



Aktualności MSSF

Artykuł 50 rodzi niepewność w kwestii rachunkowości podatku dochodowego

W tym wydaniu

1. Artykuł 50 rodzi niepewność w kwestii rachunkowości podatku dochodowego
2. MSSF 9 bez tajemnic - model oczekiwanych strat kredytowych
3. Laboratorium leasingowe
4. Szpieg w krainie MSSF 15
5. Wiadomości z Cannon Street
6. KIMSF: Zagadnienia odrzucone w skrócie – MSR 32

John Chan, specjalista ds. MSR 12, wyjaśnia skutki artykułu 50 dla rachunkowości podatku odroczonego.

W dniu 30 marca br. rząd brytyjski złożył oficjalne zawiadomienie o zamiarze wyjścia z UE. Zawiadomienie to dało początek procesowi negocjacji wychodzenia Wielkiej Brytanii z UE, który potrwa prawdopodobnie co najmniej dwa lata.

Istnieje szereg ulg i zwolnień podatkowych mających zastosowanie do transakcji pomiędzy jednostkami brytyjskimi a jednostkami z innych państw członkowskich UE, które zgodnie z obowiązującymi przepisami podatkowymi mogą stracić zastosowanie w momencie ostatecznego wyjścia Wielkiej Brytanii z UE. Ewentualne przepisy podatkowe, które zastąpią te ulgi i zwolnienia, nie są na obecnym etapie znane.

Jaki będzie wpływ na rachunkowość podatku dochodowego?

MSR 12 nie zajmuje się konkretnie niewiadomymi (ang. „uncertainties”) w zakresie podatku dochodowego. Wymaga, aby jednostki wyceniały wartość podatku dochodowego, uwzględniając niepewność, w kwocie, jaka zgodnie z przewidywaniami zostanie zapłacona zgodnie z przepisami podatkowymi obowiązującymi lub praktycznie obowiązującymi na koniec okresu sprawozdawczego.

Standard wydaje się uwzględniać proces, w ramach którego parlamenty poszczególnych krajów rozpatrują i uchwalają przepisy podatkowe. Jednak w przypadku Brexitu sprawy mają się inaczej, ponieważ Wielka Brytania złożyła zawiadomienie o wystąpieniu z UE, zanim stało się wiadome, jakie zmienione ustalenia mogą zostać uchwalone w przyszłości. Zawiadomienie o wystąpieniu z UE jest początkiem, a nie kulminacją procesu prawnego. Występuje

istotna niepewność w kwestii tego, co wydarzy się w brytyjskich i europejskich przepisach podatkowych na przestrzeni najbliższych dwóch lat.

Jednostki mogą zatem przyjąć, że zawiadomienie przez Wielką Brytanię o zamiarze wystąpienia z UE stanowi zasadniczo uchwalenie tego wystąpienia. Jednak skutki jej wystąpienia z UE w odniesieniu do przepisów podatkowych będą zależały od „umowy o wystąpieniu” (o ile taka zostanie zawarta), która może zawierać ulgi podatkowe podobne do dostępnych obecnie lub też różniące się od nich. Samo to stanowi niewiadomą podatkową.

Jednostki powinny ocenić potencjalne konsekwencje podatkowe umowy o wystąpieniu Wielkiej Brytanii z UE. Możliwe, że w trakcie procesu negocjacji jednostki uzyskają wiedzę o potencjalnych ryzykach, ale rezultat nie będzie dostatecznie jasny, by ustalić, czy mogą powstać dodatkowe zobowiązania podatkowe, ani dokonać realnego oszacowania kwot. W takich okolicznościach należy podać dobrej jakości ujawnienia dotyczące niepewności i potencjalnych ryzyk.

Na każdy dzień sprawozdawczy kierownictwo powinno dokonywać ponownej oceny potencjalnych skutków podatkowych umowy o wystąpieniu Wielkiej Brytanii z UE oraz kwot, które zgodnie z przewidywaniami mają być zapłacone. Jeżeli kierownictwo spodziewa się, że w efekcie prowadzonych negocjacji może pojawić się dodatkowe zobowiązanie podatkowe, zobowiązanie to należy oszacować na podstawie przewidywanych kwot do zapłacenia.



Ewentualnie jednostki mogą uznać, że wszelkie ulgi dostępne w czasie, gdy Wielka Brytania jest członkiem UE, znikną za dwa lata i wykazać konsekwencje wyciągnięcia takich wniosków w swojej rachunkowości podatku dochodowego, pomimo że ulgi takie mogą zostać zastąpione nowymi przepisami, które zostaną dopiero uchwalone. Takie podejście prawdopodobnie spowoduje większą zmienność w sposobie ujmowania podatku dochodowego, co z kolei może sprawić, że zrozumienie sprawozdania finansowego będzie trudniejsze.

Niektórzy uważają, że złożone przez Wielką Brytanię zawiadomienie o zamiarze wystąpienia z UE może być wycofane, ale nie zostało to jeszcze zbadane przez sąd. Dlatego jednostki powinny przyjąć, że wystąpienie z UE nastąpi. Wystąpienie Wielkiej Brytanii z UE będzie prawdopodobnie miało konsekwencje podatkowe dla firm w Wielkiej Brytanii i w UE, a także dla innych jednostek prowadzących działalność lub mających struktury korporacyjne w Wielkiej Brytanii i innych państwach członkowskich UE. Konsekwencje te są niepewne. Kierownictwo powinno zastanowić się nad potencjalnymi niewiadomymi podatkowymi i dokonać niezbędnych ujawnień, aby wyjaśnić

niepewność i potencjalne ryzyka.

Jednostki, których lata obrotowe kończą się przed datą zawiadomienia o wystąpieniu z UE, powinny ujawnić potencjalne skutki w zakresie rachunkowości podatku dochodowego zgodnie z MSR 10.

Analizując skutki podatkowe przyszłych transakcji, kierownictwo powinno też zastanowić się nad potencjalnymi zmianami w przepisach podatkowych, jakie mogą być wprowadzone w rezultacie wystąpienia z UE oraz negocjacji pomiędzy Wielką Brytanią a innymi członkami UE.

Więcej informacji o konsekwencjach księgowych Brexitu można znaleźć w naszej publikacji [In depth "Brexit: Skutki księgowe decyzji Wielkiej Brytanii o wystąpieniu z UE"](#).

Podręcznik rachunkowości – MSSF 2017 (wydanie dwutomowe)

Nowe wydanie Podręcznika rachunkowości –MSSF jest już w sprzedaży. Podręcznik zawiera zebrane przez nas praktyczne wskazówki dotyczące stosowania Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej i terminologię sprawozdawczości finansowej globalnych rynków kapitałowych.

Możliwość zakupu na stronie pwc.com/IFRS





Emma Edelshain,
dyrektor ds.
instrumentów
finansowych,
wyjaśnia szerzej
model oczekiwanych
strat kredytowych
w MSSF 9

MSSF 9 bez tajemnic

Model oczekiwanych strat kredytowych w MSSF 9, cz. 1

Oczekiwane straty kredytowe (ang. ECL) to popularny termin w rachunkowości. Czy rozumiecie, co oznacza i wiecie, jak obliczać takie straty? MSSF 9 wymaga wykazywania co najmniej 12-miesięcznych oczekiwanych strat kredytowych, a jeżeli występuje istotnie zwiększone ryzyko kredytowe, jednostki muszą wykazywać oczekiwane straty kredytowe dla całego okresu życia instrumentu. Niniejszy artykuł wyjaśnia 12-miesięczne oczekiwane straty kredytowe, długość okresu życia oraz sposób uwzględniania różnych form wsparcia jakości kredytowej w obliczaniu oczekiwanych strat kredytowych.

Może wystąpić sytuacja, w której zobowiązanie nie zostanie wykonane dla danego instrumentu finansowego, następnie kwota zobowiązania zostanie odzyskana, po czym zobowiązanie po raz kolejny nie zostanie wykonane. Jeżeli ponowne niewykonanie zobowiązania jest powiązane z pierwotnym, wówczas uznaje się je za to samo zdarzenie i należy je uwzględnić w kalkulacji oczekiwanych strat kredytowych.

Jak ustala się okres, dla którego wycenia się oczekiwane straty kredytowe w całym okresie życia?

MSSF 9 definiuje „oczekiwane straty kredytowe w całym okresie życia” jako maksymalny okres umowny, w ciągu którego kredytodawca jest narażony na ryzyko kredytowe. „Cały okres życia” oznacza zatem okres umowny lub krótszy. Następujące czynniki mają wpływ na narażenie kredytodawcy na ryzyko kredytowe:

- **Czy kredytodawca ma prawo do rozwiązania umowy:**

Na przykład, umowa kredytu hipotecznego ma maksymalny 20-letni okres życia, ale bank ma prawo rozwiązać umowę po upływie każdego kolejnych 6 miesięcy. Okres, który należy przyjąć do wyceny oczekiwanych strat kredytowych, wynosi 6 miesięcy, jeżeli prawo banku jest faktycznie wykonalne. Jeżeli jednak istnieją lokalne przepisy prawa, zgodnie z którymi w praktyce bank nie może rozwiązać umowy kredytu, ponieważ nie może wyeksmitować kredytobiorcy, wówczas prawo banku nie jest faktycznie wykonalne i oczekiwane straty kredytowe należy wyceniać przez maksymalny okres 20 lat.

- **Czy kredytobiorca ma możliwość wcześniejszej spłaty:**

Na przykład, umowy kredytu hipotecznego często zawierane są na okres umowny od 20 do 30 lat, ale oczekuje się, że w praktyce większość kredytobiorców spłaci je wcześniej. Okres życia będzie musiał uwzględniać opcję wcześniejszej spłaty i oczekiwania co do terminu realizacji tej opcji. Często robi się to poprzez podzielenie grupy kredytów hipotecznych na podgrupy z przewidywanymi datami wcześniejszej spłaty w różnych terminach.



Czym są 12-miesięczne oczekiwane straty kredytowe?

12-miesięczne oczekiwane straty kredytowe to oczekiwane straty kredytowe wynikające z ewentualnego niewykonania zobowiązania w terminie 12 miesięcy od daty sprawozdawczej. Oczekiwane straty kredytowe obejmują całkowite straty kredytowe ze składnika aktywów, ważone prawdopodobieństwem, że strata wystąpi w ciągu najbliższych 12 miesięcy.

Jak uwzględnić różne formy wsparcia jakości kredytowej?

Przy obliczaniu niedoboru środków pieniężnych dla potrzeb kalkulacji oczekiwanych strat kredytowych należy brać pod uwagę wpływy środków pieniężnych. Wpływy środków pieniężnych będą obejmowały zabezpieczenia, gwarancje finansowe i inne formy wsparcia jakości kredytowej, o ile stanowią one nierozzerwalną część umowy i nie zostały już uwzględnione.

Termin „nierozzerwalna część umowy” należy interpretować szeroko, co oznacza, że nie dotyczy on wyłącznie pozycji wyraźnie wymienionych w umowie, ale także pozycji przewidzianych w lokalnych przepisach prawa i/lub ustawodawstwie. Nie obejmuje rozwiązań zwiększających jakość kredytową

pozyskanych po zawarciu umowy. Należy traktować je jako oddzielne umowy i wykazywać oddzielnie.

W praktyce jest to głównie kwestia prezentacji. Jeżeli dana forma wsparcia jakości kredytowej nie zostaje uwzględniona w kalkulacji oczekiwanych strat kredytowych, będzie traktowana jako oddzielny składnik aktywów finansowych. Z perspektywy rachunku zysków i strat skutki takiego ujęcia będą neutralne, ale w bilansie będą one przedstawione w wartościach brutto.

Co dalej?

Jest to nasz ostatni artykuł wyjaśniający tajemnice MSSF 9 przeznaczony dla banków. W następnym numerze zajmiemy się wpływem MSSF 9 na przedsiębiorstwa.

Laboratorium leasingowe

MSSF 16 zawiera nowe wytyczne w sprawie oddzielania od siebie poszczególnych elementów leasingu, które powinni wziąć pod uwagę zarówno leasingobiorcy, jak i leasingodawcy. Czy profesor Lee Singh i jego asystent Derek Carmichael zdołają pomóc wam w oddzieleniu prawdy od fikcji? Poeksperymentujmy!



Hipoteza

Wszystkie elementy zawarte w umowie leasingu związane są z leasingiem, a zatem wchodzi w zakres MSSF 16. Nie ma potrzeby martwić się o stosowanie innych standardów.

Testy i analiza

Umowy często łączą w sobie różne rodzaje obowiązków dla dostawców. Może to być połączenie różnych elementów leasingu bądź elementów leasingu i innych elementów.

MSSF 16 wymaga, aby każdy element leasingu był wyodrębniany i wykazywany oddzielnie.

Interakcja z MSSF 15

Prawo użytkowania składnika aktywów stanowi oddzielny element leasingu, jeżeli spełnione są dwa kryteria:

1. Leasingobiorca może **odnieść korzyści z użytkowania składnika aktywów** samodzielnie albo w połączeniu z innymi dostępnymi zasobami.
2. Dany składnik aktywów **nie może być ściśle zależny ani ściśle powiązany** z innymi składnikami aktywów określonymi w umowie.

Kryteria te są podobne do kryteriów zawartych w MSSF 15 „Przychody z umów z klientami” pod względem konieczności analizy, czy towary i usługi dostarczane klientom są odrębnymi pozycjami.

W przypadku umów wieloelementowych zawierających w sobie element leasingu leasingodawcy muszą przeprowadzić ocenę na podstawie wytycznych zawartych w MSSF 16 w celu ustalenia, czy w umowach tych występuje wiele elementów leasingowych.

Elementy niebędące elementami leasingu ocenia się zgodnie z MSSF 15 pod kątem występowania oddzielnych obowiązków wykonania świadczeń.

Alokacja zapłaty

Po dokonaniu identyfikacji elementów należy odpowiednio alokować zapłatę w ramach umowy.

MSSF 16 zawiera wytyczne zarówno dla leasingobiorców, jak i dla leasingodawców.

Leasingobiorcy alokują zapłatę na podstawie:

- względnej oddzielnej ceny za każdy element leasingu oraz
- łącznej oddzielnej ceny za elementy niestanowiące leasingu.

Ceny ustala się na podstawie ceny, jakiej leasingodawca lub inny podobny dostawca zażądałby oddzielnie za dany element umowy. Jeżeli możliwe do zaobserwowania ceny nie są łatwo dostępne, leasingobiorca powinien oszacować cenę przy maksymalnym wykorzystaniu możliwych do zaobserwowania informacji.

Leasingodawcy alokują zapłatę zgodnie z MSSF 15 na podstawie oddzielnych cen sprzedaży.

Wycena na kolejne daty bilansowe

Elementy leasingu wykazuje się zgodnie z MSSF 16.

Pozostałe elementy wykazuje się stosując odpowiednio inne standardy. Na przykład elementy usługowe niebędące leasingiem leasingodawca wykazuje zgodnie z MSSF 15.

Praktyczne ułatwienie

Leasingobiorcy mogą nie oddzielać elementów leasingu od pozostałych elementów i wykazywać je razem jako jeden element leasingu. Wyboru polityki w tym zakresie należy dokonać dla poszczególnych kategorii odnośnych aktywów.

MSSF 16 nie zawiera dodatkowych praktycznych ułatwień dla leasingodawców.

Praktyczne zastosowanie

Jeżeli elementy nie zostaną od siebie oddzielone, leasingobiorca wykaże wyższe zobowiązanie z tytułu leasingu, dlatego to rozwiązanie będzie prawdopodobnie stosowane tylko wówczas, gdy elementy umowy dotyczące usług nie będą istotne.

W praktyce oznacza to, że leasingobiorcy będą musieli zastanowić się, czy nie jest konieczne zastosowanie innych standardów.

Wnioski

MSSF 16 wymaga od leasingobiorców wykazywania poszczególnych elementów leasingu w umowie oddzielnie od elementów nieleasingowych, chyba że leasingobiorca zastosuje dostępne praktyczne ułatwienie dotyczące wykazywania elementów leasingowych i pozostałych łącznie jako leasingu.

Więcej na temat rozdzielania elementów umowy leasingu można znaleźć w naszej publikacji [In depth. MSSF 16 - Nowa era w rachunkowości leasingu](#). Zapraszamy również do zapoznania się z naszymi filmami.



Nitasha Somai,
ekspert ds.
instrumentów
finansowych, prowadzi
nas przez pierwszy
artykuł z wyjaśniający
tajniki MSSF 9 istotne
dla przedsiębiorstw

Scena pierwsza, ujęcie pierwsze: Tajemnice MSSF 9 dla przedsiębiorstw

ŚWIATŁO, KAMERA, AKCJA

Szanowny Przedsiębiorco!

Jeżeli przyjąłeś, że MSSF 9 – nowy standard dotyczący instrumentów finansowych – nie będzie miał istotnego wpływu na twoją firmę, możesz się mylić. MSSF 9 wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2018 r., a więc czas na przygotowania szybko się kończy.

Witamy w naszej nowej serii: Tajemnice MSSF 9 dla przedsiębiorstw. W serii tej rzucimy światło na te obszary standardu, które mogą z największym prawdopodobieństwem wpłynąć na twoją firmę. W pierwszym odcinku przejrzymy obszary o największym oddziaływaniu.

Trzy najbardziej oczekiwane zmiany:

01

Usunięcie testu efektywności na poziomie 80%-125%

MSSF 9 nadal wymaga przeprowadzania testu efektywności, ale jest on ściślej połączony z zarządzaniem ryzykiem.

02

02 Można stosować zabezpieczenia elementów aktywów niefinansowych.

Przykład: linia lotnicza zabezpieczająca przyszłe zakupy paliwa do odrzutowców za pomocą instrumentów pochodnych dla ropy naftowej może kwalifikować się do stosowania rachunkowości zabezpieczeń po spełnieniu określonych kryteriów.

03

03 Opcje i kontrakty terminowe

Zabezpieczenia w postaci opcji i kontraktów terminowych mogą być bardziej atrakcyjne, ponieważ nowy standard zasadniczo skutkuje mniejszą zmiennością w wyniku finansowym.

Na co należy uważać:

- Zastosowanie niektórych nowych zasad jest skomplikowane (np. pomiar nieefektywności w przypadku zabezpieczeń za pomocą opcji).
- Cała dokumentacja zabezpieczeń wymaga aktualizacji, nawet dokumentacja relacji zabezpieczających aktualnie kwalifikujących się do stosowania rachunkowości zabezpieczeń.
- Prawdopodobnie konieczne będzie wprowadzenie zmian w systemach.

Klasyfikacja i wycena

Pojawiły się nowe zasady wyceny instrumentów finansowych. Oto trzy możliwe rezultaty: wycena według zamortyzowanego kosztu, według wartości godziwej ze zmianami wykazywanymi w wyniku finansowym lub wycena w wartości godziwej ze zmianami wykazywanymi w innych całkowitych dochodach. Różne zasady mają zastosowanie do aktywów finansowych stanowiących inwestycje w instrumenty dłużne (na przykład do należności handlowych, objętych dłużnych

papierów wartościowych i pożyczek wewnątrzgrupowych), inwestycje kapitałowe (strategicznych inwestycji w udziały/akcje) oraz zobowiązań finansowych (kredytów bankowych i wyemitowanych dłużnych papierów wartościowych).

W praktyce oczekuje się, że skutki wprowadzenia standardu będą ograniczone. Trzy najważniejsze problemy są następujące:

- **Faktoring należności** – może skutkować tym, że niektóre należności będą wyceniane w wartości godziwej.
- **Posiadanie udziałów/akcji w innych spółkach** – wyceniane w wartości godziwej, nawet jeżeli udziały/akcje nie są notowane na giełdzie i trudno je wycenić.
- **Renegocjowane pożyczki** – zyski lub straty należy wykazywać w wyniku finansowym w momencie renegocjacji.



Utrata wartości

Utrata wartości jest jedną z największych zmian wprowadzonych przez MSSF 9. Wprowadza ona model oczekiwanych strat odwołujący się do przyszłości, który zgodnie z oczekiwaniami będzie skutkował wykazywaniem wyższych i bardziej zmiennych rezerw.

Jest to skomplikowany obszar. Utrata wartości musi opierać się na informacjach dotyczących przyszłości, jak również na doświadczeniach z przeszłości i aktualnych oczekiwaniach. Spodziewamy się, że większość spółek będzie musiała w związku z tym zebrać informacje, których aktualnie nie posiada.

Utrata wartości jest ważnym zagadnieniem dla przedsiębiorstw, ponieważ:

- **Rezerwy będą wyższe i bardziej zmienne** – szczególnie rezerwy na długoterminowe należności handlowe i pożyczki wewnątrzgrupowe.
- **„Podwójne uderzenie” w wynik finansowy** – połączony wpływ wprowadzenia MSSF 9 i nowego standardu dotyczącego przychodów (MSSF 15) spowoduje „podwójne uderzenie” w wynik finansowy. Długoterminowe należności będą dyskontowane zgodnie z MSSF 15, a następnie księgowana będzie utrata wartości na dzień 1. zgodnie z MSSF 9.
- **Prostsze niekoniecznie musi być lepsze** – uproszczone podejście jest dozwolone w przypadku niektórych należności handlowych i leasingowych. Niestety, jego zastosowanie może skutkować większą zmiennością w wyniku finansowym w porównaniu z modelem bardziej złożonym. Korzyść z prostszej kalkulacji przy większej zmienności w wyniku finansowym należy porównać z modelem bardziej złożonym, ale skutkującym mniejszą zmiennością.

Wnioski

Wnioski ze sceny pierwszej, ujęcia pierwszego:

MSSF 9 będzie miał wpływ na przedsiębiorstwa.

Skutki mogą być znaczne i nie będą wykraczały poza rachunkowość. Może być konieczna aktualizacja systemów.

Wdrożenie standardu nastąpi już wkrótce, a więc czas na działanie.

CIĘCIE!!!

Pełną gamę naszych publikacji i filmów na temat MSSF 9 można znaleźć na PwC Inform [tutaj](#)

Szpieg w krainie MSSF 15



Specjaliści ds. przychodów w PwC badają, w jaki sposób zidentyfikować mocodawcę i agenta w transakcji skutkującej wykazaniem przychodów z pomocą „Szpiega w krainie MSSF 15”.



Podejrzeni

Rachunkowość z pozycji mocodawcy (ang. „principal”) czy agenta.

Opis zdarzenia

Istnieje wiele umów, w których dwie lub więcej niepowiązane strony są zaangażowane w dostarczenie klientowi konkretnego towaru lub usługi. MSSF 15 wymaga od jednostki ustalenia, czy:

- zobowiązała się dostarczyć konkretny towar lub usługę samodzielnie, a zatem jest mocodawcą; czy też
- zobowiązała się zorganizować dostarczenie konkretnego towaru lub usługi przez inną jednostkę, a zatem jest agentem.

Ustalenie tego faktu ma wpływ na to, jaka kwota przychodów zostanie ujęta. Mocodawca ujmuje cenę transakcyjną danej pozycji, natomiast agent ujmuje tylko swoją prowizję.

Jednostka jest mocodawcą w transakcji, jeżeli uzyskuje kontrolę nad konkretnym towarem lub usługą przed ich przekazaniem klientowi. Jeżeli odpowiedź na pytanie, czy jednostka uzyskała kontrolę nad towarem lub usługą, nie jest oczywista, w standardzie podane zostały konkretne założenia i lista wskazówek, które mają pomóc w ocenie. Tak jak w każdej analizie przeprowadzanej na potrzeby MSSF 15, najpierw należy ustalić charakter zobowiązania wobec klienta oraz która ze stron:

- ma podstawowy obowiązek dostarczenia towarów lub usług;
- ponosi ryzyko związane z zapasami; oraz
- ustala cenę.

Fakty

Przypadek 1 – Biuro podróży z bezzwrotnymi zniżkowymi biletami lotniczymi

Biuro podróży kupuje bezzwrotne zniżkowe bilety lotnicze od linii lotniczych. Biuro podróży ustala cenę, za jaką bilety będą sprzedawane i może także służyć podróżnym pomocą w załatwieniu ewentualnych skarg (np. dotyczących terminu lotu, problemów z rezerwacją).

Najpierw biuro podróży musi określić swoje zobowiązania wobec klientów. Biuro podróży zapłaciło za bilety z góry, a zatem ma kontrolę

nad prawem do przelotu, zanim przekaze to prawo swoim klientom. Obiecanym towarem lub usługą jest więc prawo do przelotu.

Następnie biuro podróży może przeanalizować trzy wskazówki:

- Linia lotnicza jest odpowiedzialna za przeprowadzenie samego lotu, jako że to nie biuro podróży będzie kierowało samolotem, ale biuro podróży ma podstawowy obowiązek przekazania „prawa” do przelotu klientowi.
- Biuro podróży kupuje bilety lotnicze z wyprzedzeniem, nie mając żadnej deklaracji ze strony swoich klientów, a bilety są bezzwrotne. Dlatego biuro podróży bierze na siebie ryzyko dotyczące zapasów związane z biletami.
- Biuro podróży ustala cenę, za jaką bilety zostaną sprzedane klientom.

W tym przypadku biuro podróży jest mocodawcą, a przychodem będzie cena biletów.

Przypadek 2 – Biuro podróży otrzymuje polecenie zarezerwowania konkretnego lotu

Klient ma plan podróży i zleca biuro podróży zarezerwowanie lotu za konkretną cenę. Zatem zobowiązanie biura podróży polega na ułatwieniu zakupu biletu i biuro podróży w żadnym momencie nie ma możliwości kierowania sposobem wykorzystania biletu bądź uzyskania zasadniczo wszystkich pozostałych korzyści z biletu przed przekazaniem go klientowi.

Spójrzmy na wskazówki:

- Biuro podróży nie przekazuje prawa do przelotu ani żadnych innych towarów ani usług poza zarządzaniem procesem uzyskania biletu dla klienta;
- Biuro podróży nie ponosi ryzyka związanego z posiadaniem biletów;
- Biuro podróży nie ustala ceny biletu.

W tym przypadku biuro podróży jest agentem, linia lotnicza jest mocodawcą, a przychodem będzie prowizja uzyskana przez biuro podróży.

Zalecenia

Zastanawiając się nad tym, czy jednostka działa jako agent, czy jako mocodawca, należy najpierw określić konkretne towary lub usługi, które zostaną dostarczone klientowi i zastanowić się nad tym, czy jednostka obejmuje kontrolę nad tymi towarami lub usługami, zanim zostaną one dostarczone klientowi. Jeżeli nie ma jasności, czy jednostka objęła kontrolę nad towarami lub usługami, należy zastanowić się nad trzema wskazówkami. Może się zdarzyć, że w danej umowie jednostka będzie mocodawcą dla jednych towarów lub usług, zaś agentem dla innych. Należy też pamiętać, że MSSF 15 nie zawiera wskazówek dotyczących formy zapłaty i ryzyka kredytowego, które były uwzględnione w MSR 18.

Dalsze analizy

W celu ustalenia terminu ujmowania przychodów konieczne są dalsze analizy. Na przykład, agent może wypełnić swój obowiązek wykonania świadczenia (ułatwiając przekazanie konkretnych towarów lub usług), zanim klient końcowy otrzyma konkretny towar lub usługę od mocodawcy.

Wiadomości z Cannon Street

Wybór wydawcy



Podczas gdy organy nadzoru intensywnie zajmują się alternatywnymi miernikami wyników, wyborem wydawcy na ten miesiąc jest projekt Rady dotyczący głównej części sprawozdania finansowego.

Rada ustaliła, że jej pracownicy powinni kontynuować analizę prezentacji zysku przed odsetkami i opodatkowaniem (EBIT) oraz zarządczego miernika wyników działalności w sprawozdaniu z wyników finansowych.

Rada wstępnie postanowiła:

- opracować zasady agregacji i rozdziałania pozycji w sprawozdaniu finansowym;
- zdefiniować i opracować wytyczne w sprawie stosowania pojęć „klasyfikacji”, „agregacji” i „rozdzielania pozycji”; oraz
- zastanowić się nad rozszerzeniem wytycznych w sprawie cech agregacji.

Inne istotne informacje

Projekty badawcze



Założenia koncepcyjne sprawozdawczości finansowej

Rada zastanawiała się nad okolicznościami, w jakich podczas nowelizacji MSR 8 i innych standardów należałoby odwoływać się do Założeń koncepcyjnych.

Rada postanowiła wstępnie, że nowelizacja nie powinna mieć zastosowania w przypadku opracowywania zasad rachunkowości dla sald z działalności regulowanej lub działalności opartej na cenach regulowanych. W takich przypadkach jednostki powinny nadal odwoływać się do Założeń koncepcyjnych sporządzania sprawozdań finansowych.

Rada poprosiła pracowników o rozpoczęcie prac nad wersją roboczą i poddanie pod głosowanie Założeń koncepcyjnych dla sprawozdawczości finansowej oraz Odniesień do Założeń koncepcyjnych.

Instrumenty finansowe o cechach kapitałowych

Rada omówiła zastosowanie podejścia gamma do klasyfikacji instrumentów pochodnych w przypadku udziałów niekontrolujących z ceną realizacji wyrażoną w walucie obcej i uzgodniła, że:

- a) klasyfikacja do instrumentów kapitałowych lub dłużnych nie ulegnie zmianie w momencie konsolidacji, jeżeli jednostka emituje instrument pochodny dotyczący jej własnego kapitału i we własnej walucie funkcjonalnej, nawet jeżeli skonsolidowane sprawozdanie finansowe jej jednostki dominującej jest prezentowane w innej walucie, która może być taka sama, jak waluta funkcjonalna jednostki dominującej; oraz
- b) waluta funkcjonalna jednostki, której instrumenty kapitałowe stanowią instrumenty bazowe instrumentu pochodnego, powinna być punktem odniesienia przy ustalaniu, czy instrument pochodny jest wyrażony w walucie obcej, gdy jednostka emituje instrument pochodny dotyczący instrumentów kapitałowych innej jednostki.

Rada poprosiła pracowników o rozpoczęcie prac nad wersją roboczą i poddanie pod głosowanie materiałów do dyskusji, których publikacja jest planowana pod koniec 2017 r.

Są to główne punkty lutowego posiedzenia Rady wybrane przez wydawcę. Pełną listę wszystkich omawianych zagadnień można znaleźć na stronie RMSR: www.ifrs.org



Helen Wise z działu doradczych usług księgowych analizuje praktyczne skutki odrzuceń KI dotyczących MSR 32.

KIMSF: Zagadnienia odrzucone w skrocie – MSR 32

Szukasz odpowiedzi? Może już została udzielona przez ekspertów.

Komitet ds. Interpretacji (KI) 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 32.

MSR 32 „Instrumenty finansowe: prezentacja” (MSR 32) jest jednym z najbardziej złożonych standardów i Komitet ds. Interpretacji odbył na jego temat wiele debat. W tym miesiącu poświęcamy cały suplement odrzuceniom IFRIC dotyczącym MSR 32.

Standard określa sposób klasyfikacji instrumentu finansowego wyemitowanego przez jednostkę jako instrumentu kapitałowego lub zobowiązania finansowego. Jeżeli instrument zostaje zaklasyfikowany jako instrument kapitałowy w momencie początkowego ujęcia, nie jest wymagana jego późniejsza ponowna wycena. Jeżeli instrument finansowy zostaje zaklasyfikowany jako zobowiązanie finansowe, konieczne będzie zastosowanie MSR 39 „Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena (MSR 39).

Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR) przyznała, że MSR 32 jest złożonym standardem i podjęła się realizacji projektu dotyczącego instrumentów finansowych o cechach kapitałowych (ang. FICE), dla którego publikację materiałów do dyskusji planuje się w 2017 r.

MSR 32 obejmuje szereg innych obszarów poza klasyfikacją emitowanych instrumentów finansowych jako zobowiązań lub instrumentów kapitałowych. Jednak niniejszy artykuł dotyczy tylko odrzuceń IFRIC związanych z kwestią klasyfikacji. Kluczowe obszary, których dotyczyły odrzucenia KI, obejmowały między innymi:

Przymus umowy czy ekonomiczny

MSR 32 wymaga, aby jednostka zastanowiła się nad „treścią ekonomiczną warunków umownych”. Obrady KI w listopadzie 2006 r., we wrześniu 2013 r. i styczniu 2014 r. wyjaśniły tę zasadę. Zobowiązanie ustala się na podstawie obowiązków umownych, a nie jedynie na podstawie minionej praktyki lub oczekiwania, że zostanie dokonana płatność. Na przykład, może istnieć wysokie prawdopodobieństwo wypłacenia uznaniowej dywidendy. Jeżeli jednak nie ma wykonalnego umownego obowiązku wypłaty dywidend, taki „przymus ekonomiczny” należy zignorować dla potrzeb klasyfikacji.

W niektórych przypadkach warunki umowne ustanawiają pośrednio obowiązek. Instrument jest zobowiązaniem finansowym, jeżeli jednostka może uniknąć rozliczenia go w środkach pieniężnych wyłącznie poprzez rozliczenie zobowiązania niefinansowego. Na przykład, chcąc uniknąć wypłaty gotówki, jednostka musiałaby w rozliczeniu dostarczyć budynek. Obowiązki ustanowione na mocy lokalnych przepisów lub przepisów ustawowych nie są zobowiązaniami finansowymi: w przypadku umieszczenia takich wymogów w umowie należy uważnie się nad nimi zastanowić.

Odrzucenie KI ze stycznia 2014 r. zawierało wyjaśnienie, że cechy rozliczenia, które nie są istotne, nie są uwzględniane w klasyfikacji do instrumentów finansowych.

Ustalone za ustalone

MSR 32 zawiera wytyczne dotyczące umów rozliczanych przy pomocy własnych udziałów/akcji jednostki. Umowę, którą jednostka będzie rozliczała poprzez emisję ustalonej liczby udziałów/akcji w celu rozliczenia obowiązku za ustaloną kwotę środków pieniężnych lub za inny składnik aktywów finansowych, zasadniczo klasyfikuje się jako instrument kapitałowy („ustalone za ustalone”).

KI otrzymała szereg próśb o opracowanie szerszych wytycznych na temat wymogu „ustalone za ustalone”.

Pierwsza prośba dotyczyła instrumentów finansowych w przypadku, gdzie liczba udziałów/akcji jest ustalona, ale zobowiązanie jest wyrażone w walucie obcej (czerwiec/wrzesień 2005 r.).

KI zaznaczyła, że takie instrumenty nie spełniają wymogu „ustalone za ustalone” z powodu zmienności wynikającej z ryzyka kursowego.

Kolejne pytanie zostało zgłoszone do przypadku, w którym spółka zależna emituje obligacje zamienne rozliczane w ustalonej liczbie udziałów/akcji jednostki dominującej. Waluta funkcjonalna jednostki dominującej jest inna niż waluta funkcjonalna spółki zależnej. Pytanie odnosiło się do tego, na czyjej walucie funkcjonalnej należy się opierać ustalając, czy spełniony jest wymóg „ustalone za ustalone”. KI nie przedstawiła wytycznych w tej sprawie.

Następnie RMSR opublikowała nowelizację zezwalającą na klasyfikację do instrumentów kapitałowych w bardzo konkretnych warunkach, jeżeli występuje zmienność wynikająca z różnic kursowych. Efektem tego jest możliwość klasyfikacji szeregu emisji praw w walutach obcych jako transakcji kapitałowych.

W styczniu 2010 r. KI została poproszona o wyjaśnienie, co oznacza zasada „ustalone za ustalone” w przypadku instrumentów zamiennych. Obligacje zamienne często zawierają możliwość skorygowania ceny zamiany w przypadku wystąpienia określonych zdarzeń, takich jak podział akcji, wypłata dywidend lub jeżeli akcje zostały wyemitowane poniżej ceny rynkowej. Takie cechy skutkują zmiennością i dlatego wymóg „ustalone za ustalone” może nie być spełniony. Ponownie KI przyznała, że występuje różnorodność praktyk, ale nie podała żadnych wytycznych, ponieważ – jak stwierdziła – tego rodzaju problemami zajmie się projekt FICE.

Z powodu tej decyzji ukształtowała się różnorodna praktyka. Nie wszystkie formy zmienności będą skutkowały niespełnieniem wymogu „ustalone za ustalone”, w szczególności gdy dana korekta zachowuje odnośne prawa akcjonariuszy i posiadaczy obligacji zamiennych.

KI otrzymała też inne prośby o dodatkowe wytyczne (we wrześniu 2013 r., styczniu 2014 r. i maju 2014 r.), w przypadku gdy zobowiązania są rozliczane przy pomocy udziałów/akcji. KI nie podała żadnych wytycznych i odłożyła rozwiązanie tych problemów do czasu projektu FICE.

Określenie, kiedy ma miejsce rozliczenie według zasady „ustalone za ustalone” jest nadal najtrudniejszym obszarem w MSR 32.

Wystawione opcje kupna dotyczące udziałów niekontrolujących

MSR 32 zawiera wymogi rodzące obciążenia, kiedy jednostka ma obowiązek zakupu swoich własnych udziałów/akcji. Zobowiązanie finansowe ujmuje się w odniesieniu do wartości bieżącej kwoty wykupu (tj. pełnej ceny zakupu udziałów/akcji). W listopadzie 2006 r. KI została zapytana, czy powyższe wytyczne mają zastosowanie do konsolidacji, w ramach której udziałowcy niekontrolujący mogą zażądać od jednostki dominującej wykupu ich udziału w spółce zależnej albo poprzez opcję kupna, albo kontrakt terminowy. KI omówiła ten problem kilkakrotnie i stwierdziła, że takie kontrakty powinny być wykazywane jako zobowiązania finansowe, nawet jeżeli płatność jest uzależniona od realizacji opcji przez udziałowca niekontrolującego. Zobowiązanie finansowe należy wycenić w wartości bieżącej kwoty wykupu (stanowiącej cenę realizacji opcji kupna lub kontraktu terminowego).

Decyzja KI oraz robocza wersja interpretacji, która została opublikowana w maju 2012 r. okazała się kontrowersyjna. Robocza wersja interpretacji nie została sfinalizowana, natomiast Rada zajmie się opcjami kupna udziałów niekontrolujących w ramach projektu FICE.

W maju 2016 r. postawiono kolejne pytanie dotyczące sytuacji, w której opcja kupna udziału niekontrolującego zostanie lub może zostać (zgodnie z wyborem jednostki dominującej) rozliczona poprzez przekazanie zmiennej liczby własnych udziałów/akcji jednostki dominującej. KI nie podała żadnych wytycznych i przesunęła to zagadnienie do projektu FICE.

Podsumowanie

MSR 32 jest złożonym standardem. Wynika to wyraźnie z ilości pytań kierowanych do KI. KI odesłała szereg ostatnio postawionych pytań do projektu FICE, który jest aktualnie omawiany przez RMSR. Jeszcze w tym roku planowana jest publikacja materiałów do dyskusji, ale opracowanie projektu standardu do dyskusji i ostatecznego standardu są jeszcze daleko. Do tego czasu nadal będą występowały obszary zróżnicowanych praktyk i trudności z MSR 32.

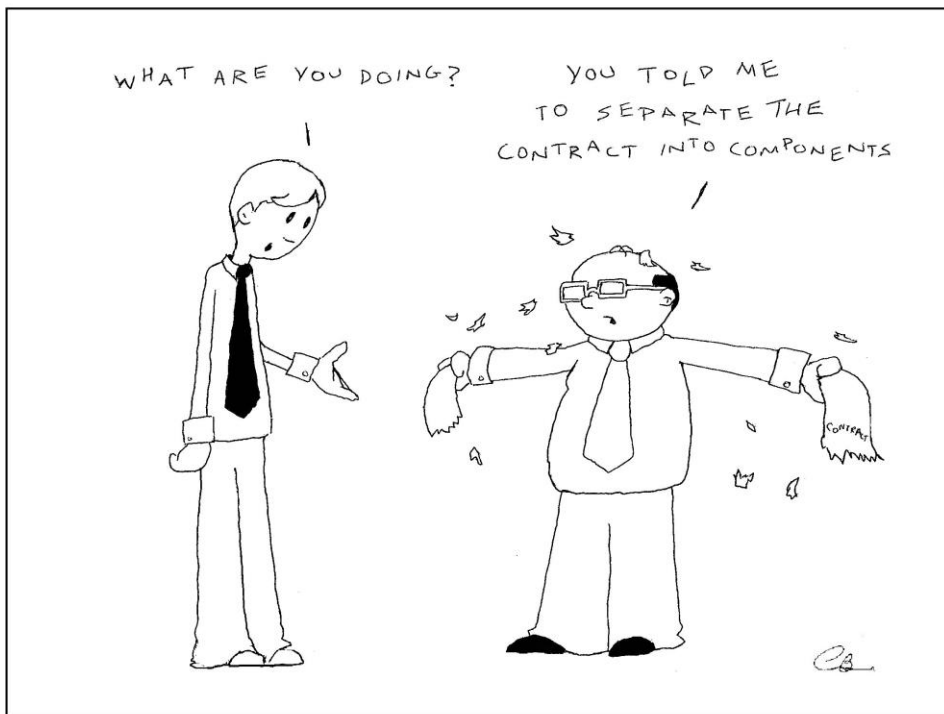
Podsumowanie zagadnień odrzuconych dotyczących klasyfikacji według MSR 32

Temat	Podsumowanie wniosków
Klasyfikacja niepodlegających wykupowi akcji uprzywilejowanych (maj 2004 r.)	Pytanie dotyczyło tego, czy niepodlegające wykupowi akcje typu <i>vanilla</i> należy klasyfikować do kapitału, czy do zobowiązań. KI zdecydował, że wytyczne na ten temat są wystarczające.
Klasyfikacja kontraktów rozliczanych własnymi instrumentami kapitałowymi wyrażonymi w walucie obcej (czerwiec/wrzesień 2005 r.)	KI przedyskutował kwestię tego, czy kontrakty, które jednostka rozliczy poprzez przekazanie ustalonej liczby własnych instrumentów kapitałowych w zamian za ustaloną kwotę w walucie obcej, są zobowiązaniami finansowymi, czy też instrumentami kapitałowymi. KI stwierdził, że takie umowy są zobowiązaniami finansowymi.
Instrumenty w walucie obcej zamienne na instrumenty kapitałowe jednostki dominującej emitenta (listopad 2006 r.)	Już po podjęciu powyższej decyzji KI otrzymał pytanie o sytuację, w których spółka zależna emituje instrumenty rozliczane poprzez wymianę ustalonej liczby instrumentów kapitałowych jednostki dominującej na ustaloną kwotę w walucie funkcjonalnej jednostki dominującej. Pytanie dotyczyło tego, czy klasyfikacja do instrumentów kapitałowych jest możliwa w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym. KI przeanalizował, czy przeprowadzana ocena powinna dotyczyć i) waluty funkcjonalnej spółki zależnej, czy 2) waluty funkcjonalnej jednostki dominującej. KI zwrócił uwagę, że grupa nie ma waluty funkcjonalnej. KI uznał, że pytanie jest zbyt wąskie i nie można przewidywać, aby miało szeroko rozpowszechnione znaczenie w praktyce, dlatego zagadnienie to nie zostało wprowadzone do planu prac.
Zmiany warunków umownych istniejących instrumentów kapitałowych skutkujące ich reklasyfikacją do zobowiązań finansowych (listopad 2006 r.)	KI rozważyła sytuację, w której zmiana warunków umownych instrumentu kapitałowego skutkowałą zaklasyfikowaniem instrumentu jako zobowiązania finansowego. KI stwierdził, że w momencie zmiany warunków umownych należało ująć zobowiązanie finansowe. Zobowiązanie finansowe wycenia się w momencie początkowego ujęcia w wartości godziwej zgodnie z par. 43 MSR 39.
Klasyfikacja instrumentu finansowego jako zobowiązania lub instrumentu kapitałowego (listopad 2006 r.)	KI potwierdził, że obowiązek umowny może być ustanowiony wprost lub pośrednio, ale może się to stać wyłącznie poprzez warunki umowne instrumentu. Sam przymus ekonomiczny nie będzie skutkował klasyfikacją instrumentu finansowego jako zobowiązania zgodnie z MSR 32.

Temat	Podsumowanie wniosków
<p>Opcje kupna i kontrakty terminowe posiadane przez udziałowców niesprawujących kontroli (listopad 2006 r.)</p>	<p>KI otrzymał zapytanie o wyjaśnienie ujęcia rachunkowego w przypadku, gdy jednostka dominująca zawarła kontrakt terminowy lub opcję kupna w celu nabycia udziałów/akcji będących w posiadaniu udziałowca niesprawującego kontroli w spółce zależnej. KI stwierdził, że jednostka dominująca musi ująć zobowiązanie finansowe, gdy ma obowiązek wypłacenia w przyszłości środków pieniężnych w celu nabycia udziałów niekontrolujących, nawet jeżeli wypłata tych środków pieniężnych jest uwarunkowana wykonaniem praw z opcji przez jej posiadacza. Ten konkretny temat był omawiany przez KI kilka razy i w maju 2012 r. opublikowana została robocza wersja interpretacji. Nie została ona sfinalizowana i problem będzie włączony do projektu FICE.</p>
<p>Klasyfikacja instrumentów z opcją przedstawienia do odkupienia i instrumentów bez ustalonej daty zapadalności (marzec 2009 r.)</p>	<p>KI rozpatrzył prośbę o wytyczne w sprawie stosowania wymogów paragrafu 16A MSR 32, zgodnie z którym w przypadku klasyfikacji do instrumentów dłużnych instrumenty muszą być podrzędne w stosunku do wszystkich innych kategorii i mieć identyczne cechy. KI nie spodziewał się powstania istotnej różnorodności rozwiązań praktycznych. Zagadnienie to nie zostało dodane do planu prac KI.</p>
<p>Zastosowanie warunku „ustalone za ustalone” (ang. „fixed for fixed considtion”) (styczeń 2010 r.)</p>	<p>Kontrakt rozliczany poprzez otrzymanie lub przekazanie ustalonej liczby własnych instrumentów kapitałowych jednostki w zamian za ustaloną kwotę środków pieniężnych lub inny składnik aktywów finansowych jest uznawany za instrument kapitałowy (warunek „ustalone za ustalone”). KI został poproszony o udzielenie dodatkowych wytycznych w kwestii stosowania zasady „ustalone za ustalone”. KI przesunął ten temat do projektu FICE.</p>
<p>Płatność zależna od decyzji akcjonariuszy (marzec 2010 r.)</p>	<p>KI otrzymał prośbę o wytyczne w sprawie tego, czy instrument finansowy w postaci akcji uprzywilejowanych zawierający w sobie obowiązek umowy przekazania środków pieniężnych jest zobowiązaniem finansowym, czy instrumentem kapitałowym, jeżeli płatność zależy ostatecznie od decyzji akcjonariuszy emitenta. KI zalecił, aby Rada zajęła się tym problemem w ramach projektu FICE.</p>
<p>Klasyfikacja instrumentów finansowych dających emitentowi umowne prawo wyboru formy rozliczenia (wrzesień 2013 r.)</p>	<p>KI otrzymał prośbę o wyjaśnienie, jak emitent powinien zaklasyfikować trzy instrumenty finansowe zgodnie z MSR 32. Żaden z tych instrumentów finansowych nie miał daty zapadalności, ale każdy dawał posiadaczowi umowne prawo do jego wykupu w dowolnym momencie. Prawo wykupu posiadacza instrumentu różniło się w każdym z trzech przypadków, ale emitent w każdym przypadku miał umowne prawo wyboru rozliczenia instrumentu w środkach pieniężnych lub poprzez przekazanie ustalonej liczby własnych instrumentów kapitałowych, jeżeli korzystał ze swojego prawa wykupu. Emitent nie miał obowiązku wypłaty dywidend od tych trzech instrumentów, ale mógł to zrobić według własnego uznania. KI uznał, że w świetle analizy aktualnych wymogów MSSF nie jest konieczne wydawanie interpretacji w tej sprawie i w związku z tym postanowił nie dodawać tego zagadnienia do swojego planu prac.</p>

Temat	Podsumowanie wniosków
<p>Klasyfikacja instrumentu finansowego, który podlega obowiązkowej zamianie na zmienną liczbę udziałów/akcji po nastąpieniu warunkowego „zdarzenia utraty rentowności” (styczeń 2014 r.)</p>	<p>KI dyskutował nad tym, jak emitent zaklasyfikuje konkretny instrument finansowy obowiązkowo podlegający zamianie zgodnie z MSR 32. Instrument ten nie miał ustalonej daty zapadalności, ale był obowiązkowo zamienny na zmienną liczbę własnych instrumentów kapitałowych emitenta, jeżeli emitent naruszył współczynnik kapitału podstawowego Tier 1 (co jest określane mianem „zdarzenia skutkującego utratą rentowności”). Płatność odsetek jest zależna od decyzji emitenta.</p> <p>KI postanowił nie dodawać tego problemu do planu prac i zwrócił uwagę, że zakres problemów poruszonych w zapytaniu jest zbyt szeroki na to, aby można je było efektywnie rozwiązać.</p>
<p>Instrument finansowy obowiązkowo zamienny na zmienną liczbę akcji (z uwzględnieniem górnego i dolnego pułapu), który daje emitentowi możliwość rozliczenia poprzez przekazanie maksymalnej (ustalonej) liczby akcji (styczeń 2014 r.)</p>	<p>KI otrzymał pytanie o to, w jaki sposób ocenić treść ekonomiczną konkretnej opcji wcześniejszego rozliczenia zawartej w instrumencie finansowym.</p> <p>KI zwrócił uwagę, że emitent nie może przyjąć, że instrument finansowy (lub jego elementy) spełnia warunki definicji instrumentu kapitałowego po prostu dlatego, że emitent ma umowne prawo rozliczenia instrumentu finansowego poprzez przekazanie ustalonej liczby własnych instrumentów kapitałowych. KI zwrócił uwagę, że konieczne będzie zastosowanie subiektywnego osądu w celu ustalenia, czy opcja wcześniejszego rozliczenia jest istotna, a więc powinna być wzięta pod uwagę przy ustalaniu sposobu klasyfikacji instrumentu. Jeżeli opcja wcześniejszego rozliczenia nie jest istotna, warunek ten nie będzie brany pod uwagę przy ustalaniu klasyfikacji instrumentu finansowego.</p> <p>KI stwierdził, że aby ustalić, czy opcja wcześniejszego rozliczenia jest istotna, emitent będzie musiał ocenić, czy istnieją faktyczne ekonomiczne lub inne przyczyny biznesowe, dla których emitent skorzystałby z tej opcji.</p>
<p>Sposób ujęcia instrumentu finansowego, który podlega obowiązkowej zamianie na zmienną liczbę akcji, z uwzględnieniem górnego i dolnego pułapu (maj 2014 r.)</p>	<p>KI zastanawiał się nad tym, w jaki sposób emitent wykaże konkretny obowiązkowo zamienny instrument finansowy zgodnie z MSR 32 i MSR 39 lub MSSF 9, przy ograniczeniu wynikającym z górnego i dolnego pułapu.</p> <p>KI stwierdził, że górny i dolny pułap są wbudowanymi cechami pochodnymi, których wartość ulega zmianie w reakcji na cenę udziału kapitałowego emitenta. KI zdecydował, że wydawanie interpretacji nie jest konieczne.</p>
<p>Sposób ujęcia wystawionej opcji kupna dotyczącej udziałów niekontrolujących, które mają być rozliczone przy pomocy zmiennej liczby udziałów/akcji jednostki dominującej (maj 2016 r.)</p>	<p>KI otrzymał zapytanie dotyczące sposobu, w jaki jednostka powinna wykazać w swoim skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym wystawioną opcję kupna dotyczącą udziałów niekontrolujących. Opcja kupna udziałów niekontrolujących ma cenę wykonania, która będzie lub może być rozliczona poprzez wymianę zmiennej liczby własnych instrumentów kapitałowych jednostki dominującej. KI zauważył, że w przeszłości omawiał już problemy związane z opcjami kupna udziałów niekontrolujących rozliczanych w środkach pieniężnych. Zagadnienia te zostały przekazane Radzie i są obecnie analizowane w ramach projektu FICE.</p>

Z przymrużeniem oka...



Połączenia jednostek i przyjęcie MSSF

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

E: 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:
T: +44 (0) 207 213 5336

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

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

Instrumenty finansowe i usługi finansowe

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

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

Redaktor Aktualności MSSF

E: 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; zaden odbiorca nie powinien podejmować działań na podstawie informacji zawartych w tej publikacji bez uzyskania niezależnej profesjonalnej porady. Nie wydajemy żadnych oświadczeń ani gwarancji (wraźnych 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 jakimkolwiek 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.