

Biuletyn MSSF Księgowe ujęcie programów lojalnościowych

W tym wydaniu:

I. KIMSF 13 „Programy lojalnościowe”

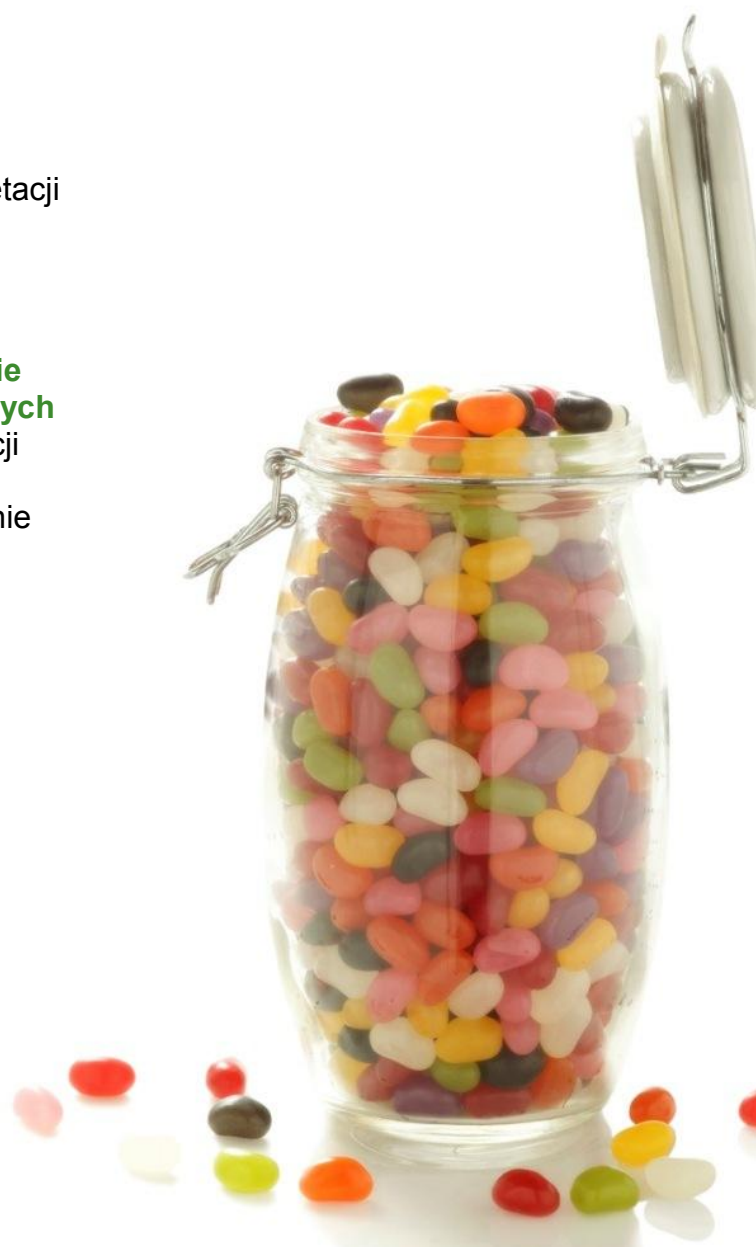
Szersze objaśnienie sposobów zastosowania interpretacji KIMSF 13 wraz z praktycznymi przykładami.

(Str. 2)

II. Definicja jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe - projekt wspólnych ram koncepcyjnych

Zdaniem RMSR i FASB opracowanie wspólnej definicji jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe na poziomie wspólnych ram działania ułatwi wypracowanie spójnego podejścia konsolidacyjnego na poziomie poszczególnych standardów.

(Str. 9)



I. Omówienie KIMSF 13 „Programy lojalnościowe” i jego zastosowania w praktyce

Wprowadzenie

Interpretacja „Programy lojalnościowe” została wydana już w roku 2007, niemniej jednak ze względu na skomplikowany charakter rozliczania punktów lojalnościowych i ujmowania ich w księgach przytaczamy poniżej szersze objaśnienie sposobów zastosowania interpretacji **KIMSF 13** wraz z praktycznymi przykładami.

Interpretacja KIMSF 13 dotyczy rozliczania się przez jednostki, które realizują programy zachęcające klientów do zakupu swoich towarów lub usług oferując im w ramach transakcji nagrody (nazywane w Interpretacji punktami lojalnościowymi). Dobrym przykładem takich programów są programy lojalnościowe stosowane przez linie lotnicze, sieci hotelowe czy wystawców kart kredytowych.

KIMSF 13 została przyjęta przez Komisję Europejską do stosowania w Europie w grudniu 2008 roku i jest ona obowiązkowa dla jednostek sporządzających sprawozdania finansowe w odniesieniu do okresów rozpoczynających się 1 stycznia 2009 roku lub po tej dacie.

Interpretacja wymaga od jednostki przyznającej nagrody z tytułu transakcji sprzedaży uprawniających do naliczenia punktów lojalnościowych jako „wieloelementowej transakcji generującej przychód” i alokacji wartości godziwej otrzymanej lub należnej zapłaty między przyznane punkty lojalnościowe a inne składniki transakcji generującej przychód. Takie podejście obowiązuje niezależnie od tego, czy nagrody (towary lub usługi z upustem cenowym) dostarcza jednostka, czy strona trzecia. W przypadku umów wchodzących w zakres interpretacji **KIMSF 13** wyraźnie zakazuje alternatywnego ujmowania pełnej otrzymanej zapłaty jako przychodu z kosztem dostarczenia nagród księgowanych w formie oddzielnego zobowiązania.

Zakres

KIMSF 13 precyzuje kwestię rozliczania się przez jednostkę przyznającą punkty lojalnościowe. Dotyczy ona punktów lojalnościowych w ramach programów lojalnościowych, które:

- jednostka przyznaje klientom w ramach transakcji sprzedaży zgodnie z **MSR 18** „Przychody” (sprzedaż towarów, świadczenie usług lub korzystanie ze składników majątku jednostki) oraz
- dają klientowi w przyszłości możliwość wymiany na towary lub usługi – bezpłatne lub po obniżonej cenie, pod warunkiem spełnienia dodatkowych warunków.

Przychody przyszłych okresów czy rezerwa na przyszłe koszty?

KIMSF zidentyfikowała dwa dopuszczalne podejścia do takich transakcji. Omówiono je w paragrafie 13 i 19 **MSR 18** „Przychody”. Zastosowanie paragrafu 13 skutkuje alokacją pewnej części otrzymanej lub należnej zapłaty z tytułu transakcji sprzedaży jako punktów lojalnościowych i odroczenie ujęcia części przychodu; z kolei zastosowanie paragrafu 19 powoduje utworzenie rezerwy na prognozowane przyszłe koszty realizacji punktów (tj. ujęcie zobowiązania).

KIMSF podsumowuje, że właściwe podejście opisuje paragraf 13. Uzgodniono, że część przychodów otrzymanych w związku z pierwotną transakcją sprzedaży należy przypisywać do punktów lojalnościowych i ujmować jako przychody przyszłych okresów do czasu wypełnienia przez jednostkę zobowiązania związanego z dostarczeniem nagród klientom. Kwotę ujętych przychodów przyszłych okresów wycenia się przez odniesienie ich do wartości godziwej punktów lojalnościowych przyznanych klientowi (a nie do ich kosztu z punktu widzenia jednostki) i ujmuje się je jako alokację przychodów. **KIMSF** podkreśla, że:

- punkty lojalnościowe przyznane klientowi w wyniku dokonanej transakcji sprzedaży są oddzielnie ujmowanym elementem transakcji i stanowią prawa przyznane klientowi, za które dokonał on domniemanej zapłaty;
- klient nie otrzymuje nagrody wraz z innymi towarami czy usługami, należy zatem podzielić pierwotną transakcję sprzedaży na elementy i oddzielnie zastosować kryteria ich ujmowania

dla odzwierciedlenia istoty transakcji, jak również

- punkty lojalnościowe można odróżnić od kosztów marketingu, ponieważ ich przyznanie klientowi stanowi integralną część transakcji sprzedaży. W przeciwieństwie do tego, koszty marketingowe ponoszone są niezależnie od transakcji sprzedaży, których realizację mają zapewnić.

Są różne rodzaje programów lojalnościowych. Klienci mogą być zobligowani do zebrania odpowiedniej minimalnej liczby lub wartości punktów lojalnościowych zanim będą mieli możliwość dokonania ich wymiany. Punkty lojalnościowe mogą być przyznawane za pojedyncze zakupy lub grupy zakupów lub też za kontynuację zakupów w określonym czasie. Jednostka może sama być organizatorem programu lojalnościowego lub też uczestniczyć w programie lojalnościowym organizowanym przez stronę trzecią. Oferowane nagrody mogą być dobrami lub usługami oferowanymi przez samą jednostkę oraz/lub mogą stanowić prawa do żądania dóbr lub świadczenia usług od strony trzeciej.

KIMSF 13 dotyczy również przypadków, w których transakcja sprzedaży wiążąca się z naliczeniem punktów lojalnościowych obejmuje jednostkę otrzymującą zapłatę od pośrednika, nie bezpośrednio od klienta, którym przyznaje punkty. Na przykład firmy oferujące karty kredytowe mogą świadczyć usługi i przyznawać punkty posiadaczom kart, ale zapłatę otrzymywać od jednostek dokonujących sprzedaży i przyjmujących płatności tymi kartami.

Interpretacja nie dotyczy rozdawanych bezpłatnie talonów ani innych typów promocji niezwiązanych ze sprzedażą towarów i usług oferowanych przez daną jednostkę. Nie obejmuje również rachunkowości rozliczania towarów nabytych lub rozliczanych w ramach punktów lojalnościowych w księgach klienta.

KIMSF 13 wymaga od jednostek przyznających punkty lojalnościowe rozliczania ich jako odrębny element transakcji sprzedaży, w której są one przyznawane (z zastosowaniem wymogów **MSR 18.13**). Wartość godziwa zapłaty otrzymanej bądź należnej w związku ze sprzedażą początkową powinna być przypisana pomiędzy punkty lojalnościowe oraz pozostałe elementy transakcji sprzedaży. Zapłatę przypisaną do punktów lojalnościowych wycenia się przez odniesienie do ich wartości godziwej tych punktów, czyli do kwoty, za jaką punkty te mogłyby być sprzedane oddzielnie.

Wobec tego, rozliczając programy lojalnościowe, jednostka musi:

- alokować część zapłaty otrzymanej lub należnej z tytułu transakcji sprzedaży przypisanych do punktów lojalnościowych i odroczyć ujęcie przychodów z tego tytułu oraz
- ująć część przychodów przypisaną do punktów lojalnościowych w chwili wypełnienia zobowiązania dotyczącego nagrody. Warto zauważyć, że element czasowy ujęcia przychodów różni się w zależności od tego, czy nagrody dostarcza jednostka, której dotyczy program, czy strona trzecia (jednostka działająca wówczas jako pośrednik w procesie przyznawania nagród).

Wycena wartości godziwej punktów lojalnościowych

Zapłatę przypisaną do punktów lojalnościowych wycenia się przez odniesienie ich do wartości godziwej tych punktów, czyli kwoty, za którą punkty te mogłyby być sprzedane oddzielnie. Jeżeli wartości godziwej nie da się bezpośrednio zaobserwować, należy ją oszacować, np. przez odniesienie ich do wartości godziwej nagród, na które można by wymienić daną liczbę punktów. Wartość godziwa jest korygowana o wartość godziwą nagród, które byłyby zaoferowane klientom, którzy nie zebrali punktów lojalnościowych przy sprzedaży początkowej, oraz odsetek punktów lojalnościowych,

dla których można oczekiwać, że nie zostaną wykorzystane przez klientów.

Przykład 1 Wpływ nagród przyznanych bez zawarcia pierwotnej transakcji sprzedaży

Klienci supermarketu B mogą dostać talon uprawniający do upustu od ceny produktu X w kwocie **1 PLN** niezależnie od momentu dokonania zakupu. Klienci, którzy dokonają zakupu, otrzymują talon uprawniający do upustu w kwocie **5 PLN** od ceny produktu X. Przy zakupie produktu X można wykorzystać tylko jeden talon.

Talony na **1 PLN** nie wchodzą w zakres **KIMSF 13**, ponieważ są rozprawdane bezpłatnie.

Przy wycenie wartości godziwej talonów na **5 PLN** dla celów **KIMSF 13** supermarket B uwzględni zarówno liczbę talonów, których realizacji nie należy się spodziewać, jak i fakt, że klienci niedokonujący zakupu mogli i tak otrzymać talony na **1 PLN**. Choć talony na **5 PLN** nie są sprzedawane oddzielnie, jasne jest, że żaden klient nie zapłaciłby za taki talon więcej niż **4 PLN**, ponieważ w przeciwnym razie zakup produktu X byłby tańszy z talonem za **1 PLN**. Wobec tego wartość godziwa talonów na **5 PLN** nie przekroczy **4 PLN**, a może też być znacznie niższa, zależnie od liczby talonów, których realizacja jest spodziewana.

Jeśli klienci mogą wybierać spośród zestawu różnych nagród, to wartość godziwa punktów lojalnościowych powinna odzwierciedlać wartość godziwą zestawu możliwych nagród ważoną proporcjonalnie do oczekiwanej częstotliwości wyboru każdej z nagród.

W niektórych przypadkach można stosować inne techniki wyceny wartości godziwej nagród. Objasnienia zastosowania załączone do **KIMSF 13** podają przykład, w którym nagród dostarcza strona trzecia, której dana jednostka płaci za przyznane punkty lojalnościowe. W takich okolicznościach jednostka może oszacować wartość godziwą przyznanych punktów przez odniesienie do kwot, które płaci stronie trzeciej, dodając odpowiednią marżę. Co ważne, wybór techniki wyceny odpowiadającej wymogom **KIMSF 13.6** i najbardziej odpowiedniej do

okoliczności wymaga dokonania subiektywnej oceny.

Jak wspomniano, **KIMSF 13** stanowi, że punkty lojalnościowe należy wyceniać "poprzez odniesienie do ich wartości godziwej". Nie narzuca ona jednak żadnej szczególnej metody alokowania kwot do punktów lojalnościowych. W szczególności nie określa, czy kwota alokowana do punktów lojalnościowych powinna być:

- (a) równa ich wartości godziwej (niezależnie od wartości godziwej pozostałych elementów), czy
- (b) stanowić część sumy zapłaty wyliczoną w oparciu o wartość godziwą punktów lojalnościowych odniesioną do wartości godziwych pozostałych elementów transakcji sprzedaży.

Dzieje się tak, ponieważ **KIMSF** postanowiła, że Interpretacja nie powinna być bardziej restrykcyjna niż **MSR 18**, który nie narzuca stosowania określonej metody w zależności od okoliczności. Kierownictwo firmy musi kierować się subiektywną oceną wybierając metodę alokacji.

Pierwsza metoda polega na oszacowaniu wartości godziwej punktów lojalnościowych (np. przez odniesienie do wybranych towarów i usług, jak wskazano powyżej), a następnie na alokacji wartości końcowej do pierwotnej transakcji sprzedaży. Podejście to ilustruje poniższy przykład.

Przykład 2 Wycena punktów lojalnościowych przez odniesienie do towarów i usług, które mogą być przedmiotem wyboru

Klienci kupujący **produkt A** od firmy X za **100 PLN** otrzymują punkty lojalnościowe. Punkty te można wykorzystać do bezpłatnego pozyskania **produktu B** lub do zakupu **produktu C** z upustem **10 PLN**.

Normalne ceny sprzedaży produktów B i C to:

produkt B: 5,00 PLN;

produkt C: 17,00 PLN.

Firma X szacuje, że **60%** klientów wybierze **produkt B**, a **40%** **produkt C**.

Szacunkowa wartość godziwa punktów lojalnościowych stanowi zatem:

$$(60\% \times 5 \text{ PLN}) + (40\% \times [17 \text{ PLN} - 10 \text{ PLN}]) = 5,80 \text{ PLN}$$

Wobec tego w odniesieniu do **produktu A** ujęto przychód w kwocie:

$$100,00 \text{ PLN} - 5,80 \text{ PLN} = 94,20 \text{ PLN}$$

Podejście alternatywne polega na alokowaniu w oparciu o relatywną wartość godziwą, co ilustruje przykład 3.

Przykład 3

Wycena punktów lojalnościowych przez odniesienie do relatywnej wartości godziwej

Okoliczności są te same, co w przykładzie 2, z tym że firma X decyduje się na alokację przychodów do punktów lojalnościowych w oparciu o relatywną wartość godziwą.

Normalna cena sprzedaży **produktu A** po uwzględnieniu zwykle oferowanych upustów niedostępnych w tej promocji **wynosi 95 PLN**.

Całkowity przychód w kwocie **100 PLN** jest alokowany między **produkt A** a punkty lojalnościowe przez odniesienie do ich relatywnej wartości godziwej w kwocie odpowiednio **95 PLN** i **5,80 PLN**. Wobec tego:

Przychody z produktu A:

$$100 \text{ PLN} \times (95 \text{ PLN} : [95 \text{ PLN} + 5,80 \text{ PLN}]) = 94,25 \text{ PLN}$$

Przychody z punktów lojalnościowych:

$$100 \text{ PLN} \times (5,80 \text{ PLN} : [95 \text{ PLN} + 5,80 \text{ PLN}]) = 5,75 \text{ PLN}$$

Nagrody dostarczane przez jednostkę sporządzającą sprawozdanie finansowe

W przypadku, gdy jednostka sama dostarcza nagrody, to ujmuje zapłatę przypisaną do punktów lojalnościowych jako przychód w momencie wymiany punktów lojalnościowych i spełnienia zobowiązania dostarczenia nagród. Kwota ujętych przychodów opiera się na liczbie punktów lojalnościowych, które zostały wymienione na nagrody, odpowiednio do całkowitej liczby punktów lojalnościowych, dla których można oczekiwać wymiany.

Zmiana oczekiwań

Po przyznaniu punktów lojalnościowych jednostka może zweryfikować oczekiwania dotyczące proporcji wymienianych punktów. Zmiana oczekiwań nie wpływa na zapłatę otrzymaną przez jednostkę z tytułu dostarczenia nagród (kwota ta, ustalona na początku, jest stała), ale oddziałuje na kwotę przychodów ujmowaną w odniesieniu do punktów lojalnościowych podlegających zamianie w danym okresie. Zmiana oczekiwań jest zatem rozliczana jako zmiana szacunków w okresie wystąpienia zmiany i w przyszłych okresach zgodnie z **MSR 8.36**.

Przykład 4

Nagrody dostarczane przez jednostkę

[KIMSF 13 Przykład 1]

Sklep spożywczy prowadzi własny program lojalnościowy. Przyznaje jego uczestnikom punkty lojalnościowe po wydaniu określonej kwoty na zakup produktów spożywczych. Uczestnicy programu mogą wymienić zdobyte punkty na inne produkty ze sklepu. Punkty te przyznawane są bezterminowo. W jednym okresie jednostka przyznała **100 punktów**. Kierownictwo spodziewa się realizacji **80 punktów** z przyznanej puli. Szacowana wartość godziwa jednego punktu to **1 PLN**, a przychód przyszłych okresów ujęty z tego tytułu wynosi **100 PLN**.

Rok 1

Na koniec pierwszego roku dokonano wymiany **40 punktów**, czyli połowy oczekiwanej liczby, na towar. Jednostka ujmuje przychody w kwocie:

$$(40 \text{ punktów} / 80^1 \text{ punktów}) \times 100 \text{ PLN} = 50 \text{ PLN}$$

Rok 2

W drugim roku kierownictwo weryfikuje swoje oczekiwania. Obecnie oczekuje się realizacji w sumie **90 punktów**.

W drugim roku dokonuje się realizacji **41 punktów**, co prowadzi do osiągnięcia sumy **$40^2 + 41 = 81$ punktów**. Skumulowane przychody ujęte przez jednostkę wynoszą **$(81 / 90^3 \text{ punkty}) \times 100 \text{ PLN} = 90 \text{ PLN}$** .

Jednostka ujęła przychód w kwocie **50 PLN** w pierwszym roku, ujmuje zatem w drugim roku przychód w wysokości **40 PLN**.

Rok 3

W trzecim roku wymieniono kolejnych **9 punktów**, co daje sumę wymienionych punktów **$81 + 9 = 90$** . Kierownictwo nadal oczekuje, że nastąpi wymiana tylko **90 punktów**, tj. po trzecim roku nie nastąpi już wymiana żadnych punktów. Skumulowane przychody ujęte narastająco przez jednostkę wynoszą **$(90 / 90^4 \text{ punkty}) \times 100 \text{ PLN} = 100 \text{ PLN}$** . Jednostka ujęła już przychód w kwocie **90 PLN** (**50 PLN** w pierwszym roku i **40 PLN** w drugim roku). Wobec tego ujmuje pozostałe **10 PLN** w trzecim roku. W tym momencie ujęto już cały przychód przyszłych okresów.

- 1 Ogólna liczba punktów, których wymianę się przewiduje
- 2 Liczba punktów wymienionych w roku 1
- 3 Zweryfikowana ogólna liczba punktów, których wymianę się przewiduje
- 4 Ogólna liczba punktów, których dalszą wymianę się przewiduje

Przykład ten, oparty na przykładzie z samej Interpretacji, czasami może być niezrozumiały. Wartość godziwa jednego punktu lojalnościowego wynosi **1 PLN**, jednakże przy założeniu, że wymianie ulegnie tylko **80** ze **100** przyznanych punktów. Wobec tego wartość jednego punktu lojalnościowego przed tą korektą wyniesie **1,25 PLN** (**$1 \text{ PLN} \times 100/80$**) i osoba wymieniająca **20 punktów** może oczekiwać otrzymania za nie towarów o wartości **25 PLN** (**$20 \times 1,25 \text{ PLN}$**).

Możliwe jest, zwłaszcza w przypadku weryfikacji oczekiwań dotyczących liczby wymienianych punktów lub kosztów, że nieuniknione koszty realizacji zobowiązań związanych z przyznaniem nagród przekroczą wartość zapłaty otrzymanej lub należnej z ich tytułu (tj. z uwzględnieniem przyszłej zapłaty należnej w chwili wymiany przez klienta punktów na nagrody). W takim przypadku jednostka zawarła umowę rodzącą obciążenia i w odniesieniu do nadwyżki należy ująć zobowiązanie zgodnie z **MSR 37**.

Interpretacja nie określa, że punkty lojalnościowe należy rozliczać indywidualnie do każdej transakcji. Można je rozliczać na różnym poziomie agregacji w poszczególnych okresach rozliczeniowych, w zależności od okoliczności, co potwierdza „IFRIC Update” z maja 2007 roku.

Nagrody dostarczane przez stronę trzecią

Jeżeli nagrody dostarcza strona trzecia, jednostka musi ocenić, czy zapłatę alokowaną na punkty lojalnościowe otrzymuje na swój rachunek, czy w imieniu strony trzeciej. Innymi słowy musi ocenić, czy działa jako główna strona transakcji, czy jako przedstawiciel strony trzeciej (agent).

Podstawą tej decyzji jest ocena, zależna od faktów i okoliczności towarzyszących umowie. Szczegółowe wskazówki zawarto w Dorocznych Poprawkach do MSSF z kwietnia 2009 roku.

W przypadku, gdy jednostka pobiera zapłatę w imieniu strony trzeciej:

- wycenia przychody w kwocie netto zatrzymanej na własny rachunek, czyli jako różnicę między zapłatą przypisaną do punktów lojalnościowych, a kwotą należną na rzecz

strony trzeciej w zamian za dostarczenie nagród, a także

- ujmując tę kwotę netto jako przychód w chwili, gdy strona trzecia ma obowiązek dostarczyć nagrodę i prawo otrzymania za to zapłaty. (Zdarzenia te mogą nastąpić w chwili przyznania punktów lojalnościowych. Jeżeli natomiast klient może wybrać między nagrodą oferowaną przez jednostkę lub przez stronę trzecią, zdarzenia te mogą nastąpić dopiero kiedy klient zdecyduje się na skorzystanie z nagrody oferowanej przez stronę trzecią.)

Jeżeli jednostka pobiera zapłatę na własny rachunek, wycenia przychody jako kwocie brutto zapłaty przypisanej do punktów lojalnościowych i ujmując je w momencie wypełnienia zobowiązania dotyczącego nagród.

Przykład 5

Nagrody dostarczane przez stronę trzecią

[KIMSF 13 przykład 2]

Sklep z urządzeniami elektrycznymi uczestniczy w programie lojalnościowym organizowanym przez linie lotnicze. Przyznaje uczestnikom programu jeden punkt podróży za każdy **1 PLN** wydany na urządzenia elektryczne. Uczestnicy programu mogą wymienić zdobyte punkty na przelot liniami lotniczymi w zależności od dostępności. Sklep płaci liniom lotniczym **0,009 PLN** za każdy punkt.

W jednym okresie sklep sprzedał urządzenia elektryczne za kwotę **1 mln PLN**. Przyznał więc **1 mln punktów**.

Alokacja zapłaty na punkty podróże

Sklep szacuje, że wartość godziwa punktu wynosi **0,01 PLN**. Przypisuje więc na punkty **1 mln x 0,01 PLN = 10.000 PLN** zapłaty, którą otrzymał ze sprzedaży urządzeń elektrycznych.

Ujęcie przychodu

Po przyznaniu punktów sklep spełnił swe zobowiązania wobec klienta. Linia lotnicza ma obowiązek dostarczenia nagród, a zatem i prawo do związanej z tym zapłaty. Wobec tego sklep ujmując przychód z punktów w momencie dokonania sprzedaży urządzeń elektrycznych.

Wycena przychodu

Jeżeli sklep otrzymuje zapłatę przypisaną na punkty na własny rachunek, wycenia przychód w kwocie brutto **10.000 PLN** przypisanych do tych punktów. Oddzielnie jako koszt ujmując kwotę **9.000 PLN** zapłaconą lub należną liniom lotniczym. Jeżeli sklep pobiera zapłatę w imieniu linii lotniczych, tj. jako ich przedstawiciel, wycenia przychód w kwocie netto zatrzymanej na własny rachunek. Kwota ta stanowi różnicę między sumą **10.000 PLN** przypisaną na punkty a kwotą **9.000 PLN** przekazywaną liniom lotniczym.

Jeżeli w chwili realizacji pierwotnej transakcji klient otrzymuje jednoznaczny informację, że za dostarczenie nagród odpowiada strona trzecia, dana jednostka prawdopodobnie pobiera zapłatę w imieniu tej strony trzeciej. Na odwrót: jeżeli zdaniem klienta to jednostka ponosi odpowiedzialność za przekazanie nagród, zachodzi prawdopodobieństwo, że pobiera ona zapłatę na własny rachunek.

Data wejścia w życie i postanowienia przejściowe

Interpretacja obowiązuje w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się: 1 lipca 2008 roku (wg RMSR); 1 stycznia 2009 (wg UE), lub po tej dacie z możliwością wcześniejszego zastosowania. Jeżeli zastosowanie Interpretacji wymaga zmiany zasad rachunkowości, rozlicza się je zgodnie z **MSR 8**.

KIMSF 13 traktuje się jako zmianę zasad rachunkowości (tj. stosuje się ją retrospektywnie) lub jako zmianę wartości szacunkowych (tj. stosuje się ją prospektywnie) w zależności

od sposobu rozliczania przez jednostkę programów lojalnościowych przed wprowadzeniem **KIMSF 13**.

Jeżeli przed wprowadzeniem **KIMSF 13** jednostka rozliczała programy lojalnościowe ujmując koszty niezbędne do wypełnienia zobowiązań wobec klientów jako koszty (nie jako odliczenia od przychodu), zgodnie z **MSR 18.19** powinna ująć skutki zastosowania **KIMSF 13** jako zmianę zasad rachunkowości (tj. zastosować Interpretację retrospektywnie).

Jeżeli przed wprowadzeniem **KIMSF 13** jednostka rozliczała zobowiązania z tytułu programów lojalnościowych jako odliczenia od przychodu, ujęcie **KIMSF 13** jako zmiany zasad rachunkowości lub zmiany wartości szacunkowych zależy od określonych faktów i okoliczności:

- jeżeli wycena zobowiązania w przeszłości opierała się na wycenie kosztów (tj. ile będzie kosztowało jednostkę wypełnienie zobowiązań wobec klientów), nie na wycenie przychodu, skutki zastosowania **KIMSF 13** traktuje się jako zmianę zasad rachunkowości (tj. stosuje się ją retrospektywnie) zaś
- jeżeli wycena zobowiązania w przeszłości opierała się na wycenie przychodu (tj. przez odniesienie do korzyści przyznanych klientowi, niekoniecznie zaś do wartości godziwej nagród zgodnie z **KIMSF 13**), skutki zastosowania **KIMSF 13** traktuje się jako zmianę wartości szacunkowych (tj. stosuje się ją prospektywnie).

II. Definicja jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe - projekt wspólnych ram koncepcyjnych

Wprowadzenie

Dnia 11 marca 2010 r. Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR) opublikowała projekt założeń koncepcyjnych ED/2010/2 „Założenia koncepcyjne sprawozdawczości finansowej – jednostka sporządzająca sprawozdanie finansowe”. Projekt ten jest częścią wieloetapowego projektu wypracowania wspólnych ram działania realizowanego wspólnie przez RMSR i Amerykańską Radę Standardów Rachunkowości (FASB). Zdaniem obu Rad opracowanie wspólnej definicji jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe na poziomie wspólnych ram działania ułatwi wypracowanie spójnego podejścia konsolidacyjnego na poziomie poszczególnych standardów.

W projekcie zachowano podstawowe koncepcje przedstawione uprzednio w materiale do dyskusji opublikowanym w maju 2008 roku, ale jednocześnie rozwiązano problemy wskazane przez respondentów. Termin nadsyłania uwag do projektu mija 16 lipca 2010 roku.

Znaczenie koncepcji jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe

W ramach etapu A „Cele i cechy jakościowe” projektu założeń koncepcyjnych Rada zdecydowała tymczasowo, że celem ogólnie pojętej sprawozdawczości finansowej jest przedstawienie informacji finansowych dotyczących jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe, przydatnych aktualnym i potencjalnym inwestorom, kredytodawcom i innym wierzycielom podejmującym decyzje wynikające z przyjętej roli. Dla osiągnięcia tego celu konieczne jest zdefiniowanie podmiotu sprawozdawczości finansowej, tj. jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe.

Definicja jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe

Zgodnie z propozycją przedstawioną w projekcie, jednostka sporządzająca sprawozdanie finansowe to „określony obszar działalności gospodarczej, którego

dane finansowe mogą być przydatne obecnym lub potencjalnym inwestorom, kredytodawcom i innym wierzycielom niemogącym bezpośrednio uzyskać danych niezbędnych do podejmowania decyzji w sprawie dalszego dostarczania zasobów do tej jednostki oraz oceny, czy kierownictwo i zarząd tej jednostki odpowiednio sprawnie i efektywnie wykorzystuje udostępnione zasoby”.

Projekt określa następujące cechy warunkujące klasyfikację danego podmiotu jako jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe:

- podmiot prowadzi, prowadził lub będzie prowadził działalność gospodarczą;
- działalność gospodarcza da się obiektywnie odróżnić od działalności innych podmiotów oraz środowiska gospodarczego, w którym operuje dany podmiot; a także
- informacje finansowe dotyczące działalności gospodarczej mogą okazać się przydatne obecnym i potencjalnym inwestorom, kredytodawcom i innym wierzycielom.

Projekt potwierdza, że istnienie struktury prawnej nie jest warunkiem koniecznym istnienia jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe. Główny akcent przesunął się zatem ze struktury prawnej na prowadzenie działalności gospodarczej. Może to spowodować, że za jednostkę sporządzającą sprawozdanie finansowe zostanie uznana określona część struktury prawnej przedsiębiorstwa. Na przykład może nią być oddział jednostki prawnej, jeżeli prowadzona przezeń działalność gospodarcza da się obiektywnie odróżnić od działalności pozostałej części tej jednostki prawnej. Odwrotnie: jednostka prawna może nie spełniać definicji jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe, jeżeli jej działalność gospodarcza jest tak połączona z działalnością innej jednostki, że nie da się ich obiektywnie odróżnić. W takim przypadku obie jednostki prawne razem wzięte stanowią jednostkę sporządzającą sprawozdanie finansowe.

Skonsolidowane sprawozdanie finansowe

Podstawowym kryterium uznania, które jednostki należy ująć łącznie w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jest sprawowanie kontroli. Podmiot dominujący sprawujący kontrolę nad innym podmiotem powinien sporządzić skonsolidowane sprawozdanie finansowe.

W przeciwieństwie do materiału do dyskusji, projekt standardu definiuje kontrolę bardzo szeroko i stanowi, że "podmiot sprawuje kontrolę nad innym podmiotem, jeżeli ma możliwość kierowania działaniami tego podmiotu w sposób przynoszący mu korzyści (lub zmniejszający jego straty)".

Szczegółowe definicje i objaśnienia stosowania zostaną opracowane na poziomie standardu w ramach projektu konsolidacji, którego ukończenie RMSR przewiduje na czwarty kwartał 2010 roku.

Inne rodzaje sprawozdań finansowych

Projekt wymaga sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego w każdym przypadku sprawowania kontroli przez jednostkę dominującą nad dowolną liczbą innych podmiotów. Rady uznały jednak, że użytecznych informacji mogą również dostarczyć inne rodzaje sprawozdań finansowych.

Wobec tego projekt proponuje, by jednostka dominująca mogła sporządzać sprawozdanie finansowe zawierające wyłącznie informacje o sobie pod warunkiem, że zaprezentuje je razem ze skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym. Podobnie uznaje się, że połączone sprawozdanie finansowe obejmujące jedną lub kilka jednostek kontrolowanych może być źródłem cennych informacji dotyczących tych jednostek jako grupy. Połączone sprawozdanie finansowe nie może jednak zastąpić sprawozdania skonsolidowanego.

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 interpretacjach oraz praktyczne materiały źródłowe.

www.iasb.org

Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR)

www.ifac.org

Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC)

US GAAP

www.fasb.org

Amerykańska Rada ds. Standardów Rachunkowości

www.sec.gov

Komisja ds. Papierów Wartościowych i Giełd USA

Polskie Standardy Rachunkowości

www.mf.gov.pl

Ministerstwo Finansów

www.kpwig.gov.pl

Komisja ds. Papierów Wartościowych i Giełd

www.kibr.org.pl

Krajowa Izba Biegłych Rewidentów

www.skwp.org.pl

Stowarzyszenie Księgowych w Polsce

Unia Europejska

www.europa.eu.int

Unia Europejska (strona główna)

www.efrag.org

Europejska Grupa Doradcza ds. Sprawozdawczości Finansowej

www.fee.be

Europejska Federacja Księgowych

www.cesr-eu.org

Komitet Europejskich Regulatorów Rynku Papierów Wartościowych

Deloitte

www.deloitte.com/pl/audyt

Dodatkowe informacje dotyczące usług, programów, szkoleń i publikacji

www.deloitte.com/pl

Deloitte Polska

www.deloitte.com

Deloitte Global

Kontakt

Więcej informacji można uzyskać od członków
Zespołu Technicznego Deloitte Audit.

Członkowie Zespołu Technicznego Deloitte Audit:



Zbigniew Adamkiewicz
Partner
E-mail:
zadamkiewicz@deloitteCE.com



Jarosław Suder
Starszy Menedżer
E-mail:
jsuder@deloitteCE.com



Paweł Tendera
Specjalista
E-mail:
ptendera@deloitteCE.com

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 140 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. 168 000 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 Deloitte Touche Tohmatsu, podmiotu prawa szwajcarskiego i jego firm członkowskich, które stanowią oddzielne i niezależne podmioty prawne. Dokładny opis struktury prawnej Deloitte Touche Tohmatsu oraz jego firm członkowskich można znaleźć na stronie www.deloitte.com/pl/onas.

Powyższa publikacja zawiera jedynie informacje natury ogólnej. Deloitte Touche Tohmatsu, 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, 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.