

Aktualności MSSF

Pojawiające się problemy i praktyczny poradnik

Numer 84 - maj 2010 r.



Program pracy RMSR i jego konsekwencje

Szef działu doradczych usług księgowych PwC w Wielkiej Brytanii, Peter Holgate, przygląda się zaktualizowanemu planowi prac nad ujednoczeniem standardów RMSR i FASB opublikowanemu w ubiegłym miesiącu i zadaje pytanie: „Po co ten pośpiech?”

Wielkie światowe wydarzenia, takie jak na przykład Olimpiada, mają określony nieprzekraczalny termin dla osób zajmujących się ich organizacją. Na wpeł wybudowane stadiony i gruz na placach budowy oznaczają kompromitację i światową porażkę. Jednak terminy stanowią standardów powinny być nieco bardziej elastyczne. Pośpiech w realizacji projektu ujednoczenia standardów przez RMSR i FASB przed odejściem na emeryturę Sir Davida Tweedie i publikowanie niedostatecznie przemyślanych standardów przyćmi jego wielkie osiągnięcia w latach, kiedy był przewodniczącym RMSR.

RMSR jest w trudnej sytuacji. Planuje się ukończenie długiej i ambitnej listy ważnych projektów do czerwca 2011 r. (zobacz harmonogram na str. 2), kiedy Sir David i dwóch innych członków Rady odchodzi na emeryturę. Jest to również termin ustalony na mocy Porozumienia, które nakreśla wspólny program prac RMSR i FASB. Decyzja SEC o wprowadzeniu MSSF w Stanach Zjednoczonych ma być podjęta w 2011 r. i prawdopodobnie będzie uzależniona od ukończenia projektów objętych Porozumieniem.

Ukończenie tego programu prac w przyjętych ramach czasowych oraz zgodnie z normalnymi standardami jakościowymi RMSR jest dużym wyzwaniem. W niczym interesie nie leży, aby RMSR spieszyła się z finalizacją swoich standardów kosztem ich jakości.

Wysoka liczba nowych standardów w krótkim terminie będzie również znaczącym obciążeniem dla spółek (już sporządzających sprawozdania według MSSF i sporządzających je po raz pierwszy) oraz środowiska inwestorów w związku z koniecznością: (a) zapoznania się, przeanalizowania i zgłoszenia uwag do projektów standardów oraz (b) wdrożenia nowych standardów.

Aktualne stanowisko Rady

W ubiegłym miesiącu RMSR i FASB opublikowały kwartalną informację, z której wynika, że zasadniczo pracują zgodnie z planem i ukończą projekty do czerwca 2011 r. RMSR zamierza w drugim kwartale 2010 r. opublikować projekty do dyskusji „znaczące zarówno pod względem ich charakteru, jak i liczby... jedenaście dla RMSR (siedem dotyczących najważniejszych projektów)”. Rady przyznają, że są trudności. Niektóre z nich opisano w skrócie poniżej.

Instrumenty finansowe

Zgodnie z pierwszym raportem kwartalnym RMSR i FASB „doszły do odmiennych wniosków w niektórych kwestiach technicznych”. Rady dodają, że „praca nad tymi

W tym numerze...

1 Harmonogram ujednoczenia

3 Wiadomości z Cannon Street

Ostatnie „Poprawki do MSSF”

Projekt do dyskusji dotyczący działalności wydobywczej

Powołanie do RMSR i KIMSF

4 Projekt standardu dotyczący świadczeń pracowniczych

5 Kontakt

różnicami w celu wypracowania jednolitego stanowiska może wpłynąć na harmonogram projektu”. Jest to bardzo łagodne przedstawienie sytuacji. Występują fundamentalne różnice poglądów w kwestii szczegółów tego złożonego standardu. Zaskoczeniem będzie, jeśli Rady zdołają rozwiązać te problemy tak, by sfinalizować standard w ciągu 14 miesięcy.

Ubezpieczenia

RMSR i FASB tutaj również stwierdzają, że „doszły do odmiennych wniosków w niektórych kwestiach technicznych” i „praca nad tymi różnicami w celu wypracowania jednolitego stanowiska może wpłynąć na harmonogram projektu opisany w niniejszym raporcie”. Rachunkowość ubezpieczeń jest również bardzo złożona, a publikacja projektu do dyskusji była już kilka razy odkładana. Obie Rady przyznają, że harmonogram (publikacja projektu w II kw. 2010 r. i standardu MSSF w II. kw. 2011 r.) może nie być realna.

Rachunkowość leasingu

Projekt standardu zostanie opublikowany już wkrótce, mimo że Rady ustaliły pod koniec marca 2010 r., że zbadają alternatywne podejście do rachunkowości w księgach leasingodawcy. Raport ponownie przyznaje, że „decyzja ta może mieć wpływ na harmonogram projektu”. Do tej pory koncentrowano się głównie na rachunkowości w księgach leasingobiorcy, ale aby standard miał sens, musi zajmować się zarówno rachunkowością w księgach leasingobiorcy, jak i leasingodawcy. I tu znowu opóźnienie wydaje się prawdopodobne.

Zachęcamy osoby sporządzające sprawozdania finansowe do przeanalizowania planu prac Rad i – w przypadku stwierdzenia, że plan ten stanowi nadmierne obciążenie dla ich spółek – zasygnalizowania tego faktu Radom. Niepokój może budzić (a) obciążenie związane z analizą i zgłaszaniem uwag do tak wielkiej liczby projektów standardów w tak krótkim terminie oraz (b) wdrożenie tak dużej ilości zmian.

Harmonogram projektów ujednolicania standardów RMSR i FASB

Projekt	Spodziewana data publikacji
RMSR	
Konsolidacja: Informacje do ujawnienia na temat niekonsolidowanych jednostek specjalnego przeznaczenia / jednostek strukturalnych	Ostateczny standard: czerwiec 2010
Instrumenty finansowe: klasyfikacja i wycena zobowiązań finansowych	Projekt ED: maj 2010 Ostateczny standard: IV kw. 2010 lub I kw. 2011
Instrumenty finansowe – rachunkowość zabezpieczeń	Projekt ED: czerwiec 2010 Ostateczny standard: IV kw. 2010 lub I kw. 2011
Wspólne porozumienia	Ostateczny standard: czerwiec 2010
Świadczenia po okresie zatrudnienia – programy określonych świadczeń	Projekt ED: kwiecień 2010 (zob. niżej w tym wydaniu „Aktualności MSSF”) Ostateczny standard: I kw. 2011
Usunięcie z bilansu	Projekt ED: brak informacji Ostateczny standard: brak informacji
Wycena w wartości godziwej	Projekt ED: maj 2010 Ostateczny standard: IV kw. 2010
FASB	
Instrumenty finansowe (całościowa propozycja)	Projekt ED: maj 2010 Ostateczny standard: I kw. 2011
Konsolidacja	Projekt ED: maj 2010 Ostateczny standard: IV kw. 2010 lub I kw. 2011
Wycena do wartości godziwej	Projekt ED: maj 2010 Ostateczny standard: IV kw. 2010
RMSR i FASB	
Prezentacja sprawozdań finansowych – organizacja i prezentacja informacji w sprawozdaniu finansowym	Projekty ED: maj 2010 Ostateczny standard: I/II kw. 2011
Prezentacja sprawozdań finansowych – prezentacja pozycji pozostałych całkowitych dochodów	Projekty ED: maj 2010 Ostateczne standardy: I kw. 2011
Prezentacja sprawozdań finansowych – działalność zaniechana	Projekty ED: maj 2010 Ostateczne standardy: IV kw. 2010
Instrumenty finansowe o cechach kapitałowych	Projekty ED: czerwiec 2010 Ostateczne standardy: II kw. 2011
Ujmowanie przychodów	Projekty ED: maj 2010 Ostateczne standardy: II kw. 2011
Leasing	Projekty ED: czerwiec 2010 Ostateczne standardy: II kw. 2011
Umowy ubezpieczeniowe	Projekty ED: czerwiec 2010 Ostateczne standardy: II kw. 2011

Wiadomości z Cannon Street

Opublikowano ostatnią partię „poprawek” za rok 2008

Rada opublikowała „Poprawki do MSSF” – zbiór zmian do siedmiu standardów MSSF – jako ostatni zestaw corocznych poprawek.

Rada korzysta z procesu corocznych poprawek, aby dokonywać koniecznych, ale niepilnych zmian do MSSF, które nie będą wchodziły w zakres większych projektów. Ostatni zestaw zmian (patrz poniżej) zawiera zmiany zawarte w projekcie do dyskusji oraz zmianę do MSSF 1 „Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy”, która ma zastosowanie do jednostek prowadzących działalność o regulowanych stawkach. Zmiana ta została zawarta w projekcie do dyskusji dotyczącym działalności o regulowanych stawkach, opublikowanym w lipcu 2009 r.

Zmiany:

- MSSF 1 „Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy”
- MSSF 3 „Połączenia jednostek gospodarczych”
- MSSF 7 „Instrumenty finansowe: ujawnianie informacji”
- MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”
- Przepisy przejściowe odnoszące się do zmian wynikających z zastosowania MSR 27 „Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe”
- MSR 34 „Śródroczna sprawozdawczość finansowa”
- KIMSF 13 „Programy lojalnościowe dla klientów”

O ile nie zaznaczono inaczej, zmiany obowiązują dla rocznych okresów rozpoczynających się 1 stycznia 2011 r. lub później, przy czym dozwolone jest ich wcześniejsze zastosowanie.

Materiały do dyskusji dotyczące przemysłu wydobywczego

W ubiegłym miesiącu RMSR opublikowała materiały do dyskusji dotyczące działalności wydobywczej. Dokument roboczy był dostępny na stronie RMSR, ale publikacja oficjalnych materiałów do dyskusji i prośba o zgłaszanie uwag stanowi znaczący krok do przodu. Opublikowane materiały do dyskusji są odpowiedzią na szereg próśb ze strony przemysłu wydobywczego o wytyczne w obszarach charakterystycznych dla tego sektora.

Główne punkty materiałów do dyskusji zawierają:

- Propozycje definicji rezerw i zasobów, przy czym wzorce PRMS i CRIRSCO są proponowane jako definicje preferowane.
- Kryteria ujmowania i wyceny aktywów zawierające stanowisko, że prawa do poszukiwania i wydobycia złóż stanowią podstawę możliwych do rozpoznania aktywów mineralnych lub naftowo-gazowych, przy czym odpowiednie jednostki miary kurczą się w czasie w miarę prowadzenia prac poszukiwawczych, oceniających i rozwojowych.

- Preferowaną podstawą wyceny jest koszt historyczny, a nie wartość godziwa.
- Znaczące zwiększenie zakresu informacji do ujawnienia, co może mieć skutki dla kierownictwa, jeżeli regulatorzy uznają, że informacje te powinny być badane.

W materiałach do dyskusji nie znalazły się inne zagadnienia budzące zainteresowanie, takie jak nadwydobycie / niższe wydobycie, umowy farm-out i koszty usuwania nadkładu. Niektóre z nich są poruszane w innych projektach.

Termin zgłaszania uwag upływa 30 lipca 2010 r. Rada powinna podjąć decyzję o dodaniu tego projektu do swojego planu prac do końca 2010 r. Opracowanie projektu do dyskusji zajmie prawdopodobnie co najmniej 18 miesięcy od momentu podjęcia tej decyzji. Więcej informacji na temat wymogów i ich skutków znajduje się w dodatku do „Aktualności MSSF” z tego miesiąca: „Perspektywy dopracowanej rachunkowości”.

Komentarze do dokumentu można nadsyłać do 16 lipca 2010 r.

Jedna osoba odchodzi i jedna dołącza do RMSR

Od 1 lipca 2010 r. Paul Pacter ma zostać członkiem RMSR. Zdecydował się na członkostwo w Radzie na okres dwóch lat, zamiast zwyczajowych pięciu. Od sześciu lat jest dyrektorem sekcji małych i średnich przedsiębiorstw w RMSR i nadal będzie szefem nowej grupy wdrożeniowej MŚP. Paul zajmie miejsce

Jima Leisenringa, odchodzącego na emeryturę pod koniec czerwca 2010 r. Jim jest członkiem zarządu od stycznia 2001 r. W „Aktualnościach MSSF” w przyszłym miesiącu opublikujemy żartobliwy opis okresu urzędowania Jima w RMSR.

Nowe i ponowne nominacje w KIMSF

KIMSF ogłosiła, że:

- Robert Garnett pozostanie prezesem przez kolejne dwa lata, pomimo rezygnacji z członkostwa w RMSR.
- Guido Fladt (PwC), Bernd Hacker (dawniej Siemens) i Andrew Vials (KPMG) zostali ponownie mianowani na kolejny okres trzech lat.
- Feilong Li, kontroler w CNOOC, największej chińskiej firmie wydobycia ropy naftowej i gazu ziemnego spod dna morskiego, został mianowany na trzyletnią kadencję. Zastąpi Darrela Scotta (Grupa Bankowa FirstRand), który został powołany do RMSR od października 2010 r.



Nadchodzą istotne zmiany w rachunkowości świadczeń pracowniczych

RMSR opublikowała projekt do dyskusji proponujący znaczące zmiany w zakresie ujmowania i wyceny kosztów świadczeń pracowniczych oraz odnośnych wymogów informacyjnych. Ta zmiana do MSR 19 „Świadczenia pracownicze” jest ostatnim krokiem w projekcie zmian do MSR 19 po opublikowaniu w 2008 roku materiałów do dyskusji. Proponowane zmiany nie są tak dalekosiężne, jak poglądy przedstawione w materiałach do dyskusji, ale i tak będą znaczące. Tony Debell, partner w centralnym zespole globalnych usług doradztwa księgowego PwC i szef zespołu tematycznego „Przychodów, zobowiązań i innych” oraz Richard Davis, dyrektor w grupie usług doradztwa księgowego w Stanach Zjednoczonych, analizują niektóre szczegółowe rozwiązania.

Kluczowe propozycje dotyczą:

- Ujmowania zysków i strat aktuarialnych;
- Ujmowania kosztów przeszłego zatrudnienia;
- Wyceny kosztów emerytalnych;
- Prezentacji kosztów emerytalnych, oraz
- Wymogów informacyjnych.

Więcej informacji na temat skutków proponowanych zmian:

- **Ujmowanie zysków i strat aktuarialnych:** zyski i straty aktuarialne będą ujmowane bezpośrednio w „pozostałych całkowitych dochodach” (PCD). Opcja „korytarza i rozłożenia w czasie” w MSR 19, która pozwala na opóźnione ujmowanie zysków i strat aktuarialnych dotyczących świadczeń po okresie zatrudnienia, będzie zabroniona. Bezpośrednie ujęcie w wyniku finansowym, które jest aktualnie dozwolone dla świadczeń po okresie zatrudnienia i wymagane dla innych świadczeń długoterminowych, również będzie zabronione. Zyski i straty aktuarialne ujmowane w pozostałych całkowitych dochodach nie będą mogły przechodzić przez wynik finansowy w następnych okresach. Zyski i straty aktuarialne powstają zarówno na skutek zmian oszacowań przyjętych do wyceny świadczeń emerytalnych i innych długoterminowych zobowiązań z tytułu świadczeń pracowniczych, jak i różnic pomiędzy wcześniejszymi założeniami a tym, co faktycznie się wydarzyło w okresie. Założenia te obejmują na przykład założenia dotyczące podwyżek wynagrodzeń i świadczeń emerytalnych oraz wskaźnika śmiertelności, a także szacunek stopy dyskonta. Proponowane zmiany będą oznaczały większą zmienność bilansu i sumy całkowitych dochodów w przypadku jednostek, które aktualnie stosują metodę korytarza i rozłożenia w czasie.
- **Ujmowanie kosztów przeszłego zatrudnienia:** wszystkie koszty przeszłego zatrudnienia będą ujmowane w wyniku finansowym w momencie zmiany w programie świadczeń pracowniczych. Koszty przeszłego zatrudnienia powstają w momencie zmiany warunków programu świadczeń dotyczącej dodatkowych świadczeń za pracę już wykonaną przez pracownika. Te dodatkowe świadczenia są czasami uzależnione od świadczenia pracy przez pracownika w przyszłości. Obecnie MSR 19 wymaga, aby koszty przeszłego zatrudnienia były ujmowane liniowo do czasu wyświadczenia pracy w przyszłości, lub ujmowane bezpośrednio, jeżeli przyszłe świadczenie pracy nie jest wymagane. Propozycja ta oznacza, że koszty przeszłego zatrudnienia nie mogą już być rozkładane w czasie przez okres świadczenia pracy w przyszłości, co zwiększy zmienność

w wyniku finansowym okresu, w którym będą wprowadzone zmiany do programu świadczeń.

- **Wycena kosztów emerytalnych:** oczekiwany zwrot z aktywów programu i koszty odsetek od zobowiązań emerytalnych zostaną zastąpione nową metodą obliczania kosztów finansowych związanych z finansowanym zobowiązaniem emerytalnym. Oczekiwany zwrot z aktywów programu to oczekiwane dochody z aktywów posiadanych w finansowanym programie oraz zmiany wartości godziwej tych aktywów. Aktualnie MSR 19 wymaga, aby oczekiwany zwrot z aktywów programu był jednym z elementów rocznego kosztu programu, zaś różnica pomiędzy tym oczekiwanym zwrotem a faktycznym zwrotem w okresie jest traktowana jako zysk lub strata aktuarialna.

Projekt do dyskusji proponuje, aby wynik netto z tytułu odsetek był obliczany poprzez zastosowanie odpowiedniej stopy dyskonta do nadwyżki lub niedoboru netto w programie. Stopą dyskonta będzie stopa wysokiej jakości obligacji korporacyjnych na rynkach, gdzie występuje głęboki rynek na takie obligacje lub stopa obligacji rządowych na innych rynkach. Wycena kosztu z tytułu odsetek w przypadku programów niefinansowanych pozostaje niezmienną.

W efekcie tej propozycji dochód uzyskany z aktywów posiadanych w ramach finansowanego programu emerytalnego będzie ustalany przy pomocy tej samej stopy dyskonta, według której oblicza się wartość bieżącą zobowiązania emerytalnego. Różnica pomiędzy tą kwotą a faktycznym zwrotem w okresie będzie nadal traktowana jako zysk lub strata aktuarialna. Oczekiwany zwrot z aktywów programu jest zazwyczaj wyższy niż stopa dyskonta, dlatego proponowana zmiana zwiększy koszty emerytalne ujmowane w wyniku finansowym w przypadku większości jednostek posiadających programy finansowane.

- **Prezentacja kosztów emerytalnych:** Zmiana do MSR 19 zlikwiduje elastyczność decyzji co do miejsca ujmowania składników kosztów emerytalnych w wyniku finansowym. Koszt świadczeń naliczonych w bieżącym okresie (koszty obecnego zatrudnienia) oraz zmiany świadczeń (koszty przeszłego zatrudnienia i ograniczenia) będą ujmowane w kosztach operacyjnych. Koszty lub przychody z tytułu odsetek będą ujmowane jako pozycje finansowe. Wszelkie pozostałe aktualizacje wyceny (zyski i straty aktuarialne, skutki ograniczenia aktywów i rozliczenia) będą ujmowane w wartości po opodatkowaniu w pozostałych całkowitych dochodach.

- **Wymogi informacyjne:** wymagane będzie ujawnienie dodatkowych informacji w celu prezentacji charakterystyki programów świadczeń jednostki, kwot ujętych w sprawozdaniu finansowym oraz ryzyk związanych z programami określonych świadczeń oraz programów wielozakładowych. Proponowane zmiany będą obejmowały swoim zakresem świadczenia długoterminowe płatne w trakcie świadczenia pracy oraz świadczenia po okresie zatrudnienia, i prawdopodobnie zwiększą ilość informacji do ujawnienia w przypadku wielu jednostek.

Proponowane zmiany będą miały wpływ na wszystkie jednostki stosujące MSR 19 do programów określonych świadczeń. Ich skutki będą następujące:

- zmienią sposób prezentacji informacji o zobowiązaniach z tytułu świadczeń w sprawozdaniu finansowym;
- zwiększą zmienność zobowiązań z tytułu świadczeń po okresie zatrudnienia oraz sumy całkowitych dochodów w przypadku

- jednostek, które obecnie stosują opcję korytarza i rozłożenia w czasie przy ujmowaniu zysków i strat aktuarialnych;
- zwiększą koszty emerytalne netto w przypadku wielu finansowanych programów emerytalnych, oraz
- zmienią miejsce wykazywania kosztów świadczeń pracowniczych w sprawozdaniach finansowych niektórych jednostek.

Propozycje te mogą znacząco zmienić szereg wskaźników wyników, w tym EBITDA, zysk na jedną akcję i wskaźniki bilansowe. Kierownictwo powinno ustalić skutki proponowanych zmian oraz sposób poinformowania o nich akcjonariuszy/uczestników i innych użytkowników sprawozdań finansowych.

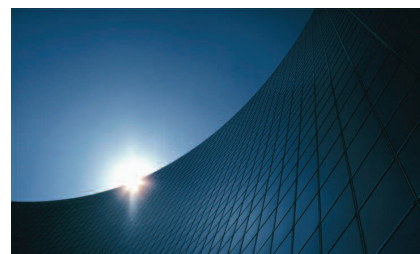
Termin zgłaszania uwag upływa 6 września 2010 r. Ostateczna wersja standardu jest spodziewana w 2011 r. Proponowane zmiany są znaczące dla spółek posiadających programy określonych świadczeń. Kierownictwa spółek powinny zastanowić się nad zgłoszeniem uwag do propozycji.

Śródroczne sprawozdania finansowe: jak przygotować?

Najlepiej zacząć od przejrzania streszczenia tematów na [PwC inform](#)

Bądź na bieżąco

Odwiedź [pwcinform.com](#), aby zobaczyć:



- Streszczenie tematów dotyczących „Śródrocznej sprawozdawczości finansowej”
- Setki przykładów z autentycznych śródrocznych sprawozdań finansowych
- Przykładowe śródroczne sprawozdanie finansowe i listę kontrolną - od 31 maja
- Podręcznik rachunkowości MSSF: rozdział na temat raportów śródrocznych
- Praktyczny przewodnik po nowych standardach MSSF za rok 2010

Więcej informacji można znaleźć na stronie [PwC inform](#) pod zakładką „News” w sekcji „Technical updates” (lub „Interims” na stronie głównej [PwC inform](#)). Istnieje też możliwość zamówienia 60-dniowej bezpłatnej wersji próbnej.

Wejdź na [www.pwcinform.com](#)

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

Tomasz Konieczny: tomasz.konieczny@pl.pwc.com, tel: +44 22 523 42 85

Zespół ds. sprawozdawczości finansowej w Polsce

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

Krzysztof Gmur: krzysztof.gmur@pl.pwc.com, tel: +48 22 523 42 41

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