



Aktualności MSSF

W tym numerze:

- 2 MSSF 16 Leasing**
Krótki przegląd nowego standardu
- 4 Zmiany o ograniczonym zakresie dot. MSR 12**
Ujęcie aktywa z tytułu podatku odroczonego od niezrealizowanych strat
- 6 Bieżące zagadnienia odrzucone przez KIMSF**
Różne kwestie
- 8 Projekt P*Q upada**
- 9 Wiadomości z Cannon Street**
Umowy ubezpieczeniowe
Przychody z umów z klientami
Wycena udziałów w jednostkach stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach
- 10 Zagadnienia odrzucone przez KIMSF w skrócie**
MSR 12
- 17 Z przymrużeniem oka ...**

W sprawie dalszych informacji lub prenumeraty prosimy o kontakt na adres corporatereporting@uk.pwc.com lub zapraszamy do rejestracji na stronie internetowej.



Samolot wylądował – RMSR opublikowała swój nowy standard na temat leasingu!

RMSR zakończyła wreszcie swój długoterminowy projekt dotyczący rachunkowości leasingu i opublikowała MSSF 16 *Leasing*. Holger Meurer z działu doradczych usług księgowych przygląda się szczegółom standardu.

Prawie osiem lat po tym, jak Sir David Tweedie, wówczas Prezes RMSR, wyraził życzenie, aby przynajmniej raz przed śmiercią polecieć samolotem, który znajduje się w bilansie linii lotniczych, RMSR wprowadziła nowy model rachunkowości dla leasingu i spełniła jego marzenie – zalewie kilka dni po świętach Bożego Narodzenia.

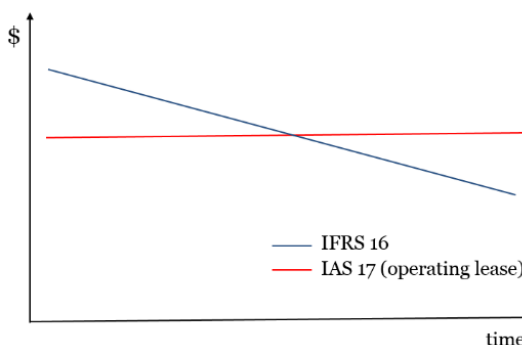
To był długi lot i można by dyskutować o tym, czy lądowanie było miękkie...

Co się zmieniło?

Rachunkowość leasingobiorcy

Zgodnie z MSSF 16 leasingobiorcy nie muszą już wyróżniać leasingu finansowego (w bilansie) i operacyjnego (pozabilansowo). Zamiast tego, w przypadku praktycznie wszystkich umów leasingu leasingobiorca ujmuje zobowiązanie odzwierciedlające przyszłe płatności leasingowe i składnik aktywów z tytułu „prawa do użytkowania aktywa”. Nowy model opiera się na założeniu, że z ekonomicznego punktu widzenia umowa leasingu jest równoznaczna z nabyciem prawa do użytkowania składnika aktywów, gdzie cena zakupu płacona jest w ratach.

Leasingobiorca wykazuje koszty odsetkowe od zobowiązania z tytułu leasingu i amortyzację składnika aktywów z tytułu „prawa do użytkowania”. W porównaniu z rachunkowością leasingu operacyjnego zgodnie z MSR 17, zmienia to nie tylko prezentację w rachunku zysków i strat (zgodnie z MSR 17 płatności z tytułu leasingu prezentuje się w jednej kwocie w kosztach operacyjnych), ale także łączną kwotę kosztów ujmowanych w poszczególnych okresach. Amortyzacja liniowa prawa do użytkowania oraz zastosowanie metody efektywnej stopy procentowej do zobowiązania z tytułu leasingu będzie skutkowało wyższym łącznym obciążeniem wyniku finansowego w początkowych latach i zmniejszaniem się kosztów w dalszej części okresu leasingu. Poniższy wykres ilustruje ten efekt:





W rachunku przepływów pieniężnych, płatności leasingowe dotyczące umów uprzednio klasyfikowanych jako leasing operacyjny nie będą już wykazywane w całości w przepływach pieniężnych z działalności operacyjnej. Część płatności leasingowych odzwierciedlająca spłatę kwoty głównej zobowiązania z tytułu leasingu będzie ujmowana w działalności finansowej. Prezentacja kwot odsetek zależy od ogólnej polityki rachunkowości spółki w zakresie odsetek zapłaconych (to jest, albo są one prezentowane w działalności operacyjnej, albo w finansowej). Płatności za leasing krótkoterminowy, dotyczące leasingu aktywów o niskiej wartości oraz zmienne płatności z tytułu leasingu nieuwzględnione w wycenie zobowiązania z tytułu leasingu stanowią część działalności operacyjnej.

Wyłączenia

W przypadku leasingu krótkoterminowego (okres 12 miesięcy lub mniej) oraz leasingu aktywów o niskiej wartości (nowe aktywa o wartości 5.000 USD lub mniej) RMSR przyjęła możliwe do zastosowania wyłączenia. Jeżeli jednostka zdecyduje się na zastosowanie jednego z tych wyłączeń, umowę leasingu wykazuje się w sposób podobny do obecnej rachunkowości leasingu operacyjnego (to znaczy, płatności ujmuje się liniowo lub na innej systematycznej bazie, która lepiej odzwierciedla wzór korzyści leasingobiorcy).

Rachunkowość leasingodawcy

Rachunkowość leasingodawcy pozostaje niemal taka sama, jak w MSR 17. Tym niemniej, MSSF 16 dodaje istotne nowe wymogi w zakresie informacji do ujawnienia. MSSF 16 wymaga ujawnienia większej ilości informacji o tym, jak leasingodawca zarządza swoim ryzykiem związanym z końcowym udziałem w bazowym składniku aktywów. Ponadto, leasingodawca musi rozdzielnie wykazywać ujawnienia wymagane przez MSR 16 dla każdej kategorii rzeczowych aktywów trwałych w podziale na aktywa podlegające i niepodlegające leasingowi operacyjnemu.

Pełne wytyczne w sprawie definicji leasingu

MSSF 16 definiuje leasing jako umowę, lub część umowy, która przenosi prawo do użytkowania składnika aktywów (bazowego składnika aktywów) na określony okres, za opłatą. Na pierwszy rzut oka definicja ta wygląda na całkiem prostą. W praktyce natomiast trudno będzie ocenić, co czyni przedmiot leasingu „określony” składnikiem aktywów i co jest potrzebne, aby przenieść „prawo do użytkowania”.

Aby ułatwić tę analizę, RMSR dołączyła pełne wytyczne w sprawie definicji leasingu, które wchodzi w temat znacznie głębiej niż obecne wytyczne w MSR 17 i KIMSF 4.

...i jaki jest wpływ tych zmian na wskaźniki KPI?

W przypadku leasingobiorców, którzy zawarli umowy leasingu klasyfikowane zgodnie z MSR 17 jako leasing operacyjny, nowy standard może mieć ogromne znaczenie. Oczywiście ujęcie zobowiązania z tytułu leasingu w przypadku niemal wszystkich umów leasingu skutkuje zwiększeniem wskaźnika zadłużenia.

Wskaźniki związane z bilansem są tylko jedną stroną medalu. Z uwagi na to, że składnik odsetkowy płatności leasingowych będzie obecnie prezentowany w kosztach finansowych, przewiduje się, że zgodnie z nowym standardem zysk przed odsetkami i opodatkowaniem (EBIT)



będzie wyższy. Zysk przed odsetkami, opodatkowaniem i amortyzacją (EBITDA) będzie jeszcze wyższy z powodu amortyzacji prawa do użytkowania.

Przepisy przejściowe

MSSF 16 ma zastosowanie do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2019 r. lub później. Dozwolone jest wcześniejsze zastosowanie. Jednak ze względu na to, że występuje kilka powiązań pomiędzy MSSF 16 i MSSF 15 „Przychody z umów z klientami”, wcześniejsze zastosowanie standardu ogranicza się do jednostek, które zastosują (wcześniej) również MSSF 15.

W odniesieniu do leasingobiorców MSSF 16 zawiera kilka rozwiązań i zwolnień przejściowych. W szczególności RMSR pozwala na przyjęcie uproszczonego podejścia jako alternatywy do pełnego retrospektywnego zastosowania zgodnie z MSR 8. Zgodnie z tym podejściem łączny efekt pierwszego zastosowania ujmuje się jako korektę bilansu otwarcia zysków zatrzymanych na dzień pierwszego zastosowania. Informacje porównawcze nie podlegają przekształceniu.

Istniejące umowy leasingu zostają wyłączone z nowych przepisów. Leasingobiorcy i leasingodawcy nie muszą ponownie oceniać, czy umowa już ujęta w ich księgach na dzień przejścia na nowe przepisy spełnia warunki definicji leasingu.

Co dalej?

Ostateczny standard wchodzi w życie od 1 stycznia 2019 r. Nowe wytyczne mogą wymagać zmiany systemów, procesów i mechanizmów kontroli. Kierownictwo będzie musiało już w tym roku ocenić skutki wprowadzenia standardu dla swojej spółki, aby zapewnić odpowiednią ilość czasu na zmianę i wychwycenie informacji potrzebnych do przejścia na nowy standard.

Więcej informacji można uzyskać z **In Depth** i na naszym ostatnim webcaście, a także śledząc najświeższe wiadomości na **Inform**.

RMSR publikuje zmiany o ograniczonym zakresie dot. MSR 12

John Chan z działu doradczych usług księgowych uaktualnia nasze wiadomości na temat wytycznych w sprawie ujmowania aktywów z tytułu podatku odroczonego od niezrealizowanych strat.

Zmiany wynikły z pytania zadanego Komitetowi ds. Interpretacji na temat sposobu ujmowania aktywów z tytułu podatku odroczonego w związku z instrumentami dłużnymi wycenianymi w wartości godziwej. RMSR zauważyła rozbieżność stosowanych praktyk i w związku z tym opracowała bardzo specyficzne, ograniczone zmiany do MSR 12.

Czy wprowadzono jakiegokolwiek zmiany dotyczące głównych założeń z MSR 12?

Nie. Zmiany wyjaśniają wytyczne zawarte w MSR 12 poprzez dodanie przykładów i bardziej szczegółowe wyjaśnienie niektórych wymogów. Nie zmieniają podstawowych zasad i głównych założeń ujmowania aktywów z tytułu podatku odroczonego.



Jakie dodano wyjaśnienia?

W którym momencie powstaje różnica przejściowa?

Zmiany wyjaśniają, że różnicę przejściową oblicza się przez porównanie wartości bilansowej składnika aktywów z jego podstawą do opodatkowania na koniec okresu sprawozdawczego.

Przy ustalaniu, czy występuje różnica przejściowa, czy nie, jednostka nie powinna brać pod uwagę

- (1) przewidywanego sposobu realizacji odnośnych aktywów (na przykład, przez sprzedaż lub użytkowanie); ani
- (2) czy jest prawdopodobne, że aktywo z tytułu podatku odroczonego powstałe od ujemnej różnicy przejściowej będzie zrealizowane.

W jaki sposób szacuje się przyszły zysk do opodatkowania?

RMSR wyjaśniła, że:

- (1) ustalenie występowania i kwoty różnic przejściowych; oraz
 - (2) oszacowanie przyszłego zysku do opodatkowania, w odniesieniu do którego można będzie wykorzystać aktywa z tytułu podatku odroczonego,
- to dwa oddzielne kroki.

Oszacowanie przyszłego zysku do opodatkowania samo w sobie zawiera przewidywanie, że jednostka odzyska więcej niż wartość bilansową składnika aktywów. Dlatego jeżeli jednostka uzna za prawdopodobne, że na koniec okresu sprawozdawczego będzie mogła zrealizować więcej niż wartość bilansową składnika aktywów, powinna uwzględnić to założenie w swoim szacunku przyszłego zysku do opodatkowania.

Czy możliwość realizacji aktywów z tytułu podatku odroczonego ocenia się zbiorczo, czy oddzielnie?

Zależy to od przepisów podatkowych. Aktywa z tytułu podatku odroczonego ocenia się w połączeniu z innymi aktywami z tytułu podatku odroczonego, w przypadku których przepisy podatkowe nie ograniczają źródeł zysków do opodatkowania oraz w odniesieniu do których można rozliczać aktywa z tytułu podatku odroczonego. Jeżeli występują ograniczenia, aktywa z tytułu podatku odroczonego ocenia się wyłącznie w połączeniu z aktywami tego samego typu.

Jaki wpływ mają aktywa z tytułu podatku odroczonego na przyszłe zyski do opodatkowania?

Pomniejszenie podatku wynikające z odwrócenia aktywów z tytułu podatku odroczonego jest wyłączone z szacowanego przyszłego zysku do opodatkowania przyjmowanego do oceny możliwości realizacji tych aktywów.

Data wejścia w życie i przepisy przejściowe

Zmiany wchodzi w życie dla okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2017 r. lub później. Dozwolone jest wcześniejsze zastosowanie. W momencie pierwszego zastosowania tej nowelizacji jednostka może zdecydować się na ujęcie ewentualnych zmian w bilansie otwarcia kapitału własnego najwcześniejszego prezentowanego okresu porównawczego, w bilansie otwarcia zysków



zatrzymanych (lub, odpowiednio, innego składnika kapitału własnego), bez alokacji zmiany do poszczególnych składników kapitału własnego.

Na kogo zmiany mają wpływ?

Zmiany nie ograniczają się do wybranych lub konkretnych rodzajów lub kategorii aktywów i wyjaśniają kilka ogólnych zasad leżących u podstaw ujęcia księgowego aktywów z tytułu podatku odroczonego.

Bieżące zagadnienia odrzucone przez KIMSF

Komitet ds. Interpretacji („KI”) postanowił ostatnio nie przyjmować do planu swoich prac szeregu zagadnień. Gabriela Mendez, Joanna Denietriou i Anna Schweizer z działu doradczych usług księgowych analizują praktyczne skutki tych decyzji.

Bardzo niewielki procent zagadnień omawianych przez KI skutkuje wydaniem interpretacji (zobacz naszą serię nt. odrzuceń NIFRIC poniżej oraz w poprzednich wydaniach Aktualności MSSF). W związku z tym, że tak wiele zagadnień zostało odrzuconych na styczniowym zebraniu KI, uznałyśmy, że warto bliżej im się przyjrzeć.

MSSF 5 Aktywa trwale przeznaczone do sprzedaży i działalność zaniechana

W jakim stopniu odpis z tytułu utraty wartości można alokować na aktywa trwale w grupie aktywów do zbycia?

Komitet ds. Interpretacji potwierdził, że kwota utraty wartości, którą należy ująć w odniesieniu do grupy aktywów do zbycia, nie będzie ograniczona przez wartość godziwą pomniejszoną o koszty zbycia lub wartość użytkową tych aktywów trwałych, które mieszczą się w zakresie wyceny według MSSF 5. W związku z tym, aktywa trwale wyceniane zgodnie z MSSF 5 mogą być wycenione w kwocie niższej niż ich wartość odzyskiwalna zgodnie z MSR 36.

Jak prezentować transakcje wewnątrzgrupowe pomiędzy działalnością kontynuowaną i zaniechaną?

KI wyjaśniła wymóg eliminacji transakcji wewnątrzgrupowych nawet pomiędzy działalnością kontynuowaną i zaniechaną, jako że wymogi MSSF 5 nie uchylają wymogów konsolidacyjnych określonych przez MSSF 10. Tym niemniej, KI zwróciła uwagę, że zależnie od konkretnych faktów i okoliczności, jednostka może mieć obowiązek ujęcia dodatkowych ujawnień, aby umożliwić użytkownikom ocenę skutków finansowych działalności zaniechanej. W związku z tym KI zaproponowała, aby zostało to przeanalizowane w szerszym kontekście wymogów MSSF 5.

Inne zagadnienia związane z MSSF 5

KI otrzymała i przedyskutowała szereg zapytań dotyczących stosowania MSSF, w tym dotyczące zakresu, wyceny i prezentacji. Ze względu na liczbę i różnorodność nierozwiązanych problemów, KI stwierdziła, że uzasadnione może być przeprowadzenie szeroko zakrojonego projektu dotyczącego MSSF 5.



MSSF 9 Instrumenty finansowe – Problemy dotyczące fazy przejściowej w zakresie zabezpieczeń

Czy jednostka może traktować relację zabezpieczającą jako trwającą relację zabezpieczającą w momencie przechodzenia z MSR 39 na MSSF 9, jeżeli zmienia pozycję zabezpieczaną w relacji zabezpieczającej z całkowicie niefinansowej pozycji (co dopuszcza MSR 39) na składnik pozycji niefinansowej (co dopuszcza MSSF 9), na potrzeby dostosowania zabezpieczenia do celów zarządzania ryzykiem jednostki?

KI stwierdziła, że zmiany wyznaczonej pozycji zabezpieczanej nie mogą być stosowane retrospektywnie. W związku z tym, pierwotnej relacji zabezpieczającej nie można traktować jako trwającej relacji zabezpieczającej w momencie przejścia na MSSF 9.

Czy jednostka może kontynuować pierwotnie wyznaczone zabezpieczenie całej pozycji niefinansowej w momencie przejścia na MSSF 9, jeżeli celem zarządzania ryzykiem spółki jest zabezpieczenie jedynie składnik pozycji niefinansowej?

KI zwróciła uwagę, że wyznaczone zabezpieczenia całych pozycji niefinansowych mogą być kontynuowane w momencie przejścia na MSSF 9, o ile spełniają kryteria zawarte w MSSF 9.

MSSF 11 Wspólne ustalenia umowne – Ponowna wycena wcześniej posiadanych udziałów

KI zajęła się wymogami w zakresie wyceny uprzednio posiadanych udziałów we wspólnej działalności (ang. joint operations), które nie spełniają warunków definicji przedsięwzięcia (ang. business) zgodnie z MSSF 3 w dwóch scenariuszach:

- a. jeżeli spółka, która sprawuje wspólną kontrolę lub jest stroną wspólnej działalności, uzyska kontrolę; oraz
- b. jeżeli strona wspólnej działalności, która posiada prawa do aktywów i obowiązki z tytułu zobowiązań wynikających ze wspólnej działalności, uzyska wspólną kontrolę nad wspólną działalnością.

KI wyjaśniła, że rachunkowość nabycia aktywów jest zgodna z metodologią bazującą na cenie nabycia i nie powinna być dokonywana żadna ponowna wycena uprzednio posiadanych udziałów.

MSR 12 Podatek dochodowy – Ujęcie podatku odroczonego z tytułu skutków zmian kursów wymiany walut

W przypadku ustalenia podstawy opodatkowania niepieniężnego składnika aktywów lub zobowiązania w walucie innej niż waluta funkcjonalna, powstają różnice przejściowe skutkujące aktywami lub zobowiązaniami z tytułu podatku odroczonego. KI potwierdziła, że obciążenia lub uznania z tytułu podatku odroczonego będą prezentowane z innymi podatkami odroczonymi, a nie z różnicami kursowymi, w sprawozdaniu z wyniku finansowego. KI zauważyła też, że kiedy zmiany różnic kursowych są powodem powstania dużego obciążenia lub uznania z tytułu podatku odroczonego, wyjaśnienie tej kwestii pomoże użytkownikom zrozumieć koszty (przychody) podatkowe dla okresu.



MSR Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena – oddzielenie wbudowanego dolnego limitu od umowy zasadniczej ze zmienną stopą oprocentowania

KI otrzymała zapytanie o wyjaśnienie sposobu stosowania wymogów w zakresie wbudowanych instrumentów pochodnych z MSR 39.WS33(b) w sytuacji występowania ujemnych stóp procentowych.

KI stwierdziła, że:

- a. postanowienia punktu WS33(b) powinny być stosowane konsekwentnie zarówno w sytuacji występowania ujemnych, jak i dodatnich stóp procentowych;
- b. jednostka powinna porównać ogólny dolny pułap stóp procentowych(*) dla umowy hybrydowej z rynkową stopą procentową dla podobnej umowy bez dolnego pułapu stóp procentowych (tj. umowy zasadniczej); oraz
- c. aby ustalić odpowiednią rynkową stopę procentową dla umowy zasadniczej, jednostka ma obowiązek przeanalizować konkretne warunki umowy zasadniczej i odpowiednie spready (w tym spready kredytowe) właściwe dla transakcji.

Komitet ds. Interpretacji MSSF zaznaczył też, że powyższy sposób ujęcia powinien mieć analogiczne zastosowanie do zobowiązań finansowych wykazywanych zgodnie z MSSF 9.

(*) Ogólny dolny pułap stóp procentowych to umowna referencyjna stopa procentowa plus spready umowne i ewentualne premie, dyskonta lub inne elementy, które będą istotne dla kalkulacji efektywnej stopy procentowej.

Projekt P*Q upada

W styczniu 2015 r. RMSR postanowiła odłożyć wszelkie dalsze prace nad projektem P*Q do czasu przeglądu powdrożeniowego dla MSSF 13.

Projekt standardu do dyskusji został opublikowany we wrześniu 2014 r. Zaproponowano w nim, aby jednostką rozliczeniową była inwestycja jako całość w przypadku notowanych inwestycji w spółkach zależnych, wspólnych przedsięwzięciach i jednostki stowarzyszonych. Wartość godziwą takiej inwestycji stanowiłaby cena akcji pomnożona przez liczbę posiadanych akcji (P*Q).

W większości nadesłanych listów z uwagami nie zgodzono się z takim podejściem. Respondenci zgodzili się, że jednostką rozliczeniową jest inwestycja. Nie poparli jednak tezy, że najodpowiedniejszą miarą jest P*Q. Wartość godziwa powinna opierać się na jednostce, która nie jest pojedynczą akcją. Forum użytkowników zasadniczo popiera proponowane rozwiązanie P*Q, jako że jest to miara możliwa do zweryfikowania.

Rada debatowała nad otrzymanymi uwagami przez ponad rok i zdecydowała, że lepiej odłożyć te analizy do czasu przeglądu powdrożeniowego, który zgodnie z oczekiwaniami rozpocznie się pod koniec 2016 r.

W czasie, gdy Rada obradowała, w obszarze tym powstała różnorodność praktycznych rozwiązań. Przewidujemy, że proces ten będzie trwał do czasu finalizacji przeglądu powdrożeniowego. Jednostki powinny wyraźnie ujawniać w swoich sprawozdaniach finansowych zastosowany model ustalania wartości godziwej. Organy nadzoru będą prawdopodobnie szczegółowo badały istotne co do wartości premie lub dyskonta.

autor: Ruth Preedy



Wiadomości z Cannon Street

Umowy ubezpieczeniowe

RMSR obradowała nad pozostałymi decyzjami merytorycznymi dotyczącymi rachunkowości umów ubezpieczeniowych. Sfinalizowała decyzje związane z poziomem agregacji umów ubezpieczeniowych dla potrzeb wyceny umów rodzących obciążenia (ang. onerous contracts) oraz alokacji marży dla usług umownych, proponując kryteria i ograniczenia dotyczące agregacji. RMSR zdecydowała się na zamieszczenie wyjątku dotyczącego poziomu agregacji, kiedy regulacje mają wpływ na ceny umów.

RMSR postanowiła dodatkowo wprowadzić wymóg, aby w momencie zawarcia umowy spółka określiła swoje prawo do decydowania o umowie oraz aby wykorzystwała to do odróżniania efektów zmian zmiennych rynkowych od zmian wynikających ze swoich decyzji.

RMSR planuje przeanalizować podjęte w ramach procesu kroki i zadecydować o głosowaniu na spotkaniu w lutym.

Przychody z umów z klientami

RMSR wstępnie postanowiła wprowadzić zmiany do MSSF 15 *Przychody z umów z klientami*, aby uściślić czynniki wskazujące na to, kiedy nie można oddzielnie zidentyfikować dwóch lub więcej zobowiązań do przekazania towarów lub usług.

RMSR postanowiła też podać więcej praktycznych rozwiązań dotyczących okresu przejściowego i potwierdziła, że nie będzie wprowadzała zmian do wymogów MSSF 15 w szeregu obszarów, w tym dotyczących ściągalności, wyceny zapłaty niepieniężnej, prezentacji podatków od sprzedaży oraz definicji zamkniętej umowy.

Wytyczne dotyczące pryncypała i agenta

Na wspólnej sesji RSRF (ang. FASB) Rady potwierdziły zasadę, że jednostka jest pryncypałem (ang. principal) w transakcji, kiedy ma kontrolę nad określonymi towarami lub usługami, zanim te towary lub usługi zostaną przeniesione na klienta. Wprowadzonych zostanie kilka zmian do wytycznych dotyczących pryncypała i agenta (ang. principal versus agent) oraz dodane będą odpowiednie przykłady wyjaśniające, jak należy stosować te wytyczne.

RMSR planuje publikację ostatecznych zmian *Wyjaśnienia do MSSF 15* w marcu 2016 r.

Wycena udziałów w jednostkach stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach, które w swojej treści ekonomicznej stanowią część inwestycji netto

RMSR omawiała zapytanie Komitetu ds. Interpretacji o informacje na temat tego, czy długoterminowe udziały, które w swojej treści ekonomicznej stanowią część inwestycji netto w jednostce stowarzyszonej lub wspólnym przedsięwzięciu, powinny być testowane pod kątem utraty wartości poprzez zastosowanie MSR 28, MSSF 9 lub połączenia tych dwóch standardów.

RMSR poparła dalsze obrady KI na temat tego zagadnienia i zwróciła uwagę na możliwość wypracowania przez KI interpretacji uściślającej rodzaj udziałów, które zawierają się w inwestycji netto.



Czy czytali już Państwo ostatnie blogi PwC dotyczące MSSF?

Derek Carmichael opowiada romantyczną historię nowego standardu dotyczącego leasingu

Saad Siddique wędruje po ścieżce prowadzącej do globalnego przyjęcia standardów MSSF

Zagadnienia odrzucone przez KIMF w skrócie – MSR 12

Simon Whitehead i Satoshi Tsunoda z działu doradczych usług księgowych ze Stanów Zjednoczonych analizują praktyczne znaczenie odrzuceń KI związanych z MSR 12.

Szukasz odpowiedzi? Może udzielili jej już eksperci.

Komitet ds. Interpretacji (KI) regularnie rozpatruje około 20 spraw na swoich okresowych zebraniach. Bardzo niewielki procent omawianych spraw skutkuje wydaniem interpretacji. Wiele zagadnień zostaje odrzuconych; niektóre skutkują wydaniem ulepszenia do standardu lub zmiany o wąskim zakresie. Sprawy nieprzyjęte do planu prac KI kończą jako „odrzużenia IFRIC”, znane profesji księgowej jako „nie IFRIC” czyli „NIFRIC”. Odrzużenia NIFRIC są numerowane (od 2002 r.) i zapisywane w „zielonej księdze” standardów publikowanej przez RMSR, chociaż technicznie nie mają swojego miejsca w autorytatywnej literaturze. Niniejsza seria omawia to, co potrzebujesz wiedzieć na temat spraw „odrzuconych” przez KI. Przechodzimy przez kolejne standardy, a w niniejszym numerze dochodzimy do MSR 12.

MSR 12 jest standardem, który stosunkowo często pojawia się na spotkaniach KI i do dzisiaj powstało ponad 20 odrzuceń IFRIC. Mamy za mało miejsca, aby omówić je wszystkie szczegółowo, dlatego skupimy się na ciekawszych spośród nich. Pełną listę wszystkich odrzuceń NIFRIC można znaleźć w tabeli na końcu artykułu.

Klasyfikacja odsetek i kar (czerwiec 2004 r.)

Zgłaszający zagadnienie zapytał KI, gdzie należy prezentować odsetki i kary od niedopłaconych/nadpłaconych podatków. KI stwierdził, że wymogi w zakresie informacji do ujawnienia zawarte w MSR 1 i MSR 12 są wystarczające, by poinformować użytkownika, gdzie spółka przedstawiła takie kwoty. W związku z tym KI nie zgodziła się na podanie jakichkolwiek wytycznych w sprawie, twierdząc, że występuje możliwość wyboru zasady rachunkowości dla prezentacji tych kwot.

Aktywa w „opakowaniu” firmy (listopad 2005 r. i lipiec 2014 r.)

Problem aktywów w strukturze odrębnej jednostki (ang. a corporate wrapper) lub jednostek posiadających jeden składnik aktywów istnieje od wielu lat. Problemem jest to, że MSR 12 wymaga, aby podawać kwotę podatku odroczonego zarówno w odniesieniu do skutków realizacji składnika aktywów zawartego w firmie, jak i skutków realizacji inwestycji w jednostkę



mieszczącą w sobie dany składnik aktywów (to jest w firmę będącą „opakowaniem”, z ang. a corporate wrapper). Wiele jednostek będzie twierdziło, że nigdy nie sprzedadzą składnika aktywów z firmy, a raczej sprzedadzą jednostkę, która mieści w sobie ten składnik aktywów i w związku z tym różnica przejściowa dotycząca samego składnika aktywów nie ma zastosowania. Nie ma w MSR 12 wyjątku pozwalającego uniknąć wykazywania obu tych różnic przejściowych.

Pierwotnie KI odrzucił zapytanie złożone w 2005 r., ponieważ RMSR pracowała wówczas z RSRF (tj. FASB) nad stworzeniem ujednoliconego standardu na temat podatku dochodowego. Projekt upadł w 2009 r. w związku z bardzo negatywnymi uwagami na temat projektu standardu przedstawionego do dyskusji, w związku z tym problem nie został nigdy rozwiązany. Kiedy powrócił do KI w 2014 r., KI stwierdził, że nie może rozwiązać problemu przez wydanie interpretacji, ponieważ wymogi standardu są jasne, zaś zakres ewentualnej zmiany do standardu będzie wykraczał poza ramy rocznych ulepszeń. W efekcie KI zalecił, aby RMSR rozważyła to zagadnienie w ramach swojego projektu badawczego dotyczącego podatku dochodowego.

Podsumowując, nie wydaje się, by problem został rozwiązany w najbliższej przyszłości, a spółki będą prawdopodobnie musiały nadal wykazywać dwa podatki odroczone w odniesieniu do aktywów w strukturze odrębnej jednostki.

Zakres MSR 12 (grudzień 2005 r., marzec 2006 r., maj 2009 r. i lipiec 2014 r.)

Przez lata KI otrzymał szereg pytań o zakres MSR 12. Zgłaszający sprawę pytali, czy podatki oparte o przychody brutto lub tonaż są podatkami dochodowymi, a także czy niepewne pozycje podatkowe mieszczą się w zakresie wytycznych na temat podatku dochodowego, czy też powinny być traktowane jako rezerwy zgodnie z MSR 37.

KI potwierdziła, że podatki dochodowe to tylko te podatki oparte na jakiejś mierze zysku netto. Podatki oparte o przychody brutto lub podatki płacone zamiast podatków opartych o zysk (na przykład podatki od tonażu) nie spełniają warunków definicji podatku dochodowego. Podatek nie musi być oparty o zysk księgowy przed opodatkowaniem, aby być uznany za podatek dochodowy, ale musi opierać się o jakąś kwotę netto przychodów pomniejszonych o koszty. Po decyzjach dotyczących planu prac KI, potwierdzających, że opłaty publiczne, często określane jako podatek, wchodzi w zakres MSR 37 (marzec 2006 r. i maj 2009 r.), KI opublikował interpretację KIMSF 21 wyjaśniającą rachunkowość opłat publicznych.

Istniała pewna rozbieżność praktyk w odniesieniu do niepewnych pozycji podatkowych, ponieważ niektórzy uważali, że odpowiednim miejscem dla nich jest MSR 37. W 2014 r. KI potwierdził, że niepewne pozycje podatkowe to podatki dochodowe, a MSR 37 nie ma w swoim zakresie podatku dochodowego. Przewiduje się, że wniosek ten zostanie ponownie potwierdzony w spodziewanej interpretacji KI dotyczącej niepewności w podatku dochodowym.

Ujmowanie aktywów z tytułu podatku odroczonego, kiedy jednostka ponosi straty (maj 2014 r.)

Analizując, czy aktywa z tytułu podatku odroczonego są możliwe do zrealizowania, MSR 12 wymaga, aby jednostki najpierw przyjrzały się dodatnim różnicom przejściowych, a następnie oceniły dostępność zysków do opodatkowania, i na koniec zastanowiły się nad możliwościami planowania podatkowego. Jeden ze zgłaszających problem zapytał KI, czy właściwe jest wykorzystanie dodatnich różnic przejściowych do uzasadnienia ujęcia aktywów z tytułu podatku odroczonego przy oczekiwaniu poniesienia przez spółkę strat.



KI potwierdził, że nawet jeżeli spółka spodziewa się poniesienia strat, aktywa z tytułu podatku odroczonego należy ujmować do wysokości zobowiązań z tytułu podatku odroczonego tego samego rodzaju.

Zobowiązania z tytułu podatku odroczonego są źródłem przyszłego dochodu do opodatkowania, który ujmuje się je w bilansie. Dlatego, jeżeli spółka posiada aktywa z tytułu podatku odroczonego, które mogą skutkować odliczeniem w tych samych przyszłych okresach, w których odwróceniu ulegną zobowiązania, wówczas aktywa te należy wykazać.

Dyskontowanie bieżących zobowiązań z tytułu podatku dochodowego (czerwiec 2004 r.)

Zgłaszający problem zapytał, czy bieżące zobowiązania podatkowe powinny być dyskontowane, jeżeli jednostka może płacić podatki przez okres dłuższy niż dwanaście miesięcy. KI zasadniczo poparła dyskontowanie, ale wyraziła obawę, że dyskontowanie bieżących podatków może być sprzeczne z MSR 20, który w tym czasie wymagał nieprzypisywania dodatkowych odsetek pożyczkom rządowym oprocentowanym poniżej rynkowych stóp procentowych. Jednak w czasie, gdy zagadnienie to było omawiane, przewidywano rozwiązanie tego konfliktu w związku ze wstępną decyzją RMSR w sprawie wycofania MSR 20. Komitet ds. Interpretacji uważał, że po wycofaniu MSR 20 zagadnienie to nie będzie już niejasne. Na tej podstawie KI stwierdził, że bieżące zobowiązania podatkowe powinny być dyskontowane, jeżeli są istotne.

Jednakże, później RMSR postanowiła nie wycofywać MSR 20, a nawet zmieniła go dla okresów rozpoczynających się 1 stycznia 2009 r. lub później, wprowadzając wymóg przypisywania dodatkowych odsetek do nierynkowych pożyczek rządowych. Chociaż można było oczekiwać, że zmiana ta rozwiąże problem na korzyść dyskontowania, jednak w styczniu 2009 r. projekt ujednolicenia standardu na temat podatku dochodowego był w pełnym toku i na wspólnym spotkaniu Rad w tym miesiącu RMSR i RSRF postanowiły nie wypowiadać się na temat dyskontowania bieżącego podatku. Chociaż ten projekt ostatecznie trafił na półkę, fakt, że RMSR nie zajęła stanowiska w sprawie dyskontowania bieżących podatków, doprowadził do dalszego zróżnicowania stosowanych praktyk. Naszym zdaniem istnieje możliwość wyboru zasady rachunkowości i spółki mogą zdecydować się na dyskontowanie bieżącego podatku, ale nie muszą.

Zestawienie odrzuceń dotyczących MSR 12

| Temat | Wniosek |
|--|---|
| Aktualizacja wartości aktywów (luty 2002 r.) | Niedodany do planu prac, ponieważ MSR 12 daje wystarczające wytyczne na temat tego, czy zmiany wartości godziwej aktywów powodują powstanie dodatnich różnic przejściowych i zobowiązań z tytułu podatku odroczonego. |
| Efektywne stopy podatkowe (luty 2002 r.) | Niedodane do planu prac, ponieważ MSR 12 daje dostateczne wytyczne na temat efektywnych stóp procentowych, jakie powinny stosować jednostki, które mają niskie efektywne stopy procentowe, na przykład dlatego, że niektóre ich przychody są nieopodatkowane. |
| Aktywa podlegające | Niedodane do planu prac, ponieważ SKI-21 (1), MSR 16 i MSR 12 podają dostateczne wytyczne na temat stóp podatkowych do wyliczenia aktywów |



| | |
|--|---|
| i niepodlegające amortyzacji (sierpień 2002 r.) | i zobowiązań z tytułu podatku dochodowego od nieruchomości inwestycyjnych (2) utrzymywanych na podstawie leasingu finansowego. |
| Podatek dochodowy od podziału w zysku (3) (luty 2003 r.) | KI rozważył, czy jednostka powinna ujmować aktywa z tytułu podatku odroczonego w momencie ujęcia instrumentu kapitałowego i czy uznanie z tytułu podatku odroczonego należy ująć w przychodach, czy w kapitale własnym. W kwietniu 2003 r. RMSR potwierdziła, że skutki podatkowe wypłacenia dywidend należy ujmować w momencie ujęcia zobowiązania do wypłaty dywidendy. |
| Rachunkowość w systemie konsolidacji podatkowej (3) (kwiecień 2003 r.) | Problem dotyczy ujmowania i wyceny aktywów i zobowiązań podatkowych, w przypadku gdy spółka zależna, w której jednostka posiada 100% udział, opuszcza grupę podatkową. KI stwierdził, że problem ten dotyczy tylko jednostkowych sprawozdań finansowych i że trudno będzie podać wytyczne, które mogłyby być stosowane spójnie, w związku z tym, że przepisy podatkowe w każdym kraju są inne. Dlatego nie dodał tego problemu do swojego planu prac. |
| Dyskontowanie bieżących zobowiązań podatkowych (czerwiec 2004 r.) | Niedodany do planu prac, ale KI stwierdził, że bieżące zobowiązania podatkowe powinny być dyskontowane, jeżeli skutki tego są istotne. Obecnie istnieje możliwość wyboru zasady rachunkowości z przyczyn omówionych w powyższym artykule. |
| Klasyfikacja odsetek i kar (czerwiec 2004 r.) | Wymogi w zakresie informacji do ujawnienia zawarte w MSR 12 i MSR 1 dają jasność w sprawie odsetek i kar powstających w wyniku niespłaconych zobowiązań podatkowych. |
| Przeniesienie niewykorzystanych strat podatkowych i kredytu podatkowego (czerwiec 2005 r.) | KI zgodził się, że kryterium prawdopodobieństwa dotyczące ujęcia aktywów z tytułu podatku odroczonego w odniesieniu do niewykorzystanych strat podatkowych i kredytu podatkowego z lat ubiegłych zazwyczaj stosuje się do części z łącznej kwoty. |
| Podatek odroczonego dotyczący leasingu finansowego (czerwiec 2005 r.) | Niedodany do planu prac, ponieważ problem wchodził bezpośrednio w zakres projektu ujednoczenia standardu (4) realizowanego przez RMSR i RSRF. |
| Nieamortyzowane wartości niematerialne (sierpień 2005 r.) | Niedodany do planu prac, ponieważ problem wchodził w zakres projektu ujednoczenia standardu (4) realizowanego przez RMSR i RSRF. KI stwierdził dodatkowo, że SKI-21 (1) ma konkretny ograniczony zakres i nie zajmuje się tym konkretnym problemem. |
| Jednostki | Niedodany do planu prac, ponieważ problem był objęty projektem |



| | |
|--|---|
| posiadające jeden składnik aktywów (listopad 2005 r.) | ujednolicania standardu (4) realizowanym przez RMSR i RSRF. |
| Zakres definicji podatku dochodowego (grudzień 2005 r. i marzec 2006 r.) | Podatki nie muszą bazować na kwocie, która jest dokładnie zyskiem księgowym, by mieścić się w zakresie MSR 12. Termin „zysk do opodatkowania” sugeruje raczej kwotę netto niż brutto. |
| Nieprzekazane zagraniczne przychody zagranicznych oddziałów (lipiec 2007 r.) | Niedodany do planu prac, ponieważ ujęcie zobowiązań z tytułu podatku odroczonego w odniesieniu do różnic przejściowych dotyczących inwestycji w spółki zależne, oddziały, jednostki stowarzyszone i wspólne przedsięwzięcia było omawiane przez RMSR i RSRF w ramach projektu ujednolicania standardu (4). |
| Klasyfikacja podatków od tonażu przez spółki transportowe (maj 2009 r.) | Podatek dochodowy jest podatkiem opartym o miarę zysku netto, a nie wpływy brutto. Podatek od tonażu jest podatkiem opartym o wartość brutto wyniku z działalności. Niedodany do planu prac, ponieważ KI stwierdził, że MSR 12 jasno wyraża się na ten temat. |
| Możliwe do obalenia założenie w celu ustalenia sposobu realizacji (listopad 2011 r.) | Założenie, że wartość bilansowa nieruchomości inwestycyjnej wycenianej w wartości godziwej zostanie zrealizowana poprzez sprzedaż, może również być obalone w okolicznościach innych niż w przypadku opisanym w paragrafie 51C, o ile są na to dostateczne dowody. |
| Rachunkowość zwiększeń do wartości godziwej wprowadzonych przez nowe przepisy podatkowe (lipiec 2012 r.) | KI stwierdził, że zwiększenie do wartości godziwej wynikające ze zmiany przepisów podatkowych koryguje „podstawę opodatkowania” odnośnego aktywa, co skutkuje powstaniem ujemnej różnicy przejściowej. Należy ująć aktywa z tytułu podatku odroczonego, o ile spełnia on kryteria ujmowania zawarte w par. 24 MSR 12. |
| Wpływ wewnętrznej reorganizacji na kwoty podatku odroczonego związane z wartością firmy (maj 2014 r.) | Przeniesienie księgowej wartości firmy w ramach konsolidowanej grupy nie spełni warunków dla wyjątku dotyczącego początkowego ujęcia, ponieważ dane aktywo istniało wcześniej w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym. KI stwierdził, że istniejące wymogi i wytyczne w MSSF są wystarczające. |



| | |
|--|---|
| <p>Ujmowanie i wycena aktywów z tytułu podatku odroczonego, kiedy jednostka ponosi straty (maj 2014 r.)</p> | <p>Aktywa z tytułu podatku odroczonego ujmuje się w odniesieniu do strat podatkowych z lat ubiegłych do wysokości istniejących dodatnich różnic przejściowych, które podlegają odwróceniu w odpowiednim okresie (po uwzględnieniu wszelkich ograniczeń), bez względu na oczekiwania spółki co do przyszłych strat podatkowych. KI stwierdził, że nie jest potrzebna ani Interpretacja, ani Zmiana do standardu.</p> |
| <p>Ujęcie bieżącego podatku dochodowego od niepewnych pozycji podatkowych (lipiec 2014 r.)</p> | <p>To MSR 12, a nie MSR 37 daje odpowiednie wytyczne na temat sposobu ujęcia. KI stwierdził, że są już dostateczne wytyczne (5).</p> |
| <p>Ujęcie podatku odroczonego w odniesieniu do pojedynczego składnika aktywów w strukturze odrębnej jednostki (lipiec 2014 r.)</p> | <p>MSR 12 wymaga, aby spółki wykazywały zarówno wewnętrzną, jak i zewnętrzną podstawę różnic przejściowych wynikających z inwestycji w aktywa umieszczone w strukturze odrębnej jednostki. KI postanowił nie umieszczać tego problemu w swoim planie prac ze względu na jego szeroki charakter, ale zalecił RMSR przeanalizowanie i ocenę tych obaw w swoim projekcie badawczym dotyczącym podatku dochodowego.</p> |
| <p>Stopa podatku dla potrzeb wyceny podatku odroczonego dotyczącego inwestycji w jednostki stowarzyszone (marzec 2015 r.)</p> | <p>Jeżeli część różnicy przejściowej ma być otrzymana jako dywidendy, a inna jej część ma być zrealizowana w momencie sprzedaży lub likwidacji, do poszczególnych części różnicy przejściowej zastosowane zostaną inne stopy podatkowe, aby zachować spójność z przewidywanym sposobem realizacji.</p> |

¹ W rezultacie wprowadzenia zmiany do MSR 12 w 2010 r., SKI-21 został zastąpiony, a wytyczne zawarte w SKI-21 zostały włączone do MSR 12.

² Od czasu odrzucenia IFRIC, MSR 12 został zmieniony i zawiera obecnie możliwe do obalenia założenie, że nieruchomości inwestycyjne wykazywane w wartości godziwej zostaną zrealizowane przez sprzedaż.

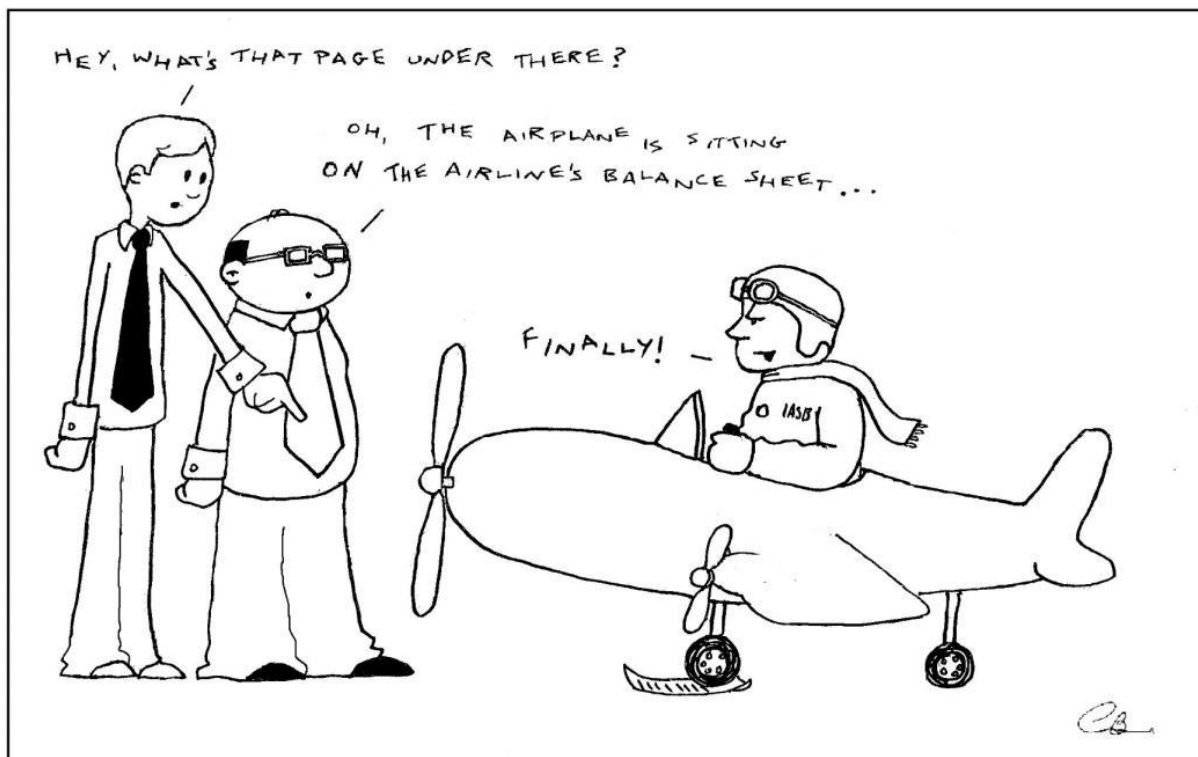
³ Umieszczone w „zielonej księdze”, chociaż nie było w tym czasie częścią Aktualizacji KI.

⁴ Projekt ujednoczenia standardu dotyczącego podatku dochodowego realizowany przez RMSR i RSRF skutkował publikacją projektu standardu do dyskusji w marcu 2009 r. Jednak po analizie listów z uwagami w październiku 2009 r. RMSR postanowiła nie kontynuować tego projektu.

⁵ Później KI postanowił zrealizować szerszy projekt dotyczący ujęcia księgowego niepewności w podatku dochodowym, który zgodnie z przewidywaniami potwierdzi wniosek, że MSR 12 jest odpowiednim standardem.



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

ruth.e.preedy@uk.pwc.com: Tel.: +44 (0) 207 213 2123

Instrumenty finansowe i usługi finansowe

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

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

Wydawca „Aktualności MSSF”

Anna Schweizer

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

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.

© 2016 PricewaterhouseCoopers. Wszelkie prawa zastrzeżone. Nazwa „PricewaterhouseCoopers” odnosi się do sieci firm członkowskich PricewaterhouseCoopers International Limited, z których każda stanowi oddzielny i niezależny podmiot prawny.