostki), które nie stają się wymagalne w ciągu dwunastu miesięcy po zakończeniu okresu sprawozdawczego, są zobowiązaniami długoterminowymi, których dotyczą pkt 72 A–75.

- 72 Jednostka klasyfikuje swoje zobowiązania finansowe jako krótkoterminowe, gdy są one wymagalne w ciągu dwunastu miesięcy od zakończenia okresu sprawozdawczego, nawet wówczas, gdy:
- a) pierwotny termin wymagalności przekraczał dwanaście miesięcy; oraz
 - b) umowa o refinansowaniu lub umowa o przesunięciu terminów spłat zmieniająca charakter zobowiązania na długoterminowy została zawarta po zakończeniu okresu sprawozdawczego, a przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego do publikacji.

Prawo do odroczenia terminu wymagalności o co najmniej dwanaście miesięcy (pkt 69 lit. d))

- 72A Prawo jednostki do odroczenia terminu wymagalności zobowiązania o co najmniej dwanaście miesięcy od zakończenia okresu sprawozdawczego musi mieć podstawy oraz, jak przedstawiono w pkt 72B–75, musi istnieć na koniec okresu sprawozdawczego.

- 72B Prawo jednostki do odroczenia terminu wymagalności zobowiązania wynikającego z umowy pożyczki o co najmniej dwanaście miesięcy od zakończenia okresu sprawozdawczego może być uzależnione od spełnienia przez jednostkę warunków określonych w tej umowie pożyczki (zwanym dalej „warunkami”). Do celów stosowania pkt 69 lit. d) warunki takie:

- a) mają wpływ na to, czy prawo to istnieje na koniec okresu sprawozdawczego (jak przedstawiono w pkt 74–75) – jeżeli jednostka jest zobowiązana do spełnienia warunku na koniec okresu sprawozdawczego lub przed końcem okresu sprawozdawczego. Taki warunek ma wpływ na to, czy prawo to istnieje na koniec okresu sprawozdawczego, nawet jeżeli spełnienie warunku ocenia się dopiero po zakończeniu okresu sprawozdawczego (na przykład warunek oparty na sytuacji finansowej jednostki na koniec okresu sprawozdawczego, ale oceniany dopiero po zakończeniu okresu sprawozdawczego);
- b) nie mają wpływu na to, czy prawo to istnieje na koniec okresu sprawozdawczego – jeżeli jednostka jest zobowiązana do spełnienia warunku dopiero po zakończeniu okresu sprawozdawczego (na przykład warunek oparty na sytuacji finansowej jednostki sześć miesięcy po zakończeniu okresu sprawozdawczego).

[...]

- 73 Jeżeli na koniec okresu sprawozdawczego jednostka ma prawo prolongaty zobowiązania na okres co najmniej dwunastu miesięcy po zakończeniu okresu sprawozdawczego w ramach istniejącej umowy kredytowej, zobowiązanie to jest klasyfikowane jako długoterminowe, nawet jeśli w innym razie byłoby ono wymagalne w terminie krótszym. Jeżeli jednostka nie ma takiego prawa, nie może uznać możliwości refinansowania zobowiązania i klasyfikuje je jako krótkoterminowe.

- 74 W przypadku gdy jednostka narusza warunek umowy pożyczki długoterminowej na koniec okresu sprawozdawczego lub przed końcem okresu sprawozdawczego, w związku z czym zobowiązanie staje się wymagalne na żądanie, zobowiązanie jest klasyfikowane jako krótkoterminowe, nawet jeśli pożyczkodawca wyraził po zakończeniu okresu sprawozdawczego, a przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego do publikacji, zgodę na odstąpienie od żądania spłaty mimo naruszenia warunków umowy. Zobowiązanie jest klasyfikowane przez jednostkę jako krótkoterminowe, ponieważ na koniec okresu sprawozdawczego jednostka nie ma prawa do odroczenia terminu wymagalności zobowiązania o okres co najmniej dwunastu miesięcy po tej dacie.

- 75 Jednakże zobowiązanie jest klasyfikowane przez jednostkę jako długoterminowe w przypadku, gdy pożyczkodawca zgodził się przed końcem okresu sprawozdawczego na okres karencji kończący się przynajmniej dwanaście miesięcy po zakończeniu okresu sprawozdawczego, w którym to okresie karencji jednostka może wywiązać się z naruszonych wcześniej warunków i w którym pożyczkodawca nie może domagać się natychmiastowej spłaty.

- 75A Na klasyfikację zobowiązania nie ma wpływu prawdopodobieństwo skorzystania przez jednostkę z prawa do odroczenia terminu wymagalności zobowiązania o co najmniej dwanaście miesięcy od zakończenia okresu sprawozdawczego. Jeżeli zobowiązanie spełnia określone w pkt 69 kryteria zaklasyfikowania jako długoterminowe, jest ono klasyfikowane jako długoterminowe również wówczas, gdy kierownictwo planuje lub oczekuje, że jednostka ureguluje zobowiązanie w terminie dwunastu miesięcy od zakończenia okresu sprawozdawczego, a także gdy jednostka ureguluje zobowiązanie między końcem okresu sprawozdawczego a datą zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji. W każdym z tych przypadków może być jednak wymagane ujawnienie przez jednostkę informacji o terminie uregulowania zobowiązania, tak aby umożliwić użytkownikom sprawozdania finansowego jednostki zrozumienie wpływu zobowiązania na jej sytuację finansową (zob. pkt 17 lit. c) i pkt 76 lit. d)).

- 76 Wystąpienie poniższych zdarzeń pomiędzy końcem okresu sprawozdawczego a datą zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji skutkuje ujawnieniem ich jako zdarzeń niewymagających dokonania korekt zgodnie z MSR 10 *Zdarzenia następujące po zakończeniu okresu sprawozdawczego*:
- refinansowanie o charakterze długoterminowym zobowiązania sklasyfikowanego jako krótkoterminowe (zob. pkt 72);
 - wywiązanie się z naruszonych wcześniej warunków umowy pożyczki długoterminowej sklasyfikowanej jako zobowiązanie krótkoterminowe (zob. pkt 74);
 - zgoda pożyczkodawcy na okres karencji, w którym jednostka ma wywiązać się z naruszonych wcześniej warunków umowy pożyczki długoterminowej sklasyfikowanej jako zobowiązanie krótkoterminowe (zob. pkt 75); oraz
 - uregulowanie zobowiązania sklasyfikowanego jako krótkoterminowe (zob. pkt 75A).

76ZA Stosując pkt 69–75, jednostka może klasyfikować zobowiązania wynikające z umów pożyczki jako długoterminowe, jeżeli prawo jednostki do odroczenia terminu wymagalności tych zobowiązań jest uzależnione od spełnienia przez jednostkę warunków w ciągu dwunastu miesięcy od zakończenia okresu sprawozdawczego (zob. pkt 72B lit. b)). W takich sytuacjach jednostka ujawnia w informacji dodatkowej informacje umożliwiające użytkownikom sprawozdania finansowego zrozumienie ryzyka związanego z tym, że zobowiązania te mogą stać się wymagalne w ciągu dwunastu miesięcy od zakończenia okresu sprawozdawczego, w tym:

- informacje na temat warunków (w tym ich charakteru oraz tego, kiedy jednostka jest zobowiązana do ich spełnienia) oraz wartości bilansowej powiązanych zobowiązań;
- ewentualnie fakty i okoliczności wskazujące na to, że jednostka może mieć trudności ze spełnieniem warunków – na przykład dotyczące podejmowanych przez jednostkę w trakcie lub po zakończeniu okresu sprawozdawczego działań mających na celu uniknięcie lub złagodzenie potencjalnego naruszenia. Takie fakty i okoliczności mogą również obejmować fakt, że jednostka nie spełniałaby warunków, jeżeli ich spełnienie byłoby oceniane na podstawie sytuacji jednostki na koniec okresu sprawozdawczego.

[...]

Uregulowanie zobowiązania (pkt 69 lit. a), 69 lit. c) i 69 lit. d))

76A Do celów klasyfikacji zobowiązania jako krótkoterminowe lub długoterminowe uregulowanie zobowiązania odnosi się do przeniesienia na rzecz kontrahenta, które prowadzi do wygaśnięcia zobowiązania. Przedmiotem przeniesienia mogą być:

- środki pieniężne lub inne zasoby gospodarcze – na przykład towary lub usługi; lub
- własne instrumenty kapitałowe jednostki, chyba że zastosowanie ma pkt 76B.

76B Warunki powiązane z zobowiązaniem, które mogą – według opcji przysługującej kontrahentowi – prowadzić do jego uregulowania przez przeniesienie własnych instrumentów kapitałowych jednostki, nie mają wpływu na jego klasyfikację jako krótkoterminowe lub długoterminowe, jeżeli stosując MSR 32 *Instrumenty finansowe: prezentacja* jednostka klasyfikuje opcję jako instrument kapitałowy, ujmując ją odrębnie od zobowiązania jako element kapitałowy złożonego instrumentu finansowego.

[...]

PRZEPISY PRZEJŚCIOWE ORAZ DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

[...]

139D [usunięty]

[...]

139U Na podstawie dokumentu *Klasyfikacja zobowiązań jako krótkoterminowe lub długoterminowe*, wydanego w styczniu 2020 r., zmieniono pkt 69, 73, 74 i 76 oraz dodano pkt 72A, 75A, 76A i 76B. Jednostka stosuje te zmiany retrospektywnie zgodnie z MSR 8 w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 stycznia 2024 r. i później. Dopuszcza się wcześniejsze stosowanie. Jeżeli jednostka zastosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszego okresu po wydaniu dokumentu *Zobowiązania długoterminowe powiązane z warunkami* (zob. pkt 139W), stosuje również w odniesieniu do tego okresu dokument *Zobowiązania długoterminowe powiązane z warunkami*. Jeżeli jednostka zastosuje dokument *Klasyfikacja zobowiązań jako krótkoterminowe lub długoterminowe* w odniesieniu do wcześniejszego okresu, ujawnia ten fakt.

[...]

139 W Na podstawie dokumentu *Zobowiązania długoterminowe powiązane z warunkami*, wydanego w październiku 2022 r., zmieniono pkt 60, 71, 72A, 74 i 139U oraz dodano pkt 72B i 76ZA. Jednostka stosuje:

- a) zmianę w pkt 139U natychmiast po opublikowaniu dokumentu *Zobowiązania długoterminowe powiązane z warunkami*;
- b) wszystkie inne zmiany retrospektywnie zgodnie z MSR 8 w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 stycznia 2024 r. i później. Dopuszcza się wcześniejsze stosowanie. Jeżeli jednostka zastosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszego okresu, stosuje również w odniesieniu do tego okresu dokument *Klasyfikacja zobowiązań jako krótkoterminowe lub długoterminowe*. Jeżeli jednostka zastosuje dokument *Zobowiązania długoterminowe powiązane z warunkami* w odniesieniu do wcześniejszego okresu, ujawnia ten fakt.
