



Aktualności MSSF

W tym numerze:

- 2 MSSF 15: opublikowano ostateczne zmiany do nowego standardu dotyczącego przychodów**
Przegląd zagadnienia
- 4 W centrum uwagi organów nadzoru**
Czego możemy się dowiedzieć z raportu ESMA?
- 7 MSSF 8 Sprawozdawczość segmentów działalności**
Kluczowe sprawy, na które należy zwrócić uwagę
- 10 Laboratorium leasingowe**
Jak wdrażać nowe wytyczne?
- 11 Wiadomości z Cannon Street**
Ubezpieczenia i MSSF 9
Założenia koncepcyjne
Inicjatywa dotycząca ujawniania informacji
- 12 KIMSF: Zagadnienia odrzucone w skrócie**
MSR 18
- 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.



MSSF 15: opublikowano ostateczne zmiany do nowego standardu dotyczącego przychodów

RMSR zmieniła MSSF 15 w celu doprecyzowania wytycznych dotyczących identyfikacji obowiązków spełnienia świadczeń, licencji dotyczących własności intelektualnej oraz zagadnienia „mocodawca czy agent” (ang. principal versus agent). Zmiany obejmują również dodatkowe praktyczne rozwiązania ułatwiające wdrożenie nowego standardu. Zmiany te różnią się od dokonywanych przez RSRF (ang. FASB). Sallie Deysel analizuje dla nas wprowadzane zmiany bardziej szczegółowo.

12 kwietnia 2016 r. RMSR opublikowała swoje wyjaśnienia do MSSF 15. Dotyczą one tych obszarów wytycznych, które grupa ds. wdrażania standardu (ang. Transition Resource Group) uznała za rodzące ryzyko różnych interpretacji.

RMSR dąży do minimalizacji niepewności, która mogłaby utrudniać wdrożenie standardu oraz wprowadziła wysoką poprzeczkę dla podejmowania decyzji o ewentualnych zmianach. Rada daje jasno do zrozumienia, że dalsze zmiany standardu przed przeglądem powdrożeniowym są mało prawdopodobne.

RSRF postanowiła wprowadzić szerzej zakrojone zmiany dotyczące większej liczby zagadnień.

Co się zmieniło?

Zmiany precyzują wytyczne dotyczące identyfikacji obowiązków spełnienia świadczeń (ang. performance obligation), rachunkowości licencji dotyczących własności intelektualnej oraz oceny „mocodawca czy agent” (czy prezentować przychody w kwotach brutto, czy netto). Każdy z tych obszarów wytycznych uzupełniono o nowe i zmienione przykłady praktyczne.

RMSR dodała również praktyczne rozwiązania ułatwiające wdrożenie nowego standardu. Zmiany mają zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań finansowych sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się w 2018 roku, z możliwością ich wcześniejszego zastosowania.

Identyfikacja obowiązków spełnienia świadczeń

Zmiany doprecyzowują wytyczne dotyczące ustalenia, w jakich przypadkach zawarte w umowie przyrzeczenia to „odrębne” towary lub usługi, które należy rozliczać osobno. Określanie obowiązków spełnienia świadczeń ma zasadnicze znaczenie dla stosowania MSSF 15, zatem RMSR postanowiła dokonać tych samych zmian co RSRF, aby zachować zbieżność w tej ważnej kwestii.

Licencje dotyczące własności intelektualnej

Zmiany wytycznych dotyczących udzielania licencji doprecyzowują, w jakich sytuacjach przychody z tytułu licencji dotyczącej własności intelektualnej należy rozliczać „przez pewien okres”, a w jakich sytuacjach w „ danym punkcie w czasie”.

RSRF postanowiła stworzyć inny model, klasyfikujący licencje jako „funkcjonalne” albo „symboliczne” dla potrzeb ustalenia podejścia księgowego. RSRF opracowała również wytyczne dotyczące wpływu ograniczeń w licencjach, rachunkowości przedłużeń licencji oraz



wzoru ujmowania przychodów z tytułu obowiązków spełnienia świadczeń obejmujących licencję.

Różnice te oznaczają, że przychody wykazywane przez sporządzających sprawozdania finansowe zgodnie z MSSF mogą się różnić od przychodów wykazywanych przez konkurencję zgodnie z US GAAP. Mogłoby to mieć wpływ na firmy udzielające licencji dotyczących własności intelektualnej, z takich branż jak media, branża biotechnologiczna i programistyczna, trudno jest jednak jeszcze powiedzieć, jak powszechne będą w praktyce te różnice.

Zmiany doprecyzowują również, kiedy stosować wytyczne na temat ujmowania przychodów z tytułu licencji dotyczących własności intelektualnej, przy których opłaty licencyjne wynikają z poziomu sprzedaży albo wykorzystania. Te zmiany są zbieżne.

Wytyczne dotyczące zagadnienia „mocodawca czy agent” (ang. principal versus agent)

RMSR doprecyzowała, że mocodawca w ramach danego ustalenia kontroluje towar lub usługę przed ich przekazaniem do klienta. Poprawiła również strukturę wskaźników w taki sposób, że wskazują one obecnie, kiedy jednostka jest mocodawcą, a nie kiedy jest agentem, oraz wyeliminowała dwa wskaźniki („zapłata jednostki ma formę prowizji” oraz „jednostka nie jest narażona na ryzyko kredytowe”). Te zmiany są zbieżne.

Praktyczne rozwiązania ułatwiające wdrożenie nowego standardu

Zmiany wprowadzają dwa nowe praktyczne rozwiązania ułatwiające wdrożenie nowego standardu.

Jedno z nich pozwala jednostkom na wykorzystywanie wiedzy po fakcie przy ocenie modyfikacji umów istniejących na dzień wdrożenia.

Drugie pozwala jednostkom stosującym pełną metodę retrospektywną na podjęcie decyzji o nieprzekształcaniu umów, które były zrealizowane w momencie rozpoczęcia najwcześniejszego prezentowanego okresu. To rozwiązanie nie będzie dostępne dla jednostek sporządzających sprawozdania finansowe zgodnie z US GAAP.

Jaki jest wpływ tych zmian?

Zmiany nie wpływają na kształt podstawowych zasad MSSF 15. Precyzują jednak niektóre z bardziej złożonych aspektów standardu. Zmiany mogą być istotne dla szerokiej rzeszy jednostek i zarządy powinny je uwzględnić przy ocenie wpływu MSSF 15.

Zmiany MSSF 15 nie zawsze są takie same, jak zmiany wprowadzane do amerykańskiego standardu przez RSRF. Oprócz różnic odnotowanych powyżej RSRF wprowadziła wyjątek dla rachunkowości działalności spedycyjnej i manipulacyjnej. Oczekuje się, że wprowadzi również zmiany o niewielkim zakresie w wytycznych dotyczących oceny ścisłości, prezentacji podatków od sprzedaży oraz wyceny zapłaty niepieniężnej.

MSSF 15 nie będzie zawierać żadnych dodatkowych wytycznych dotyczących tych zagadnień. W Uzasadnieniu wniosków RMSR w większości przypadków wskazała, gdzie spodziewa się, że różne brzmienie standardów spowoduje lub mogłoby spowodować dochodzenie do różnych wniosków na gruncie MSSF i US GAAP.

Jednostki o wymogach sprawozdawczych zarówno w Stanach Zjednoczonych, jak i poza nimi (np. jednostki amerykańskie posiadające jednostki zależne sporządzające sprawozdania finansowe według MSSF lub jednostki sporządzające takie sprawozdania, które są jednocześnie zagranicznymi emitentami prywatnymi (ang. FPIs)) będą musiały wziąć pod uwagę przy przyjmowaniu nowego standardu, czy ich wnioski będą do przyjęcia w obu



regulacjach. W przypadku jednostek posiadających znaczącą konkurencję, prowadzącą sprawozdawczość według US GAAP, może zaistnieć potrzeba wyjaśnienia ewentualnych różnic w zakresie, w jakim mają zastosowanie do inwestorów.

Co dalej?

RMSR nie planuje na razie wprowadzać dalszych zmian w MSSF 15. RSRF przewiduje publikację swoich ostatecznych poprawek o ograniczonym zakresie, a także projektu do dyskusji zawierającego rozmaite korekty techniczne.

RSRF nadal organizuje spotkania grupy ds. wdrażania standardu wyłącznie w gronie amerykańskich członków tej grupy. Pierwsze czysto amerykańskie spotkanie grupy odbyło się w kwietniu 2016 roku, zaś kolejne spotkania zaplanowano na lipiec i listopad. Nie jest obecnie jasne, czy, ani jak, RMSR odpowie na dyskusje odbywające się na tych spotkaniach.

W centrum uwagi organów nadzoru: Czego możemy się dowiedzieć z raportu ESMA?

Egzekwowanie stosowania przepisów w zakresie sprawozdawczości według MSSF to kolejna kwestia, jaką zarządy powinny brać pod uwagę przy sporządzaniu sprawozdań finansowych. Madhuri Ravi Srinivasan z doradztwa księgowego omawia najważniejsze punkty niedawno opublikowanego raportu ESMA.

ESMA (Europejski Urząd Nadzoru Papierów Wartościowych i Rynków) opublikował niedawno swój **Raport na temat działań egzekwujących i nadzorczych organów nadzoru księgowego** w 2015 r. Raport omawia ustalenia europejskich organów nadzoru księgowego dotyczące priorytetów egzekwowania na rok 2014.

Przegląd objął 1200 emitentów, czyli blisko 20% wszystkich emitentów sporządzających sprawozdania finansowe według MSSF w Europie, których papiery wartościowe są notowane na rynkach regulowanych. W wyniku przeprowadzonych przeglądów, organy nadzoru podjęły działania wobec 25% emitentów.

Co znalazło się w centrum uwagi?

ESMA przedstawiła następujące trzy obszary jako znajdujące się w tym roku w centrum uwagi:

- (a) Prezentacja skonsolidowanych sprawozdań finansowych i odnośne ujawnienia informacji;
- (b) Sprawozdawczość finansowa stron wspólnych ustaleń umownych i odnośne ujawnienia informacji;
- (c) Ujmowanie i wycena aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego i niepewnych pozycji podatkowych.



Jakie były główne ustalenia?

Skonsolidowane sprawozdania finansowe

Dla użytkowników MSSF przyjętych przez UE, rok 2014 był pierwszym rokiem stosowania MSSF 10 *Skonsolidowane sprawozdania finansowe* oraz MSSF 12 *Ujawnianie udziałów w innych jednostkach*. Jakkolwiek większość emitentów analizowała kwestię istnienia kontroli w jednostkach, w których nie ma większości praw głosu, w sprawozdaniach finansowych często brakowało odnośnych ujawnień informacji, w szczególności takich aspektów jak:

- w jaki sposób jednostka uzasadnia, że sprawuje władzę nad jednostką, w której dokonano inwestycji;
- ekspozycja na zmienność wyników finansowych z tytułu zaangażowania w jednostkę, w której dokonano inwestycji oraz
- możliwość korzystania ze swojej władzy nad jednostką, w której dokonano inwestycji w celu wywierania wpływu na przypisane sobie wyniki finansowe.

Niektórzy emitenci, którzy nie konsolidowali inwestycji, w której posiadali ponad 50% praw głosu, nie ujawnili uzasadnienia swojej decyzji (np. istnienia porozumienia umownego między akcjonariuszami, ustanawiającego wspólną kontrolę lub dającego kontrolę drugiemu akcjonariuszowi).

Ujawnienia dotyczące jednostek strukturyzowanych wydają się wyglądać lepiej, gdyż 90% tego rodzaju emitentów ujawniło informacje pozwalające użytkownikom zrozumieć i ocenić charakter i zakres udziałów w niekonsolidowanych jednostkach strukturyzowanych oraz wiążące się z nimi ryzyko.

Najważniejsza rzecz do zapamiętania

Wydaje się, że pojęcie kontroli jest stosowane właściwie niemal we wszystkich przypadkach. Niedociągnięcie dotyczy zakresu ujawnień, które muszą być dostosowane do sytuacji jednostki i wystarczająco szczegółowe, aby umożliwić użytkownikom zrozumienie uzasadnienia dla wniosków, do których doszła jednostka.

Wspólne ustalenia umowne

Ponownie głównym odnotowanym problemem był zakres ujawnień. Jakkolwiek większość wspólnych działań miała strukturę odrębnej jednostki prawnej, wielu emitentów nie ujawniło konkretnych informacji pozwalających użytkownikom ocenić, czy strony mają bezpośrednie prawa do aktywów lub bezpośrednie obowiązki z tytułu zobowiązań związanych ze wspólnym ustaleniem umownym. Podobnie bardzo niewielu emitentów ujawniło wystarczające informacje o czynnikach uwzględnianych przy ocenie, czy dane ustalenie to wspólne działanie czy wspólne przedsięwzięcie.

Nie stanowi jednak zaskoczenia to, że niemal wszyscy emitenci poprawnie ujawnili podstawowe informacje o jednostce, w której dokonano inwestycji (np. charakter relacji, miejsce prowadzenia działalności).

Zastosowanie MSSF 11 po raz pierwszy doprowadziło do pewnych reklasyfikacji - ze wspólnie kontrolowanej działalności lub wspólnie kontrolowanego składnika aktywów do wspólnego przedsięwzięcia albo ze wspólnego przedsięwzięcia do wspólnie kontrolowanej działalności.



Wielu z tych emitentów nie ujawniło jednak w poprawny sposób dokonanych zmian, w szczególności istotnych czynników uwzględnionych w ocenie.

Najważniejsza rzecz do zapamiętania

Podobnie jak w przypadku konsolidacji, nie występowały żadne istotne problemy dotyczące wniosków klasyfikacyjnych, do których doszło emitenci. Nacisk kładzie się raczej na zapewnienie wystarczająco szczegółowych informacji, aby użytkownicy rozumieli uzasadnienie zastosowanej klasyfikacji.

Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego oraz niepewne pozycje podatkowe

Z uwagi na to, że to nie jest nowy wymóg, zaskoczeniem było (a może nie było) to, że ujawnienia dotyczące aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego dotyczących niewykorzystanych strat podatkowych były niedostateczne u prawie 1/3 analizowanych emitentów. W większości przypadków nie wskazano charakteru dowodów na poparcie ujęcia aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Inni nie ujawnili kluczowych założeń.

Innym interesującym aspektem jest to, że w dużej liczbie przypadków oczekiwano realizacji aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w okresie dłuższym niż 5 lat. Mocno wskazuje to na to, że powinny być istnieć przekonujące dowody na poparcie ujęcia aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

Niemal połowa emitentów nie ujawniła zasady rachunkowości stosowanej wobec niepewnych pozycji podatkowych, a niemal 3/4 nie ujawniło podstawy wyceny.

Najważniejsza rzecz do zapamiętania

Adekwatność ujawnienia dowodów na poparcie ujęcia aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego wydaje się stale występującym problemem.

W przypadku niepewnych pozycji podatkowych, wydaje się, że brak konkretnych wytycznych doprowadził do zróżnicowania stosowanego w praktyce podejścia. W niedalekiej przyszłości oczekuje się interpretacji na ten temat, doprecyzowującej wytyczne. MSR 12 *Podatek dochodowy* pozostanie w 2016 r. w centrum uwagi.

Co dalej?

ESMA oraz europejskie organy nadzoru potwierdzają wysoki standard stosowania MSSF w 2014 roku, uważają jednak również, że istnieje możliwość poprawy.

Wyższa świadomość priorytetów organów nadzoru odnośnie roku 2015, w połączeniu z przewidywanymi wytycznymi w ramach inicjatywy dotyczącej ujawniania informacji oraz innymi decyzjami RMSR, prawdopodobnie pomoże emitentom w tym względzie.

Wspólne priorytety w odniesieniu do sprawozdań finansowych za 2015 rok obejmują następujące zagadnienia:

- Wpływ warunków na rynkach finansowych na sprawozdania finansowe;
- Rachunek przepływów pieniężnych i odnośne ujawnienia informacji oraz
- Wycena w wartości godziwej oraz odnośne ujawnienia.



Wytyczne dotyczące **alternatywnych mierników wyników** będą miały zastosowanie do wszelkich publikacji po 3 lipca 2016 r.

Czy czytali Państwo ostatnie blogi PwC dotyczące MSSF?

Guillaume Debout i Anna Schweizer spierają się na temat ujmowania i późniejszej wyceny wartości firmy

Saad Siddique i Anna Schweizer dyskutują o ostrożności i neutralności

Kluczowe sprawy, na które należy zwracać uwagę w sprawozdawczości segmentów działalności

Tatiana Geykhman z działu doradczych usług księgowych wyjaśnia, dlaczego sprawozdawczość na temat segmentów działalności nie jest wyłącznie mechanicznym spełnieniem wymogów.

Jaki jest cel prezentacji informacji o segmentach?

Informacje na temat segmentów dają wgląd w to, w jaki sposób kierownictwo patrzy na działalność jednostki.

Informacje na temat segmentów pomagają w powiązaniu opinii kierownictwa na temat działalności, przedstawionych w sprawozdaniu zarządu (ang. MD&A) ze skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym. Informacje te umożliwiają inwestorom bardziej precyzyjną ocenę przyszłych przepływów pieniężnych jednostki.

Czym jest segment operacyjny?

Segment operacyjny definiuje się jako część składową jednostki:

- która angażuje się w działalność gospodarczą, w związku z którą może uzyskiwać przychody i koszty;
- której wyniki są regularnie przeglądane przez kluczowego decydenta odpowiedzialnego za podejmowanie decyzji operacyjnych w jednostce (ang. CODM) w celu oceny wyników i alokacji zasobów; oraz
- w przypadku której są dostępne oddzielne informacje finansowe.

Segmenty operacyjne reprezentują najniższy poziom, na jakim kierownictwo monitoruje działalność gospodarczą i podejmuje decyzje.

Jak wyodrębnić segmenty operacyjne?

Punktem wyjścia jest ustalenie, kto pełni funkcję CODM. Może to być osoba lub organ zarządzający, zależnie od struktury jednostki. Termin ten sam w sobie oznacza, że dana osoba lub organ podejmuje strategiczne decyzje dotyczące segmentów operacyjnych jednostki. Powszechnymi przykładami CODM są dyrektor zarządzający lub zarząd.



Następnym krokiem jest określenie, jakie rodzaje działalności gospodarczej prowadzi jednostka. Te rodzaje działalności muszą generować przychody i/lub koszty. Dział jednostki może być oddzielnym segmentem operacyjnym, jeżeli stanowi ośrodek powstawania kosztów.

Oddzielne informacje finansowe nie są zdefiniowane w standardzie. CODM musi posiadać dostateczne informacje, by móc dokonać oceny wyników i alokować zasoby do danej działalności. Nie jest wymagane pełne sprawozdanie finansowe, ale nie będą też prawdopodobnie wystarczające same informacje o przychodach.

Oddzielne informacje powinny podlegać regularnemu przeglądowi ze strony CODM.

Segment sprawozdawczy a segment operacyjny – na czym polega różnica?

Nie wszystkie segmenty operacyjne muszą być wykazywane oddzielnie w sprawozdaniu finansowym. Standard zawiera progi ilościowe dla przychodów, zysków lub strat oraz aktywów segmentu. Jeżeli którykolwiek z tych progów zostanie przekroczony, segment jest segmentem sprawozdawczym.

Jeżeli CODM kontroluje jedynie wskaźniki wyników spoza zakresu powszechnie przyjętych zasad rachunkowości, wówczas próg ilościowy dotyczący zysku lub straty należy oceniać na podstawie tego wskaźnika wyników.

Zewnętrzne przychody wszystkich segmentów sprawozdawczych powinny stanowić co najmniej 75% zewnętrznych przychodów jednostki. Pozostałe segmenty można połączyć w ramach pozycji „Pozostałe segmenty”.

Agregacja

Agregacja segmentów operacyjnych dla potrzeb sprawozdawczych jest dozwolona, ale nie – wymagana. Agregacja jest dozwolona, jeżeli spełnione zostały wszystkie wymienione poniżej kryteria:

- agregacja skutkuje przedstawieniem informacji, które umożliwią ich użytkownikom ocenę działalności i otoczenia gospodarczego jednostki;
- segmenty te mają podobne cechy ekonomiczne;
- segmenty są do siebie podobne we wszystkich poniższych aspektach:
 - charakter produktów i usług;
 - charakter procesów produkcyjnych;
 - rodzaj lub kategoria klientów;
 - metody dystrybucji produktów lub świadczenia usług; oraz
 - charakter otoczenia regulacyjnego (jeżeli dotyczy).

Ocena ta wymaga dokonania istotnego subiektywnego osądu. Kierownictwo powinno ujawnić, które segmenty operacyjne zostały ze sobą połączone oraz przedstawić wskaźniki ekonomiczne poddane ocenie.

Informacje do ujawnienia

Informacje na temat segmentów powinny dostarczać inwestorom informacji o charakterze poszczególnych rodzajów działalności oraz ich wynikach finansowych, tak jak ocenia je kierownictwo, a także o otoczeniu gospodarczym, w którym jednostka prowadzi działalność.

Ujawnienia na temat segmentów całej jednostki wskazują, między innymi, na kluczowe linie produktów lub usług, rozkład geograficzny kluczowych rodzajów działalności oraz koncentrację klientów.



Informacjami wymaganymi dla każdego segmentu sprawozdawczego są: wynik finansowy segmentu, aktywa i zobowiązania (o ile podlegają przeglądowi ze strony CODM) oraz podstawa wyceny. Zakłada się, że CODM przegląda dane informacje z określonego powodu, w związku z tym są one na tyle ważne, że wymagają ujawnienia.

Co w przypadku, gdy CODM sprawdza kilka wskaźników wyników, aktywów i zobowiązań?

Ujawnia się te wskaźniki, na których CODM najbardziej polega lub które kontroluje regularnie. Jeżeli kilka wskaźników w równym stopniu spełnia te kryteria, ujawnia się ten wskaźnik, który jest najbardziej spójny z informacjami w sprawozdaniu finansowym.

Co w przypadku, gdy informacje kontrolowane przez CODM są spoza zakresu powszechnie przyjętych zasad rachunkowości?

Informacje ujawnia się na takiej samej podstawie, na jakiej są one dostarczane CODM. Informacje spoza zakresu powszechnie przyjętych zasad rachunkowości uzgadnia się ze sprawozdaniem finansowym.

Co w przypadku, gdy informacje o segmentach operacyjnych są poufnymi informacjami handlowymi?

Standard nie zawiera wyłączenia dotyczącego „szkody dla konkurencyjności”. Ujawnienia zawierające informacje kontrolowane przez CODM są obowiązkowe. Brak ujawnienia informacji o segmentach stanowi odstępstwo od wymogów standardów MSSF.

Które jednostki powinny ujawniać informacje o segmentach?

Informacje o segmentach są wymagane w przypadku jednostek, których instrumenty dłużne lub kapitałowe znajdują się w publicznym obrocie na regulowanym rynku lub które są w trakcie procesu emisji instrumentów publicznych. Wszystkie pozostałe jednostki mogą ujawniać informacje o segmentach na zasadzie dobrowolności.

Organy nadzoru regularnie kontrolują i monitorują sprawozdania finansowe publikowane przez emitentów instrumentów znajdujących się w publicznym obrocie. Organy nadzoru często kwestionują agregację segmentów operacyjnych, przypadki występowania tylko jednego segmentu sprawozdawczego oraz przypadki, w których informacje podawane w komentarzu zarządu nie są spójne z ujawnieniami na temat segmentów.

Co dalej?

Publikacja projektu standardu do dyskusji dotyczącego zmian o ograniczonym zakresie do MSSF 8 jest spodziewana pod koniec 2016 r. Zmiany te będą zawierały wyjaśnienia dotyczące MSSF 8 *Segmenty operacyjne* w zakresie problemów zidentyfikowanych w ramach przeglądu powdrożeniowego. Spodziewane zmiany obejmują:

- Podkreślenie, że zastosowanie MSSF 8 ułatwia zachowanie spójności prezentacji dla inwestorów, komentarza zarządu oraz ujawnień na temat segmentów, co z kolei zwiększa wartość informacyjną każdej z tych form sprawozdawczości.
- Wyjaśnienie, że CODM jest funkcją podejmującą decyzje operacyjne, oraz że CODM może być osobą lub organem. Wymagane będzie ujawnienie, co stanowi CODM.
- Jasne wytyczne na temat rodzajów informacji, które są najbardziej użyteczne dla inwestorów (na przykład, wydatki niepieniężne, pozycje jednorazowe, inne pozycje wpływające na przyszłe przepływy pieniężne).

Więcej informacji można uzyskać na Inform: **In Depth: Świeże spojrzenie na MSSF 8 „Segmenty operacyjne”**.



Laboratorium leasingowe

Po wielkim sukcesie swojego pierwszego eksperymentu, profesor Lee Singh zabiera się do drugiego, tym razem w sektorze nieruchomości, z pomocą swojej asystentki Avni Mashru.

Hipoteza

MSSF 16 nie będzie miał żadnego wpływu na sektor nieruchomości.

Testy i analiza

Nowy standard dotyczący leasingu pozostawia rachunkowość leasingodawcy zasadniczo bez zmian. Zważywszy na fakt, że zasadnicza większość jednostek w sektorze nieruchomości to leasingodawcy w transakcjach leasingu, można by pomyśleć, że nie muszą się one za bardzo martwić.

W istocie, standard ma całkiem odwrotny skutek, jeżeli chodzi o bazę klientów sektora – najemców (leasingobiorców). Na przykład, nowy standard będzie miał prawdopodobnie największy wpływ na sektor sprzedaży detalicznej, biorąc pod uwagę fakt, że spółki z tego sektora w znacznej mierze prowadzą sklepy w wynajętych pomieszczeniach.

Badanie **PwC Global Lease Capitalisation study** opublikowane w lutym 2016 r. wykazało, że w przypadku spółek z sektora sprzedaży detalicznej nastąpi średnio 98% wzrost zadłużenia (z powodu ujęcia zobowiązań z tytułu leasingu), oraz średnio 41% wzrost EBITDA. Jest to spowodowane tym, że umowy klasyfikowane uprzednio jako leasing operacyjny, nie będą już skutkowały ujęciem „kosztu leasingu operacyjnego” w wyniku finansowym. Jednostka będzie ujmowała koszty z tytułu odsetek oraz zobowiązanie z tytułu leasingu i amortyzację „prawa użytkowania” składnika aktywów.

W szerszym kontekście zarówno leasing nieruchomości detalicznych, jak i komercyjnych mogą mieć szereg cech wspólnych, takich jak opcje odnowienia umowy i zmienną wysokość płatności leasingowych. W przeszłości najemcy wykazywali takie umowy leasingu jako leasing operacyjny i wykazywali płatności z tego tytułu liniowo jako koszty operacyjne, co nie miało istotnego wpływu na bilans. Skutki księgowe takich umów zgodnie z nowym standardem sprawią, że najemcy będą prawdopodobnie zwracali o wiele większą uwagę na te cechy.

Wniosek

Chociaż rachunkowość leasingodawców pozostała zasadniczo niezmieniona po wprowadzeniu nowego standardu, jednak MSSF 16 może w praktyce wywrzeć istotny komercyjny wpływ na jednostki z sektora nieruchomości w momencie prowadzenia negocjacji z najemcami.

Praktyczne zastosowanie

Nowy standard będzie miał wpływ nie tylko na bilanse najemców, ale także na koszty operacyjne, ponieważ koszty leasingu zostaną rozdzielone pomiędzy koszty operacyjne i finansowe.

Z punktu widzenia leasingodawcy świadomość tych skutków dla najemców będzie miała kluczowe znaczenie, ponieważ mogą one wywrzeć wpływ na ich zachowania rynkowe i skłonić najemców do zawierania bardziej krótkoterminowych lub bardziej elastycznych umów leasingu. Najemcy mogą szukać różnego rodzaju płatności warunkowych, aby zminimalizować kwoty, które będą musieli wykazywać jako zobowiązania z tytułu leasingu.

Aby dowiedzieć się więcej na temat analizy profesora dotyczącej skutków MSSF 16 *Leasing* dla sektora nieruchomości, zajrzyj do [Spotlight](#).



Wiadomości z Cannon Street

Ubezpieczenia a MSSF 9

RMSR wstępnie postanowiła potwierdzić propozycje zawarte w projekcie standardu do dyskusji dotyczące podejścia polegającego na usunięciu z rachunku zysków i strat niektórych przypadków niedopasowania księgowego (ang. „overlay approach”), oraz że jednostka powinna mieć możliwość stosowania tymczasowego wyłączenia tylko wówczas, gdy:

- Jednostka nie stosowała wcześniej MSSF 9;
- Działalność jednostki jest głównie „związana z ubezpieczeniami”, a więc obejmuje:
 - Wystawianie umów w zakresie MSSF 4 skutkujących powstaniem zobowiązań, których wartość bilansowa jest istotna; oraz
 - Wystawianie kontraktów inwestycyjnych wycenianych w wartości godziwej przez wynik finansowy.

Rada wstępnie ustaliła definicję „wskaźnika przewagi” (ang. ‘predominance ratio’) oraz wymogi informacyjne dotyczące jednostek korzystających z tego wyłączenia.

Pozostałe problemy techniczne będą omawiane na posiedzeniu majowym. Rada planuje publikację zmian do MSSF 4 we wrześniu 2016 r.

Założenia koncepcyjne

RMSR wstępnie postanowiła potwierdzić proponowany w projekcie standardu do dyskusji cel Założeń koncepcyjnych (ZK). Rada zdecydowała, że będzie ponownie obradowała nad tematami, które okazały się kontrowersyjne lub w przypadku których pojawiły się nowe informacje. Pracownicy zostali poproszeni o:

- Przeprowadzenie obszerniejszej analizy skutków, jakie proponowane definicje aktywów i zobowiązań będą miały na aktualne projekty;
- Przeanalizowanie dodatkowych niespójności pomiędzy zmienionymi ZK a standardami, które zgłosili respondenci; oraz
- Przeprowadzenie bardziej szczegółowej analizy skutków zmienionych ZK dla sporządzających sprawozdania finansowe.

RMSR wstępnie postanowiła nie opracowywać w ramach tego projektu koncepcji mających na celu rozwiązanie problemów pojawiających się przy klasyfikacji instrumentów finansowych posiadających cechy zarówno zobowiązań, jak i kapitału. Będzie to realizowane w ramach projektu *Instrumenty finansowe o cechach kapitałowych*, co może prowadzić do kolejnych zmian do zmienionych ZK.

Na posiedzeniu majowym RMSR będzie omawiała ewentualne zmiany do Rozdziału 1 *Cel ogólnej sprawozdawczości finansowej* i Rozdziału 2 *Cechy jakościowe użytecznych informacji finansowych*.

Inicjatywa dotycząca ujawniania informacji: zmiany zasad rachunkowości i oszacowań księgowych

RMSR wstępnie postanowiła zmienić definicje, aby:

- Wyjaśnić, jak powiązane są ze sobą zasady rachunkowości i szacunki;
- Dodać wytyczne w sprawie tego, czy zmiany technik wyceny i oszacowań są



zmianami szacunków księgowych; oraz

- Zaktualizować przykłady szacunków podane w MSR 8.

Ponadto, Rada postanowiła nie zmieniać wymogu ujawniania charakteru i wartości zmiany szacunku księgowego.

Na kolejnym posiedzeniu Rada omówi postanowienia przejściowe dla proponowanych zmian.

Inne dyskusje

Rada przedyskutowała następujące tematy bez podjęcia żadnych decyzji:

- Konsultacje w sprawie Planu prac na rok 2015
- Inicjatywa dotycząca ujawniania informacji: istotność, ujawnienie na temat ograniczeń dotyczących środków pieniężnych i płynności
- Instrumenty finansowe o cechach kapitałowych
- Połączenia jednostek znajdujących się pod wspólną kontrolą
- Wartość firmy i utrata wartości.

KIMSF: Zagadnienia odrzucone w skrócie – MSR 18

Michel Vique z grupy doradczych usług księgowych analizuje praktyczne skutki odrzucenia z planu prac Komitetu ds. Interpretacji (KI) zagadnień związanych z MSR 18.

Szukasz odpowiedzi? Może już została udzielona przez ekspertów.

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 „odrzucenia 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 prezentuje to, co powinniście wiedzieć o zagadnieniach, które zostały „odrzucione” przez KI. Omawiamy standardy kolejno, a w tym numerze dochodzimy do MSR 18.

MSR 18 *Przychody* dotyczy przychodów powstających ze sprzedaży towarów, świadczenia usług, odsetek, tantiem i dywidend. Jest to jeden ze standardów wymagających najwyższego stopnia subiektywnego osądu. Nic więc dziwnego, że w ciągu ostatnich 13 lat zgłoszono do KI szereg problemów.

Większość problemów nie została dodana do planu prac KI i podkreślano przy tym potrzebę pełnego przeglądu standardu dotyczącego ujmowania przychodów ze względu na brak konkretnych wytycznych w MSR 18. Tym niemniej, niektóre decyzje dostarczyły pożytecznych wyjaśnień, które zostały włączone do nowego standardu dotyczącego przychodów – MSSF 15 *Przychody z umów z klientami*.



Wydłużenie terminu płatności i opusty z tytułu szybkiego rozliczenia (lipiec 2004 r.)

Jednostki mogą uzgodnić z klientami wydłużenie terminu płatności, na przykład, sześciomiesięczny nieoprocentowany kredyty, bądź też zaoferować klientom opusty za szybką zapłatę zafakturowanych kwot (opusty rozliczeniowe). Warunki płatności mogą mieć wpływ na moment ujmowania przychodów oraz na miejsce ich ujmowania w rachunku zysków i strat. W lipcu 2004 r. KI wyjaśniła, co następuje:

W przypadku gdy spółka przyznaje wydłużony termin płatności klientowi, może to oznaczać, że umowa w efekcie stanowi zarówno sprzedaż, jak i transakcję finansowania. W takim przypadku oddzielnie należy wykazać wartość pieniądza w czasie (za okres od dostarczenia świadczeń do momentu płatności). W rezultacie wartość przychodów ujęta w momencie sprzedaży zostaje pomniejszona, zaś przez okres finansowania ujmuje się przychody z tytułu odsetek.

W przypadku gdy spółka oferuje opust za szybkie rozliczenie transakcji, zasada zawarta w MSR 18 wymaga, aby kwota przychodów ujęta w ramach transakcji została pomniejszona o wartość opustu w momencie sprzedaży. Jednostka nie powinna ujmować przychodów według nominalnej wartości faktury ani też kosztów z tytułu odsetek z tytułu opustu.

MSSF 15 mówi jasno, że jednostka powinna ująć przychód w kwocie odzwierciedlającej cenę, jaką klient zapłaciłby za towary lub usługi, gdyby zapłacił za te towary lub usługi gotówką w momencie ich przekazania klientowi (czyli cenę sprzedaży za gotówkę).

Kwota opustu należnego klientowi, jeżeli zgodzi się zapłacić w momencie dostawy, powinna odzwierciedlać cenę sprzedaży za gotówkę. Dlatego nie przewiduje się żadnych zmian w ujęciu księgowym opustu za szybkie rozliczenie transakcji (tj. w porównaniu z przychodami w momencie sprzedaży). MSSF 15 wymaga również ujęcia niższych przychodów niż środki pieniężne otrzymane z tytułu zaległych płatności, ponieważ część tej płatności będzie wykazana jako przychody z tytułu odsetek.

MSSF 15 wymaga natomiast ujęcia wyższych przychodów niż środki pieniężne otrzymane z tytułu płatności dokonanych z góry, ponieważ w takich przypadkach wykazane zostaną koszty z tytułu odsetek.

Koszty pozyskiwania abonentów w sektorze telekomunikacji

KI zastanawiał się, jak dostawca usług telekomunikacyjnych powinien wykazywać aparaty telefoniczne, które przekazuje bezpłatnie lub za obniżoną cenę klientom, którzy podpisują umowy o świadczenie usług. Pytanie brzmiało, czy:

- umowy należy traktować jako zawierające dwa dające się rozróżnić elementy, to jest sprzedaż telefonu i świadczenie usług telekomunikacyjnych. Przychody byłyby wówczas przypisywane do poszczególnych elementów; czy też
- telefony należy traktować jako koszt pozyskania nowego klienta i nie przypisywać do nich żadnych przychodów.

KI przyznał, że pytanie dotyczy szerokiego grona podmiotów w wielu sektorach. MSR 18 nie podaje wytycznych w sprawie tego, co oznaczają „dające się rozróżnić elementy”, a praktyka w tym zakresie jest różnorodna.

W marcu 2006 r. KI zdecydował nie umieszczać tego tematu w swoim planie prac, ponieważ uznał, że nie uda się osiągnąć w tej sprawie konsensusu w rozsądnym terminie. KI zwrócił też uwagę, że odpowiednie wytyczne w tej sprawie powinny opierać się na ogólnych zasadach,



a RMSR była w trakcie opracowywania takich zasad wyodrębniania oddzielnych elementów w ramach umów dotyczących przychodów.

W maju 2015 r. RMSR opublikowała nowy standard dotyczący ujmowania przychodów. MSSF 15 podaje więcej wytycznych w sprawie tego, jak identyfikować oddzielne towary i usługi w umowach wiązanych. MSSF 15 wyjaśnia, że towar lub usługa są oddzielne, jeżeli:

- a) *klient może skorzystać z towaru lub usługi albo oddzielnie, albo razem z innymi zasobami, które są dostępne dla klienta (na przykład, ponieważ dana jednostka regularnie sprzedaje te towary lub usługi oddzielnie); oraz*
- b) *towar lub usługę można oddzielić od innych towarów lub usług w umowie (na przykład, dany towar lub usługa nie modyfikuje w znaczący sposób innego towaru lub usługi przyrzeczonych w umowie).*

Wprowadzone zostały też nowe zasady alokacji ceny transakcji do poszczególnych elementów.

Nowe wytyczne zawarte w MSSF 15 będą miały istotny wpływ na sektor telekomunikacji, ale także na każdy inny rodzaj działalności, w którym występują umowy wieloelementowe, ponieważ może występować konieczność alokacji dodatkowych przychodów do produktów o obniżonej cenie lub „bezpłatnych” przekazanych klientowi na początku okresu świadczenia usług.

Podsumowanie kwestii odrzuconych dotyczących MSR 18

Temat	Podsumowanie wniosków
Wydłużony termin płatności (lipiec 2004 r.)	Do należności ma zastosowanie MSR 39. Efekt wartości pieniądza w czasie powinien być odzwierciedlony, o ile jest istotny. Tym niemniej, KI zwrócił uwagę, że sformułowanie w MSR 18 jest niejasne i wymaga poprawienia.
Opusty za szybkie rozliczenie (lipiec 2004 r.)	Opusty za szybkie rozliczenie należności należy szacować w momencie dokonywania sprzedaży i prezentować jako pomniejszenie przychodów.
Koszty pozyskiwania abonentów w sektorze telekomunikacji (marzec 2006 r.)	KI został zapytany, jak dostawca usług telekomunikacyjnych powinien ujmować aparaty telefoniczne, które przekazuje bezpłatnie lub za obniżoną cenę klientom, którzy podpisują umowy o świadczenie usług. MSR 18 nie podaje wytycznych w sprawie tego, co oznaczają „dające się wyróżnić elementy”, a praktyka w tym zakresie jest różnorodna. KI nie zdecydował się jednak na dodanie tego problemu do planu swoich prac, ponieważ dotyczy też wielu innych sektorów, a RMSR była w trakcie opracowywania zasad identyfikacji oddzielnych elementów w ramach umów związanych z przychodami.
Zbycie aktywów w działalności związanej z wynajmem (marzec 2007 r.)	Zadano pytanie, czy zbycie składnika aktywów po jego wynajmie osobie trzeciej należy wykazywać w wartości brutto (przychód i koszt sprzedaży), czy netto (zysk lub strata) w rachunku zysków i strat. Mimo że MSR 16 stwierdza, że zyski z tytułu usunięcia środka trwałego z bilansu nie powinny być klasyfikowane jako przychody, KI uznała, że w pewnych rzadkich okolicznościach odpowiednio byłoby wykazywanie w rachunku zysków i strat przychodów brutto, co byłoby spójne z Załoženiami koncepcyjnymi i MSR 18. Problem ten polecono uwadze Rady.



<p>Relacje agencyjne w transakcjach hazardowych (lipiec 2007 r.)</p>	<p>W przypadku gdy instytucja zajmująca się grami hazardowymi przyjmuje zakład od klienta, otwarty zakład stanowi instrument finansowy, który spełnia warunki definicji instrumentu pochodnego zgodnie z MSR 39.</p> <p>W innych sytuacjach instytucja zajmująca się grami hazardowymi świadczy usługi zarządzania organizacją gier pomiędzy dwoma lub więcej graczami i pobiera prowizję od takich usług niezależnie od rezultatu zakładu. Taka prowizja prawdopodobnie będzie spełniała warunki definicji przychodów zgodnie z MSR 18. Problem nie został włączony do planu prac KI, ponieważ nie występowały powszechne rozbieżności w praktyce w tym obszarze.</p>
<p>Relacje agencyjne (wrzesień 2007 r.)</p>	<p>KI otrzymała zapytanie o interpretację sytuacji, w których jednostka angażuje inną jednostkę do spełnienia wymagań klienta w ramach umowy sprzedaży.</p> <p>MSR 18 określa, że „w przypadku relacji wynikających z umowy agencyjnej wpływy korzyści ekonomicznych brutto obejmują kwoty zbierane w imieniu zleceniodawcy (mocodawcy) i nie powodują one zwiększenia kapitału własnego jednostki gospodarczej. Kwoty zbierane w imieniu mocodawcy nie stanowią zatem przychodów. Przychodami są natomiast kwoty prowizji”.</p> <p>KI przyznał, że nie zostały podane szczegółowe wytyczne, ale zauważył, że ustalenie, czy jednostka działa jako mocodawca, czy jako pośrednik, zależy od faktów i okoliczności i wymagane jest zastosowanie subiektywnego osądu.</p>
<p>Sposób ujęcia prowizji od sprzedaży (lipiec 2008 r.)</p>	<p>KI został poproszony o wytyczne w sprawie tego, jak jednostka powinna wykazywać umowy „ciągłe” oparte na prowizji, gdzie obowiązek umowy zapłaty prowizji nie jest powiązany z wykonaniem żadnej przyszłej usługi. KI zauważył, że problem dotyczy szeregu sektorów, a praktyka w tym obszarze jest różnorodna. Biorąc pod uwagę złożoność problemów oraz fakt, że Rada analizowała te zagadnienia w swoich projektach dotyczących ujmowania przychodów, KI zdecydował nie dodawać tego problemu do swojego planu prac.</p>
<p>Otrzymanie dywidendy w postaci instrumentów kapitałowych (styczeń 2010 r.)</p>	<p>KI otrzymał zapytanie o wytyczne w sprawie ujmowania jako przychodów dywidendy w sprawozdaniu finansowym inwestora, jeżeli dywidenda jest w postaci własnych instrumentów kapitałowych spółki.</p> <p>Jeżeli wszyscy udziałowcy zwykli otrzymują proporcjonalnie dywidendę w postaci własnych instrumentów kapitałowych spółki, nie zachodzi zmiana w sytuacji finansowej ani interesie ekonomicznym żadnego z inwestorów. W takiej sytuacji dywidenda nie jest ujmowana jako przychody, ponieważ nie jest prawdopodobne, aby inwestor uzyskał korzyści ekonomiczne związane z tą transakcją.</p>
<p>Aktywa i zobowiązania w ramach działalności regulowanej (listopad 2012 r.)</p>	<p>KI otrzymał zapytanie o wyjaśnienie, czy aktywa lub zobowiązania w ramach działalności regulowanej powinny być ujmowane w konkretnej sytuacji, w której jednostka prowadząca działalność regulowaną ma możliwość odzyskania kosztów lub musi zwrócić niektóre kwoty, niezależnie od realizacji przyszłych usług. KI stwierdził, że problem jest zbyt szeroki, by mógł być rozwiązany w obrębie istniejących standardów MSSF i Założeń koncepcyjnych. W związku z tym, a także biorąc pod uwagę fakt, że RMSR wznowiła obszerny projekt dotyczący działalności regulowanej, KI postanowił nie umieszczać tego problemu w swoim planie prac.</p>

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.