

W tym numerze:

- 1. Projekt RMSR dotyczący leasingu**
Listy z uwagami już są
- 2. Projekt RMSR dotyczący przychodów**
Czy to już meta?
- 3. Wiadomości z Cannon Street**
Zmiany o wąskim zakresie do MSR 1
Zmiany o wąskim zakresie dotyczące wspólnych ustaleń umownych
Utrata wartości aktywów finansowych
Działalność oparta na cenach regulowanych
Plan prac RMSR
- 4. Pytania i odpowiedzi**
„P” jak „poznaj wspólną kontrolę”
- 5. 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.

Leasing – uwagi już są

W listach z uwagami do wspólnego projektu standardu (ang. *exposure draft* – ED) RMSR (ang. IASB) i RSRF (ang. FASB) w sprawie leasingu podniesiono wiele wątpliwości dotyczących rozwiązań zaproponowanych przez Rady. Fernando Chiqueto z działu doradztwa księgowego PwC analizuje odpowiedzi respondentów i zarysowuje następne kroki.

Zakończył się okres nadsyłania uwag do proponowanego standardu w sprawie leasingu. Wygląda jednak na to, że debata dopiero się zaczyna.

W reakcji na zaproponowany projekt standardu RMSR i RSRF otrzymały ponad 600 listów z uwagami. Reakcje – omówione szczegółowo poniżej – są mieszane. Wiele z nich jest mniej niż pochlebnych, a niektórzy respondenci posunęli się wręcz do prorokowania zapaści finansowej, jeśli propozycje miałyby zostać przyjęte. Niedawno organizacja CMAC, będąca niezależnym organem użytkowników, którzy mają wkład w prace RMSR, wyraziła „jednogłośnie” poparcie dla alternatywy „tylko ujawnienia”.

To była długa podróż, i po dwóch latach ponownych analiz nadal nie widać jej końca. Czy ktokolwiek jeszcze pamięta, jak trafiliśmy w to miejsce?

Jak tu trafiliśmy?

RMSR przypominała niedawno, po co w ogóle zainicjowano ten projekt. * Inwestorzy i analitycy zadają sobie trud korygowania bilansów

leasingobiorców poprzez aktywowanie leasingu operacyjnego i ujmowanie zobowiązania z tytułu przyszłych płatności. Korekty takie mogą niestety powodować niedokładne oszacowania i brak porównywalności pomiędzy różnymi jednostkami.

Potrzeba korekty jest konsekwencją obecnego modelu rachunkowości, który wymaga wykazania leasingu w bilansie tylko wtedy, gdy transakcja jest zbliżona, pod względem treści ekonomicznej, do zakupu składnika aktywów. W związku z tym większość leasingów (operacyjnych) jest wykazywana pozabilansowo. ** Celem nowej propozycji jest rozwiązanie tego problemu i poprawa jakości informacji w innych obszarach, takich jak rachunkowość leasingodawcy.

Poniższe podsumowanie otrzymanych odpowiedzi wyszczególnia niektóre obawy i jednocześnie podkreśla najważniejsze skutki propozycji, o ile zostałyby przyjęta.

**Investor Spotlight: Potential changes in lease accounting” (Z perspektywy inwestorów: potencjalne zmiany w rachunkowości leasingu). Dostępne pod adresem: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Documents/Investor-spotlight-leases.pdf>

**Według amerykańskiej Komisji Papierów Wartościowych i Giełd (SEC), w 2005 r. spółki publiczne w USA miały ok. 1,25 bln USD pozabilansowych leasingów operacyjnych. Zob. <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Exposure-Draft-May-2013/Documents/Snapshot-Leases-May-2013.pdf>



Otrzymane odpowiedzi

Identyfikacja leasingu

Kluczowym czynnikiem przesądającym o tym, czy umowa stanowi leasing, jest kontrola nad zidentyfikowanym składnikiem aktywów. W najprostszym ujęciu polega ona na tym, że klient ma możliwość decydowania o użyciu i czerpania korzyści z użytkowania możliwego do zidentyfikowania składnika aktywów.

Większość respondentów popiera tę zasadę. Wyrażono jednak obawy w odniesieniu do praktycznego zastosowania tej zasady, a zwłaszcza następujących kwestii: i) odróżnienia umów o usługę od ustaleń leasingowych; ii) oceny praw substytucji, oraz iii) oceny uprawnień decyzyjnych na potrzeby oceny kontroli.

Interakcje z MSSF 10

Niektórzy respondenci zwrócili się z prośbą o lepsze wyjaśnienie, jak aktualne zasady konsolidacji zawarte w MSSF 10 wpasowują się w przykłady podane w projekcie standardu.

Model leasingu u leasingobiorcy

Zaproponowany model wymaga od leasingobiorcy ujęcia składnika aktywów z tytułu prawa użytkowania oraz zobowiązania leasingowego dla wszystkich transakcji leasingu o okresie dłuższym niż 12 miesięcy. Schemat ujmowania kosztów zależy od charakteru odnośnego składnika aktywów. Koszty ujmuje się liniowo dla większości leasingu nieruchomości (typ B), natomiast leasing inny niż nieruchomości (typ A) powoduje ujęcie kosztów z góry.

Większość respondentów popiera zasadę, że jednostka powinna ujmować aktywa i zobowiązania wynikające z leasingu. Tylko kilku jednak poparło podwójne podejście do ujmowania kosztów. Większość respondentów uważa, że koncepcja oparta wyłącznie na charakterze składnika aktywów będącego przedmiotem leasingu wprowadza tendencyjność na rzecz jednego lub drugiego podejścia.

Respondenci argumentują, że rodzaj aktywów nie zawsze przesądza o charakterze ekonomicznym transakcji. Ponadto leasing często zawiera oba rodzaje aktywów jako komponenty, co powoduje komplikacje. Zaproponowano kilka rozwiązań alternatywnych. Niektórzy proponują powrót do pierwotnych propozycji ED z tylko jednym rodzajem leasingu. Inni respondenci proponują utrzymanie MSR 17 uzupełnionego o pewne dodatkowe ujawnienia.

Typ A czy B?

Wielu respondentów komentowało, że nowy podział oparty na charakterze składnika aktywów zmniejsza przydatność i nie stanowi ulepszenia w stosunku do obowiązującego modelu rachunkowości.

Model leasingu u leasingodawcy

W projekcie standardu zaproponowano kilka zmian do rachunkowości leasingu finansowego u leasingodawcy. W przypadku leasingu operacyjnego, leasingodawca stosuje rozróżnienie leasingu nieruchomości i pozostałego leasingu w taki sam sposób, jak leasingobiorca.

Model leasingodawcy był przedmiotem mniejszej liczby uwag. Wśród tych, którzy skomentowali propozycję, nie widać dużego apetytu na zmiany. Większość respondentów nie sądzi, by niezbędna była symetria pomiędzy rachunkiem zysków i strat leasingodawcy i leasingobiorcy. Niektórzy nawołują do zapewnienia spójności z proponowanym standardem w sprawie przychodów, który obejmuje rachunkowość licencji.

Identyfikacja leasingu

Kluczowym czynnikiem przesądającym o tym, czy umowa stanowi leasing, jest kontrola nad zidentyfikowanym składnikiem aktywów. W najprostszym ujęciu polega ona na tym, że klient ma możliwość decydowania o użyciu i czerpania korzyści z użytkowania możliwego do zidentyfikowania składnika aktywów.

Większość respondentów popiera tę zasadę. Wyrażono jednak obawy w odniesieniu do praktycznego zastosowania tej zasady, a zwłaszcza następujących kwestii: i) odróżnienia umów o usługę od ustaleń leasingowych; ii) oceny praw substytucji, oraz iii) oceny uprawnień decyzyjnych na potrzeby oceny kontroli.

Okres leasingu

Okres leasingu stanowi okres obowiązywania umowy nieodwołalnej powiększony o opcję przedłużenia umowy, o ile występują znaczące zachęty ekonomiczne do skorzystania z takiej opcji. Respondenci poprosili o lepsze objaśnienie, co oznacza termin „znaczące zachęty ekonomiczne” i czym się różni od obowiązujących wytycznych „wystarczającej pewności” w aktualnym MSR 17.

Płatności zmienne – ponowna ocena

Płatności leasingowe obejmują zarówno kwoty zmienne oparte na stawce lub indeksie, jak i takie, które zasadniczo są stałe. Zaproponowany standard wymaga, by zobowiązanie leasingowe podlegało aktualizacji wyceny w przypadku zmian stawki lub indeksu.

Wielu respondentów uznało wymóg aktualizacji wyceny za skomplikowany i uciążliwy. Niektórzy z respondentów

zasugerowali zastosowanie pułapu istotności, jako że zmiany wartości pod wpływem zmiennych, takich jak wskaźnik inflacji, są zbyt małe, by uzasadniać niezbędny nakład pracy.

Okres przejściowy i ujawnianie informacji

Wielu respondentów odnotowało, że zaproponowane wymogi w zakresie ujawniania informacji są obszerne i skomplikowane. Wielu zauważyło też, że będą kosztowne i czasochłonne do wdrożenia.

Wielu respondentów popiera zaproponowany model zastosowania retrospektywnego. Propozycje złagodzenia okresu przejściowego obejmowały zastosowanie metody prospektywnej i wyłączenie umów leasingowych, które wygasną przed wejściem w życie standardu.

Czy koszty przeważają nad korzyściami?

W nadesłanych uwagach wyrażono obawy, że wdrożenie nowych propozycji będzie skomplikowane i kosztowne.

Co dalej?

RMSR rozpocznie ponowne analizy w najbliższych kilku miesiącach, ale przyszłość nie jest jasna. Choć wielu respondentów wyraziło niezadowolenie z aktualnych propozycji, biorąc pod uwagę początki projektu wydaje się mało prawdopodobne, by miał on skończyć się niczym.

Pozostaje również kwestia konwergencji z US GAAP. Reakcje stron zainteresowanych z USA były raczej negatywne. Ciekawe, czy FASB pozostanie zainteresowana dążeniem do konwergencji.

Przychody – czy to już meta?

RMSR (ang. IASB) i RSRF (ang. FASB) (Rady) spotkały się w październiku w celu finalizacji trzech nierozwiązanych kwestii dotyczących ich wspólnego projektu w zakresie ujmowania przychodów. Poniżej przyglądamy się najważniejszym decyzjom i dalszym krokom.

RMSR i RSRF spotkały się w październiku na posiedzeniu, które prawdopodobnie zakończy wspólne prace Rad nad projektem dotyczącym przychodów. Omawiano trzy zagadnienia – zapłatę zmienną, licencje i ściągalskość. Wszystkie te zagadnienia były przedmiotem znacznych kontrowersji w trakcie trwania projektu, a zwłaszcza w ostatnich kilku miesiącach.

Projekt jest postrzegany jako sukces w dziedzinie wspólnego stanowienia standardów, ale końcowe rozważania były zdominowane przez, w opinii wielu, dążenie do kompromisu w celu zapewnienia zbieżności. Jednakże, w świetle oczekiwanego wejścia w życie standardu w 2017 r., wiele osób poczuje ulgę, że te fundamentalne kwestie zostały rozstrzygnięte, nawet jeśli potrzebnych było osiem miesięcy, by móc uznać rozważania Rad za zasadniczo zakończone.

Przyjrzyjmy się, jak daleko Rady zaszły w tym miesiącu.

Ostateczne decyzje

Ograniczenie zapłaty zmiennej

Rady stwierdziły, że szacowaną wysokość zapłaty zmiennej uwzględnia się w cenie transakcyjnej, jeśli jest „wysoko prawdopodobne” (wg MSSF) lub „prawdopodobne” (wg US GAAP), że kwota ta nie spowoduje znaczącego odwrócenia przychodów. Kierownictwo musi dokonać ponownej oceny tej kwestii na koniec każdego okresu sprawozdawczego.

Rady wycofały się ze swojej wcześniejszej decyzji i ponownie wprowadziły wyjątek dla przychodów z tytułu opłat licencyjnych opartych na sprzedaży lub użytkowaniu własności intelektualnej. Przychody z tytułu takich opłat licencyjnych ujmuje się dopiero wtedy, gdy przestają być zmienne (tj. z chwilą wystąpienia sprzedaży lub użytkowania przez

klienta). Wyjątek ten dotyczy tylko licencji na własność intelektualną i żadnych innych ustaleń licencyjnych.

Wielu postrzega tę decyzję jako uproszczenie wcześniej dyskutowanych modeli, jako że pułap „prawdopodobieństwa” jest znacznie łatwiejszy do zrozumienia, wdrożenia i wyjaśnienia. Wymóg ponownej oceny może jednak komplikować sprawę, choć do wielu podchwytliwych porozumień będzie można zapewne stosować wyjątek dotyczący opłat licencyjnych.

Licencje

Propozycja przewiduje rozróżnienie dwóch rodzajów licencji – licencje, które dają *prawo do użytkowania* własności intelektualnej oraz licencje, które dają *dostęp do* własności intelektualnej. Rodzaj licencji zależy od tego, czy własność intelektualna, której dotyczy dana licencja, ma charakter „dynamiczny”, czy „statyczny”. Licencja na statyczną własność intelektualną oznacza prawo do użytkowania. Przychód ujmuje się w momencie przeniesienia kontroli, co zwykle następuje wtedy, gdy klient uzyskuje kontrolę nad własnością intelektualną i może jej używać. Licencja na dynamiczną własność intelektualną zapewnia dostęp do własności intelektualnej, a przychód jest ujmowany w miarę upływu czasu.

Licencje są dynamiczne, gdy licencjodawca podejmuje działania, które znacząco wpłyną na własność intelektualną w sposób, który wpłynie również na klienta. Takie rozumienie znacząco wykracza poza obecnie przyjmowane w literaturze przedmiotu. Stosowanie tej zasady wymagać będzie jednak subiektywnego osądu, a skutki dla obecnie stosowanej praktyki mogą być różne.

Co dalej?

Pracownicy będą prawdopodobnie bardzo zajęci w najbliższych kilku miesiącach. Publikacja ostatecznego standardu jest oczekiwana na początku 2014 r. Wejście w życie w 2017 r. nadal jest w planach, ale może wymagać ponownego rozważenia, jeśli standard nie zostanie opublikowany w najbliższym terminie.

Nie ma żadnych wiadomości o dalszych krokach dla grupy wdrożeniowej, której utworzenie ogłoszono w lipcu. Celem tej grupy jest udzielenie Radom pomocy w ustaleniu, czy konieczne są działania w celu rozwiązania rozbieżności w stosowanej praktyce. Planuje się, że grupa będzie działać przez ograniczony okres, a jej główna aktywność przypadnie na okres przed datą przejścia w 2017 r.

Nowe publikacje na temat MSSF

Opublikowaliśmy następujące wytyczne księgowe dotyczące zakończenia roku 2013:

- Przykładowe skonsolidowane sprawozdanie finansowe wg MSSF
- MSSF – Kieszonkowy przewodnik na 2013 r.
- Podobieństwa i różnice:
 - Porównanie aktualnych wymogów UK GAAP, nowych wymogów UK GAAP (FRS 102) i MSSF
 - Porównanie MSSF i US GAAP (publikacje drukowane można zamówić e-mailem na adres: kerstine.stephenson@us.pwc.com)

Aby uzyskać egzemplarze drukowane, wejdź na stronę www.ifrspublicationsonline.com

Aby uzyskać wersję elektroniczną, wejdź na stronę inform.pwc.com (możliwy darmowy okres próbny).

Wiadomości z Cannon Street

Zmiany o wąskim zakresie do MSR 1

RMSR kontynuuje dyskusje w sprawie zmian o wąskim zakresie do MSR 1.

Uzgodnienie zadłużenia netto

Rada będzie kontynuować projekt polegający na rozważeniu, czy należy uwzględnić w MSSF wymóg ujawnienia uzgodnienia zadłużenia netto. Rada uznała jednak, że kwestia ta wykracza poza zakres obecnego projektu doprecyzowania MSR 1 w drodze poprawek o wąskim zakresie. Dalsze kroki i planowany zakres będą omawiane na przyszłym posiedzeniu.

Sumy łączne i częściowe

Poglądy na to, jak i czy MSR 1 powinien objaśniać czynniki, które jednostka powinna wziąć pod uwagę ujawniając sumy łączne i częściowe, były mieszane. RMSR kontynuuje jednak prace, przygotowując projekt standardu (ED). Rada postanowiła nie uwzględniać w MSR 1 konkretnych przykładów powszechnie wykazywanych sum i sum częściowych, takich jak EBIT czy EBITDA.

Utrata wartości aktywów finansowych

RMSR kontynuowała prace nad MSSF 9. W tym miesiącu działalność Rady skupiła się na projekcie utraty wartości. Podjęto szereg wstępnych decyzji uwzględniających informacje zwrotne zawarte w listach z uwagami i pozyskane od innych zainteresowanych stron. Kluczowe decyzje dotyczą:

- Objasnienia, że 12-miesięczne oczekiwane straty kredytowe stanowią część oczekiwanych strat kredytowych na przestrzeni całego okresu trwania, nie zaś niedobory środków pieniężnych przewidywane w następnych 12 miesiącach.
- Potwierdzenia wzruszalnego domniemania, iż składnik aktywów finansowych ma zwiększone ryzyko kredytowe, jeśli jest przeterminowany o ponad 30 dni.
- Potwierdzenia, że jednostki mogą, jako praktyczne ułatwienie, przyjąć założenie, że nie wystąpiło znaczące pogorszenie instrumentów o niskim ryzyku kredytowym.
- Efektywna stopa procentowa jest właściwą stopą dyskonta. Jeśli efektywna stopa procentowa nie jest znana, należy obliczyć jej przybliżenie na racjonalnej podstawie. Jeśli przybliżenie nie jest możliwe, stosuje się stopę wolną od ryzyka.

Prace będą kontynuowane w następnym miesiącu. Standardu oczekuje się w pierwszym półroczu 2014 r.

Zmiany o wąskim zakresie dotyczące wspólnych ustaleń umownych

Rada omawiała nadesłane uwagi do następujących trzech zmian o wąskim zakresie dotyczących wspólnych ustaleń umownych i metody praw własności:

- Metoda praw własności: Udział w innych zmianach aktywów netto (ED/2012/3);
- Sprzedaż lub aport aktywów pomiędzy inwestorem a jego podmiotem stowarzyszonym lub wspólnym przedsięwzięciem (ED/2012/6);
- Nabycie udziału we wspólnym działaniu (ED/2012/7).

Obawiano się, że jeśli proponowane zmiany nie będą analizowane razem, może to doprowadzić do niekonsekwencji. Rada postanowiła sfinalizować propozycje zawarte w ED/2012/6 i ED/2012/7 po kilku aktualizacjach. Prace nad ED/2012/3 będą kontynuowane w późniejszym terminie.

W przypadku sprzedaży lub aportu aktywów pomiędzy inwestorem i jego jednostką stowarzyszoną lub wspólnym przedsięwzięciem (ED/2012/6), Rady objaśniły, że poziom wykazanego zysku lub straty zależy od charakteru aktywów. Pełen zysk lub stratę ujmuje się w przypadku aktywów, które stanowią przedsięwzięcie (ang. business) według MSSF 3, zaś częściowy zysk lub stratę ujmuje się dla aktywów, które nie stanowią przedsięwzięcia według MSSF 3 (zysk lub strata są ograniczone wielkością udziału pozostałych inwestorów).

W przypadku nabycia początkowego lub dodatkowego udziału we wspólnym działaniu (ED/2012/7), Rada potwierdziła, że odnośnie zasady MSSF 3 będą obowiązywać, jeśli wspólne działanie stanowi przedsięwzięcie w rozumieniu MSSF 3.

Działalność oparta na cenach regulowanych

Standard przejściowy

RMSR planuje kontynuować prace nad standardem przejściowym w sprawie działalności opartej na cenach regulowanych. Decyzję podjęto w świetle mieszanych opinii respondentów o projekcie standardu (ED).

Propozycje będą mieć zastosowanie do jednostek, które stosują MSSF 1 jako jednostki przyjmujące MSSF po raz pierwszy i spełniają pewne kryteria. Jednostki takie będą mogły nadal stosować wcześniej stosowane powszechnie przyjęte zasady rachunkowości dla celów ujmowania, wyceny i utraty wartości rozliczanych w czasie sald regulacyjnych po przyjęciu MSSF.

RMSR rozpoczęła ponowne prace nad objaśnieniem zakresu, prezentacji i wymogów w zakresie ujawniania informacji oraz powiązań z innymi MSSF. Publikacja ostatecznego standardu jest oczekiwana przed końcem roku lub na początku 2014 r.

Projekt badawczy

Rada kontynuowała dyskusje na temat projektu badawczego dotyczącego ustalenia, czy ceny regulowane prowadzą do powstania aktywów lub zobowiązań i czy (lub jak) należy zmienić MSSF. Omawiano dwa kluczowe aspekty: cechy cen regulowanych i jednostkę rozliczeniową. Publikacja dokumentu do dyskusji jest oczekiwana na początku 2014 r.

Plan prac RMSR na 5 listopada 2013 r.

Poniższe podsumowanie przedstawia najważniejsze następne etapy dla kluczowych projektów. Rady kontynuują omawianie Założeń koncepcyjnych oraz szereg zmian o wąskim zakresie i projektów badawczych.

Projekt	Etap	Oczekiwana data wg Planu prac
Główne MSSF		
MSSF 9 – Klasyfikacja i wycena (ograniczone zmiany)	Ostateczny standard	I półrocze 2014 r.
MSSF 9 – Utrata wartości	Ostateczny standard	I półrocze 2014 r.
MSSF 9 – Rachunkowość zabezpieczeń	MSSF	IV kwartał 2013 r.
Rachunkowość makrozabezpieczeń	Dokument do dyskusji	IV kwartał 2013 r.
Ujmowanie przychodów	MSSF	I kwartał 2014 r.
Leasing	Ponowne obrady	IV kwartał 2013 r.
Ubezpieczenia	Ponowne obrady	IV kwartał 2013 r.
Ceny regulowane	Dokument do dyskusji	I kwartał 2014 r.
Działalność oparta na cenach regulowanych – wstępny MSSF	Ponowne obrady	I kwartał 2014 r.



Alfabet MSSF: „P” jak „poznaj wspólną kontrolę”

Elena Belokovylenko z centralnego zespołu działu doradztwa księgowego PwC omawia zagadnienia kluczowe dla ujęcia księgowego transakcji pod wspólną kontrolą.

Wyłączenie z zakresu w standardzie rachunkowości jest jak czarna dziura w kosmosie – trzeba zwrócić uwagę na to, czego nie ma. Wyłączenie z zakresu MSSF 3 jednostek pod wspólną kontrolą wydaje się mieć nieproporcjonalnie przyciąganie grawitacyjne. Wyłączenie to jest zarówno źle rozumiane jak i źle stosowane. Niniejszy krótki artykuł wyjaśnia, kiedy właściwe jest stosowanie wyłączenia ze względu na wspólną kontrolę oraz opisuje wypracowaną praktykę, jak to robić. MSSF 3 nie obowiązuje w stosunku do „połączeń jednostek gospodarczych dotyczących jednostek lub przedsięwzięć znajdujących się pod wspólną kontrolą”. Pojęcie to jest dalej zdefiniowane jako „połączenie jednostek gospodarczych, w ramach którego wszystkie łączące się jednostki lub przedsięwzięcia znajdują się ostatecznie pod kontrolą tej samej strony lub stron zarówno przed, jak i po połączeniu jednostek gospodarczych, a kontrola ta nie jest tymczasowa.”

Aby wyłączenie z zakresu miało zastosowanie, muszą być spełnione dwa warunki: a) wspólna kontrola, i b) połączenie jednostek gospodarczych. Oba warunki przeanalizowano poniżej.

Czy występuje wspólna kontrola?

Wytyczne w zakresie stosowania zawierają definicję i poruszają kilka kluczowych kwestii:

- Grupę osób uznaje się za sprawującą kontrolę nad jednostką, gdy występuje uzgodnienie umowne w sprawie ustanowienia wspólnej kontroli nad polityką finansową i operacyjną tej jednostki.
- Jednostki znajdujące się pod wspólną kontrolą nie muszą wchodzić w skład jednego skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Dla przykładu, ww. grupa osób może nie sporządzać sprawozdań finansowych według MSSF. Podobnie wiele przedsiębiorstw w Chinach jest kontrolowanych przez różne agencje rządowe. Ze względu na taką strukturę własnościową przedsiębiorstwa takie uważa się za znajdujące się pod wspólną kontrolą.
- Poziom udziałów niesprawujących kontroli nie ma znaczenia z punktu widzenia ustalania, czy połączenie dotyczy jednostek znajdujących się pod wspólną kontrolą; tak więc połączenie jednostki zależnej, w której mamy udziały niesprawujące kontroli, z jednostką zależną będącą własnością w 100% będzie stanowić połączenie jednostek gospodarczych znajdujących się pod wspólną kontrolą.

Czy występuje połączenie jednostek gospodarczych?

Żaden inny MSSF nie zawiera wyłączenia z zakresu ze względu na wspólną kontrolę. MSR 24 „Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych” nie zawiera żadnych zasad wyceny transakcji z podmiotami powiązаныmi (takimi jak podmioty pod wspólną kontrolą). W związku z tym do transakcji z podmiotami pod wspólną kontrolą obowiązują normalne wytyczne w zakresie wyceny zawarte w innych standardach, zgodnie z ich zakresem. Dla przykładu, sprzedaż maszyny przez jedną kontrolowaną jednostkę zależną drugiej wchodzi w zakres MSR 16 lub, potencjalnie, MSSF 2.

Tylko połączenia jednostek gospodarczych znajdujących się pod wspólną kontrolą korzystają z wyłączenia z zakresu. Istnieje pokusa, by zastosować wyłączenie z zakresu do innych transakcji, np. przeniesienia grupy aktywów, które nie stanowią przedsięwzięcia, przeniesienia instrumentów finansowych czy przeniesienia udziałów w jednostkach stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach. Ujęcie księgowe grupy aktywów polega na alokacji zapłaty zgodnie z MSSF 3, a początkowe ujęcie instrumentu finansowego następuje w jego wartości godziwej. Zakres to zasada, uszczegółowiona w konkretnym standardzie. Stosowanie wyłączenia z zakresu przez analogię nie jest właściwe.

Wyłączenie z zakresu ma zastosowanie – co teraz?

Wyłączenie z zakresu MSSF 3 i brak uwzględniania w zakresie jakiegokolwiek innego standardu oznacza, że należy zastosować MSR 8 do wypracowania zasady rachunkowości, która będzie istotna z punktu widzenia podejmowania decyzji przez użytkowników i dodatkowo będzie wiarygodna. W praktyce wyewoluowały dwa

podejścia: metoda nabycia określona w MSSF 3 i rachunkowości poprzednika (ang. predecessor accounting).

Metoda poprzednika charakteryzuje się atrakcyjną prostotą, i dlatego jest to opcja najczęściej stosowana; aktywa i zobowiązania nie są przeszacowywane do wartości godziwej. Zamiast tego podmiot przejmujący uwzględnia wartości bilansowe poprzednika, w tym ewentualną wartość firmy ujętą wcześniej przez poprzednika w odniesieniu do nabywanej jednostki. Wiele podmiotów przedstawia również porównywalne informacje finansowe dla nowopołączonej spółki, w taki sposób, jakby była ona częścią grupy kapitałowej od zawsze, choć w niektórych krajach nie jest to dozwolone.

Niektóre jednostki decydują się na stosowanie MSSF 3 przez analogię, mimo złożoności takiego podejścia. Stosując przez analogię MSSF 3, należy uwzględnić wszystkie aspekty standardu. Dotyczy to również tych aspektów, które są szczególnie skomplikowane czy sprzeczne z intuicją, np. podatek odroczony, zapłata warunkowa i aktualizacja wyceny wcześniej posiadanego udziału. Jednakże czasem nie można zastosować MSSF 3 ze względu na to, że niespełniony jest fundamentalny aspekt definicji, czyli innymi słowy, wyłączenie z zakresu jest niedostępne. Połączenie jednostek gospodarczych znajdujących się pod wspólną kontrolą musi być „połączeniem jednostek gospodarczych”. Nowa spółka, która jest tworzona w celu emisji akcji/udziałów w ramach połączenia jednostek gospodarczych, nie może być jednostką przejmującą. Wiele transakcji opisywanych jako „połączenie jednostek gospodarczych znajdujących się pod wspólną kontrolą” stanowi w istocie reorganizację kapitałową, i tak powinno być ujmowane księgowo.

Jak ujmować reorganizację kapitałową?

Połączenie nowoutworzonej spółki i spółki już działającej nie spełnia definicji połączenia jednostek gospodarczych, a zatem niedostępne jest stosowanie ani MSSF 3, ani rachunkowości poprzednika.

Transakcja taka jest reorganizacją kapitałową, a skonsolidowane wyniki nowoutworzonej spółki będą obejmować pełne wyniki istniejącej działającej spółki, w tym dane porównywalne, niezależnie od momentu wystąpienia transakcji.

Nowoutworzone spółki stosuje się często w przypadku reorganizacji,

restrukturyzacji lub innego sposobu przygotowania przedsiębiorstwa do sprzedaży. Do takich transakcji MSSF 3 rzadko ma zastosowanie, więc nie ma żadnej „nowej podstawy” ani możliwości zwiększenia wartości godziwej w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym nowoutworzonej spółki. Dodatkowa komplikacja pojawia się, gdy nowoutworzona spółka jest wykorzystywana do połączenia pod wspólną kontrolą jednostek z różnych części grupy w nową podgrupę. Nadchodzi wtedy czas, by zasięgnąć porady ekspertów i dowiedzieć się, jakie są wymagania regulatora odnośnie do prezentacji i wyceny.

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