

Aktualności MSSF

Wyjaśnienie działań IASB*

Numer 53
czerwiec 2007 r.

W tym numerze...

- 1 **Temat miesiąca**
MSR 12
- 3 **Obecna praktyka księgową**
problem rachunkowości certyfikatów emisyjnych
- 4 **Kontakt**

Temat miesiąca

MSR 12 - zmiany kosmetyczne czy rewolucja?

MSR 12 obowiązuje już od dłuższego czasu, lecz odroczonego podatek dochodowy nadal pozostaje dla wielu jednostek trudną i złożoną dziedziną. Rada planuje wprowadzić zmiany w tym standardzie (oczekuje się, że projekt standardu zostanie ogłoszony w późniejszym terminie jeszcze w tym roku), czy jednak proponowane zmiany uprościć rachunkowość odroczonego podatku dochodowego? Gabor Balazs, starszy menedżer w globalnej grupie PwC ds. doradczych usług księgowych w Europie Środkowej i Wschodniej, objaśnia konsekwencje rozwiązań proponowanych przez RMSR.

Planowane zmiany MSR 12 zostaną wprowadzone w ramach krótkoterminowego projektu konwergencji realizowanego przez RMSR i FASB. Podstawowe zasady rachunkowości odroczonego podatku dochodowego są jednakowe w MSSF i US GAAP, występują jednak pomiędzy nimi różnice dotyczące zakresu zwolnień i wyjątków. Rady zamierzają wyeliminować niektóre zwolnienia i zharmonizować większość pozostałych. RMSR zaproponuje również wprowadzenie zmian w niektórych podstawowych zasadach MSR 12, czy jednak rachunkowość odroczonego podatku dochodowego stanie się przez to bardziej intuicyjna i przejrzysta? Konsekwencje najważniejszych proponowanych zmian są objaśnione poniżej.

Wartość podatkowa

Wartość podatkowa to wartość przypisywana składnikowi aktywów dla celów podatkowych. Stanowi ona jeden z podstawowych elementów rachunkowości odroczonego podatku dochodowego. Odroczonego podatek dochodowy ujmuje się zwykle z tytułu różnicy pomiędzy wartością podatkową składnika aktywów a jego wartością bilansową. Wartość podatkowa składnika aktywów zgodnie z MSR 12 może być różna w zależności od tego, czy kierownictwo jednostki przewiduje jego użytkowanie w prowadzonej działalności, czy sprzedaż. Przykładowo, zaliczenie ceny nabycia (kosztu) składnika aktywów użytkowanego w działalności gospodarczej do kosztów uzyskania przychodów może nie być możliwe, zalicza się do nich natomiast całość ceny nabycia tego składnika aktywów przy jego sprzedaży. Różne konsekwencje podatkowe użytkowania w działalności i sprzedaży wymagają dokonywania subiektywnych ocen i złożonych obliczeń.

RMSR zaproponuje znaczące uproszczenie w tej dziedzinie. Wartość podatkowa zostanie zdefiniowana jako wartość, która stanowiłaby koszt uzyskania przychodu w razie sprzedaży danego składnika aktywów na dzień bilansowy. Proponowane rozwiązanie ułatwi jednostkom ustalanie wartości podatkowej większości aktywów i ujednolici definicję przyjętą w MSSF z odpowiadającą jej definicją w US GAAP.

Zwolnienie przy początkowym ujęciu

Wartość bilansowa składnika aktywów przy jego początkowym ujęciu różni się niekiedy od jego wartości podatkowej. Sposób ujmowania odroczonego podatku dochodowego w takiej sytuacji jest zmatowany, ponieważ odroczonego podatek dochodowy wpływa na wartość bilansową składnika aktywów. Obecnie obowiązujący MSR 12 zabrania ujmowania odroczonego podatku dochodowego przy początkowym ujęciu składnika aktywów, które wynika z transakcji nie będącej połączeniem jednostek i nie wpływającej na wynik finansowy lub dochód do opodatkowania. Zasadę tę zamieszczono w standardzie dla uproszczenia sposobu rozliczania odroczonego podatku dochodowego.

Rada zaproponuje nowy model początkowego ujmowania. Początkowa wartość aktywów będzie wynikała z oczekiwań uczestników rynku co do ich wartości podatkowej i może się różnić od ich faktycznej wartości podatkowej. Z tytułu tej różnicy jednostka będzie ujmować odroczone podatki dochodowe. Cena nabycia aktywa nie zawsze będzie równa jego początkowej wartości bilansowej skorygowanej o odroczone podatki dochodowe. Różnicę będzie się ujmować jako dyskonto od zakupu i rozliczać przez okres użytkowania danego składnika aktywów.

Proponowane rozwiązanie będzie wymagać dokonywania skomplikowanych obliczeń, co oczywiście nie poprawi przejrzystości.

Ulga podatkowa dla grup kapitałowych - jednostkowe sprawozdania finansowe

Przepisy podatkowe wielu krajów zezwalają na kompensowanie ze sobą dochodów do opodatkowania i strat podatkowych spółek wchodzących w skład grupy podatkowej. Zobowiązania podatkowe wykazuje wówczas często jednostka dominująca lub wyznaczona jednostka zależna. MSR 12 nie określa sposobu rozliczania tego rodzaju rozwiązań w jednostkowych sprawozdaniach finansowych jednostek zależnych, które nie mają bezpośrednich

obowiązków podatkowych. W związku z tym w praktyce stosuje się różne rozwiązania.

Rada zaproponuje, aby jednostki zależne wchodzące w skład grupy podatkowej ujmowały i rozliczały bieżący i odroczone podatek dochodowy, nawet jeżeli nie mają bezpośredniego zobowiązania podatkowego i nie wpłacają na rzecz jednostki dominującej żadnych kwot z tytułu podatku. Rozliczanie odroczonego i bieżącego podatku dochodowego będzie się opierać na założeniu, że jednostka jest samoistnym podatnikiem lub stosowana będzie inna metoda zgodna z MSR 12. Proponowane rozwiązanie doprowadzi w tym względzie do zgodności MSR 12 z US GAAP.

W pewnych okolicznościach ujmowanie bieżącego i odroczonego podatku dochodowego przez jednostkę zależną nie posiadającą bezpośredniego zobowiązania podatkowego mogłoby być użyteczne i korzystne z informacyjnego punktu widzenia. Może tak być na przykład wówczas, gdy jednostka zależna ma zostać sprzedana nabywcy spoza grupy podatkowej. Ogólnie rzecz biorąc, proponowane przez Radę rozwiązanie stanowić będzie jednak dodatkowe obciążenie dla posiadanych w 100% jednostek zależnych, które mają zgodnie z przepisami statutowe obowiązki

sprawozdawcze, jednocześnie nie mając obowiązków podatkowych.

Odniesienie wstecz

MSR 12 wymaga ujmowania w ramach działalności zaniechanej lub w kapitale własnym bieżącego i odroczonego podatku dochodowego związanego z działalnością zaniechaną lub pozycjami ujmowanymi bezpośrednio w kapitale własnym. Późniejsze zmiany sald podatkowych z powodu zmian stawek podatkowych lub kalkulacji aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego odnosi się wstecz do pierwotnego zapisu księgowego i ujmuje je również w kapitale własnym lub w ramach działalności zaniechanej. Może to być skomplikowane, zwłaszcza wówczas, gdy salda podatkowe dotyczą działalności zaniechanej szereg lat temu lub całej grupy (portfela) pozycji rozliczonych z kapitałem własnym.

Rada zaproponuje wprowadzenie modelu stosowanego w US GAAP, zgodnie z którym większość zmian odroczonego podatku dochodowego z tytułu zmian stawek podatkowych lub zmian aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego rozlicza się za pośrednictwem rachunku zysków i strat. To rozwiązanie może się wydawać uproszczeniem, lecz model amerykański zawiera złożone zasady, które dla wielu

Skutki proponowanych zmian

	Konwergencja z US GAAP	Uproszczenie	Większa przejrzystość
<ul style="list-style-type: none"> Uproszczenie ustalania wartości podatkowej. Różne konsekwencje podatkowe użytkowania w działalności i sprzedaży wymagają dokonywania subiektywnych ocen i złożonych obliczeń. Proponowane rozwiązania uproszczą ustalanie wartości podatkowej większości aktywów i doprowadzą do ujednoczenia podejścia księgowego z US GAAP. 	TAK	TAK	-
<ul style="list-style-type: none"> Większa złożoność w związku z rozwiązaniami proponowanymi w odniesieniu do rozliczania początkowego ujęcia, bez większej przejrzystości. Zwolnienie dotyczące początkowego ujęcia zostanie zniesione. Zastąpi je model, który jest bardziej złożony a przy tym nie jest bardziej przejrzysty. 	TAK (nowy model dla obu systemów standardów)	NIE	NIE
<ul style="list-style-type: none"> Dodatkowe wymogi księgowe dotyczące konsolidacji podatkowej. Rozliczanie odroczonego i bieżącego podatku dochodowego w jednostkowych sprawozdaniach finansowych będzie się opierać na założeniu, że jednostka jest samoistnym podatnikiem. Doprowadzi to do zgodności MSR 12 z US GAAP w tym względzie, lecz zrodzi dodatkowe obciążenia dla tych jednostek w grupach podatkowych, które nie mają obowiązków podatkowych. 	TAK	NIE	TAK
<ul style="list-style-type: none"> Zwiększenie złożoności rozliczania zmian odroczonego podatku dochodowego spowodowanych przez zmiany stawek podatkowych lub zmiany aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Rada doprowadzi do zgodności MSR 12 z US GAAP w tym względzie, co jednak niekoniecznie uprości ten już obecnie złożony i niekiedy przeoczany aspekt modelu księgowego dotyczącego odroczonego podatku dochodowego. 	TAK	NIE	NIE
<ul style="list-style-type: none"> Dalsze obowiązywanie zakazu dyskontowania. Zmiany nie będą dotyczyć dyskontowania, co oznacza, że nadal będą występować problemy wynikające ze stosowania modelu, w którym dyskontowanie jest niedozwolone. 	TAK	-	-
<ul style="list-style-type: none"> Nowy model księgowy dotyczący niepewnych pozycji podatkowych 	NIE	NIE	NIE

mogą się okazać trudne do zastosowania w praktyce. Proponowane rozwiązanie doprowadzi do konwergencji rozwiązań księgowych stosowanych w MSSF i US GAAP, nie zmniejszając przy tym złożoności w tej trudnej dziedzinie.

Dyskontowanie

MSR 12 zabrania dyskontowania. Upraszcza to model księgowy, lecz rodzi inne problemy, ponieważ pozycje długoterminowe, zwłaszcza aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, wykazuje się według wartości nominalnej. Brak dyskontowania dodatkowo utrudnia niektóre trudniejsze do zrozumienia aspekty MSR 12. Przykładowo, wymaga się wykazywania aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, które zrealizować można tylko pod warunkiem uzyskiwania przez wiele lat zysków. Wykazuje się rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego w odniesieniu do aktywów o nieograniczonym okresie użytkowania, które można by wykorzystać (rozliczyć) tylko w przypadku sprzedaży danego składnika aktywów lub utraty

przezeń wartości.

RMSR postanowiła, że nie będzie się zajmować dyskontowaniem w ramach obecnego projektu, co oznacza, że nadal będą występować problemy wynikające ze stosowania modelu, w którym dyskontowanie jest niedozwolone.

Niepewne pozycje podatkowe

Przepisy podatkowe obowiązujące w niektórych krajach są złożone, co powoduje często występowanie niepewności co do tego, czy organy podatkowe zaakceptują stanowisko jednostki odzwierciedlone w zeznaniu podatkowym. MSR 12 nie zajmuje się konkretnie kwestią podejścia księgowego do tego rodzaju niepewności, zatem w praktyce stosuje się różne rozwiązania. Ta różnorodność wpływa na jednostkę rozliczeniową i podstawę pomiaru zobowiązania lub korzyści związanych z niepewnymi pozycjami podatkowymi. Rada zaproponuje model postępowania z niepewnymi pozycjami podatkowymi zbliżony do modelu dotyczącego

zobowiązań niefinansowych zaproponowanego w projekcie zmienionego MSR 37. Nie zostanie wprowadzony próg prawdopodobieństwa dla ujmowania, a zobowiązanie będzie wykazywane według ważonej prawdopodobieństwem średniej wszystkich możliwych wyników. Proponowane rozwiązanie odbiega zarówno od modelu stosowanego w praktyce przez wiele jednostek, jak i od modelu amerykańskiego określonego w interpretacji FIN 48. Jego wprowadzenie może wymagać od wielu jednostek zmiany podejścia księgowego bez osiągnięcia konwergencji z US GAAP.

Podsumowanie

Projekt zmian w MSR 12 zostanie ogłoszony jeszcze w tym roku. Będą to raczej zmiany kosmetyczne niż rewolucyjne. Proponowane rozwiązania pozwolą osiągnąć w wielu dziedzinach konwergencję z US GAAP. Niektóre zmiany będą znaczące, uproszczenie rozwiązań księgowych w tej złożonej dziedzinie jest jednak mało prawdopodobne.

Obecna praktyka księgową w zakresie certyfikatów redukcji emisji dwutlenku węgla („certyfikatów emisyjnych”)

Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej nie zajmują się złożonym problemem rachunkowości certyfikatów emisyjnych (ang. CERs). Wartość tych certyfikatów może być jednak znaczna. Rahul Chattopadhy, starszy menedżer w indyjskiej grupie PwC ds. rynków kapitałowych, oraz Valerie Ribollet Pham Van Ba, starsza menedżer w globalnej grupie PwC ds. doradczych usług księgowych, omawiają problematykę certyfikatów emisyjnych oraz mechanizmu polityki czystego rozwoju. W jednym z kolejnych wydań Aktualności MSSF przedstawimy jeden z możliwych sposobów rozliczania certyfikatów emisyjnych.

W szybko rozwijających się krajach rośnie liczba jednostek, które posiadają i sprzedają certyfikaty emisyjne otrzymane w ramach mechanizmu czystego rozwoju (ang. Clean Development Mechanism - CDM) określonego w protokole z Kioto. Mechanizm czystego rozwoju to porozumienie handlowe pomiędzy krajami uprzemysłowionymi, które są zdecydowane ograniczyć emisję gazów cieplarnianych zgodnie z protokołem z Kioto (tzw. „krajami określonymi w załączniku nr 1”), oraz szybko rozwijającymi się krajami, takimi jak Chiny, Indie i Brazylia (tzw. „krajami przyjmującymi”). Kraje określone w załączniku nr 1 mają prawo inwestować w te jednostki z siedzibą w krajach przyjmujących, które są uprawnione do otrzymania certyfikatów emisyjnych.

Tryb kwalifikowania projektu do mechanizmu czystego rozwoju jest złożony. Projekt musi spełniać określone kryteria, na

przykład musi być przyjazny dla środowiska naturalnego (musi na przykład dotyczyć gospodarowania odpadami podlegającymi biodegradacji lub produkcji ekologicznego paliwa) a kraj przyjmujący musi go zaakceptować (kraj przyjmujący na przykład sprawdza, czy projekt jest zgodny z jego strategią zrównoważonego rozwoju).

Jednostka z siedzibą w kraju przyjmującym, która uczestniczy w mechanizmie czystego rozwoju otrzymuje certyfikaty emisyjne i może nimi obracać, sprzedawać je innym jednostkom lub wykorzystywać je w celu spełnienia dotyczących spółki lub grupy wymogów w ramach unijnego systemu handlu emisjami.

Wiele branż w krajach przyjmujących może odnosić korzyści z tytułu projektów realizowanych w ramach mechanizmu czystego rozwoju. Dotyczy to m. in. przemysłu chemicznego, hutnictwa,

przemysłu włókienniczego, produkcji nawozów sztucznych, górnictwa naftowego i gazownictwa, a także przedsiębiorstw użyteczności publicznej. Wartość certyfikatów emisyjnych może stanowić znaczącą pozycję sprawozdania finansowego jednostki, która je otrzymała. Średniej wielkości indyjski producent substancji chłodzących stwierdził, że przewiduje uzyskanie ze sprzedaży kredytów węglowych ok. 120 mln USD w ciągu najbliższych 6-7 lat. Informacja ta spowodowała wzrost notowań akcji spółki o 19%, podczas gdy w tym samym czasie indeks giełdowy wzrósł jedynie o 8%.

Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej nie określają sposobu rozliczania certyfikatów emisyjnych. System certyfikatów emisyjnych nie jest systemem typu „limit i handel” (ang. cap and trade). Proces i kryteria uprawniające do otrzymywania

certyfikatów emisyjnych podlegają na wstępie analizie ze strony organów nadzoru krajów przyjmujących. Certyfikaty emisyjne przyznaje jednak ostatecznie Rada Wykonawcza CDM działająca na podstawie Ramowej Konwencji Klimatycznej Narodów Zjednoczonych. Odpowiedzialność za zapoznanie się z odnośnymi procesami

i kryteriami, które mogą być różne w różnych krajach, spoczywa na kierownictwie jednostki. Procesy i kryteria mają kluczowe znaczenie dla ustalenia właściwych zasad rachunkowości.

Podejściem księgowym zajmiemy się w jednym z kolejnych wydań Aktualności MSSF. Obecną praktykę rynkową

przedstawiamy w ramce zamieszczonej poniżej.

Ankieta na temat sposobu rozliczania certyfikatów emisyjnych

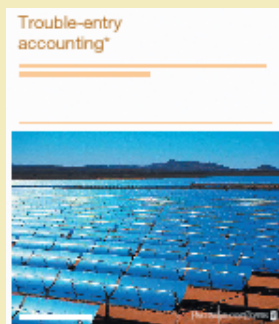
Jak wynika z ankiety przeprowadzonej ostatnio przez PricewaterhouseCoopers i Międzynarodowe Stowarzyszenie Handlu Emisjami, jednostki stosują szereg różnych sposobów rozliczania certyfikatów emisyjnych.

- **Klasyfikacja:** Różne jednostki różnie klasyfikują certyfikaty emisyjne. 40% respondentów zalicza certyfikaty emisyjne do wartości niematerialnych, i również 40% ujmuje je jako zapasy. Pozostałe 20% respondentów wykazuje certyfikaty emisyjne w bilansie w pozycji „Pozostałe aktywa obrotowe”, „Papiery wartościowe przeznaczone do obrotu” lub „Krótkoterminowe aktywa finansowe”.
- **Pomiar:** Wszyscy respondenci początkowo ujmuje certyfikaty emisyjne według kosztu. 40% respondentów dokonuje aktualizacji wyceny certyfikatów emisyjnych po początkowym ujęciu.
- **Ujmowanie:** Większość respondentów wykazuje certyfikaty emisyjne w rachunku zysków i strat z chwilą ich otrzymania, jednak sposób ich ujmowania w bilansie nie jest jednolity (zob. klasyfikacja). Przykładowo, jeden z respondentów ujmuje certyfikaty emisyjne wypracowane we własnym zakresie w zapasach wg alokowanych kosztów wytworzenia. Inni respondenci ujmuje certyfikaty emisyjne w bilansie dopiero w momencie ich wykorzystania lub sprzedaży. Inny respondent ujmuje wypracowane we własnym zakresie certyfikaty emisyjne w wartościach niematerialnych oraz dotacjach państwowych, w kwocie stanowiącej różnicę pomiędzy ich wartością godziwą a kosztem wytworzenia, a następnie rozlicza dotację w przychody z chwilą wykorzystania lub sprzedaży certyfikatów.

- **Różnice pomiędzy MSSF a krajowymi standardami rachunkowości:** niemal połowa respondentów prowadzi sprawozdawczość również zgodnie z innymi standardami rachunkowości, przede wszystkim US GAAP. Większość jednostek sprawozdawczych nie uważa, aby pomiędzy MSSF a innymi systemami występowało wiele znaczących różnic, wymagających dokonywania korekt. Różni respondenci zwracają jednak uwagę na odmienne różnice. Sporządzający sprawozdania finansowe według US GAAP zwracają zwykle uwagę na różnice dotyczące wyceny kontraktów terminowych i uprawnień wykazywanych w bilansie.

Ankieta dotycząca sposobu rozliczania unijnych systemów handlu emisjami oraz certyfikatów emisyjnych „Podwójnie trudne księgowanie - niepewność co do sposobu rozliczania unijnego systemu handlu emisjami i certyfikatów emisyjnych” objęła 26 jednostek z szeregu branż i krajów na całym świecie.

Publikacja omawia obecną praktykę. PwC nie wyraża opinii na temat prawidłowości omawianych w niej metod. Aby uzyskać bardziej szczegółowe informacje na temat wyników ankiety, należy się skontaktować z Richardem Frenchem (richard.french@uk.pwc.com) lub Jonathanem A. Rose'em (jonathan.a.rose@uk.pwc.com), ewentualnie wejść na stronę www.pwc.com/energy.



W celu uzyskania dalszych informacji prosimy o kontakt:

Szef zespołu ds. globalnej sprawozdawczości finansowej

Ian Wright: ian.d.wright@uk.pwc.com

tel: +44 207 804 3300

Szef zespołu ds. sprawozdawczości finansowej w Polsce

Mirosław Szmigielski: miroslaw.szmigielski@pl.pwc.com

tel: +48 22 523 4321

Zespół ds. sprawozdawczości finansowej w Polsce

Waldemar Lachowski: waldemar.lachowski@pl.pwc.com

tel: +48 22 523 4349

Robert Waliczek: robert.waliczek@pl.pwc.com

tel: +48 22 523 4332

Krzysztof Gmur: krzysztof.gmur@pl.pwc.com

tel: +48 22 523 4241

Aleksandra Rytko: aleksandra.rytko@pl.pwc.com

tel: +48 22 523 4112