

Aktualności MSSF

Pojawiające się problemy i praktyczny poradnik*

Numer 68 - listopad 2008 r.



Zmiany do MSR 39 i MSSF 7 dotyczące reklasyfikacji

Rada opublikowała zmiany do MSR 39 i MSSF 7 zezwalające na reklasyfikację pewnych aktywów finansowych. Objasnia ją Jessica Taurae.

W tym numerze...

1 Zmiany do MSR 39 i MSSF 7 dotyczące reklasyfikacji

3 Projekt zmian do MSSF 5

4 Projekt zmian do MSSF 1: dodatkowe ułatwienia przy przyjęciu MSSF

5 MSSF mające zastosowanie w 2009 r.

9 Kontakt

Zmiany opublikowane w zeszłym miesiącu dotyczą różnic między wymogami w zakresie reklasyfikacji według MSR 39 i US GAAP. Zmiany te wchodzi w życie ze skutkiem natychmiastowym, mogą więc być zastosowane do wyników za trzeci kwartał. Zmiany te stanowią odpowiedź na obecny kryzys finansowy i zostały sformułowane z pominięciem niektórych elementów należytego procesu, za zgodą powierników Fundacji Komitetu Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASCF).

Jednostki mogą teraz zmienić klasyfikację aktywów finansowych zaliczonych do przeznaczonych do obrotu wyłącznie w następujących sytuacjach:

- W przypadku, gdy składnik aktywów finansowych na dzień reklasyfikacji spełnia definicję kredytu lub pożyczki albo należności, a spółka ma obecnie zamiar i możliwość utrzymywania go w przewidywalnej przyszłości lub do daty wymagalności; oraz
- W wyjątkowych okolicznościach także w przypadku innych aktywów finansowych (tzn. aktywów niespełniających na dzień reklasyfikacji definicji kredytu lub pożyczki albo należności).

RMSR wydała komunikat prasowy, w którym ogłosiła te zmiany, zaś gwałtowny spadek koniunktury na rynkach finansowych w trzecim kwartale 2008 r. może stanowić przykład wspomnianych „okoliczności wyjątkowych”.

Schemat na stronie 2 podsumowuje możliwości reklasyfikacji aktywów, jakie oferują wprowadzone zmiany.

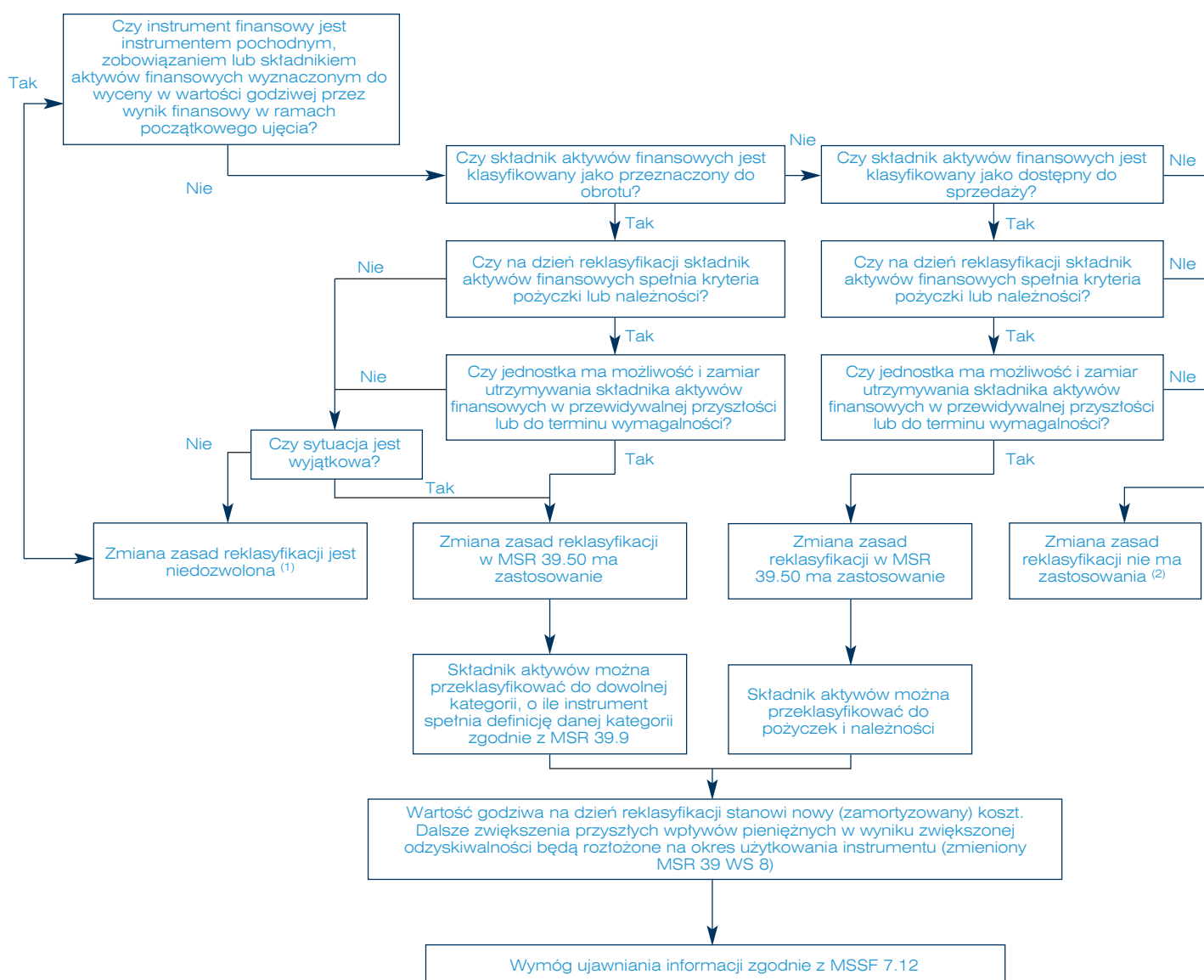
Jednostkom nadal nie będzie wolno zmieniać klasyfikacji pochodnych instrumentów finansowych, zobowiązań finansowych niestanowiących instrumentów pochodnych oraz instrumentów finansowych zaliczonych w ramach początkowego ujęcia do kategorii instrumentów wycenianych w wartości godziwej przez wynik finansowy. Wszelkie reklasyfikacje do kategorii instrumentów wycenianych w wartości godziwej przez wynik finansowy po początkowym ujęciu są nadal zabronione.

Na dzień reklasyfikacji wartość godziwa wszelkich aktywów finansowych reklasyfikowanych zgodnie z omawianymi zasadami staje się ich nowym kosztem lub zamortyzowanym kosztem, w zależności od okoliczności. Skutki wszelkich dalszych wzrostów szacowanych wpływów pieniężnych z reklasyfikowanego składnika aktywów w wyniku większego prawdopodobieństwa odzyskania należnych kwot są rozliczane w czasie przez okres użytkowania tego składnika aktywów poprzez prospektywne korygowanie efektywnej stopy procentowej. W takim wypadku nie stosuje się kumulatywnego „doliczania” przewidzianego w MSR 39. Podejście to ma na celu zapewnienie, że przepływy pieniężne, które poprzednio straciły na wartości, zostaną właściwie odzwierciedlone w rachunku zysków i strat przez okres użytkowania danego składnika aktywów, a nie ujęte jednorazowo w przychodach z chwilą poprawy oczekiwań.

Zmiany objęły również MSSF 7, który obecnie wymaga ujawniania obszerniejszych informacji dotyczących wszelkich aktywów reklasifikowanych w wyniku zmian wprowadzonych do MSR 39. W szczególności od kierownictwa wymaga się ujawniania szczegółowych informacji na temat wartości bilansowych i wartości godziwych wszystkich aktywów finansowych, których klasyfikacja uległa zmianie, aż do chwili zaprzestania ich ujmowania, w tym informacji na temat wielkości zysku lub straty z tytułu zmiany wartości godziwej, która zostałaby ujęta w rachunku zysków i strat lub w kapitale własnym, jeśli klasyfikacja danego składnika aktywów nie uległaby zmianie.

Rada wyjaśniła, że przed 1 listopada 2008 r. jednostki mogły reklasifikować pewne aktywa finansowe od 1 lipca 2008 r. Po 1 listopada wszelkie zmiany klasyfikacji są skuteczne od dnia reklasyfikacji. Wszelkie zmiany klasyfikacji instrumentów zaliczanych do aktywów przeznaczonych do obrotu lub dostępnych do sprzedaży dokonywane po tej dacie będą ujmowane prospektywnie. W międzyczasie wszelkie zmiany klasyfikacji można ujmować wstecznie, na dzień 1 lipca 2008 r. lub później, jeśli na tę datę spełniały warunki reklasyfikacji.

Zmiany do MSR 39 dotyczące reklasyfikacji instrumentów finansowych opublikowana w październiku 2008 r.



(1) Zob. MSR 39.50

(2) Zob. MSR 39.51-54 zawierający wytyczne w sprawie reklasyfikacji



Projekt zmian do MSSF 5

MSSF 5 „Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży i działalność zaniechana” został opublikowany w 2004 r. Jest on wynikiem krótkoterminowego projektu konwergencji RMSR i FASB, który zasadniczo osiągnął zakładany cel. Opublikowany MSSF 5 zawiera jednak inną definicję działalności zaniechanej niż definicja stosowana w standardzie amerykańskim, ponieważ obie Rady nie zdołały uzgodnić jednolitej definicji. Cztery lata później RMSR postanowiła doprowadzić tę kwestię do końca poprzez zmiany do MSSF 5. Zmiany objaśniają Yvonne Kam i Anuj Puri ze Światowej Grupy ds. Doradztwa Księgowego PwC z Hongkongu.



Projekt Standardu stanowi krok w kierunku uproszczenia MSSF 5 i ułatwienia jego stosowania użytkownikom – zarówno osobom sporządzającym, jak i korzystającym ze sprawozdań finansowych. Najważniejsze propozycje zostały omówione poniżej.

Segment operacyjny jako kryterium „działalności zaniechanej”

Projekt standardu MSSF 5 proponuje wykorzystanie definicji segmentu operacyjnego (określonej w MSSF 8 „Sprawozdawczość dotycząca segmentów”) jako kryterium ustalenia, czy zbyty element jednostki lub składnik aktywów sklasyfikowany jako przeznaczony do sprzedaży należy wykazać jako działalność zaniechaną. Jest to najważniejsza z proponowanych zmian.

Niektórzy użytkownicy wskazali Radzie, że działalność zbyta powinna być wykazywana jako działalność zaniechana jedynie wtedy, gdy w efekcie następuje „strategiczne przesunięcie” w działalności jednostki. Rada uważa, że najlepszym sposobem osiągnięcia tego celu jest dostosowanie stwierdzenia zaniechania działalności do MSSF 8, z uwagi na strategiczny charakter decyzji o identyfikacji segmentów operacyjnych podejmowanej przez kluczowego decydenta operacyjnego (CODM). Rada uważa również, że należy wyeliminować subiektywizm poprzez usunięcie terminów takich, jak „główny pion działalności” czy „obszar geograficzny” z poprzedniej definicji. Zmieniona definicja uprości ogólny proces określania, co jest działalnością zaniechaną, jako że jednostki już teraz mają obowiązek, zgodnie z MSSF 8, identyfikacji segmentów operacyjnych.

Określenie segmentów operacyjnych zgodnie z MSSF 8 będzie w związku z tym kluczowe; kierownictwo powinno mieć na względzie wzajemne oddziaływanie MSSF 8 i innych standardów, takich jak MSR 36.

Wycena i ujawnianie informacji zgodnie z właściwymi MSSF

Projekt standardu proponuje również, by prezentacja kwot dotyczących działalności zaniechanej opierała się na właściwych MSSF (tzn. na podstawie właściwych MSSF, mimo że klasyfikacji danego elementu jako działalności zaniechanej dokonuje się na podstawie segmentów operacyjnych). Kwoty te nie muszą być równe kwotom przedstawionym w analizie segmentów jednostki, która zazwyczaj opiera się na pakiecie informacji zarządczych kluczowego decydenta operacyjnego. Na przykład dla potrzeb analizy segmentów kierownictwo może nie przykładać szczególnej wagi do wyceny pozycji takich jak podatek odroczone czy wycena aktywów i pasywów w wartości godziwej. Rozważając jednak

wymogi dotyczące ujawniania informacji z perspektywy MSSF 5, należy stosować postanowienia właściwych MSSF dotyczące wymogów w zakresie wyceny i ujmowania. Oznacza to, że w celu spełnienia wymogów dotyczących ujawniania informacji na temat działalności zaniechanej, kierownictwo będzie prawdopodobnie musiało gromadzić dodatkowe informacje o segmentach operacyjnych.

Główne pozycje, które należy ujawnić i uzgodnić

Rada proponuje zmianę polegającą na nałożeniu na jednostki wymogu ujawnienia najważniejszych pozycji przychodów i kosztów oraz głównych grup aktywów i pasywów dotyczących działalności zaniechanej, a także uzgodnienia tych kwot (przedstawionych w informacji dodatkowej) z przedstawionymi w sprawozdaniu finansowym. Rada uważa, że w przypadku braku takiego uzgodnienia użytkownicy mogą podejmować próby uzgodnienia tych kwot na własną rękę, co może mieć skutki odmienne od zamierzonych. Wymóg ten nie musi być uciążliwy, ponieważ informacje te są łatwo dostępne, ale kierownictwo powinno o nim pamiętać przy sporządzaniu informacji dodatkowej o działalności zaniechanej. Przy uzgadnianiu omawianych kwot można będzie agregować tylko pozycje niewielkie. Ustalenie, które pozycje są niewielkie, może być subiektywne i wymagać zastosowania osądu. Pozycje, które zazwyczaj należałoby przedstawić oddzielnie obejmują utratę wartości, odsetki i amortyzację.

Nabycie przedsiębiorstwa

Dalsze proponowane zmiany obejmują klasyfikację nabycia „przedsięwzięcia” (zgodnie z definicją w zmienionym MSSF 3) spełniającego kryteria MSSF 5 jako przeznaczonego do sprzedaży z chwilą nabycia. Wcześniejsza definicja odnosiła się do „jednostki zależnej”, a nie do „przedsięwzięcia”. Obecny MSSF 5 nie wymaga ujawniania w informacji dodatkowej na temat jednostek zależnych, które spełniają kryteria przeznaczonych do sprzedaży z chwilą nabycia. Ujawnianie informacji na temat tych jednostek w informacji dodatkowej może oznaczać konieczność gromadzenia znacznie większej liczby danych, co byłoby dużym obciążeniem. Rada uważa, że zwolnienie z obowiązku ujawniania powinno mieć zastosowanie do przedsięwzięć bez względu na formę prawną transakcji, co z pewnością jest podejściem rozsądnym.

Uwagi na temat projektu standardu można zgłaszać do 23 stycznia 2009 r.



Projekt zmian do MSSF 1: dodatkowe ułatwienia przy przyjęciu MSSF

RMSR opublikowała krótki projekt standardu proponujący dodatkowe ułatwienia dla jednostek przyjmujących MSSF po raz pierwszy. Michael Stewart przedstawia spojrzenie na tę kwestię.

Ogólną zasadą dla jednostek przyjmujących MSSF jest sporządzanie sprawozdań finansowych w taki sposób, jakby były one zgodne z MSSF od zawsze. MSSF 1 „Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy” podaje fakultatywne i obowiązkowe wyjątki od tej ogólnej zasady. Nowe proponowane fakultatywne wyłączenia dotyczą:

- Pełnej rachunkowości kosztów jednostek z branży ropy naftowej i gazu;
- Wykazywania rzeczowych aktywów trwałych przez jednostki sprzedające regulowane produkty taryfowe, takie jak przedsiębiorstwa komunalne; oraz
- Ustalenia, czy umowa zawiera w sobie elementy leasingu.

Pełna rachunkowość kosztów

Jednostka, która stosuje pełną rachunkowość kosztów zgodnie z poprzednio obowiązującymi zasadami rachunkowości, łączy koszty rozwoju i wytworzenia obiektów dotyczących ropy naftowej i gazu w duże pule kosztów, a często nawet w pojedyncze pule dla danego kontynentu. Taki szczybel akumulacji kosztów jest niezgodny z podejściem komponentowym do amortyzacji i testowania rzeczowych aktywów trwałych pod kątem utraty wartości na szczeblu ośrodków wypracowujących środki pieniężne zgodnie z MSSF. Alokacja kosztów z pul kosztów całkowitych do właściwego szczybla (np. grup szybów na danym polu naftowym) zgodnie z zasadą ich szczegółowej identyfikacji może stanowić problem, jeśli koszty te były akumulowane przez wiele lat. Proponowane wyłączenie pozwala jednostkom stosującym MSSF po raz pierwszy na alokację kosztów z pul kosztów całkowitych do poszczególnych pól naftowych i gazowych na podstawie rozmiarów lub wartości rezerw ropy i gazu. Projekt standardu nie precyzuje, czy jednostka wybierająca alokację kosztów z zastosowaniem wartości rezerw powinna stosować wartość godziwą, czy inną podstawę wyceny.

Jednostki stosujące MSSF po raz pierwszy powinny testować koszty związane z polami na etapie rozwoju lub produkcji pod kątem utraty wartości, w oparciu o ośrodki wypracowujące środki pieniężne (czyli przeważnie na szczeblu pola) zgodnie z MSR 36 „Utrata wartości aktywów”.

Rezerwa na likwidację poszczególnych pól jest wyceniana na dzień przejścia zgodnie z MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe”. Jeśli jednak stosuje się wyłączenie pełnej rachunkowości kosztów, odnośne zapisy księgowy są korygowane w korespondencji z zyskami zatrzymanymi, nie koryguje się natomiast wartości bilansowych odnośnych rzeczowych aktywów trwałych.

Jednostki sprzedające regulowane produkty taryfowe

Niektóre jednostki działające w branżach sprzedających regulowane produkty taryfowe, takie jak elektryczność, zgodnie

z poprzednio obowiązującymi zasadami rachunkowości mogły kapitalizować koszty rzeczowych aktywów trwałych na podstawie umowy z regulatorem. Zgodnie z MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe” niektóre z tych kosztów nie kwalifikują się do kapitalizacji jako składniki rzeczowych aktywów trwałych. Proponowane wyłączenie pozwala jednostkom przyjmującym MSSF po raz pierwszy na utrzymanie wartości bilansowych przyjętej zgodnie z obowiązującymi poprzednio zasadami rachunkowości jako kosztu domniemanego z chwilą przejścia na MSSF. Proponowane wyłączenie nie jest jednak przedmiotem wolnego wyboru – można je stosować wyłącznie wtedy, gdy przekształcenie danych zgodnie z pozostałymi wymogami MSSF 1 okaże się niepraktyczne.

Jednostki przyjmujące MSSF po raz pierwszy, które stosują to wyłączenie, powinny przeprowadzić testy na utratę wartości rzeczowych aktywów trwałych z dniem przejścia, zgodnie z MSR 36. Rezerwa likwidacyjna dotycząca rzeczowych aktywów trwałych jest wyceniana na dzień przejścia zgodnie z MSR 37. Jeżeli natomiast stosuje się wyłączenie dla jednostek sprzedających regulowane produkty taryfowe, zamiast korygowania wartości bilansowej odnośnego składnika rzeczowych aktywów trwałych odnośny zapis księgowy koryguje się w korespondencji z zyskami zatrzymanymi.

Ustalenie, czy umowa zawiera elementy leasingu

KIMSF 4 „Ustalenie, czy umowa zawiera w sobie elementy leasingu” stosuje się do umów na dzień przejścia na MSSF na podstawie faktów i okoliczności na ten dzień. W niektórych krajach obowiązujące zasady rachunkowości już wcześniej nakładały wymogi podobne jak KIMSF 4, jednostki w tych krajach również musiały oceniać, czy dana umowa zawiera element leasingu, a następnie dokonać klasyfikacji do leasingu finansowego lub operacyjnego. Jednostki przyjmujące MSSF po raz pierwszy, które dokonały takiej oceny zgodnie z krajowymi zasadami rachunkowości we wcześniejszym terminie, nie muszą ponownie jej dokonywać z dniem przejścia na MSSF, jeśli zastosują wyłączenie. Natomiast w ramach zasad rachunkowości obowiązujących w USA i Kanadzie, analogiczne wymogi zostały zastosowane prospektywnie do nowych umów. W związku z tym, w przypadku braku dodatkowych wyłączeń, jednostki będą musiały przeanalizować starsze umowy zgodnie z KIMSF 4.

Wszystkie te propozycje będą przedmiotem szczególnego zainteresowania spółek w Kanadzie, które przechodzą na MSSF w 2011 r. Stosowanie pełnej rachunkowości kosztów jest szeroko rozpowszechnione w branży naftowej i gazowniczej według kanadyjskich zasad rachunkowości, większość przedsiębiorstw komunalnych podlega reżimowi regulacyjnemu typu „koszt plus” i występował tu odpowiednik KIMSF 4. Uwagi na temat projektu standardu należy zgłaszać do 23 stycznia 2009 r.

MSSF mające zastosowanie w 2009 r.

Przez ostatnie lata Rada miała bardzo napięty program prac. Opublikowała kilka nowych standardów i interpretacji oraz zmiany do obowiązujących standardów, łącznie z wynikającymi z corocznego projektu ulepszeń. Wiele z nich wejdzie w życie w 2009 r., z możliwością wcześniejszego zastosowania. Jednostki, które zdecydują się na wcześniejsze przyjęcie standardów muszą liczyć się z możliwością wystąpienia kolejnych zmian będących skutkiem wprowadzenia nowych standardów i zmian do innych, które będą miały wpływ na wymogi dotyczące ujawniania informacji zawarte w innych standardach.

PricewaterhouseCoopers opublikuje wytyczne dotyczące nowych wymogów w przyszłym miesiącu. Publikacja „A practical guide to new IFRSs for 2009” (Praktyczny przewodnik po nowych MSSF na 2009 rok) przedstawia w zarysie, w formie pytań i odpowiedzi, niektóre kluczowe konsekwencje, jakie obowiązujące standardy będą miały dla kierownictwa. Nowe lub zmienione standardy i interpretacje są przedstawione poniżej.

Nowe standardy i zmiany do istniejących standardów obowiązujące od 1 stycznia 2009 r.

- Zmieniony MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”;
- Zmieniony MSR 23 „Koszty finansowania zewnętrznego”;
- Zmiany do MSR 32 i MSR 1 „Instrumenty finansowe z opcją sprzedaży oraz zobowiązania powstające w momencie likwidacji”;
- Zmiany do MSSF 1 i MSR 27 „Koszty inwestycji w jednostkach stosujących MSSF po raz pierwszy”;
- Zmiany do MSSF 2 „Warunki nabywania uprawnień i ich anulowanie”;
- MSSF 8 „Segmenty operacyjne”; oraz
- KIMSF 15 „Umowy w sektorze nieruchomości”.

Zmiany corocznego projektu ulepszeń standardów od maja 2008 r., obowiązujące od 1 stycznia 2009 r.

- MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”;
- MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”;
- MSR 19 „Świadczenia pracownicze”;
- MSR 20 „Dotacje państwowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy państwa”;
- MSR 23 „Koszty finansowania zewnętrznego”;
- MSR 27 „Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe”;

- MSR 28 „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych”;
- MSR 29 „Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji”;
- MSR 31 „Inwestycje we wspólnych przedsięwzięciach”;
- MSR 36 „Utrata wartości aktywów”;
- MSR 38 „Wartości niematerialne”;
- MSR 39 „Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena”;
- MSR 40 „Nieruchomości inwestycyjne”; oraz
- MSR 41 „Rolnictwo”

Przegląd skutków zmian wynikających z corocznego projektu ulepszeń przedstawiliśmy również w dodatku do „Aktualności MSSF” z czerwca 2008 r.

Zmiany obowiązujące od 1 lipca 2009

- Zmiana do MSR 27 „Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe”;
- Zmiana do MSSF 3 „Połączenia jednostek gospodarczych i wynikające z nich zmiany”;
- MSR 39 „Instrumenty finansowe: Ujmowanie i wycena – Zmiany wyznaczonych pozycji zabezpieczanych”; oraz
- MSSF 5 „Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana” (Coroczny projekt ulepszeń standardów, maj 2008 r.).

Zalecamy, by kierownictwo już teraz zaczęło oceniać skutki nowych standardów i zmian, i rozważyło zalety ich wcześniejszego przyjęcia. Wczesne planowanie daje czas na przygotowanie ewentualnie koniecznych nowych danych.

A Practical guide to new IFRSs for 2009 (Praktyczny poradnik do nowych MSSF na 2009 r.) będzie można zamówić lub pobrać ze strony www.pwc.com/ifrs w grudniu 2008 r.

Nota od wydawcy:

Przewodnik po podatku odroczonym dla początkujących

Nota od wydawcy: Przewodnik po podatku odroczonym dla początkujących

Przepraszamy fanów naszej serii – zamierzaliśmy opublikować „Przewodnik po podatku odroczonym dla początkujących” w tym miesiącu, ale przystępne objaśnienie MSR 12 przypomina próbę opisanie walca wiedeńskiego jako tańca narodowego w rytmie na ¾. Najprostsza encyklopedyczna

definicja walca wiedeńskiego zajmuje natomiast niemal dwie strony. Nie rezygnujemy jednak z wyzwania, jakim jest wydestylowanie z ponad 50 stron MSR 12 dwu- lub trzystronicowego przystępnego przewodnika, a następny numer serii opublikujemy w grudniowym numerze „Aktualności MSSF”.

Mary Dolson



W celu uzyskania dalszych informacji prosimy o kontakt:

Szef zespołu ds. globalnej sprawozdawczości finansowej

Ian Wright: ian.d.wright@uk.pwc.com tel: +44 207 804 3300

Szef zespołu ds. sprawozdawczości

Waldemar Lachowski: waldemar.k.lachowski@pl.pwc.com tel: +48 22 523 43 49

Zespół ds. sprawozdawczości finansowej w Polsce

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

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

Agata Wiktorowicz: agata.wiktorowicz@pl.pwc.com tel. +48 22 523 41 76