

## Biuletyn MSSF Naprzeciw standardom

### W tym wydaniu:

1. Zmiany do MSSF 10 – nowe wymogi dotyczące jednostek inwestycyjnych
2. Propozycje poprawek do MSSF (cykl 2011-2013)
3. Propozycje zmian dotyczących metody praw własności
4. RMSR proponuje doprecyzowanie akceptowalnych metod amortyzacji



# Spis treści

---

|                                                                    |    |
|--------------------------------------------------------------------|----|
| Zmiany do MSSF 10 - nowe wymogi dotyczące jednostek inwestycyjnych | 3  |
| Propozycje poprawek do MSSF (cykl 2011-2013)                       | 6  |
| Propozycje zmian dotyczących metody praw własności                 | 7  |
| RMSR proponuje doprecyzowanie akceptowalnych metod amortyzacji     | 10 |
| <br>                                                               |    |
| Nasze publikacje i przydatne linki                                 | 12 |
| Kontakt                                                            | 14 |

---

# Zmiany do MSSF 10 - nowe wymagania dotyczące jednostek inwestycyjnych

## Wprowadzenie

W ramach projektu dotyczącego konsolidacji Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR) rozważała, czy jednostkom wyceniającym swe inwestycje w wartości godziwej i zarządzające nimi w oparciu o tę wartość (ogólnie zwanymi „jednostkami inwestycyjnymi”) powinno przysługiwać zwolnienie z wymogów konsolidacji zawartych w MSSF 10 „Skonsolidowane sprawozdania finansowe”. Zwolnienie uzasadniało się tym, że w przypadku określonych jednostek informacja o wartości godziwej inwestycji w jednostkach zależnych jest bardziej adekwatna niż konsolidacja poszczególnych składników aktywów i zobowiązań. Trudność polegała na opisanu takich „jednostek inwestycyjnych”, które spełniają to kryterium. Po otrzymaniu uwag do wersji roboczej standardu RMSR wydała serię poprawek do MSSF, które wprowadzą w życie nowe wymagania dotyczące jednostek inwestycyjnych. Wymogi te różnią się istotnie od propozycji zawartych w projekcie standardu. W szczególności dotyczy to definicji „jednostki inwestycyjnej” i jej zastosowania. Według nowych wymogów udziały własnościowe w jednostkach kontrolowanych przez jednostki inwestycyjne należy rozliczać w wartości godziwej przez wynik finansowy (WGPWF) zgodnie z MSSF 9 „Instrumenty finansowe” (lub z MSR 39 „Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena”), zamiast konsolidować.

## Ogólne zasady

### Opis

Nowe wymagania zawarte w MSSF 10 dotyczą przede wszystkim definicji jednostki kwalifikującej się jako „jednostka inwestycyjna”. MSSF 10 podkreśla, że definicja ta nie wyznacza „jednoznacznej granicy”, lecz przedstawia typowe cechy podmiotu, który odpowiada koncepcji „jednostki inwestycyjnej”. Wobec tego zastosowanie definicji będzie zależało od subiektywnej oceny.

Jeżeli jednostka zostanie zakwalifikowana jako „jednostka inwestycyjna”, nie będzie konsolidowała swoich jednostek zależnych zgodnie z postanowieniami MSSF 10, lecz wyceni inwestycje w tych jednostkach w WGPWF (zgodnie z MSSF 9 lub MSR 39, jeżeli w danym kraju MSSF 9 nie został jeszcze przyjęty). Zwolnienie to uzasadnia się w ten sposób, że konsolidacja jednostek kontrolowanych przez jednostkę inwestycyjną zmniejsza możliwość porównania poszczególnych inwestycji ujętych w sprawozdaniu finansowym takiej jednostki i że wartość godziwa

## Streszczenie

- Jednostka zakwalifikowana jako „jednostka inwestycyjna” nie konsoliduje swoich jednostek zależnych, zamiast tego wycenia inwestycje w wartości godziwej.
- Analiza kryteriów spełnienia definicji „jednostki inwestycyjnej” będzie wymagać subiektywnej oceny na bazie faktów i okoliczności.
- Zmiany te mogą oddziaływać na jednostki tradycyjnie nieuznawane za jednostki inwestycyjne.
- Nowe wymagania dotyczące rozliczania jednostek inwestycyjnych wchodzi w życie jako seria zmian do MSSF 10 „Skonsolidowane sprawozdania finansowe”, MSSF 12 „Ujawnianie udziałów w innych jednostkach” i MSR 27 „Jednostkowe sprawozdania finansowe”.
- Standard ten w wersji RMSR będzie miał zastosowanie retrospektywne i dotyczy rocznych okresów rozpoczynających się 1 stycznia 2014 roku lub po tej dacie. Na chwilę obecną zmiany te nie zostały jeszcze przyjęte do stosowania w UE.

inwestycji, której zmiany ujmują się w wyniku finansowym, umożliwia użytkownikom sprawozdań finansowych jednostek inwestycyjnych uzyskanie bardziej adekwatnych informacji.

### Definicja „jednostki inwestycyjnej”

Zwolnienie z konsolidacji zależy od rodzaju jednostki, która jest właścicielem jednostki zależnej. Aby zakwalifikować się jako „jednostka inwestycyjna” jednostka musi:

- pozyskiwać fundusze od jednego lub kilku inwestorów w celu świadczenia profesjonalnych usług zarządzania inwestycjami;
- zobowiązać się wobec inwestora (inwestorów), iż jej celem biznesu jest gospodarowanie funduszami wyłącznie w celu generowania zysków z przyrostu wartości kapitału, z dochodów inwestycyjnych lub z obu tych źródeł łącznie;
- oceniać wyniki znaczącej większości inwestycji na bazie ich wartości godziwych.

Charakterystyka jednostki odpowiadającej tej definicji:

- powinien prowadzić wiele inwestycji;
- powinien współpracować z wieloma inwestorami;
- inwestorzy ci nie mogą być powiązani z jednostką dominującą ani zarządcą inwestycji;
- udziały właścicielskie muszą mieć formę instrumentów kapitałowych lub spółki osobowej.

RMSR zauważa, że „jeżeli jednostka nie wykazuje się jedną lub kilkoma typowymi cechami, dowodzi to konieczności przeprowadzenia dodatkowej oceny w celu stwierdzenia, czy odpowiada ona definicji jednostki inwestycyjnej” (MSSF 10.UW 233), choć pojedyncze braki tych cech nie zawsze musi oznaczać niespełnienie definicji.

Kluczowe znaczenie przy spełnieniu aspektu definicji związanego z celem działalności mają ramy czasowe podejmowanych inwestycji. Jednostka inwestycyjna nie powinna przetrzymywać inwestycji bezterminowo i konieczne jest posiadanie „strategii wyjścia”. Strategie wyjścia z poszczególnych inwestycji nie wymagają udokumentowania, ale podmiot musi „wskazać potencjalne strategie dla różnych typów lub portfeli inwestycji, w tym ramy czasowe wyjścia z tych inwestycji” (MSSF 10.B85F). Za strategię wyjścia można uznać np. dłużne papiery wartościowe utrzymywane do terminu wymagalności (z wyjątkiem takich, które można utrzymywać bezterminowo).

Występowanie dodatkowych korzyści poza zwiększeniem wartości kapitału i/lub dochodem z inwestycji może wskazywać, że działalność firmy nie odpowiada celowi działalności zawartemu w definicji. Korzyści tego rodzaju obejmują:

- przejęcie, wykorzystanie, wymianę lub eksploatację procesów, aktywów lub technologii przedmiotu inwestycji;
- wspólne ustalenia umowne lub inne umowy zawarte między jednostką lub innym członkiem grupy a przedmiotem inwestycji;
- gwarancje finansowe lub aktywa dostarczone przez przedmiot inwestycji jako zabezpieczenie kredytów udzielonych przez podmiot;
- posiadanie przez stronę powiązaną z podmiotem inwestującym opcji zakupu udziałów w przedmiocie inwestycji;
- transakcje między podmiotem inwestującym lub innym członkiem grupy kapitałowej a przedmiotem inwestycji niespełniające standardowych warunków rynkowych lub stanowiące znaczącą część działalności gospodarczej przedmiotu inwestycji lub podmiotu inwestującego.

Aspekt wartości godziwej zawarty w definicji wymaga wyceny oraz oceny inwestycji na bazie wartości godziwej. Oznacza to, że jednostka dostarcza inwestorom informacji o wartości godziwej, a kluczowi członkowie jej kierownictwa wykorzystują dane dotyczące wartości godziwej jako podstawę oceny efektów znaczącej większości prowadzonych inwestycji. Wymaga się od jednostek rozliczania nieruchomości inwestycyjnych, inwestycji w jednostkach stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach oraz aktywów finansowych zgodnie z modelem wartości godziwej zawartym odpowiednio w MSR 40 „Nieruchomości inwestycyjne”, MSR 28 „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach” oraz MSSF 9, ale nie musi wyceniać swoich zobowiązań finansowych ani zarządzać nimi zgodnie z zasadą wartości godziwej.

#### **Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach**

Poprawki do innych standardów wynikające z niniejszych modyfikacji nie obejmują zmian do MSR 28 „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach”, które były proponowane w projekcie standardu. Zgodność z postanowieniami dotyczącymi „jednostki inwestycyjnej” osiąga się podejmując decyzję o wycenie takich inwestycji w wartości godziwej zgodnie z MSR 28.18, jeżeli inwestycją zarządza podmiot w formie organizacji venture capital, funduszu wzajemnego, trustu lub podobnej, w tym fundusze ubezpieczeniowe skorelowane z inwestycją.

#### **Spostrzeżenie**

Jeżeli podmiot nie zdecyduje się na wycenę w wartości godziwej inwestycji w jednostkach stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach, nie ma możliwości skorzystania z niekonsolidowania ich zgodnie z MSSF 10 w grupie kapitałowej, do której należy jednostka inwestycyjna.

### Jednostki niebędące jednostkami inwestycyjnymi

Jednostki niebędące jednostkami inwestycyjnymi nie mogą korzystać ze zwolnienia z konsolidacji i obowiązują je ogólne wymogi zawarte w MSSF 10, nawet jeśli ich podmioty zależne są jednostkami inwestycyjnymi. Oznacza to, że jednostka dominująca niebędąca jednostką inwestycyjną konsoliduje wszystkie jednostki zależne, w tym podmioty kontrolowane za pośrednictwem jednostki będącej jednostką inwestycyjną.

#### Spostrzeżenie

Grupa bankowa może posiadać jednostki zależne kwalifikujące się jako „jednostki inwestycyjne”. Jeżeli jednak jednostka dominująca nie kwalifikuje się jako taka jednostka, status jednostki inwestycyjnej nie dotyczy grupy bankowej, która musi przeprowadzić konsolidację wszystkich jednostek zależnych.

Należy zauważyć, że zgodnie z MSSF 8 „Segmenty operacyjne”, jeżeli w sprawozdaniach przekazywanych głównemu decydentowi operacyjnemu inwestycje rozlicza się w WGPWF, formę tę należy utrzymać również w informacji dodatkowej dotyczącej sprawozdawczości w segmentach operacyjnych.

Standard uwzględnia również jednostki, których model działalności obejmuje jednostki zależne świadczące usługi związane z inwestycjami, nawet jeżeli stanowią one znaczącą część prowadzonej działalności. W takim przypadku jednostka zależna świadcząca tego rodzaju usługi podlega konsolidacji, ale pozostałe jednostki zależne nadal wycenia się w wartości godziwej.

#### Spostrzeżenie

Jeżeli grupa kapitałowa, do której należy jednostka inwestycyjna, obejmuje jednostkę prowadzącą wyłącznie działalność usługową, nie ma ona wpływu na traktowanie pozostałych jednostek z grupy. Oznacza to wyłącznie konieczność konsolidacji tej jednostki, jako że nie podlega ona zwolnieniu z obowiązku konsolidacji.

### Ujawnienia (zmiany do MSSF 12)

Wymogi dotyczące ujawniania informacji dotyczących jednostek inwestycyjnych określono w MSSF 12 „Ujawnienie informacji na temat udziałów w innych jednostkach”. Jednostka inwestycyjna ma obowiązek ujawnienia informacji dotyczących znaczących subiektywnych ocen i założeń poczynionych przy podejmowaniu decyzji, czy odpowiada ona definicji jednostki inwestycyjnej. W szczególności: (a) że jest to jednostka inwestycyjna i jako taka nie konsoliduje przedmiotów inwestycji pozostających pod jej kontrolą; (b) czynniki świadczące o tym, że odpowiada definicji i posiada cechy charakterystyczne jednostki inwestycyjnej, ze szczegółowym wyjaśnieniem, jeżeli nie spełnia jednego lub kilku kryteriów. Jeżeli jednostka właśnie uzyskała lub straciła status jednostki inwestycyjnej, konieczne jest ujawnienie informacji dotyczących zarówno przyczyny zmiany statusu, jak i jej wpływu na sprawozdanie finansowe.

Jednostka inwestycyjna ma obowiązek ujawnienia szczegółowych informacji dotyczących wszystkich jednostek zależnych niepodlegających konsolidacji, w tym znaczących ograniczeń dotyczących transferu funduszy z tych jednostek do jednostki inwestycyjnej, wsparcia udzielanego przez tę jednostkę (lub jednostki od niej zależne) jednostce niepodlegającej konsolidacji, jeżeli nie występuje umowne zobowiązanie do udzielenia takiego wsparcia. Wymaga się również ujawnienia informacji dotyczących kontrolowanych jednostek strukturyzowanych.

### Przepisy przejściowe i data wejścia w życie

Wymogi dotyczące jednostek inwestycyjnych mają zastosowanie retrospektywne i dotyczą rocznych okresów rozpoczynających się 1 stycznia 2014 roku lub po tej dacie z możliwością wcześniejszego zastosowania. Na chwilę obecną zmiany te nie zostały jeszcze przyjęte do stosowania w UE. Oczekiwany termin zatwierdzenia to III kwartał 2013 roku, zatem istnieje prawdopodobieństwo, iż data wejścia w życie będzie również wyznaczona na 1 stycznia 2014 roku.

### Zgodność z US GAAP

RMSR i FASB prowadziły wspólny projekt dotyczący „jednostek inwestycyjnych”. Mimo prowadzonych rozmów dotyczących opracowania wspólnej propozycji, FASB nie zdecydowała się na publikację wytycznych w zakresie wyceny takich udziałów. Zatem jednostki inwestycyjne rozliczające się zgodnie z amerykańskimi standardami mogą pozostać przy obecnie stosowanych praktykach.

# Propozycje poprawek do MSSF (cykl 2011-2013)

## Streszczenie

- Proponuje się wprowadzenie zmian do następujących standardów:
  - MSSF 1 „Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy”
  - MSSF 3 „Połączenia przedsięwzięć”
  - MSSF 13 „Określanie wartości godziwej”
  - MSR 40 „Nieruchomości inwestycyjne”
- Proponowane zmiany dotyczyłyby okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2014 roku lub po tej dacie z możliwością wcześniejszego zastosowania.

## Wstęp

W listopadzie 2012 roku, w ramach cyklu dorocznych poprawek do MSSF, Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR) wydała projekt standardu ED/2012/2 „Poprawki do MSSF (cykl 2011-2013)”, zawierający propozycje zmian do czterech MSSF. Doroczny proces poprawek ma na celu wprowadzenie niezbędnych, lecz niepilnych poprawek do obowiązujących standardów.

Proponuje się, by zmiany zawarte w projekcie obowiązywały w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2014 roku lub po tej dacie. Proponuje się również dopuszczenie możliwości wcześniejszego zastosowania wszystkich poprawek.

## Proponowane zmiany

| MSSF                                                                                          | Tematy                                                                                                                                      | Proponowana zmiana                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| MSSF 1 „Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy” | Znaczenie obowiązujących MSSF                                                                                                               | Precyzuje się, że jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może zdecydować się na zastosowanie MSSF obowiązujących na ten dzień lub wcześniej zastosować nowe lub znowelizowane MSSF, które jeszcze nie weszły w życie, pod warunkiem, że dopuszcza się ich wcześniejsze zastosowanie. Jednostka musi stosować tę samą wersję MSSF przez cały okres objęty pierwszym sprawozdaniem finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF.                                                               |
| MSSF 3 „Połączenia przedsięwzięć”                                                             | Zakres zwolnień dotyczących wspólnych przedsięwzięć                                                                                         | Poprawki do MSSF 3 eliminują z jego zakresu rozliczanie wszelkiego rodzaju wspólnych ustaleń umownych zdefiniowanych w MSSF 11 „Wspólne ustalenia umowne”, obejmujących ustalenia wiążące się z udziałem w przedsięwzięciu. Precyzuje się, że wyłączenia zawarte w par. 2(a) MSSF 3 dotyczą tylko sprawozdań finansowych wspólnego przedsięwzięcia lub wspólnego działania, nie zaś rozliczania własnych udziałów przez strony tego wspólnego ustalenia umownego.                        |
| MSSF 13 „Określanie wartości godziwej”                                                        | Zakres par. 52 (zwolnienie portfela)                                                                                                        | Precyzuje się, że zwolnienie portfela zawarte w par. 52 MSSF 13 dotyczy wszystkich umów rozliczanych zgodnie z MSR 39 „Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena” lub z MSSF 9 „Instrumenty finansowe”, nawet jeżeli nie spełniają one definicji aktywów ani zobowiązań finansowych zawartych w MSR 32 „Instrumenty finansowe: prezentacja”, takich jak określone umowy kupna lub sprzedaży pozycji niefinansowych rozliczanych w gotówce lub za pomocą innych instrumentów finansowych. |
| MSR 40 „Nieruchomości inwestycyjne”                                                           | Doprecyzowanie relacji między MSSF 3 i MSR 40 dotyczącej klasyfikacji nieruchomości jako inwestycyjnych lub użytkowanych przez właściciela. | Precyzuje się, że MSSF 3 i MSR 40 nie wykluczają się wzajemnie. Określenie, czy dana transakcja spełnia definicję połączenia przedsięwzięć zawartą w MSSF 3 wymaga subiektywnej oceny w oparciu o wytyczne tego standardu. To, czy dana nieruchomość jest użytkowana przez właściciela, czy jest nieruchomością inwestycyjną, określa się na podstawie par. 7-15 MSR 40.                                                                                                                 |

# Propozycje zmian dotyczących metody praw własności

## Wstęp

W listopadzie 2012 roku Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR) opublikowała projekt ED/2012/3 Metoda Praw Własności: Udział w pozostałych zmianach aktywów netto dotyczący proponowanych poprawek do MSR 28 „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach” (wersja z 2011 roku) i zawierający propozycję rozliczania udziału inwestora w zmianach wartości aktywów netto podmiotu inwestycji nieujętych w wyniku finansowym tego podmiotu ani w pozostałych całkowitych dochodach, ani w otrzymanych udziałach w zysku („pozostałe zmiany wartości netto aktywów”).

## Propozycje

Projekt proponuje wprowadzenie do MSR 28 zmian dotyczących zastosowania metody praw własności do pozostałych zmian wartości netto aktywów. W ramach projektu wprowadzono by istotne zmiany do paragrafu 10 MSR 28 (wersji z 2011 r.) i dodano by szczegółowe wytyczne dotyczące zastosowania metody praw własności. Inwestor stosowałby metodę praw własności przy początkowej wycenie swojej inwestycji w jednostce stowarzyszonej lub wspólnym przedsięwzięciu po koszcie. Późniejsze zmiany udziału w wartości aktywów netto podmiotu inwestycji rozliczałoby się różnie, w zależności od ich charakteru.

## Streszczenie

- Inwestor ujmowałby bezpośrednio w kapitale własnym swój udział w zmianie wartości netto aktywów podmiotu inwestycji, które nie zostały ujęte w wyniku finansowym ani w pozostałych całkowitych dochodach tego podmiotu, ani w udziale w zyskach z inwestycji.
- Inwestor przeklasyfikowałby na wynik finansowy skumulowaną wartość pozostałych zmian wartości netto aktywów ujętą uprzednio w kapitale własnym w momencie utraty znaczącego wpływu lub przejęcia kontroli nad podmiotem inwestycji, tym samym zaprzestając stosowania metody praw własności.
- Termin nadsyłania uwag do propozycji minął 22 marca 2013 roku.



### Zastosowanie metody praw własności do pozostałych zmian wartości netto aktywów

W projekcie proponuje się ujmowanie pozostałych zmian wartości netto aktywów w kapitale własnym inwestora. Wymieniono następujące przykłady pozostałych zmian wartości netto aktywów dotyczące inwestycji w jednostkach stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach:

- emisja dodatkowego kapitału akcyjnego przeznaczonego dla udziałowców innych niż inwestor;
- odkup instrumentów kapitałowych od udziałowców innych niż inwestor;
- wystawienie na rzecz innych udziałowców opcji sprzedaży dotyczącej własnych instrumentów kapitałowych podmiotu inwestycji;
- zakup lub sprzedaż udziałów niedających kontroli w jednostkach zależnych podmiotu inwestycji;
- płatności w formie akcji rozliczane w instrumentach kapitałowych.

### Przykład

Projekt przedstawia przykład rozliczania pozostałych zmian wartości netto aktywów:

Inwestor posiada 30% udziałów w podmiocie inwestycji, którego aktywa netto mają wartość 1.000 PLN i wywiera znaczący wpływ na ten podmiot. Podmiot inwestycji emituje dodatkowe akcje dla strony trzeciej o wartości 500 PLN, regulowanej gotówką. W efekcie udział inwestora spada z 30% do 25%, ale nadal zachowuje on znaczący wpływ na podmiot inwestycji.

Udział inwestora w aktywach netto podmiotu inwestycji rośnie z 300 PLN ( $1.000 \text{ PLN} \times 30\%$ ) do 375 PLN ( $1.500 \text{ PLN} \times 25\%$ ). Wobec tego inwestor księguje wzrost wartości inwestycji w kwocie 75 PLN i wzrost wartości udziału w kapitale własnym w tej samej kwocie.

### Spostrzeżenie

Kwestia rozliczania pozostałych zmian wartości netto aktywów była pierwotnie przedmiotem analiz Komitetu Interpretacyjnego MSSF (dalej zwanego Komitetem), który zalecił RMSR wprowadzenie zmian do MSR 28 (wersji z 2011 roku) w celu uregulowania kwestii rozliczania wzrostu (ujmowanego w wyniku finansowym) i spadku (ujmowanego jako dodatkowy zakup wyceniany po koszcie) udziału inwestora w podmiocie inwestycji, z odpowiednią korektą kapitału własnego.

RMSR nie zgodziła się jednak z zaleceniami Komitetu, ponieważ nie odnosiły się one do rodzajów pozostałych zmian w wartości netto aktywów, które mogły wystąpić w praktyce (np. płatności w formie akcji rozliczanych przy pomocy instrumentów kapitałowych).

RMSR preferuje podejście opisane w omawianym projekcie, uwzględniające wszelkie rodzaje pozostałych zmian wartości netto aktywów i zgodne z metodą opisaną w MSR 28 przed zmianą wprowadzoną w roku 2007 w związku z aktualizacją MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”. Rada przeanalizowała problemy koncepcyjne związane z propozycjami (tj. że podmiot inwestycji nie jest częścią grupy kapitałowej objętej konsolidacją zgodnie z definicją zawartą w MSSF 10 „Skonsolidowane sprawozdania finansowe”, wobec czego pozostałe zmiany wartości netto jego aktywów należy wyłączyć z „transakcji właściciela” prezentowanych w kapitale własnym zgodnie z MSR 1). Zdaniem Rady jednak proponowane rozwiązanie jest najsensowniejszym i najprostszym sposobem eliminacji różnorodnych praktyk do momentu rozpoczęcia gruntownych analiz dotyczących metody praw własności.

### Zaprzestanie stosowania metody praw własności

W projekcie zauważa się, że inwestor może zaprzestać stosowania metody praw własności z różnych powodów, w tym dlatego, że inwestycja przekształca się w spółkę zależną (inwestor przejmuje kontrolę) lub w aktywa finansowe (inwestor traci znaczący wpływ). Proponuje się, by w przypadku zaprzestania stosowania metody praw własności z jakiegokolwiek powodu inwestor musiał przeklasyfikować na wynik finansowy skumulowaną wartość pozostałych zmian wartości netto aktywów ujętą uprzednio w kapitale własnym.

### Pozostałe zmiany wielkości udziałów

W projekcie proponuje się, by obowiązek przeklasyfikowania na wynik finansowy dotyczył tylko przypadków zaprzestania stosowania metody praw własności przez inwestora. Jeżeli udział inwestora w podmiocie inwestycji zmaleje, ale inwestor kontynuuje stosowanie metody praw własności, nie zachodzi potrzeba reklasyfikacji skumulowanej kwoty pozostałych zmian wartości netto aktywów ujętej poprzednio w kapitale własnym inwestora.

### Proponowane zmiany terminologiczne

Projekt zawiera również propozycje zmian terminologicznych dotyczących MSR 28 (wersji z 2011 roku) – zastąpienia słowa „jednostka” słowem „inwestor” w celu zachowania spójności terminologicznej z MSSF 11 „Wspólne ustalenia umowne”.

### Data wejścia w życie i termin nadsyłania uwag

Projekt nie zawiera daty wejścia w życie. RMSR określi ją po analizie nadesłanych uwag.

Jednostki sprawozdawcze miałyby obowiązek retrospektywnego zastosowania propozycji zgodnie z MSR 8 „Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów”.

Termin nadsyłania uwag do projektu minął 22 marca 2013 roku.

### Spostrzeżenie

RMSR podjęła decyzję o tymczasowym zaniechaniu modyfikacji obowiązującej wersji MSR 28, który zostanie zastąpiony wersją zmodyfikowaną w 2011 roku przed terminem wejścia w życie proponowanych zmian.



# RMSR proponuje doprecyzowanie akceptowalnych metod amortyzacji

## Streszczenie

- Zgodnie z propozycją nie powinno się stosować metody opartej o przychody (tj. odzwierciedlającej wzorec generowania korzyści ekonomicznych przez dany składnik aktywów) przy amortyzacji rzeczowych aktywów trwałych lub aktywów niematerialnych.
- Propozycja zawiera również dodatkowe wytyczne dotyczące amortyzacji metodą degresywną (zwaną też metodą malejącego salda).

## Wstęp

W grudniu 2012 roku Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR) opublikowała projekt ED/2012/5 Clarification of Acceptable Methods of Depreciation and Amortisation dotyczący poprawek do MSR 16 i MSR 38 i zawierający propozycję zakazu korzystania z metody amortyzacji w oparciu o przychody w odniesieniu do rzeczowych aktywów trwałych i/lub aktywów niematerialnych.

## Propozycje

### Amortyzacja oparta o przychody

Standardy MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe” i MSR 38 „Aktywa niematerialne” przyjmują za podstawę ujmowania amortyzacji „wzorec konsumowania przez jednostkę przyszłych korzyści ekonomicznych”. Oba standardy dopuszczają zastosowanie różnych metod amortyzacji odzwierciedlających ten wzorec konsumpcji.

Projekt przewiduje zakaz stosowania metody amortyzacji opartej o przychody, ponieważ odzwierciedla ona wzorec generowania korzyści ekonomicznych przez użytkowany składnik aktywów, a nie konsumowania korzyści z tego składnika aktywów.

RMSR dopuszcza stosowanie amortyzacji opartej o przychody w ograniczonym zakresie, kiedy daje ona ten sam rezultat, co metoda oparta o liczbę wytworzonych produktów. Nie oznacza to jednak odrzucenia podstawowej zasady naliczania amortyzacji w oparciu o wzorec konsumpcji przyszłych korzyści ekonomicznych ze składnika aktywów.

## Spostrzeżenie

Podejście RMSR do metody amortyzacji opartej o przychody wynika z wydania przez Komitet Interpretacyjny MSSF interpretacji dotyczącej amortyzacji aktywów niematerialnych związanych z usługami koncesjonowanymi. Największe zmiany wynikające z propozycji mogą dotyczyć właśnie takich umów oraz praw własności intelektualnej.



### Zastosowanie metody degresywnej

Projekt precyzuje zasady zastosowania metody degresywnej. W szczególności precyzuje, że:

- informacje dotyczące technicznego lub handlowego zużycia produktu lub usługi wystarczą do oszacowania zarówno wzorca konsumpcji przyszłych korzyści ekonomicznych, jak i okresu użyteczności danego składnika aktywów;
- przykładem takich informacji może być prognozowany spadek jednostkowej ceny sprzedaży produktu lub usługi związanych z danym składnikiem aktywów.

### Data wejścia w życie i termin nadsyłania uwag

Projekt nie zawiera daty wejścia w życie. RMSR określi ją po analizie nadesłanych uwag.

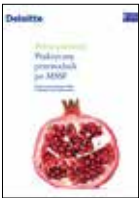
Jednostki sprawozdawcze miałyby obowiązek retrospektywnego zastosowania propozycji zgodnie z MSR 8 „Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów”.

### Spostrzeżenie

Pierwotnie Rada zamierzała opublikować projekt zmian do MSR 16 i MSR 38 w ramach Poprawek do MSSF cykl 2011-2013. Zdecydowano jednak o odrębnym wydaniu propozycji, częściowo z powodu obaw wyrażanych przez Komitet Nadzoru Procesu (Due Process Oversight Committee), że proponowane zmiany mogą nie spełniać kryteriów „Poprawek”, ale również po to, by wydłużyć okres nadsyłania uwag do 120 dni (w ramach poprawek okres ten wynosi 90 dni) celem umożliwienia zainteresowanym stronom dokładnej oceny wpływu zastosowania proponowanych rozwiązań.



# Nasze publikacje i przydatne linki

| Tytuł                                                                               | Opis                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|-------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|    | <b>Biuletyn MSSF</b><br><br>Cykliczna publikacja poruszających tematy związane z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej.                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|   | <b>Praktyczny przewodnik po MSSF / MSR 2013</b><br><br>Przewodnik zawiera streszczenia zapisów wszystkich MSSF z uwzględnieniem zmian w MSSF wydanych do końca października 2012 r. oraz porównanie z Ustawą o rachunkowości (PSR).                                                                                                                                                                                  |
|  | <b>Wzorcowe Skonsolidowane Sprawozdanie Finansowe 2012 według MSSF</b><br><br>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 2012 roku i później.     |
|  | <b>Przewodnik po znowelizowanych standardach MSSF 3 i MSR 27</b><br><br>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. |
|  | <b>Przewodnik po MSSF 8 Segmenty Operacyjne</b><br><br>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](http://www.deloitte.com/pl/mssf)

## Przydatne linki

### MSSF

Publikacje i aktualne informacje dotyczące MSSF.

**[www.deloitte.com/pl/MSSF](http://www.deloitte.com/pl/MSSF)**

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

**[www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)**

Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR)

**[www.iasb.org](http://www.iasb.org)**

Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC)

**[www.ifac.org](http://www.ifac.org)**

### Polskie Standardy Rachunkowości

Ministerstwo Finansów

**[www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl)**

Komisja ds. Papierów Wartościowych i Giełd

**[www.kpwig.gov.pl](http://www.kpwig.gov.pl)**

Krajowa Izba Biegłych Rewidentów

**[www.kibr.org.pl](http://www.kibr.org.pl)**

Stowarzyszenie Księgowych w Polsce

**[www.skwp.org.pl](http://www.skwp.org.pl)**

### Deloitte

Dodatkowe informacje dotyczące usług, programów, szkoleń i publikacji

**[www.deloitte.com/pl/audyt](http://www.deloitte.com/pl/audyt)**

### US GAAP

Amerykańska Rada ds. Standardów Rachunkowości

**[www.fasb.org](http://www.fasb.org)**

Komisja ds. Papierów Wartościowych i Giełd USA

**[www.sec.gov](http://www.sec.gov)**

### Unia Europejska

Unia Europejska (strona główna)

**[www.europa.eu.int](http://www.europa.eu.int)**

Europejska Grupa Doradcza ds. Sprawozdawczości Finansowej

**[www.efrag.org](http://www.efrag.org)**

Europejska Federacja Księgowych

**[www.fee.be](http://www.fee.be)**

Komitety Europejskich Regulatorów Rynku Papierów Wartościowych

**[www.cesr-eu.org](http://www.cesr-eu.org)**

Deloitte Polska

**[www.deloitte.com/pl](http://www.deloitte.com/pl)**

Deloitte Global

**[www.deloitte.com](http://www.deloitte.com)**

## Członkowie Zespołu Technicznego Deloitte Audyt:



**Piotr Sokołowski**

Partner

E-mail: [psokolowski@deloitteCE.com](mailto:psokolowski@deloitteCE.com)



**Marcin Samolik**

Starszy Menedżer

E-mail: [msamolik@deloitteCE.com](mailto:msamolik@deloitteCE.com)



**Przemysław Zawadzki**

Starszy Menedżer

E-mail: [pzawadzki@deloitteCE.com](mailto:pzawadzki@deloitteCE.com)



**Krzysztof Supera**

Menedżer

E-mail: [ksupera@deloittece.com](mailto:ksupera@deloittece.com)



**Paweł Tendera**

Młodszy Menedżer

E-mail: [ptendera@deloitteCE.com](mailto:ptendera@deloitteCE.com)

[www.deloitte.com/pl](http://www.deloitte.com/pl)

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. Eksperti 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](http://www.deloitte.com/pl/onas)