

Aktualności MSSF

Powrót do podstaw – RMSR rozpoczyna prace nad Załoženiami koncepcyjnymi

W tym numerze:

1 Projekt RMSR dotyczący Założeń koncepcyjnych

Powrót do podstaw

3 Zmieniony MSR 19: Czy jesteś gotowy?

10 najważniejszych problemów dotyczących okresu przejściowego i informacji do ujawnienia

6 Wiadomości z Cannon Street

Opinie dotyczące projektu standardu na temat rachunkowości zabezpieczeń

MSR 36 projekt standardu dotyczącego ujawnień

Projekt standardu dotyczącego przychodów

Odnowione instrumenty pozagiełdowe (OTC) wyznaczone jako instrumenty zabezpieczające

8 Alfabet MSSF: „Z” jak „zapłata”

10 Na ostatniej stronie...

10 Kontakt

We wrześniu 2012 r. RMSR powróciła do projektu dotyczącego Założeń koncepcyjnych. Przyglądamy się najważniejszym kwestiom będącym przedmiotem debaty oraz poczynionym do tej pory postępom.

W chwili gdy oddala się pomysł priorytetowego traktowania projektu ujednolicania standardów oraz wielkie „4” projekty standardów są na ukończeniu Rada powraca do podstaw MSSF – do „założeń koncepcyjnych”. Podczas ostatnich konsultacji nad planem prac Rady nadano projektowi dotyczącemu „założeń koncepcyjnych” status priorytetowy. Latem spodziewana jest publikacja materiałów do dyskusji (DP). Czas zaangażować się w debatę.

Krótki opis projektu

Panuje przekonanie, że ukończone „założenia koncepcyjne” usprawnią proces tworzenia standardów. Celem projektu jest danie Radzie jasnych podstaw koncepcyjnych do podejmowania kolejnych decyzji. Powinien on również stanowić dodatkowy punkt odniesienia dla sporządzających sprawozdania finansowe, szczególnie w przypadku, gdy brakuje standardowych wytycznych.

Projekt będzie obejmował cztery główne obszary:

- Pozycje składowe (aktywa, zobowiązania, itd.)
- Wycenę

- Jednostkę sprawozdawczą
- Prezentację i informacje do ujawnienia

Rada planuje zastosować metodę „wielkiego wybuchu”, a nie pracować nad „załoženiami koncepcyjnymi” etapowo. Nie ma natomiast planu ponownego przyjrzenia się celom i cechom jakościowym (opublikowanym w 2010 r.), chyba że prace nad innymi częściami wykażą taką potrzebę. Rada będzie bazowała na pracy już wykonanej.

Kluczowe kwestie

Projekt naświetla wybrane kluczowe pytania postawione podmiotom ustanawiającymi standardy. Odpowiedź na nie będzie miała fundamentalne znaczenie dla pomyślnego zamknięcia projektu.

Sprawozdawczość na temat wyników i inne całkowite dochody

Sporządzający sprawozdania finansowe będą nadal szukali odpowiednich miar wyników, ale nie ma jednoznacznej zgody co do tego, jak poprawić obecny model. Zysk netto pozostaje główną miarą wyników dla wielu jednostek, ale niektórzy inwestorzy często szukają innych sposobów pomiaru (np. EBITDA lub zysk z działalności operacyjnej), a wielu

sporządzających sprawozdania prezentuje alternatywne miary zysków.

Obecnie nie ma jasnej zasady ustalania, co powinno, a co nie powinno być zawarte w zysku netto. Pozostałe całkowite dochody (PCD) z czasem stały się przechowalnią dla jednych pozycji, a cmentarzem dla innych. Są to w dużej mierze niepowiązane ze sobą pozycje, których bezpośrednie ujęcie w zysku netto jest uważane za niewłaściwe. Nie ma też spójnej podstawy do określenia, czy kwoty ujęte w PCD podlegają ostatecznie ujęciu w rachunku zysków i strat.

Prawdopodobnie PCD będą obszarem specjalnego zainteresowania w materiałach do dyskusji i będą przedmiotem burzliwych opinii.

Definicja aktywów i zobowiązań

Sformułowanie definicji składnika aktywów i zobowiązania również może być wyzwaniem. Aktywa definiuje się obecnie przez odniesienie do zasobów, kontroli i korzyści ekonomicznych. Istnienie składnika aktywów w wielu przypadkach jest bezsporne. Jednak coraz większe skupianie uwagi na zasobach „niematerialnych” (takich jak prawa do przyszłych zasobów lub „know-how”) budzi wątpliwości co do tego, czy stosowanie wytycznych z obecnych standardów zapewnia przedstawienie wystarczająco użytecznych informacji.

W trakcie ostatnich debat pojawiły się pytania o definicję zobowiązania, która będzie prawdopodobnie jeszcze większym wyzwaniem. Na przykład, czy zobowiązanie występuje, jeżeli jest uzależnione od działania osoby trzeciej? Czym jest zwyczajowo oczekiwany obowiązek? Jak rozpatrywać „przymus ekonomiczny”?

Dodatkowo pojawia się też pytanie o klasyfikację do zobowiązań lub do kapitału. Rada próbowała już, nieskutecznie, rozwiązać ten problem poprzez definicję cech

instrumentów kapitałowych. Projekt został zawieszony w 2010 r. Nadal jednak wiele osób uważa kapitał własny za wielkość pozostałą po ustaleniu zobowiązań.

Wycena – cena nabycia czy wartość godziwa

Jeden atrybut wyceny, który miałby zastosowanie do wszystkich składników sprawozdania finansowego, może wydawać się eleganckim sposobem rozwiązania wielu trudności pojawiających się w modelu wyceny mieszanej, jaki stosujemy obecnie w standardach MSSF. Mało prawdopodobne jest, aby RMSR zaproponowała (a strony zainteresowane to przyjęły) model kosztu historycznego. Nawet najostrożniejsi księgowi i regulatorzy nie zaproponowaliby na przykład, aby instrumenty pochodne wykazywać w cenie nabycia. Bardziej prawdopodobne jest, że jeden model wyceny koncentrowałby się na „aktualnej wartości” lub na „wartości godziwej”. Tym niemniej użytkownicy sprawozdań finansowych i osoby je sporządzające z wahaniem podejść do koncepcji pożegnania się z rachunkowością według koszu historycznego.

Zamiast starać się dokonać niemożliwego, projekt prawdopodobnie przyjrzy się okolicznościom, w jakich poszczególne modele są najbardziej adekwatne. Wydaje się też, że podejmowane są działania w kierunku oddzielenia od siebie czynników wpływających na samo istnienie aktywów i zobowiązań od tego, w jaki sposób się je wycenia.

Co dalej?

Rada planuje omówienie pierwszej wersji roboczej materiałów do dyskusji (DP) w lutym. Ukończenie „założeń koncepcyjnych” przewidywane jest na rok 2015. Zasięganie opinii stron zainteresowanych będzie trwało przez cały okres realizacji projektu. Należy wypatrywać możliwości zaangażowania się w projekt, na przykład na forach publicznych lub w badaniach opinii.

Zmieniony MSR 19: Czy jesteś gotowy?



Zmieniony standard dotyczący świadczeń pracowniczych obowiązuje od 1 stycznia 2013 r. Yano z działu doradztwa księgowego PwC rzuca światło na dziesięć najważniejszych problemów.

MSR 19 „Świadczenia pracownicze” („MSR 19Z”) wprowadził szereg zmian do zasad ujmowania świadczeń pracowniczych. Oto kilka punktów do rozważenia w momencie pierwszego zastosowania standardu oraz do ujawnienia w rocznym sprawozdaniu finansowym.

Dziesięć najważniejszych problemów

1. Odsetki netto

Koszty z tytułu odsetek netto ustala się w oparciu o składnik aktywów (zobowiązanie) netto z tytułu określonych świadczeń i stopę dyskontową na początek roku obrotowego. Dla większości jednostek zwiększy to koszty z tytułu odsetek w porównaniu z poprzednim ujęciem księgowym, które wymagało oddzielnego ujmowania kosztów z tytułu odsetek od zobowiązania oraz spodziewanego zwrotu z aktywów programu.

2. Ponowna wycena

„Ponowna wycena” zastępuje „zyski i straty aktuarialne” i obejmuje różnicę pomiędzy faktycznymi zwrotami z aktywów programu a zwrotami uwzględnionymi jako odsetki netto oraz ewentualne zmiany wysokości pułapu aktywów. Ujmuje się je w innych całkowitych dochodach, a nie odnosi do rachunku zysków i strat. Metoda „korytarzowa” oraz opcja bezpośredniego ujęcia w rachunku zysków i strat już nie występują. W przypadku wielu jednostek zwiększy to zmienność bilansu.

3. Informacje do ujawnienia

MSR 19Z wprowadza dodatkowe wymogi w zakresie informacji do ujawnienia, które mają być bardziej użyteczne dla użytkowników sprawozdań finansowych. Wymogi te są obszerne i konieczne będzie stosowanie subiektywnego osądu w celu ustalenia, jakie informacje ujawnić.

4. Koszty przeszłego zatrudnienia

Wszystkie koszty przeszłego zatrudnienia są obecnie ujmowane bezpośrednio w rachunku zysków i strat. Zwiększy to zmienność. Zmniejszenie zobowiązania wobec pracowników jest ujemnym kosztem przeszłego zatrudnienia. Ograniczenie będzie wynikało wyłącznie ze zmniejszenia liczby pracowników w programie.

5. Rozliczenie

Wypłata normalnych świadczeń, nawet jako jednorazowej ryczałtowej odprawy, nie stanowi rozliczenia. Jest to spójne z obecną praktyką. Ujęcie księgowe nie zmienia się, ale nie będzie już skutków nieujętych zysków lub strat ani kosztów przeszłego zatrudnienia.

6. Programy udziału w ryzyku i kosztach

Wyjaśnione zostało ujęcie programów posiadających cechy udziału w ryzyku, które ograniczają obowiązek wpłacania składek przez pracodawcę. Cechy te mogą obejmować, na przykład, składki pracownicze oraz świadczenia, których wielkości różnią się zależnie od historycznych danych programu. Spodziewany koszt świadczeń powinien

odzwierciedlać warunki programu i może wymagać specyficznych założeń aktuarialnych.

Komitet ds. Interpretacji (KI) dyskutuje nad programami, które obiecują świadczenia oparte na wyższej z dwóch wielkości: kwocie faktycznego zwrotu lub określonego minimalnego zwrotu. Jednostki mogą nadal stosować swoje aktualne polityki w odniesieniu do takich ustaleń do czasu zakończenia obrad. Polityka rachunkowości powinna być wyraźnie ujawniona.

7. Składki pracownicze

KI zastanawia się nad dalszymi wytycznymi odnoszącymi się do tego, czy składki pracownicze są „ujemnym” krótkoterminowym świadczeniem wykazywanym w okresie, na który przypadają, czy też powinny być one zawarte w wycenie obowiązku długoterminowego. Naszym zdaniem jednostka może stosować swoją dotychczasową politykę rachunkowości do czasu publikacji tych wytycznych. Dopuszczalne mogą być też alternatywne interpretacje.

8. Podatki i inne koszty

Koszty zarządzania aktywami programu nadal są ujmowane jako pomniejszenie zwrotu z aktywów programu.

Podatki zawarte są albo w zwrocie z aktywów, albo w wyliczeniu zobowiązania, zależnie od ich rodzaju. Wcześniej stanowiły one część zwrotu z aktywów.

Inne koszty ujmuje się w rachunku zysków i strat w momencie ich poniesienia. Dla niektórych będzie to zmiana polityki rachunkowości wymagająca retrospektywnej korekty zobowiązania, zwrotu z aktywów i kosztów świadczeń emerytalnych.

9. Inne długoterminowe świadczenia

Definicje krótko- i długoterminowych świadczeń zostały jeszcze bardziej doprecyzowane. Rozróżnienie opiera się na tym, czy wypłata jest spodziewana w ciągu najbliższych 12 miesięcy, a nie na tym, czy możliwe jest zażądanie wypłaty w ciągu najbliższych 12 miesięcy.

10. Świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy

Świadczenia, które można uzyskać pracując w przyszłości, nie są świadczeniami z tytułu rozwiązania stosunku pracy. Zobowiązanie dotyczące świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy ujemne się, kiedy jednostka nie może już wycofać oferty wypłacenia świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy lub ujęte zostały jakiekolwiek powiązane koszty restrukturyzacji. Może to w niektórych przypadkach opóźnić ujęcie dobrowolnych świadczeń z tytułu rozwiązania stosunku pracy.

Co dalej?

Kierownictwa spółek powinny najpierw zastanowić się nad sprawozdaniami finansowymi za rok 2012. MSR 8 wymaga ujawnienia potencjalnego skutku nowych standardów rachunkowości jeszcze nie zastosowanych. Naszym zdaniem skutki zmian należy określić liczbowo.

Zmiany stosuje się retrospektywnie. Wymaga to przekształcenia danych porównawczych, sporządzenia trzeciego bilansu i ujawnienia dodatkowych informacji. Zastosowanie mają tu pewne ograniczone wyłączenia, w tym brak obowiązku przekształcenia aktywów zawierających w swojej wartości bilansowej koszty świadczeń oraz brak obowiązku podawania informacji porównawczych dla informacji dotyczących wrażliwości.

Wiadomości z Cannon Street

RMSR analizuje opinie otrzymane w odpowiedzi na projekt standardu (ang.: „review draft”) na temat rachunkowości zabezpieczeń

WNa styczniowym zebraniu RMSR omówiła opinie otrzymane od respondentów w związku z projektem mającego się wkrótce ukazać standardu MSSF na temat ogólnej rachunkowości zabezpieczeń. Uwagi redakcyjne do projektu standardu można było zgłaszać do grudnia 2012 r. Nie planuje się już publikacji ostatecznej wersji standardu przed końcem I kwartału 2013 r.

Dyskusja skupiała się na następujących obszarach:

- zawarcie walutowych spreadów bazowych w zmianie wartości pozycji zabezpieczanej;
- wymogi przejściowe dotyczące wyznaczania kontraktów „na własny

użytek” jako wycenianych w wartości godziwej przez wynik finansowy; oraz

- zakres wymogów projektu oraz interakcje z działalnością w zakresie makrozabezpieczeń.

RMSR poprosiła pracowników o poświęcenie dodatkowego czasu na zastanowienie się nad interakcją pomiędzy MSR 39 a nowymi wymogami w zakresie rachunkowości zabezpieczeń w odniesieniu do rachunkowości makrozabezpieczeń. Ze względu na to, że potrzebna jest dalsza analiza, przewidujemy, że publikacja ostatecznego standardu opóźni się w stosunku do pierwotnego harmonogramu.

Projekt standardu (ang.: „exposure draft”ED) dotyczący informacji do ujawnienia na temat wartości odzyskiwalnej aktywów niefinansowych

RMSR proponuje wprowadzenie zmian w informacjach do ujawnienia wymaganych przez MSR 36 „Utrata wartości aktywów”, jeżeli wartość odzyskiwalną ustala się na podstawie wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży. Kluczowe propozycje są następujące:

- usunięcie wymogu ujawniania wartości odzyskiwalnej, jeżeli ośrodek wypracowujący środki pieniężne (OWŚP) zawiera wartość firmy lub wartości niematerialne o nieokreślonym okresie użytkowania, przy czym nie nastąpiła utrata wartości;

- wymóg ujawnienia wartości godziwej składnika aktywów lub OWŚP, jeżeli dokonano ujęcia lub odwrócenia odpisu z tytułu utraty wartości; oraz
- wymóg ujawnienia szczegółowych informacji o sposobie wyceny wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży, jeżeli dokonano ujęcia lub odwrócenia odpisu z tytułu utraty wartości.

Termin zgłaszania uwag upływa 19 marca 2013 r.

RMSR i FASB kontynuują obrady nad projektem dotyczącym przychodów

RMSR i RSRF („Rady”) wyjaśniły zakres i potwierdziły rachunkowość umów odkupu, wynagrodzenia za wyniki dla zarządzających aktywami oraz przeniesienia aktywów niefinansowych. Przedstawiamy kluczowe decyzje podjęte na zebraniu styczniowym.

Wymogi w zakresie informacji do ujawnienia oraz okresu przejściowego to najważniejsze pozostałe problemy, które mają być omawiane na zebraniu w lutym.

Przewidujemy, że ostateczny standard zostanie opublikowany w drugim kwartale 2013 r. Data wejścia w życie nie będzie wcześniejsza niż 2015 r.

Zakres

Propozycje będą miały zastosowanie do wszystkich kontraktów z klientami, w tym transakcji ze współpracownikami lub partnerami, jeżeli w swojej treści ekonomicznej są to transakcje z klientami.

Rady zachowały także proponowane wytyczne z projektu standardu do dyskusji z 2011 r. mówiące o tym, że w przypadku gdy kontrakt obejmuje kilka produktów końcowych, jednostka powinna najpierw zastosować wytyczne zawarte w innych odnośnych standardach, a wytyczne zawarte w standardzie dotyczącym przychodów stosuje dopiero, jeżeli nie ma innych odpowiednich wytycznych.

Umowy odkupu

Jednostka może zawierać szereg umów, na mocy których wyraża zgodę na odkupienie towarów, które uprzednio sprzedała

(na przykład, opcje zakupu, opcje sprzedaży lub terminowe transakcje sprzedaży). Transakcje te mogą być traktowane jako leasing lub jako sprzedaż z prawem do zwrotu, zależnie od treści ekonomicznej umowy. Rady potwierdziły zasady zawarte w projekcie do dyskusji z 2011 r. dotyczące takich umów i wyjaśniły interakcję z wytycznymi dotyczącymi leasingu.

Skutki proponowanego modelu ujmowania przychodów dla zarządzających aktywami

Wynagrodzenie motywacyjne oparte na wynikach, będące opłatą nakładaną przez jednostki zarządzające aktywami, będzie podlegało takim samym ograniczeniom dotyczącym ujmowania przychodów z tytułu zmiennego wynagrodzenia, jak w przypadku innych sektorów. Oznacza to, że przychody ujmuje się wyłącznie do kwoty, która nie będzie podlegała znaczącemu odwróceniu. Wiele wynagrodzeń opartych na wynikach może nie zostać ujętych do czasu ustalenia dokładnej kwoty wynagrodzenia.

Przeniesienie aktywów, które nie stanowią produktu normalnej działalności jednostki

Wytyczne przedstawione w propozycjach dotyczących przychodów odnoszące się do istnienia kontraktu, przeniesienia kontroli oraz wyceny (w tym ograniczenia w zakresie ujmowania przychodów) będą miały zastosowanie do przeniesienia aktywów niefinansowych, które nie są produktem normalnej działalności jednostki (na przykład sprzedaży rzeczowych aktywów trwałych).

RMSR zamierza zaproponować ograniczone zwolnienie dotyczące odnowionych pozagięldowych (OTC) instrumentów pochodnych wyznaczonych jako instrumenty zabezpieczające

RMSR zgodziła się zaproponować ograniczone zwolnienie w MSR 39 i MSSF 9 w odpowiedzi na zmiany regulacyjne. Ta precyzyjnie sformułowana zmiana pozwoli uznawać pozagięldowe (OTC) instrumenty pochodne wyznaczone jako instrumenty zabezpieczające, które w późniejszym okresie zostają odnowione przez izbę rozliczeniową zgodnie z wymogami przepisów prawa lub regulacyjnymi, za kontynuację istniejącej relacji zabezpieczającej (przy założeniu, że w relacji zabezpieczającej nie nastąpiły żadne inne zmiany).

W lipcu 2012 r. Komisja Europejska przyjęła rozporządzenie w sprawie infrastruktury rynku europejskiego („rozporządzenie EMIR”). Jednym z nowych wymogów wprowadzonych na mocy tego rozporządzenia jest wymóg centralnego rozliczania

określonych instrumentów pochodnych będących przedmiotem obrotu poza rynkiem regulowanym. Pojawia się w związku z tym pytanie, czy jednostka powinna zaprzestać stosowania rachunkowości zabezpieczeń, jeżeli pozagięldowy instrument pochodny został wyznaczony jako instrument zabezpieczający zgodnie z MSR 39, a następnie został rozliczony przez podmiot centralny zgodnie z rozporządzeniem EMIR. Podobne pytania pojawiły się poza Europą. Na przykład SEC, będąca regulatorem w Stanach Zjednoczonych, już zezwoliła na traktowanie takich odnowień jako kontynuacji istniejących relacji zabezpieczających zgodnie z US GAAP.

Okres zgłaszania uwag do tego projektu do dyskusji wynosi 30 dni, co ma na celu szybką reakcję na potrzeby rynku.

Alfabet MSSF: „Z” jak „zapłata”



Mark Bellantoni z centralnego zespołu PWC w dziale doradztwa księgowego przedstawia praktyczne wskazówki dotyczące oceny zapłaty warunkowej w połączeniu przedsięwzięć.

W tym miesiącu przyjrzymy się zapłacie warunkowej w połączeniu przedsięwzięć. Jak konkretnie odróżnić zapłatę warunkową od wynagrodzenia za przyszłe usługi?

Zapłata warunkowa stanowi obowiązek nabywcy przekazania aktywów lub udziałów kapitałowych sprzedającemu jednostkę, pod warunkiem wystąpienia określonych przyszłych zdarzeń lub spełnienia określonych warunków.

Płatność warunkowa uznana za zapłatę staje się częścią ceny nabycia i zwiększa wartość firmy w momencie początkowego ujęcia. Jeżeli płatność warunkowa zostanie uznana za wynagrodzenie, jest ujmowana w rachunku zysków i strat przez okres świadczenia usług.

Kluczowa informacja

Oprócz analizy wyraźnych sformułowań, należy zastanowić się nad tym, czy treść ekonomiczna płatności zawiera ukryty obowiązek świadczenia usług.

Odróżnienie zapłaty od wynagrodzenia za usługi

Treść ekonomiczna umowy będzie decydowała o sposobie ujęcia płatności warunkowych wobec pracowników lub sprzedających akcjonariuszy/udziałowców, którzy nadal świadczą usługi. Ocena wymaga zrozumienia, dlaczego płatność została zawarta w umowie, która ze stron zainicjowała taką umowę i kiedy strony tę umowę zawarły.

Aby ustalić, czy płatność jest zapłatą czy wynagrodzeniem, należy zastanowić się nad szeregiem wskazówek (opisanych poniżej). Kryteria te należy stosować do wszystkich umów dokonania płatności na rzecz pracowników lub sprzedających akcjonariuszy/udziałowców, w tym płatności pieniężnych oraz płatności opartych na akcjach.

Czynniki decydujące o tym, czy mamy do czynienia z wynagrodzeniem czy z zapłatą warunkową

Sugeruje wynagrodzenie	Czynnik	Sugeruje zapłatę
Okres zatrudnienia jest taki sam lub dłuższy niż okres płatności warunkowej	Okres trwania dalszego zatrudnienia	Okres zatrudnienia jest krótszy niż okres płatności warunkowej
Wynagrodzenie jest nadmiernie niskie w porównaniu z innymi kluczowymi pracownikami	Poziom wynagrodzenia (z wyłączeniem płatności warunkowej)	Wynagrodzenie jest odpowiednie lub wyższe w porównaniu z innymi kluczowymi pracownikami
Sprzedający akcjonariusze, którzy nie stają się pracownikami, otrzymują niższe płatności warunkowe (za jedną akcję)	Dodatkowe płatności na rzecz pracowników	Sprzedający akcjonariusze, którzy nie stają się pracownikami, otrzymują podobne płatności warunkowe (za jedną akcję)
Sprzedający akcjonariusze posiadali zasadniczo wszystkie akcje w jednostce przejmowanej (cechy udziału w zyskach)	Liczba posiadanych udziałów	Sprzedający akcjonariusze posiadali niewielką część jednostki; wszyscy akcjonariusze otrzymują takie same płatności warunkowe (za jedną akcję)
Zapłata na dzień przyjęcia jest na górze przedziału wyceny, a wzór zapłaty warunkowej przypomina udział w zyskach	Powiązanie z wyceną i wzorem ustalenia zapłaty	Zapłata na dzień przyjęcia jest na dole przedziału wyceny, a wzór zapłaty warunkowej jest zgodny z metodą wyceny

Przykłady

Informacje ogólne: Jednostka A zostaje nabyta przez jednostkę B za zapłatę w formie środków pieniężnych w wysokości 250 mln W. Jednostka B musi dokonać dodatkowej płatności na rzecz sprzedających akcjonariuszy („Sprzedających”), jeżeli Jednostka A osiągnie ustalony z góry cel sprzedażowy w każdym z kolejnych trzech lat. Inne kluczowe fakty:

- Jednostka A ma czterech akcjonariuszy;
- wszyscy Sprzedający byli pracownikami Jednostki A przed jej nabyciem i pozostaną pracownikami Jednostki B; oraz
- płatność zostanie dokonana po upływie trzech lat wyłącznie pod warunkiem realizacji wszystkich przyjętych celów.

Przykład 1 – Brak powiązania z kontynuacją zatrudnienia

Fakty: Oprócz powyższych informacji, przyjmujemy, że:

- Sprzedający zachowują podobne wynagrodzenia, jak pozostali pracownicy na ich poziomie;
- Sprzedający nie mają wpływu na cel sprzedażowy, nawet jako pracownicy;
- Sprzedający nie muszą być zatrudnieni przez te trzy lata, aby otrzymać dodatkową płatność;
- niezależna wycena Jednostki A pokazała, że jej wartość mieści się w przedziale pomiędzy 250 mln W a 300 mln W; oraz
- Sprzedający otrzymają płatność proporcjonalnie do posiadanego uprzednio udziału.

Czy dodatkowa płatność jest zapłatą, czy wynagrodzeniem?

Analiza: Płatności nie zostaną utracone w przypadku ustania stosunku pracy, a więc należy przeanalizować dalsze wskazówki.

Poziom wynagrodzenia, bez dodatkowych płatności, jest rozsądny w porównaniu z innymi pracownikami. Wydaje się, że zapłata warunkowa ma zrekomensować niską zapłatę z góry, ponieważ cena nabycia znajduje się na dole przedziału niezależnej wyceny.

Czynniki te wskazują na fakt, że płatność stanowi zapłatę na rzecz Sprzedających za Jednostkę A, a więc zostanie uwzględniona w cenie nabycia.

Przykład 2 – Środki pieniężne rozdzielone pomiędzy kilku akcjonariuszy są powiązanie z ich zatrzymaniem

Fakty: Oprócz powyższych informacji, przyjmujemy, że:

- Sprzedający mają niskie wynagrodzenia w porównaniu z innymi pracownikami;
- Sprzedający mają wpływ na przychody ze sprzedaży, dopóki pozostają pracownikami;
- jeżeli jeden Sprzedający zrezygnuje z pracy, traci swoją część płatności (która zostanie rozdzielona pomiędzy pozostałych Sprzedających); oraz
- jeżeli żaden ze Sprzedających nie będzie już zatrudniony w spółce po upływie trzech lat, ale wszystkie cele sprzedażowe zostaną zrealizowane, dodatkowa płatność zostanie rozdzielona pomiędzy wszystkich Sprzedających, proporcjonalnie do ich uprzedniego udziału własności.

Czy dodatkowa płatność jest zapłatą, czy wynagrodzeniem?

Analiza: Płatności warunkowe nie zostaną automatycznie utracone, jeżeli wszyscy Sprzedający zaprzestaną pracy w spółce, ale każdy Sprzedający z osobna ma kontrolę nad możliwością uzyskania swojej części dodatkowej zapłaty poprzez kontynuację zatrudnienia.

Sprzedający otrzymują niskie wynagrodzenie w porównaniu z pozostałymi pracownikami na ich poziomie i mają możliwość wpływu na cele sprzedażowe w wypadku kontynuacji zatrudnienia.

Treść ekonomiczna umowy zachęca Sprzedających do kontynuacji zatrudnienia.

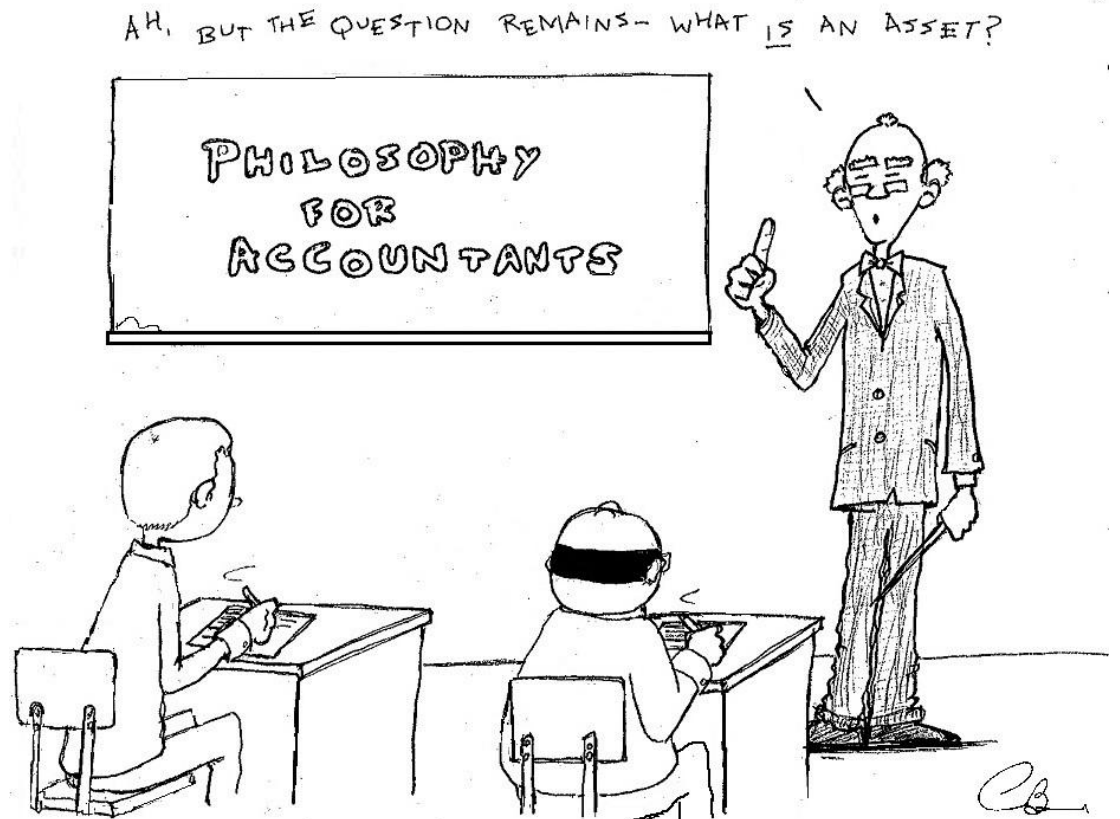
Scenariusz, w którym wszyscy Sprzedający zaprzestają zatrudnienia, jest nieuzasadniony, ponieważ jest mało prawdopodobne, aby ostatni zatrudniony Sprzedający zrezygnował z otrzymania całej płatności.

Czynniki te sugerują, że dodatkowa płatność zostanie rozliczona jako wynagrodzenie za pracę Sprzedających po połączeniu przedsięwzięć.

Z ostatniej chwili...

Komitet ds. Interpretacji potwierdził w styczniowym biuletynie IFRIC Update, że płatność warunkowa jest wynagrodzeniem, jeżeli zostaje automatycznie utracona w momencie ustania stosunku zatrudnienia, a warunek świadczenia pracy jest znaczący.

Na ostatniej stronie.....



**Aby uzyskać dalszą pomoc w kwestiach technicznych związanych z MSSF,
prosimy o kontakt z zespołem PwC ds. sprawozdawczości finansowej w Polsce:**

Tomasz Konieczny: tomasz.konieczny@pl.pwc.com tel: +48 22 523 42 85

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

Marta Madejska: marta.madejska@pl.pwc.com, tel: +48 22 523 41 39

Katarzyna Gospodarczyk-Chlastawa: katarzyna.gospodarczyk@pl.pwc.com, tel: +48 22 523 46 65

Niniejszy artykuł został opracowany w celach informacyjnych i stanowi jedynie ogólne wytyczne. Nie było celem tego artykułu udzielenie specjalistycznej porady. Nie uwzględnia on celów, sytuacji finansowej lub 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 (wraźnej 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.

© 2013 PricewaterhouseCoopers. Nazwa „PricewaterhouseCoopers” odnosi się do firm wchodzących w skład sieci PricewaterhouseCoopers International Limited, z których każda stanowi odrębny i niezależny podmiot prawny. Wszelkie prawa zastrzeżone.