

W tym numerze:

- 1. Raport z postępów prac KI MSSF**
Raport z prac KI
- 2. Wspólne stanowienie standardów**
Koniec pewnej epoki
- 3. Założenia koncepcyjne**
„Akademickie” spojrzenie Chrisa Nobesa
- 4. Wiadomości z Cannon Street**
Projekt RMSR w sprawie przychodów
Projekt RMSR w sprawie instrumentów finansowych
Proponowane zmiany do MSR 1
Proponowane zmiany do MSR 19
Wspólne protokoły z IOSCO
- 5. Pytania i odpowiedzi**
„W” jak wspólne ustalenia umowne
- 6. Na ostatniej stronie...**

Aby uzyskać dalsze informacje lub zaprenumerować biuletyn, skontaktuj się z nami pod adresem corporatereporting@uk.pwc.com lub zarejestruj się przez internet.

Jak interpretować „kartę raportu” KI

Dwa lata temu, po przeglądzie dokonanym przez Powierników MSSF Komitet ds. Interpretacji MSSF (Komitet) otrzymał polecenie, by „robić więcej i inaczej”. Pracownicy Komitetu przygotowali raport o swoich działaniach w tym nowym trybie. Postanowiliśmy przyjrzeć się temu raportowi oraz działaniom Komitetu.

Po przeglądzie, który odbył się dwa lata temu, Powiernicy MSSF wyznaczyli Komitetowi nowe zadania. Obejmowały one poprawę komunikacji w sprawie zagadnień nieuwzględnionych w planie prac oraz poszerzenie zakresu kwestii, którymi Komitet się zajmuje. Tym nowym zadaniom towarzyszył również nowy zestaw narzędzi dla Komitetu, wraz z wyraźną zachętą do ich stosowania. Nowe narzędzia obejmowały możliwość formułowania nieobowiązkowych wytycznych i proponowania RMSR (ang. IASB)

konkretnych zmian standardów, wykraczających poza zakres corocznych zmian. Podmioty sporządzające sprawozdania finansowe, organy nadzoru i biegli rewidenci głośno domagali się dalszych wytycznych dotyczących stosowania standardów oraz dalszych prac nad utrzymaniem standardów już istniejących. Czy Komitet odpowiedział na to wezwanie? Być może zdziwicie się, jakie standardy były przedmiotem największej ilości pytań.

Najważniejsze punkty według raportu przedstawionego na posiedzeniu Komitetu we wrześniu 2013 r.

- Do lipca 2013 r. przeanalizowano 35 zagadnień (na 4 spotkaniach). Dwadzieścia z nich to zagadnienia nowe, 15 to ponowna analiza starych kwestii. Są to wielkości porównywalne z aktywnością [Komitetu] w całym roku 2012.
- 80% z nowych zagadnień zostało już uwzględnionych w ramach albo corocznych zmian, albo decyzji w sprawie planu przyszłych prac.
- Komitet nadal odrzuca pewne zagadnienia; połowa nowych analizowanych zagadnień została odrzucona, w porównaniu do 43% w 2012 r.
- Sześć z nowych zagadnień poruszanych w 2013 r. ma zostać uwzględnionych w corocznych zmianach, co stanowi wzrost w porównaniu z trzema takimi zagadnieniami w 2012 r.
- W porównaniu z poprzednimi latami, coraz częściej stosowane są zmiany o wąskim zakresie, jednak ich liczba jest nadal niska.
- Nadal utrzymuje się trend formułowania niewielkiej, jak na „komitet ds. interpretacji”, liczby interpretacji.

Blog o MSSF: Przyłącz się do dyskusji

John Hitchins, Globalny Główny Księgowy PwC, omawia gorące tematy związane z MSSF. Zapisz się, aby dostawać zawiadomienia o nowych wpisach dotyczących MSSF, wysyłając e-mail na adres corporatereporting@uk.pwc.com i wpisując jako temat „Subscribe IFRS blog” („Zaprenumeruj blog MSSF”).

Kto i o co pyta?

Nikogo nie zdziwi to, do jakich standardów nadesłano najwięcej pytań w 2013 r. Są to MSSF 3, MSR 19 i MSSF 2 oraz MSR 7. MSSF 3, postrzegany przez wielu jako śmiały eksperyment w zakresie wyceny aktywów w wartości godziwej, jest obecnie przedmiotem planowanego przeglądu powdrożeniowego, ale co z pozostałymi?

Możecie się zastanawiać, dlaczego nie MSR 39? Być może osoby, które chciały zadać pytania dotyczące instrumentów finansowych, nazdażyły się już zorientować, że Komitet prawdopodobnie i tak nie odpowie na nie, ze względu na toczące się obecnie prace nad MSSF 9.

MSR 19 został dopiero co zaktualizowany w 2011 r., a wprowadzone zmiany obowiązują od 1 stycznia 2013 r. Skąd więc tyle pytań? Wygląda na to, że niewiele nowych standardów wytrzymało konfrontację z rzeczywistością. (Podobna sytuacja ma miejsce w przypadku MSSF 11 - zob. str. 10). Okazuje się tymczasem, że Komitet poświęcił tyle samo czasu na wyjaśnianie starego problemu związanego z MSR 19 dotyczącego stóp dyskontowych, co na objaśnianie nowych zmian do standardu.

Z kolei planowany przegląd powdrożeniowy MSSF 2 nigdy nie został przeprowadzony. Stale napływają nowe pytania, a wiele z wcześniejszych Komitet odłożył na później w nadziei, że zostaną one uwzględnione w przeglądzie powdrożeniowym. Obecnie Komitet powraca do tych pytań i rozważa możliwość wprowadzenia zmian o ograniczonym zakresie. Jeśli zmiany te się zmaterializują, MSSF 2, który ma już 10 lat, będzie przedmiotem tyłu zmian, co jego brat MSR 19.

Komitet podjął także próby przeanalizowania klasyfikacji przepływów pieniężnych według MSR

7 ze względu na dużą liczbę pytań o interpretację. Wynikiem tych prac jest kilka poprawek zaproponowanych w ramach corocznych zmian, jednak Komitet uznał, że niezbędne jest jednak zastosowanie szerszego podejścia. Zagadnienia te zostały obecnie uwzględnione w średnioterminowym projekcie badawczym obejmującym MSR 1, MSR 7 i MSR 8.

Czy widać jakieś standardy, których wyraźnie nie ma na liście? Jeden z członków rady zauważył, że w ciągu ostatnich czterech lat nie podniesiono kwestii związanych z MSR 36 i utratą wartości, mimo że były ku temu przesłanki.

Jak działają nowe narzędzia?

Komitet rozstrzygał kwestie głównie w trybie corocznych zmian oraz decyzji w sprawie planu przyszłych prac. Ten trend prawdopodobnie nadal się utrzyma, jednak coraz częściej stosowanym narzędziem stają się zmiany o ograniczonym zakresie.

Mają one jednak pewne niezamierzone skutki dla interesariuszy. Każdy projekt standardu uruchamia bowiem wymóg zastosowania tzw. należytego procesu, w którym uczestniczą podmioty zainteresowane, np. inne organy stanowiące standardy, organy nadzoru czy biegli rewidenci. Każdy z nich ma własne wymogi w zakresie należytego procesu dotyczące formułowania uwag i analiz. Niemniej jednak zmiany o ograniczonym zakresie wypełniły lukę w procesie stanowienia standardów poprzez zwrócenie większej uwagi na istniejące już standardy niż ma to miejsce w ramach corocznych zmian. Dobra wiadomość jest taka, że RMSR stara się znaleźć sposób na uproszczenie procesu – np. możliwość łączenia propozycji standardów na różne tematy.

Czy Komitet zdał egzamin?

Jaka jest więc ostateczna ocena? Na definitywne wnioski jest chyba jeszcze za wcześnie. Jeden z członków Komitetu opisał raport jako typowy „raport dotyczący wyników prac” sporządzony przez księgowego - jest w nim bardzo dużo liczb, ale brakuje powiązania z tym, co mają mierzyć.

Cele Komitetu obejmują interpretowanie MSSF, terminowe formułowanie wytycznych oraz podejmowanie innych zadań na prośbę RMSR. Nie jest obecnie jasne, czy i jak rozszerzony zakres działań pozwala realizować te cele. Komitet zwrócił się do swoich pracowników z prośbą o rozważenie,

jakie inne analizy mogłyby lepiej pokazać, jak dobrze KI realizuje postawione przed nim cele.

Następne kroki

Wysoki poziom aktywności Komitetu prawdopodobnie się utrzyma w miarę upowszechniania się MSSF i publikacji nowych standardów. Nie jest na razie jasne, w jaki sposób Komitet będzie współdziałał np. z powołaną niedawno wspólnie z RSRF (ang. FASB) grupą przejściową ds. nowego standardu o ujmowaniu przychodów. Jedno wydaje się pewne – w ciągu najbliższych kilku lat Komitetowi z pewnością nie zabraknie pracy.

Wspólne stanowienie standardów – koniec pewnej epoki

Beth Paul, Partner PwC w dziale usług księgowych w USA analizuje, co nas czeka wraz ze schyłkiem ery wspólnego stanowienia standardów.



RMSR (ang. IASB) i RSRF (ang. FASB) ponownie spotkały się w tym miesiącu na wspólnym posiedzeniu w celu omówienia dwóch ważnych projektów. Rady ponownie przeanalizowały wybrane zagadnienia dotyczące ujmowania przychodów. Dyskutowano też o kilku bieżących sprawach dotyczących instrumentów finansowych, ale nie podjęto wspólnych decyzji.

Wraz ze schyłkiem epoki wspólnego stanowienia standardów RSRF znalazła się na rozdrożu. Choć wielu interesariuszy nadal wierzy w długoterminową wizję pojedynczego zestawu wysokiej jakości globalnych standardów, to jednak brak wsparcia dla przyjęcia w najbliższym czasie MSSF w Stanach Zjednoczonych oznacza na dziś koniec działań na rzecz konwergencji.

Uważamy, że RSRF powinna obecnie skupić się na poprawie jakości US GAAP w kluczowych obszarach, jednocześnie zapobiegając,

tam gdzie jest to wykonalne, dalszym rozbieżnościom pomiędzy US GAAP i MSSF.

Gdzie byliśmy?

Na przestrzeni minionej dekady w planie prac RMSR i RSRF dominował cel zapewnienia konwergencji MSSF i US GAAP. Pod wpływem zapotrzebowania ze strony coraz bardziej globalnych rynków kapitałowych, Rady w 2002 r. zawarły porozumienie w celu poprawy jakości zarówno MSSF, jak i US GAAP, przy jednoczesnym dążeniu do zbliżenia obu tych systemów sprawozdawczości finansowej.

Czasami proces wspólnego stanowienia standardów okazywał się trudny i czasochłonny. Jednak przedsięwzięcie to zasadniczo zakończyło się sukcesem i przyniosło poprawę sprawozdawczości finansowej, większą spójność w ujęciu transgranicznym oraz wymierne korzyści dla inwestorów na całym świecie.

Co dalej?

Plan prac w zakresie stanowienia standardów

Dalsze kroki RMSR będą kształtowane przez wyniki konsultacji planów prac przeprowadzonych w 2011 r. Nacisk został położony na zapewnienie „okresu względnego spokoju” po ukończeniu czterech dużych projektów. RMSR uznała za priorytety ukończenie Założeń Konceptyjnych, udoskonalenie wybranych standardów oraz wdrożenie i utrzymanie standardów.

Ale co z RSRF? Wobec braku jasnych wskazówek ze strony amerykańskiej Komisji Papierów Wartościowych i Giełd (ang. SEC) w kwestii, czy i kiedy SEC rozważy włączenie MSSF do amerykańskiego systemu sprawozdawczości finansowej, RSRF będzie musiała podjąć strategiczne decyzje co do swoich dalszych kroków.

Kluczowym wyzwaniem dla RSRF będzie wyważenie pomiędzy poprawą ogólnej jakości standardów US GAAP a chęcią utrzymania wysokiego stopnia porównywalności z MSSF. Uważamy, że RSRF powinna uznać za priorytetowe te tematy, w których występują luki lub brak jasnych zasad, gdzie dla poprawy jakości i spójności potrzebne są uproszczenia i gdzie aktualne wytyczne przestały zapewniać informacje będące użyteczną podstawą do podejmowania decyzji zgodnej ze zmieniającymi się potrzebami interesariuszy.

Wdrożenie nowych standardów

Przyjęcie ostatecznych standardów w odniesieniu do priorytetowych projektów będzie kulminacją długiego, rygorystycznego procesu w kwestiach, które mają szerokie zastosowanie dla

dużego grona sporządzających sprawozdania finansowe. Opublikowanie zbieżnych standardów jest osiągnięciem godnym uwagi. Standardy poprawią jakość sprawozdawczości finansowej i zwiększą porównywalność w obszarach o decydującym znaczeniu, przynosząc korzyści inwestorom na całym świecie – ale tylko wtedy, gdy konwergencją tą uda się utrzymać. RMSR i RSRF powinny kontynuować wspólne prace, by zapewnić wytyczne w zakresie wdrożenia zbieżnych standardów. Pomoże to zapewnić, że ich wdrożenie pozwoli uzyskać wysoką jakość sprawozdawczości finansowej przy jednoczesnym utrzymaniu wysokiego stopnia porównywalności na całym świecie. Dla przykładu, Rady ogłosiły niedawno powołanie wspólnej grupy przejściowej ds. standardu dotyczącego przychodów, która będzie stanowić cenne forum debaty i analizy kwestii problemowych pojawiających się podczas wdrożenia.

Przyszłość stanowienia standardów

Co będzie dalej? Zobaczmy... Jednak interesariuszom na całym świecie przyświeca wspólny cel poprawy standardów rachunkowości. W miarę jak dotychczasowe ważne osiągnięcia zaczynają być widoczne, RSRF ma okazję rozważyć, jakie powinny być jej dalsze kroki strategiczne. Miejmy nadzieję, że będą one obejmować dalszą współpracę z RMSR, tam gdzie jest to zasadne, w celu utrzymania wysokiego stopnia porównywalności standardów na szczeblu globalnym.

Założenia Konceptyjne – ćwiczenie akademickie?

Chris Nobes, profesor rachunkowości na University of London i University of Sydney przedstawia swoje poglądy w kwestii opublikowanych przez RMSR materiałów do dyskusji (ang. discussion paper – DP) zawierających przegląd Założeń Konceptyjnych.



Chris Nobes był członkiem Rady Komitetu Międzynarodowych Standardów Rachunkowości w latach 1993 - 2001. Od 1986 roku jest konsultantem w PwC.

Jako były członek zarówno brytyjskich, jak i międzynarodowych komitetów stanowienia standardów, mogę potwierdzić przydatność i znaczenie Założeń Konceptyjnych. Pozwalają one przyspieszyć dyskusje i pomóc w zapewnieniu spójności stanowionych standardów. Dla przykładu, dzięki Założeniom Konceptyjnym opracowanie MSR 37 dotyczącego rezerw i zdarzeń warunkowych było stosunkowo łatwe, bo wszyscy już wcześniej uzgodnili, że zobowiązanie oznacza obecny obowiązek.

Aktualne materiały do dyskusji zawierające przegląd Założeń Konceptyjnych (opublikowane w lipcu 2013 r.) proponują poprawki definicji elementów składowych, kryteriów ujmowania, wyceny i prezentacji. Co do zasady RMSR nie zamierza zmieniać decyzji podjętych w 2010 r. w kwestii celów i cech jakościowych. Znajdzie się jednak pod dużą presją, by to zrobić, np. ponownie uwzględnić omówienie zasady ostrożności. Jak bowiem można wyjaśnić podejście rachunkowe do utraty wartości, i jednocześnie ignorować większość wzrostów wartości?

Proponowane w materiałach do dyskusji zmiany definicji są niewielkie i niekontrowersyjne. Poniżej omówię pięć innych kwestii.

Czym są przychody?

W aktualnych założeniach, w MSR 18 i w ostatniej propozycji nowego standardu dotyczącego przychodów, przychody definiuje się jako wpływy korzyści ekonomicznych powstałe w wyniku (zwykłej) działalności gospodarczej. Rodzi to poważny problem bowiem: (i) nigdzie w MSSF nie zdefiniowano pojęcia „zwykła” [działalność gospodarcza]; (ii) MSR 1 nie zezwala na prezentację jakiegokolwiek pozycji jako nadzwyczajnej; oraz (iii) wtedy, gdy termin „zwykła” [działalność gospodarcza] był jeszcze zdefiniowany (tzn. w starej wersji MSR 8, zastąpionej w 1997 r.), jego zakres był bardzo szeroki i obejmował zbycie aktywów trwałych.

I co mamy z tym zrobić? Sprzedaż aktywów trwałych była (i zakładam, że nadal jest) transakcją prowadzoną w ramach zwykłej działalności gospodarczej, a zatem spełnia definicję przychodów. Co więcej, oczywistym jest, że dywidendy i przychody odsetkowe to również „zwykła” działalność, a MSR 18 potwierdza, że są one rodzajem przychodu. Ale przedsiębiorstwo produkcyjne czy detalista nie powinni chyba uwzględniać takich pozycji jako swoje przychody?

W materiałach do dyskusji przyznano, że MSSF nie definiują terminu „zwykła” [działalność gospodarcza], a następnie zaproponowano pozostawienie tego terminu w definicji przychodów. Gdzie tu sens?

Prawdopodobieństwo

Obecnie zgodnie z MSR 37 zobowiązania warunkowe nie są ujmowane, ponieważ wypływ zasobów nie jest prawdopodobny. W materiałach do dyskusji zaproponowano usunięcie słowa „oczekiwane” z części definicji zobowiązania dotyczącej wypływów, a zarazem usunięcie prawdopodobieństwa jako kryterium ujmowania. Jest to poważna zmiana. Oznacza to, na przykład, że obowiązek, który jest prawdopodobny w 40%, powinien zostać ujęty, mimo że w dokumencie do dyskusji zaproponowano, by precyzyjne kryteria ujęcia były analizowane standard po standardzie.

Większość firm księgowych zawsze się temu sprzeciwiała, argumentując, że wymaga to zbyt dużej dozy szacunków. Przypuśćmy jednak, że Spółka A ma taki obowiązek, a Spółka B nie. Nie podlega wątpliwości, że Spółka A jest w gorszej sytuacji? Czy więc fakt ten nie powinien zostać uwzględniony? Jeśli tak, to stanowisko przedstawione w materiałach do dyskusji jest słuszne.

Egzekwowalny i warunkowy

Obecnie wiele rodzajów „zwyczajowo oczekiwanych obowiązków” jest traktowanych jako zobowiązania (np. pewne nieformalne uzgodnienia emerytalne). W materiałach do dyskusji przedstawiono argumenty na rzecz obu poglądów. Na pierwszy rzut oka argumenty przemawiające za ograniczeniem zobowiązań do wyłącznie tych, które są ściśle egzekwowalne wydają się mocne. Pojawia się też kwestia, czy ujmować obowiązki, które zależą od przyszłych działań jednostki, takie jak nagroda pracownicza, do której pracownik nie nabył jeszcze praw i której zatem można uniknąć w mało prawdopodobnym przypadku zwolnienia danego pracownika z pracy.

Patrząc na przykłady zawarte w materiałach do dyskusji muszą niechętnie zgodzić się z zawartym

w nich wnioskiem, że pomysł ograniczenia ujęcia do obowiązków, które są ściśle egzekwowalne i bezwarunkowe, nie sprawdzi się. Skoro jednak oznacza to, że nadal trzeba będzie wykazywać obowiązki, których można uniknąć (np. w przypadku kryzysu finansowego), należałoby przynajmniej wykazywać je osobno. W materiałach do dyskusji nie zaproponowano takiego rozwiązania.

Wycena

Niektórzy przedstawiciele kręgów akademickich krytykują rachunkowość za stosowanie bałaganiarskiej mieszanki podstaw wyceny, wskutek czego sumy aktywów, zobowiązań lub kapitałów są niespójne. W materiałach do dyskusji wysunięto dobre argumenty za tym, by wycena była oparta na sposobie, w jaki oczekuje się, że dany składnik aktywów lub zobowiązanie wpłynie na przyszłe przepływy pieniężne, a zatem za zachowaniem mieszanki podstaw wyceny.

Niestety, argumentacja przedstawiona w materiałach do dyskusji jednak zawodzi – pojawia się bowiem wniosek, że w przypadku aktywów użytkowanych w działalności gospodarczej informacja oparte na koszcie są bardziej przydatne. Ale przy jakiej decyzji przydatna byłaby informacja o koszcie (lub wartości księgowej netto) budynku zakupionego w 1970 r.? Przy jakiej decyzji przydatna byłaby informacja o koszcie amortyzacji maszyny zakupionej w 1990 r.? Dalej, przyjmijmy, że jednostka kupuje materiały za 100 j.w., a następnie sprzedaje produkty wytworzone z tych materiałów za 118 j.w. w momencie, gdy wartość odtworzeniowa materiałów wynosi 120 j.w. Moim zdaniem pozorny zysk wykazywany przez jednostkę jest zawyżony poprzez nieuwzględnienie 20 j.w., w bieżącym i potencjalnie także w poprzednich okresach. Z pewnością przydatne byłoby przynajmniej ujawnienie tych 20 j.w. Informacje oparte na koszcie mają zalety, ale chyba nie przydatność?

W materiałach do dyskusji faworyzuje się również wycenę opartą na koszcie dla kilku rodzajów zobowiązań, chociaż precyzyjniej byłoby raczej mówić o wpływach niż o kosztach – to aktywa wiążą się z kosztami, podczas gdy zobowiązania – z wpływami. Przedstawione w materiałach do dyskusji argumenty przemawiające za „kosztem” w odniesieniu do zobowiązań są jeszcze mniej przekonujące niż te dotyczące stosowania kosztu w odniesieniu do aktywów. Jeśli jednostka ma zobowiązania, które spodziewa się uregulować zgodnie z ustalonymi warunkami (np. zobowiązania leasingowe czy zobowiązania emerytalne), dlaczego nie jest najlepiej wyceniać je według zdyskontowanych oczekiwanych wpływów pieniężnych?

Inne całkowite dochody

Jedną z najbardziej niewygodnych kwestii dotyczących MSSF (kiedy próbuje się wytłumaczyć je studentom lub niefinansowym członkom kierownictwa) jest to, że nikt nie potrafi wyjaśnić, dlaczego mamy dwa rachunki zysków i strat, na jakiej zasadzie zalicza się pozycje do jednego lub drugiego i dlaczego tylko niektóre pozycje są następnie przenoszone z innych całkowitych dochodów do rachunku zysków i strat.

W materiałach do dyskusji przedstawiono w końcu kilka przekonujących sugestii. Nie ma tu

dość miejsca, by wyjaśniać je szczegółowo, ale generalnie inne całkowite dochody obejmują: (i) pozycje niewspółmierne oraz (ii) pozycje wyceniane odmiennie na potrzeby rachunku zysków i strat oraz bilansu. W materiałach do dyskusji proponuje się dodatkową możliwą kategorię: (iii) ponowna wycena pozycji, które zgodnie z oczekiwaniami będą utrzymywane długoterminowo. Z tym bym się zgodził.

W materiałach do dyskusji stwierdza się ponadto, że nie ma jednej nadrzędnej zasady w tym zakresie, ale ja osobiście uważam, że taka zasada powinna i może być. Powyższe trzy kwestie dotyczą aktualizacji wyceny i należy zachęcać RMSR do sformułowania jednej zasady dotyczącej ich wszystkich. Późniejsze przeniesienie do rachunku zysków i strat powinno nastąpić w momencie, gdy ustaje przyczyna pierwotnego ujęcia danej pozycji w innych całkowitych dochodach.

Wniosek

Materiały do dyskusji mają duże znaczenie. Ich treść wpłynie na dyskusje Rady w nadchodzących latach, co przełoży się na treść MSSF. Każdy powinien zapoznać się z materiałami do dyskusji i zgłaszać swoje uwagi, czy to poprzez swoją firmę, czy stowarzyszenie księgowych, czy też indywidualnie.

Niniejszy artykuł przedstawia prywatne poglądy autora.

Czy znasz nasze kwortalne biuletyny o MSSF?

Nasze kwortalne biuletyny o MSSF podsumowują wymogi sprawozdawcze (w tym aktualne kwestie, standardy i interpretacje, których zastosowanie po raz pierwszy jest obowiązkowe, a także standardy i interpretacje, które jeszcze nie weszły w życie) na dany koniec kwartału. Następny numer zostanie opublikowany w grudniu.

Pobierz publikację za darmo ze strony [PwC inform](http://inform.owc.com) (inform.owc.com), gdzie można również uzyskać dostęp przez okres próbny do treści dostępnych tylko dla abonentów.

Wiadomości z Cannon Street

Projekt RMSR i RSRF dotyczący ujmowania przychodów

Na wrześniowym posiedzeniu RMSR i RSRF („Rady”) omawiały dalsze kroki w trzech obszarach projektu dotyczącego przychodów.

Licencje

Rady postanowiły utrzymać zawarte w wytycznych rozróżnienie pomiędzy licencją jako obowiązkiem wykonania świadczenia dającym dostęp do własności intelektualnej, do której tytuł przechodzi wraz z upływem czasu, a takim, które daje prawo, do którego tytuł przechodzi w określonym momencie. W październiku rady zastanowią się nad sformułowaniami, które pomogłyby rozróżnić te dwa rodzaje licencji.

Ograniczenie zmiennego wynagrodzenia

Rady wstępnie uzgodniły, że przychody ujmowane z tytułu zmiennego wynagrodzenia będą ograniczone do kwoty, co do której kierownictwo jest przekonane, że nie ulegnie ona znaczącemu odwróceniu. Informacje zwrotne sugerują, że nie ma jasności co do celu wprowadzenia tego ograniczenia i sposobu jego stosowania. Większość obaw dotyczyła jednak konsekwencji szacowania minimalnej kwoty zmiennego wynagrodzenia i jej ponownej oceny na koniec każdego okresu sprawozdawczego.

Rady zwróciły się do pracowników o ocenę następujących możliwych rozwiązań, które zostaną omówione w październiku:

- wskazanie określonego poziomu zaufania przy stosowaniu ograniczenia;
- przywrócenie wytycznych w sprawie licencji z opłatą licencyjną opartą na użytkowaniu; oraz
- alternatywne podejście koncentrujące się na jakości oszacowań.

Ściągalność należności

Rady wstępnie postanowiły, że ryzyko kredytowe należy wyłączyć z ceny transakcyjnej, chyba że ma ona istotny element finansowania. Zrodziło to obawy dotyczące wykazywania przychodów „ubruttowionych” o ryzyko kredytowe w branżach, gdzie ściągalność należności bywa problematyczna.

W październiku rady przeanalizują dwie opcje zaradzenia tym obawom:

- uwzględnienie pułapu ściągalności podczas oceny, czy umowa istnieje, lub
- wyjaśnienie, kiedy klient jest w sposób uprawdopodobniony związany umową i jakie okoliczności wskazują, że jednostka zamierza udzielić obniżki cenowej.

RMSR i RSRF o rachunkowości instrumentów finansowych

Klasyfikacja i wycena

Na wspólnej sesji RMSR i RSRF omawiały objaśnienia i poprawki dotyczące warunku „wyłącznie kapitał i odsetki” zawartego w opublikowanym ostatnio przez RMSR projekcie standardu do dyskusji (ang. exposure draft – ED).

Rady wstępnie postanowiły:

- wyjaśnić znaczenie pojęcia „kapitał i odsetki”;
- sformułować wytyczne w zakresie ilościowej oceny składnika aktywów finansowych posiadającego komponent zmiennej wartości pieniądza w czasie poprzez zastąpienie sformułowania „nie więcej niż znaczący” pułap sformułowaniem „nieznaczący” pułap; oraz
- wyjaśnić, że charakter zdarzenia aktywującego dotyczącego zarówno cech warunkowych, jak i opcji przedpłaty nie determinuje klasyfikacji składnika aktywów finansowych.

Wspólne protokoły IOSCO i Fundacji MSSF

Fundacja MSSF i Międzynarodowa Organizacja Komisji Papierów Wartościowych (ang. International Organisation of Securities Commissions – IOSCO) uzgodniły wspólne Oświadczenie w sprawie protokołów (ang. Statement of Protocols – SOP), potwierdzające ich wspólne zainteresowanie opracowywaniem i doskonaleniem MSSF.

SOP zarysowuje cztery nowe obszary współpracy:

- okresowa wymiana informacji o stosowaniu MSSF na całym świecie;

- organizowanie częstszych dyskusji na tematy egzekwowalności MSSF;
- identyfikowanie i objaśnianie tych aspektów nowych standardów, które mogą być najbardziej interesujące dla organów nadzoru nad papierami wartościowymi; oraz
- prowadzenie wspólnych prac nad newralgicznymi czasowo zagadnieniami wdrażania MSSF, które wymagają pilnego wkładu ze strony organów nadzoru nad papierami wartościowymi.

Członkami IOSCO jest ponad 120 organów nadzoru nad papierami wartościowymi, z których wiele działa w krajach, gdzie stosowane są MSSF.



Alfabet MSSF: „W” jak „wspólne ustalenia umowne”

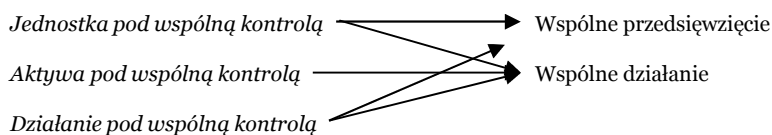
Mark Bellatoni z centralnego zespołu doradczych usług księgowych PwC daje pięć praktycznych podpowiedzi, jak klasyfikować wspólne ustalenia umowne zgodnie z MSSF.

MSSF 11 wprowadził fundamentalną zmianę w klasyfikacji i ujęciu rachunkowym wspólnych ustaleń umownych. Zamiast trzech typów wspólnych ustaleń umownych, mamy teraz dwa. Nie dajmy jednak się zwieść – wspólne przedsięwzięcie to nie to samo co jednostka pod wspólną kontrolą. Forma prawna przestała być główną determinantą klasyfikacji i nie ma już możliwości wyboru metody konsolidacji proporcjonalnej jako polityki rachunkowości.

MSR 31

?

MSSF 11



Nowe zasady nadal koncentrują się na współkontrolu nad istotnymi działaniami, ale klasyfikacja opiera się obecnie na prawach i obowiązkach inwestorów. Klasyfikacja jest kluczowym etapem przy określaniu rachunkowości wspólnych ustaleń umownych. W niniejszym artykule zostały przedstawione praktyczne podpowiedzi w sprawie identyfikacji i klasyfikacji wspólnych ustaleń umownych, jako że duża część świata przyjmie MSSF 11 w najbliższych miesiącach (w Unii Europejskiej MSSF 11 zacznie obowiązywać od 1 stycznia 2014 r.).

Nie jest to lista wyczerpująca, ani nie określa ona wymogów dotyczących wszelkich ustaleń umownych. Należy zawsze przeanalizować wszystkie kluczowe warunki ustalenia umownego, aby dokonać jego klasyfikacji.

Współkontrola jest.. hm, wspólna

Punktem wyjścia dla klasyfikacji wspólnych ustaleń umownych jest potwierdzenie, czy występuje współkontrola. Zgodnie z MSSF 11 współkontrola jest „umownie ustalonym podziałem kontroli w ramach ustalenia umownego, który występuje tylko wówczas, gdy decyzje dotyczące istotnych działań wymagają jednogłośnej zgody stron dzielących kontrolę”.

W przypadku wielu ustaleń umownych realizowanych przez odrębny podmiot prawny współkontrola jest precyzyjnie określona w wymogach dotyczących praw głosu zarządu i/lub wspólników. Przeprowadzając ocenę kontroli, należy jednak rozważyć wszelkie warunki ustalenia umownego. Jeśli jednej ze stron przyznano znaczące uprawnienia decyzyjne w drodze umowy operacyjnej, a decyzje nie podlegają nadzorowi zarządu, taka strona może posiadać kontrolę.

Kluczowy komunikat

Współkontrola występuje wtedy, gdy decyzje dotyczące istotnych działań wymagają jednogłośnej zgody.

Nie wszystkie formy prawne powodują rozdzielnie

Analiza formy prawnej jest pierwszym krokiem do ustalenia klasyfikacji i odgrywa ważną rolę w identyfikacji praw i obowiązków każdego z inwestorów. Jednak nie wszystkie formy prawne prowadzą do oddzielenia inwestorów od ustalenia umownego.

Dla przykładu, w wielu jurysdykcjach w spółce jawnej na inwestorach ciąży obowiązek i przysługują im prawa wspólnego ustalenia umownego, co stanowi przesłankę jego klasyfikacji jako wspólnego działania. Inne ustalenia umowne mogą jednak zmienić prawa i obowiązki inwestorów w sposób prowadzący do rozdzielności charakterystycznej dla spółki z ograniczoną odpowiedzialnością.

Kluczowy komunikat

Dokument prawny prawnego nie oznacza automatycznie wspólnego przedsięwzięcia. O prawach i obowiązkach inwestorów decydują kluczowe warunki ustalenia umownego.

Finansowanie przez osobę trzecią nie przesądza o klasyfikacji

Sam fakt finansowania przez osobę trzecią nie determinuje klasyfikacji. Kredytodawcy mogą zwracać się do inwestorów wspólnego ustalenia umownego o gwarancje dla udzielonego finansowania, mogą też występować klauzule typu „bierz lub płć”.

Niemożliwość uzyskania finansowania od osób trzecich może być przesłanką klasyfikacji ustalenia umownego jako wspólnego działania. W takiej sytuacji, bez finansowania przez osoby trzecie, inwestorzy są jedynym źródłem finansowania ustalenia umownego. Jednakże sama obecność finansowania przez osobę trzecią nie oznacza, że ustalenie jest wspólnym przedsięwzięciem. Inwestorzy mogą podjąć ustalenie umowne, na mocy którego są obowiązani do zakupu całej produkcji po cenie, która zapewni przepływy pieniężne wystarczające do regulowania zobowiązań z tytułu finansowania przez osoby trzecie i pokrycia jego kosztów.

Kluczowy komunikat

Finansowanie przez osoby trzecie może wskazywać, że inwestorzy działają w ramach ustalenia jako przedsiębiorstwa, w którym mają udziały w rezydualnych zyskach. Należy więc patrzeć przez pryzmat celu i kształtu jednostki.

Cena ma znaczenie, ale nie aż tak duże, jak mogłoby się wydawać

Polityka cenowa może stanowić przesłankę co do roli inwestorów w działalności w ramach ustalenia umownego (konsument, dystrybutor itp.), zakresu finansowania bieżących działań przez inwestorów oraz poziomu zysków generowanych przez dane ustalenie umowne.

Jednak politykę cenową wspólnego ustalenia umownego może kształtować bardzo wiele czynników, w tym:

- rodzaj produkcji (np. surowce po cenach rynkowych);
- poziom zysku netto oczekiwanego przez inwestorów;
- wymogi prawne w zakresie cen transferowych dotyczące sprzedaży do podmiotów powiązanych; oraz
- postanowienia szczegółowe zawarte w umowach o finansowanie (*covenants*).

W związku z tym możliwość wpływania na politykę cenową przez inwestorów będzie zależeć od konkretnego ustalenia umownego, podobnie jak znaczenie polityki cenowej jako kryterium klasyfikacji.

Kluczowy komunikat

Polityka cenowa jest znaczącym czynnikiem, który może świadczyć o celu i kształcie ustalenia umownego, ale sama w sobie nie determinuje klasyfikacji danego ustalenia.

Prawa oraz obowiązki

Ocena „innych faktów i okoliczności” dotyczących ustalenia umownego realizowanego przez odrębny podmiot prawny zazwyczaj będzie się koncentrować na tym, czy inwestorzy mają obowiązek odbioru zasadniczo całej produkcji.

Inwestorzy muszą mieć prawo do zasadniczo wszystkich korzyści ekonomicznych i obowiązki dotyczące zasadniczo wszystkich zobowiązań ustalenia umownego, aby wspólne ustalenie umowne można było sklasyfikować jako wspólne działanie. W przypadku, gdy inwestorzy mają prawo – ale nie obowiązek – zakupu produkcji, klasyfikacja ustalenia jako wspólnego działania jest mniej prawdopodobna.

I na koniec... osądy należy ujawnić

Jeśli dotarłeś do końca tego artykułu i uważasz podpowiedzi za przydatne, może to oznaczać, że określenie klasyfikacji twojego ustalenia umownego wymaga zastosowania subiektywnego osądu. MSSF 12 wymaga ujawnienia informacji o znaczących osądach i założeniach przy określaniu:

- współkontroli nad ustaleniem umownym; oraz
- rodzaju wspólnego ustalenia umownego, gdy jest ono realizowane przez oddzielną jednostkę.

Na ostatniej stronie...



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 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 (wrażliwej 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.

© 2013 PricewaterhouseCoopers. Wszelkie prawa zastrzeżone. Nazwa „PricewaterhouseCoopers” odnosi się do sieci firm członkowskich PricewaterhouseCoopers International Limited, z których każda stanowi oddzielny i niezależny podmiot prawny.

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

caroline.woodward@uk.pwc.com: Tel.: +44 (0) 207 804 7392

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

tina.farington@uk.pwc.com: Tel.: + 44 (0) 207 212 2826

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