



Aktualności MSSF

W tym wydaniu:

2 Wpólne porozumienia umowne

Wstępne decyzje KI

4 Prezent od Świętego Mikołaja

Nowy standard dotyczący przychodów

6 Raportowanie końcoworoczne

Lista 10 przypomnień

8 Wiadomości z Cannon Street

Jednostki inwestycyjne: zmiany do MSSF 10 i MSR28

Zmiany o ograniczonym zakresie do MSR 1

Proponowane zmiany do MSSF 2

Proponowane zmiany do MSR 7

11 Alfabet MSSF

„W” jak „Warunek nabycia”

14 Z przymróżeniem oka



Wstępne decyzje KI sugerują potencjalne wytyczne w sprawie MSSF 11

Derek Carmichael z grupy doradczych usług księgowych PwC przygląda się najnowszemu rozwojowi wypadków w obszarze wspólnych porozumień umownych i analizuje, co kierownictwa spółek powinny rozważyć w związku ze sprawozdawczością końcoworoczną.

W listopadzie 2014 r. Komisja ds. Interpretacji MSSF (KI) opublikowała serię wstępnych decyzji w sprawie przyjętego planu prac nad wspólnymi ustaleniami umownymi. Następuje to po 12 miesiącach dyskusji i rozważań nad szeregiem problemów z wdrażaniem MSSF 11 przedstawionych jej do analizy.

We wstępnych decyzjach występuje jedna wspólna fraza:

„Komisja ds. Interpretacji [postanowiła] nie dodawać tego zagadnienia do swojego planu prac”.

Ten powtarzający się wniosek został sformułowany ze względu na to, że standard zawiera już wystarczające wytyczne umożliwiające rozwiązanie poruszanych problemów.

Podane uzasadnienie wniosku zawiera dodatkowe wyjaśnienie co do stosowania niektórych trudniejszych aspektów MSSF 11, na przykład:

- ocena, czy „inne fakty i okoliczności” mają wpływ na klasyfikację ustaleń oraz
- rachunkowość wspólnych działalności, które są oddzielnymi jednostkami.

Dodatkowo KI ustaliła, że dwa wspólne porozumienia umowne o podobnych cechach mogą być zaklasyfikowane inaczej, jeżeli jedno jest strukturyzowane poprzez oddzielną jednostkę, a drugie nie. Dzieje się tak, ponieważ forma prawna oddzielnej jednostki ma wpływ na prawa i obowiązki stron.

Kluczowe spostrzeżenia

Klasyfikacja – inne fakty i okoliczności

- Ocena innych faktów i okoliczności powinna skupiać się na tym, czy stwarzają one egzekwowalne prawa do aktywów oraz obowiązki w odniesieniu do zobowiązań.
- Porozumienie umowne jest wspólną działalnością, jeżeli inne fakty i okoliczności oznaczają, że strony mają prawa i obowiązki związane z aktywami porozumienia umownego oraz mają prawny lub zwyczajowy obowiązek dostarczenia środków pieniężnych w celu regularnego regulowania zobowiązań.
- Sprzedaż produkcji stronom porozumienia umownego po cenie rynkowej nie jest samo w sobie czynnikiem decydującym o klasyfikacji porozumienia umownego. Należy jeszcze zastanowić się nad tym, czy sprzedaż po tej cenie umożliwi porozumieniu umownemu regularne regulowanie jego zobowiązań.
- Finansowanie uzyskane od osób trzecich nie uniemożliwia klasyfikacji jako wspólnej działalności, jeżeli spłata tego finansowania będzie pokrywana ze sprzedaży stronom wspólnego porozumienia umownego.



- Charakter produkcji (czy jest ona elastyczna, czy dostosowana do potrzeb konkretnego odbiorcy) nie jest czynnikiem decydującym o sposobie klasyfikacji.
- Ocena, czy strony porozumienia umownego przyjmują „zasadniczo całą produkcję”, opiera się na wartości pieniężnej, a nie na ilościach fizycznych.

Ujęcie księgowe przez uczestnika wspólnej działalności – wspólne działalności w oddzielnej jednostce

- Uczestnicy wspólnej działalności nie powinni ujmować żadnych przychodów związanych z zakupioną przez nich produkcją do czasu jej sprzedaży osobom trzecim, w przypadku gdy oddzielna jednostka została zaklasyfikowana jako wspólna działalność, ponieważ jego strony przyjmują całą produkcję.
- Nie przewiduje się wydania dodatkowych wytycznych dotyczących sytuacji, gdy procent produkcji zakupionej przez uczestnika wspólnej działalności różni się od jego udziału własności we wspólnej działalności. KI zwróciła uwagę, że ważne jest zrozumienie przyczyny występowania różnicy, a następnie zastosowanie subiektywnego osądu, by ustalić odpowiednie podejście rachunkowe.
- Ujęcie księgowe przez uczestnika wspólnej działalności jego udziału we wspólnej działalności w skonsolidowanym i jednostkowym sprawozdaniu finansowym powinno być takie same. Uczestnik wspólnej działalności wykazuje swój udział w aktywach i zobowiązaniach, ale nie ujmuje udziału w oddzielnej jednostce.

Rachunkowość wspólnej działalności, która jest oddzielną jednostką

MSSF 11 nie ma zastosowania do rachunkowości stosowanej przez wspólną działalność. Sprawozdanie finansowe wspólnej działalności powinno być sporządzone zgodnie z obowiązującymi standardami rachunkowości i powinno obejmować aktywa, zobowiązania, przychody i koszty wspólnej działalności. Tym niemniej, ważne jest rozumienie praw uczestników wspólnego działania do tych aktywów i zobowiązań oraz wpływu, jaki prawa te miałyby na aktywa i zobowiązania ujęte przez wspólną działalność.

Co dalej?

Można zgłaszać uwagi do decyzji dotyczących planu prac przedstawionych w IFRIC Update z listopada 2014 r. Decyzje te będą przedmiotem ponownych obrad na spotkaniu KI w marcu 2015 r.

Wprowadzie we wstępnych decyzjach nie proponuje się żadnych zmian do standardu, jednak sporządzający sprawozdania finansowe powinni zastanowić się, czy wnioski, do jakich doszli w sprawie klasyfikacji wspólnych porozumień umownych i ich rachunkowości, są zgodne z poglądami wyrażonymi przez KI. Powinni także zastanowić się, czy przekazać Komisji ds. Interpretacji swoje uwagi na temat wstępnych decyzji.

Podręcznik księgowy na rok 2015 jest już dostępny

„Manual of accounting – IFRS” to wyczerpujący praktyczny przewodnik po standardach MSSF. Podręcznik zawiera setki praktycznych rzeczywistych przykładów oraz wytyczne dotyczące instrumentów finansowych. Jego autorem jest globalny zespół PwC ds. doradczych usług księgowych. Podręcznik zawiera szereg spostrzeżeń sformułowanych w oparciu o globalne doświadczenie PwC w zakresie MSSF.



Prezent od św. Mikołaja – nowy standard dotyczący przychodów

Dave Walters rozśmiesza nas świątecznie swoim tekstem o problemach księgowych Świętego Mikołaja.

W dniu Wigilii, Naczelnym Elf Św. Mikołaja ds. sprawozdawczości finansowej wpada do jego biura. „Mikołaju, muszę porozmawiać z tobą o przychodach”.

„Tak? Czy to ważne?”

„Z raportów zarządczych wynika, że tak. Mogę zacząć od keksów z drugiej ręki?”

„A, to... no cóż, dostaję ich z miliard i nie mogę ogarnąć wszystkich, więc sprzedałem resztę osobie trzeciej. Dostaniemy gotówkę w momencie dostawy 26 grudnia i koniec – nie ma zwrotów!”

„A więc to wydaje się jasne – przychody 26 grudnia” powiedział Elf, „w samą porę na koniec roku! A co z transakcją dostawy technologii dla firmy logistycznej?”

„Aha, z tego jestem bardzo dumny. Wynegocjowałem dodatkowe wynagrodzenie, jeżeli nasze oprogramowanie podniesie ich wydajność o 30%, a z doświadczenia wiem, że to się uda – nawet bez opcji usług Reniferów!”

„Czy to dodatkowe wynagrodzenie spełnia warunki testu prawdopodobieństwa dla naszej sprawozdawczości wg US GAAP i wysokiego prawdopodobieństwa dla sprawozdawczości wg MSSF?” – zapytał Elf.

„Tak” odpowiedział Mikołaj, rzucając ukradkowe spojrzenie do szuflady swojego biurka.

„Eee... jest prawdopodobne lub wysoce prawdopodobne (no... niepotrzebne skreślić), że nie nastąpi znaczące odwrócenie przychodów.”

„Doskonale!” powiedział Elf, „Bo Główny Operacyjny Organ Decyzyjny, czyli Pani Mikołajowa, umieściła to dodatkowe wynagrodzenie w budżecie. A przy okazji, co to za „inne przychody”?”

„A”, powiedział Mikołaj, „jestem z tego bardzo zadowolony. Pamiętasz tę listę wszystkich niegrzecznych i grzecznych dzieci, którą sprawdzałem co najmniej dwa razy?”

„Taak”, powiedział wolno Elf. „Sprzedałem ją!” „Co!? Komu?”

„To tajne! Nazwijmy ich po prostu „Agencją”. Dostałem też gotówkę z góry, w zamian za rabat. Obiecałem aktualizować tę listę nieodpłatnie przez kolejne 10 lat, ale to łatwe.”

Elf zawahał się. „Może to i łatwe dla ciebie do zrobienia, ale rachunkowość nie będzie prosta. Przychody przez 10 lat i istotny element finansowania! Ale nie martw się Mikołaju, w końcu po to jestem Elfem, żeby ci pomagać”, powiedział z uśmiechem.

„Chyba zażartujesz!” powiedział Mikołaj. „Drugi raz w ciągu pięciu lat – nieźle, tak trzymaj! Aha, jest jeszcze sprawa własności intelektualnej technologii oporu powietrza, na którą licencję sprzedałem Uniwersytetowi w Oksfordzie. Eksperymenty idą bardzo dobrze. Renifery dosłownie latają z 50% redukcją oporu powietrza dzięki swojej podobnej do teflonu powłoce, chociaż” – zamyślił się, „pojawiło się kilka problemów z hamowaniem. Mamy 400% wzrost roszczeń w związku ze zrujnowanymi kominami. W każdym razie dostaniemy wynagrodzenie od Uniwersytetu za każdy produkt, który sprzedadzą korzystając z naszej własności intelektualnej, więc możemy ująć te przychody w przyszłości – ale dopiero, kiedy dokonają



sprzedaży! Mam rację, prawda? Nowy standard zawiera wyjątek od wymogu ujmowania zmiennego wynagrodzenia, niezależnie od tego, na ile jest ono prawdopodobne, w odniesieniu do tantiem z licencji własności intelektualnej opartych na wysokości sprzedaży.”

„Tak”, odpowiedział Elf. „Czytasz z podręcznika księgowego, który masz schowany w szufladzie biurka, prawda? A jeśli chodzi o Renifery, szanowny Mikołaju, zasoby nieludzkie proszą, żebyś przestał śpiewać piosenkę „Rudolf Czerwononosy”, bo to przeszkadza pracownikom.”

„Dobra”, odpowiedział Mikołaj ponuro.

„Jeszcze jakieś istotne źródła przychodów?” – zapytał Elf.

„Istotne?” – odpowiedział Mikołaj, „No, myślę, że łajno jest istotne!”

„Nie do końca o to mi chodziło, ale to są przychody”, powiedział Elf. „Przychód w momencie dostawy?”

„Tak”, odpowiedział Mikołaj, „choć mam kilka skarg na metodę dostawy. Po prostu nie mogę się odzwyczaić, a ludzie są tacy niemądrzy. Przecież każdy komin potrzebuje od czasu do czasu worka łajna, tak czy nie?”

„Hm”, odpowiedział Elf. „Jakieś zwroty?”

„Nie”, odpowiedział Mikołaj, „wciąż nie udało im się rozgryźć, gdzie mieszkamy. A poza tym, chociaż są nie wiedzieć czemu trochę wkurzeni, i tak płacą na czas. Pamiętaj, że mam listę niegrzecznych i grzecznych!”

Elf zawahał się. „Jest jeszcze jedna sprawa, Mikołaju. Uzyskujemy duże przychody ze sprzedaży nadwyżki keksów, ale nie mamy żadnych przychodów związanych w winem i innymi napojami alkoholowymi. Jest jakiś konkretny powód?”

„A, to”, uśmiechnął się Mikołaj. „No cóż, na kartkach dołączonych do keksów i wina życzą mi „Wesołych Świąt”. Więc się weselę. Ho ho ho!”



10 przypomnień dotyczących sprawozdawczości końcoworocznej

Dla wielu zbliża się pracowity sezon sprawozdawczy: oto 10 przypomnień, które należy wziąć pod uwagę w związku ze sporządzaniem rocznego sprawozdania finansowego za 2014 rok oraz linki do odpowiednich praktycznych wskazówek. Więcej informacji można znaleźć w najnowszej kwartalnej aktualizacji MSSF, która zawiera też podsumowanie nowych standardów obowiązujących w 2014 roku.

Zainteresowanie organów nadzoru przeglądami pod kątem utraty wartości

Środowisko ekonomiczne jest od kilku lat trudne, a utrata wartości pozostaje obszarem szczególnego zainteresowania organów nadzoru. Pamiętajcie, aby uważać na czynniki wywołujące utratę wartości (zarówno wewnętrzne, jak i zewnętrzne) i dbać o to, aby kluczowe założenia były spójne z informacjami dostępnymi na rynku zewnętrznym. Pamiętajcie o konieczności ujawniania odpowiednich informacji. Organy nadzoru stwierdzają, że często niepoprawnie identyfikuje się stopy dyskonta i stopy wzrostu jako jedyne kluczowe założenia, a jednostki często zapominają ujawnić informacje o „kluczowych założeniach”, na których oparte są prognozy przepływów pieniężnych.

Konsolidacja i MSSF 10

Wiele podmiotów w UE będzie stosowało MSSF 10 po raz pierwszy w 2014 roku. Przepisy przejściowe są złożone i wymagają starannego przeanalizowania. W przypadku potrzeby reklasyfikacji danych porównawczych należy sporządzić trzeci bilans zgodny z MSR 1. Jednym z obszarów, na których koncentrują się organy nadzoru, jest „*de facto kontrola*”. Jest to sytuacja, w której jednostka znajduje się pod kontrolą biorąc pod uwagę prawa głosu, a podmiot posiadający mniej niż 50% tych praw głosu uznaje się za sprawujący kontrolę, ponieważ posiada on praktyczną możliwość kierowania działalnością jednostki. MSSF 10 zawiera jaśniejsze wytyczne dotyczące faktycznej kontroli niż MSR 27, ale nadal jest to obszar wymagający w dużym stopniu stosowania subiektywnego osądu.

Ujawnienia w zakresie MSSF 12

Celem MSSF 12 jest zapewnienie użytkownikom informacji o udziałach, jakie posiadają udziałowcy niesprawujący kontroli w działalności grupy. Jednostka będzie miała obowiązek podać takie informacje, jeżeli udział niesprawujący kontroli w jednostce zależnej jest istotny. Jednostka powinna zastosować subiektywny osąd w celu ustalenia, czy skrócone informacje finansowe ujawniane na temat podgrupy jednostki zależnej posiadającej istotny udział niedający kontroli, powinny być oparte na skonsolidowanych informacjach podgrupy, czy też zostać rozbite, aby przedstawić informacje o poszczególnych jednostkach zależnych posiadających istotne udziały niedające kontroli. Zostało to potwierdzone przez Komisję ds. Interpretacji MSSF we wrześniu 2014 roku. Więcej informacji można znaleźć w publikacji *IFRSs 10 and 12 - Questions and answers*.

Wycena wspólnej działalności

Wycena wspólnej działalności nie jest dostatecznie omówiona w MSSF 11 i w związku z tym pojawiły się pewne różnice w praktyce. Jest to obszar, na którym ostatnio koncentrowała się



RMSR (ang. IASB) i w 2014 roku wydana została zmiana do MSSF 11. Zmiana ta wymaga, aby do transakcji, w których inwestor uzyskuje udział we wspólnej działalności stanowiącej biznes, stosować wszystkie zasady MSSF 3. Wytyczne obowiązują od stycznia 2016 roku. Więcej informacji można znaleźć w publikacji *In depth Measurement of joint operations: Reading between the lines*.

Rachunkowość pozostałych kosztów administracyjnych zgodnie ze zmienionym MSR 19

Zgodnie ze zmienionym MSR 19 koszty związane z zarządzaniem aktywami programu odejmuje się od zwrotu z aktywów programu. Pozostałe koszty administracyjne związane z udostępnianiem świadczeń pracowniczych ujmuje się w ramach wyniku na działalności operacyjnej w momencie otrzymania usług. Inne przypomnienia dotyczące rachunkowości świadczeń pracowniczych na koniec roku można znaleźć w publikacji *Practical Guide*.

Taryfy branżowe i KIMSF 21

Branżowe „podatki” lub „opłaty publiczne” pozostają popularnym wśród rządów sposobem na zwiększanie wpływów z podatków. Taryfy, które nie są oparte na zysku do opodatkowania, wykazuje się zgodnie z MSR 37, a nie zgodnie z MSR 12. Komisja ds. Interpretacji opublikowała KIMSF 21 dotyczący MSR 37, w której zawarła wytyczne w sprawie ujmowania obowiązku uiszczania opłat publicznych nie stanowiących podatku dochodowego. Interpretacja KIMSF 21 może skutkować późniejszym ujęciem zobowiązania niż poprzednio, szczególnie w przypadku opłat publicznych, które powstały w wyniku zaistniałych okoliczności w konkretnej dacie. Więcej informacji można znaleźć w publikacji *In depth, IFRIC 21 Levies*.

Umowy finansowania dostawców

Rośnie liczba pytań dotyczących rachunkowości umów finansowania dostawców. Umowy takie rodzą pytanie, czy należności handlowe stanowiące finansowanie dostawców należy usunąć z bilansu i zastąpić pożyczką bankową. Rachunkowość umów finansowania dostawców zależy od konkretnych faktów i okoliczności.

Restrukturyzacja zadłużenia

Rośnie liczba pytań o restrukturyzację wyemitowanych instrumentów dłużnych, na przykład umów kredytowych lub finansowania obligacjami. Wybrane obszary, które należy rozważyć:

- Jeśli zamiana lub modyfikacja jest dokonywana z tym samym kredytobiorcą / kredytodawcą, MSR 39 wymaga dokonania oceny, czy nowe i stare zadłużenie ma zasadniczo różne warunki. Jeżeli warunki są zasadniczo różne, transakcję wykazuje się jako umorzenie.
- Podmiot niebankowy może skorzystać z usług banku jako pośrednika, na przykład w celu wykupienia pierwotnych obligacji i ulokowania zmodyfikowanych obligacji u inwestorów. Kluczowe znaczenie ma to, czy bank działa jako pośrednik, czy jako zleceniodawca, co jest w dużej mierze przedmiotem subiektywnego osądu.



Umowy Cash Poolingu

Wiele grup posiada umowy cash pooling. Do umów takich mają zastosowanie Wytyczne dotyczące kompensaty sald zawarte w MSR 32, które zostały niedawno zmienione (weszły w życie od 1 stycznia 2014 r.) w celu wyjaśnienia, kiedy jednostka posiada prawnie egzekwowne prawo do kompensacji sald. Umowy te przyjmują różną postać, np. umów hipotetycznego przelewu środków (ang. „notional sweeping arrangements”), gdzie środki pieniężne nie są faktycznie przelewane, ale odsetki naliczane są od pozycji netto. W takich przypadkach kompensacja sald nie jest właściwa, ponieważ środki nie są faktycznie przelewane i nie ma zamiaru kompensacji pozycji środków pieniężnych. Przy ocenie tego rodzaju umów ważne jest zrozumienie ustaleń operacyjnych i umownych.

Zewnętrzne wymogi kapitałowe

MSR 1 wymaga od jednostek ujawnienia, czy wypełniły odpowiednie nałożone zewnętrznie wymogi kapitałowe, a jeżeli nie – ujawnienia konsekwencji niespełnienia tych wymogów. Obejmuje to wymogi/limity kapitałowe ustanowione na mocy relacji umownych – na przykład z bankami. Niektóre organy nadzoru zaobserwowały, że takie ujawnienia stanowią istotne informacje dla użytkowników, szczególnie przy ocenie możliwości kontynuacji działalności.

Wiadomości z Cannon Street

Spółki inwestycyjne: Zmiany do MSSF 10 i MSR 28

RMSR opublikowała zmiany do standardów MSSF 10, MSSF 12 i MSR 28. Nowelizacja wyjaśnia sposób stosowania wyjątku dotyczącego konsolidacji dla podmiotów inwestycyjnych i ich jednostek zależnych.

Zmiany do MSSF 10 i MSR 28 (2011) wchodzi w życie od 1 stycznia 2016 roku. Dozwolone jest ich wcześniejsze zastosowanie.

Zwolnienie ze sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego

Nowelizacja MSSF 10 wyjaśnia, że zwolnienie ze sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych dotyczy pośrednich jednostek dominujących będących spółkami zależnymi podmiotów inwestycyjnych. Zwolnienie jest dostępne w przypadku, gdy spółka inwestycyjna będąca jednostką dominującą wycenia swoje spółki zależne w wartości godziwej. Jednostka dominująca średniego szczebla również musi spełnić pozostałe kryteria zastosowania zwolnienia wymienione w MSSF 10.

Jednostki zależne działające jako przedłużenie spółki inwestycyjnej

Nowelizacja MSSF 10 wyjaśnia, że spółka inwestycyjna powinna konsolidować jednostkę zależną, która nie jest podmiotem inwestycyjnym i która świadczy usługi wspierające działalność inwestycyjną spółki inwestycyjnej, a w efekcie działa jako przedłużenie spółki inwestycyjnej. Dodatkowo jednak potwierdzono, że jeżeli jednostka zależna sama jest podmiotem inwestycyjnym, wówczas spółka inwestycyjna będąca jednostką dominującą



powinna wyceniać swoją inwestycję w daną jednostkę zależną w wartości godziwej przez wynik finansowy. Takie podejście jest wymagane niezależnie od tego, czy jednostka zależna świadczy usługi inwestycyjne na rzecz jednostki dominującej, czy na rzecz osób trzecich.

Wykazywanie inwestycji w podmioty stowarzyszone i wspólne przedsięwzięcia metodą praw własności

Nowelizacja MSR 28 zezwala jednostce niebędącej spółką inwestycyjną, ale posiadającą udziały w podmiocie stowarzyszonym lub wspólnym przedsięwzięciu będącym spółką inwestycyjną, na dokonanie wyboru zasady rachunkowości przy stosowaniu metody praw własności. Jednostka taka może zdecydować się na utrzymanie wyceny według wartości godziwej stosowanej przez spółkę stowarzyszoną lub wspólne przedsięwzięcie będące spółką inwestycyjną, albo też na zaprzestanie wyceny według wartości godziwej i zamiast tego przeprowadzenie konsolidacji na poziomie podmiotu stowarzyszonego lub wspólnego przedsięwzięcia będącego spółką inwestycyjną.

Zmiany o wąskim zakresie do MSR 1

RMSR opublikowała zmiany do MSR 1 w ramach swojego Projektu dotyczącego ujawnień. Obowiązują one od 1 stycznia 2016 r.

Istotność

Jednostka nie powinna ograniczać zrozumiałości ujawnianych informacji poprzez łączenie ze sobą lub rozwijanie informacji w sposób zaciemniający informacje użyteczne. Przykładem takiego postępowania może być łączenie ze sobą pozycji posiadających odmienne cechy lub ujawnianie dużej ilości nieistotnych szczegółów.

Jeżeli kierownictwo uzna, że dana pozycja jest istotna, MSR 1 wymaga dokonania oceny, które konkretnie ujawnienia (określone w odpowiednim standardzie) należy przedstawić, i czy potrzebne są dodatkowe informacje w celu zaspokojenia potrzeb użytkowników lub spełnienia celów danego standardu w zakresie wymogów informacyjnych.

Dysagregacja i sumy cząstkowe

Zmiany dotyczą dodatkowych sum cząstkowych w sprawozdaniu z sytuacji finansowej lub w sprawozdaniu z wyniku finansowego i innych całkowitych dochodów. MSR 1 określa, jakie dodatkowe sumy cząstkowe są dopuszczalne i jak mają być prezentowane.

Dodatkowe sumy cząstkowe powinny:

- obejmować pozycje ujmowane i wyceniane zgodnie z MSSF;
- być przedstawiane i oznaczane w sposób zapewniający jasność i zrozumiałość elementów składowych danej sumy cząstkowej;
- być spójne w kolejnych okresach; oraz
- nie powinny być bardziej wyeksponowane niż sumy i sumy cząstkowe określone w MSR 1.



Dodatkowe sumy cząstkowe muszą być uzgodnione do sum i sum cząstkowych wymaganych przez MSR 1.

Uwagi

Ustalając kolejność not, kierownictwo powinno brać pod uwagę zrozumiałość i porównywalność informacji. Jednostka nie ma obowiązku przedstawiania not do sprawozdania finansowego w konkretnej kolejności. Jednostka może, na przykład, najpierw przedstawić noty bardziej istotne albo przedstawiać kolejno po sobie obszary powiązane. Taka elastyczność, która jest już dozwolona przez MSR 1, może umożliwić kierownictwu przekazanie dodatkowych informacji o jednostce.

Ujawnianie zasad rachunkowości

Zmiany obejmują wyjaśnienie, w jaki sposób określać istotne zasady rachunkowości poprzez usunięcie nieprzydatnych przykładów z MSR 1.

Inne całkowite dochody wynikające z inwestycji wykazywanych metodą praw własności

MSR 1 wymaga grupowania pozycji innych całkowitych dochodów wynikających z inwestycji wykazywanych metodą praw własności na podstawie tego, czy pozycje te zostaną w późniejszym okresie przeniesione do wyniku finansowego. Każdą taką grupę należy prezentować w oddzielnej linii sprawozdania z innych całkowitych dochodów.

Proponowane zmiany o wąskim zakresie do MSSF 2

Projekt standardu (ang. exposure draft, ED) do dyskusji „Klasyfikacja i wycena transakcji płatności opartych na akcjach” opublikowany przez RMSR w listopadzie łączy w sobie trzy proponowane zmiany do MSSF 2. Zmiany te zostały wstępnie omówione przez Komisję ds. Interpretacji MSSF. Uwagi do projektu standardu można zgłaszać do 25 marca 2015 r.

Propozycje zawierają wytyczne dotyczące następujących zagadnień:

- rachunkowość skutków warunków nabywania uprawnień dla wyceny płatności opartych na akcjach rozliczanych w środkach pieniężnych;
- klasyfikacja transakcji płatności opartych na akcjach charakteryzujących się rozliczeniem netto (na przykład rozliczenie przez pracodawcę transakcję płatności opartych na akcjach poprzez wydanie pracownikowi liczby akcji netto oraz płatność pieniężną na rzecz organu skarbowego) oraz
- rachunkowość modyfikacji warunków płatności opartej na akcjach, która zmienia klasyfikację transakcji z rozliczanej gotówkowo na rozliczaną w akcjach.

RMSR zaproponowała zmiany do MSR 7

RMSR zaproponowała zmiany do MSR 7 dotyczące prezentacji uzgodnienia zobowiązań związanych z finansowaniem oraz ujawnienia ograniczeń w zakresie korzystania ze środków pieniężnych i ich ekwiwalentów. Uwagi do projektu standardu można zgłaszać do 17 kwietnia 2015 r.



W projekcie standardu do dyskusji proponuje się dodanie wymogu informacyjnego do MSR 7 dotyczącego uzgadniania przepływów pieniężnych powstałych z finansowania (wykazanych w sprawozdaniu z przepływu środków pieniężnych z wyłączeniem wniesionego kapitału własnego) z odpowiednimi zobowiązaniami w bilansie otwarcia i zamknięcia sprawozdania z sytuacji finansowej.

Propozycje zostały opracowane w odpowiedzi na prośby ze strony inwestorów o wprowadzenie wymogu ujawniania przez jednostki uzgodnienia zadłużenia netto. Propozycje RMSR wykorzystują istniejące wytyczne dotyczące sprawozdania z przepływów pieniężnych, jako że „zadłużenie netto” nie jest zdefiniowane w MSSF. Niektóre wymagane informacje są już dostępne w innych miejscach sprawozdania finansowego, natomiast skutki wahań kursów wymiany walut, pozycji niepieniężnych i połączeń jednostek nie zawsze są ujawniane oddzielnie.

Proponowane zmiany zakładają dodatkowo ujawnianie ograniczeń mających wpływ na decyzje jednostki dotyczące wykorzystania środków pieniężnych i ich ekwiwalentów, a także zobowiązań podatkowych, które powstałyby w wyniku repatriacji salda zagranicznych środków pieniężnych i ich ekwiwalentów.

Alfabet MSSF: „W” jak „warunek nabycia uprawnień”

John Chan z grupy doradczych usług księgowych PwC przygląda się zmienionej definicji warunku nabycia uprawnień i jej skutkom księgowym.

Wyobraźcie sobie taką sytuację. Pewnego ranka włączacie komputer i znajdujecie wiadomość od waszego dyrektora naczelnego adresowaną do wszystkich pracowników: „Wytypuj poprawnie zwycięską drużynę w Mistrzostwach Świata w Piłce Nożnej 2018 i wygraj 100 akcji zwykłych naszej spółki”. Wszyscy twoi koledzy szaleją, tylko ludzie z jednego działu siedzą w kącie i drapią się po głowach. To muszą być księgowi. Zastanawiają się, jak mają wykazać ten „zakład” wymyślony przez ich szefa.

Jeden z księgowych uważa, że należy go wykazać jako płatność w postaci akcji zgodnie z MSSF 2. Drugi zgadza się z tym, ale zastanawia się, czy w grę wchodzi warunek nabycia uprawnień (ang. vesting condition), czy warunek rynkowy. W końcu największy maniak księgowy ogłasza, że sytuacja ta zdecydowanie wpada w pułapkę zmienionej definicji warunków nabycia uprawnień opublikowanej przez RMSR w ramach projektu corocznych ulepszeń w grudniu.

Powtórzmy sobie podstawowe zasady przed ich praktycznym zastosowaniem do powyższego przypadku.



Podstawy

Czym jest warunek nabycia uprawnień?

Warunek nabycia uprawnień to warunek decydujący o tym, czy jednostka otrzyma usługi, które uprawniają jej kontrahenta do otrzymania środków pieniężnych, innych aktywów lub instrumentów kapitałowych w ramach umowy płatności w postaci akcji. Warunek nabycia uprawnień jest albo warunkiem świadczenia usługi, albo warunkiem osiągnięcia wyników.

Warunek świadczenia usługi (ang. service condition)

Zazwyczaj proste jest ustalenie, czy warunek świadczenia usługi został spełniony. Warunek jest spełniony, jeżeli pracownik lub dostawca usługi świadczył usługi na rzecz jednostki przez ustalony okres.

Pracownik lub dostawca usług nie spełnia tego warunku, jeżeli wymagana usługa nie została wykonana w okresie nabywania uprawnień.

Warunek osiągnięcia wyników (ang. performance condition)

Wprawdzie standard nadal definiuje warunek osiągnięcia wyników jako obejmujący warunek świadczenia usługi, jednak najnowsza definicja podkreśla, że uzyskanie wyznaczonego celu musi nastąpić w okresie świadczenia usług. Dlatego wymagany docelowy wynik, który zostanie zrealizowany po upływie okresu świadczenia usług, powinien być traktowany jako warunek inny niż warunek nabycia uprawnień.

Poza tym docelowy wynik musi być powiązany z działalnością spółki lub pewną jej częścią, w tym także z innymi członkami grupy lub poszczególnymi pracownikami.

Co zmieniona definicja oznacza w praktyce?

Przeanalizujmy ponownie „zakład” wspomniany na początku tego artykułu. Jakie pytania powinni sobie zadać księgowi przed ustaleniem właściwego podejścia księgowego?

Pyt. 1: Czy istnieje ustalony okres świadczenia usług?

A: Pierwszym i najprostszym pytaniem jest to, czy pracownik musi przepracować ustalony okres. Jeżeli nie, „zakład” nie można w żaden sposób zaklasyfikować jako warunku nabycia uprawnień zgodnie z MSSF 2. Jeśli zatem pracownicy muszą być zatrudnieni w spółce do czasu finałów Mistrzostw Świata, wówczas warunek ten faktycznie definiuje długość okresu świadczenia usług.

Pyt. 2: Zakładając, że pracownik musi wykonywać usługi przez ustalony okres, czy zakład kwalifikuje się jako warunek osiągnięcia konkretnego wyniku?

A: Przed wprowadzeniem zmiany można było próbować dowieść, że zakład stanowi warunek osiągnięcia wyniku, który definiuje okres nabywania uprawnień. Jednak poprawka wyjaśnia, że wynik ustalony jako cel należy definiować w odniesieniu do działalności spółki albo też ceny (lub wartości) jej kapitału własnego.



W naszym przypadku zakład nie ma nic wspólnego z działalnością spółki (nawet gdyby spółka była jednym z głównych organizatorów mistrzostw). Oznacza to, że jest to warunek inny niż warunek nabycia uprawnień.

Dlaczego jest to w ogóle ważne?

Jeżeli dany warunek jest warunkiem nabycia uprawnień (warunkiem świadczenia usług lub osiągnięcia wyniku), a nie warunkiem wyników rynkowych (zobacz niżej), cechy te mają jedynie wpływ na ocenę liczby instrumentów kapitałowych, do których można nabyć w przyszłości uprawnienia. Cechy te nie są brane pod uwagę przy wycenie wartości godziwej przyznawanego instrumentu.

Taki warunek (docelowy wynik), którego nie można uznać za warunek osiągnięcia wyniku zdefiniowany powyżej, będzie traktowany jako warunek inny niż warunek nabycia uprawnień. Warunki takie są uwzględniane przy wycenie przyznawanych instrumentów kapitałowych według wartości godziwej.

Wróćmy do naszego przykładu. Jeżeli przyjmiemy, że pracownicy muszą być zatrudnieni w spółce do finałów Mistrzostw Świata, transakcja będzie wykazywana jako płatność w formie akcji zgodnie z MSSF 2, zaś zakład stanowi warunek inny niż warunek nabycia uprawnień.

W naszym przykładzie kierownictwo będzie musiało ocenić wartość godziwą możliwych zwycięzców Mistrzostw Świata, biorąc pod uwagę różne czynniki, w tym między innymi jakość i wyniki poszczególnych graczy, każdy zespół w całości, a nawet szczęście, itp. Może się to okazać bardzo subiektywnym i złożonym zadaniem. Warunek ten jest brany pod uwagę wraz ze wszystkimi innymi założeniami niezbędnymi do wyceny udziałów, w tym wartością biznesową spółki.

Co jeszcze musisz wiedzieć?

Warunek wyników „rynkowych”

Nie ma istotnych zmian do ogólnej definicji warunku rynkowego. Oznacza on warunek osiągnięcia wyniku, od którego zależy cena realizacji opcji, nabycie uprawnień lub możliwość realizacji instrumentu kapitałowego. Jest on powiązany z ceną (lub wartością) rynkową instrumentów kapitałowych jednostki. Takie warunki mają wpływ na wycenę wartości godziwej płatności w formie akcji, tak samo jak warunki inne niż warunki nabycia uprawnień.

Gdyby nagroda wiązała się ze spełnieniem warunku opartego na konkretnym indeksie cen akcji, a jednostka była jednym z elementów tego indeksu, można byłoby dowodzić, że należałoby to uznać za warunek osiągnięcia określonego wyniku. Osiągnięcie określonej ceny akcji jednostki będzie miało wpływ na indeks, a pracownik musi pracować w spółce do czasu osiągnięcia danego poziomu przez indeks.

Jednakże RMSR potwierdziła, że rynkowy indeks cen akcji jest warunkiem innym niż warunek nabycia uprawnień, ponieważ taki indeks odzwierciedla nie tylko wyniki danej jednostki, ale też wyniki innych jednostek spoza grupy.

Dzieje się tak nawet wówczas, gdy cena akcji spółki stanowią istotną część rynkowego indeksu cen akcji. Uzasadnienie jest to samo.



Inni członkowie grupy

RMSR podała też jaśniejszą definicję warunku osiągnięcia określonego wyniku. W projekcie corocznych poprawek wyjaśnia się dodatkowo, że docelowy wynik można zdefiniować przy pomocy ceny (lub wartości) instrumentów kapitałowych innej jednostki z tej samej grupy. Zmiana ta jest spójna z wytycznymi dotyczącymi transakcji płatności w formie akcji pomiędzy jednostkami grupy.

Z przymrużeniem oka





Aby uzyskać dalszą pomoc w kwestiach technicznych związanych z MSSF prosimy o kontakt:

Połączenia jednostek gospodarczych i przyjęcie MSSF

mary.dolson@uk.pwc.com: Tel.: + 44 (0) 207 804 2930

Instrumenty finansowe i usługi finansowe

gail.l.tucker@uk.pwc.com: Tel: + 44 (0) 117 923 4230

jessica.taurae@uk.pwc.com: Tel: + 44 (0) 207 212 5700

gabriela.d.martinez@uk.pwc.com: Tel: + 44 (0) 207 804 4464

Zobowiązania, ujmowanie przychodów i inne zagadnienia

tony.m.debell@uk.pwc.com: Tel: +44 (0) 207 213 5336

richard.davis@uk.pwc.com: Tel: +44 (0) 207 212 3238

a.allocco@uk.pwc.com: Tel: +44 (0) 207 212 3722

Wydawca „Aktualności MSSF”

Andrea Allocco

a.allocco@uk.pwc.com: Tel: +44 (0) 207 212 3722

Niniejszy artykuł został opracowany w celach informacyjnych i stanowi jedynie ogólne wytyczne. Nie uwzględnia on celów, sytuacji finansowej ani 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.

© 2014 PricewaterhouseCoopers. Wszelkie prawa zastrzeżone. Nazwa „PricewaterhouseCoopers” odnosi się do sieci firm członkowskich PricewaterhouseCoopers International Limited, z których każda stanowi oddzielny i niezależny podmiot prawny.