



# Aktualności MSSF

## W tym numerze:

1. Za kulisami: Komitet ds. Interpretacji
3. MSSF 16 – Praktyczny przewodnik
4. Wyjaśniamy MSSF 9 dla przedsiębiorstw
5. Szpieg w krainie MSSF 15
7. Wiadomości z Cannon Street
8. Zagadnienia odrzucone przez KIMSF - MSR 39
11. Z przymrużeniem oka

## Za kulisami: Komitet ds. Interpretacji

*Satenik Vanyan, konsultantka PwC oddelegowany do RMSR, oprowadza nas po kulisach Komitetu ds. Interpretacji (KI).*

Zanim zostałam oddelegowana do RMSR niewiele wiedziałam o KI. Wiedziałam o decyzjach KIMSF, które czasem wywoływały panikę wśród osób sporządzających sprawozdania finansowe, jeśli wytyczne nie były zgodne ze stosowanymi przez nich zasadami rachunkowości! Nie wiedziałam jednak, jak działa KI, jego członkowie, jak i jakiego rodzaju decyzje podejmuje KI itp. Po pół roku od oddelegowania wiem więcej.

Komitet ds. Interpretacji składa się z 14 członków pochodzących z całego świata. Są to osoby sporządzające sprawozdania, audytorzy, inwestorzy i naukowcy. Zebrania KI odbywają się sześć razy w roku. Uczestniczą w nich również obserwatorzy będący członkami Rady MSSF oraz osoby z organów nadzoru ostrożnościowego i giełdowego.

Punktem wyjścia dla wszelkich dyskusji KI jest pytanie zadane przez jednostkę. Może to być zarówno osoba, jak i organizacja.

KI to nie pomoc techniczna, więc rozważa wyłącznie wnioski, które spełniają szczególne kryteria opisane w instruktażu Due Process Handbook, np. czy problem dotyczy wielu jednostek i czy ma istotny wpływ na te jednostki. Zasoby KI powinny być sprawnie wykorzystywane do rozwiązywania problemów, które są naprawdę istotne, i prowadzić do ulepszenia rachunkowości.

Wszystkie wnioski są omawiane na publicznych zebraniach. Następnie Komitet decyduje, czy dodać do swojego programu prac projekt standardu, aby rozwiązać dany problem. Komitet albo opracowuje Interpretację, albo zaleca Radzie zmianę o wąskim zakresie danego standardu. Zmiany o wąskim

zakresie zmieniają aktualne wymogi, natomiast Interpretacje dodają nowe. Niektóre ostatnio wydane Interpretacje i zmiany, które spowodowane zostały wnioskami nadesłanymi do KI, to KIMSF 23 „Niepewność związana z ujmowaniem podatku dochodowego” i zmiana MSR 40 wyjaśniająca zasadę przysięgowań do i z nieruchomości inwestycyjnych.

Dość często KI dochodzi do wniosku, że nie jest konieczna zmiana standardów i publikuje decyzję programową (Agenda Decision). Jest to materiał informacyjny wyjaśniający, które wymogi danego standardu mają zastosowanie do pytania, określający podejście, jakie spółki powinny przyjąć, aby odpowiedzieć na pytanie, a czasem naświetlający właściwe wymogi dotyczące ujawnień. Decyzje programowe mają szczególny status. W przeciwieństwie do interpretacji nie są autorytatywne, nie stanowią części istniejących standardów i nie są obowiązujące. Tym niemniej w wielu jurysdykcjach urzędnicy oczekują od jednostek stosowania zasad rachunkowości zgodnie z materiałami informacyjnymi zawartymi w decyzjach programowych KI. Może to stwarzać problemy dla odnośnych jednostek. Rada pracuje nad projektem, który ma zmienić MSR 8, aby odnieść się do tej kwestii. Postępy projektu można śledzić na witrynie internetowej RMSR [tutaj](#).

Aby uzyskać dalsze informacje lub zaprenumerować biuletyn, napisz na adres [corporatereporting@uk.pwc.com](mailto:corporatereporting@uk.pwc.com) lub zarejestruj się online.



Wiele osób uważa, że KI wolno podejmuje decyzje. Zza kulis widzę, że procedury KI to próba balansowania na linie. Interesariusze zawsze podkreślają swoją chęć zaangażowania się w proces tworzenia standardów, chcą, aby się z nimi konsultowano. W związku z tym instruktaż „Due Process Handbook”, który określa procedury KI, przewiduje szeroki proces konsultacji w trakcie opracowywania interpretacji. Na przykład po otrzymaniu wniosku pracownicy często zasięgają opinii różnych interesariuszy, łącznie z organami nadzoru, instytucjami standardotwórczymi i firmami księgowymi, starając się zrozumieć, jak powszechny jest dany problem i jakie zasady przyjęte są w poszczególnych jurysdykcjach. Zazwyczaj proces konsultacji trwa 3 tygodnie. Jeśli po zebraniu KI wydana zostaje decyzja programowa (Agenda Decision), nie jest ona ostateczna i przez 60 dni przyjmowane są wszelkie uwagi do niej. Następnie pracownicy muszą mieć czas na przeanalizowanie tych uwag, aby upewnić się, że żadna nie została pominięta, i wypracować rekomendację dla KI. Wszyscy oczywiście chcą wnieść swój wkład do procesu, a jednocześnie chcą szybkich odpowiedzi. Nie da się tego zrobić!

Często słyszymy, że KI nie reaguje na głosy. Ludzie myślą, że jeśli KI nie proponuje zmian standardu, to nie jest pomocny. Jednak niewiele osób zdaje sobie sprawę z kosztów związanych z tworzeniem standardów. I nie chodzi tylko o czas poświęcony przez pracowników RMSR i Radę. Co ważne, uwagi do proponowanych zmian zgłaszane przez interesariuszy, zatwierdzanie zmian i uwzględnienie ich w przepisy wiąże się z dodatkowymi kosztami, kosztowne jest także wdrażanie zmian przez spółki w ponad 100 krajach na całym świecie.

Warto znaleźć się za kulisami KI. Ogrom pracy wkładany w wyważenie stanowiska pomiędzy różnymi poglądami tak licznych grona zainteresowanych na całym świecie wzbudził we mnie podziw. Tworzenie standardów musi odbywać się w sposób jawny i jest czasochłonne, ale ostatecznie prowadzi do wysokiej jakości sprawozdawczości finansowej.

## MSSF 16 – Praktyczny przewodnik



***W tej nowej serii artykułów wyjaśnimy, jak wdrożyć MSSF 16, podzielimy się praktycznymi radami i spostrzeżeniami pomagającymi określić problemy i skoncentrować prace związane z przejściem na nowy standard. W tym artykule Richard Brown wyjaśnia, od czego zacząć.***

Z pewnością są już Państwo świadomi podstawowej zmiany w MSSF 16: leasingobiorcy ujmują zobowiązanie z tytułu leasingu oraz prawo do użytkowania aktywów w odniesieniu do niemal wszystkich umów leasingu.

Wysokość zobowiązania leasingowego można określić na wysokim poziomie biorąc pod uwagę zobowiązania z tytułu leasingu operacyjnego i dyskontując przepływy pieniężne. Jest to porównywalne ze sposobem już stosowanym przez wiele podmiotów sporządzających sprawozdania finansowe.

Zrozumienie innych zmian w sprawozdaniach finansowych i ich faktyczne zastosowanie wymaga nieco więcej pracy. W tej nowej serii artykułów dzielimy się praktycznymi radami i spostrzeżeniami dotyczącymi zauważonych problemów i omawiamy kwestie, na których należy się skoncentrować wprowadzając MSSF 16.

### ***Dlaczego należy zacząć już teraz?***

Z tych wszystkich powodów, które zazwyczaj wymieniamy przy przyjmowaniu nowego standardu – jest to duży projekt, wymaga czasu, jest skomplikowany itp. Wiele spółek już pracuje nad MSSF 16 z uwagi na jego istotność. W wielu branżach znaczenie tego standardu oznacza, że przyciąga on uwagę komitetów audytu, organów nadzoru, a także jest brany pod uwagę w negocjacjach leasingowych.

Podstawową zmianą jest ujmowanie zobowiązań w bilansie leasingobiorcy. Drugą dużą zmianą dla leasingobiorców jest wcześniejsze ujmowanie kosztów leasingowych. Amortyzacja prawa do użytkowania aktywów zazwyczaj jest taka sama w każdym okresie, ale odsetki będą księgowane z góry, gdyż zobowiązanie jest większe na początku okresu leasingu.

Takie wykazywanie z góry dotyczy każdego przypadku leasingu, więc ogólny koszt leasingu może być bardziej zmienny. Na przykład zawieranie długoterminowej umowy leasingowej powoduje natychmiastowe zwiększenie zobowiązań leasingowych, a koszty z tytułu leasingu będą wyższe przez kolejne kilka lat. Zbilansowany portfel umów leasingowych może tę zmienność ograniczyć. Należy to już teraz przewidzieć i zrozumieć, aby mieć czas na przekształcenie swojego portfela albo ustalenie jasnych oczekiwań dotyczących portfela jeszcze przed przyjęciem MSSF 16.

### ***Ile mają Państwo czasu?***

Trochę ponad rok – MSSF 16 będzie obowiązywać dla okresów sprawozdawczych rozpoczynających się w dniu 1 stycznia 2019 r. lub później. Jeśli wybiorą Państwo opcję zastosowania podejścia w pełni retrospektywnego, trzeba będzie również

przekształcić dane porównawcze. Opcje przejścia na MSSF 19 omówimy szczegółowo w innym numerze Aktualności.

### ***Kogo należy zaangażować?***

Przeprowadzony przez PwC/CBRE w 2017 roku sondaż dotyczący rachunkowości umów leasingu wykazał, że 6696 spółek już utworzyło grupę roboczą ds. MSSF 16. Z uwagi na istotne zmiany, powinni Państwo rozważyć następujące kwestie:

- Relacje inwestorskie – czego oczekują Państwa zewnętrzni interesariusze?
- Polityka skarbowa – jak zobowiązania leasingowe będą wpływać na postanowienia umowne dotyczące zadłużenia i przyszłe finansowanie?
- Zaopatrzenie – czy nowy standard spowoduje zmianę decyzji o tym, czy środki trwale kupić, czy wziąć w leasing?
- Wynagrodzenie – czy trzeba korygować długoterminowe cele motywacyjne?
- Działy podatkowe – czy nowe wymogi mają skutki podatkowe?

### ***Co dalej?***

Wyjaśnimy, jak identyfikować wszystkie Państwa umowy leasingu, a przez kolejne miesiące przejdziemy do tego, na co należy zwracać uwagę w umowach leasingowych, które obejmują inne usługi (np. nieruchomości) i co rozważać wybierając system monitorowania i wykazywania umów leasingu.

Więcej informacji można znaleźć na naszej witrynie, na stronie dotyczącej MSSF 16, [pwc.com/ifrs](http://pwc.com/ifrs)

Pomocne mogą się okazać również [nasze filmy](#).

## Scena 6. ujęcie 1: Wyjaśniamy MSSF 9 w odniesieniu do przedsiębiorstw: Opcjonalne rozliczanie w czasie w rachunkowości zabezpieczeń



**Sandra Thompson, szefowa światowego działu instrumentów finansowych, wyjaśnia, że choć prowadzenie rachunkowości zabezpieczeń zgodnie z MSR 39 może się wydawać łatwiejsze, należy rozważyć więcej kwestii.**

### ŚWIATŁO, KAMERA, AKCJA!

Drodzy Przedsiębiorcy!

MSSF 9 zaczyna obowiązywać w roku 2018. Ale spółki mogą wybrać, czy chcą przyjąć nowe wymogi dotyczące rachunkowości zabezpieczeń wraz z resztą MSSF 9, czy utrzymać rachunkowość zabezpieczeń zgodnie z MSR 39. To wybór typu „wszystko albo nic” – spółka musi albo przenieść całą swoją rachunkowość zabezpieczeń zgodnie z MSSF 9, albo nadal stosować MSR 39 do wszystkich swoich zabezpieczeń. Wszystkie podmioty mogą dokonać tego wyboru i stosuje się to do wszystkich transakcji zabezpieczających, ale wyjaśnimy, co spółki powinny rozważyć przed podjęciem decyzji.

Prowadzenie rachunkowości zabezpieczeń zgodnie z MSR 39 może się wydawać łatwiejsze (szczególnie w roku, w którym spółki muszą również przyjąć MSSF 15, nowy standard dotyczący przychodów), ale wyjaśnimy, co spółki powinny rozważyć przed podjęciem decyzji.

### Jaka praca wiąże się z przyjęciem rachunkowości zabezpieczeń zgodnie z MSSF 9?

Przyjęcie rachunkowości zabezpieczeń zgodnie z MSSF 9 wiąże się z pewnym wysiłkiem. Na przykład, nawet jeśli przedsiębiorstwo ma tylko kilka prostych zabezpieczeń, które wykazują zgodnie z rachunkowością zabezpieczeń według MSR 39, będzie musiało zaktualizować dokumentację dotyczącą zabezpieczeń, tak aby zapewnić jej zgodność z MSSF 9. Przedsiębiorstwa będą również musiały wziąć pod uwagę wartość pieniądza w czasie przy wycenie wszelkich nieefektywności, więc spółki, które nie robiły tego zgodnie z MSR 39 będą musiały wprowadzić tę zmianę. Jednak w odniesieniu do prostych zabezpieczeń nie powinno to być szczególnie uciążliwe.

W wypadku bardziej skomplikowanych zabezpieczeń, może to wymagać więcej pracy. Jednak będzie to zazwyczaj konieczne, aby móc czerpać korzyści wynikające ze zmienionych wymogów MSSF 9 (z których najważniejsze są wymienione poniżej) – i może oznaczać, że obecnie przedsiębiorstwo może stosować rachunkowość zabezpieczeń tam, gdzie zgodnie z MSR 39 nie mogło tego robić.

### Jaka praca będzie konieczna nawet wtedy, gdy przedsiębiorstwo nie wprowadzi rachunkowości zabezpieczeń zgodnie z MSSF 9?

Przedsiębiorstwo, które postanowi zachować rachunkowość zabezpieczeń zgodnie z MSR 39, będzie i tak musiało podawać informacje

wymagane do ujawnienia zgodnie z nowym MSSF 9. Będą one uzupełniać wymogi dotyczące rachunkowości zabezpieczeń zgodnie z MSSF 9. Nowe ujawnienia obejmują np. strategię zarządzania ryzykiem przez przedsiębiorstwo, sposób ustalania relacji gospodarczej i stopy zabezpieczeń dla każdego zabezpieczenia. Są one jednak podobne do tych, które muszą być ujęte w dokumentacji zabezpieczeń zgodnie z MSSF 9. Oznacza to, że dużo pracy koniecznej, by spełnić wymogi rachunkowości zabezpieczeń zgodnie z MSSF 9 będzie i tak wymaganych przy nowych ujawnieniach, nawet jeśli przedsiębiorstwo postanowi zachować sposób rachunkowości zgodnie z MSR 39. Tak więc dodatkowy wysiłek konieczny, by przejść na rachunkowość zabezpieczeń zgodną z MSSF 9 może się okazać niewielki.

### Jakie korzyści płyną z przyjęcia rachunkowości zabezpieczeń zgodnej z MSSF 9?

Głównym celem RMSR przy zmianach wymogów dotyczących rachunkowości zabezpieczeń zgodnie z MSR 39 było ułatwienie zakwalifikowania zabezpieczeń gospodarczych do rachunkowości zabezpieczeń. Na przykład:

- Test efektywności 80-125%, wyznaczający ścisły przedział, został zastąpiony wymogiem istnienia relacji ekonomicznej. W ten sposób usunięto kluczowy powód obecnej niemożności zakwalifikowania niektórych zabezpieczeń do rachunkowości zabezpieczeń.
- Przedsiębiorstwa mogą przeznaczyć więcej elementów ryzyka i „warstw” grup pozycji.
- Zabezpieczanie się opcją, swapem walutowym i transakcją forward może prowadzić do zmienności w rachunku zysków i strat.

Zgodnie z MSSF 9 bardziej prawdopodobne jest odzwierciedlenie ekonomicznej efektywności zabezpieczenia. Jest to ważne z trzech powodów:

- MSSF 9 stanowi istotną możliwość dla przedsiębiorstw lepszego dostosowania rachunkowości do sposobu zarządzania ryzykiem.
- MSSF 9 to szansa przemyślenia przez przedsiębiorstwa ich strategii zabezpieczeń. Poprzednie strategie, które zostały odrzucone, gdyż powodowały zmienność w rachunku zysków i strat, mogą zostać przywrócone. Przyjęcie MSSF 9 może mieć wpływ na zarządzanie ryzykiem, a nie tylko być zmianą w rachunkowości.





- MSSF 9 pozwoli przedsiębiorstwom lepiej odzwierciedlić sposób zarządzania ryzykiem. Inwestorzy coraz więcej wagi przykładają do ryzyka i sposobu zarządzania nim, jest to więc kluczowa część strategii komunikacyjnej przedsiębiorstwa.

#### Wnioski

- Przyjęcie rachunkowości zabezpieczeń zgodnej z MSSF 9 będzie wymagało nieco dodatkowej pracy, więc pozostanie przy MSR 39 w tym celu może wydawać się łatwiejsze.
- Nowe ujawnienia zgodne z MSSF 9 oznaczają jednak, że i tak trzeba wykonać większość pracy, więc nie wydaje się, aby kurczowe trzymanie się MSR 39 było znacznie łatwiejsze.

- Jeśli pozostaną Państwo przy rachunkowości zabezpieczeń zgodnej z MSR 39, nie będą Państwo mogli skorzystać z wszystkich zalet przejścia na MSSF 9.

**Sprawdź to!! Pełen opis treści MSSF 9 i odośne filmy można znaleźć [tutaj](#).**

## Szpieg w krainie MSSF 15



**Z pomocą „szpiega” w krainie MSSF 15, Akemi Miura, specjalistka od przychodów, sprawdza, jak ustalić, czy jednostka powinna ujmować koszty umowne jako aktywa zgodnie z MSSF 15**

#### Podejrzani

Podmioty często ponoszą koszty w celu pozyskania lub realizacji umowy. MSSF 15 daje więcej wytycznych dotyczących wykazywania tych kosztów niż aktualnie obowiązujące zasady rachunkowości.

MSSF 15 określa, kiedy można kapitalizować koszty konieczne do pozyskania lub realizacji umowy.

#### Opis przypadku – Koszty doprowadzenia do zawarcia umowy

Jednostka wykazuje koszty bezpośrednie pozyskiwania umowy zgodnie z MSSF 15 jako aktywa, jeśli oczekuje, że się zwrócą. Koszty obciążające klienta, bez względu na to, czy umowa została pozyskana, są ujmowane jako aktywa. Koszty przyrostowe to koszty, które nie zostałyby poniesione, gdyby nie pozyskano umowy.

Praktyczna wskazówka: jednostka może ujmować koszty w rachunku wyników, gdy oczekiwany okres amortyzacji nie jest dłuższy niż rok.

#### Fakty

##### Przypadek 1: Koszty doprowadzenia do zawarcia umowy – branża telekomunikacyjna

Firma telekomunikacyjna sprzedaje telefony komórkowe i programy usług telekomunikacyjnych w swoim sklepie detalicznym. Agenci ds. sprzedaży w sklepie w danym miesiącu podpisali umowy na dwuletnie usługi ze 120 klientami. Poza wynagrodzeniem, firma płaci im prowizję od sprzedaży tych umów. Sklep detaliczny poniósł również pewne koszty reklamowe.

Zapłacone prowizje płacone agentom to koszty bezpośrednie, których nie poniesiono by, gdyby nie sprzedano umowy. O ile koszty te są możliwe do odzyskania, powinny być ujmowane jako aktywa.

Inne koszty, łącznie z wynagrodzeniami i kosztami reklamy, powinny być ujęte w kosztach. Koszty te poniesiono by nawet wtedy, gdyby umowy nie podpisano.



#### Opis przypadku – Koszty realizacji

Jednostka najpierw ustala, czy koszt wykonania umowy mieści się w zakresie innego standardu (na przykład dotyczącego zapasów lub środków trwałych). Jeśli tak, należy postępować zgodnie z tym standardem.

W innym wypadku koszty ujmowane są jako aktywa, jeśli:

- 1) dotyczą bezpośrednio umowy lub szczególnej przewidywanej umowy;
- 2) generują lub ulepszą zasoby, które będą wykorzystane do zaspokojenia przyszłego zobowiązania oraz
- 3) oczekuje się ich odzyskania.

Koszty mające bezpośredni związek z umową obejmują na przykład bezpośrednie koszty pracownicze, bezpośrednie materiały oraz koszty, które w jasny sposób obciążają klienta objętego umową. Koszt zarządzania umową oraz nadzoru i ubezpieczenia również jest uwzględniany, o ile jest bezpośrednio związany z umową.

Koszty materiałów, które zostały utracone i nie są wymagane w ramach umowy powinny być ujmowane jako koszty z chwilą ich poniesienia. Takie koszty nie generują ani nie ulepszają zasobów, więc nie spełniają drugiego kryterium. Koszty dotyczące zaspokojonych (lub częściowo zaspokojonych) zobowiązań dotyczących świadczeń również powinny być wykazywane w kosztach w miarę ich ponoszenia, gdyż nie dotyczą przyszłych zobowiązań z tytułu świadczeń, a więc też nie spełniają drugiego kryterium.

### **Fakty**

#### **Przypadek 2: koszty realizacji – koszty organizacji**

TechCo zawiera umowę outsourcingową z klientem, w celu śledzenia i monitorowania płatności przez okres pięciu lat. TechCo ponosi koszty na początku okresu obowiązywania umowy. Składają się na nie koszty pobrania danych i informacji o płatnościach wymaganych do realizacji umowy.

Po skonfigurowaniu klienta stałe śledzenie i monitorowanie płatności jest zautomatyzowane.

TechCo powinna ujmować koszty organizacji ponoszone na początku umowy jako aktywa, ponieważ koszty te:

- 1) dotyczą bezpośrednio umowy
- 2) polepszają zasoby podmiotu mające zapewniać wyniki w czasie obowiązywania umowy i wiążą się z przyszłymi świadczeniami oraz
- 3) oczekuje się ich odzyskania dzięki warunkom umowy

### **Zalecenia**

Należy zastanowić się, czy dane koszty zostałyby poniesione nawet wtedy, gdy nie udało się pozyskać umowy.

- a) Takie koszty stanowią koszty bezpośrednie.
- b) Aby móc ująć koszty realizacji jako aktywa, należy zapewnić, że spełnione będą wszystkie trzy kryteria ujęcia.

### **Dalsze dochodzenie**

Jednostka musi rozważyć, przez jaki okres należy amortyzować skapitalizowane aktywa. Aktywa z tytułu umowy podlegają testom na utratę wartości. Zostaną one omówione w następnym artykule.

## Wiadomości z Cannon Street

### Wybór wydawcy



#### Zmiany zasad rachunkowości wynikające z decyzji programowych

Rada postanowiła wstępnie nie zmieniać MSR 8, aby odnieść się do trudności czasowych dotyczących zmian w zasadach rachunkowości wynikających z decyzji programowych opublikowanych przez Komitet ds. Interpretacji. Może to wywoływać nacisk na osoby sporządzające sprawozdania finansów, gdy data sprawozdawcza jest nieodległa od daty publikacji.

Jednak Rada postanowiła wstępnie zmienić MSR 8, aby wyjaśnić, że dobrowolne zmiany zasad rachunkowości powinny być stosowane retrospektywnie, chyba że okaże się to niepraktyczne albo koszt takiego rozwiązania przewyższy jego korzyści. Ponadto Rada wstępnie postanowiła przedstawić wytyczne dotyczące oceny przez podmiot kosztów i korzyści wynikających z retrospektywnego zastosowania zmiany zasad w wyniku decyzji programowej.

## Inne ważne kwestie

### Utrzymanie MSSF



#### Zmiany do MSR 19 i KIMSF 14

Rada postanowiła sfinalizować zmiany do MSR 19 dotyczące zmian programów, ich ograniczenia lub rozliczenia. Przewiduje publikację zmian w grudniu 2017 r. i ich wejście w życie z dniem 1 stycznia 2019 r. Dozwolone jest wcześniejsze zastosowanie.

Rada wstępnie postanowiła prowadzić dalsze prace nad oceną, czy możliwe byłoby określenie podejścia do zmian do KIMSF 14 w większym stopniu opartego na zasadach ogólnych. Rada będzie dalej rozważać tę kwestię na przyszłym zebraniu.

#### Rocznne poprawki z 2015-2017 r.

Rada wstępnie postanowiła sfinalizować roczne poprawki za lata 2015-2017 z datą wejścia w życie z dniem 1 stycznia 2019 r., z możliwością wcześniejszego zastosowania.

#### Połączenia jednostek gospodarczych znajdujących się pod wspólną kontrolą

Pracownicy przedstawili wyniki swoich badań nad połączeniami jednostek gospodarczych pod wspólną kontrolą. Badania pracowników potwierdziły różnorodność praktyk dotyczących rachunkowości połączeń jednostek gospodarczych pod wspólną kontrolą i konieczności przejścia do dalszych etapów projektu, w celu opublikowania wersji roboczej standardu do dyskusji.

#### Pierwsze sprawozdanie finansowe

Rada wstępnie postanowiła o przyznaniu priorytetu wprowadzaniu sum częściowych, takich jak EBIT do sprawozdań z wyników finansowych, aby umożliwić porównywalność jednostek. Rada zgodziła się rozważyć wprowadzenie kategorii inwestycyjnej do sprawozdania z wyników finansowych.

Rada wstępnie postanowiła, że wprowadzenie EBIT lub podobnych sum częściowych i kategorii inwestycyjnej może spowodować wprowadzenie dodatkowych pozycji dla odzwierciedlenia struktury kapitałowej podmiotu.

Rada wstępnie postanowiła również zapewnić dodatkowe wytyczne dotyczące analizy kosztów w układzie rodzajowym lub kalkulacyjnym.

To są główne punkty lipcowego posiedzenia Rady i publikacji RMSR wybrane przez wydawcę. Pełną listę wszystkich omawianych zagadnień można znaleźć na stronie RMSR: [www.IFRS.org](http://www.IFRS.org).

## Odrzucenia KIMSF - MSR 39



**Hannah King z działu księgowych usług doradczych bada praktyczne skutki odrzuceń przez KI związanych z MSR 39.**

### **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 umieszczone 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 „odrzucone” przez KI. Omawiamy standardy kolejno, a w tym numerze dochodzimy do MSR 39.

MSR 39 określa wymogi dotyczące ujmowania, klasyfikacji i wyceny aktywów i zobowiązań finansowych. Wiele kwestii dotyczących wszystkich aspektów MSR 39 wniesiono do KI, doprowadziło to do odrzucenia około 40 z nich. To odzwierciedla kompleksowość i trudności interpretacyjne standardu. W związku z tym RMSR zastąpiła MSR 39 nowym standardem MSSF 9. MSSF 9 wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2018 r.

MSSF 9 przejął niektóre wymogi MSR 39 w niezmienionej lub prawie niezmienionej postaci (np. zaprzestanie ujmowania i wbudowane w zobowiązania finansowe instrumenty pochodne). Dwie poniższe kwestie pozostają istotne w MSSF 9.

### **Wykazywanie pochodnych instrumentów walutowych wbudowanych w umowę zasadniczą (styczeń 2015 r.)**

MSR 39 (dla wszystkich umów zasadniczych) i MSSF 9 (dla niefinansowych umów zasadniczych i zobowiązań finansowych) wymagają oddzielnego wykazywania wbudowanego instrumentu pochodnego jako instrumentu pochodnego, jeśli nie jest on „ściśle powiązany” z umową zasadniczą.

MSR 39 i MSSF 9 dają przykład wbudowanego walutowego instrumentu pochodnego w umowie o nabycie lub sprzedaż pozycji niefinansowej, gdy cena wyrażona jest w walucie obcej. Wbudowany instrument pochodny jest ściśle powiązany z umową zasadniczą, jeśli wymaga płatności w tej samej walucie, w której zazwyczaj wyrażona jest cena odnośnego towaru lub usługi w transakcjach handlowych na świecie (kryterium „rutynowej denominacji”).

KI poproszono o rozważenie, czy umowa licencyjna (umowa zasadnicza) zawierała wbudowany walutowy instrument pochodny ściśle powiązany z umową zasadniczą. Zasugerowano, że płatności umowne były wyrażone w walucie, która spełnia kryterium rutynowej denominacji na podstawie praktyk rynkowych dla takich umów.

KI odrzucił ten argument, zauważając, że ocena kryterium rutynowej denominacji opiera się na dowodach, czy dane transakcje handlowe są wyrażone w tej walucie na całym świecie, a nie tylko lokalnie, albo na praktyce rynkowej. KI zaobserwował, że ocena ta opiera się faktycznie na dostępnych dowodach.

W praktyce kryterium rutynowej denominacji jest interpretowane wąsko i potwierdzone w odniesieniu do pozycji, którymi prowadzony jest obrót (przede wszystkim na zorganizowanym rynku) w jednej walucie na całym świecie. W związku z tym tylko kilka pozycji, takich jak ropa naftowa i pewne metale, spełnia kryterium rutynowej denominacji.

### **Metoda efektywnej stopy procentowej, gdy przepływy pieniężne są powiązane z inflacją (lipiec 2008 r.)**

Podmioty czasami emitują lub inwestują w papiery dłużne, których płatności (kwota główna i/lub odsetki) są powiązane ze zmianami wskaźnika inflacji za dany okres. Dla instrumentów, które są wykazywane w całości (tzn. wszelkie wbudowane instrumenty są „ściśle powiązane” z umową zasadniczą) według zamortyzowanego kosztu, poproszono KI o wytyczne dotyczące stosowania metody efektywnej stopy procentowej (ESP). KI zauważył, że par. od AG6 do AG8 MSR 39 (które są identyczne z par. od B5.4.4 do B5.4.6 MSSF 9) zapewniają właściwe wytyczne dotyczące stosowania.

W związku z tym są dwie możliwości:

- Można zastosować wytyczne z par. AG7 MSR 39 (B5.4.5 z MSSF 9) do instrumentów o zmiennej stopie procentowej, które są przeliczowane do stóp rynkowych.
- Zmiany płatności odsetkowych spowodowane zmianami wskaźnika inflacji zmieniają ESP. Zazwyczaj nie powoduje to korekty wykazywanych kwot instrumentu, ani zysków czy strat.
- Można zastosować wytyczne z par. AG8 MSR 39 (B5.4.6 z MSSF 9) w odniesieniu do zmian oszacowań. ESP nie jest korygowane z uwagi na zmiany wskaźnika inflacji. Wartość bilansowa instrumentu podlega przeliczeniu przez dyskontowanie skorygowanych szacunkowych przepływów pieniężnych z zastosowaniem pierwotnej ESP.



Wynikająca z tego korekta jest bezzwłocznie ujmowana w rachunku zysków i strat jako zysk lub strata, co daje większą zmienność niż podejście pierwsze.

Ustalenie, które podejście jest bardziej właściwe, wymaga subiektywnego osądu. Ocenia się to na podstawie tego, czy instrument powiązany z inflacją jest uznawany za ekonomicznie podobny do instrumentu o zmiennej stopie procentowej,

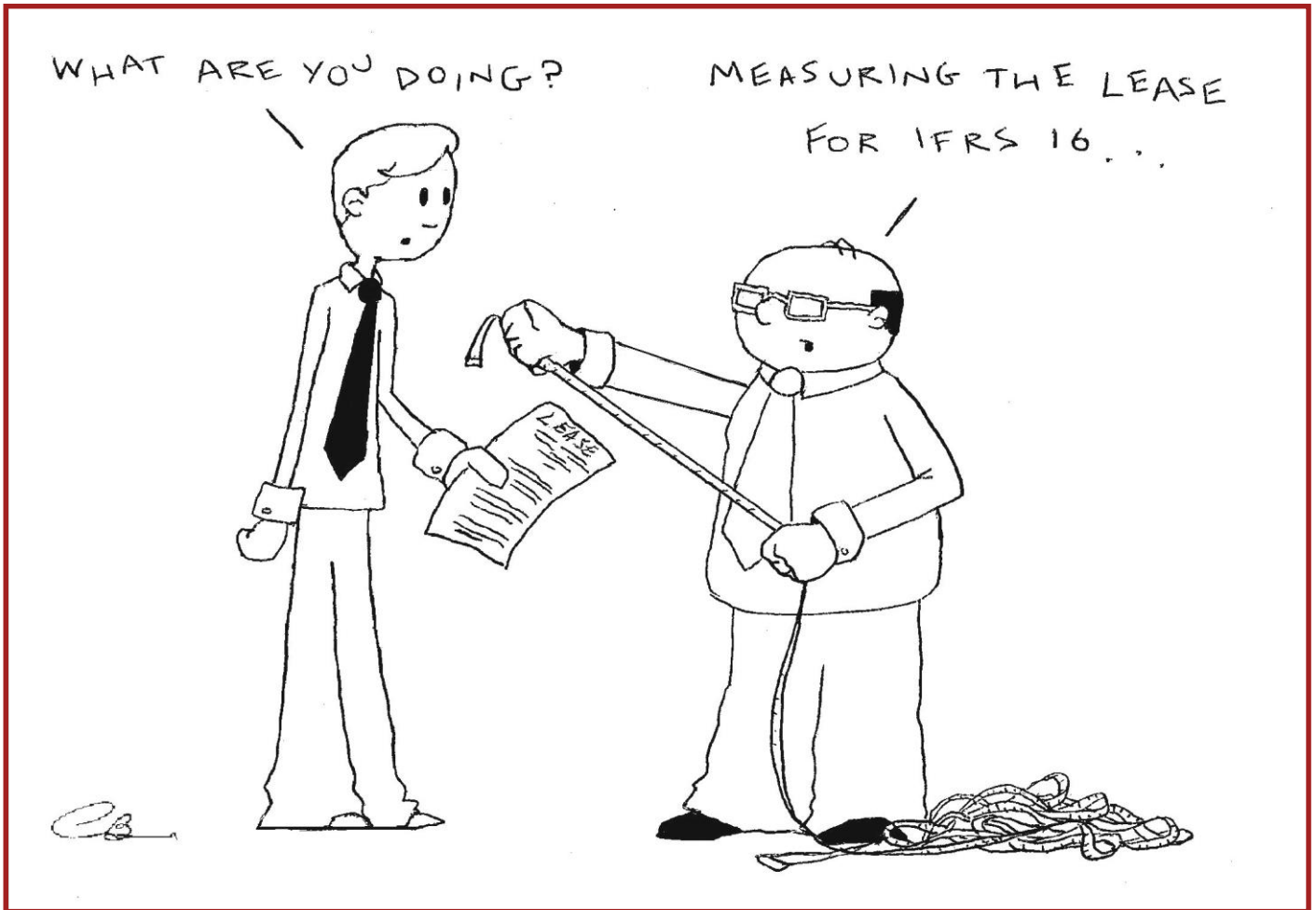
który jest przeliczany do stopy rynkowej.

W tabeli poniżej przedstawiono wybór NIFRIC dotyczących MSR 39, które nadal będą stosowane zgodnie z MSSF 9.

Temat	Podsumowanie wniosków
Wyodrębnienie wbudowanego limitu dolnego od umowy zasadniczej na stopę zmienną (styczeń 2016 r.)	Wytyczne dotyczące wbudowanych instrumentów pochodnych w MSR 39 w odniesieniu do aktywów i zobowiązań finansowych (i MSSF 9 w odniesieniu do zobowiązań finansowych) stosuje się tak samo do dolnych limitów stóp procentowych w środowisku ujemnych stóp, jak w środowisku stóp dodatnich. Jednostka powinna porównać ogólny dolny limit stóp procentowych dla umowy hybrydowej ze stopą rynkową dla podobnego instrumentu bez dolnego limitu stopy.
Przychody i koszty z tytułu instrumentów finansowych o ujemnej rentowności – prezentacja w sprawozdaniu z całkowitych dochodów (styczeń 2015 r.)	Koszty wynikające w aktywów finansowych z uwagi na ujemną efektywną stopę procentową nie powinny być prezentowane jako przychód z tytułu odsetek, ale we właściwej klasyfikacji kosztów.
Wykazywanie pochodnych instrumentów walutowych wbudowanych w umowę zasadniczą (styczeń 2015 r.)	Ocena kryterium rutynowej denominacji opiera się na dowodach, czy dane transakcje handlowe są wyrażone w danej walucie na całym świecie, a nie tylko lokalnie.
Zaprzestanie ujmowania instrumentów finansowych z chwilą modyfikacji (wrzesień 2012 r.)	W ramach restrukturyzacji greckich obligacji państwowych (GGB), część starych GGB została wymieniona na dwadzieścia nowych obligacji o innych terminach wykupu i stopach oprocentowania. KI stwierdził, że należy zaprzestać ujmowania starych GGB w całości, bez względu na to, czy zostanie to wykazane jako wygaśnięcie, czy znaczna zmiana warunków danych aktywów.
Ustalenie stopy dyskonta wyceny wartości godziwej instrumentów finansowych na nieaktywnych rynkach (marzec 2009 r.)	KI stwierdził, że technika wyceny uwzględniająca czynniki w inny sposób, niż ten, w jaki oczekuje się ich uwzględnienia przez uczestnika rynku nie byłaby zgodna z MSR 39.
Metoda efektywnej stopy procentowej, gdy przepływy pieniężne są powiązane z inflacją (lipiec 2008 r.)	KI zauważył, że par. od AG6 do AG8 MSR 39 zapewniają właściwe wytyczne dotyczące stosowania. Ustalenie, czy instrument jest instrumentem o zmiennej stopie procentowej objętym par. AG7, czy instrumentem w ramach zakresu par. AG8, wymaga subiektywnego osądu.
Otrzymane zakłady w grach (lipiec 2007 r.)	KI zauważył, że gdy jednostka prowadząca działalność na rynku gier zajmuje pozycję wobec klienta, powstały nierozliczony zakład prawdopodobnie spełnia definicję pochodnego instrumentu finansowego, który powinien być wykazywany zgodnie z MSR 39. W innych wypadkach, gdy jednostka prowadząca działalność na rynku gier świadczy usługi zarządzania organizacją gier między dwiema lub większą liczbą graczy, prowizja tej jednostki prawdopodobnie spełnia definicję przychodów zgodnie z MSR 18.

Definicja instrumentu pochodnego – indeksacja do własnego EBITDA lub własnego przychodu (listopad 2006 r.)	KI zauważył, że wyłączenie z definicji instrumentu pochodnego dla niefinansowej zmiennej charakterystycznej dla strony umowy ma zastosowanie nie tylko do umów ubezpieczeniowych. Standard jest niejasny, co do znaczenia zmiennych niefinansowych.
Struktury odnawialne (listopad 2005 r.)	Struktury odnawialne nie spełniają warunków przeniesienia zgodnie z par. 19 MSR 39, a tym samym nie można zaprzestać ich wykazywania jako aktywów finansowych.
Zachowanie praw do świadczenia (listopad 2005 r.)	Zachowanie praw do świadczenia przez jednostkę przenoszącą aktywa finansowe nie powoduje samo w sobie niemożności spełnienia wymogu zaprzestania ujmowania zgodnie z MSR 39.
Znaczenie dostawy (sierpień 2005 r.)	Syntetyczne porozumienie, które wynika z powiązania umowy niewiążącej się z dostawą, zawartej z klientem w celu ustalenia ceny towaru w transakcji kupna-sprzedaży towaru poprzez pośrednika nie mieści się w zakresie wyłączeń zgodnie z par. 5 MSR 39.
Rachunkowość papierów wartościowych sprzedanych, lecz jeszcze nie zakupionych (kwiecień 2005 r.)	Podmioty nie mogą wybierać stosowania daty kupna/sprzedaży lub daty rozliczenia przy księgowaniu krótkich pozycji. Muszą stosować wymogi wykazywania i zaprzestania wykazywania zgodnie z MSR 39. W związku z tym podmiot musi monitorować swoją długą lub krótką pozycję w odniesieniu do każdego papieru wartościowego, którym prowadzi obrót, aby ustalić, który sposób rachunkowości może stosować.

## Z przymrużeniem oka...



### **Połączenia jednostek i przyjęcie MSSF**

E: [mary.dolson@uk.pwc.com](mailto:mary.dolson@uk.pwc.com):  
T: +44 (0) 207 804 2930

E: [ruth.e.preedy@uk.pwc.com](mailto:ruth.e.preedy@uk.pwc.com):  
T: +44 (0) 207 213 2123

### **Zobowiązania, ujmowanie przychodów i inne obszary**

E: [tony.m.debell@uk.pwc.com](mailto:tony.m.debell@uk.pwc.com):  
T: +44 (0) 207 213 5336

E: [katie.woods@uk.pwc.com](mailto:katie.woods@uk.pwc.com):  
T: +44 (0) 207 804 6238

E: [richard.davis@uk.pwc.com](mailto:richard.davis@uk.pwc.com):  
T: +44 (0) 207 212 3238

### **Instrumenty finansowe i usługi finansowe**

E: [sandra.j.thompson@uk.pwc.com](mailto:sandra.j.thompson@uk.pwc.com):  
T: +44 (0) 207 212 5697

E: [derek.j.carmichael@uk.pwc.com](mailto:derek.j.carmichael@uk.pwc.com):  
T: +44 (0) 207 804 6475

### **Redaktor Aktualności MSSF**

E: [ruth.e.preedy@uk.pwc.com](mailto:ruth.e.preedy@uk.pwc.com):  
T: +44 (0) 207 213 2123

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.