



Aktualności MSSF

W tym wydaniu:

1 Założenia koncepcyjne

RMSR odkłada na półkę problem rozróżnienia długu i kapitału

3 Leasing

RMSR podtrzymuje stanowisko w sprawie pojedynczego modelu

5 Sprawozdawczość finansowa

Koniec z szukaniem winnych

6 MSSF

Konsultacje Komisji Europejskiej

6 Wiadomości z Cannon Street

Zmiany do MSSF 10 i MSR 28 w ramach corocznych zmian 2012-14

Projekt standardu (ED) w sprawie wartości godziwej – cena razy ilość

Działalność o regulowanych stawkach – materiały do dyskusji

Inicjatywa w sprawie ujawniania informacji

Ponowna debata o ubezpieczeniach

9 Alfabet MSSF

„P” jak „Przeliczanie walut obcych”

12 Z przymróżeniem oka



RMSR odkłada na półkę problem rozróżnienia długu i kapitału

RMSR kontynuuje prace nad Załoženiami koncepcyjnymi i planuje publikację materiałów do dyskusji na początku 2015 r. Najważniejsza decyzja w tym miesiącu to wyłączenie z zakresu prac kwestii rozróżnienia długu i kapitału.

Kiedy w 2012 r. RMSR (ang. IASB) podjęła prace nad Załoženiami koncepcyjnymi, nikt się nie spodziewał, że będzie łatwo. W wielu dziedzinach Rada natrafiła na wyboistą drogę, ale w tym miesiącu stanęła przed prawdziwą przeszkodą: debatą nad rozróżnieniem długu i kapitału.

Dług czy kapitał

RMSR podtrzymała koncepcję, że kapitał ma charakter rezydualny. To ważny krok naprzód. Przede wszystkim jest to przyznanie, że Rada nie zamierza podążać ścieżką definiowania zarówno zobowiązań, jak i kapitału. Takie podejście w sposób nieunikniony doprowadziłoby do sytuacji, gdy pewne instrumenty spełniałyby obie definicje, a inne – żadnej. W US GAAP rozwiązano ten problem wprowadzając „poziom pośredni”, ale RMSR nie była w stanie wypracować podobnego rozwiązania w ramach projektu „dług czy kapitał”.

Rezydualne ujęcie kapitału wymaga jednak skonstruowania odpowiedniej definicji zobowiązania. Zdefiniowanie zobowiązania okazało się zbyt twardym orzechem do zgryzienia, by możliwe było wydanie projektu standardu (ang. exposure draft – ED) na początku 2015 r. RMSR podjęła więc decyzję, by rozróżnienie pomiędzy zobowiązaniami a kapitałem wyłączyć z zakresu Założeń i przeanalizować w ramach projektu badawczego pojedynczych standardów.

Czy ta decyzja nie jest dziwna, biorąc pod uwagę, że Założenia powinny stanowić podstawę opracowywania standardów? Tak naprawdę ten kij ma dwa końce. Niektórzy woleliby, by Rada opracowała Założenia od początku, bez uwzględniania istniejących standardów. Inni woleliby, żeby Rada skoncentrowała się na pracach nad pojedynczymi standardami, która przekłada się bezpośrednio i natychmiast na poprawę sprawozdawczości finansowej.

Podejście do kwestii „dług czy kapitał” uwypukla ten dylemat. Będziemy musieli poczekać na publikację projektu standardu, by przekonać się, jakie będą reakcje.

Na czym więc dziś stoimy w kwestii rozróżnienia długu od kapitału? Rada postanowiła wstępnie zachować definicję zobowiązania zaproponowaną w materiałach do dyskusji. Podtrzymała także koncepcję, że kapitał ma charakter rezydualny. Rada przyznaje, że Założenia mogą okazać się niespójne z istniejącymi standardami, ale postanowiła nie tracić energii na ujednolicanie Założeń z czymś, co może ulec zmianie w wyniku dalszych prac badawczych.

Pozostałe elementy projektu

RMSR kontynuuje pozostałe rozważania. Najważniejsze punkty to:

- przywrócenie w Załozeniach zasad ostrożnej wyceny (ang. prudence) i dbałości o powierzony majątek (ang. stewardship);



- konieczność rozważenia przez jednostkę, czy ma ona praktyczną możliwość uniknięcia przekazania aktywów przy określaniu, czy jednostka ma bieżący obowiązek (czyli zobowiązanie);
- „nowe” możliwe do podważenia założenie, że wszelkie pozycje przychodów i kosztów będą ujmowane w rachunku zysków i strat (a nie w innych całkowitych dochodach).

Do rozstrzygnięcia pozostaje kwestia, jak zmiany Założeń wpłyną na istniejące standardy. RMSR prawdopodobnie podejmie ten temat w swoich końcowych analizach w przyszłym miesiącu.

Oczekuje się, że RMSR opublikuje projekt standardu na początku 2015 r. i nie powinna mieć trudności z dotrzymaniem tego terminu.

RMSR podtrzymuje stanowisko w sprawie pojedynczego modelu leasingu

RMSR kontynuuje prace nad zaproponowanym modelem leasingu. Ostateczny standard ma się pojawić w 2015 r.

Dlaczego RMSR na miesiąc wstrzymała prace nad leasingiem? Można by uznać to za mocny dowód, że RMSR posuwa się naprzód w pracach nad pojedynczym modelem leasingu. Dla niektórych jest to jasne, ale inni nadal są sceptyczni.

Ewidentnie RMSR skupiła się na zbieraniu opinii. Zaproponowany przez Radę „pojedynczy” model rachunkowości był przedmiotem długotrwałych debat. W tym miesiącu członkowie RMSR spotkali się m.in. z Europejską Grupą Doradcą ds. Sprawozdawczości Finansowej (ang. EFRAG) i z Forum Doradczym ds. Standardów Rachunkowości (ang. Accounting Standards Advisory Forum – ASAF), aby przedyskutować swoje propozycje.

Na czym stoimy?

Wydaje się, że RMSR jest zdecydowana na pojedynczy model leasingu: leasingobiorcy będą ujmować wszystkie transakcje leasingowe jako leasing finansowy (leasing typu A). Wynikiem tego będzie ujęcie składnika aktywów i zobowiązania w bilansie, a przede wszystkim – ujęcie kosztów z góry.

Model ten jest podobny do pierwotnych propozycji RMSR z 2009 r., które jednak nie wszędzie spotkały się z pozytywnym przyjęciem. Od tego czasu RMSR obrała inny kierunek, szukając konwergencji z RSRF (ang. FASB), by obecnie wrócić do punktu wyjścia. Wydaje się, że tym razem Rada jest zdecydowana utrzymać swoje stanowisko.

W czerwcu br. Ian MacKintosh, Wiceprzewodniczący RMSR, powiedział: „w branżach gospodarki, na które standard dotyczący leasingu ma znaczący wpływ, podejście takie daje jakże potrzebny wgląd w poziom lewarowania spółek”.¹

Kolejną ważną zaletą pojedynczego modelu jest brak arbitrażu. Wszystkie transakcje

¹ Ian Mackintosh, wystąpienie na konferencji Fundacji RMSR, Londyn, 23 czerwca 2014 r.



leasingowe będą traktowane tak samo – wydaje się to uczciwe i koncepcyjnie sensowne. Skąd więc tyle krytyki? Główny powód jest taki, że pojedynczy model będzie powodować ujęcie kosztów z góry, podczas gdy wiele osób uważa, że ich ujęcie liniowe lepiej odzwierciedla treść ekonomiczną transakcji (np. w przypadku leasingu nieruchomości). Wiele osób nadal popiera model FASB, zbliżony do MSR 17.

Nawet jeśli świat przekona się w końcu do ujmowania leasingu w bilansie i ujmowania kosztów z góry, pozostaną wyzwania, zwłaszcza w przypadku dużych portfeli stosunkowo niewielkich wartościowo transakcji.

Co dalej?

Jeśli RMSR zamierza forsować pojedynczy model, będzie musiała znaleźć rozwiązanie problemów zgłaszanych przez praktykę. W przeciwnym wypadku grozi jej bunt. Jak słychać, EFRAG raczej nie poprze przyjęcia propozycji przez UE bez dalszej debaty.

Pierwszym z tych problemów jest rozróżnienie pomiędzy świadczeniem usług a leasingiem. Zgodnie z obecną praktyką rachunkowość leasingu operacyjnego jest niemal identyczna jak porozumień w sprawie świadczenia usług, a sposób ich odróżniania nigdy nie został poddany odpowiednim testom. Wiele porozumień zawiera elementy i usługi, i leasingu; jak należałoby to odzwierciedlić w modelu rachunkowości pozostaje kwestią otwartą.

RMSR kontynuuje również dyskusje na temat leasingu niskowartościowego. Nigdy nie planowano, by takie transakcje były wykazywane w bilansie, bo korzyści z wykazania takiej informacji nie równoważą kosztów. Trudno jednak będzie wypracować formułę i zakres takiego zwolnienia.

Do rozstrzygnięcia pozostaje również kwestia okresu przejściowego i daty wejścia w życie. Kierownictwa spółek już teraz analizują swoje umowy pod kątem nowego standardu w sprawie przychodów. Postanowienia przejściowe ewentualnych nowych wytycznych mogą oznaczać, że za kilka lat ten proces trzeba będzie powtórzyć. Może to powodować, że faworyzowane będzie perspektywne podejście do okresu przejściowego.

Plan prac RMSR wskazuje, że Rada oczekuje zakończenia prac z końcem roku i publikacji standardu w 2015 r. To ambitny plan, ale wygląda na to, że RMSR jest zdecydowana sfinalizować ten projekt. Prawdopodobnie jednak debata nie zakończy się wraz z publikacją standardu; już widzę powołanie w przyszłości Grupy ds. Wdrożenia standardu leasingowego. Na pewno będziemy jeszcze wracać do tego tematu...

Blog o MSSF: Przyłącz się do dyskusji

Interesuje cię dobra debata o rachunkowości? Sprawdź nasze najnowsze blogi, rejestrując się na stronie:

<http://pwc.blogs.com/ifrs/email-alerts.html>

Najnowsze tematy:

- [Co Warren Buffett może wnieść do przeglądu powdrożeniowego MSSF 3R?](#)
- [MSSF 9 - nie tylko dla banków](#)



Sprawozdawczość finansowa: koniec z szukaniem winnych

Hilary Eastman, dyrektor ds. zaangażowania inwestorów, pisze dlaczego czas skończyć dyskusje i wziąć się do pracy.

„Gdyby to było łatwe, każdy by to robił” – to stare powiedzenie pasuje jak ulał do bardzo wielu sytuacji. To była pierwsza myśl, która przyszła mi do głowy, gdy czytałam najnowszy raport Laboratorium Rady Sprawozdawczości Finansowej (ang. Financial Reporting Council Lab) w sprawie jasnej i zwięzłej sprawozdawczości.

Ale raport kazał mi również zadać pytanie: czyja to wina, że nie wszyscy jeszcze to robią? Czy organy stanowiące standardy – bo wprowadzają zbyt wiele zasad? Czy organy nadzoru – bo wymagają przestrzegania tych zasad, nawet gdy nie są one istotne lub nie mają zastosowania? Czy audytorzy – bo mają skłonność do „odhaczania” list kontrolnych? Czy spółki – bo piszą zbyt rozwlekle? A może wręcz użytkownicy sprawozdań finansowych – bo nie potrafią powiedzieć, jakich informacji oczekują od spółek?

Nowe analizy w opublikowanym w sierpniu raporcie „W stronę jasnej i zwięzłej sprawozdawczości” (ang. Towards Clear and Concise Reporting) stanowią kontynuację szczegółowego raportu Laboratorium z lipca tego roku pt.: „Zasady (polityka) rachunkowości i integracja odnośnych informacji finansowych” (ang. Accounting policies and integration of related financial information). Oba raporty mają ten sam cel. Niektóre sugestie są dość oczywiste, np. pisanie raportów finansowych prostym (niezargonowym) językiem. Inne są dużo bardziej techniczne i wymagają znacznie więcej uwagi i eksperymentów. Myślę o kwestiach takich, jak wybór tych zasad rachunkowości, które są znaczące, i w związku z tym muszą być ujawnione.

Od czasu do czasu jakiś geniusz zauważa, że sprawozdawczość nie ma wpływu na zachowanie. Jak jednak zauważył jeden z moich kolegów, nie brak namacalnych dowodów, że zaufanie jest krwiobiegami nowoczesnej gospodarki, nie brak też namacalnych dowodów, że dobra sprawozdawczość buduje zaufanie. A jeśli nie umiemy dodać dwa do dwóch, czas zmienić pracę!

Aby przeczytać pozostałą część artykułu, sprawdź nasz magazyn [World Watch](#).

Czytając World Watch będziesz na bieżąco z najnowszymi informacjami z zakresu sprawozdawczości, zarządzania i usług poświadczających. Śledź redaktor Felicity Hawksley na Twitterze [@HawksleyReports](#)



Konsultacje w sprawie MSSF w UE

Komisja Europejska (KE) rozpoczęła konsultacje w sprawie usprawnienia rynków kapitałowych w Unii Europejskiej spowodowanych przez MSSF.

KE utworzyła nieformalną grupę ekspercką, która ma doradzać Komisji w ocenie regulacji MSR. Jednym z obszarów szczególnego zainteresowania Komisji jest kwestia stopnia, w jakim przyjęcie MSSF usprawniło rynki kapitałowe UE dzięki zwiększeniu przejrzystości i porównywalności sprawozdań finansowych. W skład grupy eksperckiej wchodzi 18 członków, w tym 11 z różnych organizacji europejskich i 7 przedstawicieli władz państw członkowskich.

Pierwsze spotkanie grupy odbyło się w lipcu 2014 r. Przeanalizowano na nim wersję roboczą kwestionariusza przeznaczonego do konsultacji publicznych wśród różnych grup interesariuszy, w tym sporządzających sprawozdania finansowe, ich użytkowników i regulatorów. Konsultacje rozpoczęły się 7 sierpnia i potrwać do końca października. Nie przewiduje się żadnych zmian legislacyjnych w wyniku przeglądu wcześniej niż w 2015 r.

Wiadomości z Cannon Street

Zmiany o wąskim zakresie – MSSF 10 i MSR 28

Zmiany eliminują obecną niespójność pomiędzy MSSF 10 i MSR 28. W sytuacji, gdy aktywa niepieniężne stanowią „biznes” (ang. business), inwestor będzie ujmował zysk lub stratę w pełnej wysokości. Jeśli aktywa nie spełniają definicji biznesu, inwestor ujmuje zysk lub stratę do wysokości swojego udziału.

Zmiana ma zastosowanie tylko do sytuacji, gdy inwestor sprzedaje lub wnosi aktywa do jednostki stowarzyszonej lub wspólnego przedsięwzięcia. Nie dotyczy natomiast rachunkowości transakcji sprzedaży lub wniesienia aktywów przez inwestora do wspólnego działania.

Zmiany, których wymaga nowelizacja, prawdopodobnie zwiększą presję na definicję „biznesu” i potencjalnie na klasyfikację wspólnych ustaleń umownych w MSSF 11. Zmiany zostały wprowadzone prospektywnie i obowiązują od 1 stycznia 2016 r.

Coroczne zmiany 2012-2014

RMSR opublikowała coroczne ulepszenia w cyklu 2012-2014. Zmiany obowiązują od 1 stycznia 2016 r.

MSSF 5 „Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży i działalność zaniechana”

Ulepszenie polega na doprecyzowaniu, że zmiana klasyfikacji składnika aktywów (lub grupy aktywów przeznaczonych do sprzedaży) z „przeznaczonych do sprzedaży” do „przeznaczonych do dystrybucji” lub odwrotnie nie stanowi zmiany planu sprzedaży lub dystrybucji. Oznacza to, że składnik aktywów (lub grupa aktywów przeznaczonych do sprzedaży) nie wymaga ujęcia w taki sposób, jakby nigdy nie był zaliczony do kategorii „przeznaczonych do sprzedaży” lub do „przeznaczonych do dystrybucji”.

Zmiana obejmuje także wyjaśnienie, że wytyczne dotyczące zmian planu sprzedaży stosuje się do składnika aktywów (lub grupy aktywów przeznaczonych do sprzedaży), które przestają być



zaliczane do „przeznaczonych do dystrybucji”, ale nie zostały zaliczone do „przeznaczonych do sprzedaży”.

MSSF 7 „Instrumenty finansowe – ujawnianie informacji”

Do MSSF 7 wprowadzono dwie zmiany:

- Umowy obsługi: określenie wytycznych, które mają pomóc kierownictwu w ustaleniu, czy warunki porozumienia w sprawie obsługi składnika aktywów finansowych stanowią utrzymanie zaangażowania.
- Śródroczne sprawozdania finansowe: wyjaśnienie, że dodatkowe ujawnienia wymagane na mocy zmiany MSSF 7 dotyczącej kompensowania aktywów finansowych i zobowiązań finansowych nie są wymagane dla wszystkich okresów śródrocznych.

MSR 19 „Świadczenia pracownicze”

Zmiana polega na objaśnieniu, że przy ustalaniu stopy dyskonta stosowanej do zobowiązań z tytułu świadczeń po okresie zatrudnienia ważna jest waluta zobowiązania, a nie kraju, w którym zobowiązanie powstało. Analogicznie, w przypadku braku głębokiego rynku na wysokiej jakości obligacje korporacyjne w danej walucie, należy uwzględnić obligacje skarbowe w danej walucie.

MSR 34 „Śródroczna sprawozdawczość finansowa”

Zmiana polega na objaśnieniu odwołania w standardzie do „informacji ujawnionych gdzie indziej w śródrocznym raporcie finansowym”. MSR 34 wymaga obecnie także podania odwołania pomiędzy śródrocznym sprawozdaniem finansowym a miejscem ujawnienia danej informacji.

Projekt standardu w sprawie wartości godziwej – cena razy ilość

RMSR opublikowała proponowane zmiany do MSSF 10, MSSF 12, MSSF 13, MSR 27, MSR 28 i MSR 36 dotyczące wyceny wartości godziwej inwestycji w jednostki zależne, wspólne przedsięwzięcia i jednostki stowarzyszone w sytuacji, gdy dostępne są ceny notowane na aktywnym rynku.

Zaproponowane zmiany przewidują, że jednostką rozliczeniową będzie inwestycja jako całość, ale w przypadku, gdy dostępne są ceny notowane, wartość godziwą należy ustalić jako iloczyn ceny notowanej i ilości instrumentów (czyli cena x ilość). Komentarze można nadsyłać do 16 stycznia 2015 r.

Materiały do dyskusji na temat działalności o regulowanych stawkach

RMSR opublikowała materiały do dyskusji (ang. discussion paper – DP) na temat „Sprawozdawczość finansowych skutków regulacji stawek”. Celem tej publikacji jest uzyskanie informacji zwrotnej w sprawie cech, które odróżniają działalność o regulowanych stawkach, oraz w kwestii, czy cechy te powodują powstanie praw i obowiązków, które należałoby wykazać zgodnie z MSSF.

RMSR nie zaproponowała żadnych szczególnych wytycznych, ale w materiałach do dyskusji przedstawiono kilka możliwych rozwiązań księgowych, w tym:

- ujęcie praw i obowiązków jako składnika wartości niematerialnych;



- wyłączenie z zakresu MSSF, umożliwiające jednostkom prowadzącym działalność o regulowanych stawkach stosowanie wymogów rachunkowości określonych przez regulatora;
- opracowanie szczególnych wymogów MSSF w celu odroczenia/przyspieszenia ujmowania kosztów i/albo przychodów, oraz
- zakaz ujmowania rozliczanych w czasie sald dotyczących działalności o regulowanych stawkach.

Termin zgłaszania uwag upływa 15 stycznia 2015 r.

Inicjatywa dotycząca ujawniania informacji

RMSR zorganizowała sesję edukacyjną, na której przedstawiono podsumowanie zebranych opinii o stosowaniu koncepcji istotności i innych przeprowadzonych analiz. RMSR rozważy dalsze kroki na przyszłym spotkaniu. RMSR przeanalizowała również ujawnienia dotyczące polityki rachunkowości, które zostaną uwzględnione w związku z toczącym się projektem „Zasady ujawniania informacji”.

RMSR wstępnie postanowiła przedstawić proponowane zmiany do MSR 7. Ich celem jest poprawa ujawniania informacji o środkach pieniężnych i ich ekwiwalentach, z zwłaszcza o ograniczeniach w możliwości dysponowania nimi w wymaganych sytuacjach. Projekt standardu dotyczący tych zmian powinien pojawić się w dalszej części roku.

Projekt dotyczący ubezpieczeń

RMSR kontynuowała dyskusje w sprawie projektu ubezpieczeniowego, koncentrując się na kontraktach z uznaniowym udziałem w zyskach. RMSR bada dwa podejścia – rentowności księgi i rentowności efektywnej – do określania kosztu odsetek w rachunku zysków i strat. Rada dyskutowała również, czy dopuścić możliwość wyboru zasady rachunkowości przewidującej ujmowanie zmian stóp dyskonta w innych całkowitych dochodach lub w rachunku zysków i strat w odniesieniu do kontraktów udziałowych, ale nie podjęła żadnej decyzji.

RMSR przyglądała się również metodom alokacji składki. Rada zdecydowała, że przychody należy ujmować w miarę upływu czasu i oczekiwanej liczby obowiązujących kontraktów, chyba że oczekiwany rozkład w czasie uwalniania ryzyka nie jest równomierny. Jednostki, które w ramach tego podejścia wybiorą ujmowanie zmian stóp dyskonta w innych całkowitych dochodach określają koszty odsetek według stopy zablokowanej na dzień wystąpienia roszczenia ubezpieczeniowego.

Pozostałe decyzje w sprawie kontraktów z uznaniowym udziałem w zyskach i okresu przejściowego zostaną prawdopodobnie podjęte w listopadzie lub w grudniu 2014 r., co zakończy prace analityczne. Publikacja ostatecznego standardu jest oczekiwana w 2015 r.



Alfabet MSSF: „P” jak „Przeliczanie walut obcych”

Anna Schweizer z Zespołu Centralnego Działu Doradztwa Księgowego PwC przygląda się najpowszechniejszym wyzwaniom dotyczącym przeliczania walut obcych w jednostkach, które nie działają w warunkach hiperinflacji.

Czasem jedną z największych trudności przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego jest nie tyle sama konsolidacja, ile przeliczenie walut obcych. Zanim zagłębimy się w przeliczanie, przypomnijmy podstawowe zasady:

Czy wiesz, że...?

- Jednostka może przedstawić swoje sprawozdanie finansowe w dowolnej walucie. MSSF nie nakładają ograniczeń w tym zakresie.
- Wybór waluty prezentacji to wybór zasady rachunkowości, więc wszelkie zmiany należy stosować retrospektywnie.
- Walutę funkcjonalną określa się na podstawie waluty podstawowego środowiska gospodarczego, w którym jednostka działa. MSR 21 podaje główne i pomocnicze przesłanki, które stanowią podstawę takiej oceny. Określenie waluty funkcjonalnej wymaga zastosowania osądu, i zależy od faktów i okoliczności.
- Określenie waluty funkcjonalnej to proces ciągłej oceny, której należy dokonać ponownie w przypadku znaczących zmian faktów ekonomicznych, transakcji, zdarzeń i warunków.
- Wybór waluty funkcjonalnej może być oczywisty. Czasem jednak ocena taka jest skomplikowana. Zagłębienie się w kwestię trudności, jakie może nastęrczać wybór waluty funkcjonalnej, wypełniłoby cały osobny artykuł...
- Zmiana waluty funkcjonalnej nie stanowi zmiany zasad rachunkowości, a zatem należy ją ujmować prospektywnie od daty zmiany.

Przeliczanie na walutę prezentacji

Po wyborze waluty funkcjonalnej, kolejnym wyzwaniem jest przeliczenie na walutę prezentacji. Zasady ogólne są następujące:

- Aktywa i zobowiązania przelicza się po kursie zamknięcia.
- Przychody i koszty przelicza się po kursie na dzień transakcji. Często jednak ze względów praktycznych stosuje się przybliżenie kursu obowiązującego na datę transakcji (np. kurs średni za dany okres).

Kapitał

MSR 21 określa, jak przeliczać z waluty funkcjonalnej jednostki na walutę prezentacji aktywa, zobowiązania, przychody i koszty. Jak natomiast należy przeliczać pozycje kapitałów (takie jak kapitał zakładowy, zyski zatrzymane czy kapitał rezerwowy z tytułu zabezpieczeń przepływów pieniężnych)?

Standard nic nie mówi w kwestii przeliczania pozycji kapitałów. Kierownictwo stoi zatem przed wyborem polityki rachunkowości: może zastosować albo kurs historyczny, albo kurs



zamknięcia. Wybraną politykę należy stosować w sposób spójny.

W przypadku stosowania kursu historycznego, pozycje kapitałów nie są przeliczane. Przy stosowaniu kursu zamknięcia różnice kursowe z przeliczenia pozycji kapitałów ujmuje się w ramach skumulowanych korekt z przeliczenia bezpośrednio w kapitałach (ang. cumulative translation adjustments, CTA), co de facto zmniejsza wysokość tych korekt.

Zmiany wysokości skumulowanej korekty z przeliczenia ujęte w kapitałach nie będą zatem równe wysokości tej korekty w całkowitych dochodach ogółem. W niektórych krajach ramy regulacyjne wymagają zastosowania jednego sposobu ujęcia.

Kursy średnie

Jeśli w ciągu roku kurs wymiany waluty funkcjonalnej na walutę prezentacji podlega wahaniom, czy jednostka może zastosować kurs średni przy przeliczaniu pozycji przychodów i kosztów?

Zależy to od tego, czy stosowanie kursów średnich da wynik, który nadal będzie reprezentatywny dla przeliczenia według kursów na daty transakcji. W większości przypadków stosowanie kursów średnich w przypadku walut podlegających silnym wahaniom nie jest właściwe.

Analogicznie nie należy stosować kursu średniego do przeliczenia dużych transakcji o charakterze jednorazowym. Niektórzy używają systemu księgowego do automatycznego wyliczenia kursów średnich. Kierownictwo, kierując się własnym osądem, powinno ocenić, czy wynik takiej kalkulacji jest odpowiedni.

Przeliczenia dla wygody

Czy sprawozdanie finansowe lub inne informacje finansowe można przedstawić w walucie, która nie jest ani walutą funkcjonalną jednostki, ani jej walutą prezentacji?

Tak. Takie przeliczenia dla wygody stosuje się często poprzez zastosowanie pojedynczego kursu do wszystkich kwot występujących w sprawozdaniu finansowym zaprezentowanych w walucie prezentacji jednostki. Jednostki powinny jednoznacznie wskazać tę informację jako informację uzupełniającą i ujawnić zastosowaną metodę przeliczenia.

Przenoszenie skumulowanej korekty z przeliczenia (CTA) do rachunku zysków i strat

Standard wymaga, by różnice kursowe z przeliczenia były ujmowane w innych całkowitych dochodach, przy czym ich łączną kwotę należy przedstawić w jako osobną pozycję kapitałów do czasu zbycia jednostki zagranicznej.

Skumulowane różnice kursowe przenosi się z kapitałów do rachunku zysków i strat, ujmując zysk lub stratę ze zbycia. Różnice kursowe przypisane do udziałów niesprawujących kontroli należy usunąć z bilansu, bez przenoszenia do rachunku zysków i strat.

Niektóre zbycia częściowe również ujmuje się jako transakcję zbycia (np. gdy częściowe zbycie oznacza utratę kontroli). Zasadę pełnego ujęcia skumulowanej korekty z przeliczenia w rachunku zysków i strat stosuje się również w przypadku utraty współkontroli lub znaczącego wpływu.

Otrzymane dywidendy

Czy jednostka dominująca powinna ująć proporcjonalną część skumulowanej korekty z



przeliczenia w rachunku zysków i strat w momencie otrzymania dywidendy?

To zależy. Wypłata dywidendy nie stanowi automatycznie zbycia częściowego według MSR 21. Jeśli dywidenda w swojej istocie stanowi zbycie częściowe (np. jest wypłacana w ramach procesu likwidacji inwestycji w jednostce zależnej), wówczas proporcjonalną część skumulowanej korekty z przeliczenia ujmuje się w rachunku zysków i strat. Ta sama zasada obowiązuje w przypadku wypłat, które z punktu widzenia prawa stanowią zwrot kapitału zakładowego.

Zaniechanie

Czy jednostka dominująca powinna przenieść skumulowaną korektę z przeliczenia do rachunku zysków i strat w momencie zaniechania zagranicznej działalności?

Tak. Definicja zbycia udziałów w jednostce zagranicznej obejmuje nie tylko sprzedaż lub likwidację, ale także zaniechanie (ang. abandonment).

Utrata wartości

Czy jednostka dominująca powinna przenieść proporcjonalną część skumulowanej korekty z przeliczenia do rachunku zysków i strat w przypadku, gdy wartość bilansowa zagranicznej działalności utraciła wartość?

Nie. Utrata wartości w odniesieniu do wartości bilansowej jednostki zagranicznej, czy to z powodu strat własnych, czy też ze względu na ujęcie utraty wartości przez inwestora, nie stanowi zbycia częściowego według MSR 21.

Podchwytliwe pytania...

Nie wszystkie pytania dotyczące przeliczania walut obcych są proste. Mamy nadzieję, że to przypomnienie niektórych wyzwań, jakie się z tym wiążą, będzie pożyteczne dla naszych czytelników.

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

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

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.