

Aktualności MSSF

Pojawiające się problemy i praktyczny poradnik*

Numer 73 - kwiecień 2009 r.



Projekt do dyskusji dotyczący podatku dochodowego – zarys

RMSR opublikowała długo oczekiwany projekt do dyskusji dotyczący podatku dochodowego. Bill Maloney, starszy menedżer w centralnym zespole usług doradztwa księgowego PwC objaśnia jego najważniejsze propozycje.

Projekt do dyskusji nie obejmuje swoim zakresem podstawowych zasad rachunkowości podatku odroczonego. Rada zaproponowała jednak pewne znaczące zmiany dotyczące wyjątków i wymogów informacyjnych MSR 12. Zaproponowała też całkowicie nowy model rachunkowości w przypadku niepewności dotyczącej zobowiązania podatkowego. Wiele z proponowanych zmian ujednoliciło model MSSF z US GAAP.

Kluczowe propozycje są następujące:

- Aktywa i zobowiązania z tytułu bieżącego i odroczonego podatku dochodowego zawsze wycenia się na podstawie ich przewidywanej wartości, gdy niepewny jest ostateczny efekt stanowiska przyjętego w zeznaniu podatkowym. Nie ma prognozy decydującego o ujęciu podatku. Wymagane będą dodatkowe informacje dotyczące charakteru niepewności.
- Podstawa opodatkowania aktywów to pomniejszenie podatku, które byłoby możliwe, gdyby składnik aktywów został sprzedany na dzień bilansowy. Przewidywania kierownictwa co do sposobu odzyskania wartości danego składnika aktywów utraciły zasadność.
- Aktualnie stosowany wyjątek dotyczący początkowego ujęcia w przypadku zakupu aktywów bez wartości podatkowej zostaje usunięty i zastąpiony skomplikowanym modelem, który wymaga ujęcia podatku odroczonego.
- Tylko inwestycje w zagraniczne jednostki zależne i wspólne przedsięwzięcia kwalifikują się do wyłączenia z ujęcia podatku odroczonego od nieprzetransferowanych zysków. Trzeba utworzyć rezerwę z tytułu podatku odroczonego w związku z konsekwencjami podatkowymi transferu zysków krajowych jednostek zależnych.
- Model zastosowany do alokacji tego obciążenia pomiędzy składniki całościowego wyniku finansowego oraz kapitału własnego może ulec zmianie w celu dostosowania go do US GAAP. Proponowane są dwie alternatywy.
- Aktywa i zobowiązania z tytułu podatku odroczonego klasyfikuje się do krótko- i długoterminowych na podstawie klasyfikacji odnośnego niepodatkowego składnika aktywów lub zobowiązań. Aktywa z tytułu podatku odroczonego brutto, wraz z rezerwą z tytułu wyceny prezentuje się w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego.

Termin składania uwag upływa 31 lipca. Zachęcamy osoby sporządzające sprawozdania finansowe oraz ich użytkowników do uważnego zastanowienia się nad propozycjami i zgłaszania swoich uwag do RMSR.

Bardziej szczegółową analizę propozycji znajdą Państwo w dodatku do niniejszego numeru „Aktualności MSSF”.

W tym numerze...

- 1 Projekt do dyskusji
- podatek dochodowy
- 2 Materiały do dyskusji
- leasing
- 4 Poradnik dla
początkujących.
Utrata wartości
- 7 MSSF dla jednostek
prywatnych
- 8 Wiadomości
z Cannon Street
- 8 Kontakt



Przyszłość rachunkowości umów leasingu: omówienie

Materiały do dyskusji opublikowane w ubiegłym miesiącu wspólnie przez RMSR i FASB mogą przynieść w efekcie ujednoczony standard dotyczący leasingu, który wprowadzi znaczne zmiany do rachunkowości wszystkich umów leasingu. Marian Lovelace, dyrektor w Globalnym Zespole Usług Doradztwa Księgowego PwC w Wielkiej Brytanii relacjonuje tę publikację.

Materiały do dyskusji zatytułowane „Leasing: wstępne opinie” proponują znaczące zmiany do rachunkowości umów leasingu od strony leasingobiorcy. Aktualnie realizowany przez Radę projekt dotyczący ujmowania przychodów zajmuje się rachunkowością umów leasingowych u leasingodawców. Materiały do dyskusji dotyczące leasingu zawierają ogólny zarys potencjalnych pytań i kwestii do rozważenia przez leasingodawców, ale nie przedstawiają wstępnych opinii na ten temat.

W przypadku leasingobiorców kierunek projektu dotyczącego leasingu jest jasny. Obie Rady wstępnie zgodziły się na model prawa do użytkowania. Wymaga on od leasingobiorcy ujęcia składnika aktywów reprezentującego jego prawo do użytkowania tego aktywa oraz odpowiadającego mu zobowiązania z tytułu obowiązku dokonywania opłat leasingowych. Wyeliminowana zostaje rachunkowość leasingu operacyjnego według MSR 17. Leasingobiorcy wykazywaliby wszystkie umowy leasingu tworząc aktywa i zobowiązania w sposób podobny do stosowanego dzisiaj w przypadku leasingu finansowego.

Obie Rady są świadome potencjalnych problemów w zakresie kosztów i korzyści w przypadku niskowartościowych i krótkotrwałych umów leasingu, chociaż nie przedstawiły w tej sprawie swojej wstępnej opinii w materiałach do dyskusji. Pomysł wyłączenia niskowartościowych umów leasingu z nowego standardu nie podoba się niektórym członkom obu Rad, ponieważ umowy leasingu o pojedynczo niskiej wartości mogą być istotne po zsumowaniu całej ich grupy. Jeżeli takie wyłączenie miałyby być wprowadzone, konieczne byłoby określenie wyraźnego prognozy istotności. Jednak w obecnym modelu MSR 17 RMSR odrzuciła propozycję określania podobnych prognoz.

Radom nie udało się wypracować wspólnego stanowiska w sprawie sposobu traktowania niektórych wspólnych cech występujących w wielu umowach leasingu (na przykład, niektórych aspektów warunkowych płatności leasingowych). W rezultacie materiały do dyskusji zawierają kilka alternatywnych rozwiązań i sporządzający sprawozdania finansowe, użytkownicy i audytorzy proszeni są o uwagi w tej sprawie. Nawet w przypadkach, gdzie Rady wstępnie uzgodniły wspólną opinię, potrzeba będzie więcej czasu na zidentyfikowanie i usunięcie potencjalnych niespójności w materiałach do dyskusji w trakcie rozwiązywania innych problemów.

Uwagi PwC

Obecnie stosowana rachunkowość leasingu przyjmuje podejście wykazywania leasingu w bilansie na zasadzie "wszystko albo nic", czego skutkiem jest znacząco różna rachunkowość transakcji o podobnej treści ekonomicznej. Popieramy ogólny kierunek zmian proponowanych przez Rady przy tworzeniu nowego modelu rachunkowości leasingu.

Potencjalne skutki nowych rozwiązań

Proponowany model wywiera największy wpływ na leasingobiorców dużych środków trwałych, takich jak nieruchomości, maszyny produkcyjne, elektrownie, samoloty i statki. Jego skutki będą jednak również odczuwalne dla niemal wszystkich spółek, również takich, które biorą w leasing sprzęt komputerowy, kserokopiarki, meble biurowe i samochody. Praktyczne skutki przyjęcia proponowanego modelu mogą być najbardziej znaczące dla spółek, które biorą w leasing dużą ilość pozycji niskowartościowych (takich jak park samochodowy).

Proponowany model wymaga ponownej wyceny zobowiązań z tytułu leasingu na każdy dzień bilansowy na podstawie zaktualizowanych szacunków, w tym prawdopodobieństwa realizacji opcji odnowienia umowy oraz kwot warunkowych opłat leasingowych, jakie zgodnie z przewidywaniami leasingobiorca będzie musiał zapłacić przez ustalony na nowo okres leasingu. Powtórna wycenę zobowiązania wykazuje się jako korektę albo wyniku finansowego, albo prawa do użytkowania aktywa, zależnie od charakteru zmiany. Proponowany model może się okazać bardziej uciążliwy niż obecny, gdzie rachunkowość leasingu jest ustalana w momencie zawarcia umowy i podlega aktualizacji tylko wówczas, gdy następuje modyfikacja lub przedłużenie umowy leasingu.

Model prawa do użytkowania będzie miał wpływ na prezentację sprawozdania finansowego oraz wskaźniki finansowe, w tym na wiele takich wskaźników, które są powiązane bezpośrednio z warunkami umów dotyczących finansowania lub umowami o wynagrodzenie. Na przykład, w przypadku leasingu traktowanego obecnie jako leasing operacyjny:

- Bilanse zostaną ubruttwione, tak aby wykazać składnik aktywów z tytułu prawa do użytkowania oraz zobowiązanie z tytułu leasingu.
- Sposób ujmowania kosztów ulegnie zmianie, czego skutkiem będzie wykazywanie wyższych kosztów niż w przypadku stosowania metody liniowej na początku okresu leasingu, a niższych w późniejszym okresie.
- EBITDA prawdopodobnie wzrośnie, ponieważ koszty z tytułu opłat leasingowych zostaną zastąpione odsetkami i kosztami amortyzacji, które zazwyczaj wykazuje się poniżej EBITDA w rachunku zysków i strat.

Tak więc w rezultacie wprowadzenia proponowanego zmienionego standardu ulegnie zmianie ekonomika leasingu. Kierownictwa spółek być może będą musiały ponownie zastanowić się nad decyzją, czy kupować aktywa, czy brać je w leasing.

Na pierwszy rzut oka

- RMSR i FASB opublikowały materiały do dyskusji na temat rachunkowości umów leasingowych, które będą miały wpływ na większość spółek.
- Propozycje eliminują możliwość stosowania rachunkowości leasingu operacyjnego. Wszystkie umowy leasingu będą traktowane w sposób podobny do sposobu, w jaki ujmuje się obecnie umowy leasingu finansowego.
- Rady planują publikację projektu do dyskusji w 2010 roku. Ostateczna wersja standardu prawdopodobnie nie zostanie opublikowana przed rokiem 2011.
- Kierownictwo powinno przeanalizować wpływ proponowanego modelu na działalność gospodarczą jednostki, prezentację sprawozdań finansowych, kluczowe wskaźniki finansowe, mechanizmy kontroli wewnętrznej oraz systemy rachunkowości leasingu.

Mało prawdopodobne jest wyłączenie istniejących umów leasingu z obowiązku stosowania nowego standardu, zważywszy na długoterminowy charakter wielu umów leasingu oraz potrzebę zachowania porównywalności. Kierownictwa spółek powinny brać pod uwagę skutki tych potencjalnych zmian przy negocjacji długoterminowych umów leasingu nawet przed datą wejścia w życie nowego standardu.

Harmonogram

Materiały do dyskusji zostały opublikowane 19 marca 2009 roku. Termin składania uwag upływa 17 lipca 2009 roku. Obie Rady przeanalizują otrzymane uwagi i będą kontynuowały swoje prace nad konkretnymi problemami. Przewiduje się publikację projektu nowego standardu do dyskusji w pierwszej połowie 2010 roku.

Rady przewidują, że ostateczna wersja standardu zostanie opublikowana w 2011 roku, ale pozostaje im jeszcze ustalenie daty wejścia standardu w życie oraz przepisów przejściowych.

Zobacz także dodatek do „Aktualności MSSF” na temat leasingu w przyszłym miesiącu oraz blog MSSF PwC: www.pwc.blogs.com/ifrs

Kluczowe wymogi

- Leasingobiorcy ujmują składnik aktywów reprezentujący prawo do użytkowania aktywa wziętego w leasing oraz odpowiadające mu zobowiązanie z tytułu obowiązku płacenia opłat leasingowych.
- Materiały do dyskusji nie zawierają wstępnych opinii na temat niskowartościowych i krótkotrwałych umów leasingu.
- Rady zaproponowały alternatywne sposoby ujmowania niektórych cech umów leasingowych (na przykład warunkowych płatności leasingowych).
- Leasingobiorcy dużych aktywów najbardziej odczują skutki proponowanych zmian. Jednak praktyczne skutki przyjęcia proponowanego modelu mogą być najbardziej znaczące dla spółek, które biorą w leasing dużą liczbę pozycji niskowartościowych (takich jak komputery).
- Leasingobiorcy dokonują ponownej wyceny swoich zobowiązań z tytułu leasingu na każdy dzień bilansowy na podstawie zaktualizowanych szacunków. Ponowną wycenę wykazuje się jako korektę albo w rachunku zysków i strat, albo w bilansie - składnika aktywów związanego z prawem do użytkowania. Ten model jest więc bardziej uciążliwy niż obecnie obowiązujący model.
- Model prawa do użytkowania wywrze wpływ na prezentację sprawozdania finansowego oraz na wskaźniki finansowe.
- Kierownictwa spółek być może będą musiały ponownie zastanowić się nad decyzją, czy kupować aktywa, czy brać je w leasing.



Poradnik dla początkujących: utrata wartości aktywów niefinansowych

W ciągu ostatnich kilku miesięcy utrata wartości bardzo często pojawiała się w wiadomościach. Niemalże za każdym nagłówkiem, który zawiera stwierdzenie „...największa strata w historii firmy” kryje się utrata wartości. Czym więc jest utrata wartości? Dyrektorzy z PwC, Dave Walters z Brytyjskiego Zespołu Usług Doradztwa Księgowego i Caroline Woodward z Centralnego Zespołu Usług Doradztwa Księgowego wyjaśniają zagadnienie utraty wartości aktywów niefinansowych.

Czym jest utrata wartości?

Utrata wartości następuje, kiedy składnik aktywów nie jest już wart tyle, ile wykazano w sprawozdaniu finansowym. Utrata wartości może wystąpić w przypadku aktywów finansowych (takich jak toksyczne inwestycje i salda kredytowe pojawiające się w wiadomościach) oraz aktywów niefinansowych (takich jak budynki, urządzenia techniczne i maszyny, wartość firmy i wartości niematerialne). Niniejszy artykuł skupia się na utracie wartości aktywów niefinansowych (objętej MSR 36 „Utrata wartości aktywów”).

Składnik aktywów nie powinien być wykazywany w kwocie wyższej niż wartość, która może być odzyskiwalna przez użytkownika (wartość użytkowa) lub przez sprzedaż (wartość godziwa pomniejszona o koszty doprowadzenia do sprzedaży). Wartość odzyskiwalną stanowi wyższa z dwóch kwot: odzyskania przez użytkownika lub przez sprzedaż. Utrata wartości następuje, kiedy wartość odzyskiwalna jest niższa od wartości bilansowej. Zasada mówi, że ma to być „wyższa z dwóch kwot”, dlatego kierownictwo może być zmuszone do obliczania obu. Jeżeli jednak jedna z nich jest wyższa od wartości bilansowej, druga nie musi już być obliczana. Te dwie podstawy wyceny mają zarówno podobieństwa, jak i różnice, jak wykazano w poniższej tabeli.

Wartość użytkowa	Muszą to być zdyskontowane przepływy środków pieniężnych	Na podstawie założeń przyjętych przez kierownictwo	Testuje składnik aktywów według stanu na dzień dzisiejszy
Wartość godziwa pomniejszona o koszty doprowadzenia do sprzedaży	Mogą to być zdyskontowane przepływy środków pieniężnych, ale może też ona opierać się na cenach rynkowych	Na podstawie założeń przyjętych przez uczestników rynku	Testuje najwyższy potencjał składnika aktywów

Co testować i kiedy?

Nie ma konieczności testowania każdego składnika aktywów pod kątem utraty wartości co roku. Wartość firmy, wartości niematerialne o nieokreślonym okresie użytkowania oraz wartości niematerialne, które nie są jeszcze gotowe do użytkowania, muszą być testowane co roku oraz gdy występują przesłanki utraty wartości. Pozostałe aktywa testuje się tylko wówczas, gdy występują przesłanki utraty wartości. Są to przesłanki,

że ich wartość mogła ulec zmniejszeniu. Przesłanki te to na przykład straty operacyjne, dekonstrukcja na rynku, uszkodzenie i planowana zmiana sposobu użytkowania składnika aktywów. Ostatnie warunki rynkowe dostarczyły nam bogatego praktycznego doświadczenia w identyfikowaniu przesłanek utraty wartości. Obejmują one między innymi: spółki, w których wartość księgowa aktywów netto przewyższa kapitalizację rynkową, gwałtownie spadające ceny surowców oraz ograniczenia w dostępności kredytów i podwyższona percepcja ryzyka podnosząca koszty finansowania zewnętrznego.

W jaki sposób testować?

Zasada rachunkowości jest taka, że najdokładniejszy obraz utraty wartości otrzymamy, kiedy aktywa będą testowane w najmniejszych możliwych grupach metodą syntetyczną. Grupą dla potrzeb testowania utraty wartości jest ośrodek wypracowujący środki pieniężne (OWŚP). OWŚP jest najmniejszą grupą aktywów, która wypracowuje wpływy środków pieniężnych, które są w dużym stopniu niezależne od wpływów z innych aktywów. OWŚP może również być pojedynczym składnikiem aktywów. W praktyce typowe OWŚP to pojedyncze sklepy sprzedaży detalicznej i fabryki. OWŚP będzie obejmował aktywa, które można do niego konkretnie przyporządkować (na przykład, aktywa trwale w sklepie) a także część aktywów centrali, takich jak sieć dystrybucji, jeżeli można je przyporządkować na uzasadnionej i spójnej podstawie.

Wartość firmy może być przypisana do poszczególnych OWŚP, lecz testowana na wyższym poziomie pogrupowanych OWŚP. Zasada rachunkowości jest taka, że wartość firmy przypisuje się do tych części działalności, które odniosą korzyści z nabycia, w wyniku którego wartość firmy powstała, oraz testuje się ją pod kątem utraty wartości na poziomie, na którym monitoruje się ją dla wewnętrznych potrzeb zarządczych. Nie może to być wyższy poziom niż segment operacyjny zgodnie z definicją w MSSF8 „Segmenty operacyjne”. Diagram na str. 6 pokazuje proces decyzyjny dotyczący poziomu, na którym testuje się składnik aktywów pod kątem utraty wartości.

W przypadku gdy wartość firmy nie jest przypisana do konkretnego OWŚP, ale wystąpiły przesłanki utraty wartości, proces testowania może być dwustopniowy. Pierwszy etap obejmuje testowanie poszczególnych OWŚP pod kątem utraty wartości, porównywanie wartości odzyskiwalnej z wartością bilansową aktywów, które są do nich przypisane. Wszelkie przypadki utraty wartości są księgowane. Drugim etapem jest grupowanie OWŚP wraz z przypisaną do nich wartością firmy i ponowne testowanie.

Wartość użytkowa

Spółki często dokonują obliczenia wartości użytkowej, ponieważ jest to prostsze niż określenie danych potrzebnych do ustalenia wartości godziwej opartej na warunkach rynkowych. Wymagane są najbardziej aktualne zatwierdzone prognozy przepływów pieniężnych dla każdego OWŚP testowanego pod kątem utraty wartości. Prognozy te muszą być zasadne i poparte odpowiednimi danymi, i muszą odzwierciedlać spodziewane wyniki, a nie aspiracje. Prognozy nie powinny być sporządzane na okres dłuższy niż pięć lat, ponieważ realistyczne prognozy dłuższe niż pięć lat rzadko są wykonalne (wyobraźmy sobie na przykład prognozę przepływów pieniężnych sporządzoną przez Woolworths w 2005 roku, a zrozumiemy, dlaczego standard nie pozwala na dłuższy okres).

W okresie po zakończeniu szczegółowej prognozy stosuje się „wartość końcową”. Wartość końcowa stanowi przybliżenie przepływów pieniężnych za pozostały okres użytkowania składnika aktywów. Może to być czas nieokreślony, jeżeli składnik aktywów jest samodzielną jednostką organizacyjną. Wartość końcową oblicza się albo na podstawie wieczystych przepływów pieniężnych, albo stosując wskaźnik wyjścia oparty na przepływach pieniężnych z ostatniego roku szczegółowej prognozy. Wartość ta reprezentuje cenę, za jaką składnik aktywów mógł być sprzedany w tym czasie. Założenia przyjęte w ostatnim roku są ważne, ponieważ wartość końcowa często obejmuje ponad dwie trzecie obliczonej wartości OWŚP. Aby uzyskać wartość użytkową, prognozowane przepływy pieniężne są następnie dyskontowane według stopy dyskonta odzwierciedlającej ryzyko nieodłącznie związane z testowanym składnikiem aktywów.

Zasady określają, co może być ujęte w prognozowanych przepływach pieniężnych. Nie są do nich włączone koszty i korzyści z przyszłych reorganizacji, chyba że decyzja o reorganizacji została już podjęta i utworzono na nią rezerwę. Koszty i korzyści z przyszłych nakładów kapitałowych na ulepszenia również są z nich wyłączone. Składnik aktywów jest testowany według stanu na dzień dzisiejszy.

Stopa dyskonta zastosowana do przepływów pieniężnych odzwierciedla wartość pieniądza w czasie oraz ryzyka, jakie brałby pod uwagę uczestnik rynku. Jest szereg potencjalnych punktów wyjścia dla uzyskania stopy dyskonta, na przykład przyrostowa stopa kredytowania jednostki lub koszt kapitału jednostki. Stosowanie jednakowej stopy dyskonta dla całej grupy, dla różnych rodzajów działalności w różnych obszarach geograficznych rzadko jest właściwe, ponieważ stopa ta musi odzwierciedlać ryzyko nieodłączne dla każdego testowanego OWŚP. Niektóre rodzaje działalności są bardziej ryzykowne niż inne i stopy dyskonta powinny to odzwierciedlać. Na przykład, porównajmy ryzyka związane z elektrownią oraz ryzyka związane z otwieraniem spółki biotechnologicznej. Ponadto stopy dyskonta nie pozostają niezmiennie w kolejnych latach. Ryzyka ulegają zmianie, co stało się szczególnie jasne w obecnych okolicznościach.

Wartość godziwa pomniejszona o koszty doprowadzenia do sprzedaży

Alternatywnym miernikiem wartości odzyskiwalnej jest wartość godziwa pomniejszona o koszty doprowadzenia do sprzedaży. Jest to wartość, jaką przypisałby składnikowi aktywów uczestnik rynku, a nie kierownictwo spółki. Może ona opierać się na cenach rynkowych lub na prognozach zdyskontowanych przepływów pieniężnych, zależnie od testowanego składnika aktywów.

Jeżeli zastosowana zostanie druga podstawa, wówczas przyjęte założenia i przeprowadzone wyceny należy porównać z zewnętrznymi danymi rynkowymi. Uwagi dotyczące przepływów pieniężnych poczynione powyżej dotyczą również tej sytuacji, poza tym, że obliczenie wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży może obejmować koszty i korzyści z reorganizacji lub nakłady kapitałowe na ulepszenia. Mogą być one ujęte pod warunkiem, że są realistyczne, a uczestnik rynku przyjąłby te same założenia. Nie byłoby odpowiednie włączenie do obliczenia planu masowych zwolnień oraz związanych z tym oszczędności, jeżeli zgodnie z lokalnym prawem pracy realizacja planu byłaby bardzo trudna.

Informacje, informacje i jeszcze raz informacje

MSR 36 wymaga ujawnienia obszernych informacji w przypadku wystąpienia utraty wartości aktywów, które wymagają testowania co roku, oraz w przypadku aktywów bardzo bliskich utraty wartości. Jeżeli utrata wartości nastąpi, kierownictwo musi ujawnić, których OWŚP to dotyczy, kwotę utraty wartości oraz fakty i okoliczności rodzące dane obciążenie. Wymagane jest ujawnienie dodatkowych informacji w przypadku, gdy pod kątem utraty wartości testowane są bardziej ryzykowne aktywa (w szczególności wartość firmy lub wartości niematerialne o nieokreślonym okresie użytkowania), nawet jeśli nie nastąpiła utrata wartości. Wymagane informacje obejmują kwoty wartości firmy i wartości niematerialnych w podziale na istotne OWŚP lub grupy OWŚP, opis kluczowych założeń przyjętych przy testowaniu utraty wartości godziwej oraz informacje na temat przyjętych stóp dyskonta i długoterminowych stóp wzrostu. Jeżeli kluczowe założenia nie są spójne z doświadczeniami z przeszłości, wymagane jest podanie powodów różnic. Wymagane jest podanie dodatkowych informacji dotyczących „wrażliwości”, jeżeli ledwo udało się uniknąć utraty wartości, ale racjonalnie możliwa zmiana kluczowych założeń doprowadziłaby do wykazania utraty wartości. Obejmuje to ilościowe określenie wszystkich kluczowych założeń, ilościowe określenie, o ile wartość odzyskiwalna przewyższa wartość bilansową („zapas”) oraz analizę, dla każdego kluczowego założenia, o ile musiałyby się one zmienić, aby wykorzystałby zapas. Zapas to kwota, o którą wartość odzyskiwalna obliczona zgodnie z MSR 36 przewyższa wartość bilansową.

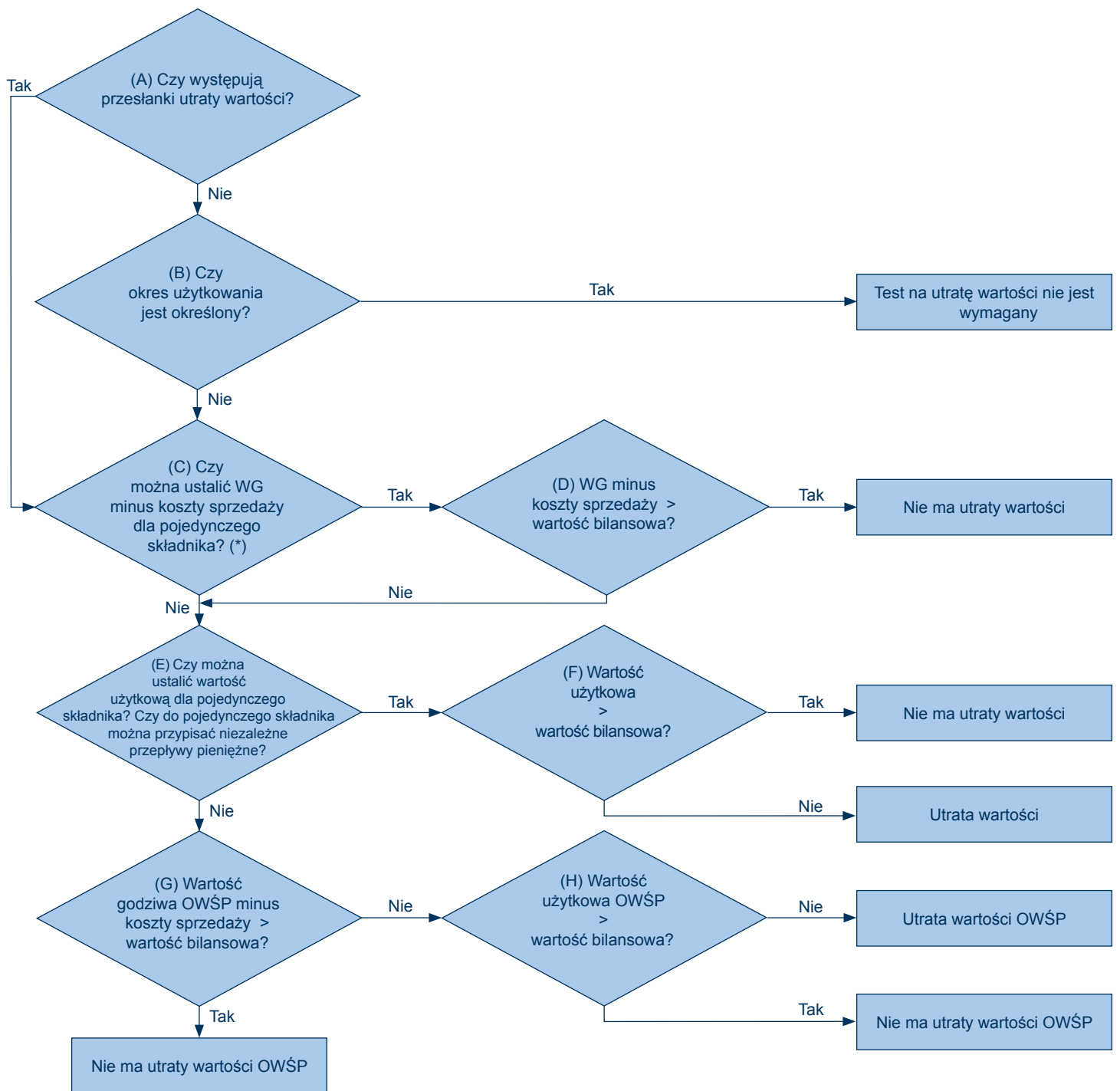
Problemy w obecnych okolicznościach

Ustalenie zasadnych i popartych odpowiednimi danymi prognoz stało się problemem w związku z ostatnimi zawirowaniami na rynku. Prognozy nagle stały się przestarzałe w niepewnych warunkach. Należy wystrzegać się optymistycznych założeń, ponieważ na ich podstawie uzyskane zostaną wyniki życzeniowe, a nie faktycznie spodziewane. Optymistyczne założenia obejmowałyby założenie wysokiej stopy wzrostu w końcowym roku lub powrót do marż zysku osiąganych w najlepszych latach.

Obecny spadek stóp wolnych od ryzyka (stopy procentowe obligacji rządowych) może spowodować spadek stóp dyskonta. Chociaż jednak stopy dyskonta mogły spaść w przypadku najmniej ryzykownych aktywów, nastąpił gwałtowny wzrost wyceny ryzyka, dlatego dla wielu aktywów stopy dyskonta rosły.

Wielu regulatorów zamierza ściślej kontrolować ujawniane informacje na temat testów utraty wartości, więc należy zwrócić większą uwagę na ten obszar.

Drzewo decyzyjne dotyczące testowania pojedynczych składników aktywów





MSSF dla jednostek prywatnych

Paul Pacter, współautor i Dyrektor w RMSR ds. Standardów dla Jednostek Prywatnych, przedstawia aktualne informacje na temat postępów w tworzeniu standardu i wyjaśnia, kto skorzysta na jego wprowadzeniu.

Od 2003 roku RMSR pracuje nad standardem MSSF, który będzie spełniał potrzeby jednostek prywatnych w zakresie sprawozdawczości finansowej. Praca nad standardem jest obecnie ukończona, z jednym zaskakującym wyjątkiem – jego nazwą! Projekt do dyskusji opublikowany w lutym 2007 roku proponował tytuł „MSSF dla MŚP”. W trakcie kolejnych narad w maju 2008 roku zmieniono jego nazwę na „MSSF dla jednostek prywatnych”. W styczniu tego roku nazwano go „MSSF dla jednostek nie prowadzących sprawozdawczości do wiadomości publicznej”. Następnie w marcu wstępnie wróciliśmy do nazwy „MSSF dla jednostek prywatnych”. Rada jeszcze raz próbuje zastanowić się nad jego nazwą w kwietniu lub w maju.

Tymczasem Rada podjęła wszystkie istotne decyzje w zakresie treści ostatecznego standardu i w chwili obecnej wprowadzane są zmiany do projektu standardu odzwierciedlające te decyzje.

Kto będzie uprawniony do stosowania tego standardu?

Standard będzie miał zastosowanie w przypadku jednostek, które nie sporządzają sprawozdawczości do wiadomości publicznej, co zazwyczaj oznacza, że ich papiery wartościowe nie są przedmiotem publicznego obrotu i że nie są to instytucje finansowe. Przewiduje się, że ponad 99% jednostek prywatnych na świecie będzie uprawnionych do stosowania standardu.

Czy jest to oddzielny standard, czy też jest w jakimś stopniu powiązany z pełnym zestawem standardów MSSF?

Jest to oddzielny standard. Jedyną dodatkową opcją jest stosowanie MSR 39 i MSSF 7 w miejsce sekcji dotyczącej instrumentów finansowych w „MSSF dla jednostek prywatnych”.

Czym różni się ten standard od pełnego zestawu MSSF?

Oczywiście standard ten różni się rozmiarem. Ostateczna wersja standardu będzie miała niewiele ponad 200 stron w porównaniu z 2855 stronami wersji drukowanej MSSF wydanej w 2009 roku. Standard ten ma układ tematyczny. Różni się też znacznie treścią i zawiera pięć rodzajów uproszczeń:

- Niektóre tematy zawarte w MSSF są tu pominięte, jeżeli nie odnoszą się do jednostek prywatnych – na przykład, zysk na jedną akcję, segmenty operacyjne, sprawozdawczość śródroczna.
- Pominięta jest większość złożonych opcji w pełnym zestawie MSSF – na przykład, dla rzeczowych aktywów trwałych dozwolona jest wyłącznie metoda kosztowa, a koszty finansowania zewnętrznego muszą być zawsze odnoszone do rachunku zysków i strat.
- Uproszczone zasady ujmowania i wyceny aktywów, zobowiązań, przychodów i kosztów, z ograniczoną ilością informacji szczegółowych (na przykład, wartość firmy jest amortyzowana, metoda kosztowa jest stosowana w przypadku jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć, wszystkie koszty prac badawczo-rozwojowych są odnoszone bezpośrednio do rachunku zysków i strat, nie ma metody korytarzowej dla emerytur, jest o wiele mniej wartości godziwej).
- Zmniejszona liczba wymaganych informacji do ujawnienia (ok. 400 w porównaniu z 3.000 w pełnym zestawie MSSF).
- Uproszczony sposób sporządzenia.

Punktem wyjścia były zasady określone w pełnym zestawie MSSF. Zostały one uproszczone na podstawie dwóch kryteriów: (1) potrzeby użytkowników sprawozdań finansowych jednostek prywatnych, głównie dotyczących uzyskania podstawowych informacji na temat krótkoterminowych przepływów pieniężnych, płynności i wypłacalności oraz (2) kompromis w zakresie kosztów i korzyści.

Dlaczego spółki prywatne będą chciały przyjąć ten standard?

Będzie on atrakcyjny dla spółek prywatnych z wielu powodów, między innymi:

- Lepszy dostęp do kapitału.
- Lepsza porównywalność.
- Lepsza jakość sprawozdawczości w porównaniu z istniejącymi krajowymi zasadami rachunkowości (w wielu krajach zasady rachunkowości dla spółek prywatnych są bardzo ograniczone).
- Skupienie się na potrzebach użytkowników sprawozdań finansowych MŚP.
- Mniejsze obciążenie dla spółek w jurysdykcjach, w których wymagane jest obecnie stosowanie pełnego zestawu MSSF lub pełnych krajowych zasad rachunkowości.

Kiedy nastąpi publikacja standardu?

Zgodnie z harmonogramem członkowie Rady mają głosować nad ostateczną wersją standardu w maju 2009 roku, a jego publikacja ma nastąpić pod koniec czerwca 2009 roku. Nie ma potrzeby ustalania konkretnej daty wejścia w życie.

Czy spółki prywatne mogą go po prostu zastosować zaraz po jego publikacji?

Co ciekawe, spółki prywatne w Stanach Zjednoczonych mogą stosować standard bez jakichkolwiek kroków ze strony FASB, AICPA lub prawa amerykańskiego, ponieważ RMSR jest teraz drugim oficjalnym organem ustalającym standardy (obok FASB) zgodnie z kodeksem etycznym AICPA. W niektórych krajach natomiast w chwili obecnej można stosować tylko pełne standardy MSSF oraz lokalne zasady rachunkowości. Konieczna będzie zmiana lokalnych przepisów prawa, która pozwoli na przyjęcie MSSF przez jednostki prywatne.

Paul Pacter

- 2003 r. – do chwili obecnej: Dyrektor w RMSR ds. Standardów dla Jednostek Prywatnych, webmaster www.iasplus.com
- 1995-2000: KMSR, zarządzał szeregiem projektów, w tym dotyczącym instrumentów finansowych, sprawozdawczości segmentów oraz działalności zaniechanej
- 1973-84 i 1990-1995: US FASB, zastępca dyrektora ds. prac badawczych 1984-1990: Komisarz ds. Finansów w mieście Stamford, Connecticut
- 1984-1989: Wiceprezes rady doradców w US GASB
- Koniec lat 80-tych do połowy lat 90-tych: Członek grupy roboczej ds. konsolidacji w FASB oraz grupy roboczej ds. emerytur w GASB
- Tytuły naukowe: PhD, CPA

Wiadomości z Cannon Street

Projekt do dyskusji dotyczący usunięcia instrumentów finansowych z bilansu

Rada opublikowała projekt do dyskusji zawierający propozycje ulepszenia wymogów w zakresie usuwania instrumentów finansowych z bilansu. Projekt do dyskusji opublikowany w ubiegłym miesiącu proponuje usuwanie pozycji z bilansu, jeżeli jednostka nie sprawuje już kontroli nad składnikiem aktywów finansowych lub nie ma już obowiązku rozliczenia zobowiązania finansowego. Wiele rezultatów usunięcia pozycji z bilansu może być podobnych do skutków stosowania MSR 39, z wyjątkiem przesunięć dotyczących aktywów finansowych, które są gotowe do przejścia. Rada proponuje też ulepszenie wymogów informacyjnych w tym zakresie. Termin zgłaszania uwag upływa 31 lipca 2009 roku.

Zatwierdzona Interpretacja KIMSF 12

UE zatwierdziła w ubiegłym miesiącu KIMSF 12 „Umowy na usługi koncesjonowane”. Data wejścia w życie wersji zatwierdzonej przez UE przypada dla rocznych okresów rozpoczynających się po 29 marca 2009 r. Data wejścia w życie dla jednostek spoza UE obowiązuje dla rocznych okresów rozpoczynających się 1 stycznia 2008 r. lub później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone dla wszystkich jednostek.



W celu uzyskania dalszych informacji prosimy o kontakt:

Szef zespołu ds. globalnej sprawozdawczości finansowej

Ian Wright: ian.d.wright@uk.pwc.com tel: +44 207 804 3300

Szef zespołu ds. sprawozdawczości

Waldemar Lachowski: waldemar.k.lachowski@pl.pwc.com tel: +48 22 523 43 49

Zespół ds. sprawozdawczości finansowej w Polsce

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

Agata Wiktorowicz: agata.wiktorowicz@pl.pwc.com tel. +48 22 523 41 76

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