

Biuletyn MSSF

Zmiany w MSSF 1

Propozycje zmian w MSR 37

W tym wydaniu:

I. Ograniczone zwolnienie z obowiązku ujawniania danych porównawczych według MSSF 7 przy zastosowaniu MSSF po raz pierwszy

Uwzględnienie zmian wynikających z **MSSF 7** „Podniesienie jakości ujawnianych informacji dotyczących instrumentów finansowych” w **MSSF 1**

(Str. 2)

II. RMSR precyzuje propozycje dotyczące wyceny zobowiązań według MSR 37

Doprecyzowanie wymogów dotyczących wyceny zobowiązań wchodzących w zakres regulacji **MSR 37**

(Str. 3)



I. Ograniczone zwolnienie z obowiązku ujawniania danych porównawczych według MSSF 7 przy zastosowaniu MSSF po raz pierwszy

Wprowadzenie

Dnia 28 stycznia 2010 roku Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (**RMSR**) opublikowała zmiany do **MSSF 1** „Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy” zatytułowane „Ograniczone zwolnienie z obowiązku ujawniania danych porównawczych według **MSSF 7** przy zastosowaniu MSSF po raz pierwszy”. Propozycja tej zmiany o stosunkowo wąskim zakresie oddziaływania została opublikowana w listopadzie 2009 roku ze skróconym, trzydziestodniowym terminem zgłaszania uwag.

W marcu 2009 roku wprowadzono zmiany do **MSSF 7** „Instrumenty finansowe: ujawnienia” zatytułowane „Podniesienie jakości ujawnianych informacji dotyczących instrumentów finansowych” („**Zmiany do MSSF 7**”). Zmiany te poszerzyły wymogi dotyczące ujawniania informacji dotyczących poszczególnych klas instrumentów finansowych w odniesieniu do wyceny wartości godziwej ujmowanej w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, wprowadziła trzystopniową hierarchię wartości godziwej i doprecyzowała zakres informacji uwzględnianych w analizie wymagalności zgodnie z **MSSF 7**. Przepisy przejściowe określone w zmianach do **MSSF 7** zwalniają jednostki stosujące MSSF z obowiązku ujawniania danych porównawczych w pierwszym roku zastosowania tych zmian. Rada nie uwzględniła jednak tych zmian w **MSSF 1**.

W ramach obecnie wprowadzonej zmiany do **MSSF 1** jednostki po raz pierwszy stosujące MSSF będą mogły korzystać z takich samych zwolnień dotyczących ujawniania danych porównawczych jakie wprowadzają zmiany do **MSSF 7** dotyczące jednostek już stosujących MSSF. W uzasadnieniu wniosków dotyczących zmian do **MSSF 7** Rada wyjaśnia, że jednostki stosujące MSSF po raz pierwszy będą miały możliwość skorzystania z tych samych przepisów przejściowych, co firmy już stosujące MSSF w celu uniknięcia konieczności przeprowadzania analizy retrospektywnej oraz zapewnienia równego traktowania jednostek właśnie przechodzących na MSSF względem tych, które już je stosują. Chodzi tu o zwolnienie z obowiązku przedstawiania

danych porównawczych w zakresie wymaganym przez **MSSF 7**.

Dodatkowo Rada uściśliła zakres zwolnienia z obowiązku ujawniania danych porównawczych wymaganych przez zmiany do **MSSF 7** (zarówno od jednostek już stosujących MSSF, jak i stosujących je po raz pierwszy). Zgodnie z tym uściśleniem jednostka nie musi ujawniać danych porównawczych dotyczących informacji wymaganych zgodnie ze zmianami do **MSSF 7** w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych zakończonych przed 31 grudnia 2009 roku, okresów śródrocznych w ramach rocznych okresów porównawczych zakończonych przed 31 grudnia 2009 roku, sprawozdań z sytuacji finansowej dotyczących wymienionych okresów sprawozdawczych, w tym sprawozdania z sytuacji finansowej sporządzonego na początek najwcześniejszego okresu porównawczego, jeżeli jego dzień przypada przed 31 grudnia 2009 roku. Uściślenie to umożliwiła jednostkom sporządzającym sprawozdanie finansowe i prezentującym dane porównawcze za więcej niż jeden okres oraz odpowiednie sprawozdania z bilansu otwarcia w przypadkach, gdy mają obowiązek prezentacji trzech sprawozdań z sytuacji finansowej zgodnie z **MSR 1** lub **MSSF 1**.

Zmiana do **MSSF 1** obowiązuje w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 lipca 2010 roku lub po tej dacie z możliwością wcześniejszego zastosowania.

II. RMSR precyzuje propozycje dotyczące wyceny zobowiązań według MSR 37

Wprowadzenie

W roku 2005 Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (**RMSR**) opublikowała wstępny projekt standardu MSSF (ED 2005), który ma zastąpić **MSR 37** "Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe". Po rozważeniu uwag dotyczących opublikowanego projektu, dnia 5 stycznia 2010 r., RMSR opublikowała projekt ED/2010/1 (ED 2010) „Wycena zobowiązań w **MSR 37**” (w celu ponownego przedyskutowania części proponowanej nowelizacji **MSR 37**). Projekt z roku 2010 dotyczy tylko jednego rozdziału proponowanego nowego standardu i skupia się na wymogach dotyczących wyceny zobowiązań wchodzących w zakres regulacji **MSR 37**. Projekt ten:

- precyzuje cel wyceny;
- podkreśla, że zobowiązań nie należy wyceniać w hipotetycznych kwotach przekazania lub umorzenia;
- podaje dodatkowe informacje dotyczące zastosowania określonych metod wyceny, a także
- wyznacza metody rozpoznawania i wyceny odpowiednich przyszłych wpływów.

Inne zmiany propozycji zawartych w ED 2005 nie zostaną poddane ponownej dyskusji, ponieważ zdaniem Rady nie są aż tak istotne. Aby jednak ułatwić organom ustawodawczym zrozumienie skomplikowanych wytycznych w zakresie wyceny zamieszczonych w ED 2010 w kontekście całości proponowanego standardu, na stronie internetowej Rady¹ udostępniono materiał roboczy podsumowujący decyzje podjęte od czasu publikacji pierwszej wersji roboczej w 2005 roku. Ponadto robocza wersja nowego MSSF (z uwzględnieniem wytycznych z ED 2010) została udostępniona na stronie **RMSR** w lutym 2010 r. Termin zgłaszania uwag upływa 12 kwietnia 2010 r., a Rada planuje wydanie wersji ostatecznej w trzecim kwartale bieżącego roku.

Podstawowe cechy proponowanych wytycznych wyceny

Obecnie **MSR 37.36** wymaga wyceny zobowiązań według „najbardziej właściwych szacunków nakładów niezbędnych do wypełnienia obecnego obowiązku”. Ponadto w **MSR 37.37** wyjaśniono, że „najbardziej właściwym szacunkiem nakładów niezbędnych do wypełnienia obecnego obowiązku jest kwota, jaką - zgodnie z racjonalnymi przesłankami - jednostka zapłaciłaby w ramach wypełnienia obowiązku na dzień bilansowy lub do przeniesienia go na stronę trzecią na ten sam dzień”. Wymóg ten został skrytykowany jako nieprecyzyjny i powodujący stosowanie rozbieżnych praktyk. Projekt ED 2005 był próbą rozwiązania tych problemów przez usunięcie terminu „najbardziej właściwe szacunki” i nadanie wyjaśnieniu z paragrafu **MSR 37. 37** rangi zasady wyceny. Organy ustawodawcze nadal nie miały pewności, co oznacza w tym kontekście „wypełnienie”. Istniały obawy, że propozycje zawarte w tym projekcie przyczynią się do jeszcze większej rozbieżności stosowanych praktyk.

W odpowiedzi na te obawy projekt ED 2010 zachowuje zasadę wyceny z ED 2005, z tym że uzupełnia dokument dodatkowymi wyjaśnieniami i wytycznymi. Proponuje się, by zobowiązania wyceniane były w kwocie, jaką “zgodnie z racjonalnymi przesłankami jednostka zapłaciłaby na koniec okresu sprawozdawczego w celu spełnienia obowiązku”. Projekt 2010 ED proponuje, by kwotę tę określić jako najniższą z następujących wartości:

- wartości bieżącej zasobów koniecznych do wypełnienia obowiązku lub
- kwoty, jaką jednostka musiałaby zapłacić w zamian za umorzenie obowiązku lub
- kwoty, jaką jednostka musiałaby zapłacić w zamian za przeniesienie obowiązku na stronę trzecią.

W ramach propozycji kwota, którą jednostka musiałaby zapłacić w celu umorzenia lub przeniesienia obowiązku - to cena, której zażądałby kontrahent lub strona trzecia powiększona o ewentualne koszty umorzenia

¹ Podsumowanie decyzji można znaleźć na stronie: <http://iasb.org/Current+Projects/IASB/Liabilities/Liabilities.htm>

lub przeniesienia. Jeżeli nie da się dowieść, że jednostka mogłaby przenieść lub umorzyć obowiązek za niższą kwotę, zobowiązanie należy wycenić według bieżącej wartości zasobów niezbędnych do spełnienia obowiązku.

Projekt ED 2010 proponuje również, by zmiany wartości bilansowej zobowiązania wynikające z faktu, że od wyceny początkowej upłynął określony czas, ujmować w kosztach finansowania zewnętrznego.

Wycena wartości bieżącej zasobów koniecznych do wypełnienia obowiązku

Projekt 2010 ED proponuje, by wartość bieżącą zasobów wymaganych do wypełnienia obowiązku szacować z uwzględnieniem następujących czynników:

- oczekiwany wpływ zasobów oraz wartość pieniądza w czasie, a także
- ryzyko, że faktyczny wpływ zasobów może się różnić od prognozowanego.

Metodologia obliczania wartości bieżącej

Zalecenia dotyczące wyceny zawarte w propozycji stanowią, że jeśli kwota lub czas wpływu zasobów są niepewne, jednostka powinna oszacować ich prognozowaną wartość (tj. średnie wpływy ważone prawdopodobieństwem dla zakresu wartości możliwych wyników). Projekt ED 2010 wyjaśnia również, że obliczenia wartości oczekiwanej nie muszą być skomplikowane i że często ograniczona liczba wyników i zakres prawdopodobieństwa zapewniają właściwą precyzję szacunków. Choć wartość oczekiwana nie będzie raczej równa kwocie ostatecznie wypłaconej, zdaniem **RMSR** stanowi ona wycenę wystarczającą na potrzeby jednostek dostarczających funduszy przy ocenie wpływu zobowiązania na wartość roszczeń wobec jednostek.

Odpowiednie przyszłe wpływy

Jeżeli obowiązek sprowadza się do wypłaty kontrahentowi kwoty pieniężnej, projekt ED 2010 proponuje, by przyszłe wpływy zasobów

oznaczały prognozowane płatności pieniężne powiększone o stosowne koszty (np. opłaty za obsługę prawną firmy zewnętrznej lub prawników spółki). Jeżeli jednak zobowiązanie polega na realizacji w przyszłym terminie usługi, świadczonej również na aktywnym rynku, projekt wymaga, by wpływy z tego tytułu były równe kwotom, jakie jednostka w uzasadnionych warunkach zapłaciłaby kontrahentowi za realizację tych usług w jej imieniu w określonym terminie. Kiedy dana usługa nie jest świadczona na aktywnym rynku, projekt wymaga od jednostki oszacowania kwoty, jakiej zażądałaby od strony trzeciej w przyszłym terminie w zamian za realizację tej usługi w oparciu o koszty, jakie spodziewa się ponieść oraz marżę, której uzyskania oczekiwałaby z tytułu realizacji tej usługi.

Uwzględnienie marży w proponowanej wycenie zobowiązania spowodowało, że sześciu z piętnastu członków RMSR zgłosiło votum separatum do ED 2010. Członkowie ci obawiają się, że uwzględnienie hipotetycznej marży w wycenie zobowiązania spowoduje zniekształcenie danych finansowych w momencie początkowego ujęcia oraz w okresie, w którym dane zobowiązanie jest wyksięgowywane.

Szacunki kwoty zobowiązania, moment i prawdopodobieństwo wystąpienia przyszłych wpływów pieniężnych będą opierać się o subiektywną ocenę kierownictwa popartą doświadczeniem zebrany przy realizacji podobnych transakcji, a w niektórych przypadkach informacjami uzyskanymi od niezależnych rzeczoznawców.

Projekt ED 2010 proponuje ograniczone zwolnienie od zasady wyceny w odniesieniu do zobowiązań wypełnianych poprzez realizację usług na podstawie umów rodzących obciążenia wynikające z transakcji wchodzących w zakres **MSR 18 Przychody** lub **MSSF 4 Umowy ubezpieczeniowe**. Umowy takie należy w dalszym ciągu wyceniać przez odniesienie do kosztów, które jednostka spodziewa się ponieść przy realizacji zobowiązań umownych, tak aby

nie spowodowały one zmiany w zasadach wyceny umów sprzedaży i ubezpieczenia rodzących obciążenia w zależności od stanu realizacji odpowiednich projektów **RMSR**.

Stopa dyskonta

Dodatkowo projekt ED 2010 zawiera propozycję, by stopa dyskonta prognozowanych wpływów do wartości bieżącej odzwierciedlała bieżące oceny rynkowe wartości pieniądza w czasie oraz rodzaje ryzyka charakterystyczne dla danego zobowiązania (chyba że zostały one uwzględnione w formie zastosowania jednej z dwóch niżej opisanych innych metod proponowanych w ED 2010).

Korekty dotyczące ryzyka

Projekt ED 2010 proponuje, by jednostka uwzględniała ryzyko różnicy między faktycznym a prognozowanym wpływem zasobów w formie wyceny kwoty, którą w uzasadnionych okolicznościach zapłaciłaby dodatkowo do oczekiwanej wartości bieżącej wpływów, by uwolnić się od tego ryzyka. Korekta ta może mieć formę:

- wspomnianej wyżej stosowanej stopy dyskonta,
- korekty szacunkowych kwot przyszłych wpływów lub
- obliczenia oczekiwanej wartości bieżącej przyszłych wpływów, do których dodaje się korektę z tytułu ryzyka.

Przykład

MSR 37 a propozycje zawarte w ED 2010

Klient pozwał do sądu **Jednostkę A**. Kwota wymieniona w pozwie to **1 mln PLN**. W oparciu

Wycena w wartości oczekiwanej

(tj. średniej wpływów ważonej prawdopodobieństwem dla wytyczonego zakresu wartości wyników)

Wynik (wartość bieżąca)	Prawdopodobieństwo	Kwota
1.000.000,00 PLN	40%	400.000,00 PLN
0,00 PLN	60%	0,00 PLN
		400.000,00 PLN
	Korekta z tytułu ryzyka (5%)	20.000,00 PLN
	Razem	420.000,00 PLN

o opinię prawników kierownictwo **Jednostki A** szacuje, że szansa wydania orzeczenia na korzyść powoda, z którą wiąże się obowiązek wypłaty **1 mln PLN** wynosi **40%**, natomiast szansa oddalenia pozwu i niezapłacenia tej kwoty wynosi **60%**.²

Zgodnie z obowiązującymi wymogami **MSR 37** w opisanych okolicznościach nie tworzy się rezerwy, ponieważ wpływ zasobów nie jest „prawdopodobny” (tj. szansa, że nie wystąpi jest większa niż szansa, że wystąpi). Roszczenie prawne odpowiada definicji zobowiązania warunkowego, w związku z tym należy ujawnić odpowiednie informacje zgodnie z **MSR 37.86**.

Projekt ED 2005 proponował usunięcie kryterium „prawdopodobieństwa wpływu” z zasady ujmowania zawartej w **MSR 37**, a zamiast tego uwzględnienie prawdopodobieństwa wpływu w momencie wyceny. Taka zmiana wymogów prowadziłaby do ujmowania wszystkich zobowiązań, które mogłyby spowodować wpływ zasobów, nawet przy małym prawdopodobieństwie wpływu.

Wobec tego, zgodnie z tą propozycją, w opisanych okolicznościach należałoby ująć zobowiązanie, ponieważ roszczenie sądowe mogłoby spowodować wpływ zasobów. Podsumowanie decyzji na stronie internetowej **RMSR** wskazuje, że Rada podtrzymuje decyzję o usunięciu kryterium ujęcia prawdopodobieństwa w końcowej wersji Standardu.

Na podstawie szczegółowych wytycznych zamieszczonych w propozycji ED 2010 i przy założeniu 5% ryzyka wystąpienia różnicy między kwotą faktycznego a prognozowanego wpływu wycena zobowiązania wyglądałaby następująco:

² Zakłada się istnienie bieżącego obowiązku

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.