



# *Aktualności MSSF*

## *W tym wydaniu:*

- 2 Alternatywne mierniki wyniku**  
Co robić, a czego nie robić
- 5 Definicja przedsięwzięcia (ang. *business*)**  
Co się zmieni?
- 7 Sprawozdawczość śródroczna - o czym należy pamiętać**
- 10 Zmiany do MSSF 2**  
Co się zmieni w sposobie ujmowania płatności w formie akcji?
- 11 Wiadomości z Cannon Street**  
Umowy ubezpieczeniowe  
Uprzednio posiadane udziały  
Założenia koncepcyjne  
Podatki dochodowe
- 13 Laboratorium leasingowe**  
Wpływ na systemy i procesy
- 14 KIMSF: Zagadnienia odrzucone w skrócie**  
MSR 21
- 17 Z przymrużeniem oka...**
- 19 Załącznik**  
Alert w sprawie Brexitu

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.



## *Alternatywne mierniki wyników - Pod lupą regulatorów*

Spółki stosujące alternatywne mierniki wyników (ang. *Alternative Performance Measures (APM)*) powinny zapoznać się z nowymi wytycznymi wydanymi przez Europejski Urząd Nadzoru Giełd i Papierów Wartościowych (ang. *European Securities and Markets Authority (ESMA)*) i Międzynarodową Organizację Komisji Papierów Wartościowych (ang. *International Organization of Securities Commissions (IOSCO)*), a także z odpowiednimi zmianami do MSR 1. Annette Malsch z działu doradztwa księgowego podsumowuje zalecenia i podaje kilka praktycznych przykładów.

Europejskie spółki sporządzające swoje raporty roczne lub śródroczne na dzień 30 czerwca 2016 r. lub późniejszy muszą stosować najnowsze zmiany do MSR 1. Zmiany te objaśniają wytyczne dotyczące dodatkowych sum cząstkowych w sprawozdaniach finansowych.

Należy zauważyć, że większość spółek (zob. nasza ankieta) ujawnia nie tylko wyceny sporządzone wg powszechnie przyjętych standardów rachunkowości (GAAP), ale również wartości skorygowane (APM). Wielu inwestorów i innych użytkowników raportów finansowych uważa APM za użyteczne, ale chciałoby, aby ujawniane informacje były bardziej przejrzyste. Spółki powinny uwzględnić ostatnio wydane „Wytyczne ESMA ws. alternatywnych pomiarów wyników” i analogiczne wytyczne IOSCO pt. „Wytyczne ws. pomiarów wyników opartych o standardy inne niż GAAP”.

Alternatywny pomiar wyników oznacza „pomiar finansowy historycznej lub przyszłej efektywności finansowej, sytuacji finansowej lub przepływów pieniężnych, inny niż pomiar finansowy zdefiniowany lub określony w mających zastosowanie ramach sprawozdawczości finansowej.”

### *Zmiany do MSR 1*

Celem objaśnień opracowanych w ramach Inicjatywy dotyczącej ujawniania informacji jest dodatkowe zachęcenie podmiotów gospodarczych do stosowania profesjonalnego osądu i poprawy efektywności prezentacji i ujawnień w raportach finansowych. Dodatkowe pozycje, nagłówki i sumy cząstkowe należy prezentować wtedy, gdy są one istotne dla zrozumienia wyników finansowych jednostki. Zmiana ta zawiera wyjaśnienia co do wymaganego osądu i stwierdza, że z praktycznego punktu widzenia nie jest wskazane wprowadzenie przez RMSR jednej ogólnej listy pozycji mających znaczenie dla zrozumienia przez użytkownika sprawozdań finansowych jednostek działających w różnych branżach.

Dodatkowe pozycje i sumy cząstkowe, które są właściwie oznaczone i nie są sprzeczne z pomiarami zdefiniowanymi w MSSF, nie muszą być uważane za APM. Jeśli jednak ujawniony został pomiar wyników niebędący sumą cząstkową, który ma znaczenie dla przychodów i kosztów ujętych na podstawie, która nie jest zwykle uwzględniana w MSSF, zazwyczaj uważa się go za APM.

### *Wytyczne IOSCO*

Wytyczne IOSCO mają zastosowanie do wszystkich APM, które emitent ujawnia poza sprawozdaniem finansowym, np. w informacjach prasowych, sprawozdaniu z działalności,



przeeglądzie operacyjno-finansowym lub dokumentach sporządzanych dla potrzeb urzędów nadzoru nad rynkiem papierów wartościowych lub giełd.

Informacje finansowe podawane w sprawozdaniu finansowym są jednoznacznie wyłączone z zakresu wytycznych IOSCO. Nie oznacza to jednak, że APM mogą być przedstawiane w sprawozdaniu finansowym w dowolny sposób, ponieważ obowiązują wymogi MSR 1. Spółka, która prezentuje APM w sprawozdaniu z działalności i w podstawowym sprawozdaniu finansowym musi spełniać wymagania zarówno wytycznych IOSCO, jak i MSR 1.

Należy się spodziewać, że po 1 lipca 2016 r. urzędy nadzoru przeprowadzające przeglądy sprawozdawczości spółek będą zwracać uwagę na APM.

### *Wytyczne*

IOSCO definiuje APM (pomiar finansowy dokonany na innej podstawie niż GAAP) jako pomiar liczbowy obecnych, historycznych lub przyszłych wyników finansowych, sytuacji finansowej lub przepływów pieniężnych emitenta, który nie został sporządzony na podstawie GAAP. Emitentów obowiązują następujące wymogi:

- Jasne zdefiniowanie APM i oznaczenie ich w taki sposób, aby można je było odróżnić od mierników wg GAAP.
- Wyjaśnienie przyczyny zaprezentowania APM, w tym wyjaśnienie ich użyteczności dla inwestorów i dodatkowych celów, do jakich kierownictwo może wykorzystać dany pomiar.
- Zakaz stosowania APM w celu unikania przekazania rynkowi niekorzystnych informacji.
- Zakaz przedstawiania APM w sposób bardziej widoczny, niż mierników opartych o GAAP, a także w sposób zaciemniający prezentację mierników opartych o GAAP.
- Uzgodnienie APM z najbardziej porównywalnymi miernikami wg GAAP zawartymi w sprawozdaniu finansowym i wyjaśnienie korekt.
- Zestawienie APM z danymi porównawczymi.
- Spójna prezentacja APM w poszczególnych okresach oraz wyjaśnienie ewentualnych zmian i ich przyczyn.
- Pozycje takie jak koszty restrukturyzacji lub odpisy z tytułu utraty wartości nie powinny być przedstawiane jako jednorazowe, rzadkie lub nadzwyczajne bez wystarczającego uzasadnienia, ponieważ w większości przypadków mogą one z dość sporym prawdopodobieństwem powtórzyć się w przewidywalnej przyszłości lub miały wpływ na jednostkę w niedalekiej przeszłości.
- Informacje podawane przez emitentów na temat APM powinny być łatwo dostępne dla użytkowników informacji finansowych.

Wytyczne IOSCO są bardzo podobne do wytycznych ESMA.

### *Przykłady*

Poniższe przykłady ilustrują zastosowanie wytycznych IOSCO i ESMA przy prezentacji APM w sprawozdaniach finansowych.



### Oznaczenie/dane porównawcze

**Przypadek 1:** Spółka prezentuje w swoim rachunku zysków i strat „zysk z działalności operacyjnej” i „znormalizowany zysk z działalności operacyjnej”, przy czym ten ostatni uwzględnia amortyzację wartości niematerialnych, utratę wartości firmy, koszty płatności w formie akcji i odpisy z tytułu utraty wartości zapasów.

Prezentacja „znormalizowanego zysku z działalności operacyjnej” prawdopodobnie nie zostanie zaakceptowana. „Zysk z działalności operacyjnej” powinien uwzględniać wszystkie rodzaje działalności, które zazwyczaj uważa się za „operacyjne”. Wyłączenie wyżej wymienionych pozycji może być mylące i mieć niekorzystny wpływ na porównywalność rachunku zysków i strat, ponieważ pozycje operacyjne zostały wyłączone z wyników działalności operacyjnej.

Sporządzający sprawozdania finansowe powinni się zastanowić, jaki to może mieć wpływ na praktykę stosowaną w przeszłości.

**Przypadek 2:** Spółka przedstawia swój rachunek zysków i strat na dzień 30 czerwca 2016 r. (w wersji znacznie skróconej) w następujący sposób:

	Przed uwzględnieniem kosztów restrukturyzacji (tys. EUR)	Koszty restrukturyzacji (tys. EUR)	Razem (tys. EUR)
Przychody	2 000	-	2 000
Koszty sprzedaży	400	200	600
<b>Zysk brutto</b>	<b>1 600</b>	<b>200</b>	<b>1 400</b>
Pozostałe przychody	100	-	100
<b>Zysk z działalności operacyjnej</b>	<b>1 700</b>	<b>200</b>	<b>1 500</b>

Wielokolumnowy format rachunku zysków i strat jest możliwy do przyjęcia, ponieważ ułatwia zrozumienie tego, co kierownictwo uważa za wyniki z działalności operacyjnej, z wyłączeniem pozycji nadzwyczajnych, takich jak koszty restrukturyzacji.

Tym niemniej, dla przedstawionego okresu porównywalnego wymagana jest analogiczna prezentacja. Jeśli podobne koszty restrukturyzacji występują w każdym okresie, kierownictwo powinno rozważyć, czy koszty te są rzeczywiście nadzwyczajne.

### Wyjaśnienie zastosowania

Spółka, która zaprezentowała rachunek zysków i strat w formacie wielokolumnowym, jak przedstawiono w przypadku 2, może w informacji dodatkowej umieścić następujące wyjaśnienie:

„Spółka zastosowała prezentację swojego skonsolidowanego rachunku zysków i strat w formie kolumn w celu odrębnej identyfikacji wyników działań restrukturyzacyjnych, ponieważ zdaniem Zarządu prezentacja taka lepiej przedstawi wyniki bieżącej działalności gospodarczej. Restrukturyzacja jest zdarzeniem jednorazowym, które najprawdopodobniej się nie powtórzy. Spółka przyjęła zasadę odrębnego ujawnienia w skonsolidowanym rachunku zysków i strat, w kolumnie „koszty restrukturyzacji”, wszelkich części składowych wyniku finansowego wynikających z działań restrukturyzacyjnych, których odrębne ujawnienie jest zdaniem Zarządu pomocne w zrozumieniu osiągniętych wyników finansowych.”



### *Następne kroki*

Pomiary niewynikające z GAAP, szczególnie pomiary wyników, są nadal gorącym tematem dla urzędów nadzoru, inwestorów i spółek. Przy prezentacji APM spółki powinny uwzględniać wytyczne ESMA i IOSCO.

## **Co to jest przedsięwzięcie?**

**Czy aktualna definicja przedsięwzięcia jest trudna do zastosowania? RMSR zaproponowała pewne doprecyzowanie. Tatiana Geykhnian z działu doradztwa księgowego wyjaśnia zaproponowane zmiany.**

RMSR zaproponowała doprecyzowanie definicji przedsięwzięcia zawartej w MSSF 3 „Połączenia jednostek gospodarczych”.

Definicja przedsięwzięcia ma wpływ na rachunkowość nie tylko w przypadku połączenia jednostek, ale także w przypadku zbycia, konsolidacji i w innych sytuacjach.

### *Dlaczego należy zmienić obecne wymagania?*

Zaproponowane zmiany wynikają z przeglądu powdrożeniowego MSSF 3. Respondenci wskazywali następujące problemy ze stosowaniem aktualnej definicji:

- Skomplikowany sposób oceny znaczenia przejętych procesów i istotności brakujących procesów;
- Niewiele lub brak wytycznych dotyczących tego, kiedy nabyty zbiór nie jest przedsięwzięciem;
- „Możliwość prowadzenia działalności gospodarczej” nie jest pomocną wskazówką;
- Brak jasnych wytycznych w przypadku, gdy nabyty zbiór nie generuje przychodów;
- MSSF nie definiują „uczestnika rynku”, a ten sam zbiór może przez niektórych uczestników rynku zostać uznany za przedsięwzięcie, a przez innych nie.

### *Co się zmieni?*

Należy się spodziewać, że wprowadzone zmiany doprecyzują, kiedy należy daną transakcję uznać za połączenie jednostek gospodarczych, a kiedy za nabycie aktywów.

### *Minimalne wymagania*

Aby nabyty zespół działań i aktywów można było uważać za przedsięwzięcie, powinien on obejmować wkłady oraz zasadniczy proces stosowany do tych wkładów, które łącznie mają zdolność do wytworzenia produktów.

### *Czy nabyty został zasadniczy proces?*

Proponowane zmiany tworzą ramy do oceny, czy nabyty został zasadniczy proces. Wybór jednego z dwóch różnych zestawów kryteriów zależy od tego, czy nabyte działania i aktywa powodują powstanie produktów.

Nabyty zespół działań i aktywów, który nie doprowadził jeszcze do powstania produktów, jest przedsięwzięciem wyłącznie wtedy, gdy obejmuje zorganizowaną siłę roboczą (wkład) zdolną



do przeprowadzenia nabytego procesu. Nabyty zasadniczy proces powinien mieć decydujący wpływ na zdolność do przekształcenia innego nabytego wkładu w produkty. Wpływ pomniejszych procesów ubocznych nie jest decydujący.

Gdy istnieją produkty, nabyty zespół stanowi przedsiębiorstwo, gdy występuje:

- Unikalny lub rzadki proces lub proces, którego nie można łatwo zastąpić, lub;
- Zorganizowana siła robocza zdolna do przeprowadzenia nabytego zasadniczego procesu.

Przejęty kontrakt sam w sobie nie stanowi zasadniczego procesu, ale może być podstawą dostępu do zorganizowanej siły roboczej.

#### *Zdolność do zastąpienia brakujących elementów nie jest już potrzebna*

Wymóg, że zespół stanowi przedsięwzięcie, jeśli uczestnicy rynku są zdolni do zastąpienia brakujących elementów i kontynuacji wytwarzania produktów, zostaje zniesiony.

#### *Definicja produktów zostaje zawężona*

Proponowana definicja produktów jest następująca: „rezultat wkładów i zastosowanych względem nich procesów, które zapewniają towary i usługi dla klientów, dochody z inwestycji (np. dywidendy lub odsetki) lub inne przychody”. Usunięta została zdolność do obniżania kosztów. Proponowana definicja produktów koncentruje się na towarach i usługach dostarczanych klientom.

#### *Koncentracja wytycznych w zakresie wartości godziwej*

Nie należy uważać za przedsięwzięcie nabytego zespołu, gdzie zasadniczo cała wartość godziwa nabytych aktywów brutto jest skoncentrowana w jednym możliwym do zidentyfikowania składniku aktywów lub grupie aktywów.

#### *Przykłady*

W celu zilustrowania interpretacji wymogów podane są przykłady.

#### *Dlaczego jest to ważne?*

Proponowane zmiany spowodują prawdopodobnie uznawanie większej liczby przejęć za nabycie aktywów. Może to mieć wpływ na wszystkie branże, a w szczególności na sektor nieruchomości, farmaceutyczny oraz ropy naftowej i gazu.

#### *Konwergencja*

Wymogi MSSF i US GAAP w zakresie połączeń jednostek gospodarczych są zasadniczo zbieżne. Uwagi otrzymane przez FASB w związku z podobnym przeglądem powdrożeniowym dotyczyły podobnych trudności w stosowaniu obecnej definicji przedsięwzięcia. FASB zaproponowała zmianę definicji przedsięwzięcia w listopadzie 2015 r. Zmiany zaproponowane przez obydwie Rady oparte są o zasadniczo zbieżne wstępne wnioski, chociaż występują drobne różnice w sposobie ich sformułowania.

#### *Co dalej?*

Uwagi do proponowanych zmian należy zgłaszać do 31 października 2016 r. Pełny tekst projektu do dyskusji można znaleźć [tutaj](#).





**Czy czytali Państwo ostatnie blogi PwC dotyczące MSSF?**

**Saad Siddique i Anna Schweizer** omawiają sposób ujmowania podatku dochodowego

**Jessica Taurae** omawia wpływ wyniku referendum ws. UE na raporty finansowe

## ***Dziesięć kwestii, o których należy pamiętać sporządzając śródroczne sprawozdania finansowe\****

**Dla wielu jednostek rozpoczął się sezon sporządzania raportów śródrocznych. Saad Siddique z działu doradztwa księgowego podsumowuje najważniejsze kwestie, które należy uwzględnić w śródrocznych sprawozdaniach finansowych za 2016 rok.**

### ***Wpływ brytyjskiego referendum ws. członkostwa w UE***

23 czerwca 2016 r. Wielka Brytania zagłosowała za opuszczeniem UE („Brexit”). Decyzja ta będzie prawdopodobnie miała wpływ zarówno na przedsiębiorstwa brytyjskie, jak i na osoby inwestujące lub pracujące w Zjednoczonym Królestwie. W związku z tym należy zwrócić uwagę na kilka kwestii związanych ze sprawozdawczością finansową:

- MSSF 7 - ujawnianie informacji o ryzyku dotyczącym instrumentów finansowych
- MSR 1 - ujawnianie informacji dotyczących niepewności i wrażliwości
- MSR 36 - oceny utraty wartości - czy Brexit przyczyni się do utraty wartości?
- MSR 19 - wartość aktywów programów może ulec obniżeniu.

Więcej szczegółów znaleźć można w publikacji PwC „W skrócie na temat Brexitu”.

### ***Czynniki przyczyniające się do utraty wartości i przeglądy utraty wartości***

Światowa gospodarka nadal doświadcza niepewności i zmienności w związku z szeregiem wydarzeń, chociażby takich jak spadające ceny ropy naftowej i surowców oraz mniejszy popyt ze strony Chin. Niektóre z tych problemów mogły już występować w dniu sporządzenia śródrocznego bilansu, dlatego należy je brać pod uwagę przy formułowaniu stwierdzeń dotyczących przyszłości lub prognoz. Przeglądy dotyczące utraty wartości i oceny zdolności do kontynuowania działalności w bardzo dużym stopniu polegają na przyszłych przepływach pieniężnych. Spółki powinny ocenić, czy te przepływy pieniężne pozostają możliwe do osiągnięcia i uzasadnione w świetle niepewności na rynku, ponieważ jest to kluczowy obszar, na który zwracają uwagę urzędy nadzoru i audytorzy.

\* Dotyczy także jednostek, których koniec roku obrotowego przypada w 2016 r.



### *Połączenia jednostek gospodarczych w okresie*

Śródroczne sprawozdania finansowe są zwykle skrócone, jednak jednym z najważniejszych wymogów MSR 34 jest zapewnienie ujawnienia istotnych zdarzeń i transakcji, aby zapoznać użytkowników z głównymi zmianami. W przypadku każdego połączenia jednostek gospodarczych, które nastąpiło w danym okresie, sprawozdawczość śródroczna powinna w pełni uwzględniać wymogi MSSF 3 w zakresie ujawniania informacji. Dodatkowo, jeśli w okresie od dnia sprawozdawczego do dnia wydania śródrocznego sprawozdania finansowego miało miejsce jakiegokolwiek przejęcie, wymagane jest ujawnienie pewnych informacji, które są często pomijane.

### *Nowe obowiązujące zmiany i standardy*

Standardy i zmiany, które ostatnio weszły w życie, są często po raz pierwszy stosowane w śródrocznym sprawozdaniu finansowym. Dlatego ważne jest, aby w sprawozdawczości śródrocznej uwzględnić wpływ przyjęcia tych zmian. W okresach rozpoczynających się 1 stycznia 2016 r. lub po tej dacie jednostki będą musiały zastosować wszystkie mające zastosowanie doroczne poprawki wprowadzone w latach 2012-2014. W dalszej części tego tekstu podajemy więcej informacji na temat zmian do MSR 1 wynikających z Inicjatywy dot. ujawniania informacji (ang. Disclosure Initiative). Pełną informację na temat wszystkich zmian znaleźć można w Nowych MSSF na 2016 r. (ang. New IFRS for 2016).

### *Sezonowość i cykliczność*

Niektóre podmioty charakteryzują się zmiennością lub cyklicznością przepływów pieniężnych. Dotyczy to często sektorów uzależnionych od pogody oraz tych, w których występują okresy szczytu, jak np. handel detaliczny. Zgodnie z wymaganiami MSR 34, śródroczne sprawozdanie finansowe musi zawierać komentarz na temat sezonowości lub cykliczności działalności. Spełnienie tego wymogu nie zawsze jest traktowane przez kierownictwo priorytetowo, jednak pomaga ono użytkownikom sprawozdań finansowych lepiej zrozumieć charakter działalności jednostki.

### *Ujawnianie informacji o instrumentach finansowych*

Inne informacje, jakich często brakuje w śródrocznych sprawozdaniach finansowych, to różne ujawnienia na temat instrumentów finansowych, o których mowa w MSSF 7 i MSSF 13, wymagane na podstawie MSR 34 par. 16A(j). Są wśród nich informacje na temat wyceny w wartości godziwej na poziomie trzecim, takie jak wpływ na rachunek zysków i strat za dany okres, metoda wyceny czy dane wejściowe. Inne ujawnienia obejmują przeniesienia z jednego poziomu hierarchii wartości godziwej na inny oraz porównania wartości godziwej i wartości księgowej.

### *Prezentacja i klasyfikacja w sprawozdaniu z przepływów pieniężnych*

Ze względu na powtarzające się błędy urzędy nadzoru nadal zwracają szczególną uwagę na sprawozdania z przepływów pieniężnych. Klasyfikacja danej pozycji do działalności operacyjnej, finansowej lub inwestycyjnej może wymagać zastosowania osądu. Oto niektóre przykłady częstych błędów:

- Zaklasyfikowanie nabycia akcji własnych do działalności inwestycyjnej zamiast finansowej;





- Zaklasyfikowanie kosztów transakcji poniesionych w związku z połączeniem jednostek gospodarczych do kosztów działalności inwestycyjnej zamiast operacyjnej;
- Zaklasyfikowanie pożyczek udzielonych podmiotom powiązanim do kosztów działalności finansowej zamiast inwestycyjnej; oraz
- Nadal problemem pozostaje nieprawidłowe ujmowanie w sprawozdaniu z przepływów pieniężnych pozycji niepieniężnych.

### *Kalkulacja podatków w sprawozdawczości śródrocznej*

Kalkulacja podatków dla potrzeb sprawozdawczości śródrocznej dokonywana jest w oparciu o oczekiwane stawki podatku za cały rok i prognozowany wynik finansowy, zobowiązania i należności podatkowe, a także ulgi podatkowe za cały rok. Następnie tak skalkulowaną stawkę stosuje się do wyniku finansowego za okres śródroczny. Przy ustalaniu oczekiwanej stawki podatkowej na koniec roku nie bierze się pod uwagę przepisów ani stawek podatkowych, które nie zostały zasadniczo uchwalone do dnia sporządzenia bilansu śródrocznego (nawet jeśli zostaną one uchwalone w dalszej części okresu).

### *Inicjatywa dotycząca ujawniania informacji*

Zmiana do MSR 1 związana z Inicjatywą RMSR dotyczącą ujawniania informacji weszła w życie. Najważniejsze zmiany obejmują:

- Istotność - informacje nie mogą być nadmiernie agregowane lub rozbijane w sposób powodujący zatarcie ich znaczenia;
- Sumy cząstkowe - wytyczne obecnie wyraźnie dopuszczają stosowanie sum cząstkowych takich jak zysk z działalności operacyjnej lub PBIT (zysk przed odsetkami i opodatkowaniem). Inne sumy cząstkowe mogą być stosowane, o ile składają się z pozycji wynikających z MSSF i są właściwie oznaczone w sposób, który nie nadaje im nadmiernego znaczenia.
- Informacja dodatkowa - MSR 1 zawiera jaśniejsze wytyczne dotyczące informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego. Nie ma ustalonej kolejności, w jakiej należy ją przedstawiać. Kierownictwo powinno zapewnić, że informacja została przedstawiona w sposób zrozumiały i porównywalny.

### *Transakcje leasingu zwrotnego*

Jednostki poszukują różnych sposobów na pozyskanie finansowania, więc rośnie zainteresowanie umowami leasingu zwrotnego. Ważne jest, aby zrozumieć treść ekonomiczną takich transakcji. Mogą one zawierać warunki wskazujące, że transakcja jest w istocie zabezpieczoną pożyczką, a nie leasingiem. Jeśli w momencie „sprzedaży” nie nastąpiło przeniesienie większości ryzyka i korzyści wynikających z własności środka trwałego, może to być pożyczka.



## Zmiany do MSSF 2

**Czy chcieliby Państwo zrozumieć nowe zmiany do MSSF 2? Oto szybkie podsumowanie głównych zmian. Ernesto Mendez z działu doradztwa księgowego krótko je wyjaśnia.**

20 czerwca 2016 r. RMSR wydała zmiany do MSSF 2. Zmiany te wprowadzają dodatkowe wytyczne w zakresie ujmowania płatności w formie akcji rozliczanych w środkach pieniężnych oraz dodają wyjątek zezwalający na ujęcie rozliczenia w formie instrumentów kapitałowych, jeśli rozliczenie płatności w formie akcji zostało podzielone na instrumenty kapitałowe wydane pracownikowi i płatność środków pieniężnych na rzecz organów skarbowych.

### *Wycena płatności w formie akcji rozliczanych w środkach pieniężnych*

Chociaż MSSF 2 powołuje się na „wartość godziwą”, płatności w formie akcji są wyłączone z zakresu MSSF 13 „Wycena wartości godziwej”. MSSF 2 zawiera wytyczne w zakresie wyceny płatności w formie akcji rozliczanych poprzez emisję instrumentów kapitałowych, które wyjaśniają, dlaczego „wartość godziwa na dzień przyznania” nie jest zgodna z MSSF 13. Przed wprowadzeniem tych zmian praktyka w zakresie wyceny zobowiązań z tytułu płatności w formie akcji rozliczanych w środkach pieniężnych była zróżnicowana.

Wprowadzona zmiana wyjaśnia, że wartość godziwą płatności w formie akcji rozliczanych w środkach pieniężnych należy ustalać w taki sam sposób, jak w przypadku płatności rozliczanych w instrumentach kapitałowych. Oznacza to, że „wartość godziwa” uwzględnia warunki związane z dokonaniem, które są warunkami rynkowymi i warunki nie powodujące nabycia uprawnień, natomiast warunki związane z dokonaniem, które nie są warunkami rynkowymi, i warunki świadczenia usługi są uwzględniane przy szacowaniu oczekiwanej liczby przyznanych instrumentów kapitałowych.

### *Modyfikacja płatności rozliczanych w środkach pieniężnych*

MSSF 2 nie zawierał wytycznych dotyczących sposobu ujęcia zmiany z płatności rozliczanych w środkach pieniężnych na rozliczane w formie instrumentów kapitałowych.

Przejście z rozliczania przyznanych akcji w formie środków pieniężnych na rozliczanie w formie instrumentów kapitałowych można ujmować na różne sposoby. Oznacza to, że jeśli modyfikacja zmienia zarówno klasyfikację, jak i wartość przyznanych akcji, to rezultat będzie różny w zależności od kolejności wprowadzania zmian.

Zmiana standardu wprowadziła wymóg, aby zobowiązanie zostało urealnione poprzez uwzględnienie każdej zmiany wartości w rachunku zysków i strat przed zmianą klasyfikacji ze zobowiązań na kapitał własny. Koszty poniesione po modyfikacji ujmowane są więc na podstawie wartości godziwej na datę modyfikacji, natomiast koszty przyznania akcji, które zawsze były rozliczane w formie instrumentów kapitałowych, są ujmowane w wartości godziwej na dzień przyznania.

### *Przyznanie akcji rozliczane w kwocie netto*

W wielu krajach pracodawca jest zobowiązany do pobrania podatku w związku z rozliczeniem płatności w formie akcji i odprowadzenia go w imieniu pracownika. Zgodnie z MSSF 2, taką płatność w formie akcji należy rozdzielić na rozliczaną w środkach pieniężnych część podatkową i rozliczaną w formie instrumentów kapitałowych część obejmującą akcje (netto)



wydane pracownikowi. Zmiana wprowadziła wyjątek, zgodnie z którym cała przyznana płatność musi być rozliczana w formie instrumentów kapitałowych. Płatność środków pieniężnych do urzędu skarbowego jest traktowana jako część rozliczenia w formie instrumentów kapitałowych. Powyższy wyjątek nie ma zastosowania do instrumentów kapitałowych zatrzymanych przez jednostkę ponad wartość zobowiązania podatkowego.

Wartość środków pieniężnych wpłaconych do organu skarbowego może być znacznie wyższa niż wykazany koszt płatności w formie akcji. Zgodnie z wprowadzoną zmianą standardu, jednostka powinna ujawnić szacunkową kwotę, jaką spodziewa się wpłacić do organu skarbowego z tytułu podatku płatnego u źródła, jeśli użytkownicy sprawozdania finansowego muszą być poinformowani o przyszłych przepływach pieniężnych.

Reklasyfikacja „przyznanych akcji rozliczanych w kwocie netto” ze zobowiązań na kapitał własny nie ma wpływu na rachunek zysków i strat; wykazane zobowiązanie zostaje przeniesione na kapitał własny bez żadnej korekty.

### **Następne kroki**

Wprowadzone zmiany wchodzi w życie od 1 stycznia 2018 r., przy czym możliwe jest ich wcześniejsze zastosowanie. Postanowienia dotyczące okresu przejściowego precyzują, że zmiany dotyczą przypadków przyznania akcji, które w momencie zastosowania tych zmian po raz pierwszy nie były rozliczone, lub modyfikacji, które nastąpiły po dacie pierwszego zastosowania zmian, bez konieczności przekształcania danych za poprzednie okresy.

Wprowadzone zmiany można stosować wstecznie, o ile jest to możliwe bez stosowania perspektywy czasu oraz pod warunkiem, że podejście retrospektywne jest stosowane do wszystkich zmian.

## **Wiadomości z Cannon Street**

### **Umowy ubezpieczeniowe**

RMSR omówiła problemy powstałe podczas przygotowywania projektu nowego standardu.

*Poziom agregacji przy wycenie marży dla usług umownych:* Docelowy poziom marży dla usług umownych na koniec okresu sprawozdawczego powinien odzwierciedlać zysk z przyszłych usług świadczonych na podstawie grupy umów.

*Zmiany wartości księgowej marży dla usług umownych (ang. contractual service margin, CSM) z tytułu umów ubezpieczeniowych bez elementu bezpośredniego udziału w zyskach:* Rada wstępnie postanowiła zmienić wytyczne dotyczące zmian w przepływach pieniężnych z realizacji umowy ubezpieczeniowej w zakresie dotyczącym przyszłych usług (powodujących korektę CSM) oraz obecnych i przeszłych usług (nie powodujących korekty CSM).

*Prezentacja i ujawnianie informacji:* RMSR wstępnie postanowiła wprowadzić szereg wymogów w zakresie prezentacji dotyczących agregacji danych oraz w zakresie ujawniania informacji.

*Umowy reasekuracji i zakres podejścia opartego na zmiennym wynagrodzeniu:* Rada wstępnie postanowiła, że jednostka nie powinna stosować podejścia opartego na zmiennym wynagrodzeniu do wystawianych i posiadanych umów reasekuracji.



### Uprzednio posiadane udziały

RMSR opublikowała proponowane zmiany do MSSF 11. Zmiany te mają na celu wyjaśnienie sposobu ujmowania transakcji, w której jednostka uzyskuje wspólną kontrolę lub kontrolę nad przedsięwzięciem będącym wspólnym działaniem.

- Uzyskanie wspólnej kontroli nie jest traktowane jako połączenie jednostek gospodarczych realizowane etapami. Wynika z tego, że uprzednio posiadane udziały we wspólnym działaniu nie są poddawane ponownej wycenie.
- Transakcja, w której jednostka uzyskuje kontrolę nad przedsięwzięciem, które uprzednio współkontrolowała, jest połączeniem jednostek gospodarczych realizowanym etapami. Uprzednio posiadany udział jest ponownie wyceniany w wartości godziwej.

Oczekuje się, że zmiany te zmienią obecnie stosowany sposób ujmowania przejścia ze sprawowania wspólnej kontroli do sprawowania kontroli. Okres zgłaszania uwag kończy się 31 października 2016 r.

### MSR 12 „Podatek dochodowy”: Prezentacja wpływu dywidendy na podatek dochodowy

RMSR omówiła rekomendację Komitetu ds. Interpretacji (KI) dotyczącą wyjaśnienia okoliczności, w których mają zastosowanie wymogi dotyczące prezentacji konsekwencji podatkowych wypłaty dywidendy.

Rada zgodziła się, że jednostka powinna stosować wymogi dotyczące prezentacji do wszystkich konsekwencji podatkowych wypłaty dywidendy. Rada również wstępnie postanowiła przedstawić zaproponowaną zmianę w kolejnym cyklu dorocznych poprawek (2015-2017).

### Założenia koncepcyjne:

#### *Definicje przychodów i kosztów*

Rada wstępnie postanowiła potwierdzić definicje przychodów i kosztów zaproponowane w projekcie do dyskusji.

#### *Informacje o wynikach finansowych*

Rada wstępnie postanowiła, że:

- Rachunek zysków i strat należy uważać za główne źródło informacji o wynikach finansowych jednostki. Przychody i koszty należy ujmować w rachunku zysków i strat za dany okres, chyba że ujęcie zmiany bieżącej wartości składnika aktywów lub zobowiązania w pozostałych całkowitych dochodach zwiększyłoby rzetelność prezentacji rachunku zysków i strat za dany okres. Decyzja o wykazywaniu przychodów i kosztów w pozostałych całkowitych dochodach może zostać podjęta wyłącznie przez Radę w ramach ustanawiania standardów.
- Przychody i koszty ujęte w pozostałych całkowitych dochodach powinny zostać przeniesione, jeśli dzięki temu informacje przedstawione w rachunku zysków i strat za ten okres będą bardziej odpowiednie lub ich prezentacja stanie się bardziej rzetelna. Informacji nie można jednak przenieść, gdy np. nie ma jasnych podstaw do identyfikacji okresu, w którym takie przeniesienie ma mieć miejsce lub kwoty, jaka ma zostać przeniesiona.



- RMSR również wstępnie postanowiła usunąć z projektu do dyskusji stwierdzenie, że niemożność identyfikacji jasnych podstaw do przeniesienia informacji może wskazywać, że dane pozycje przychodów lub kosztów nie powinny być ujęte w pozostałych całkowitych dochodach.

## Laboratorium leasingowe

W tym miesiącu profesor Lee Singh analizuje świat systemów i procesów z pomocą swojego asystenta Alexandra Woodforda.

### Hipoteza

Dla leasingobiorców MSSF 16 oznacza wyłącznie zmianę ujęcia księgowego, natomiast nie wymaga większych zmian w systemach lub procesach.

### Testy i analiza

Obecnie wiele jednostek nie potrzebuje sprawnych procesów lub systemów do ujmowania umów leasingowych, z wyjątkiem początkowej klasyfikacji i ujawnień.

W nowym standardzie to się zmieni, co wynika z kilku przyczyn:

- Coraz większą uwagę zwraca się na linię podziału między leasingiem a umowami o świadczenie usług, co wymaga konsekwentnego podejścia do definicji leasingu.
- Liczba umów leasingowych i punktów danych potrzebnych do wdrożenia nowego standardu może wymagać zastosowania systemów zarządzania umowami.
- Gdy miały miejsce pewne zmiany szacunków lub gdy płatności z tytułu leasingu uległy zmianie w związku ze zmianą indeksu lub stawki, potrzebna jest ponowna wycena umów leasingowych.

Wielu leasingobiorców używa obecnie arkuszy kalkulacyjnych do zarządzania swoimi umowami leasingowymi. Istniejące systemy księgowania umów leasingowych oparte są o MSR 17 i będą musiały zostać zmienione, aby mogły obsługiwać nowy standard. Programiści pracują obecnie na zaprojektowaniu systemów, które w pełni zaspokoją potrzeby nowego standardu, jednak wiele z nich nie zostało jeszcze ukończonych. Ponadto, wiele systemów obsługuje wyłącznie wynajem nieruchomości lub wyłącznie leasing sprzętu, a nie obydwa te rodzaje umów leasingowych równocześnie.

Poza tym integracja nowych systemów z istniejącymi będzie wymagała uwagi.

Może się okazać, że w celu zapewnienia właściwego zarządzania i ujęcia wszystkich umów leasingowych konieczne będzie zaprojektowanie procesów i mechanizmów kontrolnych od nowa. Muszą one umożliwiać wycenę początkową umów i aktualizacje tej wyceny, a także monitorowanie zdarzeń, które mogą wymagać korekty księgowej (zarówno zależnych od leasingobiorcy, jak i od niego niezależnych).

### Wniosek

Ze względu na newralgiczną kwestię rozróżnienia między umowami leasingowymi a umowami o świadczenie usług oraz zasady ponownej wyceny, nowy standard będzie wymagał większego nadzoru nad rachunkowością umów leasingowych i zarządzaniem nimi.



Leasingobiorcy muszą już teraz podjąć działania nad ulepszeniem systemów i procesów, aby przygotować się na dużą ilość pracy, jak może się pojawić.

### *Praktyczne zastosowanie*

Leasingobiorcy mogą również wykorzystać nowy standard jako szansę na ulepszenie swoich systemów i procesów. Dotyczy to szczególnie tych, którzy obecnie korzystają z arkuszy kalkulacyjnych, ponieważ po wprowadzeniu nowego standardu może się okazać, że zawierają one niekompletne dane lub ich stosowanie jest nieefektywne kosztowo i może powodować błędy w sprawozdawczości finansowej. Leasingobiorcy muszą również w odpowiednim czasie zidentyfikować luki w danych i systemach oraz wymagane zmiany w środowisku informatycznym.

Aby dowiedzieć się więcej na temat analizy profesora dotyczącej komercyjnych i praktycznych skutków MSSF 16 Leasing, zajrzyj do [MSSF 16: Standard dotyczący leasingu ulega zmianie. Czy są Państwo na to gotowi?](#)

## ***KIMSF: Zagadnienia odrzucone w skrócie - MSR 21***

**Maria Opazo z działu doradztwa księgowego analizuje praktyczne skutki odrzucenia z planu prac Komitetu ds. Interpretacji (KI) zagadnień związanych z MSR 21.**

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

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 prezentuje to, co powinniście wiedzieć o zagadnieniach, które zostały „odrzucone” przez KI. Omawiamy standardy kolejno, a w tym numerze dochodzimy do MSR 21.

MSR 21 dotyczy ujmowania transakcji w walutach obcych, przeliczania wyników finansowych i sytuacji finansowej zagranicznych przedsięwzięć oraz przeliczania rachunku zysków i strat i sprawozdania z sytuacji finansowej jednostki na walutę prezentacji.

Kwestie związane z MSR 21 pojawiają się czasami w planie prac KI. Przez lata szereg zagadnień zostało odrzuconych. Niektóre z nich zostały bardziej szczegółowo omówione w poniższym artykule.

### ***Kursy wymiany walut (kwiecień 2003 r.)***

KI zastanawiał się, jaki kurs należy stosować, gdy dostępny jest więcej niż jeden. KI stwierdził, że standard mówi jasno: gdy dostępnych jest kilka kursów wymiany walut, należy zastosować ten, według którego mogłyby zostać rozliczone przyszłe przepływy pieniężne wynikające z danej transakcji lub salda, gdyby wystąpiły na dzień wyceny.





### ***Ustalenie waluty funkcjonalnej (marzec 2010 r.)***

Identyfikacja waluty funkcjonalnej jednostki powinna odbywać się w oparciu o szereg wskaźników głównych i dodatkowych. Zasada ta jednak powoduje problemy, gdy uwzględnimy relatywne znaczenie przypisywane poszczególnym wskaźnikom przez zainteresowane jednostki, zwłaszcza inwestycyjne.

KI podkreślił, że poniższe czynniki wymienione w standardzie należy rozpatrywać całościowo:

- Podstawowe środowisko gospodarcze, w którym działa jednostka.
- Waluta, która ma wpływ na ceny sprzedaży.
- Waluta, która ma wpływ na koszty pracy i podobne koszty.
- Inne czynniki, takie jak waluta, w której spółka uzyskuje finansowanie i waluta, w której zwykle otrzymuje wpływy z działalności operacyjnej

KI doszedł do wniosku, że ponieważ w tym przypadku ocena wymaga dużej dawki osądu, wydanie interpretacji nie rozwiąże problemu.

### ***Spłaty inwestycji i kapitał rezerwowy z przeliczenia kwot w walutach obcych (wrzesień 2010 r.)***

KI omówił wytyczne dotyczące reklasyfikacji kapitału rezerwowego z przeliczenia kwot w walutach obcych w przypadku spłaty kwoty denominowanej w walucie obcej. Zmniejszenie może być spowodowane zmniejszeniem procentowego udziału inwestora w kapitale jednostki, w którą zainwestował (zmniejszenie względne) lub bezwzględnym zmniejszeniem wartości inwestycji (np. spłatą pożyczki quasi-kapitałowej lub wypłatą dywidendy, która może nie mieć wpływu na procentowy udział w kapitale).

KI uznał, że różne interpretacje mogą prowadzić do zróżnicowanej praktyki. Postanowił jednak nie umieszczać tej kwestii w swoim planie prac, ponieważ uznał, że konsensus nie zostanie osiągnięty w rozsądnym terminie. KI zarekomendował RMSR uwzględnienie tej kwestii w szerokim przeglądzie MSR 21, który może się znaleźć w jej planie prac po 2011 r.

Naszym zdaniem koncepcja zarówno względnego, jak i bezwzględnego zmniejszenia udziału może prowadzić do częściowego zbycia. Jednostka może wybrać zasadę (zmniejszenie względne, bezwzględne lub obydwa), którą powinna stosować konsekwentnie.

### ***Ograniczenia wymiany walut i hiperinflacja (listopad 2014 r.)***

W związku z sytuacją gospodarczą w Wenezueli (ściśła kontrola walutowa w połączeniu z funkcjonowaniem kilku oficjalnych kursów, które mogą nie w pełni odzwierciedlać wskaźnik hiperinflacji w tym kraju), KI otrzymał zapytanie o następujące kwestie dotyczące spółek posiadających inwestycje lub podmioty zależne w tym kraju:

- Który kurs należy zastosować do przeliczenia wartości netto inwestycji danej jednostki w przedsiębiorstwo zagraniczne, gdy dostępnych jest kilka kursów?
- Który kurs należy zastosować w sytuacji długoterminowej niewymienialności waluty?

Jeśli chodzi o pierwszą kwestię, to KI zauważył, że najczęstszą praktyką jest stosowanie zasady zawartej w MSR 21: stosuje się kurs, według którego rozliczone zostałyby przyszłe przepływy pieniężne lub salda, gdyby wystąpiły na dzień wyceny. Jeśli chodzi o drugą kwestię, to KI zwrócił uwagę, że wytyczne zawarte w MSR 21 nie poruszają tematu długoterminowej



niewymienialności. Tym niemniej, KI odrzucił tę kwestię, gdyż zajęcie się nią wymagałoby szerszego projektu.

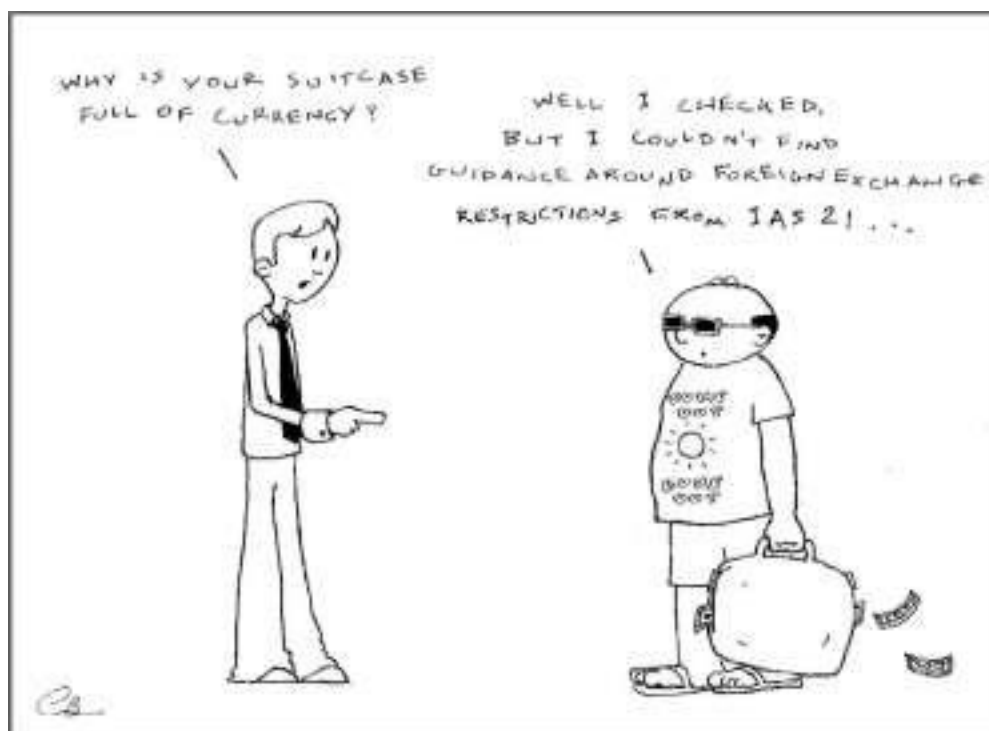
Komitet zidentyfikował jednak następujące wymogi w zakresie ujawniania informacji zawarte w MSR 1 i MSSF 12, które mają zastosowanie, gdy kwestia kursów walut ma znaczenie dla zrozumienia wyników finansowych jednostki:

- Ujawnienie istotnych zasad rachunkowości i osądów księgowych,
- Ujawnienie źródeł niepewności co do szacunków, z którą wiąże się znaczne ryzyko konieczności wprowadzenia istotnej korekty w ciągu następnego roku obrotowego, oraz
- Ujawnienie informacji na temat charakteru i zakresu istotnych ograniczeń dostępności aktywów lub możliwości korzystania z nich przez jednostkę i jej zdolności do spłaty zobowiązań.

### Podsumowanie odrzuconych zagadnień dotyczących MSR 21

Temat	Podsumowanie wniosków
Skutki zmian kursów walut (kwiecień 2003 r.)	Jeśli dostępny jest więcej niż jeden kurs wymiany walut, to zgodnie z MSR 21 jednostka powinna zastosować ten, według którego mogłyby zostać rozliczone przyszłe przepływy pieniężne wynikające z danej transakcji lub salda, gdyby wystąpiły na dzień wyceny.
Przeliczenie aktywów i zobowiązań na dzień transakcji (październik 2004 r.)	KI zastanawiał się, czy należałoby wprowadzić specjalny wyjątek dla jednostek stosujących standard po raz pierwszy, pozwalający im na przeliczenie wszystkich aktywów i zobowiązań po kursie obowiązującym na dzień przyjęcia standardu zamiast stosowania podejścia opartego o walutę funkcjonalną wymaganego przez MSR 21. KI zgodził się, że stanowisko wynikające z MSSF 1 i MSR 21 jest jasne i nie pozostawia miejsca na interpretację tego tematu, która wprowadzałaby jakąkolwiek ulgę w tym zakresie.
Ustalenie waluty funkcjonalnej dla inwestycyjnej spółki holdingowej (marzec 2010 r.)	KI otrzymał prośbę o wytyczne dotyczące tego, czy przy ustalaniu (w jednostkowym sprawozdaniu finansowym) waluty funkcjonalnej inwestycyjnej spółki holdingowej należy brać pod uwagę środowisko gospodarcze, w którym działają jej podmioty zależne. Wskaźniki wymienione w standardzie należy stosować całościowo. Ocena ta wymaga dużej dozy osądu.
Spłaty inwestycji i kapitał rezerwowy z przeliczenia kwot w walutach obcych (wrzesień 2010 r.)	KI uznał, że różne interpretacje mogą prowadzić do różnic w praktycznym stosowaniu MSR 21 przy reklasyfikacji kapitału rezerwowego z przeliczenia kwot w walutach obcych w związku ze spłatą inwestycji w przedsiębiorstwo zagraniczne. Tym niemniej, KI uznał, że najprawdopodobniej nie uda się w rozsądnym czasie osiągnąć konsensusu w tej sprawie i w związku z tym odrzucił to zagadnienie.
Ograniczenia wymiany walut i hiperinflacja (listopad 2014 r.)	KI zauważył, że wytyczne zawarte w MSR 21 nie poruszają tematu długoterminowej niewymienialności. Dlatego nie jest całkiem jasne, jak należy stosować MSR 21 w takich sytuacjach. Tym niemniej, ponieważ zajęcie się tym zagadnieniem wymagałoby szerszego projektu, KI postanowił nie umieszczać go w swoim planie prac.

## *Z przymrużeniem oka...*





**Aby uzyskać dalszą pomoc w kwestiach technicznych związanych z MSSF, prosimy o kontakt z:**

**Połączenia jednostek 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

**Zobowiązania, ujmowanie przychodów i inne obszary**

tony.m.debell@uk.pwc.com: Tel: +44 (0) 207 213 5336

a.allocco@uk.pwc.com: Tel +44 (0) 207 212 3722

richard.davis@uk.pwc.com: Tel: +44 (0) 207 212 3238

**Instrumenty finansowe i usługi finansowe**

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

derek.j.carmichael@uk.pwc.com: Tel: + 44 (0) 207 804 6475

**Redaktor Aktualności MSSF**

Anna Schweizer

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

Niniejsza publikacja zawiera ogólne wskazówki dotyczące wyłącznie poruszonych w niej kwestii, nie stanowi natomiast profesjonalnej porady. Nie uwzględniono w niej celów, sytuacji finansowej ani potrzeb konkretnych odbiorców; żaden odbiorca nie powinien podejmować działań na podstawie informacji zawartych w tej publikacji bez uzyskania niezależnej profesjonalnej porady. Nie wydajemy żadnych oświadczeń ani gwarancji (wyraźnych ani dorozumianych) co do dokładności i kompletności informacji zawartych w tej publikacji oraz, w zakresie dozwolonym prawem, PricewaterhouseCoopers LLP, jej członkowie, pracownicy i agenci nie przyjmują żadnej odpowiedzialności ani obowiązku zachowania staranności w związku z jakimikolwiek konsekwencjami czynności podjętych lub nie podjętych przez Państwa lub inne osoby na podstawie informacji zawartych w tej publikacji oraz wszelkich decyzji podjętych na ich podstawie.

© 2016 PricewaterhouseCoopers. Wszystkie prawa zastrzeżone. Nazwa „PricewaterhouseCoopers” odnosi się do firm wchodzących w skład sieci PricewaterhouseCoopers International Limited, z których każda stanowi odrębny i niezależny podmiot prawny.



## Załącznik

### *Wpływ wyniku brytyjskiego referendum na sprawozdawczość finansową*

#### *Problem*

Po tym, jak Wielka Brytania zagłosowała za opuszczeniem UE, nastąpi długi okres negocjacji i wiele miesięcy niepewności, podczas których wypracowane zostaną szczegółowe kwestie polityczne i prawne, a rzeczywiste skutki wyjścia nabiorą kształtu. Zanim Wielka Brytania faktycznie opuści UE, miną przynajmniej dwa lata, a prawdopodobnie więcej.

Ta niepewność będzie niewątpliwie miała wpływ na wszystkie podmioty gospodarcze w Wielkiej Brytanii oraz te, które prowadzą tam działalność lub inwestują. Wpływ wyniku referendum na rynki finansowe, zarówno w Wielkiej Brytanii jak i za jej granicami, był natychmiastowy - w reakcji na tę decyzję nastąpił znaczny spadek wartości funta wobec innych walut oraz wahania kursów akcji.

Jednostki, które podają swoje roczne lub śródroczne wyniki finansowe na dzień 30 czerwca lub później, muszą wziąć pod uwagę szereg kwestii rachunkowych i sprawozdawczych. Poniżej przedstawiamy przegląd niektórych potencjalnych problemów i odpowiednie wytyczne wynikające z MSSF.

#### *Więcej artykułów i materiałów wideo na temat Brexitu*

Blog PwC poświęcony sprawozdawczości przedsiębiorstw: Brexit i reforma rewizji finansowej w UE

Nagranie z naszego webcastu

Strategie wzrostu MŚP w świecie po Brexicie

Wpływ na usługi finansowe

Gospodarcze konsekwencje Brexitu

Potencjalne konsekwencje dla sektora lotniczego

Potencjalne konsekwencje dla energetyki

#### *Skutki*

##### *Ryzyko i niepewność*

Chociaż nie da się przewidzieć wpływu, jaki Brexit będzie miał na gospodarkę w nadchodzących latach, mogą wystąpić istotne problemy związane z utratą wartości, zdolnością podmiotów do kontynuowania działalności i/lub kapitałem. Bezpośrednim skutkiem wahań na rykach walutowych może być wzrost kosztów importu do Wielkiej Brytanii, co może mieć wpływ na oceny dotyczące utraty wartości i możliwości kontynuacji działalności. Jednostki działające w Wielkiej Brytanii i te, które handlują z Wielką Brytanią będą prawdopodobnie zmuszone do ponownej oceny swoich perspektyw biznesowych, gdy lepiej poznają skutki decyzji Brytyjczyków, które mogą być znaczące.

Ujawniane informacje na temat ryzyka (operacyjnego i finansowego) będą niewątpliwie musiały uwzględniać wahania na rynkach finansowych. Zgodnie z MSSF 7, spółka musi ujawnić informacje, które umożliwiają użytkownikom jej sprawozdań finansowych ocenę



charakteru i zakresu ryzyka wynikającego z instrumentów finansowych, na jakie jednostka jest narażona na dzień sprawozdawczy. [MSSF 7 par. 31]. Są to zarówno ilościowe, jak i jakościowe informacje na temat ryzyka rynku, kredytowego i płynności, przy czym informacje na temat ryzyka rynku dzielą się na dotyczące ryzyka stopy procentowej, walutowego i pozostałego ryzyka związanego ze zmianami cen.

Będzie to miało również wpływ na kalkulacje wrażliwości i związane z nimi ujawnienia. MSR 1 wymaga ujawnienia informacji na temat „wrażliwości wartości bilansowych na metody, założenia i szacunki będące podstawą ich kalkulacji, włączając w to podanie przyczyny wrażliwości” oraz „wy tłumaczenia zmian dokonanych w poprzednich założeniach, wpływających na te aktywa i zobowiązania, jeśli niepewność nadal istnieje”. [MSR 1 par. 129]. Z obydwu tych wymogów jasno wynika, że wszelkie założenia i związane z nimi kalkulacje dotyczące wrażliwości wymagają jednoznacznego ujawnienia.

MSR 34 zawiera dodatkowe wymogi w zakresie ujawniania informacji w śródrocznej sprawozdawczości finansowej, które należy uwzględnić. Jednostka jest zobowiązana do ujawnienia „zmian warunków gospodarczych lub ekonomicznych, które mają wpływ na wartość godziwą aktywów i zobowiązań finansowych jednostki” [MSR 34 15B(h)].

### *Testy na utratę wartości*

Jedną z przesłanek utraty wartości według MSR 36 są „znaczące i niekorzystne (...) zmiany o charakterze technologicznym, rynkowym, gospodarczym lub prawnym w otoczeniu, w którym jednostka prowadzi działalność” [MSR 36 par. 12(b)]. Nawet jeśli jest za wcześnie, aby ocenić, czy skutki wyniku głosowania będą „niekorzystne”, wiele jednostek będzie musiało w najbliższym czasie rozważyć, czy zwiększają one ryzyko utraty wartości.

Istnieje wiele spraw, które należy wziąć pod uwagę w związku z testami na utratę wartości aktywów niefinansowych. Po pierwsze, w przypadku kalkulacji wartości użytkowej, wartość bieżącą przyszłych przepływów pieniężnych denominowanych w walutach obcych należy przeliczyć na walutę funkcjonalną jednostki po kursie spot obowiązującym w dniu dokonania kalkulacji. Wszelkie istotne zmiany kursu waluty w czasie mogą powodować powstanie przesłanek utraty wartości w przyszłych okresach obrotowych, co wymaga sporządzenia dodatkowych prognoz bieżącej wartości aktywów.

Po drugie, spółki mogą być zmuszone do zrewidowania przepływów pieniężnych wykorzystanych w prognozie. Choć skutki głosowania za wyjściem z Unii będą znane dopiero za jakiś czas, prognozy sprzedaży i kosztów mogą wymagać aktualizacji w celu odzwierciedlenia ewentualnego wczesnego wpływu na popyt i podaż produktów i usług leżących u podstaw przepływów pieniężnych. Ponadto, spółki powinny rozważyć ewentualny wpływ na ustalenie stopy dyskontowej zastosowanej w testach na utratę wartości.

Według MSR 39, „obiektywnymi dowodami utraty wartości inwestycji w instrument kapitałowy są informacje na temat znaczących negatywnych zmian mających miejsce w środowisku technologicznym, rynkowym, gospodarczym, prawnym lub innym, w którym działa emitent” [MSR 39 par. 61]. W związku z tym spółki powinny również brać pod uwagę utratę wartości aktywów finansowych oraz to, czy nastąpił znaczący spadek wartości godziwej inwestycji w instrument kapitałowy do poziomu niższego niż jej wartość początkowa.