



# *Aktualności MSSF*

*W tym wydaniu:*

**2 Ujmowanie przychodów**

Projekt do dyskusji dotyczący MSSF 15

**3 Wymogi dotyczące ujmowania świadczeń emerytalnych**

Projekt do dyskusji dotyczący MSR 19 i KIMSF 14

**5 Ujmowanie przychodów**

Najnowsze informacje o działaniach TRG ds. przychodów

**7 Wiadomości z Cannon Street**

Ubezpieczenia i MSSF 9

Kwestie dotyczące wdrożenia MSSF

Wycena w wartości godziwej

Instrumenty finansowe o cechach kapitałowych

**10 Zagadnienia odrzucone przez KIMSF**

MSR 2

**12 Z przymrużeniem oka**

W sprawie dalszych informacji lub prenumeraty prosimy o kontakt na adres [corporatereporting@uk.pwc.com](mailto:corporatereporting@uk.pwc.com) lub zapraszamy do rejestracji na stronie internetowej.



## ***RMSR proponuje wyjaśnienia do MSSF 15***

**RMSR zaproponowała zmiany do MSSF 15 w niektórych spośród obszarów omawianych przez Grupę ds. wdrożenia standardu (ang. Transition Resource Group, TRG). Obszary te obejmują ujmowanie licencji, wytyczne dotyczące kwestii „principal versus agent” i praktyczne rozwiązania ułatwiające wdrożenie standardu. Proponowane zmiany różnią się od proponowanych przez RSRF (ang. FASB). Sallie Deysel z działu doradztwa księgowego przekazuje nam wszystko, co wiadomo na temat przedstawionego projektu do dyskusji (ED).**

RMSR przedstawiła propozycje zmian wytycznych dotyczących licencji i kwestii „mocodawca versus agent” oraz zaproponowała praktyczne rozwiązania ułatwiające wdrożenie. Obszary te zostały uprzednio omówione na spotkaniach Grupy ds. wdrożenia (TRG), a następnie na wspólnych spotkaniach tej Grupy z RSRF.

Niektóre kwestie były omawiane wspólnie, ale proponowane zmiany są różne od tych, które zaproponowała RSRF. Przed datą wejścia w życie (2018 r.) standardy dotyczące przychodów mogą więc być rozbieżne.

Propozycje te podlegają jednak wymogom właściwego postępowania prowadzonego przez Rady, które przewidują okres na zgłaszanie uwag kończący się 28 października 2015 r.

### ***Obszary, w których proponowane są zmiany***

RMSR zaleca ograniczone zmiany objaśniające do wytycznych w zakresie ujmowania licencji dotyczących własności intelektualnej (w tym zastosowania wyjątku dotyczącego tantiem opartych o sprzedaż lub stopień wykorzystania), poważniejsze zmiany wytycznych dotyczących kwestii „mocodawca versus agent” oraz dwa nowe praktyczne rozwiązania ułatwiające wdrożenie nowego standardu.

Zmienione zostaną również praktyczne przykłady towarzyszące tym wytycznym. Ponadto, zmienione zostaną praktyczne przykłady towarzyszące wytycznym w zakresie identyfikacji obowiązków wykonania świadczeń (ang. performance obligations) w celu wyjaśnienia, jak ocenić, czy możliwa jest odrębna identyfikacja danego towaru lub usługi.

### ***Czy standardy pozostaną zbieżne?***

Obydwie Rady oświadczyły, że proponowane przez nie zmiany objaśniają podstawowe zasady standardu i nie powinny spowodować różnic w stosowaniu MSSF 15 i amerykańskiego standardu, ale jeśli każda z Rad przyjmie proponowane przez siebie zmiany wytycznych dotyczących licencji, doprowadzi to do przyjęcia różnych modeli. RSRF proponuje również zmiany standardu w kilku obszarach, w których RMSR nie proponuje zmian (np. wycena wynagrodzenia niepieniężnego, działalność w zakresie wysyłki i obsługi i kilka innych).

RSRF zaprezentowała już kilka z proponowanych zmian do amerykańskiego standardu i wielu komentatorów zauważyło, że - niezależnie od intencji - jeśli Rady będą wyjaśniać te same zasady innymi słowami, prawdopodobieństwo powstania rozbieżności będzie większe.

Wielu interesariuszy nadal popiera w pełni zbieżny standard.



Temat ostatnio omawiany przez Rady (na wspólnym spotkaniu w czerwcu 2015 r.) to wytyczne w kwestii „mocodawca versus agent” (ang. principal versus agent). Rady wstępnie postanowiły wprowadzić w tym zakresie takie same zmiany i zachować zbieżność.

### *Uzasadnienie*

RMSR wahała się, czy wprowadzać zmiany do standardu jeszcze przed jego wejściem w życie, jednak uznała, że w pewnych obszarach zmiany są konieczne, aby jasno wskazać intencje, którymi Rada się kierowała opracowując MSSF 15.

RMSR proponuje również szersze zmiany praktycznych przykładów towarzyszących temu standardowi, ponieważ uważa, że jest to skuteczny sposób wyjaśnienia, jak zgodnie z intencją Rad należy stosować wytyczne.

Bardziej szczegółowe informacje na temat propozycji przedstawionych przez RMSR w projekcie do dyskusji [znajdują się tutaj](#).

## ***RMSR wydała projekt do dyskusji dotyczący świadczeń emerytalnych***

**Richard Davis z działu doradztwa księgowego wprowadzi nas w tematykę nowego projektu do dyskusji przedstawiającego proponowane zmiany do MSR 19 i KIMSF 14.**

RMSR zaproponowała ograniczone zmiany do MSR 19 i KIMSF 14, które mają na celu jaśniejsze przedstawienie wpływu ujęcia zmian następujących w ciągu roku na rachunek zysków i strat. Propozycje te są również rozszerzeniem wytycznych zawartych w KIMSF 14.

Interpretacja KIMSF 14 sprawia problemy od 2007 r., kiedy została wydana. Rozbieżne opinie co do tego, jak należy ją interpretować, cały czas ewoluowały i przynajmniej jeden regulator uważnie przyglądał się temu, jak podmioty gospodarcze ją stosują. Jeszcze wcześniej ujmowanie pułapu aktywów zgodnie z KIMSF 14 stanowiło jeden z trudniejszych aspektów MSR 19. Przy weryfikacji MSR 19 w 2011 r. włączenie interpretacji KIMSF 14 w zakres standardu (co jest normalną praktyką w przypadku interpretacji) zostało uznane za „zbyt trudne”. Obecny projekt do dyskusji nie włącza interpretacji KIMSF 14 w zakres standardu (zamiast tego wprowadza w niej zmiany).

### ***Podstawowe informacje na temat KIMSF 14***

Zawarte w MSR 19 wytyczne dotyczące „pułapu aktywów” pozwalają na ujęcie nadwyżki z tytułu programu emerytalnego tylko wówczas, gdy można ją wykorzystać do zmniejszenia przyszłych składek lub ujęcia zwrotu. Interpretacja KIMSF 14 została wydana po to, aby przekazać dalsze wytyczne co do tego, jak należy stosować te wymogi w praktyce, zwłaszcza gdy przepisy lub zasady programu określają sposób określania składek.

Nieczęsto zdarza się, że składnik aktywów można wykazać jedynie wówczas, gdy może on być wykorzystywany w określony sposób. Zazwyczaj albo coś jest składnikiem aktywów, albo nim nie jest. Jeśli istnieją jakieś ograniczenia sposobu jego wykorzystywania, są one zwykle wyrażane poprzez sposób wyceny (np. utratę wartości). Nadwyżki z tytułu programów emerytalnych, gdy istniały, były często wykorzystywane do celów innych niż zwrot lub



zmniejszenie składki, np. do wypłaty dodatkowych świadczeń, podwyżek dla emerytów w związku ze wzrostem kosztów życia lub świadczeń z tytułu wcześniejszego przejścia na emeryturę.

Uzasadnienie wniosków do projektu do dyskusji nie wyjaśnia szczegółowo, dlaczego wyłącznie zwrot lub zmniejszenie składki uzasadniają ujęcie. Przyglądając się kilka lat temu możliwościom zmian tego standardu, pracownicy RMSR zastanawiali się nawet, czy możliwość wykorzystania nadwyżki do pokrycia przyszłych strat aktuarialnych nie powinna być wystarczającym uzasadnieniem ujęcia, ale rozważania te nie zaszły zbyt daleko.

### *Propozycje*

Czy więc zaproponowane zmiany ułatwią stosowanie KIMSF 14? Pomagają one wyjaśnić zastosowanie zawartych w KIMSF 14 wytycznych dotyczących tego, kiedy zwrot nadwyżki uznaje się za „dostępny”. Zmiana ta precyzuje, że jeśli inny podmiot, zazwyczaj powiernik(cy) programu emerytalnego, ma(ją):

- prawo do wykorzystania nadwyżki do zwiększenia świadczeń, to nadwyżka nie jest dostępna; lub
- prawo do zlikwidowania programu, to nie można analizować, czy w momencie śmierci ostatniego emeryta dostępna będzie nadwyżka (tj. czy będzie „dogrywka” planu).

Co to oznacza w praktyce? Prawie na pewno to, że zasadnicze znaczenie dla każdego programu będzie miało zwrócenie uwagi na konkretne fakty i okoliczności, zwłaszcza dokumenty regulujące dany program. Drobne różnice w sformułowaniach mogą powodować duże różnice w zasadach rachunkowości. W zależności od tego, jak wymogi były interpretowane przed przedstawieniem tych propozycji, może się okazać, że będzie więcej przypadków, w których nadwyżka zostanie uznana za niedostępną.

### *Kogo to dotyczy?*

W dzisiejszych czasach, gdy emeryci żyją dłużej, a stopy dyskontowe są niskie, tylko nieliczne programy wykazują nadwyżki. Tym niemniej, w wielu krajach obowiązują obecnie wymogi w zakresie minimalnego finansowania, które określają sposób ustalania wysokości składek na programy emerytalne. Wymogi te są bardzo różne i często bardziej konserwatywne niż MSR 19. Jeśli zgodnie z takimi wymogami w zakresie finansowania należy płacić składki z tytułu przeszłego zatrudnienia, jednostka musi oceniać sytuację zakładając, że deficyt finansowania zostanie pokryty na dzień bilansowy, nawet jeśli faktycznie składki można rozłożyć na następne 20 lat. Czy pokrycie deficytu finansowania spowoduje powstanie nadwyżki w rozumieniu MSR 19? Czy ta nadwyżka będzie dostępna do wykorzystania?

Nawet w przypadku programów, które obecnie nie wykazują nadwyżki, kwestia tego, czy taka nadwyżka będzie dostępna w przyszłości może spowodować znaczące wahania kwot wykazanych w bilansie. Jeśli nadwyżka jest dostępna, to wypłata świadczeń powodujących powstanie lub zwiększenie nadwyżki stanowi po prostu wymianę jednego składnika aktywów (środków pieniężnych) na inny (przedpłatę). Jeśli nadwyżka nie jest dostępna, nadal następuje wypływ środków pieniężnych, jednak nic nie jest otrzymywane w zamian (co KI określa jako umowę rodzącą obciążenia). W związku z tym w pozostałych całkowitych dochodach wykazywany jest koszt.

To, czy jednostka ma bezwarunkowe prawo do zwrotu nadwyżki, jest nadal kwestią osądu opartego na konkretnych faktach i okolicznościach, jakie mają miejsce w danej sytuacji. Tym niemniej, omawiane propozycje zwiększają prawdopodobieństwo tego, że nadwyżka nie będzie dostępna. W rezultacie więcej spółek będzie musiało ujmować zobowiązania do



wpłacania składek na program emerytalny zamiast świadczeń z tego programu. Niektórzy uważają, że jest to dobra zasada rachunkowości, a inni są przeciwnego zdania. Tak czy inaczej, niewątpliwie komplikuje to prowadzenie rachunkowości.

### **Co dalej?**

Okres zgłaszania uwag do tych propozycji kończy się 19 października 2015 r. Chociaż zmiany do KIMSF 14 będą prawdopodobnie dotyczyły stosunkowo niewielu podmiotów sporządzających sprawozdania finansowe, mogą one mieć bardzo duży wpływ na te podmioty, których będą dotyczyły - zamiast pozycji aktywów bilansu rozpoznają one dodatkowe zobowiązanie. Zachęcamy podmioty sporządzające sprawozdania finansowe do rozważenia potencjalnych skutków omawianych propozycji i **przekazania RMSR swoich uwag**.

Elektroniczna wersja "**Podręcznika rachunkowości - śródroczna sprawozdawczość finansowa**" jest już dostępna na Inform. Zawiera ona **Przykładowe skrócone śródroczne sprawozdanie finansowe za 2015 r.** i **Listę kontrolną ujawnień dla celów sprawozdawczości śródrocznej za 2015 r.**

## **Grupa ds. wdrożenia standardu dotyczącego przychodów (TRG) jeszcze raz rozważa kwestie wdrożenia MSSF 15**

**Grupa ds. wdrożenia standardu dotyczącego przychodów (TRG) nadal debatuje nad kwestiami związanymi z wdrożeniem nowego standardu dotyczącego przychodów.**

Kwestie związane z wdrożeniem standardu dotyczącego przychodów zaproponowanego wspólnie przez RMSR i RSRF nadal są przedmiotem dyskusji. Na swoim piątym spotkaniu w lipcu Grupa TRG omówiła dziewięć kwestii. Dwie kwestie mogą wymagać dalszego omówienia przez Rady lub na kolejnym spotkaniu Grupy TRG. Więcej informacji można uzyskać tutaj: **In Transition**.

### **Potencjalne obszary dalszych analiz**

#### **Praktyczne podejście portfelowe i ograniczenie dotyczące zmiennego wynagrodzenia**

Jako praktyczne rozwiązanie, jednostki mogą stosować wytyczne zawarte w MSSF 15 do portfela umów o podobnych cechach zamiast do indywidualnych umów. Członkowie Grupy TGR generalnie zgodzili się, że stosowanie danych z innych, podobnych umów (t. j. „portfela danych”) do oszacowania ceny transakcyjnej nie jest zastosowaniem praktycznego podejścia portfelowego.

Członkowie Grupy TRG rozmawiali również o tym, jak stosować „ograniczenie” dotyczące zmiennego wynagrodzenia, gdy cena transakcyjna jest szacowana w oparciu o „portfel danych”, oraz o tym, czy to ograniczenie powinno lub może być stosowane na poziomie indywidualnych umów. Niektórzy członkowie TRG zauważyli, że oszacowanie ceny transakcyjnej i zastosowanie ograniczenia wymaga dokonania osądu. Niektórzy zwrócili



również uwagę na to, że MSSF 15 nie jest jasny i może prowadzić do różnego opisu podobnych transakcji.

Pracownicy podsumują dyskusję i przygotują kilka przykładów zastosowania wytycznych. Temat ten może zostać ponownie poruszony na spotkaniu grupy TRG w przyszłości.

#### *Umowy zrealizowane w momencie przyjęcia standardu*

MSSF 15 stosuje się wyłącznie do tych umów, które nie zostały zrealizowane na dzień przyjęcia standardu, gdy stosowana jest zmodyfikowana retrospektywna metoda przyjęcia. Według MSSF 15 „umowa zrealizowana” to umowa, z tytułu której jednostka przekazała klientowi wszystkie towary lub usługi zidentyfikowane zgodnie z poprzednimi wytycznymi dotyczącymi przychodów. RMSR zaproponowała również, aby jednostki, które zdecydowały się na w pełni retrospektywne przyjęcie standardu, mogły wybrać stosowanie nowych wytycznych wyłącznie do umów, które nie były zrealizowane w momencie rozpoczęcia najwcześniejszego prezentowanego okresu.

Członkowie TRG rozmawiali o tym, jak określić, czy umowa została zrealizowana, i o tym, jak ujmować zrealizowane umowy w momencie przyjęcia nowego standardu i później. Członkowie Grupy mieli różne poglądy w tej sprawie. W rezultacie pracownicy zgodzili się podać członkom TRG więcej przykładów. Spodziewamy się dalszej dyskusji na ten temat przed lub na następnym spotkaniu TRG.

#### *Inne omawiane tematy*

Omawiano też inne tematy, w przypadku których nie należy się spodziewać dalszej dyskusji lub ustanowienia standardu.

#### *Płatności na rzecz klienta*

Członkowie TRG ponownie przyjrzeni się różnym kwestiom dotyczącym płatności na rzecz klienta, które były po raz pierwszy omawiane w marcu. Lipcowa dyskusja dotyczyła głównie momentu ujęcia płatności na rzecz klienta oraz tego, czy występuje potencjalna niespójność z wytycznymi dotyczącymi tego, kiedy wynagrodzenie zmienne jest ujmowane w cenie transakcyjnej. Niektórzy członkowie TRG zauważyli, że pomimo potencjalnej niespójności wytycznych nie spodziewają się, aby miało to wpływ na dużą liczbę transakcji.

#### *Zastosowanie zasad przewidzianych dla serii i alokacja wynagrodzenia zmiennego*

Członkowie TRG zauważyli, że do identyfikacji obietnicy i oceny, czy mają zastosowanie wytyczne dotyczące serii potrzebny jest osąd. Wynagrodzenia zmienne mogą być alokowane na poszczególne towary i usługi w ramach serii, o ile zmienność związana jest z dostawą tych towarów lub usług i rezultat jest zgodny z celem alokacji.

#### *Praktyczna metoda oceny stanu realizacji zobowiązania*

MSSF 15 zawiera opcjonalne praktyczne rozwiązanie pozwalające na rozpoznanie przychodów w oparciu o zafakturowaną kwotę, jeśli kwota ta odpowiada wartości świadczeń przekazanych dotychczas przez jednostkę danemu klientowi. Członkowie TRG zasadniczo zgadzają się co do tego, że ocena „wartości świadczeń przekazanych klientowi” wymaga dokonania osądu. Zgadzają się również, że w niektórych sytuacjach umowy nie zawierające stałej ceny jednostkowej mogą kwalifikować się do zastosowania wyżej wspomnianego praktycznego rozwiązania.

#### *Ocena stanu realizacji zobowiązania*

Członkowie TRG uznali, że z MSSF 15 jasno wynika, że jeśli pojedyncze zobowiązanie do wykonania świadczenia obejmuje wiele towarów lub usług, stan realizacji tego zobowiązania





należy oceniać za pomocą jednej metody. Podkreślili przy tym, że wybór tej metody wymaga dokonania osądu i ostrzegli, że jeśli zastosowanie jednej metody da nieekonomiczny wynik, to może się okazać, że umowa zawiera więcej niż jedno zobowiązanie do wykonania świadczenia.

#### *Przeniesienie kontroli nad towarem*

Członkowie TRG są generalnie zgodni, że decyzję o tym, czy rozpoznanie przychodu należy rozłożyć w czasie powinno się podejmować na podstawie wszystkich istotnych okoliczności przeniesienia towaru (znanych jednostce), a nie tylko cech tego towaru.

#### *Oplaty z tytułu kart kredytowych (wyłącznie US GAAP)*

Większość członków TRG zgodziła się z poglądem pracowników, że zgodnie z US GAAP ustalenia z posiadaczami kart kredytowych nie wchodzi w zakres nowego standardu dotyczącego przychodów. Wniosek ten opiera się na konkretnych wytycznych US GAAP dotyczących opłat z tytułu kart kredytowych, które nie zostały zmienione przez nowy standard dotyczący przychodów. Jednostki sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z MSSF powinny oceniać te ustalenia w kontekście MSSF 15 i wytycznych MSSF dotyczących instrumentów finansowych.

#### *Oplaty za zwrot towaru i odnośne koszty*

Większość członków TRG zgodziła się z poglądem pracowników, że opłaty za zwrot towarów i odnośne koszty należy ujmować w momencie przekazania kontroli nad produktem klientowi.

#### **Czy widzieli Państwo najnowsze blogi PwC na temat MSSF?**

**Mary Dolson** zastanawia się, czy każda zmiana rzeczywiście stanowi postęp - na podstawie doświadczeń z Grupą TRG ds. przychodów

Rozważania **Petera Hogartha** na temat pojęcia ostrożności w Założeniach koncepcyjnych

Co mają ze sobą wspólnego egzaminy, Star Trek i RMSR? Przeczytaj w blogu **Dave'a Waltersa**

## **Wiadomości z Cannon Street**

### **Ubezpieczenia i MSSF 9**

RMSR wstępnie postanowiła zmienić MSSF 4 w taki sposób, aby jednostka stosująca MSSF 9 mogła wprowadzać korekty zysków i strat i pozostałych całkowitych dochodów. Zmiany te pozwolą jednostkom usunąć z rachunku zysków i strat różnicę między kwotami dotyczącymi niektórych składników aktywów, które zostałyby wykazane w rachunku zysków i strat zgodnie z MSSF 9, a kwotami wykazanymi w rachunku zysków i strat zgodnie z MSR 39, i ująć ją w pozostałych całkowitych dochodach. Wpływ netto na rachunek zysków i strat będzie odzwierciedlał ujęcie tych składników aktywów zgodnie z MSR 39.

#### *Następne kroki*

Na przyszłym spotkaniu RMSR zastanowi się, jak identyfikować te aktywa, a także rozważy ewentualne dodatkowe ujawnienia oraz wymogi, które musiałyby mieć zastosowanie w przypadku przeniesienia tych aktywów w grupie.



Ponadto na przyszłych spotkaniach Rada omówi potencjalne odłożenie terminu wprowadzenia MSSF 9 dla ubezpieczycieli w celu uwzględnienia obaw interesariuszy związanych z przyjęciem MSSF 9 przed nowym standardem dotyczącym ubezpieczeń. Pracownicy RMSR zauważyli, że może pojawić się potrzeba rozważenia, czy niezbędne będzie jedno podejście czy kilka różnych podejść (np. połączenie podejścia opartego o aktywa i zobowiązania), ze względu na trudności z precyzyjnym dobraniem odpowiedniego podejścia i różne okoliczności, jakie mają wpływ na jednostki sporządzające sprawozdania finansowe.

### ***Kwestie dotyczące wdrożenia MSSF***

RMSR omówiła szereg kwestii dotyczących wdrożenia, które były pierwotnie omawiane przez KI.

#### ***Sprzedaż lub wniesienie aktywów między inwestorem a jego podmiotami powiązаныmi lub wspólnymi przedsiębiorcami***

RMSR postanowiła zawiesić prace nad ograniczonymi zmianami do MSSF 10 i MSR 28 i zamiast tego zająć się tymi kwestiami w ramach projektu badań nad metodą praw własności. Rada postanowiła również odłożyć na czas nieokreślony datę wejścia w życie związanej z tym zmiany, która została wydana we wrześniu 2014 r., aby uniknąć dwukrotnego zmieniania wymogów MSR 28 w krótkim czasie. Wcześniejsze zastosowanie jest nadal dozwolone.

#### ***Kwestie dotyczące wdrożenia MSSF 5***

RMSR rozważyła różne kwestie dotyczące MSSF 5, które KI omówił, ale jeszcze ich nie rozstrzygnął. RMSR zdecydowała, że kwestie te należy podzielić na te, które można rozpatrywać w krótkim okresie, i te, które można rozpatrywać w średnim lub długim okresie. Kwestie rozpatrywane w średnim i długim okresie będą uwzględnione w zaproszeniu do przedstawiania opinii (ang. Request for Views) w ramach najbliższych konsultacji planu prac (ang. Agenda Consultation). Kwestie wytypowane do uwzględnienia w planie prac zostaną omówione przez KI na najbliższym spotkaniu.

#### ***Wyjaśnienie zakresu MSSF 12***

RMSR zastanawiała się, czy wymogi dotyczące ujawniania informacji zawarte w MSSF 12 powinny mieć zastosowanie do udziałów klasyfikowanych jako przeznaczone do sprzedaży lub działalności zaniechanej w rozumieniu MSSF 5.

Rada zauważyła, że MSSF 12 odnosi się do udziałów jednostki w innych podmiotach niezależnie od tego, czy są one klasyfikowane jako przeznaczone do sprzedaży lub działalność zaniechana. W związku z tym RMSR wstępnie postanowiła wyjaśnić zakres MSSF 12 i zaproponować zmianę w ramach corocznych zmian w okresie 2014-2016 (projekt do dyskusji spodziewany jest w IV kwartale 2015 r.).

### ***Wycena w wartości godziwej***

RMSR omawiała dalsze postępowanie dotyczące PxQ. Potrzebne są dalsze badania nad wyceną w wartości godziwej inwestycji w jednostki zależne, stowarzyszone i wspólne przedsięwzięcia notowane na aktywnych rynkach. RMSR zdecydowała również, że potrzebne są dalsze badania nad wyceną wartości odzyskiwalnej ośrodków wypracowujących środki pieniężne w oparciu o wartość godziwą pomniejszoną o koszty sprzedaży w przypadku, gdy ośrodek wypracowujący środki pieniężne jest podmiotem notowanym na aktywnym rynku.

### ***Przegląd powdrożeniowy MSSF 3***

RMSR opublikowała informację zwrotną na temat MSSF 3 w ramach przeglądu powdrożeniowego. Wydane oświadczenie podsumowuje uwagi otrzymane podczas





publicznych konsultacji standardu i zwraca uwagę na szereg powtarzających się motywów. Zidentyfikowane są w nim cztery projekty, które znajdą się w planie prac badawczych:

1. Skuteczność i stopień złożoności testów na utratę wartości firmy (przeгляд MSR 36)
2. Wykazywanie wartości godziwej po początkowym ujęciu (utrata wartości vs amortyzacja)
3. Wyzwania związane ze stosowaniem definicji przedsiębiorstwa (przedsiębiorstwo vs składnik aktywów)
4. Identyfikacja i wycena w wartości godziwej wartości niematerialnych takich jak relacje z klientami i nazwy marek.

Zidentyfikowano również 8 innych powtarzających się motywów, ale nadano im niższy priorytet. Są one takie kwestie, jak np. ujmowanie i wycena wynagrodzenia warunkowego, ujmowanie udziałów niekontrolujących i użyteczność stopniowych przejęć (ang. step acquisitions).

Jeśli są Państwo szczególnie zainteresowani którymkolwiek z tych zagadnień, mogą Państwo zwrócić na nie uwagę podczas konsultacji planu prac na 2015 r. RMSR planuje w sierpniu wydanie zaproszenia do przedstawiania opinii.

### *Instrumenty finansowe o cechach kapitałowych*

RMSR zastanawiała się, jak cechy, które mogą mieć znaczenie dla klasyfikacji roszczeń (np. rodzaj, termin, kwota, priorytet) można przypisać do różnych rodzajów ocen.

Na podstawie założeń koncepcyjnych pracownicy zidentyfikowali dwa różne rodzaje ocen.

- Ocena A: ocena stopnia, w jakim jednostka powinna posiadać zasoby wystarczające do spełnienia swoich zobowiązań w terminie.
- Ocena B: ocena stopnia, w jakim jednostka posiada zasoby wystarczające do zaspokojenia wszystkich roszczeń istniejących wobec niej w danym momencie.

Podczas spotkania RMSR przekazała pewne uwagi, ale nie zostały podjęte żadne decyzje.



## Odrzucone propozycje dotyczące MSSF w skrócie - MSR 2

Yelena Belokovyyenko z działu doradztwa księgowego analizuje praktyczne skutki odrzucenia przez KIMSF propozycji dotyczących MSR 2.

*Szukacie odpowiedzi? Być może eksperci już jej udzielili.*

Komitet ds. Interpretacji (KI) na swoich okresowych spotkaniach regularnie rozpatruje do 20 zagadnień. Bardzo niewielki procent omówionych zagadnień prowadzi do wydania interpretacji. Wiele zagadnień zostaje odrzuconych, niektóre są przedmiotem dalszych prac prowadzących do wydania poprawki lub ograniczonej zmiany. Te zagadnienia, które nie zostały uwzględnione w planie prac, stają się „zagadnieniami odrzuconymi przez KIMSF”, w branży w skrócie nazywanymi „NIFRICs”. NIFRICs są rejestrowane (od 2002 r.) i przedstawiane w „zielonej księdze” standardów publikowanej przez RMSR, chociaż teoretycznie nie są uwzględniane w obowiązującej literaturze. Seria ta zawiera potrzebne informacje o zagadnieniach „odrzuconych” przez KI. Omawiając kolejne standardy doszliśmy do MSR 2 (zob. poniżej).

MSR 2 nie wydaje się sprawiać żadnych istotnych problemów związanych z wdrożeniem – w każdym razie tak to wygląda na podstawie liczby i charakteru wniosków składanych do KI MSSF w ciągu ostatnich 13 lat. W tym okresie były tylko cztery odrzucone zagadnienia (NIFRICs) związane z MSR 2, z których dwa dotyczyły rabatów i obniżek.

### *Rabaty gotówkowe (sierpień 2002 r.)*

KI został poproszony o wydanie wytycznych dotyczących ujmowania przez nabywcę towaru otrzymanych rabatów gotówkowych.

KI stwierdził, że dodatkowe wytyczne nie są potrzebne, ponieważ MSR 2 jednoznacznie wymaga, aby otrzymane rabaty gotówkowe odliczać od wartości początkowej zakupionych towarów.

### *Konsumpcja zapasów przez podmiot świadczący usługi (marzec 2004 r.)*

KI otrzymał pytanie, w jaki sposób należy ustalać możliwą do uzyskania cenę sprzedaży netto zapasów, które są wykorzystywane do świadczenia usług. Na przykład, operatorzy telekomunikacyjni rozdają „za darmo” telefony klientom podpisującym umowy na czas określony. KI zauważył, że problem ten dotyczy nie tylko usługodawców. Dotyczy on również oceny wartości odzyskiwalnej wszelkich aktywów, które nie są związane z bezpośrednim wpływem środków pieniężnych. KI stwierdził, że jednostki wykorzystują takie zapasy do generowania przyszłych strumieni przychodów, więc należy je wyceniać podobnie jak inne zapasy.

### *Obniżki i rabaty (listopad 2004 r.)*

Inne pytanie dotyczące obniżek poruszało trzy sprawy:

1. Czy obniżki otrzymywane za szybką płatność faktur należy ujmować w przychodach finansowych, a nie odliczać od wartości początkowej zapasów - KI uznał, że z wymogów MSR 2 jasno wynika, że zasadniczo wszystkie obniżki wynikające z rozliczeń należy odliczać od wartości początkowej zapasów.



2. Czy wszystkie pozostałe rabaty należy odliczać od wartości początkowej zapasów, czy niektóre z nich można traktować jako przychody lub zmniejszenie wydatków promocyjnych - KI zgodził się, że rabatów, które w istocie stanowią zwrot kosztów sprzedaży, nie odlicza się od wartości początkowej zapasów.
3. Czy rabaty ilościowe należy wykazywać dopiero po osiągnięciu progów ilościowych, czy też proporcjonalnie, jeśli osiągnięcie tych progów w przyszłości zostało uznane za prawdopodobne - KI uznał, że jest za mało dowodów na występujące w praktyce rozbieżności, aby uzasadnić uwzględnienie tej kwestii w planie prac.

#### *Długoterminowe przedpłaty z tytułu umów na dostawy zapasów (lipiec 2015 r.)*

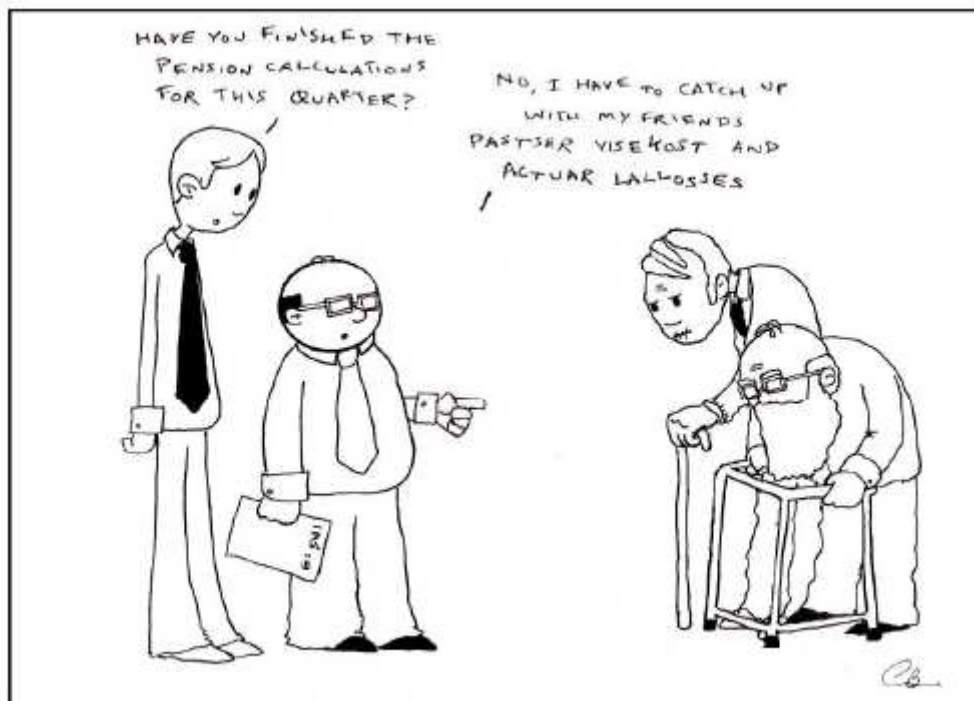
KI rozpatrywał kwestię wykazywania długoterminowych umów dostaw surowców, w których nabywca surowców zgadza się dokonywać znaczących przedpłat na rzecz dostawcy. Problem polega na tym, czy nabywca powinien naliczać odsetki od długoterminowych przedpłat i wykazywać je w przychodach z tytułu odsetek, co spowoduje zwiększenie wartości początkowej zapasów i w rezultacie wzrost kosztów sprzedaży. Przeprowadzone badanie przyniosło bardzo ograniczone rezultaty. KI zauważył jednak, że jeśli w ramach długoterminowej umowy dostaw surowców zidentyfikowany został element finansowania, element ten należy wykazywać oddzielnie. KI przyznał, że ustalenie, czy dane porozumienie zawiera element finansowania, wymaga zastosowania osądu.

#### *Podsumowanie odrzuconych zagadnień dotyczących MSR 2*

<b>Temat</b>	<b>Podsumowanie wniosków</b>
Rabaty gotówkowe (sierpień 2002 r.)	KI rozważył kwestię wykazywania otrzymanych rabatów gotówkowych i stwierdził, że dodatkowe wytyczne nie są potrzebne, ponieważ MSR 2 jednoznacznie wymaga, aby otrzymane rabaty gotówkowe odliczać od wartości początkowej zakupionych towarów.
Konsumpcja zapasów przez podmiot świadczący usługi (marzec 2004 r.)	KI rozważył sposób określania możliwej do uzyskania ceny sprzedaży netto zapasów wykorzystywanych do świadczenia usług. KI doszedł do wniosku, że jednostki wykorzystują takie zapasy do generowania przyszłych strumieni przychodów, więc należy je wyceniać podobnie jak inne zapasy.
Obniżki i rabaty (listopad 2004 r.)	KI rozpatrzył trzy zagadnienia związane z obniżkami i rabatami. Dwa z nich zostały odrzucone, ponieważ MSR zawiera wystarczające wytyczne w tym zakresie, a trzecie z powodu braku wystarczających dowodów na występujące w praktyce rozbieżności. Sprawa ta została bardziej szczegółowo omówiona powyżej.
Długoterminowe przedpłaty z tytułu umów na dostawy zapasów (lipiec 2015 r.)	KI zastanawiał się, czy należy naliczać odsetki od długoterminowych przedpłat i wykazywać je w przychodach z tytułu odsetek, co spowoduje zwiększenie wartości początkowej zapasów i w rezultacie wzrost kosztów sprzedaży. KI zauważył, że jeśli w ramach długoterminowej umowy dostaw surowców zidentyfikowany został element finansowania, element ten należy wykazywać oddzielnie.



## 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

**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.

© 2015 PricewaterhouseCoopers. Wszelkie prawa zastrzeżone. Nazwa „PricewaterhouseCoopers” odnosi się do sieci firm członkowskich PricewaterhouseCoopers International Limited, z których każda stanowi oddzielny i niezależny podmiot prawny.