



Aktualności MSSF

W tym numerze:

- 2 Alternatywne mierniki wyniku**
Analiza obecnego statusu
- 4 Dalsze wytyczne dla banków**
MSSF 9 – utrata wartości
- 8 Zmiana do MSR 7**
Jak wdrożyć nowe wytyczne?
- 10 Wiadomości z Cannon Street**
Umowy ubezpieczeniowe
Wartość firmy i utrata wartości
Udziały w jednostkach stowarzyszonych oraz wspólnych przedsięwzięciach
Zobowiązania długoterminowe
Instrumenty finansowe o cechach instrumentów kapitałowych
- 12 KIMSF: Zagadnienia odrzucone w skrócie**
MSR 16
- 15 Leasing w bibliotece PwC**
- 16 Z przymrużeniem oka ...**

W sprawie dalszych informacji lub prenumeraty prosimy o kontakt na adres corporatereporting@uk.pwc.com lub zapraszamy do rejestracji na stronie internetowej.



Alternatywne mierniki wyniku – czy lepiej opisać je jako „zyski przed niekorzystnymi obciążeniami”?

Stosowanie alternatywnych mierników wyniku (ang. Alternative Performance Measures, APM) jest rozpowszechnione. Niedawno przeprowadzona analiza praktyk sprawozdawczych w brytyjskich spółkach FTSE 100 ujawniła potrzebę większej przejrzystości, w szczególności w świetle wytycznych ESMA mających zastosowanie do wszystkich publikacji dokonanych po 3 lipca 2016 r. Jennifer Lau i Anna Schweizer z działu doradczych usług księgowych przyglądają się szczegółom tej analizy.

Najpierw dobra wiadomość: Nasz **przegląd** wszystkich spółek FTSE 100 z datami bilansowymi od 1 kwietnia 2014 r. do 31 marca 2015 r. wykazał, że większość z nich wyjaśnia swoje wskaźniki APM i uzgadnia je ze wskaźnikami GAAP. Jednakże uzgodnienia te nie zawsze łatwo znaleźć.

Nasze **badania** pokazują, że inwestorzy uważają wskaźniki APM za użyteczne, ale oczekiwaliby większej przejrzystości ujawnianych informacji. Spodziewamy się coraz większej kontroli ze strony organów nadzoru (nie tylko w Europie) nad stosowaniem i ujawnianiem wskaźników APM, a także tego, że **wytyczne ESMA** będą miały istotny wpływ na ujawnienia wskaźników APM. Obecnie Spółki powinny zastanowić się nad tym, czego potrzebują, aby publikować przejrzyste, bezstronne i porównywalne informacje na temat swoich wyników finansowych.

Kluczowe spostrzeżenia

Nasze kluczowe spostrzeżenia można podsumować następująco:

- 95% spółek FTSE 100 koryguje swoje zyski ustalone według GAAP.
- Korekty prawie zawsze mają pozytywny wpływ na zysk.
- Spółki powszechnie wprowadzają korekty dotyczące: amortyzacji nabytych wartości niematerialnych, utraty wartości aktywów, odsetek, amortyzacji rzeczowych aktywów trwałych i wartości niematerialnych oraz podatku.
- Opisy pozycji uzgadniających są często zbyt obszerne, aby można było zrozumieć, czego dotyczą.
- Występują niespójności w miejscu i sposobie prezentacji uzgodnień.

Spostrzeżenia te może nie są zaskakujące, ale sugerują wyraźnie, że spółki muszą włożyć więcej wysiłku, aby zapewnić zgodność z wytycznymi ESMA.

Stosowanie mierników skorygowanych wyników

Aż 95% spółek FTSE 100 ujawnia zyski skorygowane. Pojawiał się szereg różnych terminów opisujących kwotę zysku skorygowanego, a wśród których najpopularniejsze były następujące:

- Skorygowany zysk z działalności operacyjnej (39%)



- Skorygowany zysk przed opodatkowaniem (35%)
- EBITDA/skorygowany EBITDA (11%)

Taka różnorodność stosowanych rozwiązań, czasem wśród spółek konkurencyjnych i działających w tym samym sektorze, często utrudnia czytelnikom zrozumienie i porównanie wskaźników APM.

Przegląd wszystkich korekt pokazał, że dla wszystkich spółek stosujących wskaźniki APM łączne saldo wykazane według GAAP stanowiące około 119 mld GBP wyniosło 187 mld GBP. Spośród 95 spółek prezentujących skorygowane kwoty zysków tylko 12 wykazywało wartość niższą od pierwotnej wartości ustalonej zgodnie z GAAP.

Co jest korygowane?

Korekty kwot wynikających z GAAP w celu kalkulacji wskaźników APM opisywane są na szereg sposobów. Najczęściej korekty dotyczą:

- amortyzacji nabytych wartości niematerialnych,
- utraty wartości aktywów,
- odsetek, amortyzacji rzeczowych aktywów trwałych i wartości niematerialnych oraz podatków,
- korekt typowo bankowych w spółkach działających w sektorze bankowym.

Chociaż dokonywanych jest bardzo wiele korekt, ich wartość stanowi niewielki procent całkowitej wartości. Na przykład, 10% spółek wprowadza korekty dotyczące pozycji emerytalnych, a prawie 30% spółek wprowadza korekty o koszty związane z nabyciem/przejęciem, a stanowią one tylko 0,4% i 0,7% łącznej wartości korekt. Spółki powinny zadać sobie pytanie, czy korekty te są na tyle istotne, aby wykazywać je oddzielnie.

Aż 28% (6 mln GBP) korekt pozostaje nieskategoryzowanych, ponieważ podane opisy nie były wystarczające, by przypisać je do konkretnej kategorii.

Miejsce prezentacji uzgodnienia

Chociaż większość spółek (98%) podawało uzgodnienie wskaźników APM do GAAP, nie było spójności w kwestii miejsca ich prezentacji, a w niektórych przypadkach były one wykazywane w więcej niż jednym miejscu.

- W pierwszej części sprawozdania finansowego (45%),
- W podstawowych tabelach sprawozdania (np. w sprawozdaniu z wyniku) (37%),
- W informacji dodatkowej (57%),
- W innych częściach (7%).

Nie stanowi to problemu, chyba że – jak w przypadku kilku spółek – nie ma informacji o tym, gdzie to uzgodnienie można znaleźć.

Wytyczne ESMA

Wytyczne mają zastosowanie do wskaźników APM ujawnianych w informacjach publikowanych przez emitentów papierów wartościowych znajdujących się w obrocie na rynkach regulowanych. Obejmują one wskaźniki APM prezentowane w „pierwszej części” rocznych raportów i śródrocznych raportów finansowych, natomiast nie obejmują informacji przedstawianych w badanych sprawozdaniach finansowych. Mają też zastosowanie do



wskaźników APM w innych regulowanych informacjach publikowanych przez jednostki, takich jak raporty zarządcze, prospekty lub ujawnienia ad hoc dotyczące zysków finansowych.

Wskaźnik APM jest „finansowym wskaźnikiem historycznych lub wskaźnikiem przyszłych wyników, sytuacji finansowej lub przepływów pieniężnych innym niż wskaźniki finansowe zdefiniowane lub określone w obowiązujących przepisach dotyczących sprawozdawczości finansowej”.

Zgodnie z wytycznymi emitenci mają obowiązek:

- Zdefiniować wskaźniki APM w sposób jasny i czytelny oraz nadać im jednoznaczne nazwy (obciążenia z tytułu utraty wartości i restrukturyzacji są „rzadko... nietypowe lub jednorazowe”).
- Uzgodnić wskaźniki APM z najbliższą im pozycją według GAAP, wyjaśniając istotne pozycje uzgadniające.
- Wyjaśnić zastosowanie wskaźników APM, tak aby użytkownicy mogli zrozumieć ich znaczenie i wiarygodność.
- Nie prezentować wskaźników APM w sposób bardziej widoczny i z większym naciskiem niż wskaźniki GAAP.
- Prezentować wskaźniki APM z danymi porównawczymi, które również muszą być uzgodnione.
- Przez cały czas spójnie definiować wskaźniki APM i uzasadniać ewentualne wprowadzane zmiany.

Kolejne kroki

Wskaźniki APM wciąż są „gorącym tematem” dla wielu podmiotów, od organów nadzoru i inwestorów począwszy aż po media. Na podstawie naszych spostrzeżeń uważamy, że spółki będą musiały włożyć więcej pracy w celu zapewnienia odpowiedniego, zrozumiałego i nie wprowadzającego w błąd uzgodnienia wskaźników i danych finansowych według GAAP.

Dalsze wytyczne w sprawie utraty wartości dla banków zgodnie z MSSF 9

RMSR opublikowała ostateczną wersję MSSF 9 *Instrumenty finansowe* w lipcu 2014 r., ale dla banków to nie koniec sprawy. Hannah King z działu doradczych usług księgowych mówi nam o najświeższych wydarzeniach.

MSSF 9 wprowadza nowe podejście do tworzenia odpisów z tytułu utraty wartości dla instrumentów finansowych: model oczekiwanych strat kredytowych (ang. expected credit losses, ECL); jest to radykalne odejście od obecnego modelu poniesionych strat w MSR 39. Po publikacji MSSF 9 dwa organy – Komitet Bazylejski ds. Nadzoru Bankowego („Komisja”) i Grupa Robocza ds. Ujawnień (ang. Enhanced Disclosure Task Force, EDTF) – opublikowały niedawno wytyczne dotyczące wymogów w zakresie spodziewanych strat kredytowych w MSSF 9.

Obie publikacje są skierowane do dużych banków działających na międzynarodowych rynkach, ale inne duże i bardziej rozwinięte banki również mogą znaleźć zastosowanie dla tych dodatkowych wytycznych.



Wytyczne Komitetu Bazylejskiego w sprawie rachunkowości oczekiwanych strat kredytowych dla banków

W grudniu 2015 r. Komitet wydał swoje „Wytyczne w sprawie ryzyka kredytowego i rachunkowości oczekiwanych strat kredytowych”. Zawierają one wytyczne dotyczące dobrych praktyk w zakresie ryzyka kredytowego związanych z wdrożeniem i bieżącym stosowaniem rozwiązań księgowych związanych z ECL, takich jak rozwiązania wprowadzone w MSSF 9.

W szczególności, Komitet oczekuje wysokiej jakości oraz zdyscyplinowanego podejścia do oceny i pomiaru spodziewanych strat kredytowych przez banki.

Wytyczne omawiają niektóre obszary wymagające istotnego subiektywnego osądu w związku z wdrożeniem wymogów ECL oraz podkreślają potrzebę dobrego nadzoru, mechanizmów kontroli, procesów i ujawnień.

Informacje dotyczące przyszłości

Komitet podkreśla między innymi konieczność uwzględnienia przez banki szerokiej gamy istotnych, i uzasadnionych informacji dotyczących przyszłości, w tym danych makroekonomicznych, w wycenie księgowej spodziewanych strat kredytowych. W szczególności banki nie powinny ignorować przyszłych zdarzeń tylko dlatego, że prawdopodobieństwo ich wystąpienia jest niskie, albo ze względu na podwyższone koszty lub subiektywność. Ma to szczególne znaczenie w przypadku jednorazowych niepewnych zdarzeń, takich jak planowane głosowanie w sprawie wyjścia Wielkiej Brytanii z Unii Europejskiej. Tym niemniej, Komitet przyznaje, że w pewnych wyjątkowych okolicznościach informacje na temat przyszłego zdarzenia mogą nie być rozsądne i możliwe do uzasadnienia i w takim przypadku należy je wykluczyć z procesu ustalania oczekiwanych strat kredytowych.

Wyjątek dotyczący „niskiego ryzyka kredytowego”

Zdaniem Komitetu stosowanie wyjątków praktycznych przewidzianych w MSSF 9 powinno być ograniczone w przypadku banków międzynarodowych. Ograniczenie to dotyczy stosowania wyjątku związanego z „niskim ryzykiem kredytowym” dla ekspozycji kredytowych (choć dopuszczalne może być jego stosowanie w przypadku papierów wartościowych).

Stosowanie wyjątku przewidzianego w MSSF 9 polega na braku konieczności dokonania oceny, czy nastąpił istotny wzrost ryzyka kredytowego od momentu początkowego ujęcia dla tych instrumentów kredytowych, które charakteryzują się niskim ryzykiem kredytowym (na przykład, na poziomie inwestycyjnym). Brak możliwości skorzystania z wyjątku może wiązać się ze znacznie większą ilością pracy i analiz.

Zalecenia Grupy Roboczej ds. Ujawnień (EDTF) w sprawie ujawniania utraty wartości zgodnie z MSSF 9

W listopadzie 2015 r. Grupa Robocza ds. Ujawnień (EDTF) opublikowała raport „Wpływ metody oczekiwanych strat kredytowych na ujawnienia banków dotyczące ryzyka”. Zaleca on ujawnienie w rocznych raportach banków informacji, które pomogą rynkowi zrozumieć podejście ECL do utraty wartości, takie jak to zawarte w MSSF 9.

Okres przejściowy od teraz do momentu zastosowania MSSF 9

MSSF 9 wchodzi w życie od 2018 r. EDTF podkreśla, że w okresie przejściowym potrzebne są ujawnienia prezentowane aż do momentu przyjęcia MSSF 9, rozpoczynając od raportów rocznych na dzień 31 grudnia 2015 r. Jak przedstawiono w poniższym podsumowaniu,



EDTF zaleca stopniowe, etapowe podejście do ujawnień w tym okresie przejściowym. EDTF sugeruje, że na początku należy skoncentrować się na ujawnieniach jakościowych. Informacje ilościowe na temat skutków przyjęcia MSSF 9 powinny pojawić się w następnej kolejności, najpóźniej w raportach rocznych za rok 2017.

Bieżące ciągle ujawnienia

EDTF zaleca także wprowadzenie ujawnień, które będą miały zastosowanie stale od momentu przyjęcia MSSF 9 i które idą znacznie dalej niż ujawnienia wymagane przez standardy rachunkowości. Na przykład, EDTF zaleca, aby banki prezentowały ujawnienia na temat wrażliwości. Pokazywałyby one kluczowe czynniki dotyczące zmian w stratach kredytowych, które są znaczące i istotne dla zrozumienia tych zmian.

Co dalej?

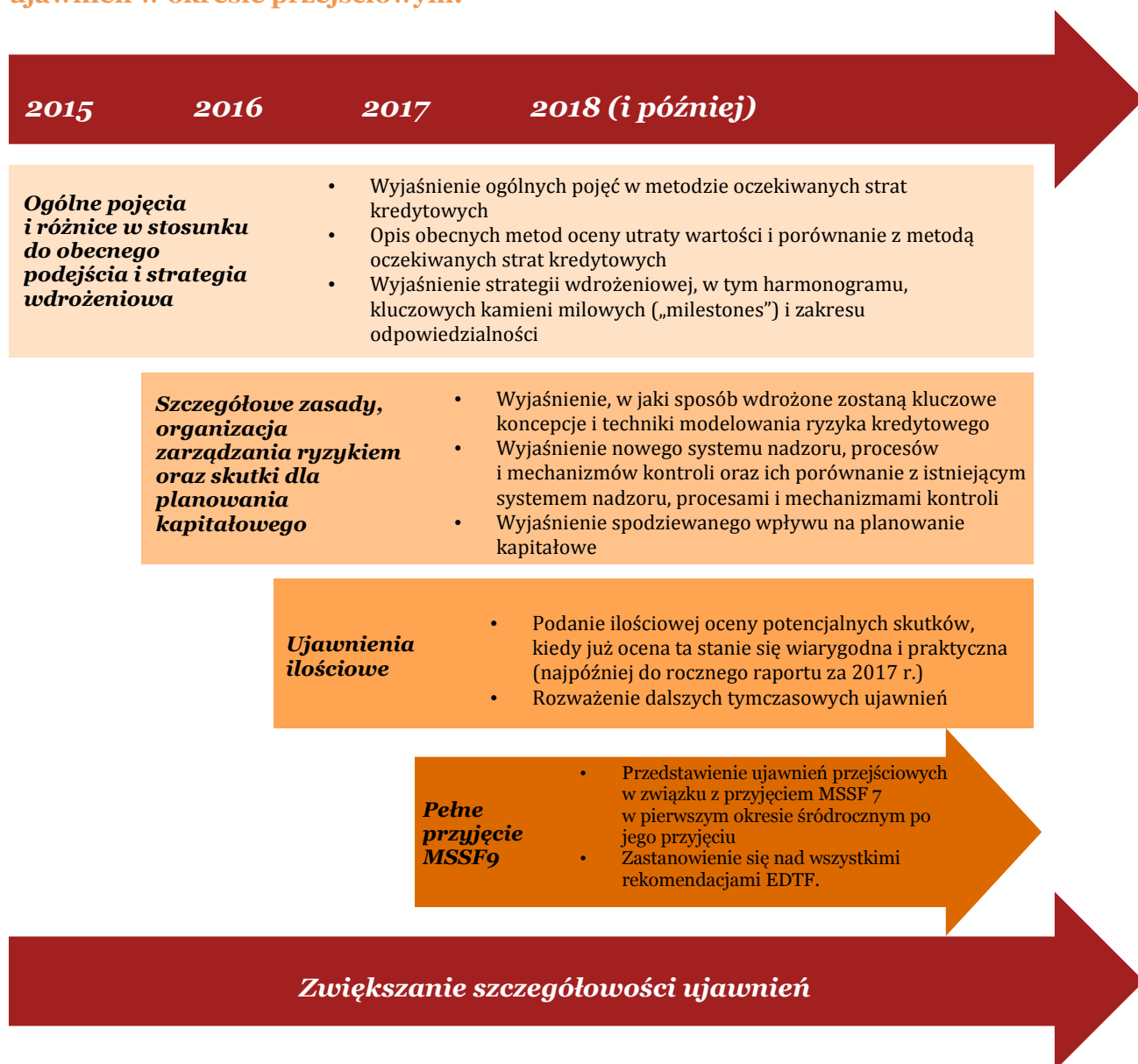
Banki, szczególnie banki aktywne na rynkach międzynarodowych i inne bardziej rozwinięte banki, powinny zastanowić się nad skutkami Wytycznych Komitetu Bazylejskiego i rekomendacji w sprawie ujawnień Grupy EDTF. Banki powinny określić w jakim zakresie dodatkowe wytyczne mają dla nich zastosowanie oraz zdecydować, jak planują włączyć je w swój proces wdrażania MSSF 9.

Mając na uwadze powyższe, banki będą musiały brać pod uwagę oczekiwania lokalnego organu nadzoru.

Obok wymogów dotyczących bieżącego ujawniania informacji po wdrożeniu MSSF 9, banki powinny zastanowić się nad ujawnieniami w okresie przejściowym, niezbędnymi teraz i wymaganymi do pierwszego okresu po przyjęciu MSSF 9.



Proponowany harmonogram dotyczący wdrażania zaleceń EDTF w sprawie ujawnień w okresie przejściowym:





Zmiana do MSR 7 dotycząca „zadłużenia netto”: Jak wdrożyć nowe wytyczne?

John Chan z działu doradczych usług księgowych dostarcza nam najświeższych informacji na temat zmiany o ograniczonym zakresie do MSR 7 *Rachunek przepływów pieniężnych* i pokazuje, w jaki sposób jednostki mogą wypełnić nowy wymóg informacyjny.

Zobowiązania finansowe (np. kredyty i pożyczki) stanowią istotną część prawie każdej firmy i działalności. Informacje o zmianach stanu zadłużenia pomagają użytkownikom sprawozdań finansowych ocenić kondycję finansową jednostki.

Mimo że MSR 7 i MSSF 7 wymagają pewnych ujawnień, użytkownicy zwracali uwagę, że trudno im zrozumieć zmiany w zobowiązaniach z tytułu zadłużenia w kolejnych okresach. W związku z tym RMSR (ang. IASB) wprowadziła zmiany do MSR 7 w ramach swojej Inicjatywy dotyczącej informacji do ujawnienia.

Jakie dodatkowe ujawnienia są wymagane?

Cel i zakres

Celem zmienionych ujawnień jest pomoc użytkownikom w ocenie zmian w zobowiązaniach z tytułu zadłużenia.

Ponieważ standardy MSSF nie definiują ani pojęcia zadłużenia (ang. borrowings), ani pojęcia „zadłużenia netto” (ang. net debt), RMSR wymaga, aby ujawnienia odnosiły się do *zobowiązań wynikających z działalności finansowej*.

Wymogi informacyjne dotyczą także:

- Aktywów finansowych wynikających z działalności finansowej (na przykład, aktywów z tytułu instrumentów pochodnych stanowiących zabezpieczenie zobowiązań długoterminowych).
- Pozostałych aktywów i zobowiązań. Jednostki powinny też uwzględnić pozostałe aktywa i zobowiązania, które mogą być umieszczone w innych kategoriach w rachunku przepływów pieniężnych, jeżeli będzie to spełniało cel informacyjny (na przykład, środki pieniężne i ich ekwiwalenty oraz płatności odsetek, które są zaklasyfikowane do działalności operacyjnej).

Wymagane ujawnienia

Jednostki powinny ujawnić zmiany powyższych pozycji wynikające z przepływów pieniężnych oraz zmiany niepieniężne (na przykład, nabycia, zbycia i różnice kursowe).



Format ujawnień

Nowelizacja nie narzuca żadnego konkretnego formatu (wzoru); kierownictwo powinno wybrać sposób ujawnienia informacji, który w danych okolicznościach najlepiej spełni swój cel. Różne sposoby wypełnienia celu informacyjnego opisano poniżej.

Przykłady ujawnień

Tabela uzgodnień

Nowelizacja sugeruje, że wymóg informacyjny zostanie wypełniony poprzez sporządzenie uzgodnienia pomiędzy bilansami otwarcia i zamknięcia powyższych pozycji. Może to być najlepszy sposób na realizację założonego celu informacyjnego, w sytuacji gdy jednostki mają kilka różnych pozycji, które muszą być ujawnione lub jeżeli występują zmiany niepieniężne wynikające z różnych transakcji bądź zdarzeń. Uzgodnienie w formie tabeli może wyglądać na przykład tak:

	Na dzień 1 stycznia 20x7 r.	Przepływy wy środków w pieniężnych	Zmiany niepieniężne					Na dzień 31 grudnia 20x7 r.
			Nabycie	Naliczenie odsetek	Zmiany z tytułu różnic kursowych	Nowe umowy leasingu	Zmiana wartości godziwej	
	'000	'000	'000	'000	'000	'000	'000	'000
(1) Krótkoterminowe kredyty bankowe	10.000	(300)	-	-	-	-	-	9.700
Długoterminowe kredyty bankowe	22.000	500	3.000	-	3.000	-	-	28.500
Inne pożyczki długoterminowe	1.000	(400)	-	-	-	-	-	600
Zobowiązania z tyt. leasingu finansowego	3.000	(250)	-	200	-	500	-	3.450
Zobowiązania z tytułu odsetek	456	(2.100)	-	2.500	-	-	-	856
Aktywa zabezpieczające kredyty długoterminowe	(300)	150	-	-	-	-	(40)	(190)
	36.156	(2.400)	3.000	2.700	3.000	500	(40)	42.916
(2) Środki pieniężne i ich ekwiwalenty (poza liniami kredytowymi)	(30.000)	300	-	-	250	-	-	(29.450)
(2)(3) Linie kredytowe	2.100	(200)	-	-	-	-	-	1.900
Środki pieniężne i ich ekwiwalenty	(27.900)	100	-	-	250	-	-	(27.550)
	8.256	(2.300)	3.000	2.700	3.250	500	(40)	15.366

(1) Nowelizacja wymaga wyjaśnienia powiązania pomiędzy uzgodnieniem a saldami i kwotami prezentowanymi w bilansie i rachunku przepływów pieniężnych. Podejmując decyzję o tym, jak szczegółowe powinny być ujawnienia, kierownictwo powinno wziąć pod uwagę cele bilansu i sporządzanych ujawnień.

(2) Nowelizacja wymaga oddzielnego ujawnienia zmian stanu aktywów i zobowiązań zaklasyfikowanych do działalności finansowej od zmian pozostałych aktywów i zobowiązań umieszczonych w innych kategoriach.

(3) Przykład zakłada, że linie kredytowe są płatne na żądanie i stanowią integralną część zarządzania środkami pieniężnymi jednostki.



Informacje opisowe

Prezentacja informacji opisowych może być odpowiednia, jeżeli jest tylko kilka pozycji do ujawnienia lub jeżeli występuje ograniczona liczba zmian niepieniężnych, na przykład:

W ciągu roku zakończony 31 grudnia 20x7 zmiany niepieniężne dotyczące długoterminowych kredytów bankowych wyniosły 3 mln USD i wynikały z naliczenia niezrealizowanych różnic kursowych.

Inne spostrzeżenia

Niektórzy sporządzający dokonują już podobnych ujawnień zgodnie z krajowymi wytycznymi lub też dobrowolnie. Te stosowane już ujawnienia mogą nie być w pełni zgodne ze zmienionymi wymogami, dlatego kierownictwo powinno przeanalizować pozycje zawierane w tych ujawnieniach pod kątem kompletności, właściwej klasyfikacji pozostałych aktywów i zobowiązań oraz powiązania z bilansem i rachunkiem przepływów pieniężnych.

Data wejścia w życie i przepisy przejściowe

Nowelizacja wchodzi w życie dla okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2017 r. lub później. Dozwolone jest jej wcześniejsze zastosowanie. W momencie stosowania nowelizacji po raz pierwszy jednostka nie ma obowiązku podawania informacji porównawczych z poprzedzających okresów.

Kogo dotyczą powyższe zmiany?

Zmiany będą miały wpływ na każdą jednostkę, która sporządza sprawozdania finansowe według MSSF. Wymagane informacje powinny być łatwo dostępne. Sporządzający powinni zastanowić się, jak najlepiej zaprezentować dodatkowe informacje wyjaśniające zmiany w zobowiązaniach z tytułu działalności finansowej.

Wiadomości z Cannon Street

Umowy ubezpieczeniowe

RMSR poinstruowała swoich pracowników, aby rozpoczęli proces głosowania. Na kolejnym spotkaniu RMSR przedyskutuje datę wejścia standardu w życie oraz wszelkie zagadnienia, jakie pojawiają się w procesie tworzenia projektu. Publikacja ostatecznej wersji standardu jest spodziewana pod koniec 2016 r.

Wartość firmy i utrata wartości

RMSR kontynuowała dyskusje na ten temat. Nie podjęto żadnych decyzji. RMSR będzie prowadziła dalsze rozmowy na kolejnych spotkaniach i zastanowi się nad krokami, które powinna podjąć przed przeprowadzeniem dalszych rozmów z RSRF (ang. FASB).

Wycena udziałów w jednostkach stowarzyszonych i wspólnych przedsiębiorstwach

RMSR omawiała zapytanie Komitetu ds. Interpretacji o informacje na temat tego, czy długoterminowe udziały, które w swojej treści ekonomicznej stanowią część inwestycji netto w jednostce stowarzyszonej lub wspólnym przedsiębiorstwie, powinny być testowane pod



kątem utraty wartości poprzez zastosowanie MSR 28, MSSF 9 lub połączenia tych dwóch standardów.

RMSR poparła dalsze obrady KI na temat tego zagadnienia i zwróciła uwagę, że KI mogłyby wypracować interpretację uściślającą rodzaj udziałów, które zawierają się w inwestycji netto.

RMSR zgodziła się, że takie długoterminowe udziały byłyby ujmowane i wyceniane przy zastosowaniu wymogów MSSF 9. RMSR zgodziła się też, że przy ocenie inwestycji netto jednostki stosowałyby wymogi w zakresie utraty wartości zawarte w MSSF 9 i MSR 28. RMSR przedstawi KI swoje uwagi na kolejnym spotkaniu.

Zobowiązania długoterminowe: warunki, które są badane po zakończeniu okresu sprawozdawczego

RMSR zastanawiała się nad sposobem stosowania jej propozycji zawartych w projekcie do dyskusji standardu „Klasyfikacja zobowiązań” w przypadku testowania lub weryfikacji warunków zawartych w umowie finansowania po zakończeniu okresu sprawozdawczego. Rada wstępnie zdecydowała, że:

- zgodność z wszelkimi warunkami zawartymi w umowie finansowania ocenia się na dzień sprawozdawczy,
- proponowana zmiana do standardu powinna zawierać wymóg, że zgodność z określonym warunkiem na koniec okresu sprawozdawczego musi decydować o tym, czy prawo podlegające temu warunkowi ma wpływać na klasyfikację, nawet w przypadku, gdy warunki są badane po zakończeniu roku obrotowego,
- w przypadku gdy umowa zawiera zapis o okresowej weryfikacji, a prawo do odroczenia płatności podlega weryfikacji przez pożyczkodawców, jednostka ma prawo odroczyć płatność tylko do daty okresowej weryfikacji.

Na kolejnym spotkaniu pracownicy RMSR zaprezentują analizę wytycznych dotyczących przekazania instrumentów kapitałowych jako sposobu rozliczenia, na potwierdzenie propozycji Rady, wykorzystując konkretne przykłady przedstawione w listach z uwagami.

Instrumenty finansowe o cechach instrumentów kapitałowych

RMSR omówiła nowe ustalenia w sprawie trzech podejść proponowanych przez nią jako możliwe sposoby ulepszenia MSR 32 *Instrumenty finansowe*. Rozmowy RMSR koncentrowały się na prezentacji podgrup zobowiązań, w tym prezentacji przychodów i kosztów z tytułu konkretnych rodzajów zobowiązań oraz przypisywaniu zysków lub strat i innych całkowitych dochodów do podgrup kapitału własnego. Nie podjęto żadnych decyzji.



KIMSF: Zagadnienia odrzucone w skrócie – MSR 16

Tatiana Geykhman z grupy doradczych usług księgowych analizuje praktyczne skutki odrzucania zagadnień związanych z MSR 16 z planu prac KI MSSF.

Szukasz odpowiedzi? Może udzielili jej już eksperci.

Komitet ds. Interpretacji (KI) regularnie rozpatruje około 20 spraw na swoich okresowych zebraniach. Bardzo niewielki procent omawianych spraw skutkuje wydaniem interpretacji. Wiele zagadnień zostaje odrzuconych; niektóre skutkują wydaniem ulepszenia do standardu lub zmiany o wąskim zakresie. Sprawy nie przyjęte do planu prac KI kończą jako „odrzuconia IFRIC”, znane profesji księgowej jako „nie IFRIC” czyli „NIFRIC”. NIFRIC są numerowane (od 2002 r.) i zapisywane w „zielonej księdze” standardów publikowanej przez RMSR, chociaż technicznie nie mają swojego miejsca w autorytatywnej literaturze. Niniejsza seria omawia to, co trzeba wiedzieć na temat spraw „odrzuconych” przez KI. Przechodzimy przez kolejne standardy, a w niniejszym numerze dochodzimy do MSR 16. MSR 16 dotyczy ujmowania, wyceny i ujawniania informacji o rzeczowych aktywach trwałych. Dziewięć zagadnień dotyczących MSR 16 zostało odrzuconych z planu prac KI.

Amortyzacja rzeczowych aktywów trwałych

Do KI zgłoszono szereg zagadnień dotyczących dopuszczalnych metod amortyzacji.

Metoda produkcyjna (maj 2004 r.)

KI zastanawiał się nad tzw. produkcyjną metodą amortyzacji. Przykładem jest korzystanie z drogi, które zgodnie z przewidywaniami będzie rosło. KI zastanawiał się, czy metoda ta może być stosowana w przypadku składników aktywów, z których korzyści nie są realizowane bezpośrednio poprzez ich używanie. KI odrzucił to zagadnienie i przekazał je Radzie. Metoda produkcyjna polega na naliczeniu obciążenia w oparciu o przewidywane wykorzystanie lub produkcję. Metoda ta może być stosowana w przypadku, gdy odzwierciedla przewidywany sposób konsumpcji przyszłych korzyści ekonomicznych zawartych w składniku aktywów.

Metoda odsetkowa (listopad 2004 r.)

KI odrzucił także zapytanie o odsetkową metodę amortyzacji (ang. interest method). Zgodnie z tą metodą amortyzowana wartość składnika aktywów odzwierciedla wartość bieżącą przyszłych przepływów pieniężnych netto spodziewaną z tego składnika aktywów, a zatem składnik aktywów będzie traktowany podobnie jak należność.

KI stwierdził, że metoda amortyzacji powinna odzwierciedlać sposób konsumpcji przyszłych korzyści ekonomicznych ze składnika aktywów. Na przykład, amortyzacja liniowa byłaby najodpowiedniejszą metodą w przypadku wykorzystania drogi w sposób równomierny w kolejnych okresach.



Metody oparte na przychodach

MSR 16 ustanawia zasadę, że podstawą amortyzacji jest spodziewany sposób konsumpcji przyszłych korzyści ekonomicznych ze składnika aktywów. W przypadku płatnej autostrady konsumpcja może być niska w początkowych okresach, a wysoka w późniejszych. W listopadzie 2011 r. i marcu 2012 r. KI dyskutował nad tym, czy metoda jednostki produkcyjnej (ang. a unit of production method) (spodziewane wykorzystanie lub wysokość produkcji) mogą być odpowiedniejsze dla odzwierciedlenia sposobu konsumpcji spodziewanych przyszłych korzyści ekonomicznych i zaproponował klaryfikację MSR 16 i MSR 38 w tym zakresie.

RMSR wyjaśniła wówczas, że stosowanie metod opartych na przychodach (ang. revenue-based method) do obliczania amortyzacji składnika aktywów uznaje się na nieodpowiednią podstawę, ponieważ przychody odzwierciedlają czynniki inne niż konsumpcja korzyści ekonomicznych zawartych w składniku aktywów. W maju 2014 r. RMSR wprowadziła zmiany do MSR 16 i MSR 38. Zmiany te obowiązują dla okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2016 r. lub później.

Koszt testowania aktywów (lipiec 2011 r.)

KI poproszono o wyjaśnienie, co można uznać za przychody ze sprzedaży z tytułu testowania składnika aktywów. Pytanie dotyczyło przykładu grupy przemysłowej składającej się z kilku autonomicznych zakładów w kraju podlegających lokalnym przepisom prawa. Przepisy te wymagały określenia „daty rozpoczęcia produkcji komercyjnej” dla kompleksu przemysłowego jako całości. Pytanie brzmiało, czy wpływy z zakładów już działających można zestawiać z kosztami testowania zakładów, które nie są jeszcze oddane do użytkowania.

KI stwierdził, że koszty testowania i wpływy z testowania należy ustalać oddzielnie dla każdego składnika rzeczowych aktywów trwałych. KI uznał, że wytyczne zawarte w MSR 16 są wystarczające do ustalenia, kiedy dany składnik rzeczowych aktywów trwałych zostaje oddany do użytku oraz do odróżnienia wpływów pomniejszających koszty testowania składnika aktywów od przychodów z produkcji. Nie spodziewano się tu różnorodności stosowanych praktyk.

Podsumowanie zagadnień odrzuconych dotyczących MSR 16

Temat	Wniosek
Amortyzacja rzeczowych aktywów trwałych (maj 2004 r.)	KI rozważał stosowanie metody produkcyjnej amortyzacji składnika aktywów, z którego korzyści nie będą konsumowane bezpośrednio w powiązaniu ze stopniem jego wykorzystania. Przykładem jest droga, której wykorzystanie zgodnie z przewidywaniami będzie rosło wraz z upływem czasu. KI uznał, że jest to zagadnienie koncepcyjne i zalecił, aby Rada zastanowiła się nad tym tematem w ramach projektu Założeń koncepcyjnych.
Amortyzacja aktywa w ramach leasingu operacyjnego (listopad 2004 r.)	KI uznał, że stosowanie odsetkowej metody amortyzacji nie jest właściwe. Zgodnie z tą metodą kwota amortyzacji składnika aktywów odzwierciedla wartość bieżącą przyszłych przepływów pieniężnych spodziewanych z tego składnika aktywów.
Aktualizacja wartości nieruchomości inwestycyjnych w budowie (listopad 2006 r.)	W odpowiedzi na zalecenie ze strony KI Rada wprowadziła do MSR 16 i MSR 40 zmiany określające, że nieruchomości inwestycyjne w budowie należy wykazywać zgodnie z MSR 40.



<p>Sprzedż aktywów przeznaczonych do wynajmu (maj 2007 r.)</p>	<p>KI otrzymał pytanie dotyczące prezentacji zysków lub strat, w przypadku gdy jednostka posiada aktywa przeznaczone do wynajmu i sprzedaje je w późniejszym okresie.</p> <p>W odpowiedzi na to zapytanie Rada w maju 2008 r. zmieniła MSR 16, wyjaśniając, że wpływy ze sprzedaży aktywów przeznaczonych do wynajmu należy ujmować jako przychody zgodnie z MSR 18. Rada stwierdziła, że prezentacja brutto będzie lepiej odzwierciedlała normalną działalność jednostek, które rutynowo sprzedają składniki rzeczowych aktywów trwałych przeznaczone do wynajmu.</p>
<p>Sposób ujawniania nieużytkowanych środków trwałych oraz nieaktywnej budowy w toku (maj 2009 r.)</p>	<p>W związku z tym, że MSR 16 zachęca, chociaż wyraźnie tego nie wymaga, aby ujawniać tymczasowo nieużytkowane aktywa oraz nieaktywną budowę w toku, KI został poproszony o wyjaśnienie spodziewanego zakresu tego zalecenia. KI stwierdził, że - na podstawie MSR 1, który zawiera wymóg ujawniania dodatkowych informacji potrzebnych do zrozumienia sprawozdań finansowych - nie są potrzebne żadne dodatkowe wytyczne.</p>
<p>Koszt testowania aktywów (lipiec 2011 r.)</p>	<p>KI zastanowił się, czy wpływy z zakładów już działających można zestawiać z kosztami testowania zakładów, które nie są jeszcze oddane do użytkowania, jeżeli wszystkie te zakłady należą do tej samej grupy przemysłowej. KI odrzucił to zagadnienie na podstawie stwierdzenia, że wytyczne zawarte w MSR 16 są wystarczające do ustalenia, kiedy dany składnik rzeczowych aktywów trwałych zostaje oddany do użytku, a zatem również do odróżnienia wpływów pomniejszających koszty testowania składnika aktywów od przychodów z produkcji.</p>
<p>Nabycie prawa do użytkowania gruntów (wrzesień 2012 r.)</p>	<p>KI został poproszony o wyjaśnienie ujęcia księgowego nabycia prawa do użytkowania gruntów i odrzucił to zagadnienie twierdząc, że występują tu odrębne uwarunkowania krajowe.</p> <p>Tym niemniej, KI zaznaczył, że występowanie nieokreślonego terminu użytkowania nie wyklucza zaklasyfikowania takiego „prawa do użytkowania” jako leasingu zgodnie z MSR 17.</p>
<p>Ujawnienie kosztów finansowania zewnętrznego dla aktywów wykazywanych zgodnie z modelem wartości przeszacowanej (maj 2014 r.)</p>	<p>W przypadku rzeczowych aktywów trwałych wykazywanych w wartości godziwej nie jest wymagana kapitalizacja kosztów finansowania zewnętrznego. KI potwierdził, że wymóg ujawniania wartości, w jakiej aktywa te były wykazywane zgodnie z modelem ceny nabycia (lub kosztu wytworzenia) obejmuje ujawnienie skapitalizowanych kosztów finansowania zewnętrznego.</p>
<p>Sposób ujmowania podstawowych zapasów (listopad 2014 r.)</p>	<p>KI został poproszony o wyjaśnienie, czy „podstawowe zapasy” (ang. core inventories) należy wykazywać zgodnie z MSR 2, czy zgodnie z MSR 16. KI stwierdził, że ustalenie, co stanowi „podstawowe zapasy” oraz ustalenie sposobu ich wykazywania, może różnić się, zależnie od sektora przemysłu. KI stwierdził, że nie posiada jasných dowodów na to, że różnice w rachunkowości są spowodowane różnicami w sposobie stosowania MSR 2 i MSR 16 i usunął to zagadnienie ze swojego planu prac.</p>



Leasing w bibliotece

Recepcja

In brief

Krótkie wprowadzenie do nowego standardu

Źródła

In depth

Szczegółowa analiza wymogów nowego standardu z praktycznymi przykładami stosowania kluczowych zasad

Analiza krytyczna

IFRS blog

Blog prowadzony przez PwC poświęcony standardom MSSF, zawierający dyskusje i debaty na gorące tematy w zakresie MSSF i leasingu

Media

Webcast

Patrina Buchanan (RMSR), Derek Carmichael i Jay Tahtah (PwC) dyskutują o najważniejszych punktach nowego standardu

Rozmowa o praktycznych skutkach wprowadzenia MSSF 16
Jay Tahtah rozmawia z Derekiem Carmichaeliem o praktycznych skutkach wprowadzenia nowego standardu dla spółek

Zalecana lektura

Are you ready?

Spojrzenie na wpływ nowego standardu na systemy, procesy i sprawozdawczość

Tematy specjalistyczne

In the spotlight: Kluczowe kwestie do przemyślenia dla poszczególnych sektorów, w tym dla sektora **handlu detalicznego i dóbr konsumenckich** oraz sektora **nieruchomości**.

Wkrótce nowe publikacje!

Nowość w następnym numerze Aktualności MSSF:

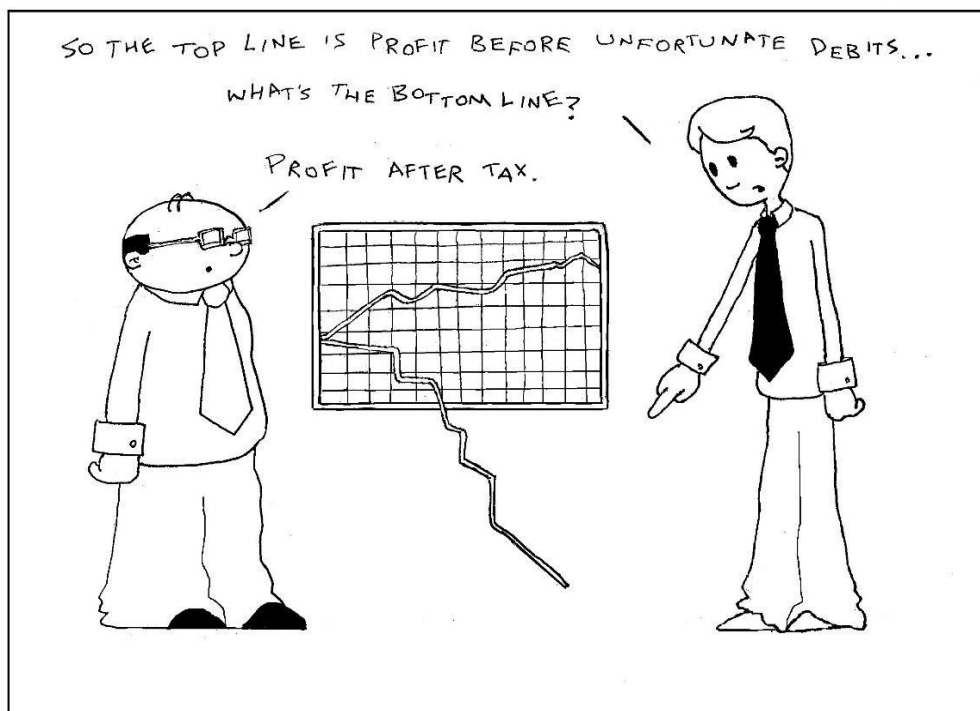


Laboratorium leasingu!

autorstwa Dereka Carmichaela



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

ruth.e.preedy@uk.pwc.com: Tel.: +44 (0) 207 213 2123

Instrumenty finansowe i usługi finansowe

Sandra.j.thompson@uk.pwc.com: Tel: + 44 (0) 207 212 5697

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

Wydawca „Aktualności MSSF”

Anna Schweizer

anna.k.schweizer@uk.pwc.com: Tel: +44 (0) 207 804 3129

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.

© 2016 PricewaterhouseCoopers. Wszelkie prawa zastrzeżone. Nazwa „PricewaterhouseCoopers” odnosi się do sieci firm członkowskich PricewaterhouseCoopers International Limited, z których każda stanowi oddzielny i niezależny podmiot prawny.