

Aktualności MSSF

Debata na temat przychodów – niektóre decyzje zapadły, ale to jeszcze nie koniec

RMSR (ang. IASB) i RSRF (FASB) („Rady”) spotkały się w zeszłym miesiącu, aby omówić wspólny projekt dotyczący ujmowania przychodów. Poniżej przedstawiamy główne decyzje które zostały podjęte.

W tym wydaniu:

1 Rozmowy na temat przychodów

2 Leasing – uwaga, wilk!

Punkt widzenia na postępy projektu leasingowego

4 Quiz MSSF

Odroczony podatek dochodowy

7 Kontakt

Co nowego?

Rady podjęły wstępne decyzje w niektórych kwestiach dotyczących ograniczeń w ujmowaniu przychodów w przypadku zmiennego wynagrodzenia, ściągłości należności, wartości pieniądza w czasie oraz ustaleń pomiędzy dystrybutorem a odsprzedającym.

Pracownicy Rad będą przeprowadzili dalsze analizy niektórych kwestii, między innymi pewnych aspektów ograniczeń w ujmowaniu przychodów w przypadku zmiennego wynagrodzenia oraz problemów dotyczących prezentacji nieściągalnych należności. Inne kluczowe zagadnienia wymagające dalszej debaty to, między innymi, licencje, zmiany do umów, alokacja ceny transakcyjnej, ujawnienia oraz przepisy przejściowe.

Kluczowe postanowienia

Ograniczenie dotyczące ujmowania przychodów w przypadku wynagrodzenia zmiennego

Proponowany model zakłada, że zmienne wynagrodzenie powinno zostać ujęte jako przychód w wysokości nieprzekraczającej kwoty, co do której jednostka jest „wystarczająco pewna”, że posiada do niej prawo. Ograniczenie to ma zastosowanie zarówno do umów, w których wynagrodzenie jest zmienne jak i do umów, w których wynagrodzenie jest co prawda stałe, ale nie ma pewności, że jednostka będzie uprawniona do otrzymania tego wynagrodzenia nawet po wypełnieniu umowy.

Rady omówiły poprawki do wytycznych w sprawie ustalania, kiedy na podstawie doświadczeń jednostki można przewidzieć kwotę przychodów w przypadku zmiennego wynagrodzenia, do której jednostka będzie uprawniona. Dalsza dyskusja na ten temat jest planowana na jednym z kolejnych posiedzeń, po przeprowadzeniu dodatkowych badań.

Ściągalność należności

Początkowa i późniejsza utrata wartości należności powinna być prezentowana w tej samej pozycji sprawozdania finansowego. Rady nie ustaliły jednak ostatecznie, w której pozycji rachunku zysków i strat należy wykazywać utratę wartości. Podczas debaty ponownie poruszono również kwestię, czy ściągłość należności powinna stanowić warunek dla ujęcia przychodów. Rady poprosiły swoich pracowników o przeprowadzenie dalszych analiz, w tym oceny potencjalnych konsekwencji wprowadzenia warunku ściągłości oraz czy byłoby to zgodne z podstawowymi zasadami proponowanego modelu. Dalsza dyskusja planowana jest na jednym z kolejnych posiedzeń.

Rady zastanawiały się także, kiedy powinny być ujmowane przychody w przypadku kontraktów zakładających finansowanie przez sprzedającego bez prawa regresu. Ustaliły, że opracują dodatkowe wytyczne wdrożeniowe pomocne w ustaleniu czy istnieje umowa z klientem, w zależności od tego, kiedy strony mają obowiązek (lub nie mają obowiązku) wywiązania się ze swoich zobowiązań na mocy umowy.

Wartość pieniądza w czasie

Rady ustaliły, że zachowają proponowane wytyczne wymagające korekty ceny transakcyjnej w celu uwzględnienia wpływu zmiany wartości pieniądza w czasie, jeżeli umowa zawiera istotny element finansowania. Tym niemniej, na jednym z kolejnych zebrań zastanowią się nad dodatkowymi wytycznymi w zakresie zastosowania, które byłyby zawarte w ostatecznej wersji standardu. Postanowiły też zachować uproszczenie mówiące o tym, że korekta uwzględniająca wpływ zmiany wartości pieniądza w czasie nie jest wymagana, jeżeli różnica czasowa pomiędzy wykonaniem a płatnością nie przekracza jednego roku.

Jednostka nie musi uwzględniać wpływu zmiany wartości pieniądza w czasie w przypadku płatności zaliczkowych, dla których czas przekazania należnych towarów lub usług zależy od klienta.

Kontrakty zawierające ustalenia dotyczące dystrybucji i odsprzedaży

Towary lub usługi przyrządzone w kontrakcie mogą zawierać ofertę dostarczenia towarów lub usług, które klient może odsprzedać lub dostarczyć swojemu klientowi. Takie przyrzeczenia stanowią zobowiązania do wykonania świadczeń, nawet jeżeli mają być realizowane przez osobę trzecią, i różnią się od przyrzeczeń wypłacenia klientowi środków pieniężnych, które wykazuje się jako obniżenie ceny transakcyjnej.

Czy osiągnięto zbieżność?

Przewiduje się, że kwestia ujmowania przychodów zostanie ujednolicona, gdyż te same zasady będą stosowane w przypadku podobnych transakcji zarówno zgodnie z MSSF, jak i US GAAP. Nadal mogą występować różnice w przypadkach, gdzie wytyczne wymagają odwołania się do innych standardów przed zastosowaniem wytycznych zawartych w standardzie dotyczącym przychodów.

Kogo to dotyczy?

Proponowane zmiany będą dotyczyły większości jednostek stosujących MSSF lub US GAAP. Jednostki, które aktualnie stosują wytyczne branżowe, powinny spodziewać się największych zmian.

Jaka jest data wejścia w życie standardu?

Przewidujemy, że data wejścia w życie ostatecznego standardu zostanie ustalona na termin nie wcześniejszy niż rok 2015.

Co dalej?

Harmonogram prac Rad podaje, że opublikują one ostateczny standard w pierwszej połowie 2013 roku. Przez najbliższych kilka miesięcy Rady będą kontynuować debatę i przeprowadzać dodatkowe badania dotyczące niektórych najistotniejszych zmian.

Leasing – uwaga, wilk!



Peter Hogarth, partner w dziale usług doradztwa księgowego PwC w Wielkiej Brytanii, przedstawia aktualny status standardu dotyczącego leasingu i mówi o swoich nadziejach na przyszłość.

W lipcu RMSR (ang. IASB) i RSRF (ang. FASB) („Rady”) dumnie oznajmiły, że w zasadzie zakończyły już rozmowy i zmieniony projekt standardu dotyczącego leasingu zostanie opublikowany do końca roku („Uwaga, wilk!”). Termin ten został wkrótce przesunięty na pierwszy kwartał następnego roku („Chyba widzę na horyzoncie plamkę przypominającą wilka”), tym niemniej rzeczywiście wydaje się, że Rady zbliżają się do końca tej fazy projektu.

Jednym z najbardziej krytykowanych aspektów zgłoszone przez nie w 2010 roku propozycji ujmowania kosztów było to, że dla leasingobiorców powodowała ona największe obciążenie kosztami w początkowym okresie, niezależnie od rzeczywistych spłat. W zeszłym roku przez wiele miesięcy Rady bezskutecznie szukały rozwiązania, ale problem nie chciał

zniknąć, nawet gdy jego skutki zostały zredukowane dzięki decyzjom dotyczącym warunków leasingu i warunkowych opłat leasingowych. Lobbings trwał, a Rady uzgodniły w końcu podejście, które przewiduje różne sposoby ujmowania kosztów w przypadkach różnych rodzajów leasingu: w niektórych przypadkach zastosowane zostanie podejście zaproponowane w 2010 roku, podobne do obecnie stosowanego sposobu rozliczania leasingu finansowego z koncentracją kosztów w początkowym okresie, a w innych przyjęty zostanie model ujmowania kosztów liniowo, podobnie jak ma to miejsce obecnie w przypadku leasingu operacyjnego.

Teraz proponuję, aby przerwali Państwo czytanie i zrobili sobie mocną kawę...

Mogłoby się wydawać, że kilkuletnia dyskusja zakończyła się powrotem do status quo, z tylko jedną zmianą dotyczącą kapitalizacji leasingu operacyjnego. Nie jest to dalekie od prawdy, jednak, co ważne, nowy model będzie przewidywał inną podstawę określenia, kiedy należy zastosować dany rodzaj ujmowania leasingu przez leasingobiorcę. Co do zasady, nowe wyraźne kryterium będzie oparte na tym, czy leasingobiorca nabędzie lub wykorzysta więcej niż nieistotną część przedmiotu leasingu. Ponieważ jednak może się okazać to dość trudne do oszacowania, Rady przyjęły kilka przesłanek opartych na charakterze przedmiotu leasingu:

- W przypadku leasingu nieruchomości należy stosować liniowy model ujmowania kosztów, chyba że okres leasingu obejmuje większą część okresu ekonomicznej użyteczności przedmiotu leasingu lub wartość bieżąca stałych opłat leasingowych jest zasadniczo równa wartości godziwej przedmiotu leasingu; oraz
- W przypadku leasingu aktywów innych niż nieruchomości (np. pojazdów lub sprzętu) należy przyjąć podejście zaproponowane w projekcie standardu z 2010 roku, chyba że okres leasingu obejmuje nieznaczną część okresu ekonomicznej użyteczności przedmiotu leasingu lub wartość bieżąca stałych opłat leasingowych jest nieistotna w stosunku do wartości godziwej przedmiotu leasingu.

Te same „ostre” kryteria będą miały zastosowanie do leasingodawców.

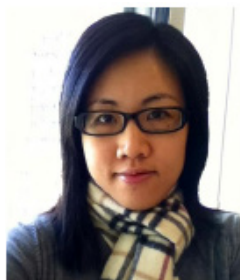


Mam nadzieję, że mocna kawa pomogła...

Odniesienia do okresu ekonomicznej użyteczności przedmiotu leasingu i wartości godziwej w porównaniu z wartością bieżącą stałych opłat leasingowych mogą brzmieć znajomo, ale nowy test będzie inny, zwłaszcza w przypadku leasingu sprzętu. Aby umożliwić liniowe ujmowanie kosztów przy równoczesnej wycenie zobowiązań z tytułu leasingu metodą efektywnej stopy procentowej, amortyzacja aktywów będzie w praktyce wartością równoważącą. Ze wstępnych obserwacji wynika, że podmioty zaangażowane w leasing sprzętu nie są zachwycone tym modelem. Również kilku członków RMSR i RSRF wydaje się mieć zastrzeżenia.

Jak już wspomniałem, zmienionego projektu standardu powinniśmy się spodziewać na początku przyszłego roku. Jeśli jednak się nie pojawi, i tak daję słowo, że widziałem wilka!

Quiz MSSF: podatek odroczony



Podatek odroczony – albo się na nim znasz, albo nie. Pozwól, aby nasza specjalistka, Cynthia Leung, sprawdziła Twoją wiedzę. Wskazówki, które pomogą Ci odpowiedzieć na pytania, znajdziesz w naszym podsumowaniu kwestii podatkowych na pwcinform.com

Pyt. 1: Aktywa i rezerwy z tytułu podatku odroczonego, które zostaną zrealizowane w ciągu 12 miesięcy są wykazywane w bilansie jako aktywa obrotowe lub zobowiązania krótkoterminowe. Prawda czy fałsz?

- (a) Prawda
- (b) Fałsz

Pyt. 2: Gdy wartość bilansowa składnika aktywów jest wyższa niż jego wartość podatkowa, czy występuje:

- (a) Dodatnia różnica przejściowa (tj. rezerwa z tytułu podatku odroczonego)?
- (b) Ujemna różnica przejściowa (tj. aktywo z tytułu podatku odroczonego)?

Pyt. 3: Wartość bilansowa odsetek do zapłaty wynosi 100 W. Koszty odsetek są opodatkowane na zasadzie kasowej. Jaka jest wartość podatkowa odsetek do zapłaty?

- (a) 100 W
- (b) 0 W?

Pyt. 4: Które z poniższych ujawnień są wymagane na podstawie MSR 12?

- (i) Kwota każdego rodzaju aktywów i rezerw z tytułu podatku odroczonego (np. straty podatkowe lub przyspieszona amortyzacja podatkowa).
 - (ii) Kwota niewykorzystanych strat podatkowych, dla których nie wykazano aktywów z tytułu podatku odroczonego.
 - (iii) Kwota niepodzielonych zysków spółek zależnych, stowarzyszonych lub wspólnych przedsięwzięć, dla których nie wykazano rezerw z tytułu podatku odroczonego.
- (a) (i) i (ii)
 - (b) (i) i (iii)
 - (c) Wszystkie odpowiedzi

Pyt. 5: Kiedy wykazywana jest rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w przypadku połączenia przedsięwzięć?

- (a) Gdy występuje różnica przejściowa dotycząca wartości firmy, która nie stanowi kosztu uzyskania przychodu.
- (b) Gdy występuje różnica przejściowa

dotycząca korekt wartości księgowej możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań w przypadku konsolidacji metodą pełną.

(c) Gdy występują różnice przejściowe dotyczące zarówno wartości firmy, która nie stanowi kosztu uzyskania przychodu, jak i korekt wartości księgowej możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań w przypadku konsolidacji metodą pełną.

(d) Tak, segmenty operacyjne to informacje wymagane do ujawnienia, chociaż segmenty operacyjne mogą być łączone w segmenty sprawozdawcze.

Pyt. 6: Kiedy w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym rozpoznaje się rezerwę z tytułu podatku odroczonego od różnic przejściowych związanych z inwestycjami w spółki zależne i stowarzyszone?

(i) Gdy jednostka dominująca jest w stanie kontrolować politykę jednostki zależnej w zakresie dywidendy, a różnica przejściowa nie zostanie odwrócona w dającej się przewidzieć przyszłości.

(ii) Gdy kierownictwo jednostki stowarzyszonej nie zamierza w bieżącym roku wypłacić dywidendy.

(iii) Gdy kierownictwo jednostki dominującej ogłosiło plan sprzedaży jednostki zależnej w ciągu dwóch lat.

- (a) (i) i (ii)
- (b) (ii) i (iii)
- (c) (i) i (iii)
- (d) Wszystkie odpowiedzi

Pyt. 7: 31 grudnia 20x1 r. wprowadzona została zmiana stawki podatku z 30% na 20%. Nowa stawka będzie obowiązywać od 1 kwietnia 20x2 r. Rok obrotowy jednostki kończy się 31 grudnia 20x1. Jak należy wyliczyć podatek odroczony od różnic przejściowych, których odwrócenie jest spodziewane po 1 kwietnia 20x2 r.?

- (a) wg stawki 20%
- (b) wg stawki 30%

(c) wg średniej stawki podatkowej obliczonej na podstawie stawek 20% i 30%

Pyt. 8: *Gdzie wykazywana jest korekta kwot podatku odroczonego wynikająca ze zmiany stawek podatkowych opisanej w pytaniu 7?*

(a) W rachunku zysków i strat, ponieważ wynika ona ze zmiany prawa podatkowego, która jest niezależna od działalności jednostki.

(b) W kapitale własnym, ponieważ dotyczy ona podatku odroczonego powstałego przed zmianą stawek podatkowych.

(c) W rachunku zysków i strat, w pozostałych całkowitych dochodach lub w kapitale własnym, w zależności od tego, gdzie odroczonego podatek dochodowy był wykazywany poprzednio.

Pyt. 9: *Jednostka A posiada niewykorzystane straty podatkowe w wysokości 500 W bez terminu wygaśnięcia. Kierownictwo uważa, że w przyszłości prawdopodobne jest osiągnięcie zysku do opodatkowania w wysokości 200 W oraz występują dodatnie różnice kursowe w wysokości 400 W. Stawka podatku wynosi 20%. W jakiej wysokości wykazany zostanie podatek odroczonego?*

(a) 80 W (400 W x 20%)

(b) 40 W (200 W x 20%)

(c) 100 W (500 W x 20%)

Pyt. 10: *Stawka podatku dochodowego od niepodzielonych zysków wynosi 30%. Stawka podatku od podzielonych zysków wynosi 40%. Przez wiele lat jednostka dokonywała podziału 50% swoich zysków. Jak należy obliczyć podatek odroczonego od niepodzielonych zysków, jeśli dywidenda nie została zadeklarowana?*

(a) wg stawki 30%

(b) wg stawki 40%

(c) wg średniej stawki podatkowej obliczonej na podstawie stawek 30% i 40%

Odpowiedzi

Pytanie 1: B – Zgodnie z MSR 1, aktywa i rezerwy z tytułu podatku odroczonego są wykazywane w bilansie w aktywach trwałych i zobowiązaniach długoterminowych. MSR 1 wymaga również ujawnienia kwoty aktywów lub rezerwy z tytułu podatku odroczonego, jeśli ich rozliczenie lub realizacja jest spodziewana w okresie 12 miesięcy od dnia bilansowego.

Pytanie 2: A – Jeśli wartość bilansowa składnika aktywów jest wyższa niż jego wartość podatkowa, podlegająca opodatkowaniu korzyść ekonomiczna z realizacji tego składnika przewyższy dozwoloną kwotę odliczenia od podatku, prowadząc do powstania dodatniej różnicy przejściowej; natomiast zobowiązanie do zapłaty dodatkowego podatku dochodowego w przyszłości stanowi rezerwę z tytułu podatku odroczonego.

Pytanie 3: B – Odsetki płatne gotówką stanowią koszt uzyskania przychodu w następnym okresie. Nie występuje odliczenie od podatku. Podstawa opodatkowania wynosi więc zero. Podstawa opodatkowania zobowiązania jest równa jego wartości księgowej pomniejszonej o przyszłą kwotę do opodatkowania: $0 JW = 100 JW - 100 JW$

Pytanie 4: C – MSR 12 wymaga ujawnienia kwoty niewykorzystanych strat podatkowych i niepodzielonych zysków jednostek zależnych, stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć. Ujawnienie wykazanego podatku odroczonego nie spełnia tego wymogu.

Pytanie 5: B – MSR 12 wymaga wykazywania podatku odroczonego od wszystkich różnic przejściowych, z pewnymi ograniczonymi wyjątkami. Podatek odroczonego nie jest wykazywany od różnic przejściowych z tytułu wartości firmy powstałej w związku z połączeniem jednostek gospodarczych, która nie stanowi kosztu uzyskania przychodu. Podatek odroczonego jest wykazywany od różnic przejściowych z tytułu możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań wykazywanych w wartości godziwej na dzień nabycia.

Pytanie 6: B – Rezerwa z tytułu podatku odroczonego nie jest wykazywana od niepodzielonych zysków ujętych w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, gdy jednostka dominująca kontroluje odwrócenie różnicy przejściowej i odwrócenie to nie jest spodziewane w przewidywalnej przyszłości. W związku z tym w sytuacji (i) podatek odroczonego nie jest wykazywany.

W sytuacji (ii) inwestor ma znaczny wpływ na jednostkę stowarzyszoną, ale nie ma kontroli nad polityką podziału zysku. Jeśli nie zawarto porozumienia, zgodnie z którym zyski jednostki stowarzyszonej nie zostaną podzielone w dającej się przewidzieć przyszłości, inwestor powinien wykazać rezerwę na odroczonego podatek dochodowy.

W sytuacji (iii), rezerwa na odroczonego podatek dochodowy jest wykazywana od dodatniej różnicy przejściowej, ponieważ jednostka dominująca kontroluje odwrócenie różnicy przejściowej, ale spodziewa się odwrócenia tej różnicy w dającej się przewidzieć przyszłości w związku ze sprzedażą.

Pytanie 7: A – MSR 12 wymaga, aby aktywa i rezerwy z tytułu podatku odroczonego wyceniać na podstawie stawek podatkowych, które obowiązywały prawnie lub faktycznie na dzień bilansowy i będą obowiązywały w momencie odwrócenia różnic przejściowych. Wprowadzona zmiana stawki jest przepisem prawa podatkowego. Jeśli proces legislacyjny nie został sfinalizowany, trzeba ustalić, czy zmiana została faktycznie wprowadzona, co ma miejsce wtedy, gdy proces jej wprowadzania nie przewiduje już dalszych kroków mogących zmienić jego wynik.

Pytanie 8: C – MSR 12 wymaga, aby zmiana stanu podatku odroczonego została wykazana w rachunku zysków i strat, chyba że dotyczy ona pozycji, które były poprzednio wykazywane poza rachunkiem zysków i strat. Nazywa się to „dopasowaniem wstecznym”.

Pytanie 9: C – MSR 12 wymaga wykazywania aktywów z tytułu podatku odroczonego od niewykorzystanych strat podatkowych, jeśli prawdopodobne jest, że w przyszłości pojawią się zyski do opodatkowania, które umożliwią wykorzystanie tych strat podatkowych. Przyjmuje się, że dodatnie różnice przejściowe, które ulegną odwróceniu w odpowiednim okresie, spowodują powstanie zysków do opodatkowania, które umożliwią wykorzystanie strat podatkowych.

Pytanie 10: A – W niektórych krajach stawki podatku od zysków podzielonych i niepodzielonych są różne. Zgodnie z MSR 12, do momentu zadeklarowania dywidendy podatek odroczonego wycenia się według stawki podatkowej stosowanej do niepodzielonych zysków.

Kontakt

Aby uzyskać dalszą pomoc w kwestiach technicznych związanych z MSSF, prosimy o kontakt z zespołem PwC ds. sprawozdawczości finansowej w Polsce:

Tomasz Konieczny: tomasz.konieczny@pl.pwc.com tel, +48 22 523 42 85

Robert Waliczek: robert.waliczek@pl.pwc.com tel: +48 22 523 43 32

Marta Madejska: marta.madejska@pl.pwc.com tel. +48 22 523 41 39

Katarzyna Gospodarczyk-Chlastawa: katarzyna.gospodarczyk@pl.pwc.com tel. +48 22 523 46 65

Niniejszy artykuł został opracowany w celach informacyjnych i stanowi jedynie ogólne wytyczne. Nie było celem tego artykułu udzielenie specjalistycznej porady. Nie uwzględnia on celów, sytuacji finansowej lub potrzeb konkretnego czytelnika i nikt nie powinien działać na podstawie informacji zawartych w artykule przed uzyskaniem niezależnej porady profesjonalisty. Nie udziela się żadnego oświadczenia ani gwarancji (wyraźnej lub dorozumianej) co do dokładności lub kompletności informacji zawartych w artykule i – w zakresie dozwolonym prawem – PricewaterhouseCoopers LLP, jego członkowie, pracownicy i przedstawiciele nie biorą na siebie żadnych zobowiązań prawnych lub finansowych ani obowiązku staranności w odniesieniu do działań lub zaniechań Państwa lub dowolnej innej osoby na podstawie informacji zawartych w niniejszym artykule oraz wszelkich decyzji podejmowanych na jego podstawie.

© 2012 PricewaterhouseCoopers Sp. z o.o. Wszystkie prawa zastrzeżone. W tym dokumencie nazwa „PwC” odnosi się do PricewaterhouseCoopers Sp. z o.o., firmy wchodzącej w skład sieci PricewaterhouseCoopers International Limited, z których każda stanowi odrębny i niezależny podmiot prawny.