

# IFRS news

## Rachunkowość w zakresie podatków i plan projektu badawczego – na zachodnim froncie cisza i spokój?

### W tym odcinku:

- 1 Rachunkowość w zakresie podatków i plan projektu badawczego – na zachodnim froncie cisza i spokój?
- 4 Zmienne płatności z tytułu odrębnego nabycia rzeczowych aktywów trwałych i wartości niematerialnych
- 5 Wpływ zobowiązania z tytułu wycofania z eksploatacji na ustalenie wartości odzyskiwalnej OWŚP
- 7 Problemy odrzucone ostatnio przez Komitet ds. Interpretacji
- 9 Trudności w tłumaczeniu MSSF
- 10 Wiadomości z Cannon Street
- 11 Laboratorium leasingowe
- 12 KIMSF: Zagadnienia odrzucone w skrócie – MSR 23
- 14 Rozrywka
- 15 Na ostatniej stronie

**RMSR (ang. IASB) omówiła projekt badawczy dotyczący podatku dochodowego i postanowiła usunąć go ze swojego planu prac. Anna Schweizer z działu doradczych usług księgowych przygląda się bliżej problemom związanym z MSR 12 „Podatek dochodowy” i analizuje, jakich zmian możemy spodziewać się w najbliższej przyszłości.**

Rachunkowość dotycząca podatku dochodowego pojawiała się kilkakrotnie w planie prac RMSR w ciągu ostatnich dziesięciu lat. RMSR odrzuciła propozycję zmiany MSR 12 po zakończonym niepowodzeniem projekcie ujednolicania standardów realizowanym z RSRF (ang. FASB). Podatek dochodowy został wówczas dodany do planu prac jako bardziej długoterminowy projekt badawczy. Po przeprowadzeniu określonych wstępnych prac nad tym projektem RMSR zorganizowała na swoim majowym posiedzeniu sesję edukacyjną, po której zdecydowała o usunięciu projektu również ze swoich prac badawczych. Analizujemy tutaj potencjalne obszary, na które należy uważać i podsumowujemy, jakie zmiany mogą nastąpić w rachunkowości podatku dochodowego w najbliższej przyszłości.

### Główne przyczyny problemów z zastosowaniem MSR 12 w praktyce

Niektórzy kwestionują koncepcyjną podstawę obecnego modelu rachunkowości podatku dochodowego, ponieważ w modelu tym podatek nie jest wyceniany na bazie zdyskontowanej ani na bazie przepływów pieniężnych. Wielu innych zainteresowanych twierdzi, że model ten jest zbyt skomplikowany i skutkuje sposobem ujmowania, który jest trudny do zrozumienia i kosztowny w zastosowaniu. Pracownicy RMSR określili **zakres niedociągnięć tego modelu** zarówno na poziomie koncepcyjnym, jak i na poziomie jego zastosowania.

### Problemy z obecnym modelem

Inwestorzy i inni użytkownicy sprawozdań finansowych przykładają wagę do wykazywanej w sprawozdaniach efektywnej stawki podatku. Chcą też zapoznać się z podatkowymi przepływami pieniężnymi i oczekiwaniami jednostki w tym zakresie. Może to obejmować stopy podatkowe w ujęciu kasowym i ryzyka związane z przyszłymi przepływami pieniężnymi z tytułu podatku dochodowego a także wartość ekonomiczną spodziewanych obowiązków lub korzyści z tytułu podatku dochodowego.

Obecny standard (czy też „model”) nie dostarcza tych informacji bezpośrednio i często skutkuje ujawnieniem szczegółowych informacji, które nie jest łatwo zrozumieć. To sprawia, że inwestorzy ignorują wiele z ujawnianych informacji lub też szukają informacji alternatywnych.

### Złożoność i koszt sprawozdawczości

Obecny model śledzi różnice pomiędzy saldami księgowymi i podatkowymi aktywów i zobowiązań zgodnie z teorią, że różnice te stanowią przyszłe przychody podatkowe lub odliczenia. Następnie w modelu tym obliczane są i zapisywane przyszłe podatki do zapłacenia (lub odliczenia) z tytułu tych różnic według obowiązującej stawki podatkowej.

Od czasu wprowadzenia tego modelu zmiany wdrożone do standardów rachunkowości i przepisów podatkowych sprawiły, że różnice stały się liczniejsze i bardziej złożone.



Dodatkowo firmy rozszerzają swoją działalność na więcej rynków i podlegają większemu zakresowi przepisów podatkowych.

Model ten zawiera też wiele zawiłych zasad i szereg wyjątków, które mają na celu wyrównanie niezamierzonych konsekwencji lub niepraktycznych rozwiązań.

Jednostki potrzebują pracowników posiadających dogłębną wiedzę na temat podatku dochodowego i standardów sprawozdawczości finansowej do obsługi rachunkowości podatku dochodowego. Związane z tym procesy opierają się zazwyczaj na arkuszach kalkulacyjnych zlokalizowanych poza systemami księgi głównej. Kierownictwo często zwraca się o pomoc do zewnętrznych usługodawców, co zwiększa koszty sporządzania sprawozdań finansowych. Mimo to pojawiają się błędy księgowo i problemy z kontrolą.

#### *Wierny obraz ekonomiczny*

Obecny model krytykowany jest między innymi za to, że może nie przedstawiać ekonomicznej wartości kosztów i korzyści z tytułu podatku dochodowego. Na przykład, kwoty podatku odroczonego wykazywane w bilansie jednostki nie są dyskontowane i nie są korygowane o ryzyko związane z prawdopodobieństwem realizacji przyszłych korzyści podatkowych lub poniesienia przyszłych kosztów podatkowych. Zatem wykazywane kwoty nie odzwierciedlają wartości ekonomicznej przewidywanych przyszłych przepływów pieniężnych, szczególnie jeżeli przyszłe okresy realizacji lub rozliczenia są wydłużone.

Niektórzy zainteresowani kwestionują, czy podatek odroczonego wiernie odzwierciedla faktyczne przyszłe wpływy lub wypływy pieniężne. Twierdzą na przykład, że dopóki kierownictwo zamierza stale reinwestować dochody w inwestycje kapitałowe, stale będzie powstawało zobowiązanie z tytułu podatku odroczonego, odraczając w ten sposób na czas nieokreślony rozliczenie podatku. Inni natomiast uważają, że zobowiązanie z tytułu podatku odroczonego odzwierciedla przyszłe wpływy środków pieniężnych, mimo że przyszłe inwestycje mogą skutkować powstaniem podobnego zobowiązania.

Niesymetryczne traktowanie aktywów i zobowiązań z tytułu podatku odroczonego w modelu również budzi wątpliwości. To znaczy, że ujęcie aktywów musi być poparte

prawdopodobieństwem osiągnięcia w przyszłości dochodu do opodatkowania, natomiast zobowiązania wykazuje się także wówczas, gdy przewidywane są w przyszłości straty.

Sposób ujmowania ekonomicznie równoważnych zmian w przepisach podatkowych może różnić się, zależnie od tego, jak przepisy zostały napisane. Zmiany stóp podatkowych skutkują natychmiastową korektą podatku odroczonego i obciążeń podatkowych, natomiast kredytu podatkowego i odliczeń często nie ujmuje się do momentu wykorzystania danej korzyści podatkowej.

I wreszcie jedną z bardziej istotnych wad w istniejącym standardzie jest brak jakichkolwiek wytycznych w sprawie niepewności dotyczących podatku dochodowego.

#### *Jakich spodziewamy się zmian?*

##### *Plan prac badawczych*

W lipcu RMSR dokonała przeglądu swojego procesu badawczego i postanowiła, co następuje:

- Rada nie rozpocznie projektu tworzenia standardu przed zakończeniem badań, które mają na celu zebranie wystarczających dowodów na to, że występuje problem księgowy oraz że jest on dostatecznie ważny, a także że potrzebne są rozwiązania w standardzie oraz że można znaleźć praktycznie wykonalne rozwiązanie.
- Celem projektu badawczego jest zgromadzenie danych w celu ustalenia, czy wymagane są rozwiązania w formie standardu. Natomiast celem projektu tworzenia standardu jest opracowanie lub zmiana standardu.
- Projekty badawcze nie są automatycznie traktowane mniej priorytetowo niż projekty tworzenia standardów.
- Lista prac badawczych zawiera wszystkie projekty badawcze, w ramach których Rada planuje prowadzić prace do czasu następných Konsultacji w sprawie planu prac, które mają rozpocząć się około roku 2021. W przypadku zmiany okoliczności, na przykład pojawienia się istotnych nowych problemów, Rada może być zmuszona dodać punkty do planu prac.

- W 2015 r. Rada wprowadziła rozróżnienie pomiędzy projektami badawczymi na etapie oceny i projektami badawczymi na etapie rozwoju. Wprowadzenie tego rozróżnienia uwydatniło pewne ważne pytania, ale okazało się ono zbyt sztywne, aby mogło być użyteczne w klasyfikacji projektów badawczych.
- Aby uniknąć niepotrzebnego obciążania interesariuszy, Rada prawdopodobnie poprosi użytkowników o opinie w sprawie ustaleń z badań w ramach wszystkich projektów. Rada będzie prosiła o takie opinie tylko wówczas, gdy będzie to potrzebne.
- Materiały uzyskane w ramach projektów badawczych zostaną zwięźle podsumowane i udostępnione do wglądu.
- Projekt wynikający z przeglądu powdrożeniowego może, zależnie od rodzaju tematu i zakresu materiałów uzyskanych w ramach przeglądu powdrożeniowego, być projektem dotyczącym tworzenia standardu (ang. *standard-setting project*), projektem badawczym (ang. *research project*) lub projektem zachowawczym (ang. *maintenance project*).

#### *Wstępna wersja planu prac*

Rada potwierdziła, że nacisk w swoich działaniach przesunie obecnie z poziomu projektów dotyczących standardów dla konkretnych transakcji w kierunku większego skupiania się na:

- Wspieraniu wdrażania i spójnego stosowania standardów;
- Zwiększaniu spójności pomiędzy poszczególnymi standardami a

Załozeniami koncepcyjnymi;

- Promowaniu lepszej komunikacji w sprawozdawczości finansowej; oraz
- Dbaniu o to, by program badawczy był realny i możliwy do realizacji.

#### *Co to oznacza dla podatków?*

Najpierw dobre wiadomości: RMSR wyciągnęła wnioski z Konsultacji planu prac z roku 2011 i podjęła świadomą decyzję o utrzymaniu na tyle krótkiej listy aktywnych projektów badawczych, aby jej realizacja była realna (a przynajmniej bardziej realna niż poprzednio).

Uwagi otrzymane w ramach konsultacji planu prac na rok 2015 nie przyniosły wyraźnej odpowiedzi na prośby od większości respondentów o realizację stanowczej zmiany modelu. W związku z tym projekt badawczy dotyczący podatku został usunięty z obecnego planu prac. W najbliższej przyszłości spodziewane są tylko następujące zmiany:

- W lipcu omawiano podsumowanie opinii otrzymanych na temat projektu standardu do dyskusji **dotyczącego niepewnych pozycji podatkowych**. Komitet ds. Interpretacji (ang. *IC*) planował publikację ostatecznej interpretacji w najbliższej przyszłości.
- Roczny projekt poprawek do standardów 2015-2017 ma obejmować zmianę do standardu dotyczącą sposobu ujmowania konsekwencji podatkowych płatności dotyczących instrumentów finansowych klasyfikowanych jako instrumenty kapitałowe. Projekt do dyskusji jest spodziewany w trzecim kwartale 2016 roku.

# Zmienne płatności z tytułu odrębnego nabycia rzeczowych aktywów trwałych i wartości niematerialnych

**Komitet ds. Interpretacji (KI) nie zgodził się zająć sposobem ujmowania takich transakcji. Przewiduje się, że obecna w praktyce różnorodność rozwiązań będzie nadal stosowana. W niniejszym artykule przyglądamy się skutkom tego i głębiej analizujemy problem.**

## **Skutki**

Zmienne płatności występują w wielu sektorach. Nabywca dokonuje wstępnej płatności w celu nabycia składnika aktywów i obiecuje sprzedającemu późniejsze płatności. Dodatkowe płatności mogą być na przykład efektem wystąpienia bądź niewystąpienia przyszłych zdarzeń, wyników zrealizowanych z aktywów, zwrotu finansowego uzyskanego przez nabywcę albo występowania oraz ilości zasobów naturalnych.

Należy rozważyć dwa kluczowe pytania:

- Czy należy ujmować zobowiązanie finansowe z tytułu zmiennych płatności w momencie początkowego ujęcia danego składnika aktywów?
- Czy późniejsze zmiany wysokości zobowiązania należy wykazywać w wyniku finansowym, czy jako korektę ceny nabycia składnika aktywów?

W praktyce stosuje się dwa szeroko rozumiane podejścia do ujmowania zmiennych płatności. Wpływ na bilans i rachunek zysków i strat może być istotny, zależnie od wyboru podejścia.

## **Ujęcie zobowiązania finansowego**

Pierwszym podejściem jest zastosowanie modelu zobowiązania finansowego, gdzie zobowiązanie ujmuje się w wartości godziwej na dzień ujęcia składnika aktywów, a następnie dokonuje się jego aktualizacji przez wynik finansowy na każdy dzień sprawozdawczy.

Na wycenę zobowiązania mają wpływ zmiany kwoty do zapłacenia, prawdopodobieństwo płatności oraz termin płatności. Istotna zmienność w rachunku zysków i strat może powstać, gdyż późniejsze zwiększenia lub

zmniejszenia zobowiązania są ujmowane w wyniku finansowym.

## **Akumulacja ceny nabycia**

Drugie podejście to model akumulacji ceny nabycia (ang. *cost accumulation model*). Zobowiązanie ujmuje się w wysokości szacowanych dodatkowych płatności na dzień ujęcia składnika aktywów. Wysokość zobowiązania nie podlega aktualizacji dopóki zmiana nie stanie się wysoce prawdopodobna lub praktycznie pewna. Korekta zobowiązania jest dodawana do wartości bilansowej danego składnika aktywów (lub od niej odejmowana). Takie podejście może narażać składniki aktywów na większe ryzyko utraty wartości w miarę akumulacji ceny nabycia.

## **Spostrzeżenia**

### **Kogo to dotyczy?**

Problem dotyczy jednostek w wielu sektorach, na przykład: farmaceutycznym, wydobywczym, naftowo-gazowym, telekomunikacyjnym, rozrywki i nieruchomości.

Przykłady umów o zmiennych warunkach płatności obejmują nabycie licencji, nabycie skomplikowanego sprzętu, nabycie projektu badawczo-rozwojowego w toku dotyczącego nowego leku, oraz umowy koncesyjne.

### **Co dalej?**

Spółka powinna wybrać metodę wyceny, która jest odpowiednia dla danego rodzaju transakcji, a następnie stosować ją w sposób spójny do wszystkich podobnych transakcji. Zastosowane podejście powinno zostać wyraźnie ujawnione i może w niektórych okolicznościach stanowić zagadnienie w ramach kluczowego osądu księgowego zgodnie z MSR 1.

# **Wpływ zobowiązania z tytułu wycofania z eksploatacji (ang. decommissioning liability) na ustalenie wartości odzyskiwalnej OWŚP (ang. CGU)**

**Komitet ds. Interpretacji nie zgodził się zająć tym problemem księgowym dotyczącym testów na utratę wartości metodą wartości godziwej pomniejszonej o koszty zbycia. W niniejszym artykule przyglądamy się skutkom i analizie problemu.**

Większość zobowiązań jest pomijanych przy kalkulacji wartości odzyskiwalnych w testach na utratę wartości. Jednak niektóre zobowiązania, takie jak zobowiązania z tytułu wycofania z eksploatacji i zwrotu, nie mogą być oddzielone od odnośnych aktywów. Stanowi to problem przy stosowaniu zarówno metody „wartości godziwej pomniejszonej o koszty zbycia” (FVL COD), jak i metody „wartości użytkowej” (VIU).

Komitet ds. Interpretacji zastanawiał się nad sposobem zastosowania obecnych wytycznych do kalkulacji wartości użytkowej i nie zgodził się włączyć tego problemu do swojego planu prac, ponieważ wytyczne dotyczące wartości użytkowej są jasne. Nie były zatem potrzebne ani Interpretacja, ani zmiana do MSR 36. W niniejszym artykule przyglądamy się skutkom i analizie problemu.

## **Skutki**

Zakres decyzji dotyczącej planu prac KI jest ograniczony jedynie do kalkulacji wartości użytkowej, a w szczególności do wytycznych zawartych w paragrafie 78 MSR 36 „Utrata wartości aktywów”. Standard wymaga odejmowania wartości bilansowej ujętego zobowiązania zarówno od wartości bilansowej OWŚP, jak i od wartości ustalonej jako wartości użytkowej, bez wpływów pieniężnych związanych ze zobowiązaniem. KI zauważył, że takie podejście nadaje większego znaczenia dla porównania wartości bilansowej z wartością odzyskiwalną. Decyzja w sprawie planu prac nie wyjaśnia, jak włączyć zobowiązanie z tytułu wycofania z eksploatacji w metodzie FVL COD. Przyglądamy się problemom, które pojawiają się w praktyce przy stosowaniu metody wartości użytkowej i wartości godziwej pomniejszonej o koszty zbycia.

## **Spostrzeżenia**

### **Kogo to dotyczy?**

Decyzja w sprawie planu prac nie odnosi się do większości zobowiązań, tylko do tych, gdzie zobowiązania nie można oddzielić od składnika aktywów, ponieważ nabywca nie mógł lub nie chciał nabyć składnika aktywów lub działalności bez zobowiązania. Zatem nie odnosi się do zadłużenia, zobowiązań dotyczących kapitału obrotowego, podatku odroczonego i innych rezerw. Najczęstszą formą niemożliwego do oddzielenia zobowiązania jest rezerwa na wycofanie z eksploatacji lub zwrot. Najczęściej spotyka się je w sektorach wydobywczym, naftowo-gazowym i energetycznym, chociaż pojawiają się też w innych sektorach. Zazwyczaj są one związane z długowiecznymi aktywami.

### **Jak działa to w praktyce w ramach metody wartości użytkowej (VIU)?**

Wartość odzyskiwalną składnika aktywów ustala się przy wykorzystaniu modelu przepływów pieniężnych w ramach wartości użytkowej opisanego w MSR 36, w paragrafach od 30 do 57. VIU model przepływów pieniężnych wyklucza wpływy pieniężne dotyczące rezerwy na wycofanie z eksploatacji. Wykazana kwota rezerwy jest odejmowana od kwoty ustalonej w ramach modelu wartości użytkowej w celu uzyskania wartości sprzedaży netto. Następnie wartość sprzedaży netto porównuje się z wartością bilansową ośrodka wypracowującego środki pieniężne wraz z rezerwą na wycofanie z eksploatacji zgodnie z MSR 37. Nie jest właściwe ujmowanie wpływów pieniężnych dotyczących zobowiązania z tytułu wycofania z eksploatacji w VIU modelu przepływów pieniężnych.

Model wykorzystuje stopę dyskonta odpowiednią dla testowanych aktywów, odzwierciedla wartość pieniądza w czasie oraz zwrot, jakiego wymagaliby inwestorzy, aby zainwestować w dany składnik aktywów. Wyniki uzyskiwane ze składnika aktywów będą otoczone szeregiem niepewności, między innymi dotyczących popytu, ceny i ryzyka operacyjnego.

Wpływy pieniężne związane ze zobowiązaniem z tytułu wycofania z eksploatacji są otoczone szeregiem niepewności, ale dotyczą one bardziej kwoty i czasu, a nie ich wystąpienia i ryzyka związanego z realizowanymi wynikami. Przyszłe przychody ze sprzedaży mogą być niepewne, ale konieczność zwrotu na koniec okresu użytkowania składnika aktywów nie jest niepewna. Skutek dyskontowania tych wpływów pieniężnych przy zastosowaniu stopy z aktywów, a nie stopy wolnej od ryzyka wymaganej przez MSR 37 może istotnie zmniejszyć kwotę zobowiązania. Efekt ten jest nazywany „zabezpieczeniem stopy dyskonta” (ang. „discount rate cushion”).

#### *Jak działa to w praktyce w ramach metody wartości godziwej pomniejszonej o koszty zbycia (FVLCO)?*

Standard dotyczący utraty wartości zawiera niewiele konkretnych wytycznych w sprawie ustalania FVLCO w sensie ogólnym i nie daje żadnych wytycznych w sprawie sposobu stosowania FVLCO jako wartości odzyskiwalnej dla ośrodka wypracowującego środki pieniężne z niemożliwym do oddzielenia zobowiązaniem. Wartość godziwa jest prawie zawsze ustalana przy pomocy modelu przepływów pieniężnych w celu uzyskania wartości przedsiębiorstwa, chyba że istnieje wiążąca oferta sprzedaży odpowiedniego składnika aktywów lub działalności. W standardzie MSR 36 wartość godziwa jest zdefiniowana jako cena, która zostałaby zapłacona w celu sprzedaży składnika aktywów lub za powzięcie zobowiązania. Problem pojawia się w związku z różnymi metodami, jakie mogą być przyjęte do wyceny aktywów i zobowiązań w wartości godziwej oraz praktyczną metodą często stosowaną przez rzeczoznawców.

Praktyka wyceny jest taka, że tworzy się jeden model przepływów pieniężnych, który określa wartość godziwą działalności (ośrodka wypracowującego środki pieniężne),

obejmującą wpływy pieniężne dotyczące zobowiązania. Podejście to jest spójne z tym, jak uczestnik rynku będzie myślał o ustalaniu wartości godziwej działalności. Główny składnik aktywów może mieć bardzo długi okres użytkowania, w związku z tym wycofanie z eksploatacji lub zwrot mogą nastąpić za wiele lat. Wpływy pieniężne dotyczące zobowiązania, które rozpocznie się za dwadzieścia lat rzadko będą konkretnie ustalone, nawet przez stronę, która chce kupić dane aktywa, ale zostaną uwzględnione w końcowej wartości w modelu przepływów pieniężnych.

Jeżeli jednak kopalnia lub elektrownia zbliża się do końca okresu użytkowania i przepływy pieniężne mają nastąpić wkrótce (na przykład w ciągu najbliższych pięciu lat lub w okresie objętym konkretnymi budżetami), wówczas uczestnik rynku może przyjąć inne podejście, aby przeanalizować, za jaką cenę byłby gotów przeprowadzić transakcję dotyczącą tych aktywów i niedających się oddzielić zobowiązań.

Alternatywnym podejściem będzie obliczenie wartości godziwej składnika aktywów z wyłączeniem wpływów pieniężnych na zaspokojenie zobowiązania i ich zdyskontowanie przy zastosowaniu stopy dyskonta uczestnika rynku. Zobowiązanie zostanie skalkulowane oddzielnie przy zastosowaniu założeń uczestnika rynku, a nie zgodnie z metodą określoną w MSR 37. Wycena zobowiązania powinna odzwierciedlać kwotę, jaką jednostka będzie musiała zapłacić osobie trzeciej za powzięcie zobowiązania. Będzie ona obejmowała marżę zysku dla osoby trzeciej oraz marżę dotyczącą ryzyka szacunku (że zostanie niedoszacowane) i inne podobne założenia uczestnika rynku. W ten sposób uzyskana zostanie prawdopodobnie wyższa kwota zobowiązania niż przy zastosowaniu MSR 37. Ustalona kwota zobowiązania zostanie następnie odjęta od kwoty ustalonej dla składnika aktywów, w wyniku czego uzyskamy wartość godziwą „netto”.

Wartość odzyskiwalna ustalona według FVLCO zgodnie z którąkolwiek z metod wyceny opisanych powyżej jest następnie porównywana z wartością bilansową OWŚP wraz ze zobowiązaniem z tytułu wycofania z eksploatacji wycenionym zgodnie z MSR 37.



## **Problemy odrzucone ostatnio przez Komitet ds. Interpretacji**

**Ruth Preedy i Anna Schweizer z działu doradczych usług księgowych analizują niektóre problemy odrzucone ostatnio przez KI.**



### **MSR 20, Dotacje rządowe – Rachunkowość wpływów pieniężnych podlegających zwrotowi**

**Środki pieniężne otrzymane od rządu podlegające zwrotowi, jeżeli jednostka zdecyduje się na wykorzystanie wyników prac badawczo-rozwojowych**

KI został poproszony o wyjaśnienie, czy środki pieniężne otrzymane od rządu na realizację prac badawczo-rozwojowych powinny być wykazywane jako dotacja rządowa, czy jako umarzalna pożyczka.

Przedstawione fakty były następujące:

- Rząd przekazuje jednostce środki pieniężne na przeprowadzenie badań.
- Środki te podlegają zwrotowi, jeżeli jednostka zdecyduje się wykorzystać i skomercjalizować wyniki prac badawczo-rozwojowych.
- Własność intelektualna zostaje przekazana rządowi, jeżeli jednostka postanowi porzucić projekt.

### **Zobowiązanie finansowe zgodnie z MSSF 9**

KI stwierdził, że umowa ta stanowi zobowiązanie finansowe. Jednostka może uniknąć zwrotu środków pieniężnych poprzez dokonanie rozliczenia przy pomocy zobowiązania niefinansowego (WI). KI stwierdził, że taki wpływ środków pieniężnych nie wchodzi w zakres MSR 20, ponieważ pożyczka nie zostanie umorzona. Jednostka dokona zwrotu albo w postaci środków pieniężnych, albo składników aktywów.

Zobowiązanie finansowe ujmuje się początkowo w wartości godziwej. Ewentualna różnica pomiędzy otrzymanymi środkami pieniężnymi a wartością godziwą może być potraktowana zgodnie z MSR 20.

KI odrzucił problem, ponieważ badanie opinii pokazało niewielką różnorodność stosowanych praktyk, a postanowienia standardu MSSF są jasne.

### **Skutki praktyczne**

W sektorze farmaceutycznym i nauk przyrodniczych często występują umowy o finansowaniu, więc chociaż mieliśmy tu do czynienia z konkretną sytuacją, może ona mieć szerszy oddźwięk. Inwestor venture capital może pożyczyć spółce farmaceutycznej środki pieniężne na prace badawczo-rozwojowe i zażądać ich zwrotu, jeżeli lek zostanie skomercjalizowany. WI zostanie przekazana inwestorowi, jeżeli spółka farmaceutyczna postanowi porzucić projekt badawczy. Odrzucenie tego problemu przez KI sugeruje, że taki przypadek powinien być traktowany jako zobowiązanie finansowe.

### **MSSF 11 „Wspólne ustalenia umowne” i MSSF 10 „Skonsolidowane sprawozdania finansowe” – Ujęcie księgowie transakcji utraty kontroli**

KI przedyskutował, czy jednostka powinna dokonywać aktualizacji wyceny zachowanego udziału w aktywach i zobowiązaniach wspólnego ustalenia umownego, kiedy traci kontrolę nad daną działalnością, lub składnikiem aktywów lub grupą aktywów, które nie stanowią działalności.

Składający zapytanie wskazał na potencjalny konflikt pomiędzy wytycznymi w MSSF 11, które określają, że jednostka powinna ujmować zyski lub straty ze sprzedaży lub wniesienia aktywów do wspólnego ustalenia umownego tylko do poziomu udziałów drugiej strony we wspólnym ustaleniu, a wytycznymi w MSSF 10, które określają, że jednostka powinna zaktualizować wycenę zachowanego udziału w momencie utraty kontroli nad jednostką zależną.

RMSR odroczyła niedawno datę wejścia w życie proponowanych zmian do MSSF 10 i MSR 28 „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych” i postanowiła przeanalizować szereg powiązanych problemów w późniejszym terminie.

Na tej podstawie KI stwierdził, że przegląd powdrożeniowy MSSF 10 i MSSF 11 da Radzie sposobność przeanalizowania transakcji obejmujących utratę kontroli oraz sprzedaż lub wniesienie aktywów do jednostki stowarzyszonej lub wspólnego przedsięwzięcia. Jednostki sprawozdawcze powinny opracować politykę księgową dla tych transakcji i stosować ją w sposób spójny. Wybór polityki należy ujawnić w sprawozdaniu finansowym.

***KIMSF 12 „Umowy na usługi koncesjonowane” – Płatności dokonywane przez koncesjodawcę na rzecz koncesjodawcy w ramach umowy na usługi koncesjonowane***

KI otrzymał prośbę o wyjaśnienie, w jaki sposób koncesjodawca powinien wykazywać płatności dokonywane na rzecz koncesjodawcy w ramach umowy na usługi koncesjonowane w zakresie KIMSF 12.

KI stwierdził, co następuje w okolicznościach innych niż te, w których koncesjodawca zbiera kwoty (na przykład, podatek od sprzedaży) w imieniu koncesjodawcy i wpłaca mu je:

- Jeżeli płatności dotyczą prawa do towaru lub usługi, które są oddzielne od umowy na usługi koncesjonowane, wówczas koncesjodawca wykazuje te płatności stosując odpowiedni standard (lub standardy) MSSF;
- Jeżeli płatności dotyczą prawa do użytkowania składnika aktywów, który jest oddzielny od infrastruktury wchodzącej w zakres KIMSF 12, wówczas operator ocenia, czy umowa zawiera w sobie element leasingu, w którym to przypadku zastosowanie ma MSSF 16 „Leasing” (MSR 17 „Leasing”);
- Jeżeli płatności nie dotyczą prawa do oddzielnego towaru lub usługi bądź

oddzielnego prawa do użytkowania będącego leasingiem, wówczas koncesjodawca wykazuje te płatności w sposób następujący:

- i. Jeżeli umowa na usługi koncesjonowane skutkuje tym, że koncesjodawca ma jedynie umowne prawo do otrzymania środków pieniężnych od koncesjodawcy, wówczas koncesjodawca stosuje MSSF 15 (MSR 18) i wykazuje te płatności jako pomniejszenie ceny transakcji;
- ii. Jeżeli umowa na usługi koncesjonowane skutkuje tym, że koncesjodawca ma jedynie prawo do obciążania opłatami użytkowników usługi publicznej, wówczas koncesjodawca otrzyma składnik wartości niematerialnych w zamian za usługi budowy/unowocześnienia oraz płatności, które powinny być dokonane na rzecz koncesjodawcy. W związku z tym zastosowanie ma MSR 38 „Wartości niematerialne”; oraz
- iii. Jeżeli koncesjodawca posiada zarówno prawo do obciążania opłatami użytkowników usług publicznych, jak i umowne prawo do otrzymania środków pieniężnych od koncesjodawcy, wówczas koncesjodawca zastanawia się, czy te płatności stanowią płatności dokonywane za składnik wartości niematerialnych, czy też płatność należną się klientowi, czy jedno i drugie.

KI zwrócił uwagę, że ustalił już w marcu 2016 r., że problem rachunkowości zmiennych płatności za nabycie aktywów jest dla niego zbyt szeroki. Zwrócił też uwagę, że problem zmiennych płatności na rzecz koncesjodawcy w przypadku stosowania modelu wartości niematerialnych jest powiązany z szerszą kwestią zmiennych płatności za nabycie aktywów. Dlatego zdecydował nie dodawać tego problemu do swojego planu prac.

Decyzja KI w sprawie planu prac oznacza, że obecna różnorodność praktyk ujmowania zmiennych płatności w przypadku wartości niematerialnych będzie kontynuowana.

***Czy widziałeś najnowsze blogi PwC na temat MSSF?***

**Jessica Taurae** omawia wpływ Brexitu na raporty finansowe

**Mary Dolson i Arjan Brouwer** omawiają inne całkowite dochody – czy powinien to być pojemnik do recyklingu, czy ementarz dla słoni?





## **Trudności w tłumaczeniu MSSF**

**Standardy MSSF w ogromnym stopniu przyczyniły się do wprowadzenia przejrzystości, porównywalności i efektywności na rynki finansowe. Jednak w związku z tym, że wytyczne są napisane po angielsku, prawdopodobne jest ryzyko niepoprawnego tłumaczenia (a może należałoby powiedzieć „przypuszczalne”?). Sam King-Jayawardana analizuje obecną sytuację.**

W lipcu Rada Standardów Rachunkowości Australii (AASB) i Rada Standardów Rachunkowości Korei (KASB) opublikowały w ramach wspólnego projektu badawczego swoje spostrzeżenia na temat niespójności w interpretacji standardów MSSF wynikających z różnego podłoża kulturowego i różnych języków. Projekt koncentrował się na różnych stopniach prawdopodobieństwa, które występują w MSSF oraz na tym, jak mogą być one w różny sposób interpretowane w Korei i w Australii.

### **Czym są „stopnie prawdopodobieństwa” (ang. terms of likelihood)?**

„Stopnie prawdopodobieństwa” wyjaśniają prawdopodobieństwo wystąpienia transakcji lub zdarzenia. MSSF zawiera przynajmniej 35 określających je terminów. Każdy z użytych terminów ma w umysłach audytorów i sporządzających inny procent lub przedział prawdopodobieństwa. W rezultacie tego różnice w interpretacji mogą mieć istotny wpływ na decyzje o ujęciu (bądź nie) i kwocie aktywów i zobowiązań.

### **Które terminy zostały wybrane?**

Wybrano trzynaście terminów określających stopień prawdopodobieństwa obejmujących pełny zakres prawdopodobieństwa od najwyższego („praktycznie pewne”, ang. „virtually certain”) do najniższego („niewielkie prawdopodobieństwo”, ang. „remote”).

### **Jakie różnice wykryto?**

Raport podkreśla dwie główne przyczyny rozbieżności: tłumaczenie na inne języki i różne interpretacje kulturowe.

Badanie ujawniło, że wiele subtelności języka angielskiego zostało zagubionych w przypadku terminów takich, jak „probable” i „likely”, „virtually certain” i „reasonably certain”, oraz „highly unlikely” i „extremely unlikely”. We wszystkich tych przypadkach terminy podane w parach zostały przetłumaczone na język koreański jako jeden termin. Jako że każdy z tych terminów w praktyce komercyjnej ma powiązany ze sobą stopień prawdopodobieństwa, skutkiem może być nieujęcie danego składnika aktywów w Australii (z

uwagi na to, że realizacja przychodów może, na przykład, nie być „praktycznie pewna”, ang. „virtually certain”), natomiast w innej jurysdykcji ten składnik aktywów może zostać ujęty, ponieważ zastosowany zostanie niższy próg.

Podobnie, różne jurysdykcje przypisują różny poziom prawdopodobieństwa liczbowego do poszczególnych stopni prawdopodobieństwa. Na przykład, w Australii prawdopodobieństwo liczbowe terminów „probable” i „reasonably possible” jest interpretowane o 10% niżej niż w Korei. Natomiast prawdopodobieństwo liczbowe związane z terminami „unlikely” i „highly unlikely” jest o 10% wyższe w Australii niż w Korei. Może to skutkować ujęciem transakcji w jednej jurysdykcji, podczas gdy identyczna transakcja nie zostanie ujęta w drugiej.

### **Jakie działania wynikną z tego badania?**

Wyniki badania wskazują między innymi na potrzebę, aby RMSR zredukowała liczbę stosowanych terminów określających prawdopodobieństwo i ustaliła ich ograniczony zestaw. Ponadto zachęcają, aby w ramach procesów zbierania opinii i konsultacji związanych z tworzeniem standardów zadawać konkretne pytania o tłumaczenie i interpretację w różnych jurysdykcjach.

I wreszcie w ramach ponownych obrad na temat Założeń koncepcyjnych należy zwrócić uwagę na poziom konserwatyizmu przyjmowany przez sporządzających sprawozdania i audytorów. Obecne propozycje dotyczące kryteriów ujmowania mogą skutkować usunięciem kryterium prawdopodobieństwa, potencjalnie zawężając interpretację prawdopodobieństwa. Może jednak okazać się, że gdy w niektórych standardach kryteria prawdopodobieństwa zostaną zachowane, i tak powstanie potencjalna różnorodność w sposobie zastosowania. Ponadto, nawet jeśli prawdopodobieństwo zostanie usunięte z Założeń koncepcyjnych, nadal może być konieczne stosowanie wysokiego poziomu subiektywnego osądu w celu ustalenia, czy należy ująć dany składnik aktywów lub zobowiązań.

# Wiadomości z Cannon Street

## Stosowanie MSSF 9 „Instrumenty finansowe” z MSSF 4 „Umowy ubezpieczeniowe”

RMSR podjęła wstępną decyzję o uproszczeniu ujawnień dotyczących jednostek stosujących przejściowe zwolnienie mające na celu ujednoczenie zakresu ujawnień nt. wartości godziwej z zakresem ujawnień nt. ryzyka kredytowego. Jednostka powinna ujawnić wartość godziwą na koniec okresu sprawozdawczego oraz zmiany wartości godziwej podczas okresu sprawozdawczego oddzielnie dla następujących dwóch grup aktywów finansowych:

- Aktywa finansowe o umownych przepływach pieniężnych stanowiących

wyłącznie kapitał i odsetki, z wyłączeniem aktywów finansowych przeznaczonych do obrotu lub zarządzanych na bazie wartości godziwej; oraz

- Wszystkie pozostałe aktywa finansowe. Oznacza to wszystkie aktywa finansowe:
  - z umownymi przepływami pieniężnymi niestanowiącymi wyłącznie kapitału lub odsetek; lub
  - przeznaczone do obrotu lub zarządzane na bazie wartości godziwej.

Rada planuje publikację ostatecznych zmian we wrześniu 2016 r.

## MSR 40 „Nieruchomości inwestycyjne”: Przekazanie nieruchomości inwestycyjnych

RMSR zastanowiła się nad analizą uwag na temat Projektu standardu do dyskusji i wstępnie postanowiła przejść do finalizacji proponowanych zmian po wprowadzeniu następujących korekt:

- Wyjaśnienie, że sama tylko zmiana zamiarów kierownictwa nie stanowi dowodu na zmianę sposobu użytkowania;
- Poprawienie dwóch przykładów, tak aby mogły odnosić się do nieruchomości w budowie lub w trakcie rozwoju jak również do gotowych nieruchomości;
- Podkreślenie w Uzasadnieniu wniosków, że jednostka powinna zastosować subiektywny osąd przy ocenie, czy nieruchomość spełnia,

czy przestała spełniać warunki definicji nieruchomości inwestycyjnej;

- Pozwolenie jednostce na zastosowanie jednego z dwóch rozwiązań przejściowych; oraz
- Wymaganie od jednostek ujawnienia informacji o wszelkich reklasyfikacjach nieruchomości w rezultacie zastosowania uproszczonego rozwiązania przejściowego. Przewiduje się, że data wejścia w życie zostanie ustalona na 1 stycznia 2018 r. z możliwością wcześniejszego zastosowania. Rada poprosiła swoich pracowników o rozpoczęcie procesu głosowania i planuje publikację proponowanych zmian w czwartym kwartale 2016 r.

## Roczne poprawki do standardów 2014-2016

RMSR zastanowiła się nad otrzymanymi uwagami i wstępnie postanowiła sfinalizować następujące poprawki:

- MSSF 1 „Zastosowanie MSSF po raz pierwszy”: Usunięcie krótkoterminowych wyłączeń dla jednostek stosujących MSSF po raz pierwszy (1 stycznia 2018 r.)
- MSSF 12 „Ujawnianie udziałów w innych jednostkach”: Wyjaśnienie zakresu wymogów informacyjnych (1 stycznia 2017 r.)

- MSR 28 „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach”: Wycena spółek przejmowanych w wartości godziwej przez wynik finansowy na bazie indywidualnej (1 stycznia 2018 r.)

Rada poprosiła swoich pracowników o rozpoczęcie procesu głosowania i planuje publikację proponowanych zmian w czwartym kwartale 2016 r.

## Roczne poprawki do standardów 2014-2016

Rada wstępnie postanowiła potwierdzić proponowane definicje składnika aktywów i zobowiązania oraz podejścia w zakresie ujmowania. RMSR poprosiła swoich pracowników o przedstawienie na kolejnym posiedzeniu zweryfikowanej analizy tego, jak wybór podstawy wyceny może być uzależniony od cech składnika aktywów lub zobowiązania i

jaki wpływ na przyszłe przepływy pieniężne ma dany składnik aktywów lub zobowiązanie. Na wrześniowym posiedzeniu RMSR omówi kolejne pojęcia i zastanowi się nad tym, czy i jak przepływy pieniężne powinny odzwierciedlać to, że możliwy jest wybór niesymetrycznego traktowania zysków (lub aktywów) i strat (lub zobowiązań).

# Laboratorium leasingowe

W tym miesiącu profesor Lee Singh bada możliwy wpływ nowego standardu na sektor telekomunikacji z pomocą swojej asystentki Marii Williams.



## Hipoteza

MSSF 16 będzie miał istotny wpływ na sektor telekomunikacji, w tym na sposób zawierania umów i na kluczowe wskaźniki wyników (KPI) w sprawozdaniach finansowych.

## Testy i analiza

Większość spółek telekomunikacyjnych zawiera umowy leasingu zarówno z leasingodawcami, jak i leasingobiorcami. Podczas gdy rachunkowość leasingodawcy pozostaje w dużym stopniu niezmienną zgodnie z MSSF 16, nowy standard wprowadza jedno ujęcie księgowe dla leasingobiorców oraz sposób ujmowania aktywów stanowiących prawo do użytkowania i zobowiązań z tytułu leasingu dla wszystkich umów leasingu.

MSSF 16 wprowadza także nową definicję leasingu, która może skutkować zmianą rodzajów umów kwalifikujących się jako leasing. Zgodnie z MSSF 16 umowa zawiera element leasingu, jeżeli jej realizacja zależy od określonego składnika aktywów i umowa przenosi prawo do kontrolowania użytkowania tego składnika aktywów poprzez możliwość uzyskania zasadniczo wszystkich korzyści ekonomicznych z użytkowania tego składnika aktywów.

Przy ocenie następujących rodzajów umów konieczne będzie zastosowanie subiektywnego osądu przy ustalaniu, czy mamy do czynienia z leasingiem zgodnie z MSSF 16:

- Umowy z innymi operatorami obejmujące ustalenia o niezbywalnym prawie do użytkowania lub dzierżawionych łączach;
- Leasing przestrzeni lub pojemności w centralach;
- Wspólne użytkowanie aktywów, w tym masztów oraz umowy o wspólnym użytkowaniu sieci dostępu radiowego;
- Dostarczanie klientom sprzętu, przy pomocy którego operatorzy świadczą usługi telekomunikacyjne, takie jak przystawki STB i modemy, usługi centrum danych i inne umowy outsourcingu; lub
- Umowy dzierżawy punktów sprzedaży detalicznej: pojedynczych sklepów, lokalizacji na głównych ulicach lub sklepów w centrach handlowych.

Poziom szczegółowości poszczególnych umów będzie miał wpływ na analizę tego, czy umowa zawiera element leasingu. Na przykład, praktyczna możliwość zastąpienia przez leasingodawcę jednego środka trwałego innym lub możliwość konkretnej identyfikacji części składnika aktywów.

Dodatkowo przewiduje się, że MSSF 16 będzie miał wpływ na szereg kluczowych wskaźników finansowych. Przeprowadzone przez PwC globalne badanie dotyczące kapitalizacji leasingu (ang. „Global Lease Capitalisation survey”) opublikowane w lutym 2016 r. pokazało, że przewidywany jest średnio 21% wzrost zadłużenia spółek telekomunikacyjnych oraz średnio 8% wzrost EBITA (wzrost następuje w miarę zastępowania kosztów najmu odsetkami i amortyzacją). Przewiduje się także wpływ na CAPEX (wzrost następuje w wyniku ujmowania w bilansie aktywów stanowiących prawo do użytkowania), zadłużenie netto i wskaźniki zadłużenia (wzrost następuje w wyniku ujmowania zobowiązań z tytułu leasingu w zadłużeniu netto) i inne wskaźniki wyników. W rezultacie tego spółki w sektorze telekomunikacji mogą być zmuszone do renegotjacji umów i zmiany polityki w zakresie dywidend.

## Wniosek

MSSF 16 będzie miał istotny wpływ na sektor telekomunikacji. Przy wdrażaniu nowej definicji leasingu do umów konieczne będzie stosowanie subiektywnego osądu, a przyjęcie nowych zasad wywrze wpływ na kluczowe wskaźniki wyników i przyszłe negocjacje handlowe.

## Praktyczne zastosowanie

Nowy standard będzie skutkował nie tylko ujęciem leasingu operacyjnego w bilansie, ale też będzie miał szeroko zakrojone skutki dla działalności operacyjnej i wskaźników wyników. Zalecamy wcześniejsze planowanie i ocenę prawdopodobnych konsekwencji nowego standardu.

Aby dowiedzieć się więcej na temat analizy profesora dotyczącej skutków MSSF 16 „Leasing” dla sektora telekomunikacji, zajrzyj do Spotlight.



# ***KIMSF: Zagadnienia odrzucone w skrócie – MSR 23***



**Rachel Pang z grupy doradczych usług księgowych analizuje praktyczne skutki odrzucenia zagadnień związanych z MSR 23 z planu prac KI.**

**Szukasz odpowiedzi? Może już została udzielona przez ekspertów.**

Komitet ds. Interpretacji regularnie rozpatruje do 20 zagadnień na swoich okresowych posiedzeniach. Bardzo niewielki odsetek omawianych zagadnień skutkuje wydaniem interpretacji. Wiele zagadnień jest odrzucanych, a niektóre są przyjmowane i stają się poprawką lub zmianą o wąskim zakresie. Problemy, które nie zostały przyjęte do planu prac, kończą jako „odrzucenia IFRIC”, znane w profesji księgowej jako „not an IFRIC” czyli „NIFRIC”. Odrzucenia NIFRIC są skodyfikowane (od 2002 r.) i umieszczane w „zielonej księdze” standardów publikowanej przez RMSR, chociaż z technicznego punktu widzenia nie mają żadnej racji bytu w autorytatywnych publikacjach. Niniejsza seria prezentuje to, co powinniście wiedzieć o zagadnieniach, które zostały „odrzucione” przez KI. Omawiamy standardy kolejno, a w tym numerze dochodzimy do MSR 23.

MSR 23 dotyczy ujmowania, wyceny i ujawniania kosztów finansowania zewnętrznego. W ostatnim dziesięcioleciu KI odrzucił dwie sprawy związane z MSR 23.

## ***Różnice kursowe i podlegające kapitalizacji koszty finansowania zewnętrznego (styczeń 2008 r.)***

KI odrzucił prośbę o wytyczne w sprawie traktowania różnic kursowych oraz sposobu ujęcia ewentualnych instrumentów pochodnych wykorzystanych jako zabezpieczenie takich różnic kursowych.

KI stwierdził, że zasada zawarta w MSR 23 „Koszty finansowania zewnętrznego” wymaga od jednostki kapitalizacji kosztów finansowania zewnętrznego, które można bezpośrednio przypisać do nabycia, budowy i produkcji kwalifikującego się składnika aktywów jako część ceny nabycia tego składnika aktywów.

KI stwierdził także, że ustalenie, które koszty finansowania zewnętrznego można bezpośrednio przypisać do nabycia kwalifikującego się składnika aktywów, jest trudne i wymaga zastosowania subiektywnego osądu. W związku z tym to, jak jednostka stosuje MSR 23 do kredytów i pożyczek w walutach obcych, jest kwestią polityki rachunkowości wymagającej zastosowania subiektywnego osądu. MSR 1 wymaga wyraźnego ujawnienia istotnych zasad rachunkowości i osądów księgowych. KI stwierdził, że nie jest tu konieczne podawanie wytycznych w sprawie stosowania.

KI stwierdził też, że RMSR rozważyła ten konkretnie problem w ramach projektu zmian do MSR 23 i zdecydowała nie opracowywać dalszych wytycznych w tym obszarze. Ze tego względu KI odrzucił ten problem.

## ***Znaczenie terminu „ogólne finansowanie” (listopad 2009 r.)***

KI otrzymał zapytanie o to, jakie kredyty i pożyczki zawierają się w terminie „ogólne finansowanie” w przypadku kapitalizacji kosztów finansowania zewnętrznego. Zapytanie zawierało prośbę o wytyczne w sprawie sposobu traktowania ogólnego finansowania wykorzystywanego do zakupu konkretnego składnika aktywów niebędącego „kwalifikującym się składnikiem aktywów”.

KI zwrócił uwagę, że tylko finansowanie celowe zaciągnięte na potrzeby nabycia kwalifikującego się składnika aktywów może być wyłączone z ustalania stopy kapitalizacji dla finansowania ogólnego. Można by stwierdzić, że kredyty i pożyczki związane z konkretnymi aktywami niestanowiącymi kwalifikujących się aktywów nie mogą być wyłączone z ustalania stopy kapitalizacji dla ogólnego finansowania. Z drugiej strony, ogólna zasada w standardzie określa, że koszty finansowania zewnętrznego, które można bezpośrednio przypisać do nabycia kwalifikującego się składnika aktywów są kosztami finansowania, których uniknięto by, gdyby nie poniesiono nakładów na kwalifikujący się składnik aktywów.

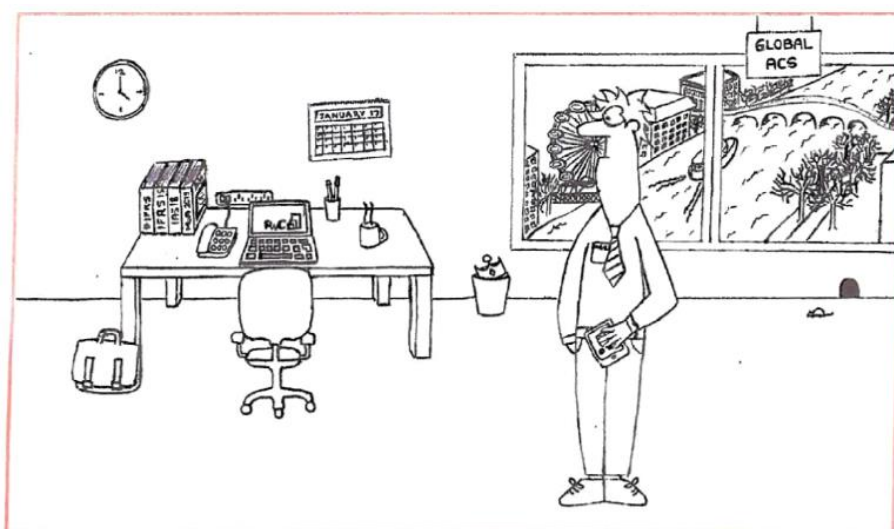
KI stwierdził, że ustalenie, które koszty finansowania zewnętrznego można bezpośrednio przypisać do nabycia kwalifikującego się składnika aktywów, jest trudne i wymaga zastosowania subiektywnego osądu. KI stwierdził także, że RMSR będzie zastanawiała się nad dodaniem tego problemu do projektu rocznych poprawek.

RMSR zwróciła uwagę, że MSR 23 wyklucza jedynie zadłużenie wykorzystane do nabycia kwalifikujących się aktywów z ustalania stopy kapitalizacji, i postanowiła nie umieszczać tego problemu w projekcie rocznych poprawek. Ze tego względu KI odrzucił ten problem.

## Rozrywka



Zróbcie swojemu mózgowi trening i utrzymujcie go w ruchu podczas spokojnych (albo spokojniejszych) letnich miesięcy! Pobawcie się obrazkowym quizem Ernesto Mendeza i znajdźcie pięć różnic odnoszących się do nowego standardu na temat przychodów.



***Czy widziałeś najnowsze wiadomości na temat Brexitu?***

**In Depth: Implikacje księgowe decyzji Wielkiej Brytanii o Brexicie. Część I**  
**Webcast: Wpływ na rachunkowość i sprawozdawczość**

**Practice aide: Podstawy informacji do ujawnienia**

### Rozwiązanie:

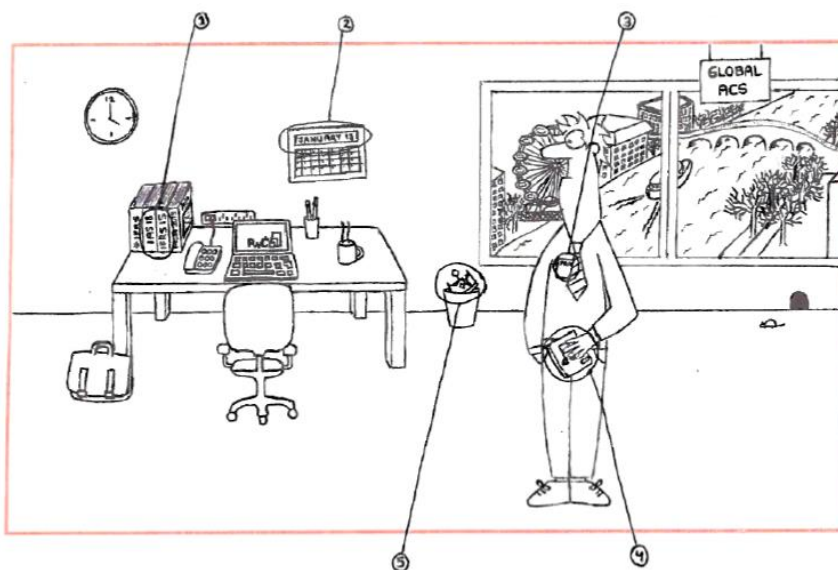
1. Stary (MSR 18 „Przychody”) i nowy (MSSF 15 „Przychody z umów”) standard dotyczący przychodów.
2. RMSR ogłosiła odłożenie daty wejścia w życie MSSF 15 w 2015 r. Obowiązkowa data wejścia w życie to obecnie 1 stycznia 2018 r.
3. Jednostka jest zleceniodawcą, jeżeli sprawuje kontrolę nad określonym towarem lub usługą przed przekazaniem tego towaru lub usługi klientowi. Oprócz prawa posiadania, jednostka uzyskuje kontrolę, jeżeli albo (a) posiada prawo nakazania drugiej jednostce dostarczenia towaru lub usługi klientowi w jej imieniu; albo (b) świadczy istotną usługę połączenia towarów lub usług dostarczonych przez inną jednostkę w celu uzyskania konkretnego towaru lub usługi, które zamówił klient.

Jednostka jest pośrednikiem, jeżeli jej obowiązek wykonania świadczeń polega na zorganizowaniu dostarczenia konkretnego towaru lub usługi przez inną jednostkę.

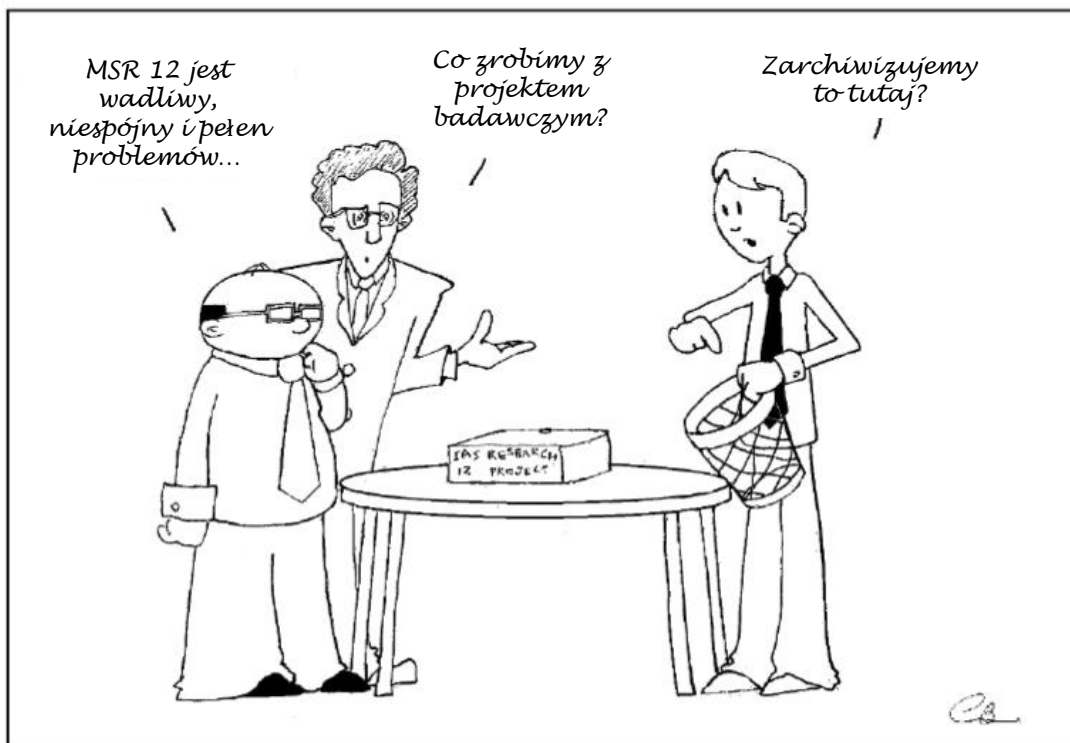
4. Wytyczne w sprawie licencji mają zastosowanie, jeżeli przyrzeczenie udzielenia licencji stanowi oddzielny obowiązek wykonania świadczeń lub jest główną pozycją w ramach połączonych obowiązków wykonania świadczeń. Przyrzeczenie udzielenia licencji jest przyrzeczeniem udzielenia prawa dostępu (ujmowanego przez ustalony okres), jeżeli spełnione są wszystkie poniższe kryteria:
  - a. Jednostka ma obowiązek lub oczekuje się od niej w rozsądnym zakresie podjęcia działań, które mają istotny wpływ na własność intelektualną;
  - b. Prawa takie udzielone bezpośrednio wystawiają klienta na wszelkie pozytywne lub negatywne skutki działań jednostki; oraz
  - c. Działania te nie skutkują przeniesieniem na klienta praw do oddzielnego towaru lub usługi.

Jeżeli którekolwiek z powyższych kryteriów nie zostało spełnione, licencja jest prawem do użytkowania (ujmowanym w konkretnym momencie).

5. MSSF 15 podaje wyjątek od modelu dotyczącego licencji w związku z tantiemami opartymi na wysokości sprzedaży. Jednostka wykazuje przychody z tantiem opartych na sprzedaży lub użytkowaniu tylko wówczas, gdy ma miejsce odnośna sprzedaż lub użytkowanie. Wytyczne te dotyczą umów, w których licencja stanowi oddzielny obowiązek wykonania świadczeń lub jest główną pozycją w ramach połączonych obowiązków wykonania świadczeń.



## Na ostatniej stronie



Niniejsza publikacja zawiera ogólne wskazówki dotyczące wyłącznie poruszonych w niej kwestii, nie stanowi natomiast profesjonalnej porady. Nie uwzględniono w niej celów, sytuacji finansowej ani potrzeb konkretnych odbiorców; żaden odbiorca nie powinien podejmować działań na podstawie informacji zawartych w tej publikacji bez uzyskania niezależnej profesjonalnej porady. Nie wydajemy żadnych oświadczeń ani gwarancji (wyraźnych ani dorozumianych) co do dokładności i kompletności informacji zawartych w tej publikacji oraz, w zakresie dozwolonym prawem, PricewaterhouseCoopers LLP, jej członkowie, pracownicy i agenci nie przyjmują żadnej odpowiedzialności ani obowiązku zachowania staranności w związku z jakimikolwiek konsekwencjami czynności podjętych lub nie podjętych przez Państwa lub inne osoby na podstawie informacji zawartych w tej publikacji oraz wszelkich decyzji podjętych na ich podstawie.

© 2016 PricewaterhouseCoopers. Wszystkie prawa zastrzeżone. Nazwa „PricewaterhouseCoopers” odnosi się do firm wchodzących w skład sieci PricewaterhouseCoopers International Limited, z których każda stanowi odrębny i niezależny podmiot prawny.