

### **Streszczenie ze spotkania Grupy Ekspertów Technicznych EFRAG (EFRAG TEG) i Konsultacyjnego Forum Regulatorów (Consultative Forum of Standard Setters - CFSS) w kwietniu 2013 r.**

Grupa Ekspertów Technicznych EFRAG („EFRAG TEG” lub „Grupa EFRAG”) odbyła rozmowę konferencyjną w dniu 8 marca 2013 r. w celu zatwierdzenia projektu komentarza Grupy EFRAG do RMSR Exposure Draft *Nowacja instrumentów pochodnych i kontynuacja rachunkowości zabezpieczeń: Proponowane zmiany do MSR 39 oraz MSSF 9 (Novation of Derivatives and Continuation of hedge accounting: Proposed Amendments to IAS 39 and IFRS 9)*.

Grupa Ekspertów Technicznych EFRAG odbyła rozmowę konferencyjną w dniu 12 marca 2013 r. w celu omówienia uzupełniającego komentarza EFRAG do RMSR Review Draft *MSSF 9 Rozdział 6: Rachunkowość zabezpieczeń (IFRS 9 Chapter 6: Hedge Accounting)*.

Grupa EFRAG odbyła rozmowę konferencyjną w dniu 21 marca 2013 r. Omawiano następujące tematy:

- RMSR Exposure Draft *Ujawnienia dot. wartości odzyskiwalnej aktywów niefinansowych (Recoverable Amount Disclosures for Non-Financial Assets)*
- *Założenia koncepcyjne sprawozdawczości finansowej (The Conceptual Framework for Financial Reporting)*
- RMSR Review Draft *MSSF 9 Rozdział 6: Rachunkowość zabezpieczeń (IFRS 9 Chapter 6: Hedge Accounting)*
- RMSR Exposure Draft *Instrumenty finansowe: Prognozowane straty kredytowe (Financial Instruments: Expected Credit Losses)*

W dniach 3-5 kwietnia 2013 r., EFRAG TEG odbyła comiesięczne spotkanie. W pierwszym dniu, spotkanie poprowadzono łącznie z EFRAG CFSS. Spotkanie EFRAG CFSS było poświęcone przygotowaniu do pierwszego spotkania *Forum Doradczego Standardów Rachunkowości (Accounting Standards Advisory Forum - ASAF)* i omawiano *Założenia koncepcyjne sprawozdawczości finansowej (The Conceptual Framework for Financial Reporting)*. W trakcie spotkania omawiano również następujące tematy:

- *Założenia koncepcyjne sprawozdawczości finansowej (The Conceptual Framework for Financial Reporting)*
- RMSR Exposure Draft *Instrumenty finansowe: Prognozowane straty kredytowe (Financial Instruments: Expected Credit Losses)*
- RMSR Exposure Draft *Klasyfikacja i Wycena: Ograniczone zmiany do MSSF 9 (Classification and Measurement: Limited Amendments to IFRS 9)*
- RMSR Exposure Draft *Objaśnienie akceptowalnych metod amortyzacji (Clarification of Acceptable Methods of Depreciation and Amortisation)*
- RMSR Exposure Draft *Nabycie udziałów we wspólnym działaniu (Acquisition of an Interest in a Joint Operation)*
- RMSR Exposure Draft *Sprzedaż lub przenoszenie aktywów pomiędzy inwestorem, jego jednostką stowarzyszoną lub joint venture (Sale or Contribution of Assets between an Investor and its Associate or Joint Venture)*
- RMSR Exposure Draft *Metoda Kapitałowa: Udział w zmianach pozostałych aktywów netto (Equity Method: Share of Other Net Asset Changes)*
- RMSR Exposure Draft *Nowacja instrumentów pochodnych i kontynuacja rachunkowości zabezpieczeń. Proponowane zmiany do MSR 39 oraz MSSF 9 (Novation of Derivatives and Continuation of Hedge Accounting: Proposed Amendments to IAS 39 and IFRS 9)*
- EFRAG/OIC *Kwestionariusz EFRAG/ OIC: Wycena wartości firmy po początkowym ujęciu (Questionnaire The Subsequent Measurement of Goodwill)*
- Otwarty Projekt EFRAG/ANC/FRC *Zasady ujawniania informacji w notach do sprawozdania finansowego (Proactive Project Towards a Disclosure Framework for the Notes)*

- Projekt RMSR *Ujmowanie Przychodów (Revenue Recognition)*
- Otwarty Projekt EFRAG/ANC/FRC *Rola modelu biznesowego w sprawozdaniu finansowym (The Role of the Business Model in Financial Reporting)*

## Najważniejsze kwestie

### Komentarze

W dniu 22 marca 2013 r., EFRAG przesłała do RMSR uzupełniający komentarz do RMSR Review Draft *MSSF 9 Rozdział 6 Rachunkowość zabezpieczeń* dot. aktualnej praktyki w zakresie ujmowania makro zabezpieczeń (*IFRS 9 Chapter 6: Hedge Accounting*). Więcej informacji przedstawiono na stronie 2.

W dniu 25 marca 2013 r., EFRAG opublikowała swój komentarz do RMSR Exposure Draft *Ujawnienia dot. wartości odzyskiwalnej aktywów niefinansowych (Recoverable Amount Disclosures for Non-Financial Assets)*. Więcej informacji przedstawiono na stronie 3.

W dniu 10 kwietnia 2013 r., EFRAG opublikowała swój komentarz do RMSR Exposure Draft *Nowacja instrumentów pochodnych i kontynuacja rachunkowości zabezpieczeń. Proponowane zmiany do MSR 39 oraz MSSF 9 (Novation of Derivatives and Continuation of Hedge Accounting: Proposed Amendments to IAS 39 and IFRS 9)*. Więcej informacji przedstawiono na stronie 2.

W dniu 10 kwietnia 2013 r., EFRAG opublikowała swój komentarz do RMSR Exposure Draft *Objaśnienie akceptowalnych metod amortyzacji (Clarification of Acceptable Methods of Depreciation and Amortisation)*. Więcej informacji przedstawiono na stronie 5.

W dniu 12 kwietnia 2013 r., EFRAG opublikowała swój komentarz do RMSR Exposure Draft *Metoda Kapitałowa: Udział w zmianach pozostałych aktywów netto (Equity Method: Share of Other Net Asset Changes)*. Więcej informacji przedstawiono na stronie 6.

W dniu 15 kwietnia 2013 r., EFRAG opublikowała swój komentarz do RMSR Exposure Draft *Sprzedaż lub przenoszenie aktywów pomiędzy inwestorem, jego jednostką stowarzyszoną lub joint venture (Sale or Contribution of Assets between an Investor and its Associate or Joint Venture)*. Więcej informacji przedstawiono na stronie 6.

W dniu 16 kwietnia 2013 r., EFRAG opublikowała swój komentarz do RMSR Exposure Draft *Klasyfikacja i Wycena: Ograniczone zmiany do MSSF 9 (Classification and Measurement: Limited Amendments to IFRS 9)*. Więcej informacji przedstawiono na stronie 4.

EFRAG spodziewa się opublikować wkrótce swój ostateczny komentarz do RMSR Exposure Draft *Nabycie udziałów we wspólnym działaniu (Acquisition of an Interest in a Joint Operation)*. Więcej informacji przedstawiono na stronie 6.

### **RMSR Exposure Draft *Nowacja instrumentów pochodnych i kontynuacja rachunkowości zabezpieczeń. Proponowane zmiany do MSR 39 oraz MSSF 9 (Novation of Derivatives and Continuation of Hedge Accounting: Proposed Amendments to IAS 39 and IFRS 9)***

EFRAG TEG zatwierdziła projekt swojego komentarza w odpowiedzi na RMSR *Exposure Draft* podczas rozmowy konferencyjnej w dniu 8 marca 2013 r. Projekt komentarza EFRAG został opublikowany w dniu 11 marca 2013 r.; termin składania uwag do RMSR *Exposure Draft* został wyznaczony na 25 marca 2013 r.

Podczas spotkania w kwietniu 2013 r., EFRAG TEG zatwierdziła ostateczny kształt swojego komentarza, w którym zaaprobowała elastyczność RMSR w zakresie zwolnień z obowiązku zaprzestania stosowania zasad rachunkowości zabezpieczeń, w sytuacji, gdy jednostki dokonują nowacji (odnowienia) instrumentów zabezpieczających w transakcjach z jednostkami centralnymi. EFRAG jest jednak zdania, że RMSR powinna usunąć warunek, że nowacja powinna być wymagana przepisami prawa lub regulacjami, gdyż taki warunek niepotrzebnie ograniczy zakres zwolnienia. Zakres zwolnień powinien obejmować wszystkie dobrowolne nowacje w transakcjach z jednostkami centralnymi, ponieważ ekonomiczny wpływ nowacji na jednostkę centralną (partnera transakcji) jest taki sam, niezależnie od tego, czy nowacja jest wymagana przepisami prawa, została dokonana na skutek przewidywania wymogu prawnego, została przeprowadzona w celu uzyskania zwolnienia regulacyjnego, czy też została przeprowadzona całkowicie dobrowolnie.

EFRAG odnotowała również stosowanie różnych praktyk w zakresie interpretacji wymogów usuwania z bilansu, stosowanych dla nowacji (odnowienia), polegające mianowicie na tym, że niektóre nowacje nie prowadzą do

usunięcia instrumentu finansowego z bilansu. Nie wyrażając poglądu, czy jest to właściwa interpretacja, czy też nie, EFRAG wskazała, iż proponowane w *Exposure Draft* sformułowania zabronią takiej interpretacji. W związku z powyższym, EFRAG jest zdania, że zamiast ustanawiania wymogu zastosowania retrospektywnego (z mocą wsteczną), RMSR powinna raczej określić datę wejścia nowych wymogów w życie, przewidując jednocześnie możliwość wcześniejszego ich zastosowania, i dodatkowo ustanowić wymóg wyłączenia zastosowania prospektywnego.

### **RMSR Review Draft MSSF 9 Rozdział 6 Rachunkowość zabezpieczeń (IFRS 9 Chapter 6: Hedge Accounting)**

W trakcie rozmowy konferencyjnej w dniu 12 marca 2013 r., EFRAG TEG omówiła projekt uzupełniającego komentarza nt. wpływu aktualnej praktyki makro zabezpieczania w transakcjach przechodzenia z wymogów MSR 39 *Instrumenty finansowe: Klasyfikacja i wycena* do rozwiązań zawartych w *Review Draft*, które będą zawarte w Rozdziale 6 MSSF 9 *Instrumenty finansowe*. W trakcie rozmowy konferencyjnej w dniu 21 marca 2013 r., EFRAG TEG zatwierdziła komentarz uzupełniający. Komentarz uzupełniający stwierdzał, iż niektóre praktyki zabezpieczania portfeli dopuszczalne obecnie pod rządami MSR 39 nie będą mogły być kontynuowane. Wynika to z tego, iż RMSR dokonała rozdzielenia (*decoupling*) projektu makro zabezpieczeń otwartych portfeli od ogólnych wymogów rachunkowości zabezpieczeń. W komentarzu uzupełniającym, EFRAG określiła, że prostym i praktycznym sposobem upewnienia się, czy przedmiotowy *Review Draft* nie będzie mieć wpływu na aktualną praktykę zabezpieczenia portfela zgodnie z MSR 39, byłoby zapewnienie jednostkom możliwości wyboru pomiędzy (1) możliwością dochowania wymogów rachunkowości zabezpieczeń zgodnie z MSR 39 w stosunku do wszystkich ustanowionych zabezpieczeń aż do czasu, gdy jednostki te zdecydują się nieodwołalnie i nieodwracalnie stosować MSSF 9, albo do czasu zakończenia projektu dot. makro zabezpieczeń, i (2) nieodwołalnym i nieodwracalnym przyjęciem wymogów przedmiotowego *Review Draft*.

### **RMSR Exposure Draft Ujawnienia dot. wartości odzyskiwalnej aktywów niefinansowych (Recoverable Amount Disclosures for Non-Financial Assets)**

W tym *Exposure Draft* RMSR zaproponowała zmiany do ujawnień w zakresie wymogów MSR 36 *Utrata wartości aktywów* w odniesieniu do wyceny wartości odzyskiwalnej aktywów ze stwierdzoną utratą wartości. Wymogi dotyczące takich ujawnień zostały wprowadzone w konsekwencji wydania MSSF 13 *Wycena wartości godziwej* w maju 2011 r., jednak RMSR przyznała, że niektóre zmiany do MSR 36 spowodowały, że wymogi tego standardu były wdrażane w zakresie szerszym, niż zamierzony.

W swoim końcowym komentarzu, EFRAG zgodziła się z propozycją RMSR, ponieważ usuwa ona uciążliwe i niezamierzone wymogi w zakresie ujawniania informacji, bez jakiegokolwiek niekorzystnego wpływu na wagę i zrozumiałość informacji finansowej.

### **RMSR Exposure Draft Instrumenty finansowe: Prognozowane straty kredytowe (Financial Instruments: Expected Credit Losses)**

W dniu 7 marca 2013 r., RMSR opublikowała *Exposure Draft Instrumenty finansowe: Prognozowane straty kredytowe (Financial Instruments: Expected Credit Losses)*; EFRAG TEG omówiła wstępny projekt komentarza do tego *Exposure Draft* podczas rozmowy konferencyjnej w dniu 21 marca 2013 r. i podczas spotkania w kwietniu 2013 r. RMSR *Exposure Draft* proponuje wyeliminowanie istniejącego wymogu rozpoznawania (ujmowania) strat z tytułu utraty wartości tylko po zaistnieniu zdarzenia straty kredytowej. Zamiast tego, proponuje się ujmowanie nawet prognoz strat kredytowych, również wtedy, gdy nie występuje specyficzne zdarzenie prowadzące do powstania straty kredytowej, a następnie – uaktualnianie tych prognoz. Ponadto, podejście bazujące na podwójnej (dwoistej) wycenie (*dual measurement approach*) będzie wymagać od jednostek rozróżnienia pomiędzy aktywami, które uległy utracie wartości i tymi, które nie wykazują utraty wartości, oraz ujmowania rezerwy na utratę wartości przez okres 12 miesięcy lub przez cały okres, przez który prognozuje się występowanie strat kredytowych, w zależności od stopnia pogorszenia kondycji finansowej kredytobiorcy i jego możliwości spełnienia kontraktowych warunków kredytowania.

EFRAG TEG omówiła główne propozycje oraz kwestię tego, czy *Exposure Draft* osiąga akceptowalną równowagę pomiędzy kosztem wdrożenia prezentowanych wymogów i ekonomią proponowanych rozwiązań. EFRAG TEG rozważyła również podejście proponowane przez amerykańskiego regulatora, FASB (Financial Accounting Standards Board) polegające na rozpoznaniu rezerwy w wysokości wszystkich prognozowanych strat kredytowych na moment początkowego ujęcia.

Członkowie EFRAG TEG przedyskutowali, czy proponowane podejście RMSR - które odnosi się do wszystkich rozwiązań proponowanych przez G20 i regulatorów, polegających na wcześniejszym ujmowaniu strat

kredytowych i charakteryzujących się niższymi kosztami implementacji niż te, wynikające z pierwotnych propozycji z roku 2009 - w sposób adekwatny odzwierciedli ekonomikę transakcji kredytowania.

### **Założenia koncepcyjne sprawozdawczości finansowej (*The Conceptual Framework for Financial Reporting*)**

W trakcie rozmowy konferencyjnej w dniu 21 marca 2013 r., EFRAG TEG zatwierdziła biuletyn na temat zasady ostrożności (*prudence*). Przed opublikowaniem, biuletyn musiał zostać zaaprobowany przez regulatorów niemieckich, brytyjskich, francuskich i włoskich.

Podczas spotkania w kwietniu 2013 r., EFRAG CFSS przygotowywała się do spotkania *Forum Doradczego Fundacji Standardów Rachunkowości MSSF (IFRS Foundation's Accounting Standards Advisory Forum-ASAF)*, którego plan obejmował założenia koncepcyjne sprawozdawczości finansowej. Członkowie EFRAG CFSS przedstawili szereg komentarzy, które – ich zdaniem – europejscy przedstawiciele powinni uwzględnić podczas spotkania ASAF, w tym te, wypunktowane poniżej:

- Ponieważ zakres projektu ograniczał się do sprawozdania finansowego, uznano za konieczne, by RMSR wyjaśniła rolę sprawozdań finansowych w kontekście sprawozdawczości finansowej;
- Konsekwencje proponowanych definicji elementów (pozycji sprawozdania finansowego), powinny zostać zilustrowane w *discussion paper*;
- Podejście rozważane przez RMSR w stosunku do kapitału własnego rozwiązało pewne kwestie dotyczące rozróżnienia pomiędzy zadłużeniem i kapitałem – jednak nie wszystkie – a zatem należałoby uwzględnić różne punkty widzenia;
- Należy uwzględnić asymetrię pomiędzy aktywami i zobowiązaniami (zasada ostrożności);
- Należy uwzględnić prawdopodobieństwo zwiększenia i zmniejszenia stanu aktywów i zobowiązań, przed ich ujęciem;
- Wstępna wycena powinna zazwyczaj bazować na cenie transakcji;
- Wycena powinna w zamierzeniu być istotna zarówno dla sytuacji majątkowej i finansowej jak i wyników jednostki, i powinna odzwierciedlać prognozowany sposób realizacji aktywów lub rozliczenia zobowiązań;
- Założenia koncepcyjne powinny definiować, czym jest rezultat/ wynik działalności;
- Kryteria ustalania, co należy ujmować w Pozostałych całkowitych dochodach nie powinny wynikać z aktualnych wymogów MSSF (a raczej bazować na celu sporządzania poszczególnych sprawozdań); oraz
- Okres przedstawiania uwag do mającego się wkrótce ukazać RMSR *Discussion Paper* powinien wynosić sześć miesięcy (a nie jedynie cztery miesiące, jak przewidują to aktualne propozycje).

Zamiar RMSR, by nie uwzględniać jakichkolwiek nowych pomysłów dotyczących koncepcji/ pojęcia jednostki sprawozdawczej w *Discussion Paper* został również omówiony. Członkowie EFRAG CFSS zgodzili się, że jeżeli RMSR nie będzie dalej zajmować się pojęciem/ koncepcją jednostki sprawozdawczej, nie powinni oni uczestniczyć w dalszym procedowaniu *Discussion Paper*.

Niektórzy członkowie EFRAG CFSS uważali, że *Discussion Paper* powinien prezentować rozwiązania alternatywne w stosunku do podejścia bazującego na jednostce sprawozdawczej (*alternatives to the entity approach*), a nie ujmować rozwiązania poprzedniego *Exposure Draft* oraz otrzymane komentarze w formie załącznika.

Podczas spotkania w kwietniu 2013 r., EFRAG TEG omówiła projekt/ wersję wstępną (*draft*) swoich biuletynów na temat roli modelu biznesowego w sprawozdaniach finansowych i podejścia bazującego na aktywach/ zobowiązaniach. Członkowie EFRAG TEG zastanawiali się również nad tym, czy należy wydać biuletyn na temat kwestii złożoności i zadeklarowali swoje wsparcie dla dalszego zbadania tego zagadnienia.

### **RMSR Exposure Draft Klasyfikacja i wycena: Ograniczone zmiany do MSSF 9 (*Classification and Measurement: Limited Amendments to IFRS 9*)**

Podczas spotkania w kwietniu 2013 r., EFRAG TEG zatwierdziła swój ostateczny komentarz przygotowany w odpowiedzi na *Exposure Draft*. W tym komentarzu, EFRAG zaakceptowała decyzję RMSR, by rozważyć wprowadzenie ograniczonych zmian do MSSF 9 *Instrumenty finansowe* i doceniła wysiłki na rzecz zajęcia się przypadkami niespójności księgowej (*accounting mismatches*) wynikającymi z zastosowania różnych modeli wyceny wobec aktywów finansowych i zobowiązań ubezpieczeniowych. EFRAG wyraziła jednak zaniepokojenie tym, że nadal istnieje wiele rodzajów aktywów finansowych, które – z różnych powodów - nie spełniłyby wymogów testu kontraktowej charakterystyki przepływów pieniężnych (*contractual cash flow characteristics test*) pomimo tego, że wycena na bazie innej niż „w wartości godziwej przez wynik finansowy” (*at fair value through profit or loss – „FV-PL”*) dostarczałaby bardziej użytecznych informacji. EFRAG uważała również, że RMSR powinna wyjaśnić, że definicja „udziału” przedstawiona w MSSF9 (i wytyczne

stosowania tego standardu) nie miały być w zamierzeniu niespójne ze sposobami, w jaki jednostki ustalają w praktyce swój udział w aktywach finansowych, na przykład poprzez uwzględnianie uzasadnionej marży zysku oraz premii za ryzyko płynności, a także poprzez uwzględnianie innych typowych dla danej jednostki czynników, takich jak oczekiwane zachowanie klientów w przyszłości, o ile określony w ten sposób udział będzie odzwierciedlał transakcję rynkową. Ponadto, EFRAG zarekomendowała, by RMSR wprowadziła do MSSF 9 „instytucję” oddzielenia/ wydzielenia (*bifurcation*) w stosunku do aktywów finansowych w oparciu o podejście spójne z oceną charakterystyki kontraktowych przepływów pieniężnych, jak opisano to akapitach BC63-BC66 dokumentu *Exposure Draft*, chyba, że jednostka wybierze opcję wartości godziwej, by uniknąć nadmiernych kosztów wynikających z oddzielenia, czy to na poziomie jednostki, czy portfela.

Jeżeli chodzi o wprowadzenie trzeciego modelu biznesowego w MSSF 9, EFRAG uważała, że *Exposure Draft* nie zidentyfikował w jasny sposób modelu biznesowego wycenianego „w wartości godziwej przez pozostałe całkowite dochody” (*at fair value through Other Comprehensive Income – „FV-OCI”*). Ponadto, *Exposure Draft* nie w pełni odpowiedział na wątpliwości zgłaszane przez spółki ubezpieczeniowe, które były jednym z powodów ponownego zajęcia się kwestią wymogów klasyfikacji i wyceny pod rządami MSSF 9. EFRAG uważała, że wycena na bazie FV-OCI jest koniecznym elementem rozwiązania przygotowanego w odpowiedzi na wątpliwości ubezpieczycieli dot. raportowania przypadków niespójności księgowych i wyników działalności. W związku z tym, EFRAG zarekomendowała RMSR, by ta wprowadziła do projektu dot. umów ubezpieczeniowych wycenę na bazie FV-OCI.

### **RMSR Exposure Draft *Objaśnienie akceptowalnych metod amortyzacji (Clarification of Acceptable Methods of Depreciation and Amortisation)***

---

Podczas spotkania w kwietniu 2013r., EFRAG TEG zatwierdziła swój ostateczny komentarz do *Exposure Draft*.

W swoim ostatecznym komentarzu, EFRAG poparła wysiłki RMSR w sprawie objaśnienia aktualnych wymogów dotyczących zastosowania metod amortyzacji bazujących na przychodach.

EFRAG uważała jednak, że RMSR powinna usunąć wszelkie „kwestie językowe” z *Exposure Draft* które zniechęcają jednostki do stosowania metod bazujących na przychodach, gdy zastosowane sformułowania w sposób właściwy odzwierciedlają amortyzację środków trwałych na drodze ich ekonomicznego użytkowania.

### **RMSR Exposure Draft *Nabycie udziałów we wspólnym działaniu (Acquisition of an Interest in a Joint Operation)***

---

Na spotkaniu w kwietniu 2013 r., EFRAG TEG omówiła i zatwierdziła ostateczny kształt swojego komentarza do *Exposure Draft*. *Exposure Draft* zaproponował zmiany do MSSF 11 *Wspólne ustalenia umowne* polegające na tym, że wspólny operator powinien zastosować istotne regulacje dotyczące połączenia jednostek gospodarczych zawarte w MSSF 3 *Połączenia jednostek gospodarczych* oraz inne przedmiotowe MSSF-y przy rozliczaniu i ujmowaniu takich transakcji nabycia. Ani MSSF 11 ani MSR 31 *Udziały w Joint Ventures* nie odnoszą się w sposób bezpośredni do rodzaju transakcji omawianych w tym akapicie.

W swoim ostatecznym komentarzu, EFRAG poparła cel *Exposure Draft* oraz starania RMSR, by bezpośrednio uregulować tę kwestię. EFRAG zidentyfikowała jednak kilkanaście istotnych wątpliwości dotyczących zastosowania postanowień MSSF 3 do transakcji nabycia udziałów we wspólnym działaniu. W opinii EFRAG, przedmiotowy *Exposure Draft* odniósł się do tej kwestii koncentrując się jedynie na wąskim zbiorze okoliczności i nie odniósł się do wielu istotnych zagadnień powiązanych. EFRAG wyraziła swoje obawy, że takie podejście może spowodować powstanie nowych niepewności księgowych i może przedłużyć stosowanie różnych praktyk w tym obszarze. Z powodu swoich wątpliwości, EFRAG nie poparła zaproponowanych zmian.

W opinii EFRAG, niezbędna jest pełna analiza ujęcia księgowego transakcji nabycia udziałów we wspólnym działaniu, by wypracować spójne rozwiązanie księgowe dotyczące ujmowania tego rodzaju transakcji oraz innych podobnych transakcji. EFRAG wskazała również, że przed sfinalizowaniem przedmiotowego *Exposure Draft* RMSR musiałaby zbadać relacje (interakcje) pomiędzy *Exposure Draft* a istniejącymi wymogami MSSF w tym zakresie i innymi zmianami do standardów, które są aktualnie przygotowywane.

## **RMSR Exposure Draft *Sprzedaż lub przenoszenie aktywów pomiędzy inwestorem, jego jednostką stowarzyszoną lub joint venture (Sale or Contribution of Assets between an Investor and its Associate or Joint Venture)***

---

Podczas spotkania w kwietniu 2013 r., EFRAG TEG zatwierdziła ostateczny kształt swojego komentarza do *Exposure Draft*, który został wydany przez RMSR w grudniu 2012 r. Celem tego *Exposure Draft* jest odniesienie się do kwestii potwierdzonej niespójności pomiędzy wymogami MSSF 10 *Skonsolidowane sprawozdania finansowe* i MSR 28 *Inwestycje w Jednostki Stowarzyszone i Joint Ventures (2011)* w obszarze utraty kontroli nad jednostką zależną, która została sprzedana lub wniesiona aportem to jednostki stowarzyszonej lub joint venture.

W swoim ostatecznym komentarzu, EFRAG przyznała, iż istnieje niespójność pomiędzy MSSF10 i MSRS 28 i uznała, iż zaletą zaproponowanych zmian jest dostarczenie pragmatycznego krótkoterminowego rozwiązania służącego wyeliminowaniu stosowania różnych praktyk w tym obszarze.

EFRAG wyraziła jednak wątpliwości, że *Exposure Draft* będzie wymagać od jednostek ustalenia, czy sprzedawany lub wnoszony aportem składnik aktywów spełnia kryteria jednostki gospodarczej/ biznesu w świetle MSSF 3 *Połączenia jednostek gospodarczych*. Zastosowanie definicji jednostki gospodarczej/ biznesu w MSSF 3 często wymaga zastosowania profesjonalnego osądu, a zaproponowane podejście kładzie znaczący nacisk na definicję jednostki gospodarczej/ biznesu.

EFRAG wyraziła również wątpliwości odnośnie tego, że *Exposure Draft* może spowodować powstanie wielu innych kwestii na gruncie MSSF 10 i MSR 28, które szerzej wyjaśniła w swoim komentarzu.

Na koniec, EFRAG zasugerowała, że RMSR powinna również poruszyć w przedmiotowym *Exposure Draft* kwestię ujęcia w jednostkowym sprawozdaniu finansowym transakcji sprzedaży lub wniesienia aportem do wspólnego działania aktywów i kwestię przeklasyfikowania zysków i strat, które wcześniej ujmowano w pozostałych całkowitych dochodach.

## **RMSR Exposure Draft *Metoda Kapitałowa: Udział w zmianach pozostałych aktywów netto (Equity Method: Share of Other Net Asset Changes)***

---

Podczas spotkania w kwietniu 2013 r., EFRAG TEG zatwierdziła ostateczny kształt swojego komentarza do przedmiotowego *Exposure Draft*.

*Exposure Draft* zaproponował zmianę do MSR 28 *Inwestycje w Jednostkach Stowarzyszonych i Joint Ventures* polegającą na ujęciu przez inwestora zmian w pozostałych aktywach netto jednostki, w którą dokonał on inwestycji, rozliczanych metodą kapitałową, które nie zostały ujęte w zysku lub stracie, pozostałym całkowitym dochodzie jednostki, w którą dokonano inwestycji i których nie otrzymano w wyniku dystrybucji („pozostałe zmiany w aktywach netto”). Zaproponowane zmiany spowodują, że pozostałe zmiany w aktywach netto będą musiały zostać ujęte bezpośrednio w kapitale własnym inwestora, zaś inwestor będzie musiał „przepuścić” („recycle”) takie zmiany przez wynik finansowy, kiedy przestanie ujmować inwestycję metodą kapitałową.

W swoim ostatecznym komentarzu, EFRAG przyznała, iż istnieją różne sposoby ujmowania przez inwestorów udziałów w pozostałych zmianach w aktywach netto jednostek, w które dokonali inwestycji, i – w związku z tym - poparła działania RMSR służące rozwiązaniu kwestii niejednolitego ujęcia. EFRAG uważa jednak, że zaproponowane przez RMSR rozwiązanie spowoduje, że niektóre transakcje pomiędzy jednostką, w którą dokonano inwestycji i stronami trzecimi będą ujmowane tak jak gdyby były to transakcje z właścicielami inwestora. To zaś mogłoby doprowadzić do niespójności w prezentacji w stosunku do zapisów MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych*, które wymagają od jednostek ujmowania wszystkich zmian o charakterze nie-właścicielskim w kapitale własnym w pozycji całkowitego dochodu (*comprehensive income*).

EFRAG uważała również, że nie było koncepcyjnego uzasadnienia dla „przepuszczenia” przez wynik finansowy pozostałych zmian w aktywach netto szczególnie, że zaproponowane zmiany bazują na założeniu, że pozostałe zmiany w aktywach netto należy ujmować w taki sam sposób, jak transakcje z udziałem właścicieli.

W opinii EFRAG, krótkoterminowe rozwiązanie nie powinno wprowadzać fundamentalnie nowego podejścia i nie powinno prowadzić do niespójności z istniejącymi MSSF. W związku z tym, EFRAG nie zgodziła się na zmiany zaproponowane przez RMSR.

Zamiast tego, EFRAG rekomendowała, by RMSR podjęła dalsze prace nad założeniami koncepcyjnymi metody kapitałowej (tj. czy jest to „jedno-liniowa” konsolidacja, czy podstawa wyceny) w celu zajęcia się kwestią ujęcia księgowego różnych rodzajów transakcji, które skutkują powstaniem pozostałych zmian w aktywach netto.

## Kwestionariusz EFRAG/OIC Wycena wartości firmy po początkowym ujęciu (*The Subsequent Measurement of Goodwill*)

---

Na spotkaniu w kwietniu 2013 r., EFRAG TEG zatwierdziła swoje oświadczenie dot. otrzymanego *feedback* tj. odpowiedzi z kwestionariusza nt. utraty wartości firmy i amortyzacji, sporządzonego przez pracowników OIC i EFRAG. Wyniki kwestionariusza pokazują, że istnieje wiele różnych stanowisk w kwestii ujmowania wartości firmy.

## EFRAG/ANC/FRC Otwarty Projekt Zasady ujawniania informacji w notach do sprawozdania finansowego (*Towards a Disclosure Framework for the Notes*)

---

Na spotkaniu w kwietniu 2013 r., EFRAG TEG zatwierdziła wspólne oświadczenie dot. otrzymanego *feedback* nt. *Discussion Paper* sporządzonego przez pracowników EFRAG, ANC i FRC.

Wspólne oświadczenie podkreśliło główny przekaz lokalnych zespołów EFRAG, które w większości poparły działania służące temu, by noty do sprawozdania finansowego zawierały wyłącznie wszystkie istotne informacje i nie były „zaśmiecane” ujawnieniami niezwiązanymi z tematem; jednak poglądy w sprawie metody osiągnięcia tego celu różniły się.

FASB również otrzymała *feedback* do swojego *Discussion Paper*. Pracownicy EFRAG i FASB wspólnie przedstawiają podsumowanie z otrzymanych opinii na następnym spotkaniu Międzynarodowego Forum Regulatorów Księgowości.

## Projekt RMSR Ujmowanie Przychodów (*Revenue Recognition*)

---

Na spotkaniu w kwietniu 2013 r., EFRAG TEG otrzymała prezentację dot. problemów spółek telekomunikacyjnych w spełnianiu wymogów dot. ujmowania przychodów.

Członkowie EFRAG TEG omówili również najbardziej aktualne rozwiązania prezentowane w ramach tego projektu.

## Otwarty Projekt EFRAG/ANC/FRC Rola modelu biznesowego w sprawozdaniu finansowym (*The Role of the Business Model in Financial Reporting*)

---

EFRAG TEG omówiła status projektu i zajęła się wersją wstępną biuletynu na temat *Roli modelu biznesowego w sprawozdaniu finansowym*. Oczekuje się, że biuletyn, stanowiący część seryjnej publikacji EFRAG i Krajowych Regulatorów Księgowości, zostanie wydany przed opublikowaniem przedmiotowego *Discussion Paper*. EFRAG TEG zamierza sfinalizować dyskusję nad tym projektem podczas spotkania w maju br.