Grant Thornton

Przygotuj się do MSSF 18

Nowy standard dotyczący prezentacji i ujawnień w sprawozdaniach finansowych



Wstęp

Zmiany w stosunku do MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” mogą mieć istotny wpływ na sprawozdania finansowe. Jednostki powinny rozpocząć przygotowania do wdrożenia MSSF 18 „Prezentacja i ujawnienia w sprawozdaniach finansowych” odpowiednio wcześnie.

W kwietniu 2024 r. Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR) wydała nowy standard rachunkowości, MSSF 18 „Prezentacja i ujawnienia w sprawozdaniach finansowych”. Standard ten zastąpi dotychczasowy MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”, stosowany od wielu lat.

Na pierwszy rzut oka nowy standard może wydawać się stosunkowo prosty. Wprowadza on nowe wymogi dotyczące prezentacji sprawozdania z zysku lub straty oraz nowe ujawnienia odnoszące się do mierników wyniku działalności określonych przez kierownictwo. Szczegółowe wymagania mogą jednak powodować wyzwania, z którymi jednostki sprawozdawcze będą musiały się zmierzyć, aby prawidłowo zastosować nowy standard. Biorąc pod uwagę potencjalnie szeroki zakres zmian wynikających z MSSF 18, przygotowanie do jego wdrożenia powinno zostać potraktowane priorytetowo.

Niniejsza publikacja przedstawia ogólny przegląd nowych wymogów MSSF 18 wraz z praktycznymi spostrzeżeniami dotyczącymi wyzwań związanych z ich zastosowaniem. W przypadku niektórych jednostek analiza ta może wskazywać na konieczność odpowiednio wczesnego rozpoczęcia procesu przejścia na nowy standard. Pozwoli to zapewnić pełne przygotowanie do obowiązkowego zastosowania MSSF 18 dla rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 stycznia 2027 r. lub później, w tym do retrospektywnego przekształcenia danych porównawczych.



Podsumowanie najważniejszych zmian

Podstawowe sprawozdania finansowe

Podstawowe sprawozdania finansowe powinny zapewniać użyteczne uporządkowane zestawienia aktywów, zobowiązań, kapitału własnego, dochodów, kosztów i przepływów pieniężnych jednostki.

Należy zapewnić wyraźne powiązanie pomiędzy informacjami prezentowanymi w podstawowych sprawozdaniach finansowych a informacjami ujawnianymi w notach do sprawozdania finansowego.

Sprawozdanie z zysku lub straty

MSSF 18 wprowadza następujące zmiany:

A. dwie nowe zdefiniowane sumy cząstkowe:

1. zysk lub strata operacyjna;
2. zysk lub strata przed finansowaniem i opodatkowaniem;

B. kategorie służące klasyfikacji dochodów i kosztów:

1. operacyjną;
2. inwestycyjną;
3. finansowania;
4. podatku dochodowego;
5. działalności zaniechanej.

Noty do sprawozdania finansowego

Noty powinny zawierać istotne informacje uzupełniające podstawowe sprawozdania finansowe.

MSSF 18 wprowadza lub zmienia między innymi ujawnienia dotyczące:

A. mierników wyniku działalności określonych przez kierownictwo;

B. określonych kosztów rodzajowych.

Rozszerzone wytyczne dotyczące grupowania informacji

MSSF 18 wprowadza rozszerzone wytyczne dotyczące grupowania informacji, w tym ich agregacji i dezagregacji.

Wytyczne te mają zastosowanie do wszystkich podstawowych sprawozdań finansowych oraz do not do sprawozdania finansowego.

Ogólne wymogi dotyczące sprawozdania finansowego zostały przeniesione z MSR 1. Wprowadzono także ograniczone zmiany określonych wymogów dotyczących sprawozdania z przepływów pieniężnych oraz sprawozdania z sytuacji finansowej. Sprawozdanie z całkowitych dochodów oraz sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym pozostają zasadniczo bez zmian.



Grant Thornton

Zmiany w sprawozdaniu z zysku lub straty

MSSF 18 w istotny sposób zmienia sprawozdanie z zysku lub straty. Standard wymaga prezentacji dwóch nowych sum cząstkowych powyżej wymaganej sumy „zysk lub strata". Jednocześnie dzieli sprawozdanie z zysku lub straty na pięć odrębnych części, czyli kategorii.

Poniższe zestawienie podsumowuje wymogi klasyfikacyjne dotyczące jednostki, która nie prowadzi określonej głównej działalności gospodarczej w rozumieniu MSSF 18. Zagadnienie określonych głównych działalności gospodarczych zostało omówione w dalszej części dokumentu.

Kategorie i sumy cząstkowe w sprawozdaniu z zysku lub straty

Kategoria operacyjna

Kategoria operacyjna obejmuje dochody i koszty, które:

- nie spełniają wymogów klasyfikacji do innych kategorii; lub
- zgodnie z MSSF 18 muszą zostać zaklasyfikowane do kategorii operacyjnej

Zysk lub strata operacyjna
Jest to pierwsza nowa obowiązkowa suma cząstkowa.

Kategoria działalności zaniechanej

Kategoria ta obejmuje dochody i koszty działalności zaniechanej.

Kategoria inwestycyjna

Kategoria inwestycyjna obejmuje dochody i koszty dotyczące:

- inwestycji w jednostki stowarzyszone, wspólne przedsięwzięcia oraz niekonsolidowane jednostki zależne;
- środków pieniężnych i ich ekwiwalentów;
- innych aktywów generujących zwrot indywidualnie i w dużej mierze niezależnie od pozostałych zasobów jednostki.

Dochody i koszty klasyfikowane do tej kategorii obejmują jedynie:

- dochody generowane przez „aktywa nieoperacyjne", np. przychody z najmu, odsetki czy dywidendy;
- dochody i koszty wynikające z początkowej i późniejszej wyceny tych aktywów, ich usunięcia z bilansu, oraz z tytułu klasyfikacji i wyceny jako przeznaczonych do sprzedaży;
- krańcowe koszty dające się bezpośrednio przyporządkować do nabycia i zbycia tych aktywów, np. koszty transakcyjne dotyczące aktywów finansowych wycenianych w wartości godziwej przez wynik finansowy takie jak prowizje maklerskie.

Zysk lub strata przed finansowaniem i opodatkowaniem
Jest to druga nowa obowiązkowa suma cząstkowa.

Kategoria finansowania

Kategoria finansowania obejmuje:

- dochody i koszty dotyczące zobowiązań powstałych w wyniku transakcji obejmujących wyłącznie pozyskanie finansowania;
- przychody i koszty odsetkowe oraz dochody i koszty wynikające ze zmian stóp procentowych w odniesieniu do zobowiązań powstałych w wyniku transakcji, które nie obejmują wyłącznie pozyskania finansowania.

Kategoria podatku dochodowego

Kategoria ta obejmuje dochody i koszty związane z podatkiem dochodowym.

Zysk lub strata

Po uwzględnieniu wszystkich pięciu kategorii prezentowana jest łączna kwota zysku lub straty.

Zmiany w sprawozdaniu z zysku lub straty

Kategorie dochodów i kosztów

1. **Kategoria operacyjna**
2. **Kategoria inwestycyjna**
3. **Kategoria finansowania**
4. **Kategoria podatku dochodowego**
5. **Kategoria działalności zaniechanej**

Chociaż kategorie operacyjna, inwestycyjna i finansowania mogą wydawać się znajome, należy podkreślić, że nie odpowiadają one kategoriom stosowanym w sprawozdaniu z przepływów pieniężnych zgodnie z MSR 7 „Sprawozdanie z przepływów pieniężnych”. RMSR nadała pierwszeństwo celom poszczególnych podstawowych sprawozdań finansowych, zamiast dążyć do pełnego ujednolicenia kategorii stosowanych w sprawozdaniu z zysku lub straty i w sprawozdaniu z przepływów pieniężnych.

Klasyfikacja dochodów i kosztów zgodnie z MSSF 18 jest w dużej mierze uzależniona od charakteru bazowych aktywów, zobowiązań, transakcji lub innych zdarzeń, a nie od charakteru samych dochodów i kosztów. W przypadku niektórych jednostek zmiany w zakresie prezentacji i ujawnień w sprawozdaniach finansowych nie będą polegały wyłącznie na zmianie przyporządkowania określonych kont księgi głównej. W niektórych przypadkach konieczne mogą być istotne zmiany istniejących systemów i procesów, a nawet wdrożenie całkowicie nowych rozwiązań.

Praktyczna wskazówka

Jeżeli jednostka zawarła umowy, których warunki lub kowenanty są powiązane z dotychczas stosowanymi miernikami zysku lub straty, albo stosuje polityki wynagrodzeń uzależnione od osiągnięcia określonych mierników wyniku, powinna ocenić, czy konieczne będzie ich zmodyfikowanie w związku z nowymi wymogami MSSF 18.

Jednostki sporządzające sprawozdania finansowe powinny zatem odpowiednio wcześnie rozpocząć planowanie i ocenić potencjalne skutki zastosowania nowego standardu.



Zmiany w sprawozdaniu z zysku lub straty

Nowe wymagane sumy cząstkowe

MSSF 18 wprowadza dwie nowe sumy cząstkowe, które należy zaprezentować powyżej dotychczasowej sumy „zysk lub strata”.

1. Zysk lub strata operacyjna

Suma ta obejmuje wszystkie dochody i koszty zaklasyfikowane do kategorii operacyjnej. Kategoria operacyjna jest kategorią rezydualną tzn: obejmuje wszystkie dochody i koszty niezaklasyfikowane do żadnej z pozostałych kategorii.

Należy podkreślić, że kategoria operacyjna nie ogranicza się wyłącznie do dochodów i kosztów związanych z podstawową działalnością jednostki. Obejmuje ona wszystkie dochody i koszty, które nie spełniają kryteriów klasyfikacji do innych kategorii. Dotyczy to również pozycji uznawanych przez kierownictwo za zmienne, nietypowe lub niepowtarzalne.

2. Zysk lub strata przed finansowaniem i opodatkowaniem

Ta suma cząstkowa obejmuje:

- zysk lub stratę operacyjną; oraz
- wszystkie dochody i koszty zaklasyfikowane do kategorii inwestycyjnej.

Ze względu na nowe wymogi MSSF 18 dotyczące klasyfikacji suma ta może różnić się od powszechnie stosowanego miernika EBIT, czyli zysku przed odsetkami i opodatkowaniem.

Różnica ta może zwiększyć liczbę jednostek prezentujących mierniki wyniku działalności nieokreślone w MSSF.

Określone główne działalności gospodarcze: zwolnienie dla jednostek, których główną działalnością jest zapewnianie finansowania klientom.

W przypadku niektórych jednostek prowadzących określoną główną działalność gospodarczą polegającą na zapewnianiu finansowania klientom istnieje ograniczone zwolnienie z obowiązku prezentowania sumy cząstkowej „zysk lub strata przed finansowaniem i opodatkowaniem”.

MSSF 18 pozwala również jednostkom prezentować dodatkowe sumy cząstkowe, jeżeli są one niezbędne do zapewnienia użytecznego uporządkowanego zestawienia dochodów i kosztów jednostki.

Praktyczna wskazówka

Ponieważ suma zysku lub straty operacyjnej może obejmować więcej niż wyłącznie dochody i koszty podstawowej działalności gospodarczej, może wzrosnąć zapotrzebowanie na prezentowanie mierników wyniku działalności nieokreślonych w MSSF.

Mierniki te należy ocenić zgodnie z nowymi wytycznymi MSSF 18 dotyczącymi mierników wyniku działalności określonych przez kierownictwo, które zostały omówione w rozdziale „Mierniki wyniku działalności określone przez kierownictwo”.



Klasyfikacja dochodów i kosztów

Zgodnie z nowymi wymogami MSSF 18 pozycje dochodów i kosztów nie są klasyfikowane na podstawie ich własnego charakteru. Klasyfikacji dokonuje się na podstawie charakteru bazowego aktywa, zobowiązania, transakcji lub innego zdarzenia, z którego wynikają dane dochody lub koszty.

Od ogólnych zasad klasyfikacji dochodów i kosztów MSSF 18 przewiduje odstępstwa dla jednostek identyfikujących jedną lub obie z dwóch określonych głównych działalności gospodarczych. W przypadku takich jednostek niektóre dochody i koszty klasyfikuje się do kategorii operacyjnej, nawet jeżeli zgodnie z zasadami ogólnymi zostałyby zaklasyfikowane do kategorii inwestycyjnej lub finansowania.

Przed zaklasyfikowaniem dochodów i kosztów do kategorii operacyjnej, inwestycyjnej i finansowania jednostka musi najpierw ocenić, czy prowadzi jedną lub obie z dwóch określonych w MSSF 18 głównych działalności gospodarczych:

1. Inwestowanie w określone aktywa

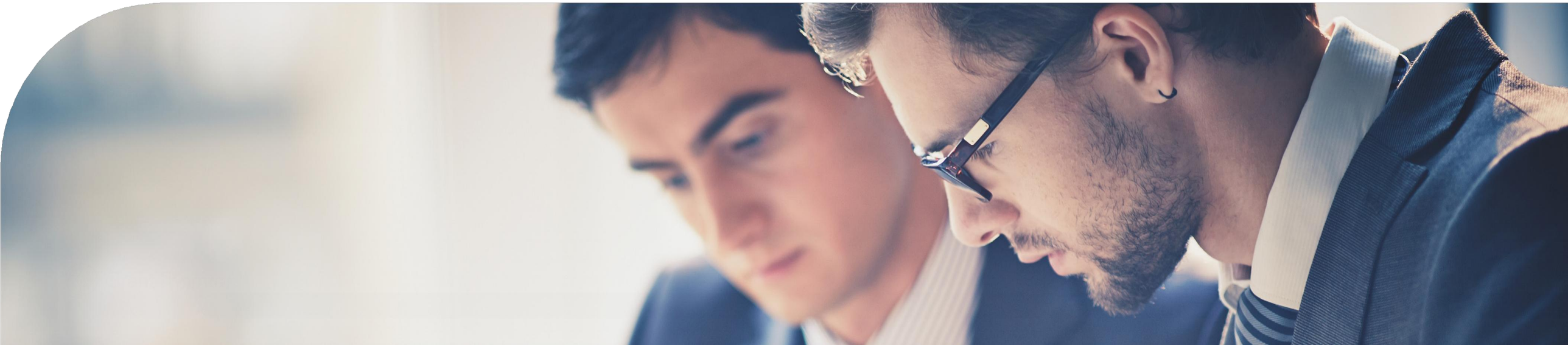
Przykłady jednostek, dla których inwestowanie w aktywa może stanowić główną działalność gospodarczą, obejmują:

- **jednostki inwestycyjne**
- **jednostki inwestujące w nieruchomości**
- **zakłady ubezpieczeń**

2. Zapewnianie finansowania klientom

Przykłady jednostek, dla których zapewnianie finansowania klientom może stanowić główną działalność gospodarczą, obejmują:

- **banki i inne instytucje udzielające finansowania**
- **jednostki udzielające klientom finansowania w celu umożliwienia im zakupu produktów tych jednostek**
- **przedsiębiorstwa leasingowe świadczące leasing finansowy**



Klasyfikacja dochodów i kosztów

Określone główne działalności gospodarcze

Od ogólnych zasad klasyfikacji dochodów i kosztów MSSF 18 przewiduje odstępstwa dla jednostek, które prowadzą jedną lub obie z dwóch określonych głównych działalności gospodarczych, dalej „OGDG”:

- inwestowanie w określone aktywa;
- zapewnianie finansowania klientom.



W przypadku takich jednostek niektóre dochody i koszty, które zgodnie z zasadami ogólnymi zostałyby zaklasyfikowane do kategorii inwestycyjnej albo kategorii finansowania, klasyfikuje się do kategorii operacyjnej. Takie podejście ma sprawić, że wynik operacyjny będzie lepiej odzwierciedlał sposób, w jaki jednostka prowadzi swoją główną działalność i generuje przychody.

> **Jednostka powinna przeprowadzić ocenę OGDG przed dokonaniem klasyfikacji dochodów i kosztów do kategorii operacyjnej, inwestycyjnej i finansowania.**

Ocena, czy działalność stanowi OGDG

Ustalenie, czy dana działalność jest określoną główną działalnością gospodarczą, jest kwestią stanu faktycznego i wymaga profesjonalnego osądu. Samo stwierdzenie kierownictwa, że określona działalność jest ważna lub strategiczna, nie jest wystarczające.

Ocena powinna być oparta na obserwowalnych dowodach, takich jak:

- sposób, w jaki jednostka generuje przychody i wykorzystuje swoje zasoby;
- struktura organizacyjna i sposób zarządzania działalnością;
- informacje przekazywane osobom odpowiedzialnym za podejmowanie decyzji operacyjnych;
- informacje prezentowane zgodnie z MSSF 8 „Segmenty operacyjne”;
- mierniki wyniku używane przez kierownictwo do oceny działalności;
- informacje przekazywane inwestorom, kredytodawcom i innym interesariuszom;
- sposób opisywania modelu biznesowego w sprawozdaniu z działalności i prezentacjach inwestorskich;
- znaczenie określonej działalności dla wyników jednostki.

W przypadku jednostki prowadzącej więcej niż jeden rodzaj działalności gospodarczej możliwe jest zidentyfikowanie więcej niż jednej głównej działalności. MSSF 18 określa jednak szczególne skutki klasyfikacyjne jedynie dla inwestowania w określone aktywa oraz zapewniania finansowania klientom.

Oceny dokonuje się na poziomie jednostki sprawozdawczej jako całości. W konsekwencji wnioski mogą być odmienne:

- w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej;
- w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym grupy;
- w sprawozdaniach finansowych poszczególnych jednostek zależnych.

W przypadku działalności polegającej na inwestowaniu w określone aktywa ocena może być w pewnych okolicznościach dokonywana na poziomie pojedynczego aktywa albo grup aktywów posiadających wspólne cechy.

Klasyfikacja dochodów i kosztów

Inwestowanie w aktywa jako OGDG

Przykładami jednostek, dla których inwestowanie w aktywa może stanowić główną działalność gospodarczą, są:

- jednostki inwestycyjne;
- fundusze inwestycyjne;
- jednostki inwestujące w nieruchomości;
- zakłady ubezpieczeń;
- spółki holdingowe
- jednostki zarządzające portfelami aktywów w celu osiągania zwrotu inwestycyjnego.

Jeżeli inwestowanie w określone aktywa stanowi OGDG, dochody i koszty dotyczące tych aktywów mogą zostać zaklasyfikowane do kategorii operacyjnej, mimo że w przypadku innych jednostek zostałyby ujęte w kategorii inwestycyjnej.

Może to dotyczyć w szczególności:

- przychodów z dywidend;
- przychodów odsetkowych;
- zmian wartości godziwej;
- utraty wartości i odwrócenia utraty wartości;
- wyniku ze zbycia inwestycji;

Nie oznacza to jednak, że wszystkie dochody i koszty inwestycyjne jednostki prowadzącej działalność inwestycyjną automatycznie stają się operacyjne. Jednostka powinna przeanalizować poszczególne aktywa lub grupy aktywów oraz ustalić, czy są one objęte działalnością stanowiącą OGDG.



Klasyfikacja dochodów i kosztów

Zapewnianie finansowania klientom jako OGDG

Przykładami jednostek, dla których zapewnianie finansowania klientom może stanowić główną działalność gospodarczą, są:

- banki;
- instytucje pożyczkowe;
- instytucje kredytowe;
- przedsiębiorstwa leasingowe udzielające leasingu finansowego;
- producenci zapewniający klientom finansowanie zakupu własnych produktów;
- inne jednostki, dla których udzielanie finansowania stanowi istotny element modelu biznesowego.

Jeżeli zapewnianie finansowania klientom stanowi OGDG, jednostka klasyfikuje określone przychody i koszty finansowania do kategorii operacyjnej. Ma to odzwierciedlać fakt, że odsetki, marże finansowe i powiązane koszty stanowią element działalności operacyjnej takiej jednostki, a nie jedynie sposób finansowania jej działalności.

MSSF 18 przewiduje również szczególne rozwiązania dla zobowiązań finansujących działalność polegającą na zapewnianiu finansowania klientom. W zależności od faktów i okoliczności jednostka może być zobowiązana albo uprawniona do zaklasyfikowania określonych dochodów i kosztów tych zobowiązań do kategorii operacyjnej.

Niektóre jednostki, których główną działalnością jest zapewnianie finansowania klientom, mogą być zwolnione z obowiązku prezentacji sumy cząstkowej „zysk lub strata przed finansowaniem i opodatkowaniem". Zwolnienie ma zastosowanie, gdy prezentowanie tej sumy nie zapewniałoby użytecznego uporządkowanego zestawienia wyników jednostki.

Zmiana oceny OGDG

Zmiana wniosku dotyczącego OGDG może nastąpić wyłącznie wtedy, gdy zmienią się fakty i okoliczności. Sama zmiana sposobu prezentacji, terminologii lub deklarowanego zamiaru kierownictwa nie jest wystarczająca.

Zmianę oceny stosuje się prospektywnie, od dnia zmiany faktów i okoliczności.

Jednostka powinna ujawnić informacje o zmianie, jeżeli są one istotne dla zrozumienia sprawozdania finansowego, w szczególności:

- charakter zmiany;
- datę zmiany;
- przyczyny zmiany;
- wpływ zmiany na klasyfikację dochodów i kosztów.



Praktyczna wskazówka

Ocena OGDG powinna zostać przeprowadzona odpowiednio wcześnie i udokumentowana w formalnym stanowisku księgowym. Dokumentacja powinna obejmować:

- opis modelu biznesowego;
- analizę źródeł przychodów i wyników;
- informacje segmentowe;
- raporty zarządcze;
- komunikację publiczną;
- przyjęte osądy;
- wpływ wniosku na poszczególne kategorie sprawozdania z zysku lub straty;
- wpływ na sprawozdanie z przepływów pieniężnych i wymagane ujawnienia.

Koszty operacyjne i zmiany w innych MSSF

Prezentacja kosztów w kategorii operacyjnej

MSSF 18 wymaga, aby jednostka prezentowała koszty operacyjne w sposób zapewniający najbardziej użyteczne uporządkowane zestawienie.

Koszty mogą być prezentowane:

- według rodzaju;
- według funkcji;
- z wykorzystaniem podejścia mieszanego, łączącego obie metody.

Jednostka nie musi stosować jednej metody dla całej kategorii operacyjnej. Podejście mieszane może być właściwe, jeśli najlepiej odzwierciedla sposób prowadzenia działalności i zapewnia użytkownikom najbardziej użyteczne informacje.

Każda pojedyncza pozycja sprawozdania z zysku lub straty powinna jednak obejmować koszty agregowane według jednej wspólnej cechy. Jedna pozycja nie powinna dowolnie łączyć kosztów klasyfikowanych częściowo według rodzaju i częściowo według funkcji.

Czynniki uwzględniane przy wyborze metody

Przy ustalaniu sposobu prezentacji kosztów jednostka powinna uwzględnić:

- jakie składniki kosztów są głównymi czynnikami wpływającymi na rentowność;
- sposób zarządzania działalnością;
- charakter raportowania wewnętrznego;
- informacje przekazywane organom spółki;
- praktykę branżową;
- możliwość wiarygodnego i niearbitralnego przypisania kosztów do funkcji;
- użyteczność informacji dla inwestorów i innych użytkowników.

Jeżeli przypisanie kosztów do funkcji wymagałoby arbitralnego podziału, prezentacja według rodzaju może zapewniać bardziej wiarygodne informacje.



Koszty operacyjne i zmiany w innych MSSF

Prezentacja według rodzaju

Przy prezentacji według rodzaju koszty grupuje się zgodnie z ich ekonomicznym charakterem.

Przykładowe pozycje obejmują:

- świadczenia pracownicze;
- amortyzację;
- zużycie materiałów i energii;
- koszty usług obcych;
- utratę wartości;
- koszty transportu;
- koszty reklamy.

Prezentacja według funkcji

Przy prezentacji według funkcji koszty grupuje się zgodnie z działalnością lub obszarem, któremu służą.

Przykładowe pozycje obejmują:

- koszt własny sprzedaży;
- koszty sprzedaży;
- koszty administracyjne;
- koszty badań i rozwoju.

Jeżeli jednostka prezentuje koszt własny sprzedaży, powinna zaprezentować go jako odrębną pozycję. Koszt własny sprzedaży obejmuje całkowity koszt zapasów ujęty jako koszt zgodnie z MSR 2 „Zapasy".

Dodatkowe ujawnienia przy prezentacji według funkcji

Jeżeli jednostka prezentuje koszty według funkcji, powinna ujawnić jakościowy opis charakteru kosztów zaliczonych do każdej funkcji.

Ponadto w jednej nocie ujawnia się łączne kwoty następujących kosztów rodzajowych:

- amortyzacji rzeczowych aktywów trwałych;
- amortyzacji wartości niematerialnych;
- świadczeń pracowniczych;
- strat z tytułu utraty wartości i ich odwrócenia;
- odpisów aktualizujących wartość zapasów i ich odwrócenia.

Dla każdej z tych kwot jednostka powinna wskazać:

- pozycje kategorii operacyjnej, w których została ujęta;
- kwoty ujęte poza kategorią operacyjną;
- kwoty uwzględnione w wartości bilansowej aktywów, jeżeli ma to zastosowanie.

Ujawniane kwoty mogą zatem różnić się od kosztów ujętych w sprawozdaniu z zysku lub straty za dany okres, ponieważ część kosztów mogła zostać skapitalizowana w zapasach, rzeczowych aktywach trwałych albo innych aktywach.



Praktyczna wskazówka

Nowe ujawnienia mogą wymagać połączenia danych z:

- księgi głównej;
- ewidencji środków trwałych;
- systemów kadrowo-płacowych;
- systemów magazynowych;
- modułów projektowych;
- kalkulacji kosztów wytworzenia;
- danych konsolidacyjnych.

Jednostki stosujące prezentację funkcjonalną powinny odpowiednio wcześnie sprawdzić, czy ich systemy pozwalają zidentyfikować wymagane koszty rodzajowe, także w odniesieniu do kwot skapitalizowanych.

Mierniki wyniku działalności określone przez kierownictwo

MSSF 18 wprowadza szczegółowe wymagania dotyczące mierników wyniku działalności określonych przez kierownictwo, dalej „MPM”.

MPM stanowią wąsko zdefiniowaną grupę mierników wyniku stosowanych przez jednostki w komunikacji publicznej. Nie każdy alternatywny miernik wyniku, wskaźnik finansowy lub miara niefinansowa jest MPM.

Definicja MPM

Miernikiem wyniku działalności określonym przez kierownictwo jest suma cząstkowa dochodów i kosztów, która łącznie spełnia następujące warunki:

A. jest wykorzystywana w komunikacji publicznej poza sprawozdaniem finansowym;

B. służy komunikowaniu użytkownikom sprawozdań finansowych poglądu kierownictwa na określony aspekt wyniku finansowego jednostki jako całości;

C. nie jest sumą lub sumą cząstkową wymaganą do prezentacji lub ujawnienia przez MSSF;

D. nie jest sumą lub sumą cząstkową wymienioną w MSSF 18 jako niewymagająca traktowania jako MPM.

MPM musi stanowić sumę cząstkową dochodów i kosztów. W związku z tym miernik oparty wyłącznie na aktywach, zobowiązaniach, kapitale własnym albo przepływach pieniężnych nie jest MPM.

Przykłady potencjalnych MPM

W zależności od sposobu kalkulacji i użycia w komunikacji publicznej MPM mogą obejmować:

- skorygowany zysk operacyjny;
- skorygowany zysk z działalności kontynuowanej;
- zysk operacyjny przed pozycjami wyjątkowymi;
- zysk bazowy;
- skorygowaną EBITDA;
- wynik operacyjny bez określonych kosztów restrukturyzacji;
- wynik skorygowany o utratę wartości lub określone zdarzenia jednorazowe.

Sama nazwa miernika nie przesądza o tym, czy jest on MPM. Decydujące znaczenie mają jego konstrukcja, zakres oraz sposób wykorzystania w komunikacji publicznej.



Grant Thornton

Mierniki wyniku działalności określone przez kierownictwo

Mierniki, które nie są MPM

Co do zasady MPM nie obejmują:

- wolnych przepływów pieniężnych;
- środków pieniężnych z działalności operacyjnej;
- zadłużenia netto;
- aktywów netto;
- całkowitej sprzedaży;
- liczby klientów;
- wskaźników satysfakcji klientów;
- wskaźników niefinansowych;
- wskaźników finansowych jako takich, np. marży operacyjnej lub zwrotu z kapitału.

Licznik albo mianownik wskaźnika może jednak samodzielnie stanowić MPM. Przykładowo marża skorygowanego zysku operacyjnego nie jest MPM, ale skorygowany zysk operacyjny wykorzystany w liczniku może spełniać definicję MPM.

MSSF 18 wyłącza również z MPM określone sumy, w szczególności:

- zysk lub stratę operacyjną;
- zysk lub stratę przed finansowaniem i opodatkowaniem;
- zysk lub stratę przed opodatkowaniem;
- zysk lub stratę z działalności kontynuowanej;
- zysk ze sprzedaży (przychody minus koszt własny sprzedaży) i podobne sumy cząstkowe (np. dochody z tytułu odsetek, opłat i prowizji netto, wynik z usług ubezpieczenia, dochody z czynszów);
- wynik operacyjny przed amortyzacją, utratą wartości i odpisami, określany jako OPDAI, jeżeli jest kalkulowany zgodnie z MSSF 18.
- EBITDA może być MPM albo nie być MPM, zależnie od sposobu jej kalkulacji. Jeżeli jednostka stosuje własną definicję EBITDA, która różni się od sum wymienionych lub zdefiniowanych w MSSF 18, konieczna jest odrębna analiza.



Grant Thornton

Mierniki wyniku działalności określone przez kierownictwo

Komunikacja publiczna

Komunikacja publiczna obejmuje dokumenty i materiały, za pomocą których jednostka przekazuje informacje o wynikach szerokiemu gronu użytkowników.

Ocena powinna koncentrować się na komunikacji odnoszącej się do tego samego okresu sprawozdawczego co sprawozdanie finansowe.

Może obejmować:

- sprawozdanie z działalności;
- raport roczny poza sprawozdaniem finansowym;
- komunikaty prasowe dotyczące wyników;
- prezentacje inwestorskie;
- dokumenty publikowane na stronie internetowej;
- informacje przekazywane rynkom kapitałowym.

Komunikacja publiczna nie obejmuje:

- ustnych wypowiedzi;
- pisemnych transkrypcji wypowiedzi ustnych;
- postów w mediach społecznościowych;
- komunikacji kierowanej wyłącznie do ograniczonej grupy odbiorców, np. do banków lub regulatora;
- wewnętrznych raportów zarządczych, które nie są publicznie dostępne.

Pogląd kierownictwa na wyniki finansowe

MSSF 18 zakłada, że suma cząstkowa dochodów i kosztów używana w komunikacji publicznej przedstawia pogląd kierownictwa na aspekt wyników finansowych jednostki jako całości.

Jednostka może odrzucić to domniemanie wyłącznie wtedy, gdy posiada racjonalne i możliwe do udokumentowania informacje wskazujące, że miernik nie komunikuje poglądu kierownictwa.

Przy dokonywaniu oceny jednostka powinna uwzględnić międzyźinnymi:

- częstotliwość wykorzystywania miernika;
- stopień jego wyeksponowania;
- spójność stosowania w kolejnych okresach;
- sposób opisywania miernika;
- wykorzystanie miernika przez zarząd i organy nadzorcze;
- wykorzystanie miernika w politykach wynagrodzeń;
- znaczenie miernika w komunikacji z inwestorami.



Praktyczna wskazówka

Jednostka powinna sporządzić kompletny wykaz sum cząstkowych i mierników wykorzystywanych w komunikacji publicznej. Analiza nie powinna ograniczać się do prezentacji inwestorskiej. Powinna obejmować wszystkie materiały publikowane przez jednostkę, wźtym sprawozdanie z działalności, komunikaty prasowe iźinformacje zamieszczane na stronie internetowej.

Mierniki wyniku działalności określone przez kierownictwo

Ujawnienia MPM i audyt

Wszystkie informacje dotyczące MPM należy przedstawić w jednej nocie do sprawozdania finansowego. Ma to umożliwić użytkownikom łatwe zidentyfikowanie mierników stosowanych przez kierownictwo, zrozumienie ich kalkulacji oraz porównanie z miernikami określonymi przez MSSF.

Ogólne informacje o MPM

Jednostka powinna zamieścić w nocie oświadczenie, że MPM:

- przedstawiają pogląd kierownictwa na określony aspekt wyniku finansowego jednostki jako całości;
- nie muszą być porównywalne z miernikami o podobnych nazwach stosowanymi przez inne jednostki.

Dla każdego MPM należy wyjaśnić:

- jaki aspekt wyniku finansowego miernik ma przedstawiać;
- dlaczego kierownictwo uważa go za przydatny;
- w jaki sposób miernik jest kalkulowany;
- jakie pozycje są wyłączane lub dodawane;
- czy sposób kalkulacji jest spójny z poprzednimi okresami.

Ponieważ ujawnienia dotyczące MPM stanowią część sprawozdania finansowego, podlegają badaniu przez biegłego rewidenta. Wymaga to zapewnienia odpowiedniej jakości danych, kontroli wewnętrznych, formalnej akceptacji i dokumentacji.

Uzgodnienie MPM

Dla każdego MPM jednostka powinna przedstawić uzgodnienie do najbardziej porównywalnej sumy lub sumy cząstkowej wymaganej przez MSSF.

Uzgodnienie powinno:

- zawierać każdą pozycję uzgadniającą;
- przedstawiać kwotę każdej pozycji;
- opisywać charakter każdej korekty;
- wyjaśniać sposób kalkulacji pozycji uzgadniającej, jeżeli nie wynika on bezpośrednio z zastosowanych zasad rachunkowości;
- wskazywać pozycję sprawozdania z zysku lub straty, w której ujęto każdą korektę.

Jeżeli najbardziej porównywalna suma MSSF nie jest odrębnie prezentowana w sprawozdaniu z zysku lub straty, może być konieczne dodatkowe uzgodnienie do pozycji prezentowanej w podstawowym sprawozdaniu finansowym.



Mierniki wyniku działalności określone przez kierownictwo

Skutek dla podatku dochodowego

Dla każdej pozycji uzgadniającej należy ujawnić jej wpływ na podatek dochodowy.

Skutek podatkowy może być ustalony:

- według ustawowej stawki podatkowej właściwej dla danej transakcji;
- na podstawie racjonalnej proporcjonalnej alokacji bieżącego i odroczonego podatku jednostki;
- z zastosowaniem innej metody, która w danych okolicznościach zapewnia bardziej odpowiednią alokację.

Jednostka powinna wyjaśnić sposób ustalenia skutku podatkowego.

W przypadku grup działających w wielu jurysdykcjach kalkulacja może być złożona, ponieważ poszczególne pozycje uzgadniające mogą podlegać różnym stawkom podatkowym, korzystać ze zwolnień albo nie stanowić kosztów uzyskania przychodów.



Wpływ na udziały niekontrolujące

Dla każdej pozycji uzgadniającej należy również ujawnić wpływ na udziały niekontrolujące.

Wymaga to ustalenia:

- której jednostki zależnej dotyczy korekta;
- jaki udział w tej jednostce posiadają udziały niekontrolujące;
- czy korekta została ujęta w wyniku przypisanym właścicielom jednostki dominującej czy udziałom niekontrolującym;
- jaki wpływ na alokację mają umowy lub szczególne prawa udziałowców.

Informacje porównawcze

Ujawnienia dotyczące MPM powinny obejmować dane porównawcze. Oznacza to, że jednostki będą musiały posiadać dane umożliwiające odtworzenie MPM i wszystkich pozycji uzgadniających za okres porównawczy.

W przypadku pierwszego zastosowania MSSF 18 może to wymagać zebrania informacji, które nie były wcześniej objęte procesem sprawozdawczości finansowej ani kontrolami właściwymi dla sprawozdania finansowego.

Mierniki wyniku działalności określone przez kierownictwo

Zmiany dotyczące MPM

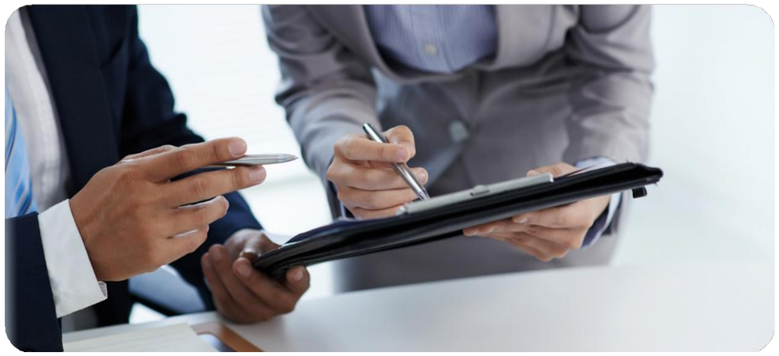
Jeżeli jednostka:

- wprowadza nowy MPM;
- zaprzestaje stosowania dotychczasowego MPM;
- zmienia sposób kalkulacji MPM;
- zmienia sposób ustalania skutków podatkowych pozycji uzgadniających;

powinna ujawnić:

- charakter zmiany;
- przyczyny zmiany;
- wpływ zmiany na przedstawione informacje;
- sposób, w jaki zmiana zapewnia bardziej użyteczne informacje.

Co do zasady dane porównawcze powinny zostać przekształcone zgodnie z nową metodą kalkulacji, chyba że przekształcenie jest niewykonalne.



Rekomendowane mechanizmy kontroli MPM

Jednostki powinny rozważyć ustanowienie formalnego procesu zarządzania MPM obejmującego:

A. Centralny rejestr mierników

Rejestr powinien obejmować wszystkie sumy cząstkowe i mierniki stosowane w komunikacji publicznej, ich definicje, źródła danych oraz ocenę, czy spełniają definicję MPM.

B. Wyznaczenie właściciela miernika

Każdy MPM powinien mieć właściciela odpowiedzialnego za jego kalkulację, dokumentację i spójność stosowania.

C. Formalną definicję

Definicja powinna wskazywać składniki miernika, korekty, zasady przypisania do okresu, źródła danych oraz sposób kalkulacji skutków podatkowych i wpływu na udziały niekontrolujące.

D. Kontrole nad kompletnością

Jednostka powinna monitorować wszystkie kanały komunikacji publicznej, aby identyfikować nowe mierniki lub zmiany w dotychczas używanych miernikach.

E. Kontrole nad kalkulacją

Wskazane jest uzgadnianie danych źródłowych z księgą główną, sprawdzanie arytmetyczne, weryfikacja korekt oraz formalna akceptacja przez odpowiednie osoby.

F. Kontrole nad spójnością komunikacji

Definicje i wartości MPM powinny być spójne pomiędzy sprawozdaniem finansowym, sprawozdaniem z działalności, komunikatem prasowym i prezentacją inwestorską.

G. Ścieżkę audytową

Dokumentacja powinna umożliwiać odtworzenie kalkulacji, identyfikację źródeł danych, powiązanie korekt z księgą główną oraz potwierdzenie dokonanych akceptacji.



Zmiany w innych standardach

Zmiany w MSR 7 „Sprawozdanie z przepływów pieniężnych”

MSSF 18 wprowadza następujące zmiany do MSR 7:

A. przy stosowaniu metody pośredniej punktem wyjścia jest zysk lub strata operacyjna;

B. ograniczono możliwość wyboru klasyfikacji odsetek i dywidend, dla jednostek nieprowadzących określonych głównych działalności gospodarczych:

1. zapłacone odsetki klasyfikuje się zasadniczo jako przepływy z działalności finansowej;
2. otrzymane odsetki klasyfikuje się zasadniczo jako przepływy z działalności inwestycyjnej;
3. otrzymane dywidendy klasyfikuje się zasadniczo jako przepływy z działalności inwestycyjnej;
4. wypłacone dywidendy klasyfikuje się jako przepływy z działalności finansowej.

W przypadku jednostek, które inwestują w aktywa albo zapewniają finansowanie klientom jako OGDG, klasyfikacja odsetek i dywidend może zależeć od klasyfikacji odpowiadających im dochodów i kosztów w sprawozdaniu z zysku lub straty.

> **Każdy rodzaj przepływu pieniężnego powinien być klasyfikowany w jednej kategorii.**

Zmiany w MSR 33 „Zysk przypadający na jedną akcję”

MSSF 18 zmienia warunki prezentowania dodatkowych kwot przypadających na jedną akcję.

Dodatkowe kwoty na akcję:

A. mogą być ujawniane wyłącznie w notach;

B. powinny być obliczone z wykorzystaniem takiego samego mianownika jak podstawowy i rozwodniony zysk na akcję;

C. powinny być prezentowane jako kwota podstawowa i rozwodniona;

D. powinny wykorzystywać w liczniku sumę lub sumę cząstkową wymaganą przez MSSF albo MPM.

Jednostka nie może zatem dowolnie prezentować dodatkowej kwoty na akcję opartej na mierniku, który nie spełnia tych warunków.

Zmiany w MSR 34 „Śródroczna sprawozdawczość finansowa”

W śródrocznych sprawozdaniach finansowych jednostka powinna stosować:

A. zasady agregacji i dezagregacji wprowadzone przez MSSF 18;

B. wymogi dotyczące ujawnień MPM;

C. nowe wymogi przejściowe dotyczące prezentacji pozycji i sum cząstkowych.

Oznacza to, że dane, systemy, procesy i kontrole muszą być gotowe już na pierwszy śródroczny dzień sprawozdawczy roku, w którym MSSF 18 zostanie zastosowany po raz pierwszy.



Grant Thornton

Zmiany w innych standardach

Zmiany w MSR 8 i MSSF 7

W związku z zastąpieniem MSR 1 część ogólnych wymogów dotyczących sporządzania sprawozdań finansowych przeniesiono do MSR 8.

MSR 8 otrzymał zmieniony tytuł odnoszący się do podstaw sporządzania sprawozdań finansowych i nadal obejmuje wymogi dotyczące:

A. zasad rachunkowości;

B. zmian wartości szacunkowych;

C. błędów;

D. ogólnych podstaw sporządzania sprawozdań finansowych przeniesionych z MSR 1.

Wybrane ujawnienia dotyczące instrumentów finansowych z opcją sprzedaży oraz określonych obowiązków powstających przy likwidacji jednostki zostały przeniesione do MSSF 7.



Grant Thornton

Podsumowanie

MSSF 18 ma wpływ na każdy podmiot raportującego wg MSSF, ale skala zmian i kosztów wdrożenia może się bardzo różnić między poszczególnymi jednostkami.

Potencjalne wyzwania:

- Ustalenie występowania lub nie jednej lub obu z OGDG.
- Szczegółowa analiza przychodów i kosztów oraz ich kategoryzacja, co również może wymagać dokonywania pewnych osądów (np. w przypadku różnic kursowych) lub wyboru polityki rachunkowości (gł. jednostki udzielające finansowania w ramach OGDG).
- Zaangażowanie działów kontrolingu i/lub treasury, np. aby ustalić odpowiednią alokację różnic kursowych oraz zysków/strat na różnego rodzaju instrumentach pochodnych, lub w kwestii uzgodnień MPM.
- Ustalenie czy koszty operacyjne należy prezentować według rodzaju czy funkcji, czy też w sposób mieszany, tak aby przyjęta prezentacja stanowiła jak najbardziej użyteczne ustrukturyzowane podsumowanie kosztów.
- Identyfikacja MPM. Rozważenie zasadności kontynuowania publikacji niektórych MPM i/lub potrzebę opracowania nowych.
- Ocena potrzeby wprowadzenia ulepszeń w zakresie dotychczasowej prezentacji i ujawniania informacji w sprawozdaniach finansowych w oparciu o nowe wymagania dotyczące ról podstawowych sprawozdań finansowych i not oraz wytycznych dotyczących agregacji i dezagregacji a także nazywania pozycji,
- Przygotowanie wzoru sprawozdania, przekształcenie danych porównawczych, aktualizacja planu kont, systemów księgowych, procesów sprawozdawczych, polityk rachunkowości znakowania na potrzeby ESEF.

Zapraszamy do kontaktu

MSSF 18 – wdrożenie nowych zasad

kontakt@pl.gt.com

Grant Thornton

Grant Thornton to jedna z wiodących organizacji audytorsko-doradczych na świecie. W Polsce działamy od 1993 roku. Zatrudniamy zespół ponad 1200 osób, posiadamy biura w 7 kluczowych aglomeracjach, a rocznie obsługujemy ponad 2,5 tys. Klientów. Na świecie jesteśmy obecni w 156 krajach i zatrudniamy ponad 76 tys. pracowników, a historia firmy sięga 1904 roku.