



Aktualności MSSF

W tym wydaniu:

2 Leasing

Gwóźdź do trumny konwergencji

3 Straciłeś kontrolę?

Problemy w praktycznym stosowaniu MSSF 10

5 Pozostałe całkowite dochody – już nas nie opuszczą?

Informacje zwrotne z materiałów do dyskusji na temat założeń koncepcyjnych

6 Wiadomości z Cannon Street

UE popiera fundację MSSF

Projekt standardu – Zmiany o wąskim zakresie do MSR 1

Zagadnienia wdrożeniowe wspólnych ustaleń umownych

Metoda praw własności w jednostkowym sprawozdaniu finansowym

9 Pytania i odpowiedzi

„O” jak umowy rodzące obciążenia

13 Z przymrużeniem oka



Leasing - gwóźdź do trumny konwergencji?

RMSR (ang. IASB) i RSRF (ang. FASB) znowu pokazały, że, w ramach dyskusji na temat dalszych działań w ramach projektu dotyczącego leasingu, konwergencja już nie jest priorytetem.

Można chyba wybaczyć każdemu, kto sądził, że marcowe rozważania RMSR i RSRF nad projektem dotyczącym leasingu miały na celu wypracowanie zbieżnego rozwiązania. Obie Rady siedziały w tym samym pokoju, doszły jednak do całkowicie odmiennych wstępnych wniosków co do rachunkowości tak po stronie leasingobiorcy, jak i leasingodawcy.

Poparcie dla podwójnego modelu zaproponowanego w 2013 r. było ograniczone, co wynikało z otrzymanych 640 listów z uwagami. Marcowe spotkanie było już trzecią próbą wypracowania zbieżnego modelu od momentu rozpoczęcia prac nad tym projektem w 2006 r.

Hans Hoogervorst, przewodniczący RMSR, przyznał, że wyzwania są niemałe. Jak powiedział: „Zmagamy się z tym standardem od wielu lat, w mojej opinii z dwóch powodów. Po pierwsze, jest to temat bardzo kontrowersyjny – wiele spółek po prostu nie lubi mieć tych rzeczy w bilansie. Po drugie, jest także trudny koncepcyjnie. Zgadzam się z każdym, kto mówi, że prostego rozwiązania nie ma. Niełatwo jest znaleźć właściwe rozwiązanie.”¹

Najnowsze propozycje

Rachunkowość leasingobiorcy

Wprawdzie obie Rady zgodziły się, że wszystkie leasingi należy ujmować w bilansie, jednak rachunek zysków i strat będzie się różnić.

RMSR postanowiła przyjąć dla wszystkich rodzajów leasingu jedno podejście do ujmowania w rachunku zysków i strat. Leasingodbiorca będzie ujmować wszelkie transakcje leasingowe (za wyjątkiem leasingu o okresie krótszym niż 12 miesięcy i leasingu niskowartościowego) jako leasing finansowy (typ A). Doprowadzi to do ujęcia z góry kosztów wszelkich umów leasingowych, podobnie jak ma to miejsce obecnie w przypadku rachunkowości leasingu finansowego.

RSRF postanowiła natomiast zastosować podejście podwójne, polegające na klasyfikacji leasingu jako finansowego (typ A) lub operacyjnego (typ B) zgodnie z dotychczasowym podziałem przewidzianym w MSR 17. Rachunek zysków i strat typu A będzie taki sam, jak przy dotychczasowym podejściu RMSR. W przypadku leasingu typu B, koszty będą ujmowane liniowo, podobnie jak w dotychczasowym leasingu operacyjnym.

Członek RSRF Daryl Buck powiedział, że takie podejście jest najprostszym i najbardziej bezpośrednim rozwiązaniem zgodnym z celem projektu, by ujmować wszelkie zobowiązania leasingowe w bilansie w sposób jak najmniej uciążliwy dla sporządzających sprawozdania finansowe. Jednocześnie Hans Hoogervorst stwierdził, że podejście oparte wyłącznie na typie A jest koncepcyjnie modelem najsensowniejszym.

¹ Wspólne posiedzenie Rad RMSR i RSRF, marzec 2014 r.



Jest to oczywista sprzeczność pomiędzy prostotą koncepcyjną (pogląd RMSR) a łatwością stosowania (pogląd RSRF). Jedno jest pewne – propozycje z maja 2013 r. nie mają dalszej racji bytu.

Rachunkowość leasingodawcy

Żadna z Rad nie wykazała chęci wycofania się z dotychczasowego modelu rachunkowości dla leasingodawcy. RSRF postanowiła jednak nałożyć ograniczenie na ujmowanie zysku ze sprzedaży lub przychodu w przypadku transakcji leasingu o cechach sprzedaży, opierając się na wytycznych zawartych w zbieżnym standardzie w sprawie ujmowania przychodów, który ma być wkrótce opublikowany. RMSR nie zgodziła się na nałożenie takiego ograniczenia. Powszechny jest pogląd, że rachunkowość leasingodawcy w MSR 17 działa dobrze – może więc nie trzeba jej poprawiać.

Co dalej?

Obrady będą kontynuowane w nadchodzących miesiącach i nie wiadomo, jaki będzie ich ostateczny wynik.

MSSF 10 – Straciłeś kontrolę?

Derek Carmichael, sekretarz grupy roboczej PwC ds. konsolidacji, przygląda się wyzwaniom związanym z oceną kontroli według MSSF 10.

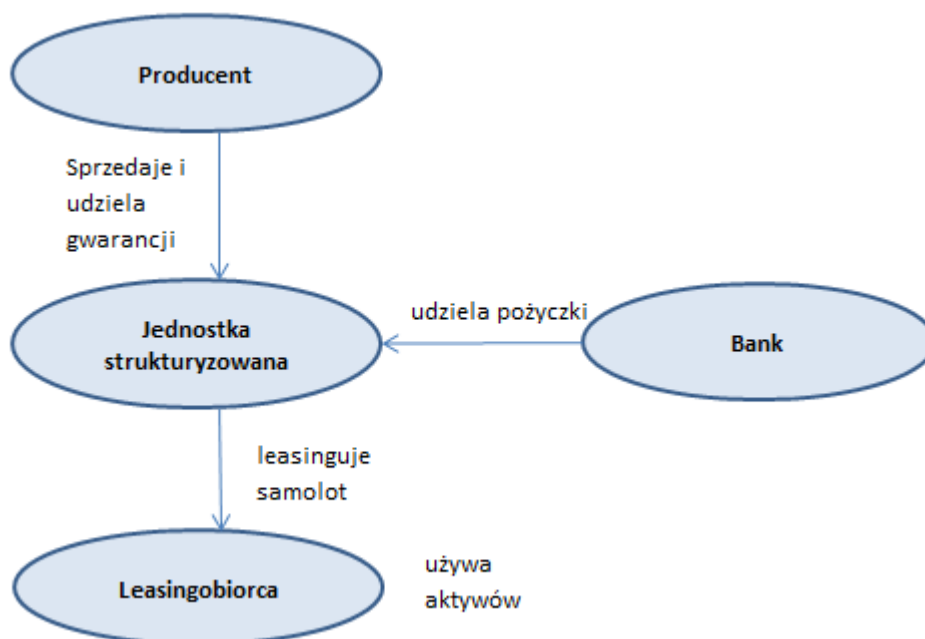
MSSF 10, nowy standard dotyczący konsolidacji i obowiązujący od 2013 r., doprecyzował szereg obszarów ważnych z punktu widzenia oceny kontroli. Standard ten zawiera na przykład definicje istotnych działań i wytyczne, jak oceniać władzę w sytuacji, gdy jest wielu inwestorów, z których każdy ma możliwość kierowania innymi działaniami.

Niezależnie od tego, skupienie się na inwestorze, który obecnie ma możliwości kierowania istotnymi działaniami, mogło spowodować nieoczekiwany problem. Zrodziło mianowicie pytanie, czy kontrola może zmieniać się w czasie.

MSSF 10 wyjaśnia, że w przypadku, gdy dwóch lub więcej inwestorów ma możliwość bieżącego kierowania istotnymi działaniami i te działania występują w różnych okresach, inwestor, który jest w stanie kierować działaniami wpływającymi w sposób najbardziej znaczący na uzyskiwane wyniki finansowe, zostanie uznany za posiadającego władzę. Standard wspomina także o konieczności rozważenia celu i modelu. Sugeruje to, że należy przeanalizować planowaną alokację uprawnień decyzyjnych na przestrzeni całego okresu wspólnego ustalenia umownego. Ale co to oznacza w praktyce?

W standardzie podkreśla się znaczenie aktualnych uprawnień decyzyjnych. Może to jednak być niespójne z potrzebą uwzględnienia uprawnień decyzyjnych również na przestrzeni całego okresu wspólnego ustalenia w przypadkach, gdy różne działania występują w różnych momentach.

Przeanalizujemy następujący scenariusz:



Producent sprzedał składnik aktywów jednostce strukturyzowanej (JS). Producent udziela gwarancji na wartość rezydualną składnika aktywów. JS finansuje nabycie kredytem bankowym i oddaje składnik aktywów w leasing osobie trzeciej. Okres leasingu wynosi 20 lat, a okres użytkowania składnika aktywów – 25 lat.

Za istotne działania JS uznaje się zarządzanie należnościami leasingowymi i podjęcie decyzji w sprawie sposobu realizacji wartości rezydualnej składnika aktywów po upływie okresu leasingu. Umowa daje bankowi władzę nad działaniami dotyczącymi należności leasingowych, a producentowi – nad decyzją dotyczącą wartości rezydualnej.



Jeśli w roku 1. oczekiwane przepływy pieniężne z tytułu należności leasingowej są bardziej znaczące niż wartość rezydualna, bank może być uznany za posiadającego władzę i prawdopodobnie dokona konsolidacji. Jak jednak ta ocena zmienia się w czasie?

W roku 19. pozostanie już tylko jeden rok okresu leasingu. Na zwrot JS nadal będzie wpływać zarządzanie należnością leasingową, ale teraz wartość rezydualna samolotu jest oceniana jako wyższa niż pozostała należność leasingowa.

Jeśli nie było innych zmian faktów i okoliczności, czy nadal można uznawać, że bank posiada



kontrolę? Czy też większa zdolność producenta do wpływania na pozostałe zwroty oznacza utratę kontroli przez bank?

Czy sam upływ czasu może skutkować zmianą kontroli?

Niektórzy mogliby powiedzieć, że utrata kontroli nie może mieć miejsca, jeśli nie wystąpiły zmiany faktów i okoliczności. Wytyczne standardu co do posiadania „możliwości bieżącego (...) kierowania działaniami mającymi najbardziej znaczący wpływ na wyniki finansowe” wydają się być sprzeczne z takim poglądem. Jeśli jednak sam upływ czasu może zmienić ocenę kontroli, czy nie wymaga to przeprowadzania ponownej oceny na koniec każdego okresu? Jeśli nie, kiedy należałoby przeprowadzać taką ponowną kontrolę?

Sprzeczność pomiędzy potrzebą uwzględnienia ogólnego modelu ustalenia i jednocześnie oceny możliwości bieżącego kierowania działaniami wymaga zastosowania osądu. Znalezienie właściwej równowagi stało się nieoczekiwanym obszarem złożoności, którą standard wprowadził. Podobnie jak w przypadku innych nowych standardów, praktyka w tej dziedzinie będzie ewoluować.

Pozostałe całkowite dochody – już nas nie opuszczą?

Werdykt zapadł... inwestorzy i sporządzający sprawozdania finansowe nadal popierają sumę częściową w rachunku zysków i strat. Ale czy RMSR opracuje spójną zasadę określania, co wchodzi w pozostałe całkowite dochody, a przede wszystkim, czy i kiedy podlegają one przeniesieniu?

RMSR przygląda się obecnie po raz pierwszy informacjom zwrotnym z ponad 200 listów z uwagami nadesłanych w odpowiedzi na materiały do dyskusji o Założeniach Konceptyjnych. Odpowiedzi wskazują na jednoznaczne poparcie dla dalszego stosowania pozostałych całkowitych dochodów, pozostaje jednak szereg pytań.

Pierwsze z nich, to jak definiować wynik. Jakkolwiek respondenci zgadzają się na sumę częściową zysku lub straty, to jednak nie zależy im na zdefiniowaniu pozostałych całkowitych dochodów i traktowania zysku lub straty jako reszty. Również poglądy w sprawie przenoszenia do rachunku zysków i strat są mieszane. Wielu respondentów nalega, by RMSR doprecyzowała zysk lub stratę jako miarę wyniku.

Przyjrzyjmy się niedawnemu przykładowi. Członek RMSR Patricia McConnell podzieliła się ostatnio **swoją opinią** w sprawie decyzji RMSR, że zmiany własnego ryzyka kredytowego powinny być ujmowane w pozostałych całkowitych dochodach. Zauważyła, że zmiana oznacza, że inwestorzy nie będą już musieli dokonywać korekt, i uznała ją za „dobrą wiadomość dla społeczności inwestorskiej”.

Ale jakich jeszcze korekt inwestorzy chcieliby uniknąć i jako to ma związek z pozostałymi całkowitymi dochodami? Większość zgadza się, że pojedyncza definicja wyniku bardzo by

² Z perspektywy inwestora – mniej o jedną korektę niezgodną z prawem bilansowym, o którą trzeba się martwić: poprawki do rachunkowości zmian własnego ryzyka kredytowego, marzec 2014 r.



pomogła w rozwiązaniu tych problemów, ale czy jest to realistyczny cel? Nie podjęto jeszcze żadnej decyzji, ale jest jasne, że pozostałe całkowite dochody będą nadal prowokować spory.

Nowości w World Watch

Globalne standardy wyceny – czy są możliwe? Szef światowego zespołu PwC ds. wycen John Glynn i dyrektor Caroline Woodward wyjaśniają, dlaczego warto dążyć do opracowania globalnych standardów wyceny, niezależnie od przeszkód, jakie prawdopodobnie pojawią się po drodze. Biorąc pod uwagę, że właśnie mianowano nowego przewodniczącego Międzynarodowej Rady Standardów Wyceny (ang. International Valuation Standards Council - IVSC), być może nadszedł na to czas.

MSSF – na ile są znormalizowane? Blisko 10 lat po tym, jak MSSF stały się obowiązkowe w UE i Australii, na ile świat był konsekwentny w ich interpretacji? Christopher Nobes, profesor rachunkowości na uniwersytetach w Londynie i Sydney przygląda się tej kwestii.

World Watch – bądź na bieżąco z najnowszymi informacjami z zakresu sprawozdawczości, zarządzania i usług poświadczających. Aby dostawać miesięczne podsumowania, [zapisz się lub zapisz swoich klientów](#). Jesteśmy też na [Spark](#) - dyskutuj, proponuj lub przekazuj artykuły na stronę lub śledź naszą redaktor naczelną Felicity Hawksley na Twitterze [@BHawksleyReports](#).

Wiadomości z Cannon Street

UE wspiera fundację MSSF

Parlament Europejski przegłosował dalsze finansowanie dla Fundacji MSSF, Europejskiej Grupy Doradczej ds. Sprawozdawczości Finansowej (EFRAG) i dla Rady Nadzoru nad Interesem Publicznym (PIOB). W rozporządzeniu zaproponowano roczną składkę w wysokości około 4,3 mln EUR na Fundację MSSF (17% jej budżetu), 3,4 mln EUR na EFRAG (43% jej budżetu) i 0,3 mln EUR na PIOB (22% jej budżetu).

Wsparcie finansowe Fundacji MSSF obejmuje lata 2014-2020. Decyzja ta jest uważana za potwierdzenie stałego poparcia UE dla MSSF jako zestawu standardów rachunkowości akceptowanych na całym świecie. Niezależnie od tego, ostateczne zatwierdzenie nie obyło się bez zgłaszanych w ostatniej chwili wątpliwości co do struktury zarządzania wewnętrznego Fundacji MSSF.

Finansowanie dla EFRAG jest ograniczone do trzech lat, do czasu wdrożenia reform zaleconych w wyniku niezależnej kontroli pod kierownictwem Philippe'a Maystadta. Raport z tego przeglądu został opublikowany pod koniec 2013 r. jako pierwszy krok w szerszej debacie o przyszłej strukturze zarządzania wewnętrznego.



Projekt standardu – Zmiany o wąskim zakresie do MSR 1

W ramach swojej inicjatywy dotyczącej ujawniania informacji RMSR opublikowała projekt standardu (ang. exposure draft - ED) zawierający zmiany do MSR 1. Termin zgłaszania uwag upływa 23 lipca 2014 r. Poniżej przedstawiamy podsumowanie zaproponowanych poprawek.

Istotność

Projekt standardu zawiera wymóg, by jednostka nie dokonywała agregacji lub dezagregacji danych w sposób, który utrudnia uzyskanie przydatnych informacji – np. poprzez agregację pozycji o różnej charakterystyce lub ujawnianie dużej ilości nieistotnych szczegółów.

W przypadku, gdy kierownictwo uzna, że dana pozycja jest istotna, projekt standardu nakłada na nie wymóg oceny, jakie konkretne informacje spośród wskazanych do ujawnienia w odnośnym standardzie należy przedstawić. Kierownictwo musi także ocenić, czy z punktu widzenia potrzeb użytkowników sprawozdań finansowych lub celów danego standardu w zakresie ujawniania informacji nie jest konieczne ujawnienie dodatkowych informacji.

Dezagregacja i sumy cząstkowe

Zaproponowane zmiany uwzględniają kwestię dodatkowych sum cząstkowych w sprawozdaniu z sytuacji finansowej lub w sprawozdaniu z zysków lub strat i pozostałych całkowitych dochodów. W projekcie standardu wskazano, jakie sumy cząstkowe są dopuszczalne i jak je prezentować. Zaproponowane wytyczne obejmują powszechnie stosowane sumy cząstkowe, których MSSF nie wymagają, np. zysk operacyjny czy zysk przed odsetkami i opodatkowaniem. Dodatkowe sumy cząstkowe powinny być:

- tworzone z pozycji ujmowanych i wycenianych zgodnie z MSSF;
- prezentowane i oznaczone w taki sposób, by składniki sumy cząstkowej były zrozumiałe; oraz
- spójne z okresu na okres.

Projekt standardu wymaga, by dodatkowa suma cząstkowa w sprawozdaniu z zysków lub strat i pozostałych całkowitych dochodów nie była przedstawiona w sposób bardziej widoczny niż sumy i sumy cząstkowe wskazane w MSR 1. Dodatkowe sumy cząstkowe należy uzgodnić z sumami i sumami częściowymi wymaganymi przez MSR 1.

Informacja dodatkowa

Określając kolejność not, kierownictwo powinno rozważyć zrozumiałość sprawozdania finansowego. Nie wymaga się przedstawienia informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego w określonej kolejności. Jednostka może, na przykład, przedstawić najpierw ważniejsze noty, albo prezentować po kolei dziedziny, które są ze sobą powiązane. Taka elastyczność – która już teraz jest dozwolona zgodnie z MSR 1 – pozwoliłaby kierownictwu na bardziej wnikliwie przedstawienie jednostki.

Ujawnianie zasad (polityki) rachunkowości

Dzięki usunięciu nietrafionych przykładów z MSR 1 projekt standardu objaśnia, jak ustalić,



które zasady rachunkowości są istotne. RMSR rozumie, że w ramach jej inicjatywy w sprawie ujawniania informacji konieczne są dalsze prace dotyczące określenia i ujawniania istotnych zasad rachunkowości.

Pozostałe całkowite dochody z inwestycji ujmowanych metodą praw własności

Projekt standardu wymaga, by udział w pozostałych całkowitych dochodach z tytułu inwestycji ujmowanych metodą praw własności był grupowany w zależności od tego, czy pozycje będą podlegać w przyszłości reklasyfikacji do rachunku zysków i strat. Każdą grupę należy przedstawić jako osobną pozycję w sprawozdaniu z pozostałych całkowitych dochodów.

Zmiany o wąskim zakresie dotyczące wspólnych ustaleń umownych

RMSR postanowiła przesunąć datę wdrożenia dwóch zmian o wąskim zakresie na 1 stycznia 2016 r. Te dwie zmiany, koncentrujące się na wspólnych ustaleniach umownych, to:

- MSSF 11: Nabycie udziału we wspólnym działaniu – zob. szczegółowe informacje w [Na gorąco nr 104](#).
- MSSF 10 i MSR 28: sprzedaż aktywów lub ich aport pomiędzy inwestorem a jego jednostką stowarzyszoną lub wspólnym przedsięwzięciem – zob. szczegółowe informacje w [Na gorąco nr 103](#).

Publikacja ostatecznych zmian jest przewidywana w drugim kwartale 2014 r.

RMSR omawiała również potencjalną niespójność, którą ww. zmiany powodują w MSR 28. Dotyczy ona poziomu ujmowania zysku/straty w sytuacji, gdy jednostka dokonuje aportu do jednostki stowarzyszonej lub wspólnego przedsięwzięcia i oprócz udziału kapitałowego otrzymuje aktywa lub gotówkę.

RMSR proponuje dodatkową poprawkę do MSR 28, która objaśni tę niespójność. Proponowana zmiana zostanie uwzględniona w osobnym projekcie standardu (ED) w sprawie eliminacji zysków z transakcji „odgórnych”. Publikacja projektu tego standardu jest przewidywana w drugim kwartale 2014 r.

Metoda praw własności w jednostkowym sprawozdaniu finansowym

RMSR omawiała informacje zwrotne w sprawie proponowanej zmiany do MSR 27, która umożliwi stosowanie metody praw własności jako jednej z opcjonalnych metod ujmowania inwestycji jednostki w jednostkach zależnych, stowarzyszonych lub wspólnych przedsięwzięciach w jednostkowym sprawozdaniu finansowym. Rada otrzymała 60 listów z uwagami, w których generalnie wyrażono poparcie dla włączenia metody praw własności. Na swoim następnym posiedzeniu RMSR zajmie się bardziej szczegółowymi wątpliwościami zgłoszonymi przez respondentów, w tym niezbędnymi w konsekwencji tej propozycji zmianami do MSR 28 i okresem przejściowym. Ostateczna propozycja jest spodziewana w dalszej części roku.



Praktyczny przewodnik po nowych MSSF na 2014 r.

Ta publikacja przedstawia w zarysie nowe MSSF i interpretacje, które wchodzi w życie na koniec 2014 r. Dla jednostek spoza UE wchodzi w życie cztery zmienione standardy i jedna interpretacja. W ramach UE dodatkowo obowiązkowe na koniec 2014 r. będą MSSF 10, 11 i 12 oraz odnośne zmiany. Szereg innych zmian, w tym coroczne ulepszenia za 2012 i 2013 r. wchodzi w życie z dniem 1 lipca 2014, z możliwością wcześniejszego przyjęcia. Drukowane egzemplarze publikacji można zamówić na ifrspublicationsonline.com.

Alfabet MSSF: „O” jak umowy rodzące obciążenia

Margaret Heneghan z Działu Doradztwa Księgowego PwC przypomina zasady ujmowania umów rodzących obciążenia (ang. *onerous contracts*).

Gdy jednostka zgadza się kupić towar lub usługę, jak się to księguje? W większości przypadków wcale, przynajmniej do momentu dostawy towarów lub świadczenia usługi. Zobowiązania z zasady nie ujmuje się w odniesieniu do obowiązków przyszłych. Jest jednak jeden wyjątek: w momencie, gdy umowa staje się umową rodzącą obciążenia, niezwłocznie tworzy się na nią rezerwę.

Większość ludzi sądzi, że gdy umowa zaczyna „rodzić obciążenia”, to jest to zła wiadomość. Cóż, może tak być, jeśli sprzedajesz duszę diabłu (zob. „Z przymrużeniem oka na str. 13). Wiemy jednak również, że złe wiadomości nie zawsze znajdują odzwierciedlenie w sprawozdaniu finansowym w momencie, gdy się pojawiają: jutrzejsze koszty zazwyczaj nie powodują powstania zobowiązania już dziś.

Zastanówmy się, co powoduje, że umowa zaczyna rodzić obciążenia, oraz jak i kiedy wycenia się i ujmuje obowiązki wynikające z takiej umowy.

Podstawy

Co to jest umowa rodząca obciążenia?

Umowa jest umową rodzącą obciążenia, jeżeli nieuniknione koszty wypełnienia obowiązków przewyższają oczekiwane korzyści, które – według przewidywań – będą uzyskane na mocy danej umowy. Jeśli umowa rodzi obciążenia, bieżący obowiązek wynikający z tej umowy ujmuje się i wycenia jako rezerwę.

Rezerwa taka stanowi odzwierciedlenie nieuniknionych kosztów wynikających z umowy, czyli nadwyżkę nieuniknionych kosztów nad przyszłymi korzyściami ekonomicznymi.

Nieuniknione koszty

Nieuniknione koszty wynikające z umowy to niższa z dwóch kwot: kosztów realizacji umowy lub jej rozwiązania.



Przyszłe korzyści ekonomiczne

Określenie kosztów realizacji umowy lub jej rozwiązania często nie jest trudne, ale wycena korzyści z umowy może być kwestią podchwytliwą. Wynika to z tego, że korzyści ekonomiczne, których otrzymanie oczekuje się w związku z umową, nie ograniczają się do korzyści uzgodnionych w umowie. Na przykład, gdy jeśli jednostka zwalnia wynajmowaną nieruchomość, przy określaniu oczekiwanych korzyści ekonomicznych bierze pod uwagę potencjalny czynsz z jej podnajęcia. Potencjalny dochód uwzględnia się nawet jeśli nie znaleziono jeszcze najemcy, lub gdy kierownictwo nie decyduje się na podnajem.

Przyszłe straty operacyjne a umowa rodząca obciążenia

MSR 37 zakazuje ujmowania przyszłych strat operacyjnych. Tak więc w przypadku prowadzenia działalności przynoszącej straty, jednostka ujmuje te straty w momencie ich wystąpienia, a nie tworzy na nie rezerwy z wyprzedzeniem. Kiedy jednak jednostka jest „skazana” na poniesienie straty z powodu umownego zobowiązania, przeprowadza się analizę, czy jest to umowa rodząca obciążenia, a jeśli tak – tworzy się rezerwę.

Powszechne pułapki

Najpierw ujmuje się utratę wartości aktywów

Zanim jednostka utworzy rezerwę na umowę rodzącą obciążenia, powinna wcześniej utworzyć odpisy z tytułu utraty wartości aktywów przypisanych do umowy. Tylko jeśli nawet po pełnym odpisaniu aktywów nadal oczekuje się straty, należy rozważyć utworzenie rezerwy na umowę rodzącą obciążenia. Odpisania mogą wymagać na przykład inwestycje w obce środki trwałe lub zapasy.

Niekorzystne ceny nie zawsze oznaczają umowę rodzącą obciążenia

Umowy nie stają się umowami rodzącymi obciążenia tylko dlatego, że określone w nich ceny są mniej korzystne niż aktualne alternatywy rynkowe. Umowy takie mogą być częścią działalności dochodowej, tyle tylko że mniej dochodowej, niż byłoby to możliwe w aktualnych warunkach rynkowych.

Ponoszenie strat nie zawsze oznacza umowę rodzącą obciążenia

Kierownictwo często decyduje się na kontynuowanie działań umownych, które – w wąskim rozumieniu – wydają się przynosić straty. Jeśli jednak jednostka nie rezygnuje z umowy, na której ponosi straty, zwykle dzieje się tak dlatego, że w szerszej perspektywie odnosi korzyści ekonomiczne z tego powodu. Odnośne umowy nie są więc umowami rodzącymi obciążenia.

Przykład

Przyjrzyjmy się następującemu przykładowi.

- Jednostka ma sieć 10 sklepów w całym kraju.
- Ogólnie jednostka przynosi zyski, ale dwa sklepy w jednym regionie mają straty.
- Każdy sklep jest w 10-letnim leasingu operacyjnym, z którego 6 lat już upłynęło.



Czy jednostka powinna utworzyć rezerwę na przyszłe płatności leasingowe w odniesieniu do sklepów ponoszących straty ze względu na to, że umowy leasingowe rodzą obciążenia w następujących przypadkach?

Przypadek 1 – plan zamknięcia sklepów

Nie oczekuje się, by sklepy zaczęły przynosić zyski w pozostałym okresie obowiązywania umów leasingowych lub później. Kierownictwo planuje zamknąć sklepy w następnym roku obrotowym, ale nie ogłosiło tego zamiaru przed końcem bieżącego roku obrotowego.

Analiza: Fakt nieogłoszenia, że sklepy zostaną zamknięte przed końcem roku oznacza, że nie można utworzyć rezerwy na koszty zamknięcia (odprawy pracownicze itp.). Nie oznacza to jednak, że umowy leasingowe nie rodzą obciążeń.

Jeśli sklepy ponoszące straty są odrębnymi ośrodkami wypracowującymi środki pieniężne, jednostka najpierw dokonuje odpisu z tytułu utraty wartości odnośnych aktywów (np. inwestycji w obce środki trwałe). Jeśli po dokonaniu odpisów sklepy nadal przynoszą straty, jednostka tworzy rezerwę na różnicę pomiędzy nieuniknionymi kosztami i oczekiwanymi korzyściami ekonomicznymi wynikającymi z umów.

Nieuniknione koszty stanowią niższą z dwóch kwot: (a) ewentualnych opłat z tytułu rozwiązania umowy leasingowej i kosztów/strat poniesionych do daty rozwiązania umowy; oraz (b) przyszłych uzgodnionych płatności leasingowych powiększonych o straty do daty zaprzestania działalności gospodarczej. Oczekiwane korzyści ekonomiczne (np. oczekiwany czynsz z tytułu podnajęcia sklepów po opróżnieniu nieruchomości przez jednostkę) pomniejszają kwotę rezerwy.

Przypadek 2 – Sklepy pozostają otwarte

Kierownictwo planuje pozostawić sklepy otwarte, w nadziei, że zaczną przynosić zyski po zakończeniu okresu najmu. Uznaje także, że ponowne uruchomienie przyszłej działalności operacyjnej w obecnych lokalizacjach będzie się wiązać ze znaczącymi wyzwaniami. Kierownictwo ma nadzieję, że w dłuższym okresie przyszłe zyski przewyższą straty, które zostaną poniesione w najbliższych kilku latach.

Analiza: Umowa leasingowa nie rodzi obciążeń, więc nie będą tworzone rezerwy. Aby sklepy mogły osiągnąć rentowność po zakończeniu obecnego okresu leasingu, jednostka musi ponosić koszty aktualnych umów leasingowych. Innymi słowy, dostęp do przyszłych zysków jest kluczową korzyścią z aktualnych umów leasingowych. Ponieważ oczekuje się, że przyszłe zyski będą wyższe niż straty przewidywane w okresie obowiązywania aktualnych umów leasingowych, umowy te nie rodzą obciążeń.

Niemniej jednak jednostka powinna ocenić, czy nie nastąpiła utrata wartości aktywów związanych z tymi umowami.

Co nam to mówi?

Intuicyjnie mogłoby się wydawać, że umowa dotycząca działalności przynoszącej straty rodzi obciążenia – ale niekoniecznie. Po ujęciu odpisu z tytułu utraty wartości odnośnych aktywów umowa taka może przestać przynosić straty, a nawet jeśli je przynosi, inne czynniki mogą powodować, że nie jest umową rodzącą obciążenia.



Generalnie oczekujemy, że jednostka wycofa się z umowy, jeśli rodzi ona obciążenia. Jeśli kierownictwo planuje kontynuowanie umowy, która na pierwszy rzut oka przynosi straty, zazwyczaj dzieje się tak dlatego, że istnieje korzyść ekonomiczna. W większości przypadków oznacza to, że odnośne umowy nie rodzą obciążeń.

Niekiedy nieuniknione straty z umowy minimalizuje się poprzez realizację umowy. Może być na przykład tak, że prowadzenie sklepu przynoszącego straty przez okres do zakończenia umowy najmu jest tańsze niż zamknięcie takiego sklepu. Umowy takie nadal są umowami rodzącymi obciążenia, ale rezerwa opiera się na kwocie strat do zakończenia umowy.

Z przymróżeniem oka



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

Połączenia jednostek gospodarczych i przyjęcie MSSF

mary.dolson@uk.pwc.com: Tel.: + 44 (0) 207 804 2930

caroline.woodward@uk.pwc.com: Tel: +44 (0) 207 804 7392

Instrumenty finansowe i usługi finansowe

gail.l.tucker@uk.pwc.com: Tel: + 44 (0) 117 923 4230 jessica.taurae@uk.pwc.com: Tel: + 44 (0) 207 212 5700

tina.farington@uk.pwc.com: Tel: + 44 (0) 207 212 2826

Zobowiązania, ujmowanie przychodów i inne zagadnienia

tony.m.debell@uk.pwc.com: Tel: +44 (0) 207 213 5336 richard.davis@uk.pwc.com: Tel: +44 (0) 207 212 3238

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

Wydawca „Aktualności MSSF”

Andrea Allocco

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

Niniejszy artykuł został opracowany w celach informacyjnych i stanowi jedynie ogólne wytyczne. Nie uwzględnia on celów, sytuacji finansowej ani potrzeb konkretnego czytelnika i nikt nie powinien działać na podstawie informacji zawartych w artykule przed uzyskaniem niezależnej porady profesjonalisty. Nie udziela się żadnego oświadczenia ani gwarancji (wyraźnej lub dorozumianej) co do dokładności lub kompletności informacji zawartych w artykule i – w zakresie dozwolonym prawem – PricewaterhouseCoopers LLP, jego członkowie, pracownicy i przedstawiciele nie biorą na siebie żadnych zobowiązań prawnych lub finansowych ani obowiązku staranności w odniesieniu do działań lub zaniechań Państwa lub dowolnej innej osoby na podstawie informacji zawartych w niniejszym artykule oraz wszelkich decyzji podejmowanych na jego podstawie.

© 2014 PricewaterhouseCoopers. Wszelkie prawa zastrzeżone. Nazwa „PricewaterhouseCoopers” odnosi się do sieci firm członkowskich PricewaterhouseCoopers International Limited, z których każda stanowi oddzielny i niezależny podmiot prawny.