



# *Aktualności MSSF*

*W tym wydaniu:*

**2      Założenia koncepcyjne**

RMSR publikuje projekt do dyskusji

**6      Ujawnienia na temat segmentów**

Proponowane zmiany wynikające z przeglądu powroźeniowego MSSF8

**8      MSSF9 i EFRAG**

Ścisły monitoring wymagany

**10     Wiadomości z Cannon Street**

Wyjaśnienia do MSSF15

Inicjatywa dot. ujawnień

Projekt badawczy dot. FICE

**11     NIFRIC w liczbach**

MSR1

**15     Z przymróżeniem oka**



## ***RMSR poddaje pod dyskusję zmienione Założenia koncepcyjne***

**RMSR opublikowała projekt założeń koncepcyjnych do dyskusji. Maria Constantinou przygląda się jego najważniejszym propozycjom i potencjalnemu wpływowi na proces tworzenia standardów.**

RMSR opublikowała swoją propozycję zmian do Założeń koncepcyjnych („projekt do dyskusji”, lub „proponowane Założenia”). Nadrzędnym celem Założeń jest pomoc RMSR w określeniu pojęć, jakie będą wykorzystywane przy tworzeniu i zmienianiu standardów. Nie będą one częścią zestawu standardów.

### ***Co się zmieni?***

Nic nie zmieni się w perspektywie krótkoterminowej. Zmienione Założenia nie będą automatycznie prowadziły do zmian w żadnym konkretnym standardzie. Tym niemniej, Założenia są czasem wykorzystywane do interpretacji istniejących standardów i opracowywania stanowisk w sprawie zagadnień księgowych, kiedy żadne z aktualnych standardów nie odpowiada na zadane pytania. Czy w związku z pozornie niewielkim bezpośrednim wpływem zmiany będą dotyczyły większości użytkowników i sporządzających sprawozdania finansowe, czy też zainteresowane nimi są wyłącznie osoby zajmujące się pracą koncepcyjną?

Założenia nie będą miały nadrzędnego znaczenia w stosunku do istniejących ani nowych standardów bądź interpretacji, ale RMSR powinna od tej pory podejmować decyzje związane z tworzeniem nowych standardów na podstawie nowych Założeń. RMSR może wydawać standardy, które nie są zgodne z Założeniami, ale takie przypadki powinny być rzadkie. Jeżeli taka sytuacja wystąpi, dana propozycja będzie poddana normalnemu procesowi ustalania standardów obowiązującemu w RMSR, a odstępianie od Założeń będzie udokumentowane w Uzasadnieniu wniosków danego standardu.

Dlaczego RMSR teraz skupiła się na Założeniach? Projekt zostały pomyślany w celu wypełnienia luk, aktualizacji i wyjaśnienia niektórych zagadnień. Wiele osób uważało, że istniejące wytyczne w sprawie ujmowania aktywów i zobowiązań wymagają aktualizacji oraz że w aktualnych Założeniach jest stanowczo za mało wytycznych w sprawie wyceny.

### ***Rozdziały Założeń***

Niniejsza tabela podsumowuje niektóre kluczowe proponowane zmiany do Założeń.



Rozdział	Proponowane wytyczne
Cel	Do celów ogólnej sprawozdawczości finansowej dodano zarządzanie
Cechy jakościowe	<ul style="list-style-type: none"> <li>Wyraźne odwołanie do nadrzędności treści ekonomicznej nad formą</li> <li>„Ostrożność” ponownie staje się elementem składowym neutralności</li> </ul>
Jednostka sprawozdawcza	<ul style="list-style-type: none"> <li>Definicja jednostki sprawozdawczej, która może być jedną jednostką prawną lub kilkoma, lub też częścią jednostki prawnej</li> <li>Wytyczne w sprawie ustalania granic jednostek sprawozdawczych</li> </ul>
Elementy składowe	<ul style="list-style-type: none"> <li>Dopracowanie definicji aktywów i zobowiązań</li> <li>Definicja przychodu jako zwiększenia aktywów lub zmniejszenia zobowiązań</li> <li>Definicja kosztu jako zmniejszenia aktywów lub zwiększenia zobowiązań</li> </ul>
Ujmowanie	<ul style="list-style-type: none"> <li>Usunięcie progu prawdopodobieństwa</li> <li>Dodanie kryteriów ujmowania</li> </ul>
Usunięcie z bilansu	Dodanie wytycznych w sprawie pełnego, częściowego i trwającego usunięcia z bilansu
Wycena	Model wyceny mieszanej opartej na koszcie historycznym i wartości bieżącej
Prezentacja i ujawnienie informacji	<ul style="list-style-type: none"> <li>Zysk lub strata jako podstawowy wskaźnik wyników</li> <li>Omówienie innych całkowitych dochodów (ICD); zwrócenie uwagi na to, że ich zastosowanie powinno być ograniczone</li> </ul>

### *Cel*

Celem ogólnej sprawozdawczości finansowej jest dostarczenie informacji finansowych na temat jednostki, które są użyteczne dla inwestorów, kredytodawców i innych wierzycieli w procesie podejmowania decyzji w kwestii udostępnienia jednostce zasobów. Proponowane Założenia nadają większą wagę zasadzie zarządzania w ramach tego celu.

### *Cechy jakościowe*

Informacje finansowe są użyteczne, jeżeli są użyteczne i stanowią wierne przedstawienie sytuacji. Proponowane Założenia zawierają wyraźne odwołanie do zasady nadrzędności treści ekonomicznej nad formą w ramach opisu wiernego przedstawienia informacji. Dodatkowo powraca ostrożność (usunięta z Założeń w 2010 r.) jako zasada mająca pomóc w osiągnięciu neutralności.

### *Jednostka sprawozdawcza*

Proponowane Założenia definiują jednostkę sprawozdawczą jako „jednostkę, która decyduje się na sporządzanie lub ma obowiązek sporządzać ogólne sprawozdania finansowe”. Projekt do dyskusji zawiera wytyczne w sprawie ustalania granic jednostki sprawozdawczej, które mogą obejmować więcej niż jedną jednostkę prawną bądź też część jednostki prawnej.



To oznacza, że zgodnie z Załoženiami dopuszcza się sporządzanie połączonych lub/lub wydzielonych sprawozdań finansowych. Projekt do dyskusji nie określa natomiast, kiedy należy sporządzać tego rodzaju sprawozdania finansowe. Temat ten jest nieustannie przedmiotem debaty, ale RMSR nie zajęła stanowiska w tej sprawie w projekcie do dyskusji i sugeruje, że jest to pytanie na poziomie standardów. Czy to pierwszy znak tego, że na horyzoncie jest projekt dotyczący poziomu standardów?

### *Elementy składowe sprawozdania finansowego*

RMSR proponuje dopracowanie definicji aktywów i zobowiązań przy zachowaniu istniejącej definicji kapitału własnego jako różnicy tych dwóch. Zawiera też definicje przychodów i kosztów, które nadal są definiowane w kategoriach zwiększeń i zmniejszeń aktywów i zobowiązań.

Od lat panuje odczucie, że definicja zobowiązania i moment jego ujęcia powinny zostać radykalnie zmienione. Przykładem jest interpretacja KIMSF 21.

Proponowana definicja zobowiązania zawiera w sobie koncepcję, że jednostka „nie ma praktycznej możliwości uniknięcia” zobowiązania. Projekt do dyskusji próbuje wyjaśnić, czym jest „praktyczna możliwość uniknięcia”. Na przykład, likwidacja jednostki, zaprzestanie działalności lub inna sytuacja powodująca znaczące zakłócenie działalności lub niosąca za sobą konsekwencje ekonomiczne, które są „znacznie bardziej ujemne” niż dane zobowiązanie – nie będą „praktycznymi” możliwościami.

Nawet po zawarciu w Załoženiach wyjaśnień problem pozostanie i zobowiązania warunkowe z pewnością nadal będą przedmiotem debaty.

Problem zobowiązań i kapitału własnego to debata, do której na ringu stają osoby zajmujące się rachunkowością koncepcyjną. Projekt do dyskusji celowo nie zajmuje się tym rozróżnieniem, bo niewątpliwie spowodowałoby ono opóźnienie publikacji ostatecznej wersji. Zagadnienie to jest przedmiotem projektu badawczego, który z pewnością zostanie poddany obszernej debacie koncepcyjnej.

Pominięcie tego zaporowego pytania sprawia, że wiele osób zastanawia się, czy proponowana definicja zobowiązania jest wystarczająco jasna, jako że najgorętsza debata w trakcie opracowywania projektu do dyskusji toczyła się wokół podziału pozycji na zobowiązania i kapitał własny.

### *Ujmowanie i zaprzestanie ujmowania*

Projekt do dyskusji proponuje zmienione kryteria ujmowania. Usuwa pojęcie progu prawdopodobieństwa i podaje kryteria ujmowania aktywów lub zobowiązań. Obejmują one: użyteczność, wierne przedstawienie informacji oraz koszty/korzyści. Kryterium kosztów/korzyści ma na celu ustalenie, czy wycena nie będzie szczególnie trudna.

W obecnych Załoženiach nie ma kryteriów zaprzestania ujmowania. Projekt do dyskusji omawia pełne, częściowe i kontynuowane usunięcie z bilansu. Podaje też wytyczne w sprawie aktywów i zobowiązań zachowanych po zdarzeniu, które doprowadziło do zaprzestania ujmowania. Projekt do dyskusji skupia się na przypadkach, w których te dwa cele są ze sobą sprzeczne.

### *Wycena*

Ten rozdział proponuje model wyceny mieszanej dwóch szerokich kategorii: według kosztu historycznego i bieżącej wartości i określa, jaką wycenę stosować w danych okolicznościach.



### *Prezentacja i ujawnienie informacji*

Nowy rozdział dotyczący prezentacji i informacji do ujawnienia wprowadza nowy termin „zysku lub straty/wyniku finansowego”. Zysk lub strata/wynik finansowy jest podstawowym wskaźnikiem wyników, zaś stosowanie innych całkowitych dochodów ma być „ograniczone”. W obecnych Założeniach nie wspomina się o innych całkowitych dochodach.

### *Kapitał i utrzymanie kapitału*

Rozdział ten opisuje dwie koncepcje kapitału: finansową i fizyczną. RMSR wprowadziła do niego jedynie pomniejsze zmiany w celu zapewnienia spójności terminologicznej.

### *Inne powiązane projekty*

RMSR przesunęła debatę na temat zobowiązań i kapitału własnego do projektu badawczego dotyczącego instrumentów finansowych o cechach kapitałowych. Nie jest to pierwsze wcielenie tego projektu. Jeżeli zostanie zakończony, może mieć kilka możliwych rezultatów obejmujących zmiany do istniejących standardów, Założeń koncepcyjnych lub jedno i drugie. Najświeższe informacje na ten temat można znaleźć w „Wiadomościach z Cannon Street”.

### *Co dalej?*

Uwagi do projektu do dyskusji można zgłaszać do 26 października 2015 r. RMSR proponuje około 18-miesięczny okres przejściowy dla zmian z zastosowaniem retrospektywnym zgodnie z MSR 8.

#### ***Czy czytasz bloga MSSF?***

Co sądzisz o przywróceniu pojęcia ostrożności do Założeń? Zajrzyj do bloga Petera Hogartha na temat tej debaty.



## ***Ujawnienia na temat segmentów operacyjnych wniosą więcej informacji z punktu widzenia kierownictwa***

**Derek Carmichael z globalnej grupy doradczych usług księgowych przygląda się zmianom proponowanym przez RMSR w odpowiedzi na przegląd powdrożeniowy (ang. post implementation review, PIR) MSSF 8 w celu zwiększenia wartości dla użytkowników.**

Pracownicy RMSR wreszcie opublikowali swoje długo oczekiwane propozycje ulepszeń w odpowiedzi na informacje zwrotne otrzymane z przeglądu powdrożeniowego MSSF 8. Przegląd powdrożeniowy został zakończony w lipcu 2013 roku i ponieważ był to pierwszy tego rodzaju przegląd, wiele osób było ciekawych, jaki będzie charakter odpowiedzi. Dwa lata później mamy propozycje pracowników RMSR.

Propozycje te nie są epokowe, ale są próbą znalezienia rozwiązań w problematycznych obszarach, szczególnie w zakresie spójności i łączenia segmentów operacyjnych. RMSR proponuje też określone nowe wymogi w zakresie informacji do ujawnienia.

### ***Spójność sprawozdawczości***

RMSR zaproponowała nowe wytyczne, aby zachęcić jednostki do stosowania spójnego opisu segmentów we wszystkich formach raportów dla inwestorów.

Nie ma aktualnie wymogu, aby inne informacje towarzyszące sprawozdaniu finansowemu (na przykład sprawozdanie zarządu) były spójne z segmentami operacyjnymi określonymi w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego. Zostało to zakwestionowane przez organy nadzoru.

Celem ujawnień na temat segmentów operacyjnych jest przedstawienie informacji na poziomie, na którym kierownictwo podejmuje decyzje operacyjne i ocenia wyniki. Przedstawianie informacji w różny sposób w sprawozdaniu zarządu z działalności lub w prezentacjach dla inwestorów rodzi pytanie, czy ujawnienia na temat segmentów operacyjnych są zgodne z wymogami MSSF 8.

Nowe wytyczne nie wprowadzają żadnych nowych wymogów. Natomiast powinny zachęcić sporządzających do zadbania o to, by segmenty operacyjne jednostki były właściwie zidentyfikowane.

### ***Główny decydent operacyjny***

Proponowane są też dodatkowe wytyczne, które mają wyjaśniać, że głównym decydem operacyjnym (ang. CODM) może być albo jednostka, albo komitet.

Wytyczne będą podkreślały, że główny decydent operacyjny podejmuje decyzje operacyjne i strategiczne. Ma to na celu rozwianie obaw o to, że niektórzy mogą niepoprawnie określać mianem głównego decydenta operacyjnego osobę lub komitet, którego funkcją jest pełnienie roli nadzorczej (na przykład dyrektora niewykonawczego).

Wprowadzony zostanie też nowy wymóg ujawniania charakteru głównego decydenta operacyjnego.



### *Podobne cechy ekonomiczne*

Łączenie segmentów operacyjnych w segmenty sprawozdawcze jest w praktyce trudnym obszarem. Jednym z głównych problemów jest ocena, czy segmenty operacyjne mają podobne cechy ekonomiczne w świetle minimalnych wytycznych zawartych w MSSF 8.

MSSF 8 podaje jako przykład, że segmenty operacyjne o podobnych cechach ekonomicznych powinny mieć „podobne długoterminowe średnie marże brutto”. Jednakże RMSR obawia się, że niektórzy sporządzający sprawozdania finansowe używali tego przykładu jako jedynego testu na określenie, czy cechy segmentów są podobne. Dodatkowo, w trakcie spotkania zasugerowano, że podobne marże brutto są efektem podobnych cech, a nie są same w sobie podobną cechą.

Nie ma wyraźnej zgody co do tego, jak rozwiązać ten problem. RMSR poprosiła swoich pracowników, aby zaproponowali inne przykłady podobnych cech, które zostaną umieszczone w standardzie. Jednym z przykładów zaproponowanych na spotkaniu były stopy wzrostu.

### *Więcej wytycznych w sprawie wymaganych do ujawnienia pozycji sprawozdania finansowego*

MSSF 8 wymaga ujawnienia konkretnych pozycji wyniku finansowego, aktywów i zobowiązań.

Informacje zwrotne z przeglądu powdrożeniowego wskazują na to, że inwestorzy przypisują szczególne znaczenie niektórym dodatkowym pozycjom sprawozdania finansowego w procesie podejmowania decyzji, które to pozycje umożliwiają inwestorom dokonywanie porównań pomiędzy jednostkami. Wyodrębnione pozycje to pozycje, które mają wpływ na przyszłe przepływy pieniężne, dostarczają informacji o działalności inwestycyjnej lub nie są pozycjami powtarzającymi się, a także pozycje będące elementami wskaźników lub alternatywnych mierników wyników (takie jak EBITDA).

RMSR zdecydowała się nie wymagać ujawniania konkretnych dodatkowych pozycji sprawozdania finansowego. Zamiast tego podane zostaną dodatkowe wytyczne w sprawie tego, jakie czynniki powinno rozważyć kierownictwo przy podejmowaniu decyzji o tym, czy konieczne będzie ujawnienie innych pozycji.

### *Dodatkowe wymogi informacyjne*

Obok nowych wytycznych opisanych powyżej, proponowane zmiany o wąskim zakresie będą obejmowały określone nowe wymogi informacyjne:

- **Sprawozdawczość śródroczna** – W momencie reorganizacji propozycje będą wymagały, aby pierwsze śródroczne sprawozdanie finansowe po restrukturyzacji zawierało przekształcone informacje porównawcze o segmentach operacyjnych dla wszystkich śródrocznych okresów za rok ubiegły. Zatem jednostka sporządzająca raporty kwartalne, która dokona restrukturyzacji w pierwszym kwartale, będzie miała obowiązek przedstawienia przekształconych informacji porównawczych za wszystkie trzy kwartały w pierwszym raporcie kwartalnym.
- **Uzgodnienia** – Obecnie MSSF wymaga uzgodnień pomiędzy łącznymi przychodami segmentu, wynikiem finansowym, aktywami i zobowiązaniami oraz odpowiednimi kwotami łącznymi w sprawozdaniu finansowym. Pojawiają się obawy, że niektórzy inwestorzy mogą nie rozumieć, w jaki sposób kwoty uzgadniające wiążą się z poszczególnymi segmentami. Proponowane zmiany będą wymagały pełniejszego



wyjaśnienia charakteru pozycji uzgadniających, w tym tych pozycji, które nie zostały przypisane do konkretnego segmentu.

### *Co dalej?*

Pracownicy RMSR sporządzą projekt zmian wąskiego zakresu do MSSF 8 w oparciu o decyzje podjęte na spotkaniu majowym, zaś publikacja projektu do dyskusji jest planowana na wrzesień.

## ***EFRAG do Komisji Europejskiej: Standard MSSF 9 będzie wymagał ściśłego monitoringu od momentu jego wejścia w życie***

**Europejska Grupa Doradcza ds. Sprawozdawczości Finansowej (EFRAG) stwierdziła, że ocena MSSF 9 jest jakościowa, a nie ilościowa, ale zaleca jego niezwłoczne wdrożenie.**

Europejska Grupa Doradcza ds. Sprawozdawczości Finansowej (EFRAG) opublikowała projekt porady dla Komisji Europejskiej, w którym popiera większość standardu MSSF 9 („Instrumenty finansowe”) i zachęca Unię Europejską do jego bezzwłocznego wdrożenia. Co jednak istotne, EFRAG stwierdza, że jej wstępne rekomendacje opierają się na niepełnych ocenach ilościowych.

Po przeanalizowaniu standardu EFRAG zajęła stanowisko, że sprzyja on dobrym interesom europejskim i spowoduje ulepszenie sprawozdawczości finansowej, ale jednocześnie dodała, że jego skutki będą wymagały ścisłego monitorowania w celu „wyodrębnienia wszelkich nieprzewidzianych lub niespodziewanych konsekwencji”. Stanowisko EFRAG jest na razie nieformalne, a jej porada ma formę wersji roboczej przed konsultacjami. Grupa zajmie formalne stanowisko w tej sprawie jeszcze w tym roku.

### ***Uzasadnienie wniosków***

W swojej roboczej wersji pisma do Komisji Europejskiej grupa przedstawiła podstawę, na której wyciągnęła swoje wnioski. EFRAG analizowała, czy standard poprawi sprawozdawczość finansową, czy spowoduje poniesienie kosztów wdrożeniowych, które przeważą potencjalne korzyści, czy obecny brak spójności z US GAAP sprawi, że firmy z UE będą mniej konkurencyjne niż ich amerykańskie odpowiedniki, czy standard będzie miał wpływ - dodatni bądź ujemny - na wzrost gospodarczy, w jaki sposób standard będzie współgrał z przyszłym standardem dotyczącym umów ubezpieczeniowych, który ma opublikować RMSR i czy spółki powinny mieć możliwość wcześniejszego zastosowania standardu.





### *Poprawa sprawozdawczości finansowej*

Grupa doszła do wniosku, że standard poprawi sprawozdawczość finansową, szczególnie w zakresie utraty wartości aktywów finansowych i rachunkowości zabezpieczeń. Stwierdziła też, że wdrożenie standardu będzie prawdopodobnie związane ze znacznymi kosztami wdrożeniowymi, ale zostaną one przeważone przez długoterminowe korzyści ze standardu.

Uzasadniała też, że MSSF 9 nie postawi spółek z UE na mniej konkurencyjnej pozycji od spółek ze Stanów Zjednoczonych, a w niektórych przypadkach może nawet dać przewagę inwestorom w spółki z UE ze względu na nacisk na pogorszenie się jakości kredytowej i nieco szerszy zakres niż US GAAP.

Jeżeli chodzi o wpływ standardu na wzrost gospodarczy, EFRAG zaznaczyła, że robocza wersja jej wniosków nie jest dostatecznie poparta analizą ilościową, ale dodała, że taką analizę trudno będzie przeprowadzić, dopóki nie upłynie trochę czasu od faktycznego wdrożenia standardu. Grupa stwierdziła, że jest zbyt wiele czynników, by możliwe było podjęcie jakiegokolwiek decyzji w tej sprawie.

Na wniosek Komisji EFRAG przeanalizowała współdziałanie MSSF 9 z przyszłym standardem dotyczącym umów ubezpieczeniowych i stwierdziła, że wysoce uzasadnione byłoby, aby KE poprosiła RMSR o opóźnienie MSSF 9, ale tylko dla firm ubezpieczeniowych, zaś dla pozostałych spółek standard powinien zacząć obowiązywać niezwłocznie. Zaleciła też, aby ci, którzy tego sobie życzą, mogli zastosować standard wcześniej.

W końcowej części swojego pisma Grupa zawarła ostrzeżenie, że robocza wersja jej wniosków nie opiera się na tak obszernej analizie ilościowej, jakiej Grupa by sobie życzyła i że standard będzie wymagał ścisłego monitoringu w trakcie jego obowiązywania oraz ewentualnych poprawek. EFRAG zaoferowała swoje usługi w tym zakresie.

Niniejszy artykuł jest przedrukiem z *PwC World Watch Magazine*. Więcej tego rodzaju artykułów można znaleźć pod [linkiem](#).

Niniejszy artykuł został sprawdzony w celu potwierdzenia, że stanowisko EFRAG w sprawie zatwierdzenia standardu jest nadal w formie wersji roboczej przed konsultacjami.



## **Wiadomości z Cannon Street**

### **Wyjaśnienie do MSSF 15**

RMSR omówiła wytyczne zawarte w MSSF 15 dotyczące ustalania stosunku agencyjnego w odpowiedzi na problemy zidentyfikowane przez Grupę ds. wdrażania nowego standardu dotyczącego przychodów (TRG).

RMSR wstępnie postanowiła zaproponować wyjaśnienie do MSSF 15 oraz przykłady ilustrujące, w jaki sposób zasada kontroli stosuje się do usług. RMSR wstępnie postanowiła nie zmieniać standardu w celu dodania wytycznych w sprawie określania stosunku agencyjnego jednostki oraz sposobu ustalania, do których towarów lub usług stosują się wytyczne w sprawie stosunku agencyjnego. RMSR zaproponuje natomiast zmiany do przykładów ilustrujących te zasady.

RMSR planuje omówić te zagadnienia ponownie na następnym wspólnym spotkaniu z RSRF (ang. FASB).

### **Inicjatywa w sprawie informacji do ujawnienia**

RMSR kontynuowała rozmowy na temat projektu dotyczącego zasad ujawniania informacji w ramach inicjatywy w sprawie informacji do ujawnienia. RMSR omawiała następujące tematy:

#### **Zmiany do MSR 8**

RMSR przejrzała propozycje włoskiego organu ustanawiającego standardy (OIC) w sprawie ewentualnych zmian do MSR 8 w celu wyjaśnienia definicji zasad rachunkowości i zmian oszacowań księgowych oraz odnośnych wymogów informacyjnych. Nie podjęto żadnych decyzji.

#### **Zasady rachunkowości**

RMSR postanowiła wstępnie dodać więcej wytycznych w sprawie ustalania, jak i kiedy należy ujawniać zasady rachunkowości. Rada nie zaproponuje dodatkowych wytycznych w sprawie uszczegóławiania zasad rachunkowości dla poszczególnych jednostek. Propozycje te zostaną zawarte w ogólnym standardzie dotyczącym informacji do ujawnienia lub w materiałach szkoleniowych.

#### **Prezentacja - w głównej części sprawozdania czy w informacji dodatkowej**

RMSR wstępnie postanowiła, że więcej wytycznych na temat prezentacji w głównej części sprawozdania finansowego lub w informacji dodatkowej zostanie podanych w ramach odrębnego projektu dotyczącego sprawozdawczości na temat wyników działalności. Ewentualna potrzeba wyraźnych odnośników w istniejących standardach zostanie rozpatrzona w trakcie przeglądu inicjatywy w sprawie informacji do ujawnienia na poziomie standardów.

Materiały do dyskusji dotyczące tego projektu mają być opublikowane w drugiej połowie 2015 roku.

### **Projekt badawczy dotyczący instrumentów finansowych o cechach kapitałowych**

RMSR „wznowiła” swój projekt badawczy dotyczący instrumentów finansowych o cechach kapitałowych (ang. Financial Instruments with Characteristics of Equity, FICE). Projekt



został dodany do planu prac w odpowiedzi na decyzję RMSR dotyczącą usunięcia problemu rozróżnienia pomiędzy zobowiązaniami a kapitałem własnym z zakresu projektu dotyczącego Założeń koncepcyjnych (str. 2).

Pracownicy RMSR podali informacje na temat postępów prac nad projektem i przedstawili dwa rodzaje zidentyfikowanych problemów księgowych:

- Problemy koncepcyjne – Są to problemy z uzasadnieniem decyzji, podejściem i rozróżnieniem pomiędzy składnikami zobowiązań i kapitału własnego w MSR 32 i w Założeniach koncepcyjnych.
- Problemy z zastosowaniem – Problemy z zastosowaniem wymogów zawartych w MSR 32, takich jak warunek „ustalonej kwoty na ustaloną liczbę”, cechy warunkowe znajdujące się poza kontrolą jednostki i jej kontrahenta oraz brak wytycznych w sprawie rachunkowości transakcji w ramach kapitału własnego.

Punktem wyjścia będzie rozwiązanie zidentyfikowanych problemów księgowych z punktu widzenia istniejących wymogów MSR 32 oraz, w wymaganym zakresie - innych standardów MSSF. RMSR będzie wracała do tego projektu na kolejnych spotkaniach.

## ***Decyzje NIFRIC w liczbach. Krótko o odrzucaniu zagadnień z planu prac KI MSSF, poczynając od MSR 1***

**Ernesto Mendez z globalnej grupy doradczych usług księgowych analizuje praktyczne skutki odrzucania zagadnień związanych z MSR 1 z planu prac KI MSSF.**

***Szukasz odpowiedzi? Może udzielili jej już eksperci.***

Komitet ds. Interpretacji (KI) regularnie rozpatruje około 20 problemów na swoich okresowych zebraniach. Niewielki procent omawianych problemów skutkuje wydaniem interpretacji. Wiele problemów jest odrzucanych, niektóre są rozpatrywane dalej i stają się poprawką lub zmianą wąskiego zakresu. Problemy, które nie są przyjmowane do planu prac Komitetu, są nazywane „odrzuconymi KIMSF” i są znane w branży księgowej jako „not an IFRIC” czyli „NIFRIC”. Decyzje NIFRIC są rejestrowane (od 2002 roku) i umieszczane w „zielonej księdze” standardów publikowanej przez RMSR, chociaż technicznie nie mają żadnego miejsca w literaturze specjalistycznej. Ta nowa seria będzie prezentowała, co powinniśmy wiedzieć o problemach, które zostały „odrzucone” przez KI. Będziemy przechodzili przez kolejne standardy, rozpoczynając od MSR 1.

MSR 1 w całości dotyczy prezentacji, czyli formy, porządku i struktury sprawozdania finansowego. Naszą pierwszą reakcją na to może być stwierdzenie, że praktycznie nie ma tu miejsca na interpretację, a jednak najwyraźniej tak nie jest. Wydano ponad 10 decyzji NIFRIC konkretnie przypisanych do MSR 1. Większość z nich była związana z wyjaśnieniem rozróżnienia pomiędzy pozycjami krótko- i długoterminowymi. Niniejszy artykuł koncentruje



się na tym właśnie rozróżnieniu pozycji krótko- i długoterminowych, ale także zawiera tabelę decyzji NIFRIC dotyczących MSR 1, zgodnie z klasyfikacją dokonaną przez RMSR.

### ***Problemy z rozróżnieniem pozycji krótko- i długoterminowych***

#### ***Normalny cykl operacyjny (czerwiec 2005 r.)***

KI został zapytany o to, czy zawarty w MSR 1 wymóg klasyfikacji aktywów jako krótkoterminowe, kiedy ich rozliczenie jest przewidywane w ramach normalnego cyklu operacyjnego jednostki, ma zastosowanie tylko wówczas, gdy jednostka posiada jeden dominujący cykl operacyjny. Dotyczy to w szczególności konglomeratów, które na podstawie MSR 1 mogą wymagać od jednostki powrotu do klasyfikacji według cyklu 12-miesięcznego.

KI stanął na stanowisku, że odwołanie do normalnego cyklu operacyjnego należy czytać zarówno w liczbie pojedynczej, jak i mnogiej. Jeżeli jednostka posiada zapasy o różnych cyklach i jest to istotne dla zrozumienia informacji przez użytkowników, klasyfikację ustala się poprzez połączenie podobnych pozycji zgodnie z wymogami MSR 1.

#### ***Instrumenty zamienne (listopad 2006 r.)***

KI MSSF został zapytany o klasyfikację elementu zobowiązaniowego w pożyczce zamiennej. Instrument składa się z dwóch elementów - kapitałowego (prawo posiadacza do zamiany) i zobowiązaniowego (obowiązek wydania przez emitenta środków pieniężnych). Jak należy zaklasyfikować element zobowiązania w bilansie emitenta, jeżeli ma on zostać „splacony” w postaci akcji emitenta, a nie środków pieniężnych?

Niektórzy uważali, że element zobowiązania najlepiej prezentować jako zobowiązanie długoterminowe. Inni natomiast uważali, że jest to zobowiązanie krótkoterminowe, ponieważ nie ma bezwarunkowego prawa odroczenia rozliczenia o co najmniej 12 miesięcy po zakończeniu okresu sprawozdawczego. Rozliczenie zobowiązania nie ogranicza się do wydania środków pieniężnych lub innych aktywów.

KI MSSF stwierdził, że wymagane w tym przypadku działanie to wprowadzenie zasady do standardu. Wynikiem tego była poprawka w ramach rocznego projektu poprawek mówiąca, że warunki zobowiązania, które mogą skutkować jego rozliczeniem poprzez emisję instrumentów kapitałowych, według wyboru posiadacza opcji, nie wpływa na klasyfikację zobowiązania.

#### ***Instrumenty pochodne „przeznaczone do obrotu” (maj 2007 r.)***

KI został zapytany, czy instrumenty pochodne klasyfikowane jako „przeznaczone do obrotu” zgodnie z MSR 39, należy klasyfikować jako krótko-, czy długoterminowe. Takie instrumenty pochodne mogą być rozliczane przez ponad rok od daty bilansowej. Standard MSR 39 opisywał ujmowanie i wycenę, ale nie klasyfikację bilansową. W związku z tym powstały różne poglądy. Jeden, że klasyfikacja do instrumentów przeznaczonych do obrotu jest dokonywana wyłącznie dla potrzeb wyceny i drugi, że zobowiązania finansowe zaklasyfikowane jako przeznaczone do obrotu należy przedstawiać jako krótkoterminowe.

KI zdecydował nie przyjmować tego zagadnienia do swojego planu prac, ale w odpowiedzi na to RMSR uściśliła MSR 1, usuwając konotację, że instrumenty finansowe zaklasyfikowane jako przeznaczone do obrotu zgodnie z MSR 39 należy zawsze prezentować jako krótkoterminowe.



*Kredyty wymagalne na żądanie (listopad 2010 r.)*

KI został też zapytany o klasyfikację zobowiązania, którego spłata według harmonogramu nie przypada w terminie 12 miesięcy, ale kredytodawca może zażądać jego spłaty w dowolnym momencie. KI nie przyjął tego zagadnienia do swojego programu prac, stwierdzając, że MSR 1 wymaga klasyfikacji do pozycji krótkoterminowych, jeżeli jednostka nie posiada na dzień bilansowy bezwarunkowego prawa odroczenia rozliczenia o co najmniej 12 miesięcy od daty bilansowej. Kredytodawca ma prawo zażądać spłaty w dowolnym terminie, zatem nie występuje bezwarunkowe prawo odroczenia spłaty.

*Zestawienie decyzji o odrzuceniu zagadnień dotyczących MSR 1 z planu prac KI MSSF*

Temat	Wniosek podsumowujący
Działalność operacyjna i gospodarcza (luty 2003 r.)	KI przeanalizował, czy potrzebne są dodatkowe wytyczne, na podstawie których pozycje powinny być wyłączone z działalności operacyjnej i gospodarczej. Odwołania zostały ostatecznie usunięte, ale prezentacja rachunku zysków i strat nadal jest przedmiotem uwagi w ramach projektu badawczego RMSR dotyczącego sprawozdawczości z wyników działalności.
Normalny cykl operacyjny (czerwiec 2005 r.)	KI przyjrzał się klasyfikacji aktywów (np. zapasów), jeżeli nie występuje dominujący cykl operacyjny. Wyjaśnił, że jeżeli jednostka posiada zapasy o różnych cyklach, klasyfikację ocenia się poprzez łączenie podobnych pozycji. Więcej na ten temat w omówieniu powyżej.
Dane porównawcze do prospektów w (czerwiec 2005 r.)	KI przeanalizował wymogi w zakresie danych porównawczych w odpowiedzi na przewidywane praktyczne problemy dotyczące prospektów emisyjnych w niektórych jurysdykcjach. Uznał, że problem powstał z różnicy podejścia zawartego w MSR 1 i w wymogach nadzoru, i w związku z tym stwierdził, że nie można go rozwiązać drogą interpretacji.
Instrumenty zamienne (listopad 2006 r.)	KI MSSF został zapytany o klasyfikację elementu zobowiązaniowego w pożyczce zamiennej. Wynikiem tego była poprawka w ramach rocznego projektu poprawek mówiąca, że warunki zobowiązania, które mogą skutkować jego rozliczeniem poprzez emisję instrumentów kapitałowych, według wyboru posiadacza opcji, nie wpływa na klasyfikację zobowiązania. Więcej na ten temat w omówieniu powyżej.
Instrumenty pochodne „przeznaczone do obrotu” (maj 2007 r.)	KI został zapytany o klasyfikację instrumentów pochodnych „przeznaczonych do obrotu”. RMSR uściśliła MSR 1 poprzez usunięcie konotacji, że instrumenty finansowe klasyfikowane jako przeznaczone do obrotu zawsze prezentuje się jako krótkoterminowe. Więcej na ten temat w omówieniu powyżej.
Ujawnienia dotyczące kontynuacji działalności	KI dwukrotnie rozpatrywał problem ujawnień związanych z istotną niepewnością co do kontynuacji działalności. KI odrzucił to zagadnienie w 2010 r., ale w 2014 r. zasugerował, że MSR 1 wymaga uściślenia. RMSR nie zdecydował się na zmianę MSR 1. KI ostatecznie wydał decyzję o odrzuceniu zagadnienia ze swojego planu prac, zaznaczając, że w przypadku konieczności dokonania istotnego subiektywnego osądu



	w sprawie kontynuacji działalności należy brać pod uwagę ogólne wymogi informacyjne w MSR 1.
Ujawnienia zalecane a wymagane (wrzesień 2010 r.)	KI zalecił RMSR przegląd wszystkich zalecanych ujawnień (nie tych wymaganych), aby potwierdzić, że są wymagane, lub też je usunąć. RMSR nie dodała tego zagadnienia do rocznego projektu poprawek do MSSF, ponieważ zostanie ono uwzględnione w oddzielnym projekcie dotyczącym zasad ujawniania informacji. Zobacz inicjatywę w sprawie informacji do ujawnienia na str. 10.
Kredyty wymagalne na żądanie (listopad 2010 r.)	KI zauważyła, że jeżeli kredytodawca ma prawo zażądać spłaty kredytu w dowolnym terminie, nie występuje bezwarunkowe prawo odroczenia spłaty, zatem kredyt należy klasyfikować jako krótkoterminowy. Więcej na ten temat w omówieniu powyżej.
Prezentacja podatków niedochodowych (lipiec 2012 r.)	KI przyjrzał się prezentacji płatności tantiem opartych na produkcji w rachunku zysków i strat. KI odrzucił to zagadnienie, zaznaczając, że odpowiednie zasady podatkowe określają, co spełnia warunki definicji podatku dochodowego i że płatności tantiem nie należy prezentować jako podatku dochodowego, o ile nie wchodzą w zakres MSR 12.
Zagadnienia związane ze stosowaniem MSR 1 (maj 2014 r.)	KI otrzymał prośbę o wyjaśnienie stosowania niektórych wymogów MSR 1, w tym dotyczących kosztów w układzie kalkulacyjnym, dodatkowych pozycji sprawozdania finansowego lub kolumn oraz stosowania zasady istotności. KI odrzucił to zagadnienie, ale szereg pozycji zostało uwzględnionych w zmianach wąskiego zakresu do MSR 1 opublikowanych w grudniu 2014 roku.

Więcej informacji można znaleźć pod [linkiem](#).



## *Z przymrużeniem oka*





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

**Połączenia jednostek gospodarczych i przyjęcie MSSF**

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

**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

gabriela.d.martinez@uk.pwc.com: Tel: + 44 (0) 207 804 4464

**Zobowiązania, ujmowanie przychodów i inne zagadnienia**

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

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

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.

© 2015 PricewaterhouseCoopers. Wszelkie prawa zastrzeżone. Nazwa „PricewaterhouseCoopers” odnosi się do sieci firm członkowskich PricewaterhouseCoopers International Limited, z których każda stanowi oddzielny i niezależny podmiot prawny.