

Czerwiec 2011

International Financial Reporting Standards



# Zrozumieć MSSF-y

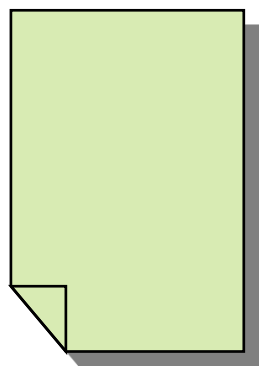
*Ramowe podejście do  
stosowania MSSF-ów*

Michael Wells, *Dyrektor ds. Edukacji, Fundacja MSSF*

The views expressed in this presentation are those of the presenter,  
not necessarily those of the IASB or IFRS Foundation.

# Ramowe podejście...

- Dotyczy wymogów MSSF odnośnie koncepcji w zakresie *Ram koncepcyjnych*
- Powody, dla których niektóre wymogi MSSF nie maksymalizują tych koncepcji (np. zastosowane ograniczenia kosztów lub wymogów nabytych)



**Koncepcje**



**Zasady**



**Reguły**

- *Ramy* określają **uzgodnione koncepcje** stanowiące podstawę sprawozdawczości finansowej MSSF
  - **cel** ogólnej sprawozdawczości finansowej
  - charakterystyki jakościowe
  - elementy sprawozdań finansowych
  - ujmowanie (uznawanie)
  - wycena
  - prezentacja i ujawnianie informacji

**Wszystkie inne koncepcje wynikają z tego celu**

“Dostarczenie informacji finansowych nt. podmiotu, które mogą być wykorzystane przez obecnych i potencjalnych inwestorów, kredytodawców oraz innych wierzycieli w procesie podejmowania decyzji o dostarczeniu środków podmiotowi.”

Decyzje te obejmują zakup, sprzedaż oraz posiadanie udziałów i instrumentów dłużnych oraz dostarczenie lub rozliczenie pożyczek lub innych form kredytowania

- Koszt
  - Rada MSR ocenia, czy korzyści wynikające z przedstawienia danej informacji mogą uzasadnić koszty poniesione na pozyskanie i wykorzystanie tej informacji.

Uwaga: Powyższe **jest zgodne** z *Ramami* dla wymogu MSSF odnośnie nie podkreślania charakterystyk jakościowych informacji finansowej oraz innych koncepcji ramowych, jeżeli koszty tego procesu przekraczają uzyskane korzyści.

# Podejście *ramowe* zapewnia...

- **Wszechstronne zrozumienie** MSSF-ów
  - *Podejście ramowe* ułatwia **konsekwentne i logiczne formułowanie** MSSF-ów
- Podstawę **decyzji eksperckich** dot. stosowania MSSF-ów
  - *Podejście ramowe* określiło koncepcje będące podstawą szacunków, osądów i modeli stanowiących podstawy dla sprawozdań finansowych zgodnych z MSSF
- Podstawę **ciągłego procesu aktualizacji** wiedzy i kompetencji z zakresu MSSF

# Przykłady 1a, b i c: błędy i zmiany w kierunkach polityki i szacunkach

7

- Cel
- Koncepcje
  - Wierne przedstawienie
  - porównywalność
- Zasada
  - **1a Błąd poprzedniego okresu:** retrospektywna korekta
  - **1b Zmiana polityki:** retrospektywne zastosowanie
  - **1c Zmiana szacunku:** potencjalne zastosowanie
- Zasady
  - Niewykonalny wyjątek
  - Postanowienia przejściowe (nowe wymogi)
  - Określone ujawnienia

# Przykład 2: alokacja odpisów amort.: koncepcje

- Informacja o wynikach finansowych podmiotu w okresie, odzwierciedlona w zmianach zasobów ekonomicznych (np. środki trwałe) jest pożyteczna przy ocenie dotychczasowych i przyszłych możliwości generowania gotówki netto przez podmiot (patrz: ¶OB18)
- Wydatki to zmniejszenia korzyści ekonomicznych w okresie rozrachunkowym w formie obniżenia wartości aktywów... (¶4.25)
- Amortyzacja przedstawia zużycie potencjału składnika majątku w danym okresie.
  - Grunty o nieokreślonym okresie wykorzystania nie podlegają amortyzacji, gdyż możliwości wykorzystania nie zmniejszają się w miarę upływu czasu

# Przykład 2: alokacja odpisów amort.: zasada

- Amortyzacja jest **systematyczną alokacją możliwej do odpisania wartości** składnika majątku w okresie wykorzystania tego składnika (MSR16.6).
  - Właściwie technika alokowania kosztów (MSR16.BC29)

# Przykład 2: alokowanie odpisów amort.: wytyczne (1)

10

- Systematyczna alokacja (wytyczne):
  - **Metoda amortyzacji** musi dokładnie odzwierciedlać sposób, w jaki przyszłe korzyści wynikające z użytkowania składnika majątku mają być skonsumowane przez podmiot.
  - **Stawki amortyzacji** są różne dla poszczególnych pozycji środków trwałych. Poprzez amortyzowanie znacznych części pozycji środków trwałych oddzielnie, amortyzacja dokładniej odzwierciedla zużycie potencjału danego składnika (MSR16.BC26)

# Przykład 2: alokowanie odpisów amort.: wytyczne (2)

11

- Kwota podlegająca amortyzacji =
  - Model kosztowy: koszt historyczny minus **wartość rezydualna**
  - Model przeszacowania: wartość godziwa minus **wartość rezydualna**
- Wartość rezydualna =
  - Kwota, którą podmiot uzyskałby obecnie w wyniku zbycia składnika majątku (minus szacowane koszty zbycia), gdyby składnik był obecnie w wieku i stanie oznaczającym jego całkowite zużycie

# Przykład 2: alokowanie odpisów amort.: wytyczne (3)

12

- Okres eksploatacji (dla danego podmiotu) =
  - Okres, w którym oczekuje się, że składnik majątku będzie mógł być użytkowany przez podmiot; lub
  - Liczba produktów lub podobnych jednostek, które może dla podmiotu wytworzyć składnik majątku.
- W konsekwencji, amortyzacja **trwa, w czasie gdy składnik nie jest użytkowany** (jeżeli okres eksploatacji = okres)
- Ale amortyzacja **nie jest liczona, gdy składnik zostaje sklasyfikowany, jako przeznaczony do sprzedaży** gdyż miara MSSF 5 jest właściwie procesem wyceny, a nie alokacji (MSSF 5.BC29)

- **Korzystaj z osądu** by
  - Opracować politykę, która dostarczy istotne i **wierne** informacje (tzn. kompletne, neutralne oraz bezbłędne)
  - Hierarchia:
    - 1 - MSSF dotyczy podobnych i powiązanych kwestii
    - 2 - Definicje *ramowe*, kryteria uznawania itp.  
Można równolegle odnieść się do GAAP z podobnymi Ramami

## Podejście ramowe zada pytania:

- Jak wygląda ekonomika tego zjawiska (np. transakcji, zdarzenia)?
- Jakie istotne informacje, w podejściu memoriałowym, wiernie prezentują zjawisko, aby kredytodawcy lub inwestorzy (obecni lub przyszli) mogli podjąć decyzje?
- Czy w MSSF jest cokolwiek zapisane, co uniemożliwi mi podanie tych informacji?

# Przykład 3: przekazanie aktywów bezgotówkowych

Przed IFRIC 17, podmiot przekazuje bezgotówkowe aktywa (np. grunty lub akcji innego podmiotu) których wartość godziwa = 1 mln.

Wartość bieżąca aktywa = koszt = 1 tys.

- Ekonomia = ograniczenie roszczeń właściciela wobec podmiotu poprzez przekazanie mu aktywa o wartości 1 mln.
- Informacje istotne dla inwestorów i kredytodawców wiernie przedstawiające ekonomikę:
  - Inwestorzy otrzymali 1 mln zwrotu na kapitale.
  - Wartość aktywów dostępnych do ograniczenia roszczeń kredytodawców mniejsza o 1 mln.

# Przykład 3: przekazanie aktywów niegotówkowych

## Przed IFRIC 17... (cd.)

- Czy MSSF-y zakazują podawania tych informacji? Nie. Dlatego:
  - Uznanie dochodu 999 tys. (poprzednio nieuznany wzrost wartości aktywa wyksięgowanego).
  - Uznanie przekazania 1 mln właścicielom.

# Przykład 4: płatność w akcjach

Przed MSSF 2, podmiot płaci pracownikom w akcjach własnych. Wartość nominalna wyemitowanych akcji = 1 tys. Wartość godziwa świadczonych usług = 1 mln = wartość godziwa akcji.

- Ekonomia = podmiot zapłacił pracownikom za wykonaną pracę 1 mln. Pracownicy zainwestowali 1 mln w podmiot.
- Informacje istotne dla inwestorów i kredytodawców, wiernie przedstawiające ekonomikę:
  - 1 mln w otrzymanej pracy = koszty osobowe.
  - 1 mln zainwestowano = wzrost kapitału właściciela.
- Czy MSSF-y zakazują ujawnienia tych informacji? Nie. Stąd, uznanie wydatków 1 mln i wzrostu kapitałów podmiotu o 1 mln.

# Powszechne nieporozumienia

18

<i>Ramy nie...</i>	<i>Wyjaśnienie—Ramy uwzględniają</i>
Uwzględniają koncepcji dopasowania	Zasady księgowości memoriałowej—uznanie elementów, gdy spełniają one definicję i kryteria uznania
Obejmują koncepcji podejścia ostrożnościowego	Koncepcja neutralności
Uwzględniają pozycji innych wszechstronnych przychodów(lub OCI)	Tylko następujące elementy—aktywa, pasywa, kapitał, przychody i koszty
Informują o zamiarach zarządu lub modelu biznesowym	

Nieporozumienie	Wyjaśnienie
Zasady są oczywiście mniej rygorystyczne niż reguły	Reguły są narzędziami inżynierii finansowej
W pomiarach opartych o koszty jest niewielkie pole na osądy i szacunki	Zapasy, np. alokacja wspólnych kosztów i kosztów ogólnego zarządu Środki trwałe, np. koszty likwidacji/odtworzenia zakładu, okres użyteczności, wartość rezydualna, metoda amortyzacji Rezerwy, np. niepewne terminy i kwoty przyszłych przepływów pieniężnych

# Wsparcie nauczania w oparciu o *Ramy*

20

- Inicjatywa edukacyjna Fundacji MSSF współpracuje z innymi podmiotami dla wspierania nauczania w oparciu o *Ramy*
  - Budowa świadomości
  - Opracowanie materiałów (rozpoczynając od środków trwałych)
  - Prowadzenie warsztatów (w 2011: Wiedeń z BŚ, Bukareszt, Denver, Gruzja i Wenecja z IAAER oraz Rio zBNDES)
  - Zachęty dla wydających zaświadczenia zawodowe, aby egzaminowali umiejętności studentów w zakresie podejmowania osądów koniecznych przy stosowaniu MSSF-ów

# Pytania, uwagi?

Zachęca się członków Rady MSR i ich pracowników do przedstawiania ich poglądów. Poglądy wyrażone w niniejszej prezentacji są poglądami prezentującego. Oficjalne stanowisko Rady MSR jest ustalane wyłącznie po przeprowadzeniu intensywnej konsultacji i procedur.

