

Biuletyn MSSF Naprzeciw standardom

W tym wydaniu:

1. RMSR proponuje zmiany precyzujące znaczenie jednostki obrachunkowej i wycenę w wartości godziwej inwestycji w jednostkach zależnych, wspólnych przedsięwzięciach i jednostkach stowarzyszonych notowanych na aktywnych rynkach
2. RMSR publikuje materiał do dyskusji dotyczący regulacji stawek
3. RMSR proponuje zmiany do MSR 12 w celu doprecyzowania sposobu rozliczania aktywów z tytułu odroczonego podatku dotyczącego niezrealizowanych strat na instrumentach dłużnych wycenianych w wartości godziwej
4. RMSR wydaje roczne poprawki do MSSF (cykl 2012–2014)



RMSR proponuje zmiany precyzujące znaczenie jednostki obrachunkowej i wycenę w wartości godziwej inwestycji w jednostkach zależnych, wspólnych przedsięwzięciach i jednostkach stowarzyszonych notowanych na aktywnych rynkach

Streszczenie

- Proponowane zmiany precyzują, że jednostką obrachunkową inwestycji w jednostkach zależnych, wspólnych przedsięwzięciach lub jednostkach stowarzyszonych jest inwestycja jako całość. Jeżeli jednak składają się na nią instrumenty finansowe notowane na aktywnym rynku (tj. inwestycje poziomu 1), to wartość godziwą takiej inwestycji oblicza się na podstawie nieskorygowanych cen rynkowych (tj. Cena x Ilość). Projekt proponuje podobne rozwiązanie przy ustalaniu wartości odzyskiwalnej ośrodka generującego przepływy pieniężne, odpowiadającej jednostce notowanej na aktywnym rynku. Wartość godziwą tego ośrodka pomniejszoną o koszty zbycia należy obliczać na podstawie niekorygowanej ceny rynkowej inwestycji (tj. Cena x Ilość).
- W projekcie proponuje się również dodanie do MSSF 13 przykładu ilustrującego zastosowanie zwolnienia portfelowego, opisanego w par. 48 tego standardu, do ekspozycji netto na ryzyko dotyczące aktywów i zobowiązań finansowych, kiedy to wycena ekspozycji netto w wartości godziwej oparta jest o liczbę instrumentów finansowych netto przemnożoną przez odpowiednią cenę poziomu 1.

Niniejsze wydanie biuletynu poświęcone jest propozycjom zmian do MSSF 10 „Skonsolidowane sprawozdania finansowe”, MSSF 12 „Ujawnienia na temat udziałów w innych jednostkach”, MSR 27 „Jednostkowe sprawozdania finansowe”, MSR 28 „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach”, MSR 36 „Utrata wartości aktywów” i MSSF 13 „Wycena w wartości godziwej”, przedstawionym w najnowszym projekcie standardu ED 2014/4, wydanym przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (Rada, RMSR).

Dlaczego proponuje się zmiany?

Do RMSR napłynęły pytania dotyczące wyceny w przypadkach, gdy notowane na aktywnych rynkach inwestycje w jednostkach zależnych, wspólnych przedsięwzięciach i jednostkach stowarzyszonych wycenia się w wartości godziwej zgodnie z MSSF 9 „Instrumenty finansowe”. Dotyczyły one kwestii, czy MSSF 9 ogranicza się do podstawy wyceny inwestycji (z jednostką obrachunkową określoną w innych standardach), czy określa również jednostkę obrachunkową tych inwestycji (jako poszczególne instrumenty finansowe składające się na inwestycję).

RMSR otrzymała również wnioski o doprecyzowanie współzależności między danymi poziomu 1 dotyczącymi inwestycji notowanej na aktywnym rynku a wyceną w wartości godziwej pomniejszonej o koszty zbycia tej inwestycji w związku z testami na utratę wartości.

Rada uznała przedstawione argumenty i wydała projekt ED 2014/4, który precyzuje, że jednostką obrachunkową będzie inwestycja jako całość. Jednak w przypadku wyceny inwestycji w jednostkach zależnych, stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach, których elementy składowe, tj. instrumenty finansowe posiadają ceny z poziomu 1, wartość godziwą określa się na podstawie nieskorygowanych cen notowanych na aktywnym rynku. Te same kryteria dotyczą wyceny w wartości godziwej ośrodków generujących przepływy pieniężne dla celów testowania utraty wartości.

Spostrzeżenie

Rada zdecydowała, że w przypadku inwestycji w jednostki zależne, stowarzyszone i wspólne przedsięwzięcia jednostką obrachunkową będzie inwestycja jako całość, ponieważ charakter relacji jednostki z przedmiotem inwestycji (tj. poziom kontroli lub wywierania wpływu) umożliwia włączenie takich inwestycji w zakres MSSF 10, MSR 27 i MSR 28. Przy opracowywaniu MSSF 13 Rada miała na celu nadanie najwyższego priorytetu informacjom z poziomu 1. Uznała jednak, że MSSF 13 nie wyjaśnia jednoznacznie, iż informacje te mają charakter priorytetowy nawet wówczas, gdy nie odpowiadają jednostce obrachunkowej wycenianego składnika aktywów (tj. inwestycji jako całości).

Ponadto zwrócono się do RMSR o rozważenie różnych poglądów dotyczących wyceny ekspozycji netto na ryzyko rynkowe wynikające z aktywów finansowych notowanych na aktywnych rynkach w przypadku zastosowania zwolnienia portfelowego opisanego w par. 48 MSSF 13. W odpowiedzi na tę kwestię Rada zaproponowała dodanie do MSSF 13 odpowiedniego przykładu.

Proponowane zmiany

Proponowane zmiany precyzujące wycenę w wartości godziwej notowanych na aktywnych rynkach inwestycji w jednostkach zależnych, stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach przedstawiono poniżej.

MSSF 10 „Skonsolidowane sprawozdania finansowe”

MSSF 10 wymaga, by jednostki inwestycyjne wyceniały swoje inwestycje w podmiotach zależnych w wartości godziwej. W przypadku podmiotu zależnego notowanego na aktywnym rynku wartość godziwą będzie się określać na podstawie jego indywidualnej, nieskorygowanej ceny rynkowej notowanej na aktywnym rynku.

MSSF 12 „Ujawniania na temat udziałów w innych jednostkach”

Jednostka sprawozdawcza ma obowiązek ujawniania wartości godziwej wszystkich znaczących wspólnych przedsięwzięć i jednostek stowarzyszonych wycenianych metodą praw własności. Proponuje się wprowadzenie zasady, że wartość godziwą inwestycji we wspólnym przedsięwzięciu lub jednostce stowarzyszonej notowanej na aktywnym rynku oblicza się na podstawie nieskorygowanej ceny rynkowej notowanej na aktywnym rynku.

MSSF 13 „Wycena w wartości godziwej”

Proponuje się dodanie przykładu zastosowania zwolnienia portfelowego w odniesieniu do instrumentów finansowych poziomu 1, generujących zasadniczo jednakowe ryzyko rynkowe.

Spostrzeżenie

RMSR uznała, że nie ma konieczności wprowadzania do MSSF 13 zmiany precyzujących, że zwolnienie portfelowe z par. 48 dotyczy instrumentów finansowych poziomu 1. Biorąc jednak pod uwagę zróżnicowanie poglądów w praktyce, Rada proponuje dodanie odpowiedniego przykładu.

MSR 27 „Jednostkowe sprawozdania finansowe”

MSR 27 dopuszcza wycenę inwestycji w jednostkach zależnych, stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach w wartości godziwej w jednostkowym sprawozdaniu finansowym. W przypadku inwestycji notowanych na aktywnym rynku proponuje się określanie wartości godziwej na podstawie indywidualnej, nieskorygowanej ceny rynkowej notowanej na aktywnym rynku.

MSR 28 „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach”

Niektóre podmioty (organizacje typu venture capital, fundusze wzajemne, fundusze powiernicze itp., w tym ubezpieczeniowe fundusze kapitałowe) mogą wybrać możliwość rozliczania inwestycji w jednostkach stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach w wartości godziwej. W przypadku inwestycji notowanych na aktywnym rynku proponuje się określanie wartości godziwej na podstawie indywidualnej, nieskorygowanej ceny rynkowej notowanej na aktywnym rynku.

MSR 36 „Utrata wartości aktywów”

Wartość odzyskiwalną ośrodka generującego przepływy pieniężne definiuje się jako wyższą z dwóch wielkości: wartości użytkowej i wartości godziwej pomniejszonej

o koszt zbycia. Proponowane zmiany będą miały wpływ na ośrodki generujące przepływy pieniężne, których wartość określa się jako wartość godziwą pomniejszoną o koszt zbycia.

Wycena inwestycji we wspólnym przedsięwzięciu, jednostce zależnej lub stowarzyszonej notowanej na aktywnym rynku w wartości godziwej pomniejszonej o koszt zbycia jest oparta o ich nieskorygowaną cenę rynkową.

Okres przejściowy, data wejścia w życie

Projekt nie określa daty wejścia w życie. RMSR wyznaczy ją po analizie nadesłanych uwag.

Proponowane zmiany dotyczące inwestycji notowanych na aktywnych rynkach będą obowiązywały od początku roku, w którym standard wejdzie w życie, z korektą bilansu otwarcia kapitału własnego o różnicę między pierwotną wartością bilansową, a kwotą bilansową opartą o ceny notowane na aktywnych rynkach na początku okresu, w którym po raz pierwszy zastosowano proponowane zmiany. Późniejsze zmiany będą ujmowane w wyniku finansowym. Jednostka sprawozdawcza będzie również miała obowiązek ujawnienia skutków proponowanych zmian w okresie sprawozdawczym, w którym je zastosowano.

Proponowane zmiany dotyczące wyceny ośrodków generujących przepływy pieniężne w wartości godziwej pomniejszonej o koszt zbycia będą miały zastosowanie prospektywne. Ponadto proponuje się, by jednostka, która odnotowała spadek wartości aktywów lub jego odwrócenie w okresie zastosowania proponowanych zmian po raz pierwszy, ujawniała wpływ tych zmian na kwotę utraty wartości, która zostałaby ujęta w okresie bezpośrednio poprzedzającym, gdyby zastosowano w nim te zmiany.

W projekcie proponuje się możliwość wcześniejszego zastosowania zmienionego standardu, jednak pod warunkiem równoczesnego zastosowania wszystkich wprowadzonych zmian.

Spostrzeżenie

Rada stwierdziła, że proponowane zmiany nie stanowią modyfikacji podstawy wyceny, lecz zmianę sposobu wyznaczania wartości godziwej, wobec czego nie zachodzi konieczność wprowadzenia wymogu zastosowania retrospektywnego.

RMSR publikuje materiał do dyskusji dotyczący regulacji stawek

Niniejsze wydanie biuletynu poświęcone jest materiałowi do dyskusji DP/2014/2 pt. „Sprawozdawczość w zakresie finansowych skutków regulacji stawek” wydanemu przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR).

Streszczenie

- RMSR wydała materiał do dyskusji pt. „Sprawozdawczość w zakresie finansowych skutków regulacji stawek”, stanowiący element projektu opracowywania wytycznych dla jednostek prowadzących regulowaną działalność.
- Rada analizuje określony rodzaj regulacji dotyczących stawek, w ramach którego klienci mają bardzo ograniczone możliwości wyboru (lub nie mają ich wcale) towarów lub usług dostarczanych przez daną jednostkę po regulowanych stawkach. W tym modelu jednostka uzyskuje określoną kwotę wynagrodzenia (tzw. wymagany poziom przychodów). W omawianym materiale model ten nosi nazwę „zdefiniowana regulacja stawki”.
- W materiale wprowadza się rozróżnienie na modele kosztowe i motywacyjne. Modele kosztowe umożliwiają jednostce odzyskanie kosztów z marżą (tj. uzyskanie uzasadnionej stopy zwrotu), zaś motywacyjne zwykle mają wyznaczony poziom zysku.
- Różnice między kwotami fakturowanymi na klientów, a wielkościami księgowanymi w ramach wymaganego poziomu przychodu stanowią odzwierciedlenie zarówno praw, jak i zobowiązań jednostki. Różnice te eliminuje się korygując stawki w późniejszych okresach. Korekty takie uznaje się za cechę wyróżniającą model zdefiniowanej regulacji stawek.
- Regulacja stawki wiąże się z powstaniem jawnych i dorozumianych praw i zobowiązań. O ile w przypadku praw i zobowiązań jawnych nie zachodzi potrzeba wprowadzania specjalnych wymogów rachunkowych, w przypadku praw dorozumianych rozważa się następujące rozwiązania alternatywne:
 - ujmowanie sald odroczonego z regulowanej działalności jako aktywów lub zobowiązań;
 - ujęcie praw i zobowiązań jako jednego składnika aktywów niematerialnych;
 - zastosowanie wymogów dotyczących rozliczania działalności regulowanej;
 - opracowanie specjalnych wymogów MSSF lub
 - zakaz ujmowania sald odroczonego z działalności regulowanej.
- Materiał do dyskusji powraca do wymogów dotyczących prezentacji i ujmowania zawartych w MSSF 14 jako potencjalnej podstawy do opracowania wymogów dla celów nowego projektu. Analizuje się również inne zagadnienia, takie jak „samoregulujące się” spółdzielnie oraz powiązania z innymi standardami.

Dlaczego wydano materiał do dyskusji?

Materiał dotyczy jednostek działających na rynkach podlegających rządowej regulacji dostaw i cen towarów lub usług, uznanych w danym systemie prawnym za kluczowe dla klientów (np. usług transportowych, ubezpieczeń, mediów – gazu, energii elektrycznej i wody). Brak szczegółowych wytycznych dotyczących rozliczania regulowanych stawek zgodnie z MSSF powoduje, że Rada otrzymuje liczne wnioski o ich opracowanie. Wobec tego we wrześniu 2012 roku rozpoczęła realizację ogólnego projektu dotyczącego działalności o regulowanych stawkach. Jedną z faz tego projektu jest publikacja omawianego tu materiału do dyskusji.

W poprzedzającej fazie (w styczniu 2014 roku) RMSR opublikowała standard MSSF 14 „Odroczone salda z regulowanej działalności”, stanowiący krótkoterminowe, tymczasowe rozwiązanie dla jednostek prowadzących działalność o regulowanych stawkach, które nie przyjęły jeszcze MSSF, ale ujmują salda odroczone z działalności regulowanej w ramach dotychczas stosowanych zasad rachunkowości. To rozwiązanie miało rozwiązać obawy, że brak wytycznych może utrudniać takim jednostkom przyjęcie MSSF.

Wydanie MSSF 14 nie oznacza zakończenia projektu, który ma na celu stwierdzenie, czy odroczone salda z tytułu działalności regulowanej odpowiadają definicjom aktywów i zobowiązań ujętym w „Założeniach koncepcyjnych”.

Jakie informacje dotyczące regulacji stawek są przydatne dla użytkowników sprawozdań finansowych?

„Założenia koncepcyjne” określają cel sprawozdań finansowych ogólnego zastosowania jako dostarczenie takich informacji finansowych dotyczących jednostki sprawozdawczej, które będą przydatne dla obecnych i przyszłych inwestorów i kredytodawców przy podejmowaniu decyzji dotyczących dostarczania tej jednostce funduszy. Decyzje te zależą od zysków, jakich ci inwestorzy i kredytodawcy oczekują z inwestycji w dane instrumenty. Oczekiwanie te z kolei zależą od oceny kwoty, rozkładu w czasie i poziomu niepewności przyszłych wpływów pieniężnych netto do jednostki. Materiał do dyskusji koncentruje się na wpływie regulacji stawek na kwotę, rozkład w czasie i stopień pewności przyszłych wpływów pieniężnych do jednostki oraz oddziaływaniu tych czynników na oczekiwania

potencjalnych inwestorów i kredytodawców dotyczące zwrotu z inwestycji. Dokument ma umożliwić sprawdzenie, czy wpływ regulacji stawek na sytuację finansową, wyniki i przepływy pieniężne jednostki jest dostatecznie duży, by uzasadnić zmiany do MSSF. Rada sprawdza w szczególności, czy regulacja stawek powoduje powstanie wyróżniających się praw i obowiązków, które mogą być sklasyfikowane jako aktywa i zobowiązania.

Na czym polega regulacja stawek?

RMSR zdefiniowała uprzednio regulację stawek jako „mechanizm, za pomocą którego regulator kontroluje poziom cen, fakturowanych na klientów z tytułu korzystania z danych produktów lub usług”.

Aby ukierunkować dyskusję we właściwy sposób RMSR zdecydowała się tymczasowo przeprowadzić analizę ogólnego modelu regulacji stawek zwanego „zdefiniowaną regulacją stawek”. W takim systemie regulacji klienci mają bardzo ograniczone możliwości wyboru towarów lub usług dostarczanych przez daną jednostkę po regulowanych stawkach (lub nie mają ich wcale). Jednostka może uzyskać określoną kwotę wynagrodzenia („wymagany poziom przychodów”) w zamian za prowadzoną działalność podlegającą regulacji stawki. Ponadto regulacja określa również termin fakturowania klientów. Taki rodzaj regulacji stawek równoważy potrzeby klientów z zapotrzebowaniem jednostki na kapitał inwestycyjny i koniecznością utrzymania rentowności.

Spostrzeżenie

RMSR postanowiła zająć się tym rodzajem regulacji stawek, ponieważ liczne systemy regulacji stosowane na całym świecie posiadają zbliżone cechy.

Dlaczego stosuje się regulację stawek?

Stawki podlegają regulacji, kiedy warunki rynkowe nie sprzyjają efektywnej konkurencji – na przykład w sytuacji istnienia naturalnego monopolu lub kiedy zachodzi konieczność zapewnienia dostaw „podstawowych” produktów i usług różnym grupom klientów na tych samych warunkach. Materiał do dyskusji określa „podstawowe towary lub usługi” jako „mające podstawowe znaczenie w życiu, tak że z przyczyn moralnych lub społecznych rząd uznaje za swój obowiązek zagwarantowanie ich powszechnej dostępności”. Zakres regulacji stawek dotyczących

tych towarów lub usług zależy od poziomu dostaw i konkurencji. Przy dostatecznej podaży i konkurencji nie zachodzi konieczność regulacji stawek.

Powszechne cele regulacji stawek to:

- poprawa jakości i sprawności obsługi,
- zwiększenie poziomu satysfakcji klienta,
- zwiększenie możliwości i niezawodności zaopatrzenia,
- osiągnięcie celów ochrony środowiska (w tym redukcja poziomu zanieczyszczeń),
- opracowanie innowacyjnych technologii (w tym wykorzystanie źródeł alternatywnych),
- zachęta dla konkurencji,
- zmniejszenie lub zwiększenie zapotrzebowania lub zużycia.

Kategorie regulacji stawek

Ogólnie wyróżnia się dwa rodzaje regulacji stawek: kosztowy i motywacyjny. W obu oblicza się stawkę przy użyciu określonego wzoru.

W schemacie kosztowym wzór ten opiera się o faktyczne koszty wsadu ponoszone przez jednostkę. „Koszty akceptowalne” to wydatki uznane za uzasadnione przez regulatora. Ponieważ stawkę oblicza się z góry, regulator korzysta z prognoz i założeń dotyczących kosztów akceptowalnych. Faktycznie poniesione koszty i wielkości różnią się zazwyczaj od wielkości użytych do obliczenia stawki, potrzebny jest zatem mechanizm „korekty bilansującej” zapewniający jednostce odzyskanie faktycznie poniesionych kosztów.

Po pokryciu kosztów jednostka otrzymuje „uczciwą i uzasadnioną” stopę zwrotu z inwestycji kapitałowej.

Spostrzeżenie

Takie terminy jak „uzasadnione” czy „uczciwe i uzasadnione” są powszechnie używane w regulacji stawek. Regulatorzy zapewniają w ten sposób odpowiednią elastyczność stawek i umożliwiają firmom ich renegotiowanie. Terminy te są zarazem dostatecznie wąskie, by ograniczyć dowolność zaliczania poniesionych przez regulatora wydatków do kosztów akceptowalnych. Ułatwia to jednostce sprawozdawczej i potencjalnym inwestorom przewidywanie skutków interwencji regulatora.

Wzór stosowany w modelu motywacyjnym ukierunkowany jest na docelową produkcję, zaś mechanizmy wyrównujące czy bilansujące są ograniczone do minimum. W tym modelu regulator zwykle wyznacza docelowy poziom zysku. Jeżeli jednostka go przekroczy, ma prawo zatrzymać dodatkowe zyski. Jeżeli natomiast nie osiągnie zakładanego poziomu, ponosi konsekwencje niskiej efektywności.

Przykładem takiego rozwiązania może być „pułap cenowy” obowiązujący wszystkich dostawców działających na rynku. W materiale do dyskusji tę formę regulacji nazwano „regulacją rynku”. Pułap cenowy oblicza się zwykle w oparciu o koszty porównawcze, a firmy działające na rynku nie mają gwarancji odzyskania poniesionych kosztów ani uzyskania przyzwoitego zwrotu ze sprzedaży towarów lub usług. Nie ma jednak ograniczeń dotyczących kwoty przychodów.

W omawianym dokumencie stwierdza się, że modele kosztowe lub motywacyjne w czystej postaci występują rzadko. Większość stosowanych systemów łączy cechy obu tych modeli. Przykładem może być system kosztowy, w którym koszt porównawczy (zamiast rzeczywistego) wyznacza poziom wydatków akceptowalnych.

Cechy zdefiniowanej regulacji stawek

W środowisku, w którym stosowana jest zdefiniowana regulacja stawek, stawka ustalana jest w sposób ustrukturyzowany. Materiał do dyskusji określa następujące cechy ustrukturyzowanej regulacji stawek:

- klienci mają ograniczoną możliwość wyboru towarów lub usług nabywanych od jednostki prowadzącej działalność o regulowanych stawkach (lub nie mają jej wcale), ponieważ na rynku nie ma konkurencji, a dostarczane towary lub usługi mają kluczowe znaczenie dla klientów;
- ustala się parametry jakości i dostępności towarów lub usług podlegających regulacji stawki oraz pozostałej działalności regulowanej prowadzonej przez jednostkę;
- parametry dotyczące stawek służą stabilizacji cen fakturowanych na klientów oraz zapewniają rentowność jednostki prowadzącej działalność podlegającą regulacji;

- ustala się „wymagany poziom przychodów”, określający sumę wynagrodzenia, do którego jednostka ma prawo w zamian za prowadzenie określonej działalności podlegającej regulacji stawki w danym okresie czasu („okres regulacyjny”);
- ustala się regulowaną stawkę (stawki) jednostkową. Jednostka obciąża nimi klientów z tytułu dostarczania towarów lub usług podlegających regulacji stawki w okresie regulacyjnym.

Tworzy się mechanizm korekty stawki w celu eliminacji różnic między kwotami zafakturowanymi na klientów, a kwotami uzyskanymi w ramach wymaganego poziomu przychodów. Różnice te można uznać za połączenie praw i zobowiązań.

Działanie mechanizmu korekty stawki

Pierwszym krokiem do ustalenia stawki lub jednostkowej stawki jest ustalenie wymaganego poziomu przychodów. Taki „akceptowalny poziom przychodów” wiąże się zwykle z kwotą dopuszczalnego zysku lub określoną stopą zwrotu z zainwestowanego kapitału. Szacunkową kwotę wymaganego przychodu dzieli się następnie przez szacunkową liczbę towarów lub usług podlegających regulacji stawki. Wynik to stawka jednostkowa. Ma ona charakter tymczasowy, ponieważ wszelkie odchylenia kwot zafakturowanych na klientów od wymaganego poziomu przychodów są eliminowane za pomocą mechanizmu korekty stawki.

Mechanizm ten nie odwraca jednak wszystkich różnic, które mogą trwale oddziaływać na wynik finansowy jednostki. W celu zapobieżenia nadmiernemu wzrostowi tych nieskorygowanych różnic, w dłuższych okresach regulacyjnych stosuje się mechanizm weryfikacji stawki. Mechanizm ten uruchamia się, kiedy faktycznie występujące zdarzenia lub transakcje różnią się znacząco od zdarzeń i transakcji przyjętych do oszacowania wymaganego poziomu przychodów. W takim przypadku każda ze stron może wnioskować o weryfikację stawki. Różnice wchodzące w zakres tego mechanizmu eliminuje się najczęściej stopniowo, poprzez korektę przyszłej ceny sprzedaży. W systemie zdefiniowanej regulacji stawek istnieje taka możliwość, ponieważ popyt jest stosunkowo sztywny, wobec czego rozkład w czasie i prawdopodobieństwo sprzedaży są wysoce przewidywalne.

W dokumencie sugeruje się, że mechanizm korygujący jest cechą charakterystyczną zdefiniowanej regulacji stawek. Jeżeli wielkość zapotrzebowania przestanie być przewidywalna, regulator będzie musiał użyć mechanizmu alternatywnego, który uruchomi przepływy pieniężne między jednostką a regulatorem. W rzadkich przypadkach klientów fakturuje się dodatkowo lub wystawia noty kredytowe celem eliminacji powstałych różnic. W wielu krajach prawo zabrania jednak stosowania takich rozwiązań. Takie mechanizmy alternatywne powodują powstanie aktywów i zobowiązań finansowych zgodnie z MSSF 9 „Instrumenty finansowe”. Ponieważ nie skutkuje to powstaniem znaczących problemów rachunkowych, materiał do dyskusji koncentruje się na mechanizmach korygujących przyszłe stawki.

Czy regulacja stawki wiąże się z powstaniem praw i zobowiązań?

W wielu systemach regulacji stawek konkurencja jest ograniczona lub nie występuje w ogóle. Takie dorozumiane prawo może występować na przykład w przypadku naturalnych monopolii. Istnieją tu znaczące bariery utrudniające wejście, na przykład ze względu na wysoki poziom wymaganych inwestycji lub ograniczenia fizyczne związane z zapewnieniem niezbędnej infrastruktury. Inne dorozumiane prawo zawarte jest w mechanizmie korekty stawki, ponieważ jednostka ma prawo uzyskać wymagany poziom przychodów.

Niemniej jednak, w wielu sytuacjach prawo to ma charakter jawny, na przykład w przypadku udzielenia licencji na wyłączność lub zawarcia umowy z regulatorem czy innym licencjodawcą, lub w formie przepisów lub regulacji. Prawa te nie są jednak prawami umownymi do otrzymania środków pieniężnych, rozlicza się je zatem zgodnie z MSR 38 „Aktywa niematerialne”. Wobec tego prawa jawne nie dają podstawy do powstania praw lub zobowiązań wymagających opracowania specjalnych wytycznych rachunkowych.

Nie wymagają ich również jawne zobowiązania, takie jak utrzymanie określonego poziomu emisji lub inne normy środowiskowe. Niektóre zobowiązania dorozumiane jednak są charakterystyczne dla działalności podlegającej regulacji stawek. Zobowiązania te obejmują:

- wymóg dostarczenia przez klientom jednostkę towarów lub usług podlegających regulacji stawki na równych prawach, ustalonych przez regulatora;
- wymóg dostarczenia przez jednostkę towarów lub usług podlegających regulacji stawki przy zachowaniu minimalnego poziomu obsługi i po cenie regulowanej, ustalonej przez regulatora;
- zakaz zaprzestania, zawieszenia, restrukturyzacji lub przekazania działalności przez jednostkę bez zgody operatora.

Aby te prawa i obowiązki były znaczące, konieczne jest istnienie mechanizmu ich egzekwowania poza jednostką. Egzekucja odbywa się zwykle poprzez zastosowanie warunków ustalonych w regulacjach dotyczących stawek, przepisach, licencji itp. Regulator może wyegzekwować wykonanie przez jednostkę obowiązków nakładając kary, obniżając stawki lub unieważniając jej licencję. Z drugiej strony jednostka może wyegzekwować swoje prawo do uzyskania wymaganego poziomu przychodów. Choć podwyższenie stawek wymaga aprobaty regulatora, nie ma on władzy absolutnej przy ustalaniu, co jest dopuszczalne, a co nie. Kryteria ustalone w umowie regulacyjnej należy stosować w sposób uczciwy i uzasadniony. Wymaga to zachowania określonego poziomu przejrzystości mechanizmu ustalania stawek.

Możliwe sposoby rozliczania praw i zobowiązań

Ujmowanie odroczonej sald z regulowanej działalności jako aktywa lub zobowiązania

Jednostka prowadzi działalność podlegającą regulacji stawek i obciąża nimi swoich klientów. Zgodnie z aktualną wersją MSSF ujmuje wyłącznie przychody z tytułu towarów lub usług przekazywanych poszczególnym klientom w danym okresie przy użyciu regulowanej ceny jednostkowej, pomnożonej przez liczbę jednostek dostarczonych w danym okresie. Jest to zgodne z MSSF 15 „Przychody z umów z klientami”, ponieważ dostawa towarów i usług jest jedną działalnością bezpośrednio generującą przychody.

W materiale do dyskusji RMSR analizuje jednak konieczność modyfikacji wymogów MSSF, tak aby odzwierciedlały specyfikę prowadzenia działalności na rynku regulowanym. Zmodyfikowane zasady rachunkowości uwzględniałyby skutki transakcji i zdarzeń zachodzących w danym okresie, nawet jeżeli jednostka nie ma prawa obciążać klientów tymi skutkami w bieżącym okresie rozliczeniowym. Poprzednio prowadzone dyskusje koncentrowały się na kwestii, czy odroczone salda wynikające z zastosowania tej metody kwalifikują się jako aktywa lub zobowiązania zgodnie z „Załoženiami koncepcyjnymi”. Trwa właśnie weryfikacja „Założeń koncepcyjnych”, a tymczasowe decyzje podjęte do dnia wydania materiału do dyskusji wskazują, że definicje aktywów i zobowiązań prawdopodobnie ulegną zmianie.

Zgodnie z definicjami proponowanymi w „Załoženiach koncepcyjnych” składnik aktywów to „zasób kontrolowany przez jednostkę z wyniku zdarzeń z przeszłości”, zaś zobowiązanie to „obecny obowiązek jednostki powstały w wyniku zdarzeń z przeszłości, którego wypełnienie (...) spowoduje wypływ z jednostki zasobów zawierających korzyści ekonomiczne”.

Aby dane prawo spowodowało zwiększenie przyszłych stawek ujmowane jako „aktywa regulacyjne”, musi doprowadzić do utworzenia obecnego zasobu lub prawa jednostki. Podobnie zobowiązanie do zmniejszenia przyszłych stawek musi tworzyć obecne zobowiązanie jednostki, ujmowane jako „zobowiązanie regulacyjne”. Można argumentować, że prawa lub obowiązki tworzone przez mechanizm korekty stawek mają charakter przyszłych (nie obecnych) zasobów lub zobowiązań, bo są warunkowane przez przyszłą sprzedaż. W szczególności jednostka nie ma obowiązku

zwrotu klientom zafakturowanych nadwyżek ani dokonywania płatności na rzecz regulatora. Wobec tego odroczone salda z regulowanej działalności byłyby klasyfikowane jako „aktywa warunkowe” lub „zobowiązania warunkowe”, których zgodnie z MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe” nie ujmuje się.

Przeciwnicy tego poglądu argumentują, że jednostka ma obecne prawo uzyskania lub obowiązek zwrotu nadwyżek lub niedoborów zafakturowanych kwot. Ich zdaniem prawo uzyskania podlega kontroli jednostki, ponieważ korzyści ekonomiczne z niego wynikające wpłyną w efekcie do tej jednostki. Ponadto w jednostce podlegającej regulacji o zdefiniowanej stawce prawdopodobieństwo dokonania sprzedaży jest wyższe niż w innych jednostkach. Po stronie zobowiązań wskazuje się, że jednostka nie ma praktycznie możliwości uniknięcia odwrócenia sald odroczonej. Dzieje się tak dlatego, że ma obowiązek kontynuować dostawy towarów lub usług objętych regulacją stawki na żądanie, po zmniejszonej cenie, gdyż klienci mają ograniczony wybór dotyczący zakupu tych towarów lub usług (albo nie mają go wcale).

Spostrzeżenie

Na spotkaniu w lipcu 2014 roku RMSR tymczasowo zdecydowała, że jednostka posiada obecne zobowiązanie przeniesienia zasobów ekonomicznych w wyniku zdarzeń z przeszłości, jeżeli:

- a) jednostka nie ma praktycznej możliwości uniknięcia tego przeniesienia;
- b) przenoszona kwota określana jest przez odniesienie do korzyści, jakie uzyskała ta jednostka lub działań, które prowadziła w przeszłości.

Zgodnie z powyższą argumentacją oba te kryteria są spełnione. Odroczone saldo kredytowe z działalności regulowanej jest wynikiem przeszłych transakcji i zdarzeń i określa się je przez odniesienie do korzyści uzyskanych przez jednostkę lub działań, jakie prowadziła w przeszłości.

Prawa i obowiązki jako jeden składnik aktywów niematerialnych

W innych warunkach gospodarczych licencję gwarantującą wyłączność prowadzonej działalności rozlicza się zgodnie z MSR 38. To, czy licencje regulacyjne można porównywać z innymi licencjami, pozostaje jednak kwestią otwartą. Cechą charakterystyczną licencji regulacyjnej jest okresowa weryfikacja stawek. Można argumentować, że proces ten modyfikuje i odnawia warunki licencji w regularnych przedziałach, w okresie jej obowiązywania. Dla odzwierciedlenia tej cechy konieczna byłaby modyfikacja MSR 38.

Jedną z możliwych poprawek polegałaby na wprowadzeniu do MSR 38 komponentowania (zbliżonej do metody stosowanej w MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”) i ujmowania poszczególnych różnic jako oddzielnych elementów licencji. Ujęte składniki byłyby następnie amortyzowane w odpowiednim okresie, wyznaczonym przez regulatora. Podejście takie ma jednak kilka wad. MSR 16 wymaga aby poszczególne wydatki mające na celu wymianę komponentu spełniały warunki kapitalizacji. MSR 38 wymaga, by poniesione koszty podlegające kapitalizacji wiązały się z rozszerzeniem, odtworzeniem lub obsługą pierwotnej licencji. Odroczone salda z regulowanej działalności nie spełniają tego warunku. Ponadto metoda komponentowa uniemożliwia ujmowanie ujemnych sald.

Rozwiązaniem alternatywnym byłoby przeszacowanie licencji regulacyjnej. Umożliwiłoby to odzwierciedlenie zmian dodatnich i ujemnych w wartości bilansowej licencji. Aktualna wersja standardu uzależnia przeszacowanie składnika aktywów od istnienia aktywnego rynku. Ponieważ jednostki działające w systemie zdefiniowanej regulacji stawek nie mają aktywnego rynku, konieczna jest modyfikacja MSR 38. Podejście takie rodzi jednak pewne trudności. Ponieważ licencja jest tak ściśle powiązana z działalnością regulowaną prowadzoną przez jednostkę, wartość licencji może obejmować zmiany wewnętrznie tworzonej wartości firmy. Przeszacowanie licencji byłoby więc skomplikowane i mogłoby spowodować ujęcie wewnętrznie generowanej wartości firmy. Ponadto korekty z przeszacowania należy ujmować w pozostałych całkowitych dochodach, choć zmiany wartości licencji mogą częściowo wiązać się z pozycjami odnoszonymi na wynik finansowy. Umożliwienie

odnoszenia zmian w pozostałe całkowite dochody lub w wynik finansowy mogłoby spowodować problemy praktyczne.

Spostrzeżenie

Na chwilę obecną RMSR nie zdecydowała się na rezygnację z wyżej omawianej metody. W materiale do dyskusji stwierdza się jednak, że jej zastosowanie może być skomplikowane i kosztowne. Rada będzie musiała sprawdzić, czy metoda ta zapewnia użytkownikom sprawozdań finansowych użyteczne informacje i czy sprawozdania finansowe sporządzone zgodnie z tą metodą należyście odzwierciedlają specyfikę działalności na rynku regulowanym.

Zastosowanie wymogów dotyczących rozliczania działalności regulowanej

Regulatorzy często ustalają wymogi rachunkowe, których jednostki muszą przestrzegać przy prowadzeniu rozliczeń działalności regulowanej. Wymogi te regulatorzy opracowują we własnym zakresie lub wzorują na ogólnie akceptowanych zasadach rachunkowości systemu prawnego, w którym działa dana jednostka podlegająca regulacji stawek i dostosowują do specyfiki danego systemu regulacyjnego. Podejście to wymagałoby zwolnienia umożliwiającego lub wymagającego, by zasady rachunkowości wynikające z regulacji stawek miały pierwszeństwo przed zasadami zawartymi w MSSF, niedotyczącymi działalności regulowanej.

Dla jednostki prowadzącej działalność regulowaną oznaczałoby to korzyść - nie musiałaby sporządzać dwóch niezależnych jednostkowych sprawozdań finansowych, jednego zgodnego z MSSF, a drugiego, z wymogami rachunkowości dotyczącymi działalności regulowanej.

Z drugiej strony takie podejście powoduje powstanie problemów:

- sprawozdania finansowe jednostek prowadzących działalność regulowaną nie byłyby porównywalne ze sprawozdaniami jednostek prowadzącymi działalność niepodlegającą regulacji, a co więcej, sprawozdania sporządzane przez różne jednostki prowadzące działalność regulowaną też nie byłyby wzajemnie porównywalne, bo każdy system regulacji ma pewne specyficzne cechy;

- jednostki działające na kilku rynkach regulowanych musiałyby rozliczać swoją działalność w kilku różnych systemach, co skomplikowałoby sprawę i zmniejszyło ich przejrzystość;
- trudno byłoby odróżnić skutki regulacji stawek od skutków oddziaływania ogólnych warunków rynkowych oraz decyzji podejmowanych przez zarząd;
- cel sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia różni się od celu sprawozdań finansowych sporządzanych zgodnie z wymogami rozliczania działalności regulowanej, zatem inwestorzy i kredytodawcy mogliby przeoczyć informacje istotne z punktu widzenia osób podejmujących decyzje.

Opracowanie specjalnych wymogów MSSF

Innym rozwiązaniem rozważanym w omawianym dokumencie jest metoda stosowana m.in. w Ogólnie Akceptowanych Zasadach Rachunkowości przyjętych w USA (US GAAP). Działalność gospodarczą jednostki rozlicza się tam tak samo, jak w przypadku podobnych jednostek działających na rynku nieregulowanym. Wymogi specjalne opracowuje się tylko w celu wykazania skutków regulacji stawek.

Omawiany dokument określa następujące metody dotyczące specjalnych wymogów rachunkowości:

- przyspieszone lub odroczone ujmowanie kosztów;
- przyspieszone lub odroczone ujmowanie przychodów.

Przyspieszone lub odroczone ujmowanie kosztów

Przy zastosowaniu tej metody koszty poniesione w związku z dostawami towarów lub świadczeniem usług o regulowanych stawkach ujmuje się w innym momencie niż określony w generalnych zasadach MSSF. Moment ujęcia tych kosztów zgadza się z wymogami rachunkowości dotyczącymi działalności regulowanej. Możliwa jest na przykład kapitalizacja pewnych kosztów pośrednich do rzeczowych aktywów trwałych. Takiego rozwiązania nie dopuszcza MSR 16. Dodatkowa kapitalizacja tych kosztów powoduje odroczenie ich ujęcia w wyniku finansowym. Ta regulacyjna wartość bilansowa często służy do obliczania zwrotu, do którego jednostka ma prawo - dostarcza zatem szczególnie istotnych informacji użytkownikom sprawozdań finansowych. Słychać jednak głosy krytyczne, podnoszące fakt, że metoda ta jest zbyt uzależniona od zasady dopasowania księgowego i mało przejrzysta, ponieważ nie zapewnia wiernego odzwierciedlenia działalności prowadzonej w okresie rozliczeniowym.

Można również argumentować, że nie uwzględnia ona czynników motywujących zawartych w wymaganym poziomie przychodów, ponieważ odwołuje się wyłącznie do kosztów.

Przyspieszone lub odroczone ujmowanie przychodów

Zgodnie z tą metodą jednostka ujmuje przychód w momencie wykonywania działalności, niezależnie od tego, kiedy wystawi fakturę klientowi. Przykładowo, jednostka może ponieść koszty wynikające z naprawy szkód wyrządzonych przez burzę, które wyrówna sobie podnosząc stawkę w przyszłych okresach rozliczeniowych. Metoda ta zakłada przyspieszone ujmowanie przychodów w okresie, w którym poniesiono koszty naprawy. Zdaniem niektórych daje ona najlepsze odzwierciedlenie wymaganego poziomu przychodów. Uwzględnia również korekty niezwiązane bezpośrednio z odzyskaniem poniesionych kosztów, lecz dotyczą wynagradzania (lub karania) jednostek za dobre (lub złe) wyniki w formie korekty przyszłych stawek. Dodatkowo ujawnienia zapewniłyby więcej informacji dotyczących oczekiwanego terminu odzyskania przez jednostkę poniesionych kosztów dzięki odpowiedniej modyfikacji rozliczeń z klientami.

Spostrzeżenie

W materiale do dyskusji sugeruje się połączenie obu wyżej opisanych metod. Uznaje się zarazem, że może to skomplikować model rozliczeniowy. Może jednak również uprościć pewne problemy związane z rozwiązywaniem różnych aspektów regulacji stawek w ramach jednego modelu.

Zakaz ujmowania sald odroczonego z działalności regulowanej

Rozwiązanie alternatywne w stosunku do wyżej opisanych może polegać na umieszczeniu w standardach stwierdzenia, że w sprawozdaniach finansowych sporządzanych zgodnie z MSSF ujmowanie odroczonego sald z regulowanych nie jest dopuszczalne.

Zwolennicy tej metody argumentują, że wszystkie jednostki, bez względu na to, czy działają na rynku o regulowanych stawkach, czy nie, korzystają z systemów umożliwiających określenie cen oferowanych przez siebie towarów i usług. Choć jednostki regulowane mogą mieć „prawo” podniesienia cen w przyszłości lub „obowiązek” ich obniżenia, z ekonomicznego punktu widzenia nie różni się to od

możliwości podniesienia lub konieczności obniżenia przyszłych cen przez jednostki działające na rynku nieregulowanym, ponieważ warunkiem realizacji praw lub wypełnienia zobowiązań przez jednostkę jest realizacja przyszłej sprzedaży.

MSSF 15 koncentruje się na działalności generującej przychody, która w przypadku jednostek działających na rynku regulowanym obejmuje sprzedaż towarów i usług klientom. Wobec tego przychody należy ujmować w momencie przekazania tych towarów lub usług klientom, obliczając je na podstawie regulowanej ceny jednostkowej.

Dodatkowo odroczenie kosztów poniesionych wskutek naprawy szkód pogarsza zdaniem dyskutantów przejrzystość, a nawet może wprowadzać w błąd. Dalej argumentuje się, że metodę przeszacowania opisaną w MSR 16 mogą stosować jednostki, które chcą ujawnić wartość odzyskiwalną składnika rzeczowych aktywów trwałych zamiast jego kosztu. Wobec tego nie ma konieczności dokonywania korekty regulacyjnej wartości bilansowej takich pozycji.

Metodę tę mogą uzupełniać wymogi dotyczące ujawniania informacji opisujących wpływ regulacji stawek na sprawozdanie finansowe jednostki działającej na rynku regulowanym.

Prezentacja i ujawnianie informacji

Przy opracowywaniu MSSF 14, RMSR uwzględniła wymogi dotyczące prezentacji i ujawniania informacji. Omawiany dokument poddaje je ponownej analizie jako podstawę potencjalnych wymogów, które zostaną opracowane w ramach nowego projektu.

MSSF 14 wymaga oddzielenia i wyróżnienia sald odroczonego z działalności regulowanej od pozostałych pozycji sprawozdania z sytuacji finansowej. Mają one być prezentowane w oddzielnej pozycji, po sumach częściowych aktywów i zobowiązań.

Podobnie w sprawozdaniu z zysków i strat oraz innych całkowitych dochodów zmiany netto ujmowane w ramach odroczonego sald z regulowanej działalności prezentuje się w oddzielnych pozycjach. Pozycje te oddziela się również od innych pozycji sprawozdania z zysków i strat i prezentuje po sumach częściowych.

Ujawnienia koncentrują się zwykle na efektywności systemu regulacyjnego. Najważniejsze ujawnienia obejmują:

- „rzetelność” regulacji stawek,
- przewidywalność i stabilność systemu,
- przejrzystość i efektywność procesu ustalania stawek,
- siłę i niezależność regulatora,
- jakość relacji między regulatorem a jednostką.

Inne ujawnienia dotyczą oceny mechanizmów ustawowych lub regulacyjnych oraz środków ochronnych zapewniających pełne i terminowe uzyskanie „dopuszczalnego” poziomu przychodów, a także informacje ilościowe dotyczące charakteru i ryzyka towarzyszącego działalności jednostki objętej regulacją stawek. Dodatkowo wymaga się ujawnień ilościowych dotyczących odroczonego sald odroczonego z regulowanej działalności.

Inne kwestie towarzyszące opracowywaniu wymogów sprawozdawczych dotyczących działalności o regulowanych stawkach

Powyższa dyskusja koncentrowała się na systemach regulacji stawek opracowanych w formie aktów prawnych lub innych oficjalnych regulacji. Jest jednak wątpliwe, czy spółdzielnie, uznawane za organy samoregulujące się, wchodzą w zakres systemu regulacji o zdefiniowanych stawkach. Międzynarodowy Związek Spółdzielczy definiuje spółdzielnię jako „niezależne i dobrowolne stowarzyszenie osób współdziałających w celu zaspokojenia wspólnych potrzeb ekonomicznych, społecznych i kulturalnych oraz aspiracji w ramach stanowiącego ich współwłasność i demokratycznie kontrolowanego przedsiębiorstwa”. Zwykle spółdzielnie dostarczające kluczowych towarów lub usług są nadzorowane przez organy regulacyjne. RMSR zastanawia się, czy nadzór ten stanowi dostateczną podstawę do włączenia spółdzielni w zakres standardu dotyczącego regulacji stawek.

Problemy pojawiają się również wskutek niezamierzonego oddziaływania nowo opracowywanego standardu dla działalności regulowanej na inne standardy.

Jego wymogi mogą np. być sprzeczne z niektórymi wymogami KIMSF 12 „Umowy na usługi koncesjonowane”. Niektóre koncesje gwarantują koncesjodawcy określony lub możliwy do określenia poziom wynagrodzenia. Nawet bez tego postanowienia koncesję można rozszerzyć, by zwiększyć prawdopodobieństwo osiągnięcia przez koncesjodawcę docelowego poziomu zysków w okresie, na który jej udzielono. Cechy te są bardzo zbliżone do cech systemu regulacji o zdefiniowanej stawce, choć w przykładach umieszczonych w KIMSF 12 rzeczowych aktywów trwałych nie ujmuje się jako aktywów koncesjodawcy, choć są tak ujmowane w systemach regulacji o zdefiniowanej stawce.

MSSF 15 wymaga od jednostki „ujmowania przychodu, kiedy (lub jeżeli) jednostka spełni swój obowiązek przekazując przyrzeczone towary lub usługi (tj. składnik aktywów) klientowi. Składnik aktywów uznaje się za przekazany w momencie, kiedy klient przejmuje nad nim kontrolę.” w przypadku działalności regulowanej jednak wynagrodzenie obejmuje nie tylko towary lub usługi, ale np. rzeczowy majątek trwały jednostki.

Wymogi te mogłyby również kolidować z MSR 12 „Podatek dochodowy” lub MSR 20 „Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej”, jeżeli regulator zdecyduje się alokować wymagany poziom przychodów nie za pomocą podwyżki stawek, lecz w formie dotacji rządowych lub innych form wsparcia dla jednostki lub dostarczyć jej dodatkowych funduszy za pośrednictwem systemu podatkowego.

RMSR musi również rozważyć kwestię ujmowania i wyceny odroczonego salda z regulowanej działalności przejętych w ramach połączenia przedsięwzięcia zgodnie z MSSF 3 „Połączenia przedsięwzięć”.



RMSR proponuje zmiany do MSR 12 w celu doprecyzowania sposobu rozliczania aktywów z tytułu odroczonego podatku dotyczącego niezrealizowanych strat na instrumentach dłużnych wycenianych w wartości godziwej

Niniejsze wydanie biuletynu poświęcone jest propozycjom zmian do MSR 12 „Podatek dochodowy” przedstawionym w projekcie standardu ED/2014/3, wydanym przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR).

Przyczyny proponowanych zmian do MSR 12

Komitet Interpretacyjny MSSF otrzymał wniosek o doprecyzowanie sposobu zastosowania MSR 12 w zakresie ujmowania podatku odroczonego w następujących okolicznościach:

- jednostka posiada instrument dłużny sklasyfikowany jako dostępny do sprzedaży, a zyski lub straty ujmuje się w pozostałych całkowitych dochodach;
- zmienność rynkowych stóp procentowych sprawia, że wartość godziwa instrumentu dłużnego spada poniżej ceny nabycia;
- jednostka spodziewa się odzyskania umownych przepływów pieniężnych, utrzymując instrument do terminu wymagalności;
- jednostka nie przewiduje utraty wartości instrumentu dłużnego;
- wartość podatkowa instrumentu dłużnego pozostaje na poziomie ceny nabycia;
- prawo podatkowe nie zezwala na odliczenie straty do momentu jej zrealizowania;
- jednostka nie posiada wystarczających dodatnich różnic przejściowych lub innych możliwych przyszłych dochodów do opodatkowania, które mogłyby wykorzystać do odliczenia ujemnych różnic przejściowych.

Komitet Interpretacyjny zauważył rozbieżności w stosowanych praktykach oraz określił dwa dominujące podejścia do stosowania MSR 12 w wymienionych wyżej sytuacjach.

Pierwsze podejście zakłada, że jednostka nie może zakładać, że dany składnik aktywów może zostać odzyskany w kwocie wyższej niż wartość bilansowa, w związku z czym nie występuje podatek odroczone. W tym podejściu, spłata kwoty głównej w terminie wymagalności nie zmniejsza ani nie zmniejsza zysku podatkowego.

Streszczenie

- Celem proponowanych zmian jest doprecyzowanie, że niezrealizowane straty na instrumentach dłużnych wycenianych w wartości godziwej, a dla celów podatkowych według ceny nabycia, mogą powodować powstanie ujemnych różnic przejściowych.
- Proponowane poprawki będą również stanowić, że wartość bilansowa danego składnika aktywów nie ogranicza szacunków wartości przyszłych dochodów do opodatkowania. Ponadto, w przypadku porównania ujemnych różnic przejściowych do przyszłych dochodów do opodatkowania, przyszłe dochody do opodatkowania nie będą obejmować odliczeń podatkowych wynikających z odwrócenia tych ujemnych różnic przejściowych.

W drugim podejściu, zgodnym ze zmianami proponowanymi przez RMSR, określanie różnic przejściowych oraz szacowanie przyszłych dochodów do opodatkowania to dwa niezależne procesy, a wartość bilansowa składnika aktywów ma zastosowanie jedynie do określania różnic przejściowych. Wartość bilansowa składnika aktywów nie powinna stanowić limitu dla szacowanej kwoty przyszłych dochodów do opodatkowania. Zgodnie z par. 20 i 26(d) MSR 12 różnica między wartością bilansową składnika aktywów wycenioną w wartości godziwej a wyższą wartością podatkową stanowi podstawę do powstania ujemnych różnic przejściowych. W związku z tym, proponowane zmiany mają na celu wyjaśnienie zastosowania obecnych zasad MSR 12 w omawianej sytuacji.

Czego dotyczą proponowane zmiany do MSR 12?

RMSR proponuje doprecyzowanie, że niezrealizowane straty wynikające z okoliczności wskazanych powyżej powodują powstanie ujemnych różnic przejściowych, niezależnie od tego, czy posiadacz instrumentu dłużnego oczekuje odzyskania wartości godziwej, utrzymując dany instrument do terminu wymagalności lub sprzedając taki instrument.

Spostrzeżenie

Komitet Interpretacyjny stwierdził, że metoda zobowiązań bilansowych, która koncentruje się na różnicach przejściowych, nie wymaga od jednostki, by zakładała, że dany składnik aktywów jest odzyskiwany jedynie w zakresie wartości bilansowej w procesie szacowania możliwego przyszłego dochodu do opodatkowania. Metoda bilansowa skupia się na różnicy między wartością bilansową składnika aktywów lub zobowiązań wykazaną w sprawozdaniu z sytuacji finansowej a wartością podatkową wykazaną na dzień bilansowy. W ten sposób, określa i ogranicza rozliczane przez jednostkę skutki podatkowe. Nie określa ona jednak warunków związanych z odwracaniem się różnic przejściowych oraz skutków podatkowych takiego odwrócenia.

RMSR proponuje dodanie przykładów ilustrujących MSR 12, obrazujących wykorzystanie ujemnych różnic przejściowych w przypadku różnych źródeł dochodu do opodatkowania (odwrócenie istniejących dodatnich różnic przejściowych w przyszłości, przyszły dochód do opodatkowania i możliwości planowania podatkowego), które są dostępne, ale nie są wystarczające, by skompensować istniejące ujemne różnice przejściowe.

W przypadkach, w których prawo podatkowe ogranicza sposób wykorzystania strat podatkowych, a co za tym idzie, jednostka może odliczyć straty podatkowe jedynie od dochodu określonego rodzaju, jednostka wycenia aktywa z tytułu podatku odroczonego w połączeniu z innymi aktywami z tytułu podatku odroczonego tego samego rodzaju.

Proponowane zmiany będą również stanowić, że szacując przyszłe dochody do opodatkowania, jednostka może założyć, że dany składnik aktywów zostanie odzyskany w kwocie przewyższającej wartość bilansową, jeżeli występuje prawdopodobieństwo odzyskania takiego składnika i nie występuje utrata wartości. Dokonując oceny należy wziąć pod uwagę wszystkie znaczące fakty i okoliczności.

Proponowane zmiany będą jasno stanowić, że oceniając, czy wystąpią przyszłe dochody do opodatkowania jednostka powinna porównać ujemne różnice przejściowe z przyszłymi dochodami do opodatkowania, wyłączając odliczenia podatkowe wynikające z odwrócenia tych ujemnych różnic przejściowych.

Spostrzeżenie

Nie ma pewności co do tego, czy ujemne różnice przejściowe należy porównywać z przyszłymi dochodami do opodatkowania, które uwzględniają odliczenia podatkowe związane z tymi ujemnymi różnicami przejściowymi czy też z przyszłymi dochodami do opodatkowania, które takich odliczeń nie uwzględniają. RMSR proponuje wprowadzenie doprecyzowania, że przyszłe dochody do opodatkowania nie powinny uwzględniać tych odliczeń podatkowych, aby uniknąć podwójnego ujmowania takich odliczeń.

Data wejścia w życie i zasady przejściowe

Projekt nie określa daty wejścia w życie. RMSR wyznaczy ją po analizie nadesłanych uwag.

RMSR proponuje, aby zmiany obowiązywały retrospektywnie zgodnie z MSR 8 „Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów”. Jednak w przypadku gdy zmiany stosowane są poczynając od pierwszego sprawozdania z sytuacji finansowej, jednostka nie będzie musiała dokonywać reklasyfikacji między zyskami zatrzymanymi a innymi składnikami kapitału własnego, aby dokonać przekształcenia skumulowanych kwot ujętych w wyniku finansowym, w pozostałych całkowitych dochodach lub bezpośrednio w kapitale własnym. Jeśli dana jednostka nie dokona takiego przeniesienia, należy ujawnić ten fakt. Obowiązek pełnego zastosowania retrospektywnego dotyczyłby jednostek stosujących MSSF po raz pierwszy.

RMSR wydaje roczne poprawki do MSSF (cykl 2012–2014)

Niniejsze wydanie biuletynu przedstawia najnowsze poprawki do czterech MSSF, wydane w ramach procesu wprowadzania cyklicznych poprawek do MSSF.

Dlaczego wprowadzono zmiany?

„Cykl dorocznych poprawek do MSSF 2012-2014” wydany przez Międzynarodową Radę Standardów Rachunkowości (RMSR) to już siódma edycja zmian wprowadzanych w ramach tego procesu, którego celem jest dokonanie niezbędnych, choć niepilnych, zmian standardów.

Data wejścia w życie

Zmiany dotyczą okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2016 roku lub po tej dacie, z możliwością wcześniejszego zastosowania. Wymogi dotyczące okresu przejściowego przedstawiono poniżej.

Jednostki sprawozdawcze mogą zdecydować się na wcześniejsze zastosowanie poszczególnych poprawek wprowadzonych w ramach cyklu, gdyż nie ma obowiązku jednoczesnego zastosowania wszystkich zmian.

Data wejścia w życie powyższych poprawek na terenie UE uzależniona jest od procesu jego zatwierdzenia przez UE.

Streszczenie

- Poprawki dotyczą następujących standardów:
 - MSSF 5 „Aktywa trwale przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana” - zmiany w metodach zbycia.
 - MSSF 7 „Instrumenty finansowe: ujawnianie informacji” - (i) obsługa zobowiązań umownych; (ii) zastosowanie zmian do MSSF 7 przy kompensacie danych ujawnianych w skróconych śródrocznych sprawozdaniach finansowych.
 - MSR 19 „Świadczenia pracownicze” - stopa dyskonta: emisje na rynkach regionalnych.
 - MSR 34 „Śródroczna sprawozdawczość finansowa” - ujawnianie informacji „w innym miejscu śródrocznego raportu finansowego”.
- Poprawki dotyczą okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2016 roku lub po tej dacie, z możliwością wcześniejszego zastosowania. Przewiduje się, iż zmiany te zostaną zatwierdzone do stosowania na terenie UE w czwartym kwartale 2015 roku.

Jakie zmiany spowoduje wprowadzenie poprawek?

MSSF	Temat	Poprawka
MSSF 5		
„Aktywa trwale przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana”	Zmiany w metodach zbycia	Poprawki proponują specjalne wytyczne dotyczące MSSF 5 dotyczące przypadku reklasyfikacji składnika aktywów (lub grupy aktywów przeznaczonych do zbycia) z przeznaczonych do sprzedaży na przeznaczone do dystrybucji do właścicieli (lub odwrotnie), lub w przypadku zaniechania ich klasyfikacji jako przeznaczonych do dystrybucji. Poprawki stanowią, że: - tego typu reklasyfikacja nie będzie stanowiła zmiany planu sprzedaży lub dystrybucji do właścicieli, wobec czego należy stosować wymogi dotyczące klasyfikacji, prezentacji i wyceny dotyczące nowej metody zbycia; - aktywa, które przestały spełniać kryterium przeznaczonych do dystrybucji do właścicieli (i nie spełniają kryteriów przeznaczonych do sprzedaży) należy traktować tak samo, jak aktywa, które przestały kwalifikować się jako przeznaczone do sprzedaży. Poprawki mają zastosowanie prospektywne.

MSSF	Temat	Poprawka
MSSF 7 „Instrumenty finansowe: ujawnianie informacji”	Kontrakty usługowe	Poprawki stanowią dodatkowe wytyczne precyzujące, czy dany kontrakt usługowy stanowi kontynuację zaangażowania w przekazywany składnik aktywów dla celów ujawnienia informacji wymaganych w odniesieniu do przekazywanych składników aktywów. Par. 42C(c) MSSF 7 stanowi, że przekazanie umów zgodnie z kontraktem usługowym samo w sobie nie stanowi ciągłości zaangażowania związanej z obowiązkiem ujawnienia informacji o ich przekazaniu. W praktyce jednak większość kontraktów usługowych zawiera dodatkowe klauzule, skutkujące utrzymaniem ciągłości zaangażowania w dany składnik aktywów, np. jeżeli kwota i/lub termin wypłaty zobowiązań zależy od kwoty i/lub terminu otrzymania wpływów pieniężnych. Poprawki dostarczają wskazówki w tym aspekcie. Poprawki mają zastosowanie retrospektywne, jednak - aby uniknąć ryzyka zastosowania perspektywy czasu dla określania ujawnionej wartości godziwej - jednostka sprawozdawcza nie ma obowiązku zastosowania poprawek do okresów rozpoczynających się przed okresem rocznym, w którym stosuje po raz pierwszy te poprawki. Odpowiednia poprawka do MSSF 1 „Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy” została również zawarta w poprawkach, by uniknąć dyskryminacji jednostek przechodzących na MSSF.
	Zastosowanie poprawek do MSSF 7 w odniesieniu do ujawnień na temat kompensat w skróconych śródrocznych sprawozdaniach finansowych	Poprawki do MSSF 7 zostały wprowadzone w celu wyeliminowania wątpliwości dotyczących uwzględniania wymogów ujawniania kompensaty aktywów i zobowiązań finansowych (wprowadzonych w grudniu 2011 roku i obowiązujących w odniesieniu do okresów rozpoczynających się 1 stycznia 2013 roku lub po tej dacie) w skróconych śródrocznych sprawozdaniach finansowych oraz kwestii, czy, jeżeli mają w nich zastosowanie, to czy we wszystkich sprawozdaniach sporządzonych po 1 stycznia 2013 roku, czy tylko w pierwszym roku. Poprawki precyzują, że ujawnienia dotyczące kompensaty nie są wymagane w stosunku do wszystkich okresów śródrocznych. Może jednak zajść potrzeba ujawnienia takich informacji w skróconych śródrocznych sprawozdaniach finansowych zgodnie z wymogami MSR 34 „Śródroczna sprawozdawczość finansowa”. Poprawki obowiązują retrospektywnie zgodnie z MSR 8 „Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów”.

MSSF	Temat	Poprawka
MSR 19 "Świadczenia pracownicze"	Stopa dyskonta: emisje na rynkach regionalnych	Poprawki do MSR 19 wyjaśniają, że wysoko oceniane obligacje przedsiębiorstw wykorzystywane do szacowania stopy dyskonta świadczeń po okresie zatrudnienia powinny być emitowane w tej samej walucie, co te zobowiązania. Poprawki umożliwią ocenę wielkości rynku takich obligacji na poziomie waluty. Poprawki obowiązują od początku najwcześniejszego okresu porównawczego ujętego w sprawozdaniu finansowym, w którym stosuje się je po raz pierwszy. Wszelkie początkowe korekty powinny zostać ujęte w zyskach zatrzymanych na początku okresu.
MSR 34 „Śródroczna sprawozdawczość finansowa”	Ujawnianie informacji „w innym miejscu śródrocznego raportu finansowego”	Poprawki wyjaśniają wymagania dotyczące informacji wymaganych w MSR 34 przedstawionych w ramach śródrocznego raportu finansowego, ale poza śródrocznym sprawozdaniem finansowym. Zgodnie z poprawkami informacje takie będą włączone do sprawozdania śródrocznego przez odniesienie do innej części raportu śródrocznego dostępnego dla użytkowników na tych samych warunkach i w tym samym czasie, co śródroczne sprawozdanie finansowe. Poprawki obowiązują retrospektywnie zgodnie z MSR 8 „Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów”.

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.



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

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-rozliczeniowych 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.

Dowiedz się więcej o Finevare:

www.finevare.com

Learn more about Finevare:

www.finevare.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 trafić 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.

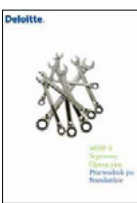


Szymon Urbanowicz
Dyrektor w Dziale Zarządzania
Ryzykiem
odpowiedzialny za Exante
surbanowicz@deloitteCE.com

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

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

Nasze publikacje i przydatne linki

Tytuł	Opis
	Biuletyn MSSF Cykliczna publikacja poruszających tematy związane z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej.
	Praktyczny przewodnik po MSSF / MSR 2015 Przewodnik zawiera streszczenia zapisów wszystkich MSSF z uwzględnieniem zmian w MSSF wydanych do końca października 2014 r. oraz porównanie z Ustawą o rachunkowości (PSR).
	Wzorcowe Skonsolidowane Sprawozdanie Finansowe 2014 według MSSF 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.
	Przewodnik po znowelizowanych standardach MSSF 3 i MSR 27 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.
	Przewodnik po MSSF 8 Segmenty Operacyjne 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.

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:



Piotr Sokołowski

Partner

E-mail: psokolowski@deloitteCE.com



Marcin Samolik

Starszy Menedżer

E-mail: msamolik@deloitteCE.com



Przemysław Zawadzki

Starszy Menedżer

E-mail: pzawadzki@deloitteCE.com



Krzysztof Supera

Menedżer

E-mail: ksupera@deloittece.com



Paweł Tendera

Menedżer

E-mail: ptendera@deloitteCE.com

Eksperci 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.

www.deloitte.com/pl

Powyższa 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