

Regulowanie zobowiązań finansowych przy pomocy instrumentów kapitałowych

Interpretacja KIMSF 19 Regulowanie zobowiązań finansowych przy pomocy instrumentów kapitałowych (opublikowana przez Komitet ds. Interpretacji MSSF w listopadzie 2009 r.) powinna być po raz pierwszy zastosowana najpóźniej w odniesieniu do okresów rocznych zaczynających się od 1 lipca 2010 r. Jednostki, których rok sprawozdawczy pokrywa się z rokiem kalendarzowym, mogą po raz pierwszy zastosować tę interpretację w sprawozdaniu finansowym sporządzonym za 2011 r.

Jeżeli jednostka chciałaby zastosować KIMSF 19 wcześniej, może to zrobić pod warunkiem ujawnienia tego faktu w sprawozdaniu finansowym.

Należy zwrócić uwagę, że omawianej interpretacji nie można stosować do transakcji, w których:

- wierzycielem jest jednostka (także osoba fizyczna) będąca bezpośrednim udziałowcem lub akcjonariuszem spółki;
- strony transakcji znajdują się pod wspólną kontrolą tej samej lub tych samych jednostek (także osób fizycznych), zarówno przed transakcją, jak i po niej, a transakcja obejmuje dystrybucję akcji przez spółkę lub wniesienie wkładu kapitałowego do spółki, oraz
- uregulowanie zobowiązania finansowego poprzez emisję instrumentów kapitałowych jest zgodne z pierwotnymi warunkami zobowiązania finansowego.

Zgodnie z powyższym wytycznych interpretacji nie można stosować m.in. do transakcji, w których spółki należą do jednej grupy kapitałowej, a także w przypadku obligacji zamiennych, gdzie uregulowanie zobowiązań na akcje jest zgodne z pierwotnymi warunkami zobowiązania.

WAŻNE

Interpretacja KIMSF 19 dotyczy ujęcia zamiany zobowiązania finansowego na instrumenty kapitałowe w sprawozdaniu finansowym (w księgach rachunkowych) dłużnika – nie stosują jej natomiast jednostki będące wierzycielami.

Spółki wykazujące zobowiązania finansowe mogą – wraz z wierzycielem – podjąć decyzję o ich zamianie na wyemitowane przez siebie instrumenty kapitałowe. Ta zamiana często nazywana jest zamianą długu na kapitał własny lub konwersją długu.

Zgodnie z interpretacją KIMSF 19, jeżeli instrumenty kapitałowe wyemitowane dla wierzyciela w celu uregulowania długu wprowadzane są po raz pierwszy do systemu rachunkowości spółki (do ksiąg spółki), to taka emisja jest uznawana za zapłatę w rozumieniu regulacji § 41 MSR 39, a wyceny tych instrumentów dokonuje się według **wartości godziwej**, ustalonej na dzień ich emisji.

WAŻNE

Według MSR 39 wartość godziwa jest kwotą, za jaką dany składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie wykonane, pomiędzy dobrze poinformowanymi i zainteresowanymi stronami w bezpośrednio zawartej transakcji.

W przypadku instrumentów kapitałowych najlepszym odzwierciedleniem wartości godziwej są ceny notowane na aktywnym rynku. Jeżeli dla danego instrumentu nie istnieje aktywny rynek, wtedy jednostka powinna zastosować odpowiednie techniki wyceny w celu określenia wartości godziwej.

MSSF nie narzucają określonej techniki wyceny, jednak wymagają, aby wybrana technika uwzględniała w maksymalnym stopniu dane rynkowe,

a w minimalnym – dane subiektywne, specyficzne dla danej jednostki.

Jeżeli natomiast wartość godziwa instrumentu kapitałowego nie jest możliwa do określenia, wtedy jednostka wycenia instrumenty kapitałowe w taki sposób, aby odzwierciedlały one wartość godziwą regulowanego zobowiązania finansowego.

W razie uregulowania zobowiązania finansowego ujętego w systemie rachunkowości dłużnika w wartości bilansowej wyemitowanymi instrumentami kapitałowymi, wycenionymi według wartości godziwej, może wystąpić różnica, którą odnosi się bezpośrednio w zysk (stratę) okresu, w rachunek zysków i strat (gdy jest sporządzany – w przeciwnym razie omawianą różnicę odnosi się w jednorodnym sprawozdaniu z całkowitych dochodów). Tę różnicę, która może mieć postać zysku lub straty, jednostka wykazuje jako osobną pozycję w rachunku zysków i strat lub w informacji dodatkowej.

Może się zdarzyć, że spółka ureguluje tylko część zobowiązania finansowego. W takiej sytuacji trzeba ocenić, czy dokonana zapłata ma wpływ na zmianę warunków zobowiązania pozostałego do zapłaty – jeżeli tak, wówczas spółka powinna podzielić zapłatę na część uregulowaną i część pozostałą do zapłaty. Zamianę spółka ujmuje jako uregulowanie pierwotnego zobowiązania i ujęcie nowego zobowiązania.

Anna Stawowy

starszy konsultant

w ECA Sreedyński i Partnerzy sp. z o.o.

PODSTAWA PRAWNA

- rozporządzenie Komisji (UE) nr 662/2010 z 23 lipca 2010 r. zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Interpretacji Komitetu ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (KIMSF) 19 oraz Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) 1.