



# MSSF W PRAKTYCE

## Nowy KIMSF 15

### SPIS TREŚCI

- 01 **Nowy KIMSF 15**  
– Umowy dotyczące sektora nieruchomości
- 02 **Nowy MSSF 8**  
„Segmenty operacyjne”
- 04 **Harmonogram prac Rady Międzynarodowych Standardów Rachunkowości**

## Nowy KIMSF 15 – Umowy dotyczące sektora nieruchomości

**Do czasu wydania interpretacji, spółki nie były do końca pewne w jaki sposób powinny rozpoznać przychody ze sprzedaży nieruchomości.** Część spółek rozpoznawała przychód zgodnie z MSR 18 „Przychody”, czyli w momencie kiedy własność nieruchomości została przeniesiona na nabywcę. Część spółek stosowała MSR 11 „Umowy o budowę”, czyli rozpoznawała przychód według metody zaawansowania prac. Interpretacja wyjaśnia zasady klasyfikacji umów na budowę i kwestie rozpoznawania przychodów z takich umów.

### Konieczna jest identyfikacja elementów składowych

Na początek jednostka powinna zastanowić się czy umowa o budowę zawiera jeden czy więcej elementów składowych, które powinny zostać przeanalizowane oddzielnie. Dla przykładu: jeśli jednostka sprzedaje grunt wraz ze zobowiązaniem do budowy biurowca zgodnie ze specyfikacją kupującego, przychód ze sprzedaży powinien zostać rozpoznany natychmiast, natomiast budowa zgodnie z metodą zaawansowania prac.

### Sposób ustalenia czy zastosowanie ma MSR 11 czy MSR 18

Określenie, który standard powinien mieć zastosowanie dla danej umowy o budowę: MSR 11 czy MSR 18 zależy od zapisów umowy i warunków dodatkowych.

MSR 11 powinien zostać zastosowany w przypadku gdy umowa została specjalnie wynegocjowana na cele budowy danego aktywa, tzn. kiedy kupujący ma wpływ i jest w stanie określać główne elementy konstrukcyjne projektu zanim budowa się rozpocznie lub wprowadzać istotne zmiany do projektu w toku budowy.

W odróżnieniu od powyższego, umowa o budowę na bazie której kupujący ma ograniczoną możliwość wywierania wpływu na projekt, np. wybrać projekt z wielu dostępnych, wtedy taka umowa jest umową dotyczącą sprzedaży towarów a przychód powinien zostać rozpoznany zgodnie z MSR 18, czyli w momencie przekazania ryzyka i korzyści.

W praktyce oznacza to, iż w przypadku budownictwa mieszkaniowego, kiedy to włas-

ność nieruchomości zostaje przeniesiona na nabywcę w momencie uzyskania pozwolenia na użytkowanie a kupujący mogą wprowadzać jedynie niewielkie zmiany do projektu, przychód powinien zostać rozpoznany zgodnie z MSR 18 (w momencie ukończenia budowy).

### Sposób rozpoznania przychodu

Jeśli oceniono, iż do umowy ma zastosowanie MSR 11, jednostka powinna rozpoznać przychód według metody zaawansowania prac.

Jeśli jednostka nie jest zobowiązana do zakupu lub dostarczenia materiałów budowlanych, umowa dotyczy świadczenia usług – w tym przypadku ma zastosowanie MSR 18. MSR nakazuje, aby przychód został rozpoznany według stopnia zaawansowania realizacji transakcji (metoda procentowego zaawansowania).

Jeśli jednostka jest zobowiązana do świadczenia usługi budowy łącznie z dostawą materiałów budowlanych, jest to umowa na dostarczenie towarów – przychód powinien zostać rozpoznany jednorazowo w momencie przeniesienia własności.

### Data zastosowania – okresy obrotowe rozpoczynające się 1 stycznia 2009 r.

Interpretacja powinna zostać zastosowana dla okresów obrotowych rozpoczynających się 1 stycznia 2009 r. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone, choć jednostki raportujące według wymogów Unii Europejskiej muszą zacząć do momentu zatwierdzenia Interpretacji przez UE. ■



## MSSF 8

### Nowy MSSF 8 „Segmenty operacyjne”

W listopadzie 2006 roku Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR) opublikowała MSSF 8 „Segmenty operacyjne”, dotyczący ujawniania informacji o segmentach działalności w sprawozdaniu finansowym jednostki. MSSF 8 zastąpił tym samym MSR 14 „Sprawozdawczość dotycząca segmentów działalności”. Nowy standard zmienił sposób wyodrębnienia segmentów, co wpłynie na zakres informacji ujawnianych w sprawozdaniach finansowych przygotowanych za rok rozpoczynający się 1 stycznia 2009 r. Poniżej przedstawiamy najważniejsze zmiany wprowadzone przez MSSF 8, aby uzmysłowić Państwu jaki wpływ nowy standard może mieć na sprawozdania finansowe Państwa spółek.

#### Data zastosowania standardu – okresy obrotowe rozpoczynające się 1 stycznia 2009 r.

MSSF 8 powinien być stosowany przy sporządzaniu sprawozdania finansowego za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 2009 lub po 1 stycznia 2009. Standard może być stosowany wcześniej. Należy zwrócić uwagę, iż przy zastosowaniu wymogów MSSF 8 po raz pierwszy należy dokonać przekształcenia danych porównawczych (chyba że jest to niemożliwe).

#### Określenie segmentu operacyjnego

MSR 14 wymagał od jednostki gospodarczej zdefiniowania dwóch grup segmentów (działalności i geograficznych) metodą ryzyka i korzyści, przy czym „system sprawozdawczości wewnętrznej dla kluczowych członków kierownictwa” służył tylko za punkt wyjścia do określenia takich segmentów. MSSF 8 wymaga, by segmenty operacyjne były określane na podstawie sprawozdań wewnętrznych dotyczących komponentów jednostki gospodarczej podlegających okresowemu przeglądowi dokonywanym przez członka kierownictwa odpowiedzialnego za podejmowanie decyzji operacyjnych. Oznacza to, iż istotnego znaczenia nabrały wewnętrzne dane i raporty dotyczące analizy wyników spółki przez zarząd i kierownictwo. Może się okazać, że część tych raportów będzie musiała zostać ujawniona „na zewnątrz”. Jednak to w decyzji kierownictwa zostaje, które analizy zostaną umieszczone w sprawozdaniu finansowym.

#### Nowa definicja segmentu sprawozdawczego

MSR 14 opierał się na pojęciach podstawowego i uzupełniającego segmentu sprawozdawczego. MSSF 8 odchodzi od tych pojęć i zastępuje je pojęciem segmentu operacyjnego, przy czym definiuje je jako część działalności jednostki, która spełnia trzy kryteria:

- segment prowadzi działalność gospodarczą, w ramach której może osiągać przychody i ponosić koszty;
- wyniki działalności operacyjnej segmentu są przeglądane regularnie przez osobę podejmującą w jednostce główne decyzje operacyjne;
- odrębne informacje finansowe dla segmentu są dostępne.

Istotną kwestią jest także to, że segmentem może być część jednostki, która prowadzi sprzedaż głównie lub wyłącznie na rzecz innych segmentów. Nowy standard usunął ograniczenie do segmentów tylko tych, które większość przychodów generują z przychodów ze sprzedaży na rzecz stron trzecich. Dla przykładu: jedna ze spółek Grupy prowadząca działalność marketingową na rzecz innych, zostanie uznana za odrębny segment. Według MSR 14, nie stanowiłby osobnego segmentu gdyż przychody w większości generowane były w Grupie i zależały jedynie od spółek powiązanych, nie od stron trzecich.

### Nie wszystkie segmenty operacyjne wymagają ujawnienia jako segmenty sprawozdawcze

Według nowego standardu nie wszystkie segmenty operacyjne muszą być ujawniane w sprawozdaniu finansowym jednostki. MSSF 8 przewiduje, że segment operacyjny może stanowić segment sprawozdawczy, jeżeli przekracza jedną z trzech podanych wartości:

- przychody sprawozdawcze segmentu (ze źródeł zewnętrznych i wewnętrznych), stanowią przynajmniej 10% łącznych przychodów wszystkich segmentów;
- wartość bezwzględna wyniku finansowego segmentu stanowi przynajmniej 10% wyższej z dwóch wartości:
  - łącznego wyniku finansowego wszystkich segmentów operacyjnych, które nie wykazały straty;
  - łącznej straty wszystkich segmentów operacyjnych, które wykazały stratę;
- wartość aktywów segmentu stanowią przynajmniej 10% wartości połączonych

aktywów wszystkich segmentów operacyjnych.

Jeśli sumaryczne przychody ze źródeł wewnętrznych wykazane w podziale na segmenty operacyjne stanowią mniej niż 75% przychodów jednostki gospodarczej, należy zdefiniować dodatkowe operacyjne segmenty sprawozdawcze (nawet jeżeli nie spełniają one powyższych kryteriów ilościowych) do momentu uwzględnienia co najmniej 75% przychodów jednostki w sprawozdawczości segmentów.

W przypadku, jeżeli segmenty operacyjne wykazują podobne cechy ekonomiczne, są do siebie podobne oraz jest to zgodne z zasadami zawartymi w MSSF 8, można je łączyć i raportować jako jeden segment sprawozdawczy.

### Konieczne ujawnienia

W przeciwieństwie do MSR 14, MSSF 8 nie definiuje przychodów, kosztów, wyników, aktywów i zobowiązań segmentu, ale wymaga wyjaśnień dotyczących sposobu wyceny zysku lub straty, aktywów i zobowiązań poszczególnych segmentów operacyjnych. W większości przypadków ilość informacji dotyczących segmentów gospodarczych będzie większa niż w przypadku stosowania MSR 14. Informacje, jakie muszą być ujawnione to między innymi:

- czynniki, na podstawie których, zostały zidentyfikowane segmenty sprawozdawcze jednostki;
- produkty i usługi będące podstawowym źródłem przychodów dla każdego segmentu sprawozdawczego;
- zysk lub strata oraz aktywa segmentu sprawozdawczego;

- w odniesieniu do każdego segmentu sprawozdawczego – wartości poszczególnych pozycji rachunku zysków i strat, jeżeli wartości te są zawarte w zysku lub stracie segmentu i są regularnie przeglądane przez osobę podejmującą decyzje biznesowe;
- wyjaśnienia dotyczące wyceny ujawnień w odniesieniu do poszczególnych segmentów;
- zasady ujmowania transakcji pomiędzy segmentami sprawozdawczymi;
- natura różnic między wyceną pozycji ujawnionych w odniesieniu do segmentów sprawozdawczych i informacji finansowej jednostki.

Wymaga się również analizy przychodów i określonych aktywów trwałych w podziale na obszary geograficzne, z poszerzonym wymogiem dotyczącym ujawniania przychodów/aktywów w podziale na poszczególne kraje (o ile są to wielkości istotne), niezależnie od podziału na segmenty operacyjne. Jeżeli jednostka gospodarcza nie dysponuje danymi niezbędnymi do wykonania powyższych analiz lub jeśli koszty ich sporządzenia byłyby nadmiernie wysokie, należy to ujawnić w sprawozdaniu finansowym.

Standard wprowadza też wymóg ujawniania informacji dotyczących transakcji z najważniejszymi klientami. Jeśli przychody z transakcji z danym klientem zewnętrznym stanowią co najmniej 10% przychodów jednostki, należy ujawnić sumę przychodów osiągniętą w transakcjach z tym klientem oraz segment lub segmenty, w których są one wykazane. Jednostka nie musi ujawniać nazwy klienta ani wielkości przychodów z tytułu transakcji z tym klientem przypadających na poszczególne segmenty. ■



### Jak firmy powinny przygotować się do przyjęcia nowego MSSF?

Spółki jak najszybciej powinny przeanalizować wpływ nowego standardu na raportowanie segmentów operacyjnych. Nowy standard może, ale nie musi, powodować konieczność wprowadzenia zmian w prezentowaniu segmentów. Dodatkowo dane po-

równawcze, czyli za rok 2008 (jeśli standard nie został wcześniej przyjęty) również muszą zostać przekształcone zgodnie z nowymi zasadami. Dlatego już przy zamknięciu roku 2008 warto przeanalizować przyszłe wymogi i możliwość przygotowania odpowiednich in-

formacji. Może się okazać, iż zebranie informacji koniecznych do przekształcenia danych porównawczych może być efektywniejsze przy zamknięciu roku 2008, kiedy spółki Grupy analizują dane i sporządzają swoje sprawozdania finansowe. ■

# Harmonogram prac Rady Międzynarodowych Standardów Rachunkowości

W 2002 roku Rada Standardów Rachunkowości Finansowej (RSRF) oraz Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR) podpisały porozumienie, w którym „potwierdziły swoje zaangażowanie dla rozwoju wysokiej jakości, spójnych standardów rachunkowości, które mogłyby być używane zarówno w krajowym jak i międzynarodowym raportowaniu finansowym. RSRF oraz RMSR zobowiązały się do czynienia wszelkich starań w celu unifikacji istniejących standardów tak szybko jak będzie to możliwe oraz do koordynacji przyszłych programów pracy w taki sposób, aby zapewnić, że raz osiągnięta kompatybilność zostanie zachowana.”

Wspólny zestaw wysokiej jakości globalnych standardów pozostaje długookresowym, strategicznym celem zarówno RSRF jak i RMSR. Wzajemne ustalenia doprowadziły do procesu, w którym prawie wszystkie MSSF i MSR są analizowane i zmieniane w taki sposób, aby spełnić wymagania obu gremiów Rad. Oznacza to, że wkrótce będziemy świadkami wielu zmian w wymogach raportowania, w formie nowych oraz zmienionych standardów.

Poniżej prezentujemy harmonogram prac nad nowymi standardami. W kolejnej edycji „MSSF w praktyce” planujemy wyjaśnić główne zmiany w standardach zaproponowane przez RMSR.

Legenda:

PS – Projekt standardu (Exposure Draft)

DD – Dokument do dyskusji (Discussion Paper)

MSSF – Nowy/Zmieniony standard

	Ostatni publikowany dokument	Przewidywana data publikacji					Przewidywana publikacja ostatecznego dokumentu
		2008 Q4	2009 Q1	2009 Q2	2009 H2	2010	
<b>NOWE STANDARDY</b>							
Konsolidacja	PS				MSSF		
Prawa do emisji					PS	MSSF	
Wytoczne dotyczące wyceny do wartości godziwej	DD			PS		MSSF	
Instrumenty finansowe o cechach kapitału	DD				PS		2011
Prezentacja sprawozdań finansowych	DD					PS	2011
MSSF dla małych i średnich przedsiębiorstw	PS		MSSF				
Podatek dochodowy		PS				MSSF	
Umowy ubezpieczeniowe	DD				PS		2011
Leasing			DD			PS	2011
Zobowiązania	PS				MSSF		
Świadczenia po okresie (zatrudnienia)	DD				PS		2011
Przychody	DD						2011
<b>ZMIANY DO STANDARDÓW</b>							
Aktualizacje 2007 -2009	PS			MSSF			
Roczny projekt aktualizacji 2008 -2010					PS	MSSF	
Działalność zaniechana (MSSF 5)	PS			MSSF			
Zysk przypadający na jedną akcję (MSR 33)	PS				MSSF		
Instrumenty finansowe: ujawnienia (MSSF 7)	PS		MSSF				
Zastosowanie MSSF po raz pierwszy (MSSF 1): dodatkowe wyłączenia	PS				MSSF		
Udziały we wspólnych przedsięwzięciach	PS			MSSF			
Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych (MSR 24)	PS	PS			MSSF		
Płatności rozliczane w akcjach: wydanie akcji w ramach grupy i transakcje w nabytych akcjach własnych (MSSF 2 oraz KIMSF 11)	PS		MSSF				

 **MSSF W PRAKTYCE** 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