



# Aktualności MSSF

## W tym numerze:

1. Wdrożenie nowych standardów: Oczekiwania inwestorów
3. MSSF 13 Wartość godziwa
4. Laboratorium leasingowe – MSSF 16
6. Wyjaśniamy MSSF 9 dla przedsiębiorstw
8. Zagadnienia odrzucone KIMSF – MSR 38
10. Szpieg w krainie MSSF 15
11. Wiadomości z Cannon Street
12. Bingo rachunkowe
13. Z przymrużeniem oka

## Oczekiwania inwestorów dotyczące wdrożenia nowych MSSF

*Marie Claire Tabone, menedżer ds. relacji z inwestorami, dzieli się swoimi spostrzeżeniami na temat oczekiwań inwestorów dotyczących informacji, które powinny ujawniać spółki w przypadku wdrażania nowych standardów rachunkowości.*

W latach 2018–2021 weszły w życie cztery nowe standardy rachunkowości, a spółki bez wątpienia będą rozważać skutki, jakie będą one miały dla ich działalności. Oceniają również, czy będą musiały wdrożyć nowe systemy dla pozyskania wymaganych informacji i czy konieczna będzie modyfikacja umów, a może nawet zmiany zachowań pracowników. Społeczność inwestorów będzie bardzo zainteresowana tym, jak spółki podchodzą do nowych wymogów, szczególnie jeśli oczekuje się, że będą one miały istotny wpływ na sprawozdania finansowe danej jednostki. Inwestorzy będą przyglądać się ujawnieniom przedstawionym przez spółkę i komunikacji zarówno w czasie przygotowań do wdrożenia standardu, jak i powdrożeniowych.

### **Co może zrobić spółka, żeby informacje na temat nowych standardów były istotne?**

#### **Wczesne i przejrzyste komunikaty**

Inwestorzy chcieliby, aby spółki jak najwcześniej informowały o zmianach, by uniknąć niespodzianek i zapewnić przejrzystość. Te spółki, które informują o skutkach wprowadzenia standardu z góry, są pozytywnie odbierane przez inwestorów i postrzegane jako przodujące. Jeśli skutki wprowadzenia w danej spółce nowego standardu rachunkowości są istotne, szczególnie ważne jest jak najszybsze przekazanie tej informacji inwestorom.

Rynek papierów kapitałowych nie lubi niepewności i będzie się starał o wypełnienie wszelkich luk informacyjnych – w związku z tym spółki powinny zapewnić, że to one przekazują informacje na temat skutków nowych standardów, dzięki czemu inwestorzy nie muszą snuć własnych domysłów. Poza informacjami w sprawozdaniach finansowych i raportach śródrocznych, za przydatne uznaje się również przekazywanie informacji drogą telefoniczną lub prowadzenie prezentacji dla analityków.

Inwestorzy chcą też, aby spółki wyjaśniały różnice między obecną praktyką a nowym standardem, i albo przedstawiły uzgodnienie różnic, albo wystarczające informacje pozwalające inwestorom na dokonanie własnych uzgodnień. Ważne jest również rozróżnienie między zmianami wynikającymi z fundamentów ekonomicznych przedsiębiorstwa. Wiadomości o słabych wynikach nie powinny być ukrywane w masie ujawnianych informacji ani przypisywane faktowi wprowadzenia nowego standardu.

#### **Lepsze ujawnianie informacji**

Nowe standardy rachunkowości można również postrzegać jako możliwość ulepszenia ujawnień spółki. Spółka może zastąpić dawną stałą i sztywną formułą znaczącymi informacjami, w tym przydatnymi szczegółami pozwalającymi inwestorom na zrozumienie przedstawianych danych.

Aby uzyskać więcej informacji lub zaprenumerować biuletyn, skontaktuj się z nami pod adresem [corporatereporting@uk.pwc.com](mailto:corporatereporting@uk.pwc.com) lub zarejestruj się przez internet.



Inwestorzy nieszczególnie cenią wymówkę, że informacje są „gospodarczo wrażliwe” jako pretekst do nieujawniania informacji. Nie powinno to stanowić bariery dla zapewnienia jasności, gdyż prawdopodobnie konkurencja i tak już jest tych informacji świadoma.

Aby dodatkowo ułatwić inwestorom zrozumienie wyników spółki, w roku przyjęcia nowych zasad warto pokazać co najmniej trzyletnie dane porównawcze zgodne z nowym standardem. Choć jest to więcej niż wymagają nowe standardy, pomoże inwestorom zrozumieć skutki wprowadzenia nowych zasad rachunkowości i ocenić wyniki spółki.

Informacje takie należy również przedstawiać na szczeblu segmentów lub działów, a nie tylko na szczeblu grupowym.

#### **Inne kwestie**

Inwestorzy nie patrzą na nowy standard w oderwaniu od innych. Chcą wiedzieć, jakie będą jego skutki podatkowe i koszt jego wdrożenia. Na przykład, ile spółka wyda na nowe

oprogramowanie lub szkolenie pracowników? Takie informacje należy podać w informacjach na temat nowego standardu.

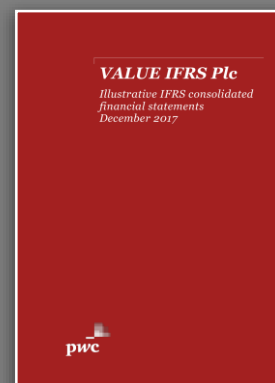
Spółki powinny pamiętać, że:

- Nowy standard rachunkowości może mieć istotny wpływ na to, jak inwestorzy postrzegają wyniki spółek, a nawet całych sektorów, szczególnie gdy uważają, że dawny standard był niewystarczający. Jeśli wprowadzenie nowego standardu zostanie zakomunikowane odpowiednio, może mieć korzystne skutki dla spółki.
- Na postrzeganie spółki przez inwestorów wpływ mają zarówno wdrożenie danego standardu, jak i jej podejście do wdrożenia – czy kierownictwo działa przejrzysto i aktywnie?
- Jeśli nowe standardy mają wpływ na rentowność, wdrożenie wpłynie na wycenę inwestycji i analizy oraz na potencjalne zalecenia co do kupna/sprzedaży akcji spółki.

## **Wzorcowe skonsolidowane sprawozdanie finansowe zgodne z MSSF na koniec 2017 roku**

Wzorcowe sprawozdanie finansowe spółki, która aktualnie sporządza sprawozdania zgodnie z MSSF, łącznie z przedstawieniem standardów, które można zastosować wcześniej.

Dostępne w druku lub w formacie pdf;  
więcej informacji na stronie [inform.pwc.com](http://inform.pwc.com).





**Ostatnio, w ramach przeglądu powdrożeniowego, RMSR opublikowała „Wniosek o informacje dotyczące MSSF 13 Wartość godziwa”. Tatiana Geykhman z działu doradczych usług księgowych wyjaśnia kulisy wniosku**

## MSSF 13 Wartość godziwa

Standard MSSF 13 Wycena wartości godziwej funkcjonuje już od kilku lat i czas, aby RMSR przeprowadziła jego „badanie okresowe”, czyli przegląd powdrożeniowy.

Standard ten wprowadził system jednolitego pomiaru wartości godziwej zarówno instrumentów finansowych, jak i niefinansowych, a także dodatkowe wymogi dotyczące ujawnień.

W poniższym artykule opisane są obserwacje ze wstępnej oceny standardu i kwestie, na które we wniosku zwróciła uwagę RMSR.

### Ujawnianie informacji

Zarówno osoby, które korzystają ze sprawozdań finansowych, jak i te, które je sporządzają, poproszono o wyrażenie opinii na temat użyteczności ujawnień dotyczących wyceny w wartości godziwej.

Pierwotnie społeczność użytkowników prosiła Radę, aby wymóg szczegółowych ujawnień dla wyceny wartości godziwej dotyczył poziomu 3. Wyceny na poziomie 3 wynikają z pewnych istotnych, niemożliwych do zaobserwowania danych wejściowych, a w związku z tym jasne ujawnienia pozwoliłyby na przejrzystość zarówno danych wejściowych, jak i zastosowanych technik.

W praktyce użytkownicy MSSF zaobserwowali, że obecne wymogi dotyczące ujawnień mogą być trudne do realizacji. Ujawnienia mogą być generyczne, a w związku z tym dodawać niewiele wartości użytkownikom sprawozdań finansowych. Sporządzający sprawozdania często agregują informacje, aby uniknąć konieczności przedstawiania całego załącznika dotyczącego wartości godziwej w sprawozdaniach finansowych. Utrudnia to zorientowanie się, jakich danych wejściowych użyto w którym modelu, i w którym miejscu model jest najbardziej wrażliwy na zmiany.

### Wycena inwestycji notowanych ( $P*Q$ )

Problem wyceny akcji według wzoru  $P*Q$  (kurs akcji pomnożony przez ich liczbę) to problem jednostki obrachunkowej. Standard wymaga, aby jednostka wskazała, co wycenia w wartości godziwej, jako jeden z pierwszych kroków w procesie wyceny. Sensowna jest wycena 100 posiadanych akcji notowanych na giełdzie jako iloczynu kursu akcji i ich liczby. Sprawa się komplikuje, gdy jednostką obrachunkową jest inwestycja w podmiot zależny, stowarzyszony lub wspólne przedsięwzięcie, albo gdy nabywca może zapłacić za cały pakiet więcej niż by to wynikało z przemnożenia kursu przez liczbę akcji.

Standard nie wypowiada się jasno, czy należy stosować formułę  $P*Q$ , czy wycenę w wartości godziwej, z uwzględnieniem premii z tytułu pakietu kontrolnego lub dyskonta z racji pakietu mniejszościowego.

Poprzednio RMSR opublikowała projekt standardu w tej sprawie, ale wobec braku jasnej reakcji, odroczyła tę kwestię do czasu przeglądu powdrożeniowego.

### Największe i najlepsze wykorzystanie

Przy wycenie wartości godziwej aktywów niefinansowych należy rozważyć największe i najlepsze wykorzystanie aktywów niefinansowych, nawet jeśli obecne wykorzystanie jest inne.

Niektórzy interesariusze wyrazili obawy dotyczące stosowania tej koncepcji do grupy aktywów.

Interesariusze zostali poproszeni o wyrażenie opinii na temat tego, na ile powszechna jest koncepcja największego i najlepszego wykorzystania i czy pomocne byłoby dalsze wsparcie ze strony Rady.

### Subiektywny osąd

Ogólnie rzecz biorąc, stosowanie MSSF wymaga formułowania osądów, a MSSF 13 nie stanowi w tym względzie wyjątku.

Obszary podlegające osądowi dotyczą następujących kwestii:

- czy rynek jest aktywny, oraz
- czy dane wejściowe stanowią znaczące informacje niemożliwe do zaobserwowania.

Interesariuszy zostali poproszeni o opisanie ewentualnych trudności w stosowaniu osądu i stwierdzenie, czy pomocne byłoby dalsze wsparcie ze strony Rady.

### Co dalej?

Termin składania uwag upływa z dniem 22 września 2017 r.

Radę szczególnie interesują: praktyczne doświadczenie i przykłady ilustrujące. Rada będzie musiała przeanalizować otrzymane opinie i inne informacje w celu zdecydowania, czy potrzebne są dalsze wytyczne.

## Scena czwarta, Ujęcie pierwsze: Wyjaśniamy MSSF 9 w odniesieniu do przedsiębiorstw: Faktoring a model biznesowy



**MSSF 16 wymaga wyłączenia niektórych zmiennych płatności z tytułu leasingu z zobowiązań leasingowych leasingobiorcy. Czy prof. Lee Singh i jego asystent Richard Brown zdołają pomóc Wam w klasyfikacji i wykazywaniu zmiennych płatności z tytułu leasingu? Poeksperymentujmy!**

### Hipoteza

Leasingobiorcy wyłączają wszystkie zmienne płatności leasingowe przy obliczaniu zobowiązania z tytułu leasingu.

### Testy i analiza

MSSF 16 określa trzy rodzaje zmiennych płatności leasingowych:

- oparte na indeksie lub stopie
- nieoparte na indeksie lub stopie
- płatności zasadniczo stałe.

### Płatności oparte na indeksie lub stopie

Przykłady zmiennych płatności leasingowych opartych na indeksie lub stopie obejmują płatności, które zmieniają się wraz ze zmianą wskaźnika inflacji lub stawek czynszów rynkowych.

Zmienne płatności leasingowe oparte na indeksie lub stopie są ujmowane w zobowiązaniu z tytułu leasingu, gdyż z punktu widzenia leasingobiorcy są one nie do uniknięcia.

Niepewność dotyczy tylko wyceny zobowiązania, a nie jego istnienia.

Leasingobiorcy obliczają zobowiązanie z tytułu leasingu przy początkowym ujęciu stosując indeks lub stopę z dnia bez szacowania lub prognozowania przyszłych zmian przepływów pieniężnych wynikających ze zmian wskaźnika inflacji lub stawek czynszów.

W okresie leasingu, gdy płatności leasingowe zmieniają się z uwagi na zmiany indeksów lub stóp, leasingobiorcy aktualizują wycenę zobowiązania na podstawie nowych płatności.

### Płatności nieoparte na indeksie lub stopie oprocentowania

Przykłady zmiennych płatności leasingowych nieopartych na indeksie lub stopie obejmują płatności leasingowe, które stanowią pewien procent obrotów sklepu detalicznego lub płatności z tytułu przekroczenia konkretnego przebiegu pojazdem silnikowym.

Zmienne płatności leasingowe nieoparte na indeksach lub stopach są wyłączone ze zobowiązań leasingowych, ponieważ z perspektywy leasingobiorcy są możliwe do uniknięcia, jeśli są rzeczywiście zmienne.

Sytuacje, w których płatności mogą nie być rzeczywiście zmienne to na przykład:



- Jeśli występuje umowne minimum, należy je wykazywać jako stałą płatność leasingową.
- Płatności, które z początku są zmienne, lecz potem stają się stałe, są wykazywane jako stałe z chwilą, gdy się ustalą.
- Jeśli płatności są zasadniczo stałe (zob. następny rozdział).

Choć zmienne płatności leasingowe, które nie zależą od indeksu lub stopy są wyłączone ze zobowiązań leasingowego, leasingobiorca musi odrębnie ujawnić koszt i ekspozycję na zmienne płatności w przyszłości.

### Płatności zasadniczo stałe

Zasadniczo stałymi płatnościami są płatności, których struktura przewiduje zmienność, lecz które zasadniczo zmienne nie są.

Zasadniczo stałe płatności leasingowe są ujmowane w zobowiązaniu z tytułu leasingu, gdyż w gruncie rzeczy z punktu widzenia leasingobiorcy są one nie do uniknięcia.

Przykłady zasadniczo stałych płatności leasingowych obejmują płatności, które zależą od udowodnienia możliwości wykorzystywania składnika aktywów.

### Praktyczne skutki

W praktyce rachunkowość zmiennych płatności leasingowych może być bardziej skomplikowana i podlegać osądowi.

Jako przykład można rozważyć wynajem sklepu detalicznego w centrum handlowym (który musi być otwarty w godzinach otwarcia centrum i sprzedawać swoje produkty) na następujących warunkach płatności:

Warunki płatności	Rodzaj zmiennych płatności
Płatność 10% obrotów jako czynszu	Płatność jest rzeczywiście zmienna i nie zależy od indeksu ani stopy.
Brak płatności czynszu do momentu przekroczenia progu obrotów 1 000 USD, potem czynsz w wysokości 1 000 000 USD za dany rok	Płatność 1 000 000 USD powinna być zasadniczo stała
Płatność 50% obrotów w charakterze czynszu do poziomu 800 000 USD czynszu rocznie, następnie 20% obrotów do 1 000 000 USD całości czynszu za rok, a następnie 5% obrotów	Zdecydowanie, które kwoty są zasadniczo stałe, wymaga istotnego osądu. Płatności w wysokości 50% mogą być zasadniczo stałe, w zależności od szczególnych okoliczności dotyczących leasingu. Płatność w wysokości 5% może być uznana za rzeczywiście zmienną i niezależną od indeksu ani stopy. Płatności w wysokości 20% wymagają osądu, czy są zasadniczo możliwe do uniknięcia.

#### Wnioski

MSSF 16 określa rodzaje zmiennych płatności leasingowych, które są różnie wykazywane: niektóre są wyłączone ze zobowiązań leasingowych leasingobiorcy, inne są ujmowane. Decyzja co do sposobu klasyfikacji płatności leasingowych w niektórych umowach leasingowych może w znacznym stopniu wymagać osądu.

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](#).

Pogadanki PwC na temat MSSF

**20 minut  
dwa razy w miesiącu**  
*i będziesz na bieżąco w sprawach  
dotyczących MSSF*

Dostępne na iTunes i na stronie [pwc.com/ifrs](http://pwc.com/ifrs)



**Pogadanki PwC  
na temat MSSF**

## Scena 5. ujęcie 1.: Wyjaśniamy MSSF 9 dla przedsiębiorstw: Matryca rezerw



**Ilaria Evans, ekspert ds. instrumentów finansowych, rozważa prostsze podejście do strat kredytowych z tytułu należności handlowych**

### ŚWIATŁO, KAMERA, AKCJA!

Szanowny Przedsiębiorco!

Utrata wartości to jedna z największych i najbardziej kompleksowych zmian w MSSF 9. Utrata wartości wyliczana jest na podstawie informacji perspektywicznych oraz doświadczeń z przeszłości i aktualnych oczekiwań. Większość spółek musi przy tym zebrać nowe informacje i zastosować istotną dozę osądu.

W niniejszym artykule omawiane jest zastosowanie matrycy rezerw, jednego z praktycznych środków dozwolonych przez MSSF 9 do wyliczania oczekiwanych strat kredytowych z tytułu należności handlowych.

### Krok 1 – Zdefiniowanie okresu sprzedaży i należności nieregularnych dotyczących tej sprzedaży

Pierwszym krokiem w zastosowaniu matrycy rezerw jest zdefiniowanie właściwego okresu do

przeanalizowania części należności handlowych do odpisania jako należności nieregularne. Ten okres powinien być wystarczający do zapewnienia przydatnych informacji. Zbyt krótki okres może skutkować informacjami, które okażą się nieznaczące. Zbyt długi może oznaczać, że zmiany koniunktury lub bazy klientów unieważniają zebrane dane. W przykładzie wybraliśmy jeden rok. Całość należności wynosiła 10 000 CU, z czego ostatecznie odpisano w danym okresie 300 CU.

### Krok 2 – Obliczenie profilu płatności należności

W kroku 2 określamy kwotę należności niespłaconych na koniec każdego przedziału czasowego do chwili odpisania należności nieregularnych. Wiekowanie wyliczone w tym kroku jest zasadniczym elementem kolejnego kroku, w którym oblicza się odsetki karne.

### Krok 2 – Obliczenie profilu płatności należności

Przychody ze sprzedaży (CU)	10 000	Razem zapłacono	Wiekowanie sprzedaży (krok 3)
Zapłacone w ciągu 30 dni	(2 000)	(2 000)	8 000
Zapłacone od 30 do 60 dni:	(3 500)	(5 500)	4 500
Zapłacone od 60 do 90 dni:	(3 000)	(8 500)	1 500
Zapłacone po 90 dniach:	(1 200)	(9 700)	300 [odpisane]

### Krok 3 – Obliczenie procentowej historycznej straty z tytułu niewykonania umowy

Należności analizuje się w przedziałach czasowych w kroku 3, aby obliczyć procentową historyczną

stratę. Należności ostatecznie odpisane, w wysokości 300 CU, są zastosowane do każdego z przedziałów czasowych.

**Krok 3 – Obliczenie części procentowej historycznej straty z tytułu niedopełnienia umowy [należy korzystać z wiekowania płatności ustalonego w kroku 2 / strat kredytowych na całej sprzedaży]**

	Bieżąca sprzedaż	Płatności z tytułu sprzedaży niezrealizowane po 30 dniach	Płatności z tytułu sprzedaży niezrealizowane po 60 dniach	Płatności z tytułu sprzedaży niezrealizowane po 90 dniach
Wiekowanie sprzedaży [1]	10 000	8 000	4 500	1 500
Strata: [2]	300	300	300	300
Odsetki karne: [2]/[1]	3%	3,75%	6,67%	20%

#### Krok 4 – Skorygowanie części procentowej strat o informacje dotyczące przyszłości

Jest to prawdopodobnie najbardziej poddawany osądowi krok w procesie. Kluczem do skorygowania części procentowej historycznej

straty jest zrozumienie, co podnosi poziom złych długów w księdze danego dłużnika. Na przykład, gdy spółka prowadzi sprzedaż detaliczną, stopa niespłaconych należności może mieć związek z bezrobociem.

#### Krok 4 – Skorygowanie części procentowej strat o informacje dotyczące przyszłości

Należy uwzględnić zmiany:

- Środowiska gospodarczego, regulacyjnego, technologicznego, np.: perspektywy branży, PKB, zatrudnienie, polityka
- Zewnętrznych wskaźników rynkowych
- Bazy klientów

Założenia:

- Prognozy dekonjunktury /wyższego bezrobocia
- Założenie tego samego profilu płatności i sprzedaży, co na początku
- Strata skorygowana odpowiednio z 300 do 400

	Bieżąca sprzedaż	Płatności z tytułu sprzedaży niezrealizowane po 30 dniach	Płatności niezrealizowane po 60 dniach	Płatności z tytułu sprzedaży niezrealizowane po 90 dniach
Wiekowanie sprzedaży [1]	10 000	8 000	4 500	1 500
Strata: [2]	400	400	400	400
Odsetki karne: [2]/[1]	4%	5%	8,9%	27%

#### Krok 5 – Wyliczenie oczekiwanych strat kredytowych z wykorzystaniem stawek odsetek karnych ustalonych w kroku 4

Na koniec należy zastosować stawki odsetek

karnych z kroku 4 do faktycznych należności na koniec okresu dla każdego przedziału czasowego. W podanym przykładzie strata kredytowa wynosi 12 CU.

#### Krok 5 – Wyliczenie oczekiwanych strat kredytowych z wykorzystaniem stawek odsetek karnych ustalonych powyżej

	Razem	Bieżące [0-30 dni]	30-60 dni	60-90 dni
Należności handlowe stan na koniec roku: [1]	140	50	40	30
Odsetki karne: [2]		4%	5%	8,9%
Oczekiwane straty kredytowe: [1] x [2]	12 CU	2 CU	2 CU	2,7 CU

#### Wnioski

MSSF 9 wprowadził nowe skomplikowane wymogi dotyczące utraty wartości, które mogą spowodować wyższe i bardziej zmienne rezerwy na należności nieregularne.

Matryca rezerw jest uproszczeniem w wyliczeniu

oczekiwanych strat kredytowych dla spółek.

Nie ma jednej, obowiązkowej metody tworzenia matrycy rezerw, ale dwa główne czynniki są następujące: im starsze należności nieregularne, tym mniejsze prawdopodobieństwo ich zapłaty oraz konieczność uwzględnienia informacji dotyczących przyszłości.



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

## Suplement poświęcony zagadnieniom odrzuconym KIMSF - MSR 38



**Jonas Molini z działu księgowych usług doradczych bada praktyczne skutki odrzucenia przez KI zmian dotyczących MSR 38.**

### **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 „odrzuconia IFRIC”, znane w profesji księgowej jako „not an IFRIC” czyli „NIFRIC”. Odrzuconia 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 „odrzucone” przez KI. Omawiamy standardy kolejno, a w tym numerze dochodzimy do MSR 38.

MSR 38 określa sposób wykazywania rachunkowego wartości niematerialnych, które nie są objęte żadnym innym standardem.

Na przestrzeni lat różne kwestie były przedmiotem odrzuceń, a niektóre z nich opisujemy poniżej.

### **Metoda amortyzacji (styczeń 2010)**

KI otrzymał prośby o wytyczne dotyczące znaczenia „realizacji korzyści gospodarczych” przy ustalaniu odpowiedniej metody amortyzacji wartości niematerialnych o określonym okresie użytkowania.

MSR 38 w par. 98 stwierdza, że „stosowana metoda opiera się na oczekiwanym wzorcu realizacji przewidywanych przyszłych korzyści gospodarczych ucieleśnionych w składniku aktywów...”. Niektórzy członkowie KI uznali, że interpretacja może pomóc w ograniczeniu różnorodności praktyk, a inni uznali, że wszelkie wskazówki miałyby charakter wytycznych

stosowania. Komitet zauważył, że ustalenie metody amortyzacji stanowi w związku z tym kwestię osądu.

Komitet uznał, że nie będzie można osiągnąć zgody w tej kwestii w terminie, a więc postanowił nie dodawać tej kwestii do swojego programu prac.

Później RMSR wyjaśniła, że zastosowanie amortyzacji na podstawie przychodów wydaje się niewłaściwe, ponieważ przychody odzwierciedlają czynniki inne niż wykorzystanie korzyści materialnych przedmiotów w składniku aktywów. To domniemanie można obalić tylko w ograniczonych okolicznościach objętych MSR 38 par. 98A.

### **Zmienne opłaty za zakup aktywów (marzec 2016)**

KI otrzymał prośbę o wypowiedź na temat księgowania zmiennych płatności, jakich należy dokonać nabywając pozycję rzeczowych aktywów trwałych lub wartości niematerialnych niestanowiących elementu połączenia jednostek gospodarczych.

KI zauważył znaczne zróżnicowanie w praktykach, ale stwierdził, że kwestia ta jest zbyt obszerna, by odnieść się do niej w ramach aktualnych standardów MSSF, i nie dodał tej sprawy do swojego programu prac.

W praktyce obserwuje się dwa podejścia: pierwsze to model naliczania kosztów, w którym do początkowo zaksięgowanego kosztu dodaje się dalsze opłaty w miarę ich ponoszenia. Drugie podejście to model zobowiązań finansowych, a każda aktualizacja wyceny odnośnego zobowiązania i wszelkie dodatkowe płatności ujmowane są w rachunku zysków i strat. Oba podejścia do księgowania płatności zmiennych są możliwe do zaakceptowania i stanowią wybór zasady, którą należy stosować konsekwentnie do wszystkich podobnych transakcji i odpowiednio ujawniać.

### **Podsumowanie innych odrzuceń dotyczących MSR 38**

Temat	Podsumowanie wniosków
Koszty nabycia lub opracowania treści do elektronicznych baz danych (luty 2002)	KI nie odniósł się do tej kwestii, gdyż KIS-32 i MSR 38 zapewniają wystarczające wytyczne.
Wydatki związane z pozyskiwaniem abonentów (listopad 2004)	KI nie dodał tego tematu do swojego programu prac, gdyż RMSR uznała to zagadnienie za element swojego projektu z zakresu przychodów.



Temat	Podsumowanie wniosków
Aktywa regulacyjne (sierpień 2005)	KI doszedł o wniosku, że szczególny model dla aktywów regulacyjnych w SFAS 71 nie może być wykorzystywany bez modyfikacji, gdyż kryteria ujmowania w SFAS 71 nie są w pełni spójne z kryteriami ujmowania w MSSF.
Koncesje na usługi (listopad 2005)	KI zgodził się, że nie ma ulg od hierarchii określonej w MSR 8 dla koncesji na usługi. Kapitalizacja odsetek po zakończeniu budowy nie jest więc dozwolona ani w modelu dotyczącym rzeczowych aktywów trwałych, ani wartości niematerialnych.
Klasyfikacja i wykazywanie kart SIM (listopad 2006)	KI nie zgodził się zająć tą sprawą, gdyż jest ona podobna do kosztów nabycia abonamentu, czym również KI się nie zgodził zająć.
Aktywa i pasywa regulacyjne (marzec 2009).	KI postanowił nie dodawać tej kwestii do programu swoich prac, gdyż będzie ona podlegała projektowi RMSR dotyczącym stawek regulowanych.
Wykazywanie kosztów sprzedaży przez deweloperów nieruchomości w czasie budowy (maj 2009)	Wykazywaniem kosztów sprzedaży zajmuje się kilka MSSF. KI doszedł do wniosku, że z uwagi na to, że rachunkowość takich kosztów zależy od szczególnych faktów i okoliczności, nie da się wyciągnąć ostatecznych wniosków, i nie umieścił tej sprawy w programie prac.
Koszty zapewnienia zgodności z rozporządzeniem „REACH” (lipiec 2009)	KI otrzymał prośbę o dodanie do swojego programu prac pozycji dotyczącej wykazywania kosztów przestrzegania wymogów rozporządzenia w sprawie rejestracji, oceny, udzielania zezwoleń i stosowanych ograniczeń w zakresie chemikaliów („REACH”).  KI nie dodał tej kwestii do programu prac, gdyż uznał wytyczne w MSR 38 za wystarczające.
Aktywa i pasywa regulacyjne (listopad 2012).	KI postanowił nie dodawać tej kwestii do programu swoich prac, gdyż będzie ona podlegała projektowi RMSR dotyczącym stawek regulowanych.

## Szpieg w krainie MSSF 15



**Z pomocą „szpiega” w krainie MSSF 15, Katie Woods, specjalistka ds. przychodów, bada, jak można ustalić, czy przychody należy wykazywać w danym momencie, czy rozliczać w czasie zgodnie z MSSF 15**

### **Podejrzeni**

Przychody z umowy z klientem ujmuje się albo w określonym momencie, albo na przestrzeni pewnego okresu. To ustalenie zależy od momentu przejścia kontroli nad towarem lub usługą na klienta.

### **Opis zajścia**

Czy moment lub sposób ujmowania przychodów zmieni się wraz z zastosowaniem MSSF 15? W praktyce, zgodnie z zasadą przejścia kontroli, przychody ze sprzedaży towarów ujmowane obecnie w konkretnym momencie mogą wymagać ujmowania na przestrzeni pewnego okresu.

### **Fakty**

Koncepcja ujmowania przychodów na przestrzeni okresu lub w określonym momencie nie jest nowa, jednak zasady i wytyczne MSSF 15 są odmienne. Jednostka najpierw rozważa, czy spełnia kryteria ujmowania przychodów w czasie, a jeśli nie, ujmuje przychody w konkretnym momencie.

Te same kryteria stosuje się do sprzedaży towarów i usług. Ujmowanie przychodów w czasie wymaga spełnienia jednego z następujących kryteriów:

Klient jednocześnie otrzymuje i realizuje korzyści zapewniane przez świadczenia jednostki w miarę ich świadczenia przez nią.

1. Na przykład w umowie o usługi takiej jak umowa o sprzątnięcie, klient natychmiast korzysta z realizacji świadczenia. Wskazaniem jest to, że nie jest wymagane żadne ponowne świadczenie, jeśli jednostka miała wypełnić pozostałe świadczenia wynikające ze zobowiązania wobec klientów. Tak się dzieje w znacznej części umów o usługi, ale nie we wszystkich.
2. Świadczenie jednostki tworzy lub ulepsza aktywa kontrolowane przez klienta w miarę ich powstawania lub ulepszenia.

Takie kryterium dotyczy sytuacji, w których klient kontroluje to, co wytwarza jednostka, na przykład budowę domu na gruncie klienta.

3. Świadczenie jednostki nie tworzy aktywów pozwalających na ich alternatywne wykorzystanie przez tę jednostkę, a jednostka ma wykonalne prawo do zapłaty za wykonanie dotychczasowego świadczenia.

### **a) Alternatywne wykorzystanie**

Niewytworzenie składnika aktywów do alternatywnego wykorzystania może się zdarzyć, jeśli jednostka nie może – z uwagi na ograniczenia umowne lub praktyczne – skierować składnika aktywów do innego rodzaju użytkowania, na przykład do

wykonania czegoś innego lub do sprzedaży innemu klientowi.

### **b) Wykonalne prawo do zapłaty**

Nie trzeba ustalać, czy jednostka miałaby wykonalne prawo do wymagania zapłaty, jeśli klient anuluje umowę. Prawo jednostki do zapłaty nie musi stanowić prawa bezwarunkowego. Nie obejmuje to sytuacji takich jak naruszenie umowy lub jej niewykonanie. Prawo do zapłaty powinno odzwierciedlać cenę sprzedaży towarów lub usług dostarczonych do danego dnia, a nie wynagrodzenie z tytułu kosztów poniesionych do danego dnia albo potencjalną utratę zysków w wypadku zerwania umowy.

### **Zalecenia**

Kluczowa jest umowa. Patrząc na to, do czego klient ma prawo, albo do uzyskania korzyści z usługi natychmiast, albo do podejmowania istotnych decyzji w czasie opracowywania i budowy konkretnego towaru, widać, czy można korzystać z modelu rozliczania w czasie.

### **Dalsze dochodzenie**

Nie należy zakładać, że jeśli przychody rozłożone są w czasie zgodnie z aktualnymi zasadami rachunkowości, będą również rozłożone w czasie zgodnie z MSSF 15. W wielu wypadkach ujęcie się zmieni.



## Wiadomości z Cannon Street

### Wybór wydawcy



#### Modyfikacja zobowiązań finansowych – potwierdzenie zmian w rachunkowości w MSSF 9

Na lipcowym posiedzeniu Rada potwierdziła sposób ujęcia księgowego modyfikacji zobowiązań finansowych zgodnie z MSSF 9. Rada potwierdziła, że gdy modyfikacja zobowiązania finansowego, które wyceniane jest według amortyzowanego kosztu nie prowadzi do zaprzestania jego ujęcia, w rachunku zysków i strat należy ująć odnośny zysk lub stratę. Zysk lub strata są obliczane jako różnica między pierwotnymi przepływami pieniężnymi a zmodyfikowanymi przepływami zdyskontowanymi według pierwotnej efektywnej stopy procentowej.

To rozstrzygnięcie będzie miało wpływ na wszystkie osoby sporządzające sprawozdania finansowe, szczególnie te, które dziś stosują inne zasady ujmowania odnośnych zysków i strat. Wiele osób sporządzających sprawozdania zgodnie z MSR 39 nie ujmowało zysków lub strat na dzień modyfikacji zobowiązania finansowego. Zamiast tego amortyzowano różnicę między pierwotnymi a zmodyfikowanymi przepływami przez pozostały okres zmodyfikowanego zobowiązania przez przeliczenie efektywnej stopy procentowej. Będzie się to musiało zmienić po przejściu na MSSF 9, ponieważ zmieni się ujęcie księgowe tej kwestii.

## Inne istotne informacje

### Projekty dotyczące ustanawiania standardów



#### Ubezpieczenia

Po publikacji MSSF 17, Umowy ubezpieczeniowe, członkowie RMSR i pracownicy spotkali się z inwestorami i analitykami, aby omówić informacje zwrotne dotyczące standardu. W lipcu pracownicy RMSR przedstawili Radzie podsumowanie tych dyskusji. Inwestorzy i analitycy z zadowoleniem powitali kilka zmian wprowadzonych przez MSSF 17, takich jak większa jasność dotycząca źródeł zysków z tytułu umów ubezpieczeniowych z racji ujawnień marży na usługach umownych (niezarobiony zysk) i korektach z tytułu ryzyka niefinansowego, spójność zasad ujmowania przychodów z innymi branżami i uwzględnienie wartości pieniądza w czasie w kontekście wniesionych roszczeń. Inwestorzy i analitycy wyrazili swoje obawy w odniesieniu do pozostałych niekonsekwencji w rachunkowości umów ubezpieczeniowych wynikających w konieczności dokonywania istotnych osądów przy wycenie i wyborze dopuszczalnych alternatyw zgodnie z MSSF 17.

#### Publikacje Rady

##### Postępowanie przed publikacją projektu standardu (exposure draft – ED) dotyczącego zamierzonego sposobu użycia

Rada wydała ostatnio ED proponujący zmiany do MSR 16 Rzeczowe aktywa trwałe. Zmiany polegają na wprowadzeniu zakazu odliczania z kosztu rzeczowego aktywa trwałego jakichkolwiek dochodów ze sprzedaży wyprodukowanych pozycji, jeśli dany składnik aktywów nie jest jeszcze gotowy do zamierzonego sposobu wykorzystania. Dochody takie należy zamiast tego ujmować w rachunku zysków i strat wraz z kosztami wyprodukowania tych pozycji.

ED zawiera objaśnienie znaczenia „testowania, czy składnik aktywów właściwie działa” przy ocenie jego wyników technicznych i fizycznych, ale nie finansowych.

Nie ustalono na razie daty wejścia w życie proponowanych zmian. Oczekuje się, że zmiany będą wprowadzane retrospektywnie w odniesieniu do tych rzeczowych aktywów trwałych, które zostaną oddane do zamierzonego użytkowania z dniem lub po dniu rozpoczęcia najwcześniejszego okresu prezentowanego w sprawozdaniu finansowym. Oczekuje się, że możliwe będzie wcześniejsze zastosowanie zmiany.

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).

## **Bingo rachunkowości technicznej**

Dotyczy faktów i okoliczności	Porównałbym to do...	To mieści się w zakresie MSSF 2	Wróćmy do kont teowych	To jest gdzieś w podstawie wniosku
To wybór zasady	Zasady rachunkowości są sztapowe	Ten temat jest odroczony do projektu dotyczącego metody praw własności	Czy przeczytałeś umowę?	Ramy koncepcyjne są bardzo jasne w tym punkcie
Praktyka jest różnorodna	Zaktualizuj wartość teraz	RMSR nie to miała na myśli	Nie, to naprawdę leży w zakresie MSSF 2	Możemy to wykluczyć, jeśli jest niekluczowe, jednorazowe
Czy to odzwierciedla prawdziwą treść ekonomiczną	To niepraktyczne	To wymaga zbyt wiele pieniędzy i wysiłku	Jestem pewien, że zasady mówią inaczej	Czy tego nie ma w MSR 1
Zaksięguj zobowiązanie	To nieistotne	Oczywiście to program określonych świadczeń	Czy omówiłeś to z instrumentem finansowym	Tak twierdzi standard...

## 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.