

Nowy standard w zakresie nabywania i utraty uprawnień do akcji spółki

Przyznawanie akcji własnych lub opcji na akcje własne pracownikom oraz kontrahentom jest coraz częstszą praktyką, stosowaną przez spółki publiczne, funkcjonujące w warunkach rozwiniętej gospodarki rynkowej. Udziałowe programy akcyjne i opcyjne są, obok pensji i innych świadczeń pracowniczych, elementami pakietów wynagradzania przede wszystkim pracowników wyższego szczebla – członków zarządu, dyrektorów oraz innych pracowników kadry zarządzającej.

W dniu 17 stycznia 2008 r. Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR) opublikowała zmiany do MSSF 2 *Płatności w formie akcji własnych*. Do standardu wprowadzono następujące zmiany:

- doprecyzowano definicję „warunku nabycia uprawnień” poprzez wprowadzenie pojęcia „warunku niedotyczącego nabycia uprawnień”, który dotyczy wymogów innych niż warunki nabycia uprawnień;
- opisany został sposób księgowego ujęcia anulowania przyznanych uprawnień, wynikający z niespełnienia warunku niedotyczącego nabycia uprawnień.

Warunki nabycia uprawnień

W MSSF 2 zostały określone dwa rodzaje warunków, jakie muszą zostać spełnione, aby pracownik (lub inny kontrahent) otrzymał egzekwowalne prawo do środków pieniężnych, innych aktywów lub instrumentów kapitałowych jednostki, w ramach umowy dotyczącej płatności w formie akcji. Warunki nabycia uprawnień obejmują **warunki świadczenia usług**, które wymagają od pracownika (lub kontrahenta) wykonywania przez określony czas świadczeń na rzecz jednostki oraz **warunki związane z dokonaniem gospodarczymi jednostki**, wymagające osiągnięcia założonych wyników ekonomicznych przez jednostkę.

Zakres warunków dotyczących nabycia uprawnień

W wyniku wprowadzonych zmian, zakres warunków dotyczących nabycia uprawnień został ograniczony do

warunków obejmujących obowiązek świadczenia usług przez pracownika. Taka konstrukcja standardu powoduje, iż warunek, który nie obejmuje powyższego wymogu, jest **warunkiem niedotyczącym nabycia uprawnień**. Przykładowo, wymóg gromadzenia oszczędności przez pracowników podczas okresu nabywania uprawnień czy też ograniczenia dotyczące przejścia pracowników do innych firm będą warunkami niedotyczącymi nabycia uprawnień.

Warunki niedotyczące nabycia uprawnień

Zgodnie z nowymi regulacjami warunki niedotyczące nabycia uprawnień są traktowane w ewidencji księgowej analogicznie jak warunki rynkowe. W ramach umowy dotyczącej płatności w formie akcji własnych jednostka gospodarcza ujmuje koszt otrzymanych usług (lub towarów albo usług w przypadku transakcji z kontrahentami innymi niż pracownicy) wówczas, gdy zostaną spełnione warunki nabycia uprawnień inne niż warunki rynkowe i warunki niedotyczące nabycia uprawnień. Warunki rynkowe oraz warunki niedotyczące nabycia uprawnień nie mają wpływu na moment ujęcia kosztu. Są one uwzględniane jedynie przy określaniu wartości godziwej przyznawanych przez jednostkę instrumentów finansowych na dzień przyznania uprawnień.

Sposób księgowego ujęcia anulowania przyznanych uprawnień

Kolejna zmiana, wprowadzona przez zmianę do MSSF 2 ze stycznia 2008 r.,

dotyczy księgowego ujęcia anulowania przyznanych uprawnień do instrumentów finansowych, wynikającego z niespełnienia warunku niedotyczącego nabycia uprawnień. Sposób ujęcia takiego zdarzenia w księgach zależy od tego, czy pracownik (kontrahent) bądź jednostka mają wpływ na niespełnienie warunku. Przypadek, gdy strony umowy mają wpływ na niespełnienie warunku niedotyczącego nabycia uprawnień, jest traktowany jako anulowanie i w związku z tym jednostka powinna niezwłocznie ująć w księgach koszt, który byłby dalej ujmowany w okresie pozostałym do czasu nabycia uprawnień.

Przed wprowadzeniem nowej regulacji zaistnienie opisanej wyżej sytuacji było klasyfikowane jako utrata przyznanych uprawnień, co w konsekwencji powodowało odwrócenie wszystkich kosztów ujętych w związku z daną umową. Zwróć uwagę, że w sytuacji gdy strony umowy nie mają wpływu na niespełnienie warunku niedotyczącego nabycia uprawnień, wówczas koszt oparty na wartości godziwej instrumentów finansowych na dzień przyznania uprawnień jest nadal ujmowany przez jednostkę w okresie nabywania uprawnień.

Zmiany od 1 stycznia 2009 r.

Wprowadzone zmiany będą miały zastosowanie dla okresów rocznych rozpoczynających się z dniem 1 stycznia 2009 r., z możliwością wcześniejszego ich stosowania. W wydanych zmianach nie zostały jednak przedstawione postanowienia przejściowe, ale wskazano wyraźnie na konieczność zastosowania retrospektywnego nowych postanowień standardu, w związku z czym, aby wprowadzić zmiany, jednostki będą musiały zmienić stosowane zasady rachunkowości i ująć je zgodnie z wymogami MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*.

Zwróć uwagę, że jednostki stosujące standard będą musiały przeanalizować zarówno programy płatności w formie akcji własnych, które na dzień bilansowy znajdują się w okresie przyznawania uprawnień, jak i te, które już wygasły i zostały ujęte w księgach jako utrata uprawnień. W pierwszym przypadku niezbędna jest ocena, czy któryś z warunków nabycia uprawnień nie wymaga zmiany klasyfikacji na warunek nie dotyczący nabycia upraw-

nień oraz czy w związku ze zmianą wartość godziwa przyznanych instrumentów na dzień przyznania uprawnień nie wymaga retrospektywnego zmniejszenia, tak aby obejmowała ona wpływ warunku nie dotyczącego warunku nabycia uprawnień. Natomiast uprawnień wygasłe, w sytuacji gdy niespełniony warunek zostanie zaklasyfikowany jako warunek nie dotyczący nabycia uprawnień, będą traktowane jako koszt, który należy niezwłocznie

ująć w wysokości wartości godziwej przyznanych uprawnień na dzień ich przyznania.

Arkadiusz Lenarcik

Kierownik Zespołu

Europejskie Centrum Audytu Sp. z o.o.

§ PODSTAWA PRAWNA

Amendments to MSSF 2

– *Vesting Conditions and Cancellations*,
IASB, London, January 2008