



MSSF W PRAKTYCE

KIMSF 13 | MSR 23 | MSSF 5

SPIS TREŚCI

- 01 **Interpretacja KIMSF 13** dotycząca ujmowania programów lojalnościowych
- 02 **Zmiany do MSR 23** „Koszty finansowania zewnętrznego”
- 04 **Projekt zmian do standardu MSSF 5** „Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży i działalność zaniechana”

Interpretacja KIMSF 13

Interpretacja KIMSF 13 dotyczy sposobu ujmowania księgowego programów lojalnościowych wykorzystywanych przez firmy z różnych branż w celu zachęcania do zakupu lub wynagradzania klientów (np. darmowe minuty oferowane przez operatorów telefonicznych, bonusowe mile lotnicze lub punkty zniżkowe wymienne na nagrody).

Najczęściej występujące trudności związane z programami lojalnościowymi dotyczyły sposobu ujęcia i wyceny obowiązku jednostki polegającego na dostarczeniu usług/dóbr bezpłatnie lub ze zniżką w przyszłości, odroczenia przychodów oraz oszacowania przyszłych kosztów wykonania usługi dostarczenia. Częstość podejściem było zaprezentowanie kosztów programu jako koszty marketingowe (w związku z łączaniem programów z funkcją promocyjną i sprzedażową).

Najnowsza interpretacja KIMSF uściśliła, iż przychód ze sprzedaży połączony z programem lojalnościowym powinien być rozdzielony na część dotyczącą faktycznie dostarczonych dóbr lub usług oraz część dotyczącą bonusów, które mogą być wykorzystane w przyszłości przez klienta. Część przychodu dotycząca przyznanych bonusów powinna zostać zaprezentowana w bilansie jako przychody przyszłych okresów (zamiast rozpoznania przychodu od razu w rachunku wyników w okresie dokonania sprzedaży). Warto w tym momencie zauważyć, iż przychód powinien być rozpoznawany jedynie w przypadku bonusów, które mogą zostać wykorzystane podczas przyszłych zakupów. Bonusy nie emitowane łącznie z transakcją sprzedaży (np. ulotki rozdawane na ulicy) pomniejszają sprzedaż w momencie ich wykorzystania.

Dla przykładu, perfumeria wprowadziła bonus, iż wraz z zakupem określonego rodzaju perfum, klient dostaje ulotkę, która

umożliwi dokonanie w przyszłości zakupu z kwotowym rabatem. Przed wprowadzeniem promocji perfumy sprzedawane były za 270 zł, po wprowadzeniu rabatu za 290 zł. A zatem przychód ze sprzedaży perfum w kwocie 300 zł powinien być zaalokowany do sprzedaży towaru (270 zł) i bonusu. Kwota 30 zł dotycząca bonusu zostanie zaprezentowana w bilansie jako przychody przyszłych okresów do momentu wykorzystania bonusu. Oczywiście spółka powinna wziąć pod uwagę również prawdopodobieństwo skorzystania z ulotki przez klienta w przyszłości.

Implikacją zastosowania KIMSF 13 będzie przede wszystkim wprowadzenie nowych zasad rachunkowości, które umożliwią wykazanie punktów lojalnościowych jako odrębnego elementu transakcji sprzedaży, co prawdopodobnie wpłynie na zmniejszenie przychodów w danym okresie. Konieczne będzie prawidłowe oszacowanie wartości bonusów, która powinna zostać zawieszona na bilansie do momentu rozliczenia.

Może zająć także potrzeba zmiany systemów informatycznych w związku z opracowaniem odpowiednich metod wyceny wartości godziwej punktów, złożoność których będzie zależeć od specyfiki programów lojalnościowych, a więc KIMSF 13 będzie miała wpływ nie tylko na księgowość, a również na procesy biznesowe jednostki.

KIMSF 13 powinien być stosowany dla okresów rozpoczynających się 1 lipca 2008 r., aczkolwiek kierownictwo ma obowiązek przedstawić dane porównawcze. ■



MSR 23

Zmiany do MSR 23 „Koszty finansowania zewnętrznego”

W toku zwykłej działalności spółki nabywają lub budują różne rodzaje aktywów. Proces budowy często jest długotrwały i kosztowny, więc spółki zaciągają kredyty i ponoszą koszty finansowania zewnętrznego. Zgodnie z poprzednią wersją MSR 23 jednostki sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z MSSF decydowały się albo na kapitalizację kosztów finansowania zewnętrznego, albo na obciążanie nimi bezpośrednio rachunku zysków i strat. Zmieniony MSR 23, który obowiązuje dla okresów rocznych rozpoczynających się po 1 stycznia 2009 r., nakazuje, aby koszty finansowania zewnętrznego były kapitalizowane, jeżeli można je bezpośrednio przyporządkować do nabycia, budowy lub wytworzenia dostosowywanego składnika aktywów.

Możliwość optymalizacji wyniku spółki – główną zaletą kapitalizacji kosztów

Koszty finansowania powiększają wartość aktywa, dzięki czemu nie obciążają wyniku danego roku i są odnoszone systematycznie do rachunku wyników w kolejnych latach w ramach amortyzacji danego składnika. Warto przy tym zwrócić uwagę na fakt, iż pozytywny wpływ na wynik występuje jedynie w przypadku aktywów wycenianych po koszcie. Zmieniony MSR 23 nie wymaga kapitalizacji kosztów finansowania zewnętrznego dotyczących aktywów wycenianych w wartości godziwej, jednakże warto wziąć pod uwagę, iż w tym przypadku kapitalizacja pozwala na przesunięcie wyniku pomiędzy wynikiem z wyceny a kosztami finansowymi czyli wpływa na EBIDTę.

Koszty finansowania zewnętrznego, które mogą być kapitalizowane

Zgodnie ze zmienionym MSR jako koszty finansowania zewnętrznego rozumiane są koszty odsetek z tytułu kredytów, pożyczek lub linii kredytowych, amortyzacja dyskonta lub premii z tytułu kredytów, amortyzacja kosztów poniesionych na uzyskanie finansowania oraz koszty finansowe z tytułu umów leasingu finansowego. W przypadku różnic kursowych związanych z finansowaniem, odmienne zapisy znaleźć można w MSSF i UoR. UoR zalicza do kosztów finansowania również różnice kursowe związane z obsługą zobowiązań finansowych (Art. 28 ust 8) natomiast MSR pozwalają na kapitalizację różnic kursowych w zakresie w jakim uznaje się je za korektę kosztów odsetek. (MSR 23Z par 6).

Ważnym jest, iż kapitalizacja kosztów finansowania możliwa jest nie tylko w przypadku kredytów i pożyczek zaciągniętych z konkretnym zamiarem pozyskania/wybudowania danych aktywów, ale również finansowania bez ściśle określonego celu kredytu.

W przypadku kredytów i pożyczek ogólnych spółka musi wyliczyć stopę kapitalizacji, stanowiącą średnią ważoną wszystkich kosztów finansowania zewnętrznego w danym

okresie, innych niż dotyczące zobowiązań zaciągniętych w konkretnym celu pozyskania składnika aktywów.

Kapitalizacja w praktyce

Kapitalizację kosztów można rozpocząć pod warunkiem spełnienia łącznie kilku warunków: nakłady na budowę/przygotowanie danego składnika aktywów oraz koszty finansowania zewnętrznego zostały poniesione, działania niezbędne do sprzedaży lub przyszłego użytkowania aktywa są w toku. Np.: dokonano przedpłat (nakłady poniesione), uzyskano kredyt - koszty finansowania poniesione, rozpoczął się proces budowy – działania przygotowawcze są w toku.

Kapitalizować można tylko koszty bezpośrednio przyporządkowane (innymi słowy takie, które by nie powstały, gdyby nie dostosowywanie aktywa).

Koszty finansowania zewnętrznego, które podlegają kapitalizacji, wylicza się w przypadku pożyczek celowych ustalając kwotę faktycznych kosztów poniesionych w związku z danym kredytem w danym okresie, pomniejszonych o przychody z inwestycji z tytułu czasowego zainwestowania tych kredytów. W sytuacji, gdy jednostka korzysta z kredytu ogólnego, kwotę kosztów finansowania zewnętrznego do kapitalizacji ustala się poprzez zastosowanie stopy kapitalizacji. Stopa kapitalizacji to średnia ważona kosztów finansowania zewnętrznego dotycząca kredytów jednostki, które pozostawały do spłaty w ciągu okresu, z wyjątkiem kredytów zaciągniętych konkretnie w celu uzyskania dostosowywanego składnika aktywów.

Kapitalizacja różnic kursowych jest wymagana w takim stopniu, w jakim są one uznawane za korektę kosztów odsetek kredytu (różnica pomiędzy ewentualnymi kosztami, które byłyby poniesione w przypadku kredytu w walucie funkcjonalnej, a kosztami faktycznymi związanymi z zaciągniętym kredytem w walucie obcej). Poza różnicami kursowymi i kosztami odsetkowymi do kosztów finansowania zewnętrznego zaliczane są zgodnie z nowym MSR23: amortyzacja dyskont i premii związanych z uzyskaniem

pożyczek i kredytów, amortyzacja kosztów związanych z uzyskaniem pożyczek/kredytów oraz obciążeń finansowych z tytułu umów leasingu finansowego.

Implikacje zmienionego MSR 23Z

MSR 23Z jest obowiązkowy od 1 stycznia 2009r. Spółki z UE nie mogą przyjąć MSR 23Z przed jego zatwierdzeniem, aczkolwiek są pewne działania, które warto podjąć wcześniej. Kierownictwo może już teraz wyznaczyć konkretną datę, począwszy od której będą stosować MSR 23Z, zacząć identyfikować dostosowywane aktywa, zastanowić się nad tym, które kredyty mają zostać uwzględnione w wyliczeniu kosztów finansowania zewnętrznego, ustalić stopę kapitalizacji w przypadku kredytów i pożyczek bez ściśle określonego celu. Warto wziąć pod uwagę, że określenie i wyliczenie kosztów finansowania zewnętrznego podlegających aktywowaniu będzie wymagało aktualizacji systemów informatycznych i mechanizmów kontrolnych.

Dostosowanie spółek do zmian

W praktyce księgowej spółki często nie doceniają i nie wykorzystują możliwości optymalizacji swoich wyników poprzez kapitalizację kosztów zaciągniętych kredytów. Ale mimo oczywistych zalet MSR 23Z należy również liczyć się z tym, że zmiany spowodują poniesienie pewnych wstępnych kosztów i zwiększą nieco złożoność procesu.

Rozpoczęcie kapitalizacji kosztów oznacza, iż spółki muszą się liczyć z koniecznością wprowadzenia procesów w celu umożliwienia zbioru odpowiednich informacji i obliczenia wielkości kosztów finansowania wymagających kapitalizacji. Część spółek zapewne stanie przed koniecznością zmian w systemach informatycznych i planach kont. Nakładu pracy będą również wymagały identyfikacja aktywów, określenie właściwych kosztów finansowania zewnętrznego oraz stopy kapitalizacji. ■



MSSF 5

MSSF 5: We wrześniu 2008 r. Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości opublikowała projekt standardu MSSF 5 „Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana”. Rada uznała, iż pojęcie jakie elementy powinny zostać zaprezentowane jako „działalność zaniechana” było zbyt subiektywne i używane zbyt powszechnie. Dla przykładu, niektóre Grupy Kapitałowe prezentowały sprzedaż jedną ze swoich spółek zależnych jako działalność zaniechana. Rada uznała to podejście za nieprawidłowe i zaproponowała zmiany.

Kluczowa staje się definicja segmentu operacyjnego

Dotychczasowo działalność zaniechana definiowana była jako element jednostki gospodarczej, który został zbyty lub został zakwalifikowany jak przeznaczony do sprzedaży oraz jest odrębną, ważną dziedziną działalności jednostki lub jej geograficznym obszarem działalności. Projekt standardu ogranicza definicję, twierdząc, iż działalnością zaniechaną jest segment operacyjny (zgodnie z definicją zawartą w MSSF 8 Sprawozdawczość dotycząca segmentów), który został zbyty lub zakwalifikowany jako przeznaczony do sprzedaży. W wyniku tej zmiany zmniejszy się częstotliwość ujawniania elementów zbywanych jako działalność zaniechana. Dla przykładu, sprzedaż jednej ze spółek zależnych nie będzie mogła zostać zaprezentowana jako działalność zaniechana, o ile nie będzie stanowiła segmentu operacyjnego. Powstaje tutaj jednak jedno pytanie do Rady – MSSF 8 obowiązuje spółki, których papiery wartościowe znajdują się w publicznym obrocie. W takim razie jak powinna brzmieć definicja działalności zaniechanej dla spółek nieobjętych MSSF 8?

Zmiany dotyczące ujawniania informacji na temat działalności zaniechanej

Projekt standardu, nawiązując w nowej definicji do segmentów operacyjnych, nie wymaga jednocześnie, aby informacje objaśniające działalność zaniechaną uzgadniały się do segmentów operacyjnych ujawnionych w sprawozdaniu finansowym, opierających się na wewnętrznych raportach zarządczych. Informacje na temat działalności zaniechanej powinny uzgadniać się z bilansem i rachunkiem wyników, a nie z raportem na temat segmentów.

Dodatkowo, Rada stoi na stanowisku, iż sprawozdanie powinno zawierać uzgodnienie kwot dotyczących działalności zaniechanej z kwotami zaprezentowanymi w bilansie i rachunku wyników. Informacje konieczne do uzgodnienia obejmowałyby najważniejsze pozycje przychodów i kosztów oraz głównych grup aktywów i pasywów.

Implikacje praktyczne

Poprawki wprowadzone do standardu miały na celu doprecyzowanie wymogów księgowych w sytuacjach, gdzie istniała możliwość niejednoznacznej interpretacji. Spółki nie będą zbyt pochoinnie i subiektywnie klasyfikować zbywanych elementów jako działalność zaniechana. ■



W celu uzyskania dodatkowych informacji prosimy o kontakt:

Paweł Kubik

M +48 22 322 68 88

E pawel.kubik@mddp.pl

Magdalena Michniewicz

M +48 22 322 68 88

E magdalena.michniewicz@mddp.pl