

Biuletyn MSSF Naprzeciw standardom

W tym wydaniu:

1. RMSR odracza datę wejścia w życie zmiany pt. „Sprzedaż lub przekazanie aktywów przez inwestora do jednostki stowarzyszonej lub wspólnego przedsięwzięcia”
2. Streszczenie wspólnego spotkania poświęconego rozliczaniu przychodów (listopad 2015 r.)
3. RMSR wydaje zmiany do MSSF dla MŚP na rok 2015
4. RMSR składa wnioski o opinie na temat planu prac



RMSR odracza datę wejścia w życie zmiany pt. „Sprzedaż lub przekazanie aktywów przez inwestora do jednostki stowarzyszonej lub wspólnego przedsięwzięcia”

Streszczenie

- RMSR bezterminowo odracza datę wejścia w życie szczegółowej zmiany pt. „Sprzedaż lub przekazanie aktywów przez inwestora do jednostki stowarzyszonej lub wspólnego przedsięwzięcia”.
- Utrzymano możliwość wcześniejszego zastosowania zmiany.

Dlaczego wprowadzono zmiany?

We wrześniu 2014 roku RMSR wydała szczegółową zmianę „Sprzedaż lub przekazanie aktywów przez inwestora do jednostki stowarzyszonej lub wspólnego przedsięwzięcia: zmiany do MSSF 10 Skonsolidowane sprawozdania finansowe i MSR 28 Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach” (dalej: zmiany).

Zmiana ta dotyczyła transakcji przeprowadzanych między jednostką a jej podmiotem stowarzyszonym lub wspólnym przedsięwzięciem. Określała ona, że w przypadku takich transakcji zakres ujmowania zysków lub strat zależy do tego, czy sprzedane lub wniesione aktywa stanowią przedsięwzięcie.

W lutym 2015 roku RMSR finalizowała proces publikacji projektu precyzującego proponowaną zmianę. W projekcie proponowano również odroczenie terminu wejścia w życie tej zmiany, tak aby zbiegł się z terminem wejścia w życie doprecyzowanych sformułowań. RMSR zdecydowała się jednak nie publikować tego projektu i włączyć analizowane problemy w zakres prac dotyczących rozliczania metody praw własności.

Do czego przyczynią wprowadzone zmiany?

Ponieważ nie wiadomo, czy i kiedy prowadzone prace spowodują modyfikację MSR 28 oraz kiedy zmodyfikowana wersja standardu wejdzie w życie, RMSR proponuje odroczenie terminu wejścia w życie zmiany do daty ustalonej w toku dalszych prac. Po zaproponowaniu konkretnego terminu RMSR podda go publicznej dyskusji.

Spostrzeżenie

Trudno jest przewidzieć, kiedy przypadnie nowy termin wejścia w życie zmiany. Projekt dotyczący metody praw własności będzie się koncentrował przede wszystkim na kwestiach jego zastosowania, wynikających z wymogów MSR 28. Zakres projektu można jednak poszerzyć, jeżeli przegląd powdrożeniowy MSSF 10, MSSF 11 i MSSF 12 wykaże taką potrzebę.

Wymogi dotyczące okresu przejściowego

Ponieważ pierwotnie RMSR dopuszczała wcześniejsze zastosowanie tej zmiany, zdecydowano, że warunek ten zostanie utrzymany, by umożliwić ujednoczenie stosowanych praktyk. Rada stwierdziła, że wcześniejsze zastosowanie nie przyczyni się do zwiększenia ich różnorodności.



Streszczenie wspólnego spotkania poświęconego rozliczaniu przychodów (listopad 2015 r.)

Niniejsze wydanie biuletynu przedstawia podsumowanie wyników listopadowego spotkania specjalnej grupy ds. przejścia na nowe standardy (eng. transition resource group - TRG) powołanej przez RMSR i RSRF.

Wprowadzenie

Celem działalności TRG nie jest wydawanie wytycznych, lecz zbieranie i dostarczanie informacji zwrotnych o potencjalnych problemach związanych z wdrożeniem MSSF 15 „Przychody z umów z klientami” (zwanego dalej „nowym standardem”). Poprzez analizę i omówienie problemów związanych z wdrożeniem, TRG pomoże obu Radom zdecydować, czy powinny inicjować dodatkowe działania w rodzaju doprecyzowania pewnych kwestii czy rozszerzenia wytycznych. W skład TRG wchodzi osoby odpowiedzialne za sporządzanie sprawozdań finansowych, biegli rewidenci i użytkownicy sprawozdań finansowych „reprezentujący wiele branż, lokalizacji oraz organizacji publicznych i prywatnych”. W spotkaniach TRG uczestniczą członkowie RMSR i RSRF. Na spotkania grupy zapraszani są również przedstawiciele Amerykańskiej Komisji ds. Papierów Wartościowych i Giełd (SEC), Amerykańskiej Rady ds. Nadzoru Księgowego Spółek Publicznych (PCAOB), Międzynarodowej Organizacji Komisji Papierów Wartościowych (IOSCO) i Amerykańskiego Instytutu Licencjonowanych Księgowych (AICPA) w charakterze obserwatorów.

Szczegółowe informacje dotyczące TRG oraz [materiały ze spotkań](#) poświęcone omawianym tu zagadnieniom można znaleźć na [stronie internetowej RMSR](#).

Choć nie zaplanowano dalszych spotkań TRG na rok 2016 ani lata późniejsze, rozumiemy, że RMSR i RSRF nadal są zainteresowane rozwiązywaniem problemów wskazanych przez interesariuszy w związku z wdrażaniem nowego standardu dotyczącego rozliczania przychodów. Ponadto główny księgowy i zastępca głównego księgowego Amerykańskiej Komisji ds. Papierów Wartościowych i Giełd wyrazili poparcie dla TRG, podkreślając w swoich wystąpieniach potrzebę identyfikacji i prezentacji problemów – zarówno przez osoby sporządzające sprawozdania finansowe, jak i przez biegłych rewidentów – co wydaje się gwarantować ciągłość prac TRG. Naszym zdaniem TRG jest podstawowym forum dyskusyjno-edukacyjnym na etapie wdrażania nowego standardu i popieramy starania RMSR i RSRF o utrzymanie tej formy rozwiązywania pojawiających się problemów.

Najważniejsze kwestie

• Opcjonalne zakupy klienta

- Jednostka musi ocenić charakter przyrzeczeń zawartych w umowie podpisanej z klientem, by stwierdzić, czy wynikające z niej wykonalne prawa i obowiązki (1) wykluczają możliwość dokonania przyszłych opcjonalnych zakupów (chyba że występuje znaczące prawo) lub (2) są powodem niepewności ceny transakcji ze względu na zmienność opłat związanych z przyszłymi zdarzeniami lub działaniami.
- Istotna kara za rozwiązanie umowy jest dowodem na występowanie wykonalnych praw i obowiązków, jednak by stwierdzić, jak bardzo jest ona „istotna”, jednostka musi dokonać subiektywnej oceny.
- W umowie należy uwzględnić tylko wykonalne prawa; przyszłe zdarzenia zatem wynikające z przymusu ekonomicznego lub wyłącznych praw jednostki nie znajdują odzwierciedlenia w umowie ani w szacunkowej cenie transakcyjnej.

• Działania poprzedzające produkcję

- Przy ocenie, czy w toku działań poprzedzających produkcję kontrola nad dobrami lub usługami przechodzi na klienta, jednostki muszą posługiwać się subiektywną oceną.

• Ograniczenia i odnawianie licencji

- TRG poprosiła o dodatkowe objaśnienia dotyczące wielu kwestii związanych z tym tematem.
- Ocena, czy odnowienie licencji powoduje powstanie nowej licencji, zależy od tego, czy odnowienie to jest źródłem dodatkowych praw klienta. Pozostaje jednak kwestia rozróżnienia między prawami zależnymi od czasu a innymi typami praw (np. wynikających z nowych lokalizacji geograficznych).
- Modyfikacje umowy licencyjnej należy traktować tak samo, jak modyfikacje umów dotyczących sprzedaży dóbr lub usług.

• Zakłady, w których znane jest przebicie oferowanej stawki

- Nowy standard wyeliminuje amerykańskie wytyczne branżowe, zgodnie z którymi zakłady ujmuje się jako transakcje generujące przychody (zamiast rozliczać je jako umowy instrumentów pochodnych, co wynika z wytycznych MSSF).

Temat 1: Opcjonalne zakupy dodatkowych dóbr i usług przez klienta

Opis sytuacji

Zgodnie z nowym standardem jednostka musi określić swoje umowne prawa i obowiązki, w tym zobowiązania do realizacji świadczeń wynikające z umożliwienia klientowi przyszłego opcjonalnego zakupu dóbr lub usług na mocy obecnie obowiązującej umowy. Jeżeli taka możliwość stanowi znaczące prawo, jednostka musi alokować część bieżącej ceny umownej do tego prawa. Znaczy to, że jeżeli z możliwości przyszłego opcjonalnego zakupu wynika znaczące prawo klienta, płaci on z góry za przyszłe dobra lub usługi, kupując dobra lub usługi w ramach zawartej umowy. W efekcie wynagrodzenie otrzymane z tytułu obecnie obowiązującej umowy zostanie ujęte w momencie przekazania dóbr lub usługi klientowi w przyszłości.

Analizując sposób zastosowania wytycznych dotyczących możliwości zakupu w przypadku, gdy jednostka nie zidentyfikowała znaczącego prawa, interesariusze pytali, czy, a jeżeli tak, to kiedy możliwość nabycia przez klienta dodatkowych dóbr lub usług zostałaby uznana (1) za odrębną umowę, powstającą w chwili realizacji tej możliwości; (2) za zapłatę zmienną, której kwotę jednostka będzie musiała oszacować w celu ujęcia w pierwotnej cenie umownej (z uwzględnieniem ograniczeń dotyczących zapłaty zmiennej, zawartych w standardzie).

Dyskutowano w szczególności następujące kwestie:

- *Kwestia 1: Czym są zakupy opcjonalne i dlaczego różnią się od zapłaty zmiennej*

Aby odpowiedzieć na to pytanie, pracownicy RMSR i RSRF analizowali przykłady dotyczące outsourcingu usług informatycznych, obsługi transakcji i umów zaopatrzenia. Prezentację swoich opinii poprzedzili stwierdzeniem, że podstawą orzeczenia, czy umowa z klientem zawiera opcje zakupu dodatkowych dóbr lub usług, czy zapłatę zmienną, jest subiektywna ocena dokonana przez jednostkę. Ponadto podkreślono, że pierwszy, najważniejszy etap polega na określeniu przez jednostkę (1) charakteru złożonych przyrzeczeń i (2) praw i obowiązków obu stron umowy.

Ponadto zwrócono uwagę na różnice między możliwością zakupu dóbr lub usług a zmienną zapłatą:

- Umowa umożliwiająca zakup opcjonalny dodatkowych dóbr lub usług (1) daje klientowi jednostki prawo wyboru ilości dodatkowych dóbr lub usług, które może zakupić (tj. wybór stanowi decyzję o zakupie, odrębną od obecnie obowiązującej umowy) ale (2) nie nakłada na jednostkę w chwili obecnej obowiązku dostarczenia tych dóbr i usług.
- I odwrotnie: w ramach umowy ustalającej zapłatę zmienną jednostka (1) w chwili obecnej jest zobowiązana do przekazania dóbr lub usług klientowi, ale (2) dodatkowe działania klienta nie zobowiązują jej do „dostarczenia dodatkowych, wyodrębnionych dóbr lub usług (lub zmiany dóbr lub usług przygotowanych do przekazania)”.
- *Kwestia 2: Ocena skutków prawa wypowiedzenia i kar, jeżeli prawo wypowiedzenia umowy przysługuje tylko klientowi*

Pracownicy omawiali tę kwestię na dwóch przykładach:

- (1) czteroletni kontrakt na świadczenie usług, dający klientowi prawo wypowiedzenia na koniec każdego roku („Kontrakt nr 1”),
- (2) kontrakt dający klientowi możliwość zakupu części zamiennych wraz ze sprzętem („Kontrakt nr 2”).

Przeanalizowano kary z tytułu wypowiedzenia Kontraktu nr 1 (dodatkową opłatę, która obniża się co roku w okresie obowiązywania umowy) i Kontraktu nr 2 (spłata całości lub części upustu udzielonego przy zakupie sprzętu) i uznano, że w obu przypadkach kary te są istotne.

Wobec tego pracownicy uznali je za dowód występowania wykonalnych praw i obowiązków. Na tej podstawie doszli do wniosku, że (1) Kontrakt nr 1 został zawarty na cztery lata i (2) część ceny transakcyjnej ustalonej w Kontrakcie nr 2 należy alokować do części zamiennych, bo kara umowna spowodowała nałożenie na klienta obowiązku dokonania zakupu minimalnego. Zdaniem pracowników Rad istotne kary, występujące w obu przypadkach, stanowią dowód istnienia wykonalnych praw i obowiązków, niezależnie od tego, czy prawo wypowiedzenia umowy przysługuje obu stronom, czy tylko klientowi. Odrzucono również pogląd alternatywny, że kary z tytułu wypowiedzenia stanowią możliwość, będącą źródłem znaczących praw.

- *Kwestia 3: Kiedy możliwość dokonania zakupu opcjonalnego uznaje się za wyodrębnione zobowiązanie do realizacji świadczeń*

Pracownicy Rad przedstawili dwa poglądy na tę kwestię:

- Pogląd A: możliwość zakupu dóbr lub usług, tak jak inne prawa i obowiązki umowne, musi być wykonalna (z prawnego punktu widzenia, zgodnie z par. 10 MSSF 15).
- Pogląd B: decyzja, czy możliwości, jakie zapewnia umowa, stanowią w istocie obietnicę przekazania dóbr lub usług, wynika z subiektywnej oceny. Zgodnie z opinią B, przy ocenie, czy możliwość zakupu powinna być odzwierciedlona w cenie umownej, jednostka uwzględnia przymus ekonomiczny, wyłączność umowy (tj. to, czy klient może pozyskać dane dobra lub usługi od innych dostawców) oraz inne okoliczności.

Zdaniem pracowników Rad opinia A jest zgodna z nowym standardem, jeżeli weźmiemy pod uwagę, że nie wymaga on od jednostki szacowania cen transakcji wynikających z umów, które zawrze ona w przyszłości z klientami (chyba że wykonalne prawa lub możliwości zakupu dóbr i usług w przyszłości stanowią znaczące prawa).

Dodatkowe informacje zamieszczono w dokumencie [TRG Agenda Paper 48](#).

Podsumowanie

Członkowie TRG dyskutowali, czy, a jeżeli tak, to kiedy jednostka musi oszacować wartość przyszłych zakupów w ramach obecnie obowiązującej umowy zawartej z klientem. Powtórzono opinię pracowników Rad, że nowy standard nie wymaga od jednostki szacowania cen wynikających z umów, jakie zawrze w przyszłości z klientami. Ponadto ogólnie zgodzono się z opisem przedstawionym w dokumencie Agenda Paper 48, zakładającym, że jednostka ocenia charakter obietnic złożonych klientowi w umowie, w tym dokonuje starannej oceny wykonalnych praw i obowiązków zawartych w obecnie obowiązującej umowie (nie w umowach przyszłych).

Oznacza to rozróżnienie między (1) możliwościami, jakie ma klient i (2) niepewnością uwzględnianą w formie zapłaty warunkowej. Możliwości klienta do skorzystania z zakupów opcjonalnych pociągają za sobą odrębne

działania (a mianowicie jego decyzję o skorzystaniu z tych możliwości), które nie są uwzględnione w obecnej umowie, chyba że stanowią znaczące prawa. Nie uwzględnia się ich przy rozliczaniu tej umowy.

Niepewność uwzględnia się jako zapłatę zmienną, jeżeli jednostka ma wynikające z bieżącej umowy wykonalne prawa i obowiązki dostarczenia dóbr lub usług bez dodatkowej decyzji klienta. TRG ogólnie zgodziła się z wyrażonym przez pracowników w kwestii 3 poglądem, iż wykonalne prawa i obowiązki jednostki ograniczają się do tych, które wynikają z umowy, bez uwzględniania kar gospodarczych lub innych form kary (np. (1) przymusu ekonomicznego lub (2) prawa wyłączności, gdyż jednostka jest jedynym oferentem danych dóbr lub usług, co znacząco zwiększa prawdopodobieństwo wystąpienia przyszłych zobowiązań). Ponadto TRG ogólnie zgodziła się z poglądem pracowników w kwestii 2, że istotnej wysokości kara za wypowiedzenie umowy stanowiłaby dowód istnienia wykonalnych praw i obowiązków w okresie obowiązywania umowy (np. określałaby czas obowiązywania umowy). Nie udało się jednak dojść do porozumienia w odniesieniu do tego, co stanowiłoby istotną karę, szczególnie że niektórzy członkowie TRG nie zgadzali się z poglądem, iż kary opisane w przykładach przedstawionych przez pracowników były istotne. Zamiast więc definiować pojęcie „istotny” TRG zgodziła się, że jednostka będzie musiała posłużyć się znaczącą subiektywną oceną w odniesieniu do tej cechy.

Wobec tego członkowie TRG zasugerowali, by ocena dokonywana przez jednostkę opierała się o sprawdzone informacje, np. jak często klient decyduje się zapłacić karę. Na przykład częste przypadki klientów, którzy decydują się na zapłacenie kary z tytułu rozwiązania umowy, mogą wskazywać na to, że wysokość kary nie jest znacząca.

Ponadto wywiązała się dyskusja, w toku której porównywano progi istotności praw i kar. Niektórzy członkowie TRG i Rad zauważyli, że granica istotności kary powinna być wyższa niż granica wyznaczająca występowanie znaczącego prawa.

Temat 2: Działania poprzedzające produkcję

Opis sytuacji

MSSF 15 tworzy nowe wytyczne dotyczące kosztów realizacji, nieujęte w innych projektach, w tym koszty związane z podejmowanymi przez jednostkę działaniami poprzedzającymi produkcję. W „Uzasadnieniu wniosków” do nowego standardu podkreślono, że opracowanie takich wytycznych dotyczących kosztów nie miało na celu całościowej weryfikacji rozliczania kosztów.

Jego celem było:

- uzupełnienie braków wynikających ze zmiany wytycznych dotyczących przychodów (i pewnych kosztów umownych),
- zapewnienie spójności stosowania pewnych wytycznych kosztowych,
- promowanie zbieżności MSSF i amerykańskich US GAAP.

Interesariusze z różnych branż zadawali jednak pytania dotyczące sposobu stosowania nowych wytycznych dotyczących ujmowania kosztów przy ocenie działań poprzedzających produkcję, w tym pytania o zakres tych wytycznych (tj. jakich kosztów dotyczą).

Trzy najważniejsze kwestie podnoszone przez interesariuszy:

- *Kwestia 1: W jaki sposób jednostka ma ocenić, czy działania poprzedzające produkcję stanowią obiecanie dobra lub usługi?*

Niektórzy interesariusze mieli wątpliwości, czy pewne działania poprzedzające produkcję stanowią obiecanie w umowie z klientem dobra lub usługi, ponieważ taka klasyfikacja mogłaby wpłynąć na moment ujmowania przychodu. Zachowując spójność z wymogami nowego standardu dotyczącego przychodów, jeszcze przed dyskusjami w toku spotkań TRG, obie Rady stwierdziły, że jednostka powinna najpierw ocenić charakter obietnicy danej klientowi i sprawdzić, czy działania poprzedzające produkcję stanowią obiecanie dobra lub usługi, czy raczej proces realizacji. Uznając, że stwierdzenie, czy działania poprzedzające produkcję stanowią obiecanie dobra lub usługi może być trudne, pracownicy Rad wskazali, że jednostka powinna sprawdzić, czy działania takie powodują przekazanie klientowi kontroli nad dobrami lub usługami. Stwierdzili również, że przy dokonaniu takiej oceny mogą

pomóc kryteria stosowane przy ocenie, czy jednostka stopniowo przekazuje klientowi kontrolę nad dobrami lub usługami. Jeżeli na przykład jednostka stwierdzi, że działania poprzedzające produkcję stopniowo przenoszą na klienta kontrolę nad dobrami lub usługami, powinna ona uwzględnić działania poprzedzające produkcję przy ocenie postępów w wypełnianiu zobowiązań do realizacji świadczeń.

Dwie pozostałe kwestie dotyczą przede wszystkim użytkowników amerykańskich US GAAP, ale w pewnych przypadkach muszą ją również uwzględnić przedsiębiorstwa sporządzające sprawozdania zgodnie z MSSF.

- *Kwestia 2: W jaki sposób jednostka sporządzająca sprawozdania zgodnie z amerykańskimi US GAAP powinna rozliczać koszty działań poprzedzających produkcję, obecnie rozliczanie zgodnie z ASC 340-10 Other Assets and Deferred Costs (Overall)?*

Niektórzy interesariusze rozliczający się zgodnie z amerykańskimi US GAAP zawierają długoterminowe umowy zaopatrzenia i obawiają się, że wytyczne kosztowe zawarte w ASU 2014-09 (*Update on Revenue from Contracts with Customers*) spowodują zmianę oceny konieczności kapitalizacji lub odniesienia w koszty kosztów działań poprzedzających produkcję, obecnie rozliczanych zgodnie z ASC 340-10. Pracownicy RSRF zauważyli, że analiza pozwalająca stwierdzić, czy koszty działań poprzedzających produkcję należy kapitalizować, czy odnosić w koszty, to zupełnie inne zagadnienie niż ocena, czy działania poprzedzające produkcję stanowią dobra lub usługi obiecanie w umowie (tj. jest to kwestia zupełnie oddzielna od analizy omawianej w odniesieniu do kwestii 1). Wobec tego, ponieważ nowy standard dotyczący przychodów nie zmienia wytycznych zawartych w ASC 340-10, pracownicy RSRF są zdania, że jednostki obecnie rozliczające koszty działań poprzedzających produkcję zgodnie z ASC 340-10 powinny nadal tak robić po wejściu w życie nowego standardu.

- *Kwestia 3: Czy uznaje się, że koszty działań poprzedzających produkcję, uprzednio rozliczane zgodnie z ASC 650-35, wchodzi w zakres ASC 340-10 lub ASC 340-40 Other Assets and Deferred Costs (Contracts with Customers)?*

Niektórzy interesariusze, rozliczający się zgodnie z amerykańskimi US GAAP, kwestionowali rozliczanie kosztów działań poprzedzających produkcję, poniesionych w związku z realizacją umów zgodnie z ASC 605-35 *Revenue Recognition (Construction – Type and Production Type Contracts)* zamiast z ASC 340-10. Pracownicy RSRF wskazali, że po wejściu w życie nowego standardu działania poprzedzające produkcję, związane z realizacją umów, obecnie wchodzące w zakres ASC 605-35, powinny być rozliczane zgodnie z ASC 340-40, ponieważ:

- (1) nowy standard zastąpi ASC 605-35 (i związane z nim wytyczne kosztowe),
- (2) ASC 340-10 nie zawiera wytycznych dotyczących rozliczania kosztów takich umów.

Dodatkowe informacje zamieszczono w dokumencie [TRG Agenda Paper 46](#).

Podsumowanie

W odniesieniu do wszystkich omawianych kwestii członkowie TRG zgodzili się z analizami pracowników Rad i uznali, że w pewnych sytuacjach jednostka może mieć trudności z określeniem, czy działania poprzedzające produkcję powodują przeniesienie na klienta kontroli nad dobrami lub usługami. W efekcie jednostka będzie musiała korzystać z subiektywnych ocen, co może powodować rozbieżność stosowanych praktyk.

Ponadto członkowie TRG w USA podkreślili, że problemy dotyczące konieczności i sposobu stosowania ASC 340-10 mogłyby zniknąć, gdyby wytyczne:

- (1) zostały usunięte,
- (2) zostały dopracowane, tak aby jednostki rozumiały, w jaki sposób stosować jego zapisy zgodnie z zasadą kontroli zawartą w nowym standardzie.

Temat 3: Problemy z zastosowaniem dotyczące ograniczeń narzuconych przez licencję oraz odnawiania licencji

Opis sytuacji

Nowy standard zawiera wytyczne dotyczące oceny, czy licencja lub prawo własności intelektualnej (WI) to prawo korzystania z WI (które wymaga ujęcia przychodu na dany dzień), czy też prawo dostępu do WI (które wymaga ujmowania przychodu w okresie czasu). Ponadto RMSR proponuje zmiany do „Uzasadnienia wniosków” dotyczącego MSSF 15. Niezależnie od proponowanych poprawek (których celem jest doprecyzowanie wytycznych) interesariusze wskazali następujące kwestie dotyczące licencji wymagających ujmowania przychodu na dany dzień:

- *Kwestia 1: Odnawianie licencji w formie prawa użytkowania (ujmowanie przychodu na dany dzień)*

W toku dyskusji poświęconej temu zagadnieniu pracownicy RMSR i RSRF wskazali przykład, w którym klient odnawia trzyletnią licencję, wymagającą ujmowania przychodu na dany dzień, sześć miesięcy przed upływem jej terminu. Interesariusze pytali, kiedy przypada prawidłowa data ujęcia przychodu w odniesieniu do przedłużenia licencji, tj. który z poniższych poglądów jest poprawny:

- Pogląd A: przychody z odnowienia licencji ujmuje się w momencie rozpoczęcia się okresu, na jaki została odnowiona (tj. po zakończeniu pierwotnego okresu trzyletniego, na początku okresu, na jaki ją przedłużono, w czwartym roku).
- Pogląd B: przychody ujmuje się w chwili uzgodnienia przedłużenia licencji (tj. sześć miesięcy przed pierwotnym terminem jej zakończenia).

Zdaniem pracowników Rad, w podanym przykładzie właściwe byłoby ujęcie przychodu zgodnie z poglądem B, ponieważ klient:

- (1) nie zyskał żadnych dodatkowych praw,
- (2) już poprzednio uzyskał kontrolę nad licencją.
Oznacza to, że przedłużenie okresu obowiązywania licencji stanowi zmianę jednej z cech licencji, która już została przekazana klientowi.

- *Kwestia 2: Wyodrębnione prawa w umowie*

Badając tę kwestię pracownicy Rad wskazali dwa przykłady wieloletnich licencji, wymagających ujmowania przychodów na dany dzień, zawierających ograniczenia dotyczące wykorzystania WI (w pierwszym przykładzie ograniczenia geograficzne, w drugim zaś – dotyczące klasy produktu). W każdym przykładzie klient mógł rozszerzyć zakres użytkowania WI dopiero po określonym czasie w okresie obowiązywania licencji. Pracownicy Rad określili eliminację tych ograniczeń mianem „odroczonej praw”.

W odniesieniu do tej kwestii interesariusze reprezentowali dwa poglądy:

- *Pogląd A:* w obu przykładach mamy do czynienia z jedną licencją, ponieważ jednostka ma obowiązek udostępnić WI na początku okresu obowiązywania licencji, a omawiane ograniczenia to cechy, których nowy standard nie bierze pod uwagę.
- *Pogląd B:* zdaniem innych interesariuszy w obu przykładach mamy do czynienia z dwiema odrębnymi licencjami, ponieważ w późniejszym terminie klient nabywa dodatkowe prawa.

Pracownicy Rad zgodzili się z poglądem B (tj. że w obu przykładach klient dostawał dwie licencje, gdyż „prawa nabyte z opóźnieniem są różne od praw pierwotnie przyznanych klientowi”). Podkreślono, że wytyczne przywoływane na poparcie poglądu A (par. B62 MSSF 15) nie miały na celu obejścia wytycznych uzasadniających pogląd B (par. B61 MSSF 15).

- *Kwestia 3: Odrębne prawa dodane w formie wprowadzenia zmian do umowy.*

Pracownicy Rad rozpoczęli analizę kwestii 3 od odniesienia do zmodyfikowanych wersji przykładów, wykorzystywanych przy omawianiu kwestii 2. W zmodyfikowanych przykładach rozszerzenie zakresu wykorzystania WI przez klienta nie było elementem pierwotnej umowy licencji, lecz wynikało z modyfikacji tej umowy. Ponadto modyfikacje nie spełniały wymogów zawartych w wytycznych dotyczących łączenia umów, zawartych w nowym standardzie.

Pracownicy Rad wyróżnili trzy możliwe poglądy na sposób rozliczania modyfikacji przedstawionych w przykładach:

- *Pogląd A:* modyfikacje dotyczą „jednej pierwotnej licencji”, wobec czego przychody ujmuje się na dzień wprowadzenia modyfikacji, jeżeli:

- (1) modyfikacje dodające nowe prawa wprowadza się po terminie, w którym klient rozpoczął wykorzystywanie praw przysługujących mu na mocy pierwotnej licencji,
- (2) jednostka nie ma obowiązku zapewnić klientowi dodatkowych WI. Uzasadnienie tego wniosku: licencjodawca nie ma dalszych zobowiązań do realizacji świadczeń.

- *Pogląd B:* modyfikacje powodują powstanie nowej umowy lub zobowiązania do realizacji świadczeń; licencjodawca ujmuje zatem przychód z tytułu dodatkowych praw dopiero wówczas, gdy klient zaczyna z nich korzystać.

- *Pogląd C:* (zdaniem pracowników najbardziej odpowiedni do nowego standardu): jednostka ocenia i rozlicza modyfikacje umowy w taki sam sposób, w jaki ocenia i rozlicza inne modyfikacje umów. Wobec tego, jak napisano w dokumencie Agenda Paper 45, „jeżeli dodatkowe, wyodrębnione prawa wyceniono w odrębnej cenie sprzedaży, jednostka stosuje wytyczne dotyczące traktowania modyfikacji jako nowej umowy [par. 20 MSSF 15] i odwrotnie: jeżeli dodatkowe, wyodrębnione prawa nie są wyceniane proporcjonalnie do swojej odrębnej ceny, jednostka stosuje wytyczne modyfikacyjne [zawarte w par. 21(a) MSSF 15]”.

- *Kwestia 4: Rozliczanie możliwości zakupu dodatkowych kopii oprogramowania przez klienta*

Omawiając tę kwestię pracownicy rozważali trzy przykłady licencji, wymagających ujmowania przychodów na dany dzień, w których klient uiszczał stałą opłatę za (1) prawa do oprogramowania dla określonej liczby pracowników i (2) możliwość zwiększenia tej liczby w późniejszym terminie za opłatą przypadającą na jednego użytkownika.

Przedstawiono trzy najważniejsze poglądy na sposób rozliczania dodatkowych użytkowników:

- *Pogląd A*: jednostka traktuje możliwość dokupienia dodatkowych praw do oprogramowania podobnie jak traktowałaby możliwość dokupienia dóbr, ponieważ są to licencje dotyczące praw użytkowania (przychód ujmowany na dany dzień). Wobec tego jednostka ocenia, czy możliwość dodatkowego zakupu wiąże się z przyznaniem klientowi znaczących praw. Jeżeli tak, jednostka alokuje część ceny transakcji do tej możliwości i ujmuje związany z nią przychód w chwili skorzystania z tej możliwości lub jej wygaśnięcia.
- *Pogląd B*: dodatkowe prawa uznaje się za rozszerzone użytkowanie oprogramowania, ponieważ nie zmieniają one jego charakterystyki ani funkcjonalności, a dotyczą jedynie liczby użytkowników, już kontrolowanych przez klienta. Wobec tego zwolennicy poglądu B rozliczaliby tych dodatkowych użytkowników zgodnie z wytycznymi dotyczącymi tantiem zależnych od wykorzystania lub sprzedaży, zawartymi w nowym standardzie (tj. jako zapłatę zmienną).
- *Pogląd C*: akceptuje każdą metodologię, która stosuje pogląd A do jednego z przykładów i pogląd B do pozostałych dwóch.

Pracownicy Rad poparli pogląd A w odniesieniu do omawianych przykładów, ponieważ ich zdaniem nowy standard nie daje podstaw do rezygnacji z oceny, czy możliwości, które zapewnia umowa, stanowią znaczące prawa. Pogląd C odrzucono, ponieważ nie jest spójny z nowym standardem. Odrzucono również pogląd B, ale przyznano, że może to być rozwiązanie preferowane przez niektóre firmy produkujące oprogramowanie, zwłaszcza rozliczające się zgodnie z amerykańskimi US GAAP, gdyż nie wymaga dokonywania dodatkowych ocen, koniecznych w świetle nowego standardu (ponieważ nowy standard zastępuje aktualne wytyczne zawarte w US GAAP, dopuszczające rezygnację z oceny, czy dodatkowe prawa dotyczące już dostarczonego oprogramowania stanowią znaczący upust cenowy).

Dodatkowe informacje zamieszczono w dokumencie [TRG Agenda Paper 45](#).

Podsumowanie

Ponieważ w wytycznych nowego standardu i w poprawkach proponowanych przez Rady zidentyfikowano niespójności, członkowie TRG wskazali, iż niektórzy interesariusze mieli wątpliwości, kiedy pewne cechy licencji należy traktować jako prawo, które określałoby, czy dana licencja jest wyodrębniona, czy jako dodatkową cechę tej samej licencji.

Członkowie TRG zgodzili się z poglądem pracowników Rad, że ocena, czy jednostka udzieliła klientowi jednej, czy kilku licencji dotyczącej WI (w ramach jednej umowy lub w formie zmian do umowy) zależy od tego, czy klient uzyskał od niej dodatkowe (tj. nowe lub poszerzone) prawa. TRG jednak nie poparła – ani nie rozumiała – podstaw do traktowania ograniczeń czasowych omówionych w ramach kwestii 1 inaczej niż ograniczeń związanych z lokalizacją lub produktem, omówionych w ramach kwestii 2. Wielu członków TRG uznało przedłużenie okresu licencji (w formie odnowienia umowy) za przyznanie klientowi dodatkowego prawa, nie za kontynuację korzystania z tych samych praw zawartych w już udzielonej licencji, z której klient aktualnie czerpie korzyści.

Jeden z członków TRG zauważył, że powodem ich różnego traktowania może być wymóg oceny, czy licencja daje klientowi prawo korzystania, czy prawo dostępu do WI, zawarty w nowym standardzie. W efekcie przy początkowej ocenie uwzględnia się czas, a kiedy jednostka uzna, że dana licencja stanowi prawo do użytkowania (tj. wymaga ujęcia przychodu na dany dzień), dalej już nie bierze czynnika czasu pod uwagę (tj. staje się on cechą, a nie prawem, które określa charakter umowy).

Ponadto obserwator z ramienia amerykańskiej Komisji ds. Papierów Wartościowych i Giełd wyraził obawę, że poglądy pracowników Rad dotyczące ograniczenia czasowego, omawianego w ramach kwestii 1, doprowadzą do różnic w traktowaniu podobnych umów zawartych z różnymi kontrahentami. Chodzi o to, że zgodnie z poglądami pracowników Rad, wyrażonymi w odniesieniu do kwestii 1, jednostka ujmuje przychód na dzień odnowienia umowy z aktualnym klientem (np. 30 czerwca 20X3 roku). Gdyby jednak jednostka zawarła umowę z nowym klientem na tych samych warunkach, na których przedłużyła umowę ze starym, nie mogłaby ująć przychodu do momentu wejścia w życie nowo zawartej umowy (np. 1 stycznia 20X4 roku).

Członkowie TRG zgodzili się z poglądem pracowników Rad na kwestię 3, że modyfikację umowy licencji należy traktować tak samo, jak modyfikację umowy o zakup dóbr lub usług. Wobec tego jednostka powinna stosować wytyczne dotyczące modyfikacji umów, zawarte w nowym standardzie. Jeżeli chodzi o kwestię 4, wystąpiły różnice poglądów dotyczące dodatkowych kopii oprogramowania, rozliczanych jako możliwość zakupu w formie tantiem zależnych od wykorzystania; jednak TRG odrzuciła pogląd C, zgadzając się z pracownikami Rad.

Ponieważ nie osiągnięto porozumienia dotyczącego kilku kwestii ujętych w tym temacie, TRG poprosiła o dodatkowe wyjaśnienia.

Temat 4: Czy zakłady o znanym przebicciu stanowią przychody, czy transakcje na instrumentach pochodnych

W przeciwieństwie do MSSF, amerykańskie US GAAP zawierały już wytyczne dotyczące ujmowania przychodów z gier losowych. Wobec tego kwestia ta dotyczy *przede wszystkim użytkowników* amerykańskich US GAAP, ale w pewnych przypadkach muszą ją również uwzględnić przedsiębiorstwa sporządzające sprawozdania zgodnie z MSSF.

Opis sytuacji

Zakłady o znanej wysokości wygranej, to zakłady, w których uczestnicy w momencie ich dokonywania znają przebiccie oferowanej stawki. Obecna wersja amerykańskich US GAAP zawiera wytyczne branżowe, umieszczone w standardzie ASC 942-605 *Entertainment – Casino (Revenue Recognition)*. Wskazują one, że przychody z takich transakcji ujmuje się ogólnie w momencie rozliczenia zakładu. W chwili wejścia w życie nowego standardu jednak wytyczne ASC -924 605 zostaną wyeliminowane i nie będą dotyczyły umów rozliczanych jako instrumenty pochodne zgodnie z ASC 815 *Derivatives and Hedging*.

Poza tym interesariusze wskazywali kwestię omawianą przez Komitet Interpretacyjny MSSF (KIMSF) w roku 2007, kiedy to IFRIC stwierdził, że zakłady o znanym przebicciu należy rozliczać zgodnie z MSR 39 jako instrumenty pochodne (lub zgodnie z MSSF 9, jeżeli jednostka sprawozdawcza ma obowiązek stosowania tego standardu). Częściowo w związku z przewidywaną eliminacją ASC 924-605, a częściowo ze względu na KIMSF z roku 2007 interesariusze rozliczający się

zgodnie z amerykańskimi US GAAP mieli wątpliwości, czy tego rodzaju umowy należy rozliczać jako transakcje generujące przychód (tj. w chwili przeniesienia kontroli zgodnie z nowym standardem), czy też jako instrumenty pochodne (tj. skorygowane do wartości godziwej przez dochód netto w każdym okresie sprawozdawczym).

RSRF stwierdziła, że nie miała zamiaru zmienić sposobu rozliczania zakładów o znanym przebicciu, stosowanego przez jednostki rozliczające się zgodnie z amerykańskimi US GAAP, po przyjęciu nowego standardu. Zdaniem pracowników RSRF intencją Rady jest, by jednostki rozliczające się zgodnie z US GAAP nadal rozliczały tego rodzaju zakłady jako transakcje generujące przychody. Z drugiej jednak strony podkreślano, że dokument TRG Agenda Paper 47 stanowi, iż „jeżeli zakłady o znanym przebicciu wyłączą się z zakresu nowego standardu, umowy takie będą prawdopodobnie rozliczane jako instrumenty pochodne”.

Podsumowanie

Wielu członków TRG z USA nie polemizowało z poglądem pracowników RSRF, że po wejściu w życie nowego standardu jednostki sprawozdawcze powinny nadal rozliczać zakłady o znanym przebicciu jako transakcje generujące przychody. Wyrażali jednak obawę, że sformułowania zawarte w obecnej wersji nowego standardu nie podtrzymują poglądu wyrażonego przez pracowników. Wobec tego członkowie TRG zalecili Radzie (1) doprecyzowanie wyrażonej intencji w formie korekty technicznej, tak aby uwzględnić umowy wchodzące w zakres ASC 606 *Revenue from Contracts with Customers* (wyłączając je z zakresu ASC 815) lub (2) ocenę, czy jej celem było zmuszenie jednostek do rozliczania takich umów zgodnie z ASC 815. Ponadto niektórzy członkowie TRG mieli wątpliwości, czy zakłady o znanym przebicciu spełniają warunki definicji instrumentów pochodnych zawartej w ASC 815 (a zatem czy powinny być rozliczane zgodnie z ASC 815). Zażądano od Rady przeprowadzenia publicznej debaty nad tą kwestią i zebranie opinii od zainteresowanych jednostek, jeżeli RSRF nadal zamierza rozważać rozliczanie tego typu zakładów jako instrumentów pochodnych.

RMSR wydaje zmiany do MSSF dla MŚP na rok 2015

Przyczyny wprowadzenia zmian

MSSF dla MŚP wydano w 2009 roku. W tym czasie RMSR zaproponowała przeprowadzenie wstępnego przeglądu standardu po upływie dwóch lat, a następnie okresowe ogólne przeglądy w cyklu trzyletnim. Obecne zmiany to efekt pierwszego ogólnego przeglądu, rozpoczętego przez RMSR w 2012 roku.

Zakres zmian

Wszystkie ważniejsze modyfikacje, z wyjątkiem drobnych zmian i dodatkowych objaśnień, przedstawiono w poniższej tabeli, wskazując ich potencjalny wpływ na sprawozdania finansowe jednostek stosujących MSSF dla MŚP.

Streszczenie

- RMSR zakończyła opracowywanie poprawek do MSSF dla MŚP w ramach pierwszego ogólnego przeglądu tego standardu.
- Trzy znaczące zmiany w stosunku do propozycji zawartych w projekcie tego standardu z 2013 roku to:
 - wprowadzenie możliwości korzystania z modelu przeszacowania rzeczowych aktywów trwałych,
 - uproszczenie wymogów dotyczących okresu przejściowego,
 - dostosowanie głównych wymogów dotyczących ujmowania i wyceny aktywów z tytułu poszukiwania i wyceny zasobów mineralnych do MSSF 6 „Poszukiwanie i wycena zasobów mineralnych”.
- W standardzie wprowadzono kilka wyjątków dla uniknięcia „nadmiernych kosztów i nakładów pracy” oraz dodatkowe wytyczne dotyczące ich zastosowania.
- Zmiany dotyczą okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2017 roku lub po tej dacie, z możliwością wcześniejszego zastosowania.

Zmiany do Standardu	Ujmowanie i wycena	Prezentacja i ujawnianie	Tylko wytyczne lub objaśnienia
ZMIANY, KTÓRE MOGĄ MIEĆ ZNACZĄCE SKUTKI			
Wprowadzenie możliwości wyceny rzeczowych aktywów trwałych przy pomocy modelu przeszacowania. Zmiana ma zastosowanie prospektywne.	x	x	
Dostosowanie głównych wymogów dotyczących ujmowania i wyceny odroczonego podatku dochodowego do MSR 12 „Podatek dochodowy”. Obecna wersja MSSF dla MŚP oparta jest o projekt ED/2009/2 „Podatek dochodowy”, który nie został nigdy ukończony.	x		
Dostosowanie głównych wymogów dotyczących ujmowania i wyceny aktywów z tytułu poszukiwania i wyceny zasobów mineralnych do MSSF 6 „Poszukiwanie i wycena zasobów mineralnych”.	x		
ZMIANY O OGRANICZONYCH SKUTKACH			
Nowe zwolnienia	x		
<i>Wprowadzone zwolnienia w celu uniknięcia nadmiernych kosztów i nakładów pracy dotyczą następujących wymogów:</i> <ul style="list-style-type: none">- wyceny inwestycji w instrumenty kapitałowe w wartości godziwej,- oddzielnego ujmowania aktywów niematerialnych jednostki przejmowanej przy połączeniu jednostek gospodarczych,- wymogu wyceny zobowiązania do uiszczenia wypłaty w formie niegotówkowej w wartości godziwej przekazywanych aktywów,- wymogu kompensaty aktywów i zobowiązań z tytułu podatku dochodowego.		x	
Wprowadzenie zwolnienia z obowiązku wyceny w wartości godziwej instrumentów kapitałowych wyemitowanych w ramach połączenia jednostek gospodarczych (w tym połączenia jednostek gospodarczych pozostających pod wspólną kontrolą).	x		

Zmiany do Standardu	Ujmowanie i wycena	Prezentacja i ujawnianie	Tylko wytyczne lub objaśnienia
Wprowadzenie zwolnienia z wymogów wyceny przy przekazaniu aktywów niegotówkowych, jeżeli przed i po przekazaniu kontroluje je ta sama jednostka.	x		
Wprowadzenie zwolnienia z par. 70 MSR 16, umożliwiającego jednostce wykorzystanie kosztu części zamiennej jako wskaźnika pierwotnego kosztu tej części, jeżeli nie ma praktycznej możliwości obliczenia wartości bilansowej elementu podlegającego wymianie.	x		
Zmiany/objaśnienia wynikające z nowych i znowelizowanych MSSF			
Wprowadzenie wymogu grupowania pozycji pozostałych całkowitych dochodów według tego, czy będą, czy nie będą podlegać późniejszej reklasyfikacji na wynik finansowy, dla zachowania spójności z nowelizacją MSR 1 z czerwca 2011 roku.			
Wprowadzenie wniosków zawartych w KIMSF 19, zobowiązujących jednostkę do wyceny w wartości godziwej instrumentów kapitałowych wyemitowanych w celu spłacenia zobowiązania finansowego i ujmowania różnicy między wartością bilansową tego zobowiązania a wartością godziwą tych instrumentów w wyniku finansowym. Jednostka jest zwolniona z wymogu wyceny instrumentów kapitałowych wyemitowanych w celu spłacenia zobowiązania finansowego w wartości godziwej, jeżeli wartości godziwej tych instrumentów nie da się wiarygodnie wycenić bez ponoszenia „nadmiernych kosztów lub nakładów pracy”.	x		
Dostosowanie terminologii używanej w standardzie do znowelizowanej wersji MSR 16 w odniesieniu do klasyfikacji części zamiennych i wyposażenia związanego z serwisem jako zapasów lub rzeczowych aktywów trwałych.			x
Objaśnienie, że podatek dochodowy związany z kosztami transakcji kapitałowych oraz dotyczący przekazania wypłat udziałowcom należy rozliczać zgodnie z rozdziałem 29 „Podatek dochodowy” w oparciu o zmiany do MSR 32 „Instrumenty finansowe: prezentacja” wprowadzone w cyklu dorocznych Poprawek do MSSF (cykl 2009-2011).			
MŚP mają możliwość rozliczania w jednostkowym sprawozdaniu finansowym inwestycji w jednostkach zależnych, stowarzyszonych i współkontrolowanych metodą praw własności na podstawie nowelizacji wprowadzonych do MSR 27 w sierpniu 2014 roku.	x	x	
Inne zmiany do istniejących wytycznych			
Wyjaśnienie kryterium dotyczącego podstawowych instrumentów finansowych z par. 11.9(a) (iv) i wprowadzenie przykładów umów kredytowych, spełniających to kryterium.			x
Modyfikacja wprowadzająca wymóg, by kierownictwo szacowało okres użyteczności wartości firmy lub innego składnika wartości niematerialnych, którego nie da się wiarygodnie wycenić, na maksimum 10 lat zamiast przyjmować standardowy okres 10 lat.	x		
Modyfikacja, wskutek której umowy leasingu zawierające klauzule dotyczące zmiany stawki w powiązaniu ze zmianami rynkowych stóp procentowych nie kwalifikują się już do rozliczania jako oddzielne instrumenty pochodne.	x		

Zmiany do Standardu	Ujmowanie i wycena	Prezentacja i ujawnianie	Tylko wytyczne lub objaśnienia
Modyfikacja wprowadzająca wymóg, by składnik złożonego instrumentu finansowego stanowiący zobowiązanie rozliczać w taki sam sposób, jak samodzielne zobowiązanie finansowe o podobnej charakterystyce (obecnie po koszcie zamortyzowanym).	x		
Objaśnienie, że wymogi dotyczące płatności w formie akcji w rozdziale 26 odnoszą się również do transakcji płatności w formie akcji, w których możliwa do zidentyfikowania zapłata jest niższa od wartości godziwej przekazanych instrumentów kapitałowych lub zobowiązania, a nie tylko do programów płatności w formie akcji funkcjonujących na mocy przepisów prawa.	x		x
Eliminacja wymogu uwzględnienia uzgodnień aktywów biologicznych i liczby akcji pozostających w obiegu z poprzedniego roku.		x	
Dostosowanie definicji „jednostki powiązanej” do definicji zawartej w MSR 24 „Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych”, w tym jednostki zarządczej zapewniającej kluczowy personel kierowniczy w ramach definicji podmiotu powiązanego, zgodnie ze zmianami definicji zawartej w MSR 24, wprowadzonym w ramach cyklu dorocznych Poprawek do MSSF (cykl 2010-2012).		x	
Wprowadzenie wymogu ujawniania przez jednostkę sprawozdawczą przypadków korzystania ze zwolnienia w celu uniknięcia „nadmiernych kosztów i nakładów pracy” wraz z uzasadnieniem.		x	
Wprowadzenie wymogu oddzielnej prezentacji nieruchomości inwestycyjnych wycenianych zgodnie z modelem kosztowym w sprawozdaniu z sytuacji finansowej.		x	
Objaśnienia dotyczące mniej istotnych wymogów MSSF dla MŚP			
Wyjaśnienie, że utratę wartości działalności zaniechanej ujmuje się jako jedną kwotę prezentowaną w pozycji „działalność zaniechana”.		x	
Wyjaśnienie, że jeżeli jednostki zależne nie mogą sporządzić sprawozdania finansowego na ten sam dzień, co podmiot dominujący, w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym można uwzględnić jednostki o różnych datach zamknięcia roku wykorzystując ich najnowsze sprawozdania finansowe, skorygowane o skutki znaczących transakcji dokonanych w okresie od dnia sporządzenia sprawozdania do dnia sprawozdawczego grupy kapitałowej.			x
Wyjaśnienie, że skumulowane różnice kursowe z przewalutowania działalności zagranicznej jednostki zależnej nie podlegają przeniesieniu na wynik finansowy w chwili zbycia tej jednostki.			x
Wyjaśnienie, kiedy cena ustalona w obowiązującej umowie sprzedaży może być najlepszym wskaźnikiem wartości godziwej.			x
Wprowadzenie wytycznych objaśniających znaczenie „nadmiernych kosztów i nakładów pracy”.			
Wyjaśnienie, że wszystkie jednostki zależne nabyte z zamiarem sprzedaży lub zbycia w terminie jednego roku nie powinny podlegać konsolidacji oraz wytyczne dotyczące sposobu ich rozliczania.			x

Zmiany do Standardu	Ujmowanie i wycena	Prezentacja i ujawnianie	Tylko wytyczne lub objaśnienia
Dodatkowe wytyczne dotyczące wykorzystania MSSF dla MŚP w jednostkowym sprawozdaniu finansowym podmiotu dominującego.			x
Wprowadzenie nowych definicji, w tym „aktywnego rynku”, „bliskich członków rodziny”, „jednostki zagranicznej”, „minimalnych opłat leasingowych” i „kosztów transakcji”.			x
Wyjaśnienie, kiedy instrumentów finansowych nie wycenia się po cenach transakcyjnych i kiedy umowa stanowi „transakcję finansowania” zgodnie z par. 11.13 i 11.15.			x
Objaśnienie, że wycena udziałów niesprawujących kontroli przy połączeniu jednostek gospodarczych powinna być równa wartości ich proporcjonalnego udziału w możliwych do zidentyfikowania aktywach netto jednostki przejmowanej.	x		x

Spostrzeżenie

Wydając zmiany, RMSR uwzględniła następujące kwestie:

- zapewnienie lepszej porównywalności informacji finansowych, zarówno pomiędzy poszczególnymi okresami, jak i jednostkami sprawozdawczymi;
- przydatność informacji finansowych przy podejmowaniu decyzji;
- rozkład w czasie i odpowiedniość zmian wprowadzanych do standardu;
- złożony charakter różnych rodzajów transakcji, zdarzeń i warunków, w jakich działa typowe MŚP;
- wymogi legislacyjne dotyczące przeszacowania rzeczowych aktywów trwałych w niektórych systemach prawnych;
- nadmierne koszty i nakłady pracy związane z zaspokojeniem potrzeb użytkowników sprawozdań finansowych;
- dbałość o to, by MSSF dla MŚP nie obciążał jednostek sprawozdawczych bardziej niż pełna wersja MSSF.

Oczekiwane skutki wprowadzonych zmian

W „Uzasadnieniu wniosków” Rada stwierdziła, że większość poprawek ma na celu doprecyzowanie istniejących wymogów lub dodanie dodatkowych objaśnień, nie modyfikację wymogów standardu. W większości przypadków zmiany powinny ułatwić zrozumienie obowiązujących wymogów bez konieczności wprowadzania zmian stosowanych praktyk lub sposobu sporządzania sprawozdania finansowego.

Data wejścia w życie poprawek

Zmiany dotyczą okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2017 roku lub po tej dacie, z możliwością wcześniejszego zastosowania. Mają one charakter retrospektywny, z wyjątkiem przypadków wskazanych w standardzie. Jeżeli z jakichś względów jednostka nie może zastosować retrospektywnie nowych lub zmodyfikowanych wymogów, standard dopuszcza ich zastosowanie w najwcześniejszym okresie, w którym jest to możliwe. Ponadto standard stanowi, że jednostka sprawozdawcza:

- może podjąć decyzję o prospektywnym zastosowaniu poprawek do rozdziału „Podatek dochodowy” od początku okresu, w którym poprawiona wersja zostanie zastosowana po raz pierwszy;
- zastosuje prospektywnie zmianę dotyczącą wyceny kosztów połączenia jednostek gospodarczych od początku okresu, w którym po raz pierwszy będzie miała zastosowanie zmieniona wersja standardu;
- zastosuje prospektywnie zmiany zawarte w określonych paragrafach w przypadku zastosowania modelu przeszacowania do jakiegokolwiek kategorii rzeczowych aktywów trwałych.

Jednostki sprawozdawcze muszą również wskazać zaprezentowane w sprawozdaniu finansowym wartości niepodlegające przekształceniu wskutek zastosowania w/w wyjątków i zwolnień z obowiązku zastosowania retrospektywnego.

RMSR składa wnioski o opinie na temat planu prac

Przyczyny opublikowania wniosku RMSR

Procedury opracowane przez Fundację MSSF (ang. Due Process Handbook) wymagają od RMSR konsultacji publicznych dotyczących programu prac RMSR co trzy lata. RMSR rozpoczyna proces konsultowania planu prac w roku 2015, publikując „Wniosek o opinie”, którego celem jest zebranie opinii dotyczących ukierunkowania strategicznego i rozłożenia akcentów w przyszłym programie prac. Otrzymane odpowiedzi ułatwią Radzie wyznaczenie priorytetów na okres od zakończenia procesu konsultacji (połowa 2016 roku) do rozpoczęcia konsultacji dotyczących nowego planu prac (połowa 2020 roku). W odniesieniu do prac nieuwzględnionych w planie technicznym RMSR Powiernicy Fundacji RMSR wydali w lipcu 2015 roku oddzielny dokument pt. Trustees' Review of Structure and Effectiveness: Issues for the Review (Przegląd struktury i skuteczności: kwestie do weryfikacji). We wstępie do wniosku prezes RMSR zachęca interesariuszy do łącznej analizy obu konsultowanych kwestii.

Treść wniosku RMSR

Metodologia opracowywania standardów przyjęta przez RMSR

Efektom poprzedniego procesu konsultacji planu prac, prowadzonego w latach 2011 i 2012, była zmiana metodologii opracowywania standardów, teraz jednoznacznie opartej o zebrane materiały. W tym celu RMSR rozpoczęła program badawczy, dostarczający materiałów wskazujących na potrzebę zmiany przed rozpoczęciem opracowywania standardów. W efekcie plan prac został podzielony na projekty badawcze, projekty dotyczące poziomu standaryzacji i projekty dotyczące utrzymania i wdrażania.

Projekty badawcze doprowadziły do opublikowania materiałów do dyskusji i wyników badań. W zasadzie nie ma przeszkód, by stały się elementem planu prac. RMSR może pominąć etap badań, jeżeli posiada dostatecznie dużo materiałów uzasadniających włączenie projektu bezpośrednio do programu opracowywania standardów. Materiału takiego może dostarczyć przegląd powdrożeniowy lub prace Komitetu Interpretacyjnego MSSF.

Streszczenie

- RMSR poprzez złożenie „Wniosku o opinie” (Request for Views) rozpoczyna drugi proces konsultowania planu prac, ukierunkowany na zbieranie opinii dotyczących ukierunkowania strategicznego i rozłożenia akcentów w przyszłym programie prac.
- W dokumencie konsultacyjnym Rada wyjaśnia stosowaną metodologię opracowywania nowych standardów w oparciu o zebrane materiały i ustalania programu badań.
- Rada opisuje postęp prac od czasu poprzednich konsultacji i przedstawia bieżący plan prac. Szkicuje również zmiany planu prac w okresie włączonym do procesu konsultacji prowadzonych w roku 2015.
- Ponadto RMSR proponuje wydłużenie okresów pomiędzy kolejnymi konsultacjami z trzech do pięciu lat.
- Termin nadsyłania uwag do Wniosku mija 31 grudnia 2015 roku.

Projekty na poziomie standardu rozpoczyna się tylko w przypadku zebrania dostatecznych materiałów uzasadniających poprawne określenie problemu i możliwość wypracowania sensownych rozwiązań zapewniających odpowiednią jakość. Przenosząc projekt na poziom standardu RMSR proponuje podjęcie działań dotyczących zdefiniowanego problemu.

Utrzymanie i wdrażanie obejmuje projekty dotyczące drobnych poprawek do już obowiązujących standardów (tzw. projekty o ograniczonym zakresie) lub opracowanie oficjalnych interpretacji standardów i przeglądów powdrożeniowych. Jeżeli Komisja Interpretacyjna MSSF zidentyfikuje problem zbyt szeroki, by dało się go rozwiązać przez wydanie interpretacji lub poprawek o ograniczonym zakresie, często kieruje sprawę do RMSR. Obowiązek dokonania przeglądów powdrożeniowych dotyczy wszystkich nowych standardów i wszystkich znaczących poprawek dwa lata po terminie ich wdrożenia w skali międzynarodowej. Wnioski z przeglądów powdrożeniowych mają zazwyczaj formę podsumowania informacji zwrotnej. RMSR zwraca się do użytkowników z pytaniem, czy RMSR i Komitet Interpretacyjny MSSF zapewniają odpowiednie wsparcie wdrożeniowe.

Plan prac RMSR

We wniosku RMSR opisuje historyczny, obecny i przyszły techniczny plan działania.

Podsumowanie informacji zwrotnej opracowane po konsultacji poprzedniego planu prac stanowi, że dalsze prace skoncentrują się na głównych projektach (ujmowanie przychodów, instrumenty finansowe, leasing i ubezpieczenie), na „Założeniach koncepcyjnych” oraz utrzymaniu i wdrażaniu już przyjętych standardów. Ponadto w dokumencie tym ogłoszono rozpoczęcie programu badawczego.

RMSR stwierdza, że w obszarach objętych planem prac osiągnięto znaczące postępy, z wyjątkiem projektów dotyczących leasing i ubezpieczeń, których tok jest zdecydowanie wolniejszy niż zakładano. RMSR jest jednak przekonana, że projekty te zbliżają się do końca. Rada oczekuje zwiększenia zasobów w związku z realizacją program badawczego, kosztem zasobów zaangażowanych w prace nad „Założeniami koncepcyjnymi” w związku z zakończeniem tego projektu w roku 2017. Redukcji ulegną też zasoby zaangażowane w realizację inicjatyw związanych z ujawnianiem informacji w związku z zakończeniem poszczególnych projektów. RMSR prosi o informacje, jakie czynniki należy uwzględnić podejmując decyzje dotyczące wielkości zasobów przydzielanych do poszczególnych obszarów działania objętych planem prac.

Spostrzeżenie

Drugi proces konsultacji różni się od pierwszego. W roku 2011 RMSR kończyła projekt realizowany we współpracy ze swoim amerykańskim odpowiednikiem, Radą Standardów Rachunkowości Finansowej, była zatem zainteresowana znaczącymi zmianami w procesie opracowywania standardów. Drugi obszar zainteresowania stanowiły potencjalne projekty, które należało uwzględnić w pierwszym programie badawczym. Proces konsultacji planu prac w roku 2015 koncentruje się bardziej na jego ewentualnych korektach.

Projekty badawcze dzieli się na trzy kategorie: projekty w stadium oceny, projekty w stadium opracowywania i projekty nieaktywne. Projekty badawcze w stadium oceny dotyczą identyfikacji i oceny problemów związanych z zastosowaniem standardów - rozpoznania problemów sprawozdawczych i analizy dalszych działań. Projekty w stadium opracowywania to takie, w stosunku do których zakończono ocenę wstępną i RMSR zdecydowała, że konieczne są dalsze badania. Trzecia kategoria to projekty nieaktywne. Do tej kategorii trafiają projekty, w stosunku do których RMSR podejmuje decyzję, że nie ma potrzeby prowadzenia prac na poziomie projektu.

Poniższa tabela pochodzi z „Wniosku” i przedstawia zarys programu badawczego na dzień 31 lipca 2015 roku.

Stadium projektu	Zakres projektu
	Definicja przedsięwzięcia
	Stopy dyskonta
	Wartość firmy i utrata wartości
	Podatek dochodowy
Stadium oceny	Mechanizmy cenowy zanieczyszczeń (wcześniej: systemy obrotu prawami emisji)
	Świadczenia po okresie zatrudnienia (w tym emerytury)
	Podstawowe sprawozdania finansowe (wcześniej: sprawozdawczość wyników)
	Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe
	Płatności na bazie akcji

Stadium projektu	Zakres projektu
Stadium opracowywania	Połączenia przedsięwzięć pod wspólną kontrolą
	Inicjatywy dotyczące ujawniania informacji – zasady ujawniania
	Dynamiczne zarządzanie ryzykiem
	Metoda praw własności
	Instrumenty finansowe o cechach kapitału własnego
Nieaktywne	Działalność wydobywcza / aktywa niematerialne / działalność badawczo-rozwojowa (B+R)
	Przeliczanie walut obcych
	Wysoka inflacja

We wniosku stwierdza się, że istnieje możliwość dołączenia do programu badawczego projektu dotyczącego zastosowania MSSF 5 „Aktywa trwale przeznaczone do sprzedaży i działalność zaniechana” po analizie pewnych kwestii przez Komitet Interpretacyjny MSSF.

RMSR pyta, czy do programu należy dodać inne projekty i czy jakieś projekty (aktywne lub nieaktywne) należy usunąć z planu prac badawczych. Użytkowników poproszono również o uszeregowanie projektów badawczych według ważności i pilności.

Jeżeli chodzi o projekty na poziomie standardu, te dotyczące leasingu, ubezpieczenia i „Założeń koncepcyjnych” prawdopodobnie zostaną zakończone w okresie konsultowania planu prac na przełomie 2015 i 2016 roku.

Poniższa tabela, zaczerpnięta z wniosku, przedstawia najważniejsze projekty na dzień 31 lipca 2015 roku.

Planowy etap procesu	Zakres projektu
Nowe standardy	Umowy ubezpieczeniowe
	Leasing
Publikacja projektu standardu	Założenia koncepcyjne
Nowe projekty standardów	Inicjatywy dotyczące ujawniania informacji – zmiany zasad rachunkowości i wartości szacunkowych
	Inicjatywy dotyczące ujawniania informacji – zastosowanie koncepcji istotności
Opublikowane materiały do dyskusji	Dynamiczne zarządzanie ryzykiem
	Działalność o regulowanych stawkach
Nowe materiały do dyskusji	Inicjatywy dotyczące ujawniania informacji – zasady ujawniania

RMSR zachęca do zgłaszania wszelkiego rodzaju uwag do najważniejszych projektów.

Zdaniem Rady, większość ujętych w planie projektów związanych z utrzymaniem i wdrażaniem zostanie zakończona do czasu podjęcia następnych konsultacji planu prac.

Rada stwierdza, że bieżący plan prac umożliwi terminowe podnoszenie jakości sprawozdawczości finansowej i może być realizowany w oparciu o posiadane i planowane zasoby. Nasilenie działalności przekroczyłoby możliwości interesariuszy związane z dostarczaniem informacji zwrotnej i z wdrażaniem wyników prac. RMSR prosi o informację zwrotną dotyczącą skuteczności i odpowiedniości tempa zakładanego w planie prac na poziomie szczegółowości odpowiednim do przyjętych zasad opracowywania standardów. Zachęca również do zgłaszania dalszych uwag dotyczących planu prac.

Częstotliwość konsultacji planu prac

Zgodnie z aktualnymi wymogami konsultacje planu prac przeprowadza się raz na trzy lata. Zdaniem niektórych interesariuszy jest to zbyt częste, gdyż duże projekty trwają zwykle dłużej niż trzy lata. Wobec tego w momencie rozpoczęcia nowych konsultacji prace nad znaczącymi projektami mogą nadal figurować w planie prac. Wobec tego RMSR proponuje wprowadzenie pięcioletniego okresu konsultacji i prosi użytkowników o wyrażenie opinii na ten temat.

Termin nadsyłania uwag

Termin nadsyłania uwag do dokumentu konsultacyjnego upływa 31 grudnia 2015 roku.



Nasze rozwiązania informatyczne w zakresie MSSF

Exante i Finevare to sprawdzone rozwiązania informatyczne Deloitte w zakresie MSSF. Zostały one zbudowane przez naszych ekspertów i są wynikiem ponad 10 lat doświadczeń we wdrażaniu zasad rachunkowości dla instrumentów finansowych zgodnie z MSSF, w szczególności: MSR 32, MSR 39, MSR 37, MSR 18, MSSF 9 oraz MSSF 13.

Exante and Finevare are solutions developed by Deloitte that support accounting in accordance with IFRS. They have been developed by our professionals and are result of over 10 year experience in implementation of financial instruments accounting principles according to IFRS, particularly IAS 32, IAS 39, IFRS 9 and IFRS 13.



Finevare – rozwiązanie MSSF dla banków

Finevare jest rozwiązaniem obsługującym najbardziej wymagające obszary rachunkowości MSSF w bankach:

- Utrata wartości i rezerwy (MSR 39, MSSF 9, MSR 37),
- Zamortyzowany koszt (MSR 39, MSR 18),
- Wycena do wartości godziwej (MSR 39, MSSF 9, MSSF 13).

Rozwiązanie Finevare wdrażane jest jako dodatek do istniejącej architektury systemów w banku i zostało z sukcesem wdrożone w kilkunastu bankach, głównie w krajach Europy Środkowo-Wschodniej.

Główne funkcjonalności Finevare:

EIR – Moduł efektywnej stopy procentowej

Moduł dokonuje kalkulacji efektywnej stopy procentowej (ESP) oraz wartości dyskonta/premii do rozliczenia w danym okresie raportowym. Moduł jest dostosowany do uwzględniania wpływu zdarzeń na kontrakcie powodujących przeliczenie ESP lub korektę amortyzacji.

FV – Moduł wyceny do wartości godziwej

Moduł wspiera wycenę do wartości godziwej bazującą na podejściu DCF. Wbudowane modele do prognozowania przepływów pieniężnych mogą być oparte na schematach spłat i przedpłat, modelach szkodowości, krzywych odzysków, modelach utylizacji i amortyzacji oraz krzywych dyskontowych.

IMP – Moduł do szacowania utraty wartości (impairment)

Moduł wspiera proces identyfikacji utraty wartości oraz wyceny ekspozycji indywidualnie istotnych. Funkcjonalność modułu w zakresie podejścia kolektywnego do szacowania utraty wartości oparta jest na szeregu modeli statystycznych do estymacji parametrów ryzyka (EAD, PD, LGD, CCF).

IRC – Moduł korekty przychodu odsetkowego

Moduł wyznacza korektę przychodów odsetkowych rozpoznawanych przez bank w systemach transakcyjno-rzeczonych do wartości przychodów odsetkowych wg MSR 39.

ACC – Moduł księgowy

W module utrzymywane są salda oraz generowane są polecenia księgowania (związane z modułami EIR, FV, IMP, IRC), które są następnie eksportowane w formie plików płaskich do systemu centralnego banku/księgi głównej.

Finevare – IFRS solution for banking book

Finevare is a solution for the three most challenging areas of IFRS accounting for banking book:

- Impairment and provisions (IAS 39, MSSF 9, IAS 37),
- Amortized cost (IAS 39, IAS 18),
- Fair value measurement (IAS 39, IFRS 9, IFRS 13).

Finevare is designed as an add-on to the existing banking system architecture and has been successfully implemented in several banks, mainly in the Central-Eastern Europe.

Finevare - main functionalities:

EIR – Effective interest rate module

The module calculates effective interest rate (EIR) and discount/premium amortization for a given reporting period. The module handles specific contract events which result in an adjustment to the EIR or discount/premium amortization.

FV – Fair value module

The module supports fair value valuation based on a DCF approach. The embedded behavioural cash flows models may incorporate payment and prepayment patterns, impairment/default patterns, recovery curves, exposure utilization and amortization models and individual discount curves.

IMP – Impairment module

The module supports impairment identification process and further workflow related to evaluation of individually significant exposures. The module functionality related to collective assessment of impairment is based on statistical models of risk parameters estimation (EAD, PD, LGD, CCF).

IRC – Interest income correction module

The module calculates interest revenue according to IAS 39 and relevant the correction of the interest revenue recognized in the banking system.

ACC – Accounting module

The module keeps track of accounting balances and generates journal entries (related to EIR, FV, IMP, IRC modules), which are further exported as data flat files to the core banking system/General Ledger.



Adam Kołaczyk

Partner w Dziale Zarządzania Ryzykiem odpowiedzialny za Finevare
akolaczyk@deloitteCE.com

Dowiedz się więcej o Finevare:

www.finevare.com

Learn more about Finevare:

www.finevare.com

Exante



Szymon Urbanowicz

Dyrektor w Dziale Zarządzania Ryzykiem
odpowiedzialny za Exante
surbanowicz@deloitteCE.com

Exante – rozwiązanie MSSF dla przedsiębiorstw

Exante to system zarządzania ryzykiem finansowym wspierający następujące obszary:

- Wycena portfela instrumentów finansowych (MSR 39, MSSF 9, MSSF 13)
- Zautomatyzowane procedury związane z rachunkowością zabezpieczeń (MSR 39).

System Exante jest obecnie stosowany przez wiele polskich przedsiębiorstw.

Kluczowe funkcjonalności Exante:

Rejestracja parametrów transakcji pochodnych

System pozwala na rejestrację transakcji zawartych na rynkach: towarowym, walutowym i stopy procentowej.

Okresowe wyceny instrumentów pochodnych i ich księgowania

System dokonuje automatycznych wycen na każdy dzień roboczy. Wyceny bazują na średnich cenach rynkowych pozyskiwanych z serwisu Reuters i spełniają definicję wartości godziwej określonej w MSSF.

Określanie powiązań zabezpieczających

System umożliwia powiązanie pojedynczej transakcji lub portfeli transakcji finansowych do pozycji zabezpieczanych. Użytkownik otrzymuje dostęp do predefiniowanych strategii zabezpieczających, które są już sparametryzowane i dostosowane do jego wymagań.

Przeprowadzanie i dokumentacja testów skuteczności

System przeprowadza testy skuteczności metodą „dollar offset” lub metodą regresji liniowej. Wyniki testów są zapisywane w bazie danych, a użytkownik może śledzić te wyniki oraz ma zapewnioną pełną i poprawną dokumentację zgodną z MSR 39.

Generowanie poleceń księgowania

W przypadku rachunkowości zabezpieczeń konieczna jest ocena i pomiar skuteczności poszczególnych powiązań zabezpieczających. Exante automatycznie wylicza wartość skuteczną i nieskuteczną wszystkich powiązań zabezpieczających oraz przygotowuje odpowiednie polecenia księgowania, które mogą trafiać do systemu księgowego.

Exante – Risk Solution for corporate entities supporting financial instruments accounting under IFRS

Exante is a financial risk management system supporting companies on following:

- Valuation of financial instruments portfolio (in accordance with IAS 39, IFRS 9, IFRS 13)
- Automated procedures supporting application of hedge accounting (IAS 39).

Exante is currently used by companies across many industries (i.e. energy, manufacturing, resources, mining, leasing).

Main Exante functionalities:

Registering derivatives parameters

The System captures derivatives in commodities, FX and interest rates markets.

Periodic valuation of derivatives and accounting of fair value

The System automatically calculates fair value at each market day. Valuations are based on average market prices derived from Reuters and comply with fair value definition from IFRS.

Defining hedging relationships

The System links transaction or transactions portfolios to hedged items. The User gets access to predefined (parameterized and customized) hedging strategies.

Testing effectiveness of hedge relationships

The System conducts effectiveness tests using dollar offset method or regression. Tests results are saved in database and the User can track them. Full documentation is prepared by the System in accordance with IAS 39.



Generation of postings to G/L

At the end of each accounting period Exante automatically prepares journal entries for accounting system. In case of hedge accounting it calculates effective and ineffective part of all hedging relationships and prepares appropriate postings.

Dowiedz się więcej o Exante:
www.exante-online.com

Learn more about Exante:
www.exante-online.com

Nasze publikacje i przydatne linki

Tytuł	Opis
	<p>Biuletyn MSSF</p> <p>Cykliczna publikacja poruszających tematy związane z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej.</p>
	<p>Praktyczny przewodnik po MSSF / MSR 2015</p> <p>Przewodnik zawiera streszczenia zapisów wszystkich MSSF z uwzględnieniem zmian w MSSF wydanych do końca października 2014 r. oraz porównanie z Ustawą o rachunkowości (PSR).</p>
	<p>Wzorcowe Skonsolidowane Sprawozdanie Finansowe 2014 według MSSF</p> <p>Wzór skonsolidowanego sprawozdania finansowego opracowany w celu zilustrowania ujawnień wymaganych przez Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) w kształcie zatwierdzonym przez Unię Europejską, dla sprawozdań finansowych sporządzanych za okresy rozpoczynające się w dniu 1 stycznia 2014 roku i później.</p>
	<p>Przewodnik po znowelizowanych standardach MSSF 3 i MSR 27</p> <p>Niniejszy przewodnik poświęcony jest przede wszystkim sposobom rozliczania połączeń jednostek gospodarczych zgodnie z MSSF 3(2008). W odpowiednich miejscach zawiera on odniesienia do MSR 27(2008) – w szczególności w odniesieniu do definicji kontroli, rozliczania udziałów niesprawujących kontroli oraz zmian struktury własnościowej.</p>
	<p>Przewodnik po MSSF 8 Segmenty Operacyjne</p> <p>Publikacja przedstawia najważniejsze zasady związane z implementacją i zastosowaniem MSSF 8, wykorzystując liczne przykłady zastosowania poszczególnych rozwiązań zawartych w standardzie, jak również przykładowe formy prezentacji danych o segmentach operacyjnych.</p>

Wszystkie powyższe publikacje można pobrać bezpłatnie na stronie Deloitte: www.deloitte.com/pl/mssf

Przydatne linki

MSSF

www.deloitte.com/pl/MSSF

Publikacje i aktualne informacje dotyczące MSSF

www.iasplus.com

Na tej stronie można znaleźć aktualne informacje dotyczące zmian w MSSF i KIMSF oraz praktyczne materiały źródłowe.

www.ifrs.org

Fundacja MSSF i Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR)

www.ifac.org

Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC)

Polskie Standardy Rachunkowości

www.mf.gov.pl

Ministerstwo Finansów (MF)

www.knf.gov.pl

Komisja Nadzoru Finansowego (KNF)

www.kibr.org.pl

Krajowa Izba Biegłych Rewidentów (KIBR)

www.skwp.org.pl

Stowarzyszenie Księgowych w Polsce (SKwP)

Deloitte

www.deloitte.com/pl/audyt

US GAAP

www.fasb.org

Amerykańska Rada ds. Standardów Sprawozdawczości Finansowej (FASB)

www.sec.gov

Amerykańska Komisja ds. Papierów Wartościowych i Giełd (SEC)

Unia Europejska

www.europa.eu

Unia Europejska (strona główna)

www.efrag.org

Europejska Grupa Doradcza ds. Sprawozdawczości Finansowej

www.fee.be

Europejska Federacja Księgowych

www.esma.europa.eu

Europejski Urząd Nadzoru Giełd i Papierów Wartościowych

Dodatkowe informacje dotyczące usług, programów, szkoleń i publikacji

www.deloitte.com/pl

Deloitte Polska

www.deloitte.com

Deloitte Global

Kontakt

Członkowie Zespołu Technicznego Deloitte Audyt:



Jarosław Suder

Partner

E-mail: jsuder@deloittece.com



Przemysław Zawadzki

Dyrektor

E-mail: pzawadzki@deloitteCE.com



Marcin Samolik

Starszy Menedżer

E-mail: msamolik@deloitteCE.com



Krzysztof Supera

Menedżer

E-mail: ksupera@deloittece.com



Paweł Tendera

Menedżer

E-mail: ptendera@deloitteCE.com

www.deloitte.com/pl

Eksperti Deloitte aktywnie wspierają proces implementacji MSSF. W tym celu stworzyliśmy platformę usług skierowanych głównie na kwestie związane ze sprawozdawczością finansową według MSSF oraz Krajowych Standardów Rachunkowości. Doradztwo przy implementacji MSSF

Forma doradztwa i naszego zaangażowania w ten proces jest w pełni elastyczna, umożliwiając jednostkom dostosowanie naszej pomocy do ich specyfiki i indywidualnych wymagań.

Podstawowe usługi, które świadczymy to:

- doradztwo w zakresie opracowania planu implementacji MSSF,
- pomoc przy identyfikacji i szacowaniu istotnych różnic wynikających z zastosowania MSSF oraz ich odzwierciedlenia w księgach,
- opracowanie i modyfikacja planu kont oraz dostosowanie systemów księgowych, jak i sprawozdawczości finansowej do zasad wynikających z MSSF,
- doradztwo w zakresie zmian organizacyjnych i obiegu dokumentów spowodowane implementacją MSSF,
- opracowywanie polityki rachunkowości w oparciu o przyjęte zasady na gruncie MSSF,
- doradztwo i opracowywanie pakietów konsolidacyjnych oraz wzorów sprawozdań finansowych dla podmiotów indywidualnych i grup kapitałowych,
- doradztwo przy sporządzaniu prospektów emisyjnych.

Konsultacje (w tym „hot-line”)

Obejmują one opracowanie przez naszych ekspertów analiz eksperckich w zakresie stosowania regulacji MSSF, jak również polskich standardów rachunkowości. Konsultacje mają za zadanie wskazanie właściwych - adekwatnych dla danego zagadnienia - rozwiązań.

Szkolenia i warsztaty

- szkolenia teoretyczne i warsztatowe z zakresu regulacji MSSF,
- cykliczne szkolenia związane ze zmianami w regulacjach MSSF,
- szkolenia w zakresie polskich standardów rachunkowości.

Powyzsza publikacja zawiera jedynie informacje natury ogólnej. Deloitte Touche Tohmatsu Limited, Deloitte Global Services Limited, Deloitte Global Services Holdings Limited, Deloitte Touche Tohmatsu Verein, firmy członkowskie oraz podmioty stowarzyszone nie świadczą tym samym, ani nie przedstawiają w tej publikacji porad księgowych, podatkowych, inwestycyjnych, finansowych, konsultingowych, prawnych czy innych. Nie należy także wyłącznie na podstawie zawartych tu informacji podejmować jakichkolwiek decyzji dotyczących Państwa działalności. Przed podjęciem jakichkolwiek decyzji lub działań dotyczących kwestii finansowych czy biznesowych powinni Państwo skorzystać z porady profesjonalnego doradcy. Deloitte Touche Tohmatsu Limited, Deloitte Global Services Limited, Deloitte Global Services Holdings Limited, Deloitte Touche Tohmatsu Verein, firmy członkowskie oraz podmioty stowarzyszone nie ponoszą odpowiedzialności za jakiegokolwiek szkody wynikające z wykorzystania informacji zawartych w publikacji ani za Państwa decyzje podjęte w związku z tymi informacjami. Osoby korzystające z powyższej publikacji robią to na własne ryzyko i ponoszą pełną związaną z tym odpowiedzialność.

Deloitte świadczy usługi audytorskie, konsultingowe, doradztwa podatkowego i finansowego klientom z sektora publicznego oraz prywatnego, działającym w różnych branżach. Dzięki globalnej sieci firm członkowskich obejmującej 150 krajów oferujemy najwyższej klasy umiejętności, doświadczenie i wiedzę w połączeniu ze znajomością lokalnego rynku. Pomagamy klientom odnieść sukces niezależnie od miejsca i branży, w jakiej działają. 200 000 pracowników Deloitte na świecie realizuje misję firmy: stanowić standard najwyższej jakości.

Specjalistów Deloitte łączy kultura współpracy oparta na zawodowej rzetelności i uczciwości, maksymalnej wartości dla klientów, lojalnym współdziałaniu i sile, którą czerpią z różnorodności. Deloitte to środowisko sprzyjające ciągłemu pogłębianiu wiedzy, zdobywaniu nowych doświadczeń oraz rozwojowi zawodowemu. Eksperci Deloitte z zaangażowaniem współtworzą społeczną odpowiedzialność biznesu, podejmując inicjatywy na rzecz budowania zaufania publicznego i wspierania lokalnych społeczności.

Nazwa Deloitte odnosi się do jednej lub kilku jednostek Deloitte Touche Tohmatsu Limited, prywatnego podmiotu prawa brytyjskiego z ograniczoną odpowiedzialnością i jego firm członkowskich, które stanowią oddzielne i niezależne podmioty prawne. Dokładny opis struktury prawnej Deloitte Touche Tohmatsu Limited oraz jego firm członkowskich można znaleźć na stronie www.deloitte.com/pl/onas